



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – Φόρος Εισοδήματος και η έννοια του
αναβαλλόμενου φόρου (μελέτη περίπτωσης)**

Του

ΔΗΜΝΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2023

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η διεκπεραίωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί ένα σημαντικό σταθμό στην ακαδημαϊκή μου πορεία, η οποία κλείνει με την απόκτηση του μεταπτυχιακού τίτλου στην *Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική*. Θεωρώ, επομένως, απαραίτητο να εκφράσω την ευγνωμοσύνη και το σεβασμό προς όλους εκείνους που συντέλεσαν στο σκοπό αυτό, καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Επιβλέποντα Καθηγητή, κο Νεγκάκη Χρήστο, για την άριστη συνεργασία που είχαμε και την υποστήριξη και βοήθεια που μου προσέφερε καθ' όλη τη διαδικασία σύνταξης και εκπόνησης της παρούσας έρευνας. Οι συμβουλές και η καθοδήγησή του ήταν καθοριστική για την ολοκλήρωση του έργου.

Επιπλέον, θα ήθελα να εκφράσω την ειλικρινή μου ευγνωμοσύνη σε όλο το Διδακτικό Προσωπικό του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών, για την αβίαστη συνεργασία τους καθ' όλη τη διάρκεια της φοίτησής μου. Οι γνώσεις τους και τα διδάγματά τους ήταν καθοριστικά σε όλες τις πτυχές της ακαδημαϊκής μου πορείας, τόσο ως φοιτητή όσο και ως μέλος της πανεπιστημιακής κοινότητας. Στην εξέλιξη της επαγγελματικής μου ζωής, τα διδάγματα αυτά, θα αποτελέσουν εφόδια για την μετέπειτα πρόοδο πορεία μου.

Τέλος, δεν θα μπορούσα να μην αναφερθώ στην οικογένειά μου, η οποία ήταν δίπλα μου σε όλη τη διάρκεια των 2 αυτών ετών, παρέχοντας συνεχή ηθική και ψυχολογική υποστήριξη και συμπαράσταση σε κάθε σημαντική στιγμή της μεταπτυχιακής φοίτησης.

Ευχαριστώ !

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής αποτελεί η ανάλυση και κατανόηση της επίδρασης του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 «Φόρος Εισοδήματος» στην αποδοτικότητα και ρευστότητα των επιχειρήσεων. Το λογιστικό αυτό πρότυπο ορίζει τους ενιαίους κανόνες αντιμετώπισης και αποτύπωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των οργανισμών που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ. Στην παρούσα έρευνα παρουσιάστηκε το πεδίο εφαρμογής του προτύπου, οι κανόνες επιμέτρησης και οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

Επιπλέον, πραγματοποιήθηκε αποσαφήνιση και ανάλυση του όρου της αναβαλλόμενης φορολογίας. Η αναβαλλόμενη φορολογία αναφέρεται στη φορολογική απαίτηση ή φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από τη διαφορά της λογιστικής και φορολογικής βάσης που τηρεί ένας οργανισμός. Οι ενιαίοι λογιστικοί κανόνες που εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενδέχεται να διαφοροποιούνται με την εγχώρια νομοθεσία και το κανονιστικό πλαίσιο της εκάστοτε χώρας, ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης συγκεκριμένων συναλλαγών. Οι διαφορές επομένως που δημιουργούνται από τις διαφορετικές αυτές βάσεις καλούνται αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

Τέλος, στην έρευνα αυτή συσχετίστηκε η αναβαλλόμενη φορολογία με την πορεία της τιμής της μετοχής. Μέσω της μελέτης περίπτωσης, εξετάστηκε ο βαθμός συσχέτισης του αναβαλλόμενου φόρου με την τιμή της μετοχής εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, εταιρειών που δραστηριοποιούνται στον κλάδο της πληροφορικής.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

ΔΛΠ 12, φόρος εισοδήματος, αρχική επιμέτρηση, γνωστοποιήσεις, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, μελέτη περίπτωσης

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to analyze and understand the impact of International Accounting Standard 12 "Income Tax" on the efficiency and liquidity of businesses. This accounting standard defines the uniform rules for dealing with and recording the tax obligations of organizations that have adopted IAS and IFRS. In this research, the scope of the standard, the measurement rules and the necessary disclosures required were presented.

In addition, the deferred taxation term was clarified and analyzed. Deferred taxation refers to the tax claim or tax liability arising from the difference in the accounting and tax basis maintained by an organization. The uniform accounting rules applied by companies that have adopted the International Accounting Standards may differ with the domestic legislation and the regulatory framework of each country, in terms of how to deal with specific transactions. Therefore, the differences created by these different bases are called deferred tax assets or deferred tax liabilities.

Finally, in this research deferred taxation was correlated with the course of the share price. Through the case study, the degree of correlation of the deferred tax with the share price of companies active in the IT sector listed on the Athens Stock Exchange was examined.

KEY WORDS

IAS 12, income tax, initial measurement, disclosures, deferred tax asset, deferred tax liability, case study

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ESMA	European Securities and Markets Authority
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accountings Standards Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards

ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΔΔΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΑ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΕΓΛΣ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΧΑΑ	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Λίστα με ενεργά ΔΛΠ.....	15
Πίνακας 2: Λίστα με ενεργά ΔΠΧΑ.....	16
Πίνακας 3: Ιστορική εξέλιξη ΔΛΠ 12	26
Πίνακας 4: Αναβαλλόμενη φορολογία και τιμή μετοχής περιόδου 2015-2021 - ENTERSOFT ΑΕ.....	49
Πίνακας 5: Αναβαλλόμενη φορολογία και τιμή μετοχής περιόδου 2015-2021 – EPSILON NET ΑΕ.....	51
Πίνακας 6: Αναβαλλόμενη φορολογία και τιμή μετοχής περιόδου 2015-2021 - PROFILE ΑΕ.....	53

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

Γράφημα 1: Μεταβολή αναβαλλόμενης φορολογίας περιόδου 2015 - 2021	50
Γράφημα 2: Μεταβολή αναβαλλόμενης φορολογίας περιόδου 2015 - 2021	52
Γράφημα 3: Μεταβολή αναβαλλόμενης φορολογίας περιόδου 2015 - 2021	54

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	0
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ	2
ABSTRACT.....	3
KEY WORDS.....	3
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	4
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	4
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	5
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ	5
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
1.1 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα.....	9
1.2 Δομή διπλωματικής.....	10
2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	12
2.1 Ιστορική αναδρομή ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	12
2.2 Σκοπός των ΔΛΠ	13
2.3 Ενεργά ΔΛΠ και ΔΠΧΑ	14
2.4 Βιβλιογραφία και έρευνες σχετικές με ΔΛΠ και ΔΠΧΑ	16
2.5 Βιβλιογραφία και έρευνες σχετικές με το ΔΛΠ 12.....	18
2.6 Συμπεράσματα	22
3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΔΛΠ 12.....	24
3.1 Σκοπός.....	24
3.2 Πεδίο εφαρμογής και βασικές έννοιες	27
3.3 Διαχωρισμός φορολογικής και λογιστικής βάσης	29
3.4 Αρχική αναγνώριση	30
3.5 Επιμέτρηση.....	31
3.6 Γνωστοποιήσεις.....	32
3.7 Συμπεράσματα	35
4. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	37
4.1 Έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας.....	37
4.2 Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας	37
4.2.1 Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και COVID-19	38
4.2.2 Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση συνδεδεμένων επιχειρήσεων και COVID-19	39

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
Π.Μ.Σ Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

4.3 Διάκριση προσωρινών και μόνιμων διαφορών	39
4.4 Αναβαλλόμενη φορολογία κατά ΕΛΠ Ν. 4308/2014	41
4.5 Ομοιότητες και διαφορές αναβαλλόμενης φορολογίας κατά ΔΠΧΑ και ΕΛΠ.	43
4.5.1 Ομοιότητες λογιστικών πλαισίων.....	43
4.5.2 Διαφορές λογιστικών πλαισίων	44
4.5.3 Κριτική ανάλυση αναβαλλόμενου κατά ΔΠΧΑ και ΕΛΠ	45
4.6 Συμπεράσματα	46
5. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	47
5.1 Εισαγωγικά.....	47
5.2 Δεδομένα έρευνας και δείγματος	47
5.3 Μεθοδολογία.....	47
5.4 Ανάλυση δεδομένων και συσχέτιση	48
5.4.1 ENTERSOFT ΑΕ	49
5.4.2 EPSILON NET ΑΕ.....	51
5.4.3 PROFILE ΑΕ.....	53
5.5 Συμπεράσματα	55
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	56
6.1 Εισαγωγή.....	56
6.2 Παρουσίαση συμπερασμάτων.....	56
6.3 Περιορισμοί έρευνας.....	58
6.4 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	59
7. Βιβλιογραφία	60
7.1 Ελληνική βιβλιογραφία.....	60
7.2 Ξενόγλωσση βιβλιογραφία.....	61
7.3 Ιστοσελίδες.....	64
7.4 Παραπομπές νομοθεσίας.....	64

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οργανωτική διάρθρωση και η δομή των σύγχρονων επιχειρήσεων και οργανισμών επηρεάζεται, ιδιαίτερα τις τελευταίες δεκαετίες, από τη λογιστική. Ο λογιστικός εκσυγχρονισμός των επιχειρήσεων του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα, επηρεάζει την αποτελεσματική χρήση των διαθέσιμων πόρων σε όλα τα επίπεδα και στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, ενισχύοντας πρότυπα εξουσίας και επιρροής (Burchell et al., 1980).

Η παγκοσμιοποίηση και το «άνοιγμα» των διεθνών αγορών, επιφέρουν συνεχείς μεταβολές στους επιχειρηματικούς και χρηματοοικονομικούς κύκλους, δημιουργώντας ταυτόχρονα την ανάγκη για σύνταξη ενιαίου κώδικα αποτύπωσης συναλλαγών και γεγονότων, καθιστώντας έτσι ευκολότερη την κατανόηση των μεγεθών από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (stakeholders). Για το σκοπό αυτό, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standard Board – IASB) συνέταξε τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards – IFRS), τα οποία αποτελούν ένα ευρέως διαδεδομένο και αποδεκτό σύνολο λογιστικών αρχών και προτύπων.

Οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί, απέκτησαν έναν ενιαίο τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών, αλλά ταυτόχρονα αυξήθηκε και η εποπτεία αυτών. Η ενιαία λογιστική αποτύπωση επιτρέπει σε τρίτους να αξιολογούν τη χρηματοοικονομική θέση του οργανισμού, να μετρούν τη βιωσιμότητα και να μπορούν να χρησιμοποιούν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, μέσω υπολογισμού διαφόρων αριθμοδεικτών. Ένα παράδειγμα της χρήσης των πληροφοριών που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις στους stakeholders είναι η μέτρηση της βιωσιμότητας και ικανότητας αποπληρωμής ενός δανείου πριν τη χορήγησή του από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα (Κοντάκος & Παπασπύρου, 1993). Επιπλέον, σύμφωνα με τον Beke (2011), η τυποποιημένη σύνταξη και αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων ενισχύει την αξία των λογιστικών συστημάτων στους χρήστες και αυξάνει τη διαφάνεια προς του επενδυτές και τις ρυθμιστικές αρχές.

Ο τρόπος σύνταξης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, επιτρέπει στο χρήστη να λάβει μία αξιόλογη εικόνα για την οικονομική θέση και οικονομική ευρωστία ενός οργανισμού σε συγκεκριμένη στιγμή ή για συγκεκριμένη περίοδο. Σύμφωνα με τον

Heem (2007), η σύνταξη των καταστάσεων με ενιαία μεθοδολογία και αρχές ενισχύει το ρόλο του ελέγχου στις επιχειρήσεις και η εναρμόνιση αυτών με τις λογιστικές αρχές επιτυγχάνει ομαλοποίηση της αγοράς και των συμφερόντων του οργανισμού.

Η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έχει οικονομικές συνέπειες, όπως για παράδειγμα το κόστος κεφαλαίου, η αποδοτικότητα κατανομής κεφαλαίου και η κινητικότητα του διεθνούς κεφαλαίου (Jeno, 2011).

Η παρούσα διπλωματική εργασία εστιάζεται και αναλύει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος» που όπως φανερώνει και ο τίτλος του, εστιάζεται στις λογιστικές αρχές και στα λογιστικά πρότυπα με τα οποία απεικονίζονται οι φόροι εισοδήματος. Επιπλέον, μέσα από την εργασία αυτή θα γίνει εις βάθος ανάλυση του όρου αναβαλλόμενη φορολογία, η οποία αποτελεί τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής βάσης και της φορολογικής βάσης. Η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας ήταν απαραίτητο να εδραιωθεί στα λογιστικά πρότυπα, ώστε να απεικονίσει τη διαφορά που δημιουργείται στις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις μεταξύ του ενιαίου λογιστικού χειρισμού και της διαφορετικής φορολογικής νομοθεσίας της κάθε χώρας.

1.1 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα

Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η ανασκόπηση και επεξήγηση του προτύπου ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος». Το πρότυπο ορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των φόρων εισοδήματος, η οποία αναγνωρίζει τόσο τις τρέχουσες φορολογικές συνέπειες που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα, όσο και τις μελλοντικές φορολογικές συνέπειες ανάκτησης ή διακανονισμού της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών και πιστώσεων, αναγνωρίζονται, ως αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, με τις τελευταίες να υπόκεινται επίσης σε έλεγχο «πιθανών κερδών».

Συγκεκριμένα, τα ερευνητικά ερωτήματα που τίθενται στην εργασία εστιάζονται:

- Ποιος είναι ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής του προτύπου ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»;
- Ποια είναι η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και πως αναγνωρίζεται κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ);
- Πώς διακρίνονται οι προσωρινές και πως οι μόνιμες διαφορές και πως επηρεάζουν την αναβαλλόμενη φορολογία;
- Πώς επηρεάζεται η τιμή της μετοχής από την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας;

1.2 Δομή διπλωματικής

Η παρούσα διπλωματική εργασία περιλαμβάνει 6 βασικά κεφάλαια στα οποία πραγματοποιείται προσπάθεια ερμηνείας και απάντησης των ανωτέρω ερευνητικών ερωτημάτων.

Αρχικά στο πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία εισαγωγή στην ανάγκη και χρησιμότητα της λογιστικής τυποποίησης. Επιπλέον, παρατίθενται οι σκοποί της έρευνας και τα ερευνητικά ερωτήματα. Τέλος, η δομή της εργασίας αναλύει τα επιμέρους κεφάλαια.

Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει τη βιβλιογραφική επισκόπηση που εστιάζεται γενικά στην ιστορική αναδρομή και το σκοπό ανάπτυξης των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, αλλά και ειδικότερα στο εξεταζόμενο πρότυπο ΔΛΠ 12.

Στο τρίτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία εις βάθος ανάλυση και επισκόπηση του εξεταζόμενου προτύπου. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής, ο διαχωρισμός της φορολογικής και λογιστικής βάσης και η αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση. Τέλος, παρουσιάζονται οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις, που σύμφωνα με το πρότυπο πρέπει να εμφανίζονται και αναφέρονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Το τέταρτο κεφάλαιο επικεντρώνεται στην αναβαλλόμενη φορολογία, παρουσιάζοντας την έννοια της, τις μεθόδους αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας, αλλά και τον τρόπο αναγνώρισης κατά τα ΕΛΠ και ΔΛΠ. Επιπλέον, πραγματοποιείται μία

κριτική ανάλυση των διαφορών μεταξύ των 2 λογιστικών πλαισίων. Τέλος, παρατίθεται μία επεξήγηση σχετικά με τη διάκριση των προσωρινών και μόνιμων διαφορών.

Στο πέμπτο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία μελέτη περίπτωσης, όπου αρχικά αναφέρονται τα δεδομένα της έρευνας και του δείγματος και η μεθοδολογία συλλογής των δεδομένων. Τέλος, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από τη μελέτη περίπτωσης για τις 3 εξεταζόμενες εταιρείες.

Στο έκτο κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα από το σύνολο των ανωτέρω κεφαλαίων, μαζί με τους περιορισμούς και τους προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Τέλος, πέρα από τα ανωτέρω κεφάλαια, η εργασία περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα τμήματα που διέπουν μία διπλωματική εργασία, τους βιβλιογραφία, περίληψη, λέξεις κλειδιά, περιεχόμενα κτλ.

2. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στο παρόν κεφάλαιο πραγματοποιείται η παρουσίαση και η ανάλυση τους σχετικής βιβλιογραφίας. Αρχικά παρατίθεται ανάλυση και ιστορική αναδρομή των ΔΛΠ και των προτύπων που βρίσκονται σε ισχύ και πραγματοποιείται ανάλυση του σκοπού που εξυπηρετούν τα ΔΛΠ. Στη συνέχεια, η βιβλιογραφική επισκόπηση εστιάζεται στο ΔΛΠ 12, που αποτελεί και το θέμα τους παρούσας διπλωματικής.

2.1 Ιστορική αναδρομή ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Η ανάγκη λογιστικής τυποποίησης και εναρμόνισης λογιστικών κανόνων οδήγησε τον προκάτοχο του IASB, την IASC (International Accounting Standard Committee) στην αρχική σύνταξη και ανάπτυξη των ΔΛΠ. Τα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από την IASC ισχύουν μέχρι και σήμερα, με τις όποιες παραλλαγές έχουν γίνει, ενώ με τη μετάβαση από την IASC στην IASB, τα νέα πρότυπα που αναπτύσσονται αναφέρονται ως ΔΠΧΑ. Συνεπώς, η μόνη διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ αναφέρεται στην επιτροπή που το ανέπτυξε, ήτοι το IASC για τα ΔΛΠ και το IASB για τα ΔΠΧΑ (Bontis, 2002).

Όπως αναφέρεται και ανωτέρω, τον Απρίλιο του 2001, το IASB αντικαθιστά την IASC, αναλαμβάνοντας τα ηνία της σύνταξης και ανάπτυξης των λογιστικών προτύπων. Το νέο συμβούλιο εξ' αρχής υιοθέτησε τα πρότυπα που είχαν προηγουμένως αναπτυχθεί, ενώ ταυτόχρονα αποφάσισε πως τα μετέπειτα πρότυπα θα ονομάζονται ΔΠΧΑ (Saleem, 2015).

Ωστόσο, τα διεθνή πρότυπα λογιστικής παρουσίασης δεν έγιναν αμέσως αποδεκτά και δεν υιοθετήθηκαν εξ' αρχής από κάποιες χώρες. Οι δυσκολίες που εμφανίστηκαν στην εφαρμογή και υιοθέτηση των ΔΛΠ είναι η εξής (Ozrehlivan, 2015):

- Οι ΗΠΑ εφαρμόζοντας δικό τους ξεχωριστό λογιστικό πλαίσιο (US GAAP) δεν υιοθέτησαν μέχρι και σήμερα
- Οικονομίες με υψηλό πληθωρισμό (υπερπληθωριστικές), σε συνδυασμό με την εφαρμογή του ΔΛΠ 29 «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες» παρουσίασαν δυσμενή αποτελέσματα επί σειρά ετών

- Η Γαλλία αντιμετώπισε αρχικά με σκεπτικισμό την εφαρμογή των προτύπων αυτών

Το IASB προέβη σε παροχή απαντήσεων για το πρώτο και τρίτο σημείο (μη υιοθέτηση από ΗΠΑ και σκεπτικισμό από Γαλλία), ωστόσο δεν έγινε καμία αναφορά για το δεύτερο σημείο. Σήμερα, πέρα από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), τα ΔΛΠ χρησιμοποιούνται και από άλλες του κόσμου, όπως Αυστραλία, Ινδία, Χονγκ Κόνγκ, Νότια Κορέα, Χιλή, Φιλιππίνες, Ρωσία, Πακιστάν κ.α. Αναμένεται πως η υιοθέτηση των ΔΛΠ από όλον τον κόσμο θα είναι προς όφελος των επενδυτών και των χρηστών οικονομικών καταστάσεων, καθώς θα μειωθεί το κόστος σύγκρισης εναλλακτικών επενδύσεων και θα αυξηθεί η ποιότητα τους πληροφορίας (Aliyev, 2005).

2.2 Σκοπός των ΔΛΠ

Σύμφωνα με τον Chatzkel (2002), τα γενικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ είναι:

- Δίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση. Η δίκαιη παρουσίαση είναι η ακριβής απεικόνιση των αποτελεσμάτων των συναλλαγών και των γεγονότων.
- Δεδουλευμένη λογιστική βάση. Ο οργανισμός αναγνωρίζει το σύνολο των στοιχείων που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις όταν πληρούν τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης που ορίζονται από το εκάστοτε λογιστικό πλαίσιο.
- Σημασία και συνάθροιση: Ξεχωριστή απεικόνιση σημαντικών κατηγοριών στοιχείων.
- Συχνότητα υποβολής εκθέσεων: Απαιτείται τουλάχιστον ετήσια παρουσίαση μίας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, οι εισηγμένες στα διάφορα χρηματιστήρια εταιρείες απαιτείται να παρουσιάσουν οικονομικές καταστάσεις και για περίοδο εξαμήνου.
- Συγκριτικές πληροφορίες: Απαιτείται η παρουσίαση συγκριτικής πληροφορίας για το κάθε παρουσιαζόμενο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων. Η συγκριτική πληροφόρηση αφορά τα υπόλοιπα τους αντίστοιχης προηγούμενης χρήσης ή περιόδου (ετήσιες και ενδιάμεσες καταστάσεις).
- Συνέπεια παρουσίασης: Η ταξινόμηση και παρουσίαση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να διατηρούνται από τη μία περίοδο στην

επόμενη. Αυτό πρακτικά σημαίνει, πως όταν ένα στοιχείο είναι μηδενικό στην τρέχουσα περίοδο, θα πρέπει να παρουσιάζεται, εφόσον είχε υπόλοιπο στην προηγούμενη συγκριτική.

Με την ενιαία λογιστική τυποποίηση επωφελούνται και οι οργανισμοί, καθώς οι επενδυτές είναι σε θέση να αξιολογούν την καλή πορεία ταχύτερα και με μεγαλύτερη ακρίβεια. Επίσης, με την εφαρμογή των ενιαίων κανόνων είναι αποτελεσματικότερη και ορθότερη η διαδικασία σύγκρισης της πορείας μίας επιχείρησης ή ενός κλάδου μεταξύ διαφορετικών χωρών ή και ηπείρων. Τέλος, επιχειρήσεις με έντονη εξωστρέφεια έχουν κίνητρο εφαρμογής των ΔΛΠ, αφού μπορούν να αξιολογούν τους πελάτες τους και να αξιολογούνται από τους προμηθευτές τους ακριβέστερα και αποτελεσματικότερα (Bontis, 1998).

Ωστόσο, οι επικριτές των ΔΛΠ εστίασαν στο κόστος εφαρμογής, τονίζοντας τη σημασία του περιθωρίου ελευθερίας που θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μεταξύ των επιχειρήσεων, με κριτήριο τους διαφορετικούς ρυθμούς της περιφερειακής ανάπτυξης, ανάλογα με την περιοχή δραστηριότητας. Επιπλέον, ένα ακόμη σημείο ένστασης, αποτέλεσε ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου εύλογης αξίας που αναγνωρίζεται από τα ΔΛΠ και την επιρροή των λογιστών σε περιοχές μη κοινοτικού δικαίου που υιοθέτησαν τα ΔΛΠ (Bontis, 1999).

2.3 Ενεργά ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Παρακάτω παρατίθεται η πλήρης λίστα με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ που βρίσκονται σε ισχύ κατά την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας διπλωματικής (Taxheaven, 2022):

ΔΛΠ	Τίτλος
ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις ταμειακών ροών
ΔΛΠ 8	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
ΔΛΠ 11	Συμβάσεις κατασκευής
ΔΛΠ 12	Φόροι εισοδήματος

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
Π.Μ.Σ Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΔΛΠ 16	Ενσώματα πάγια
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18	Έσοδα
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζόμενους
ΔΛΠ 20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση τους κρατική υποστήριξης
ΔΛΠ 21	Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
ΔΛΠ 23	Κόστος δανεισμού
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
ΔΛΠ 26	Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες
ΔΛΠ 29	Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
ΔΛΠ 31	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
ΔΛΠ 32	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανά μετοχή
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
ΔΛΠ 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
ΔΛΠ 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
ΔΛΠ 39	Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε ακίνητα
ΔΛΠ 41	Γεωργία

Πίνακας 1: Λίστα με ενεργά ΔΛΠ
Πηγή: Taxheaven

ΔΠΧΑ	Τίτλος
ΔΠΧΑ 1	Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς
ΔΠΧΑ 2	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
ΔΠΧΑ 3	Συνενώσεις επιχειρήσεων

ΔΠΧΑ 4	Ασφαλιστήρια συμβόλαια
ΔΠΧΑ 5	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται τους πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
ΔΠΧΑ 6	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
ΔΠΧΑ 7	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΠΧΑ 8	Λειτουργικοί τομείς
ΔΠΧΑ 9	Χρηματοοικονομικά μέσα
ΔΠΧΑ 10	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
ΔΠΧΑ 11	Σχήματα υπό κοινό έλεγχο
ΔΠΧΑ 12	Γνωστοποίηση συμμετοχών σε τους οντότητες
ΔΠΧΑ 13	Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας
ΔΠΧΑ 15	Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες
ΔΠΧΑ 16	Μισθώσεις
ΔΠΧΑ 17	Ασφαλιστήρια συμβόλαια

Πίνακας 2: Λίστα με ενεργά ΔΠΧΑ
Πηγή: Taxheaven

2.4 Βιβλιογραφία και έρευνες σχετικές με ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Το ζήτημα των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ απασχόλησε το ενδιαφέρον τόσο των ερευνητών όσο και των επαγγελματιών του χώρου. Οι έρευνες εστιάζονται στις συνέπειες από την εφαρμογή της λογιστικής τυποποίησης σε επιχειρήσεις τόσο σε παγκόσμιο όσο και σε εθνικό επίπεδο.

Αρχικά, οι Iatridis και Rouvolis (2010), εστίασαν την έρευνά τους στην ελληνική οικονομία και ειδικότερα στις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ). Συγκεκριμένα, η έρευνα εστιάζεται στις οικονομικές επιπτώσεις των εισηγμένων εταιρειών λόγω της υποχρεωτικής μετάβασης από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) στα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ. Τα αποτελέσματα φανερώνουν πως κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής οι επιδράσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ήταν αρνητικές, γεγονός που ερμηνεύτηκε από το κόστος εφαρμογής, ωστόσο σταδιακά εμφανίζεται αισθητή βελτίωση και σε πολλές περιπτώσεις και κέρδη. Έτσι, η έρευνα καταλήγει στο συμπέρασμα πως η εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ επηρέασε θετικά τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα των εταιρειών.

Οι Georgakopoulou, Spathis και Floropoulos (2010) επικεντρώθηκαν στην ανάλυση του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης αλλά και ορισμένων αριθμοδεικτών από ένα δείγμα εισηγμένων εταιρειών του κατασκευαστικού κλάδου. Πιο συγκεκριμένα, αντλώντας στοιχεία από το έτος της πρώτης υποχρεωτικής εφαρμογής, ήτοι το 2004, ανέλυσαν και σύγκριναν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τα συμπεράσματα της έρευνας καταδεικνύουν πως η εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ επηρεάζει τον κύκλο εργασιών αλλά και τους σχετικούς αριθμοδείκτες, όπως:

- Ο λόγος των Ιδίων Κεφαλαίων προς το Σύνολο Ενεργητικού
- Ο λόγος των Συνολικών Υποχρεώσεων προς τα Ίδια Κεφάλαια
- Ο λόγος των Ιδίων Κεφαλαίων προς τις Συνολικές Υποχρεώσεις

Όσον αφορά το βιομηχανικό και εμπορικό κλάδο, η εφαρμογή των ΔΛΠ επέφερε επιπτώσεις στα μεγέθη και στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα. Κατά κύριο λόγο, τα καθαρά κέρδη επηρεάστηκαν από την εφαρμογή των νέων προτύπων. Επιπλέον, καταδεικνύεται πως η λογιστική πολιτική της εύλογης αξίας και ο τρόπος εφαρμογής αυτής επέφερε το μεγαλύτερο βαθμό επηρεασμού στους δύο ανωτέρω εξεταζόμενους κλάδους (Karatzimas, Zounta & Kyriakidou, 2011).

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής οικονομίας, οι Guermazi και Khamoussi (2018) διερεύνησαν το επίπεδο συντηρητισμού με βάση το οποίο οι οργανισμοί εμφανίζουν τα κέρδη, συναρτήσει του στόχου απόκτησης πληροφοριών από πλευράς stakeholder. Η έρευνά τους κατέδειξε ότι το επίπεδο αυτό του συντηρητισμού αυξήθηκε με την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, με την αύξηση αυτή να καθορίζεται και από το μέγεθος των διαφορών μεταξύ των λογιστικών αρχών που ορίζονται από τα ΔΠΧΑ και των αντίστοιχων αρχών που όριζαν μέχρι τη στιγμή εκείνη τα εγχώρια πρότυπα.

Όσον αφορά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, οι μελέτες που έχουν διενεργηθεί έχουν εστιαστεί στην εξέταση της ποιοτικής πληροφόρησης και της διαφάνειας. Πιο συγκεκριμένα, ο Houqe (2018), μέσα από την ανάλυσή του εντόπισε πως η εφαρμογή ενιαίων προτύπων βελτιώνει την ποιότητα των πληροφοριών που γνωστοποιούνται και ταυτόχρονα ενισχύει τη διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, επιδρώντας προς το συμφέρον των επενδυτών και των αγορών. Στην κατεύθυνση αυτή, ήτοι του κατά πόσο η εφαρμογή των ΔΠΧΑ βελτιώνει την παρεχόμενη πληροφόρηση, αλλά και του κατά πόσο μπορεί να μειωθεί η χειραγώγηση

των κερδών, τοποθετείται και η έρευνα των Chimonaki και Vergos (2019). Η έρευνα επικεντρώνεται γύρω από ένα δείγμα εισηγμένων εταιρειών, τα στοιχεία των οποίων μελετώνται για την περίοδο 2010-2015. Τα αποτελέσματα της έρευνας παρουσιάζουν πως η εφαρμογή των ΔΠΧΑ έχει θετικό αντίκτυπο στη διαφάνεια των πληροφοριών και ταυτόχρονα οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται είναι σαφής και κατανοητές, υποστηρίζοντας έτσι το ρόλο των stakeholders.

Τέλος, οι πιο πρόσφατες έρευνες έθεσαν στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος το βαθμό που επηρεάζει η εφαρμογή των διεθνών προτύπων τον ανταγωνισμό στην αγορά προϊόντων των τιμών των μετοχών. Μέσω της μελέτης δείγματος οργανισμών που δραστηριοποιούνται στις Ευρωπαϊκές αγορές, καταδεικνύεται πως υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ ανταγωνισμού και πληροφορίας. Ωστόσο, η αρνητική αυτή σχέση, μειώνεται κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, με τη μείωση να είναι εντονότερη σε χώρες με αυστηρή νομοθεσία. Έτσι, η έρευνα καταλήγει πως η εφαρμογή των διεθνών προτύπων υποστηρίζει τη μείωση της αρνητικής σχέσης μεταξύ ανταγωνισμού και γνωστοποιήσεων, αυξάνοντας την αποτελεσματικότητα των αγορών.

2.5 Βιβλιογραφία και έρευνες σχετικές με το ΔΛΠ 12

Η έννοια των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων έχει απασχολήσει τους ερευνητές πριν ακόμη την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΑ, στην προσπάθεια μελέτης της χειραγώγησης των κερδών. Μέσα από την έρευνά τους οι Phillips, Pincus και Rego (2003) αξιολόγησαν τη χρησιμότητα των εξόδων αναβαλλόμενης φορολογίας για τον εντοπισμό των μεθόδων χειραγώγησης των κερδών. Με την υπόθεση πως υπάρχει μεγαλύτερη ευελιξία ακολουθώντας λογιστικά πρότυπα, από ότι συμβαίνει με τη φορολογική νομοθεσία, οι διευθυντές εκμεταλλεζόμενοι την ευελιξία αυτή προβαίνουν σε πράξεις χειραγώγησης κερδών, μέσω της χρήσης του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου. Πιο συγκεκριμένα, η ευελιξία που παρέχεται στους διευθυντές για να διαχειριστούν το εισόδημα προς τα πάνω, με τρόπους που δεν επηρεάζουν το τρέχον φορολογητέο εισόδημα, δημιουργεί διαφορές λογιστικού φόρου που με τη σειρά του αυξάνει το αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο.

Στην κατεύθυνση αυτή, δηλαδή της σύνδεσης της αναβαλλόμενης φορολογίας με τη χειραγώγηση των κερδών, επικεντρώθηκαν και οι Dhaliwal, Gleason και Mills (2004), όπου με την έρευνά τους συνέδεσαν το κίνητρο της χειραγώγησης των κερδών με τον αναβαλλόμενο φόρο. Συγκεκριμένα, υποστήριξαν πως υπάρχει άρρηκτη σχέση μεταξύ αναβαλλόμενου και χειραγώγησης κερδών, καθώς τα αναβαλλόμενα έξοδα είναι από τους τελευταίους λογαριασμούς που κλείνουν πριν τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

Όσον αφορά την εγχώρια οικονομία, παρόμοιες έρευνες έχουν διεξαχθεί για τη σύνδεση του αναβαλλόμενου φόρου με τη χειραγώγηση των κερδών και κατά πόσο αυτή μπορεί να περιοριστεί από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ. Πιο συγκεκριμένα, πριν από την εφαρμογή των διεθνών προτύπων, οι οργανισμοί είχαν υψηλότερα κίνητρα για να χειραγωγήσουν τα κέρδη τους (προς τα κάτω), λόγω της υψηλής φορολογίας. Ωστόσο, η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ και η εισαγωγή του αναβαλλόμενου φόρου μείωσε τα κίνητρα αυτά, καθώς μειώθηκαν οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων, διαχωρίζοντας τα φορολογικά από τα λογιστικά κέρδη. Συνεπώς, η έρευνα καταλήγει πως αδιαμφισβήτητα ο υψηλός φορολογικός συντελεστής αυξάνει τα κίνητρα για χειραγώγηση των κερδών, γεγονός όμως που μειώνεται με την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ (Karampinis & Hevas, 2013).

Σε επίπεδο διεθνούς οικονομίας, ο Skinner (2008) συνέδεσε το ρόλο των αναβαλλόμενων φόρων με την οικονομική κρίση μεταξύ των ιαπωνικών τραπεζών. Μετά την υιοθέτηση της λογιστικής αναβαλλόμενης φορολογίας το 1998, οι μεγάλες ιαπωνικές τράπεζες αναγνώρισαν καθαρές αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ύψους 6,6 τρισεκατομμυρίων ¥ (55 δισεκατομμύρια \$). Χωρίς αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, οι τράπεζες θα ήταν αφερέγγυες. Τα στοιχεία υποστηρίζουν το συμπέρασμα ότι οι ιαπωνικές ρυθμιστικές αρχές χρησιμοποίησαν αναβαλλόμενη φορολογική λογιστική ως μέρος μιας στρατηγικής ρυθμιστικής ανοχής και ότι οι διευθυντές τραπεζών χρησιμοποίησαν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να ενισχύσουν το εποπτικό κεφάλαιο των τραπεζών τους. Τα αποτελέσματα δείχνουν πόσο φαινομενικά παρόμοιοι λογιστικοί κανόνες μπορούν να εφαρμοστούν και κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.

Ένα από τα σημαντικά ερωτήματα που γεννώνται κατά την εξέταση του αναβαλλόμενου φόρου, αποτελεί η εξέταση των πληροφοριών σχετικά με το χρόνο αποπληρωμής του φόρου. Από την έρευνά του ο Laux (2013) συμπεραίνει πως παρά το γεγονός πως οι αναβαλλόμενοι φόροι παρέχουν πληροφορίες, ο όγκος των πληροφοριών αυτών είναι περιορισμένος και καταλήγει πως υπάρχει ασύμμετρη σχέση μεταξύ αναβαλλόμενων φόρων και μελλοντικών πληρωμών.

Στην ίδια κατεύθυνση, ήτοι στις πληροφορίες σχετικά με τις μελλοντικές πληρωμές των φόρων και τις μελλοντικές επιδόσεις επικεντρώνεται και η έρευνα της Flagmeier (2017), χρησιμοποιώντας ένα δείγμα από γερμανικές εταιρείες που εφαρμόζουν ΔΠΧΑ. Η εστίαση στη μεταφορά φορολογικών ζημιών επιτρέπει τον διαχωρισμό των δύο σχέσεων, ελέγχοντας αφενός τη σχέση μεταξύ των αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των μελλοντικών φορολογικών πληρωμών και, αφετέρου, τη σχέση μεταξύ του μη χρησιμοποιήσιμου μέρους των φορολογικών ζημιών και μελλοντικών κέρδη. Εντοπίζονται σημαντικά αρνητικοί συντελεστές και για τα δύο στοιχεία αναβαλλόμενης φορολογίας, υποδεικνύοντας ότι οι υψηλότερες αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις σχετίζονται με χαμηλότερες μελλοντικές πληρωμές φόρων και υψηλότερες μη χρησιμοποιήσιμες φορολογικές ζημίες με χαμηλότερες μελλοντικές αποδόσεις. Επιπλέον, πραγματοποιείται σύγκριση της ικανότητας πρόβλεψης των φορολογικών λογαριασμών για ένα αντίστοιχο δείγμα Γερμανίας και ΗΠΑ χωρίς να εντοπίζονται σημαντικές διαφορές μεταξύ των εταιρειών που υποβάλλουν στοιχεία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (Γερμανία) και τα US-GAAP (ΗΠΑ). Συνολικά, τα δεδομένα υποδηλώνουν ότι τα στοιχεία αναβαλλόμενης φορολογίας για μεταφορές φορολογικών ζημιών που αναφέρονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με μελλοντικά αποτελέσματα και ότι αυτή η προγνωστική ικανότητα δεν διαφέρει σημαντικά από τις εταιρείες που ακολουθούν τα US-GAAP.

Οι Ladas, Negkakis και Samara (2017) διερεύνησαν τη σύνδεση μεταξύ κεφαλαιακής διάρθρωσης, αναβαλλόμενης φορολογίας και κινδύνου κατάρρευσης τιμών μετοχών. Μέσω ενός δείγματος τραπεζών που δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) και τα μέτρα κινδύνου κατάρρευσης των μετοχών, παρουσιάζεται πως τα αναβαλλόμενα φορολογικά αποτελέσματα σε σχέση με τη διάρθρωση κεφαλαίου, οδηγούν σε πτώση των τιμών μετοχών και ιδιαίτερα σε χώρες της Νότιας Ευρώπης.

Επιπρόσθετα, από τη μελέτη προκύπτει πως οι τράπεζες που εδρεύουν σε χώρες που επλήγησαν από την οικονομική κρίση και κατέχουν μεγάλο υπόλοιπο σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις κινδυνεύουν λιγότερο από μείωση των τιμών των μετοχών τους. Αντίθετα, οι τράπεζες με προβλήματα κεφαλαιακής διάρθρωσης και μεγάλα υπόλοιπα αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων έχουν αυξημένο κίνδυνο μείωσης των τιμών των μετοχών.

Η βάση για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης απαίτησης ή υποχρέωσης αποτελεί ο διαχωρισμός των προσωρινών και μόνιμων διαφορών. Με την παραδοχή αυτή ασχολήθηκαν οι Brouwer και Naarding (2018), οι οποίοι και υποστηρίζουν πως μόνο οι προσωρινές διαφορές θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενος φόρος (απαίτηση ή υποχρέωση), καθώς μόνο αυτές επιφέρουν πραγματικές μελλοντικές πληρωμές (υποχρέωση) ή επιστροφή φόρου (απαίτηση). Οι προσωρινές διαφορές, οι οποίες έχουν υπολογιστεί στη φορολογική ταμειακή ροή, επηρεάζουν την αποτίμηση της απαίτησης ή της υποχρέωσης, οπότε και οφείλουν να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με την αρχή της αποτίμησης. Επιπρόσθετα, φτάνουν στο συμπέρασμα πως ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να ευθυγραμμίζεται με τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές, ώστε να επέρχεται αύξηση της συνάφειας και κατανόησης, ενώ τέλος, τονίζουν τη σημασία της προεξοφλημένης επιμέτρησης των αναβαλλόμενων φορολογικών αποτελεσμάτων.

Πιο πρόσφατες έρευνες σχετικά με τη σύνδεση αναβαλλόμενου φόρου και χειραγώγησης κερδών, υποστηρίζεται πως η κράτηση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων αποτελεί μία μέθοδο χειραγώγησης αποτελεσμάτων. Η έρευνα αυτή βασίζεται σε ένα δείγμα μη εισηγμένων εταιρειών για την περίοδο 2016-2018 και συμπεραίνει πως η πρόβλεψη για αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις επηρεάζεται από φορολογικές ζημίες και άλλους παράγοντες. Τέλος, αποτελεί ένδειξη χειραγώγησης κερδών η παροχή αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων (Oetama & Sulistiawan, 2020).

Ένα βήμα περαιτέρω προχώρησαν οι Soliman και Ali (2020), όπου με το άρθρο τους συνέδεσαν τον αναβαλλόμενο φόρο, τη χειραγώγηση κερδών και το αντίκτυπο που έχουν στις αποφάσεις των επενδυτών. Μέσω ενός δείγματος 107 εισηγμένων εταιρειών στο χρηματιστήριο της Αιγύπτου και για την περίοδο 2013-2018 συμπέραναν πως η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για χειραγώγηση κερδών και

ταυτόχρονα, μία αύξηση των αναβαλλόμενων φόρων επιφέρει αύξηση στις πρακτικές χειραγώγησης. Επιπλέον, εντόπισαν πως οι πρακτικές χειραγώγησης δεν επηρεάζουν τις αποφάσεις των επενδυτών. Αντίθετα, υποστηρίζουν πως ο αναβαλλόμενος φόρος είναι ένας από τους κυριότερους παράγοντες που επηρεάζει τις αποφάσεις των επενδυτών.

Σε συνέχεια των ανωτέρω και στην κατεύθυνση της σύνδεσης της αναβαλλόμενης φορολογίας με τη χειραγώγηση των κερδών τοποθετείται η έρευνα των Nurfadila και Muslim (2021). Λαμβάνοντας ένα δείγμα 20 εισηγμένων στο χρηματιστήριο της Ινδονησίας εταιρειών που δραστηριοποιούνται στον κλάδο των κατασκευών και για την περίοδο 2015-2017, κατέδειξαν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ φορολογικού σχεδιασμού και αναβαλλόμενων φορολογικών εξόδων στη χειραγώγηση των κερδών. Ταυτόχρονα, σε μία άλλη έρευνα, για την ίδια χώρα λήφθηκαν ως δεδομένα τα οικονομικά στοιχεία εισηγμένων στον τραπεζικό κλάδο εταιρειών και τα οποία αναλύθηκαν με τη βοήθεια γραμμικής παλινδρόμησης. Τα αποτελέσματα καταδεικνύουν πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις επηρεάζουν τη χειραγώγηση των κερδών. Πιο συγκεκριμένα, αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν από χειραγώγηση της διοίκησης, μπορεί να εκτιμηθεί ότι η περαίωσή της θα γίνει κατά την προγραμματισμένη περίοδο με σκοπό την αύξηση των κερδών κατά την περίοδο αυτή (Nolastame *et al.*, 2021).

2.6 Συμπεράσματα

Στο κεφάλαιο αυτό αρχικά παρατίθεται η ιστορική αναδρομή και η μετάβαση από το πλαίσιο των ΔΛΠ (IASB) στα ΔΠΧΑ (IASB). Επιπλέον, αναλύθηκε και παρουσιάστηκε η χρησιμότητα που παρέχεται από την εφαρμογή ενός ενιαίου πλαισίου, ενώ ταυτόχρονα παρουσιάστηκαν τα πρότυπα, ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, που βρίσκονται σε ισχύ. Επιπλέον, σημαντικές βιβλιογραφικές έρευνες για τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ παρουσιάζονται, από τις οποίες εντοπίζεται πως το ενδιαφέρον των ερευνητών επικεντρώνεται στις οικονομικές συνέπειες που θα εμφανιστούν από την υποχρεωτική εφαρμογή στις επιχειρήσεις, τόσο σε παγκόσμιο όσο και σε εθνικό επίπεδο. Τέλος, παρουσιάστηκαν και αναλύθηκαν έρευνες που επικεντρώνονται στο εξεταζόμενο πρότυπο, το ΔΛΠ 12. Το επίκεντρο των ερευνών τοποθετείται στη μελέτη της σχέσης

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
Π.Μ.Σ Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

που υπάρχει μεταξύ του αναβαλλόμενου φόρου και της χειραγώγησης κερδών, καθώς και στην πληροφορία που παρέχεται σχετικά με τις μελλοντικές αποπληρωμές.

Από όλα τα ανωτέρω, εντοπίζεται το ενδιαφέρον των ερευνητών για την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ σε εγχώριο και παγκόσμιο επίπεδο, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο συγκεκριμένα πρότυπα (ιδιαίτερα πρότυπα που συνδέονται με τη φορολογία) μπορούν να επηρεάσουν τη συμπεριφορά της διοίκησης και να υποβάλουν νέες μεθόδους για χειραγώγηση κερδών.

3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΔΛΠ 12

Στο παρόν κεφάλαιο πραγματοποιείται μία εις βάθος παρουσίαση του εξεταζόμενου προτύπου, ΔΛΠ 12. Αρχικά παρουσιάζεται ο σκοπός του προτύπου, αλλά και το πεδίο εφαρμογής μαζί με τις βασικές έννοιες. Επιπλέον, αποσαφηνίζονται οι έννοιες της φορολογικής και λογιστικής βάσης. Τέλος, στα πλαίσια της ανάλυσης του προτύπου πραγματοποιείται αναφορά στην αρχική αναγνώριση, στην επιμέτρηση και στις γνωστοποιήσεις, που εφαρμόζονται σύμφωνα με τις οδηγίες του προτύπου.

3.1 Σκοπός

Το ΔΛΠ 12 «Φόρος Εισοδήματος» εφαρμόζει τη μέθοδο «**συνολικού ισολογισμού**» για τη λογιστική αντιμετώπιση του φόρου εισοδήματος, κατά την οποία αναγνωρίζονται τόσο οι τρέχουσες φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και γεγονότων, όσο και οι μελλοντικές φορολογικές συνέπειες της μελλοντικής ανάκτησης ή διακανονισμού της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων. Οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, και των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών και πιστώσεων, αναγνωρίζονται, με περιορισμένες εξαιρέσεις, ως αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, με τις τελευταίες να υπόκεινται επίσης σε έλεγχο «**πιθανών κερδών**» (IASPLUS, 2022).

Ο σκοπός του ΔΛΠ 12 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Η βασική αρχή για τον καθορισμό της λογιστικής αντιμετώπισης των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος αναγνώρισης των μελλοντικών και τρεχουσών φορολογικών συνεπειών. Η αναγνώριση γίνεται όταν ισχύουν σωρευτικά τα εξής (IFRS Foundation, 2018):

- Η μελλοντική ανάκτηση (ή διακανονισμός) της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων (ή υποχρεώσεων) να μπορούν να αναγνωριστούν στην κατάσταση οικονομικής θέσης μίας οντότητας
- Οι συναλλαγές και τα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου (που προκαλούν φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση) να αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
Π.Μ.Σ Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Αναλύοντας την ιστορική αναδρομή του προτύπου, εντοπίζεται πως η πρώτη δημοσίευση του σχεδίου της έκθεσης τοποθετείται χρονολογικά τον Απρίλιο του 1978, ενώ η τελευταία τροποποίηση/ανανέωση πραγματοποιήθηκε το Μάιο του 2021. Παρακάτω παρατίθεται σχετικός πίνακας με την ιστορική εξέλιξη του προτύπου:

Ημερομηνία	Εξέλιξη	Εφαρμογή
04/1978	Δημοσίευση προσχέδιου έκθεσης E13 περί « Λογιστικής φόρων εισοδήματος »	
07/1979	Δημοσίευση ΔΛΠ 12 « Λογιστική αντιμετώπιση φόρων εισοδήματος »	
01/1989	Δημοσίευση προσχέδιου έκθεσης E33 περί « Λογιστικής φόρων εισοδήματος »	
1994	Αναδιαμόρφωση αρχικού ΔΛΠ 12 (1979)	
10/1994	Δημοσίευση προσχέδιου έκθεσης E49 περί « Φόροι Εισοδήματος »	
10/1996	Δημοσίευση ΔΛΠ 12 « Φόροι Εισοδήματος »	Εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/1998
10/2000	Δημοσίευση περιορισμένων αναθεωρήσεων του ΔΛΠ 12 (φορολογικές συνέπειες μερισμάτων)	Εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2001
31/03/2009	Δημοσίευση προσχέδιου έκθεσης ED/2009/2 « Φόροι Εισοδήματος »	Προθεσμία σχολιασμού 31/07/2009
10/09/2010	Δημοσίευση προσχέδιου έκθεσης ED/2010/11 « Αναβαλλόμενος φόρος:	Προθεσμία σχολιασμού 09/11/2010

	Ανάκτηση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων»	
20/12/2010	Τροποποίηση « Αναβαλλόμενος φόρος: Ανάκτηση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων»	Ισχύει για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2012
19/01/2016	Τροποποίηση « Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης για Μη Πραγματοποιημένες Ζημιές»	Ισχύει για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2017
07/06/2017	Δημοσίευση IFRIC 23 « Αβεβαιότητα σχετικά με το χειρισμό της φορολογίας εισοδήματος»	Ισχύει για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2019
12/12/2017	Τροποποίηση « Ετήσιες Βελτιώσεις στα πρότυπα ΔΠΧΑ 2015-2017»	Ισχύει για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2019
07/05/2021	Τροποποίηση « Αναβαλλόμενος Φόρος που σχετίζεται με Περιουσιακά στοιχεία και Υποχρεώσεις που προκύπτουν από Μεμονωμένη Συναλλαγή»	Ισχύει για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2023

Πίνακας 3: Ιστορική εξέλιξη ΔΛΠ 12
Πηγή: IASPLUS

Πέραν των ανωτέρω, έχουν ασχοληθεί και διεθνείς ερευνητές για το σκοπό και το αντικείμενο του προτύπου. Συγκεκριμένα οι Alshawi και Hanoon (2019) προσπάθησαν να περιγράψουν τους λογιστικούς χειρισμούς και τις διαφορές με τις φορολογικές διαδικασίες και τον τρόπο αντιμετώπισης μέσω του λογιστικού χειρισμού που ορίζεται από το ΔΛΠ 12. Για την επίτευξη του στόχου της έρευνας και την απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων χρησιμοποιήθηκε ερωτηματολόγιο, το οποίο και στάλθηκε σε λογιστές και σε προσωπικό της Γενικής Αρχής Φορολογίας, ενώ για την ερμηνεία των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε στατιστική ανάλυση. Υπό το πρίσμα της θεωρητικής και πρακτικής μελέτης, προέκυψαν ορισμένα συμπεράσματα σχετικά με το αντικείμενο της έρευνας και το επιλεγμένο δείγμα, μεταξύ των οποίων:

- Δεν εφαρμόζονται οι απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, συμπεριλαμβανομένου του ΔΛΠ 12, από εταιρείες ιδιωτικών συμμετοχών.
- Η εφαρμογή του ΔΛΠ 12 για τους φόρους εισοδήματος έχει σημαντική επίδραση στη μεταβολή των φορολογικών εσόδων
- Η μέθοδος παρουσίασης στο τρέχον ενοποιημένο λογιστικό σύστημα δεν περιλαμβάνει γνωστοποίηση φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, γεγονός που επηρεάζει την ορθότητα των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

3.2 Πεδίο εφαρμογής και βασικές έννοιες

Το εξεταζόμενο πρότυπο θέτει ως πεδίο εφαρμογής τον καθορισμό της λογιστικής αντιμετώπισης του φόρου εισοδήματος. Για τους σκοπούς του προτύπου, ως φόροι εισοδήματος νοούνται όλοι οι εγχώριοι και ξένοι φόροι που βασίζονται σε φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος, μπορεί, να περιλαμβάνουν επιπλέον παρακρατούμενους φόρους διανομής κερδών που μπορεί να προκύπτουν από εισοδήματα θυγατρικών, συγγενών και κοινοπραξιών (ΔΛΠ 12.1-2, 2012).

Ωστόσο, εκτός πεδίου ορισμού του προτύπου είναι η λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων (με τις οποίες ασχολείται το ΔΛΠ 20 «Κρατικές επιχορηγήσεις και γνωστοποιήσεις κρατικών ενισχύσεων») ή φορολογικών επιστροφών λόγω επένδυσης. Αντίθετα, το πρότυπο έχει ως πεδίο εφαρμογής τη λογιστική αντιμετώπιση των προσωρινών διαφορών που ενδεχομένως μπορεί να προκύψουν από επιχορηγήσεις ή φορολογικές εκπτώσεις λόγω επένδυσης (ΔΛΠ 12.4, 2012).

Παρακάτω παρατίθενται οι βασικές έννοιες και ορισμοί, η αποσαφήνιση των οποίων είναι απαραίτητη για την πλήρη κατανόηση του ΔΛΠ 12 (ΔΛΠ 12.5, 2012):

- **Λογιστικό αποτέλεσμα**: είναι το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει για μία συγκεκριμένη περίοδο πριν την αφαίρεση του φόρου
- **Φορολογητέο κέρδος (ή φορολογική ζημία)**: είναι το κέρδος (ή η ζημία) για μία συγκεκριμένη περίοδο, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που

έχουν θεσπιστεί από τις φορολογικές αρχές, επί της οποίας είναι πληρωτέοι (ή ανακτήσιμοι) οι φόροι εισοδήματος

- **Έξοδο φόρου (ή φορολογικό εισόδημα)**: είναι το συνολικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας μίας συγκεκριμένης περιόδου (αποτελέσμα περιόδου) σε σχέση με τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο
- **Τρέχων φόρος**: είναι το πληρωτέο (ή ανακτήσιμο) ποσό φόρου εισοδήματος σε σχέση με το φορολογητέο κέρδος (ή φορολογική ζημία) για μία συγκεκριμένη περίοδο
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις**: είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που καταβάλλονται σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις**: είναι τα ποσά των ανακτήσιμων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με:
 - Εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές
 - Μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών
 - Μεταφορά αχρησιμοποίητων εκπτώσεων φόρου
- **Προσωρινές διαφορές**: είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης, όπως εμφανίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης και της φορολογικής βάσης. Προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι είτε:
 - *Φορολογητέες προσωρινές διαφορές*, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα οδηγήσουν σε φορολογητέα ποσά για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος (ή φορολογικής ζημίας) μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται
 - *Εκπεστές προσωρινές διαφορές*, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα οδηγήσουν σε ποσά που εκπίπτουν για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (ή φορολογικής ζημίας) μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται.

3.3 Διαχωρισμός φορολογικής και λογιστικής βάσης

Στην παρούσα ενότητα πραγματοποιείται αποσαφήνιση των όρων της λογιστικής και φορολογικής βάσης, ώστε να γίνει πλήρως αντιληπτή η μέθοδος με βάση την οποία υπολογίζεται ο αναβαλλόμενος φόρος και κατ' επέκταση ο διαχωρισμός των προσωρινών και μόνιμων διαφορών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) «Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Από την ανάλυση του ανωτέρω εδαφίου, προκύπτει πως η λογιστική βάση είναι η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης, με βάση την οποία θα συνταχθούν και δημοσιευθούν οι οικονομικές καταστάσεις, ενώ η φορολογική βάση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης είναι η αξία με βάση την οποία θα προκύψει το φορολογικό αποτέλεσμα και κατ' επέκταση η φορολογική επιβάρυνση (ή ελάφρυνση).

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Ο ορισμός που δίνει το ΔΛΠ 12 για τη φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου συνιστά το ποσό που θα εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς έναντι τυχόν φορολογητέων οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν σε μια οικονομική οντότητα όταν ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Εάν αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν θα φορολογηθούν, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία (ΔΛΠ 12.7, 2012). Αντίστοιχα, ο ορισμός που δίνεται για τη φορολογική βάση μίας υποχρέωσης συνιστά τη λογιστική της αξία, μείον οποιοδήποτε ποσό που θα εκπεστεί για φορολογικούς σκοπούς σε σχέση με

αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδων που εισπράττονται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον οποιοδήποτε ποσό των εσόδων που δεν θα φορολογηθεί σε επόμενες περιόδους (ΔΛΠ 12.8, 2012).

3.4 Αρχική αναγνώριση

Στην ενότητα αυτή αναλύεται η έννοια της αρχικής αναγνώρισης, όπως παρουσιάζεται από το εξεταζόμενο πρότυπο, αλλά και όπως έχει ερμηνευθεί από τη διάρκεια εφαρμογής του προτύπου.

Από την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης ενδέχεται να δημιουργηθεί προσωρινή διαφορά. Αυτή μπορεί να δημιουργηθεί όταν για παράδειγμα ένα μέρος ή το σύνολο του κόστους απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Ο λογιστικός χειρισμός για την αναγνώριση της προσωρινής διαφοράς, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική λογιστικοποίηση της απαίτησης ή υποχρέωσης. Οι συναλλαγές αυτές μπορεί να αναφέρονται (ΔΛΠ 12.22, 2012):

- Σε μία συνένωση επιχειρήσεων, όπου μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις αναγνωρίζει οποιαδήποτε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή του κέρδους από αγορά που μπορεί να προκύψει
- Στο λογιστικό ή φορολογητέο κέρδος, από το οποίο μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και αναγνωρίζει το αναλογούν αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο ή έσοδο στα αποτελέσματα
- Εάν δεν προκύπτει ούτε από συνένωση επιχειρήσεων, αλλά ούτε και από λογιστικό και φορολογικό κέρδος, μια οικονομική οντότητα (ελλείψει της εξαίρεσης που προβλέπεται από τις παραγράφους 15 και 24), θα αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης κατά το ίδιο ποσό. Αυτές οι προσαρμογές θα καθιστούσαν τις οικονομικές καταστάσεις λιγότερο διαφανείς. Επομένως, το πρότυπο δεν επιτρέπει σε μια

οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, είτε κατά την αρχική αναγνώριση είτε μεταγενέστερα. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει μεταγενέστερες αλλαγές στη μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται

Την 24^η Οκτωβρίου 2022, μετά από συνεδρίαση της επιτροπής προτάθηκε μία μερική τροποποίηση του προτύπου, κατά την οποία η απαλλαγή αρχικής αναγνώρισης δεν θα ισχύει για συναλλαγές που προκαλούν τόσο φορολογητέες όσο και εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές στο βαθμό που τα ποσά που αναγνωρίζονται για τις προσωρινές διαφορές είναι τα ίδια (IASPLUS, 2022).

Τέλος, η αναγνώριση της τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογικής επίδρασης μίας συναλλαγής ή ενός γεγονότος είναι συνεπής με τη λογιστικοποίηση της ίδιας συναλλαγής ή γεγονότος (IFRS Foundation, 2018).

3.5 Επιμέτρηση

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζεται η λογιστική αντιμετώπιση της επιμέτρησης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, όπως ορίζεται από το πρότυπο. Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (ή απαιτήσεις), για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους, επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να καταβληθεί (ή ανακτηθεί από) στις φορολογικές αρχές, χρησιμοποιώντας τους φορολογικούς συντελεστές που έχουν θεσπιστεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς (ΔΛΠ 12.46, 2012). Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επιμετρώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να ισχύουν για την περίοδο κατά την οποία η απαίτηση ρευστοποιείται (ή η υποχρέωση διακανονίζεται), με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που έχουν θεσπιστεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς (ΔΛΠ 12.47, 2012).

Όπως έχει αναφερθεί και ανωτέρω, οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επιμετρώνται χρησιμοποιώντας τους φορολογικούς συντελεστές που έχουν θεσπιστεί. Ωστόσο, το πρότυπο έχει προβλέψει και τις περιπτώσεις, κατά τις οποίες υπάρχει ανακοίνωση για νέους φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι θα ισχύσουν σε μελλοντικό χρόνο, ωστόσο θα έχουν

αναδρομικό αποτέλεσμα. Κατά την περίπτωση αυτή, το πρότυπο ορίζει πως θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι ανακοινωμένοι φορολογικοί συντελεστές (ΔΛΠ 12.48, 2012). Τέλος, το πρότυπο έχει προβλέψει και το λογιστικό χειρισμό και επιμέτρηση σε περίπτωση που διαφορετικοί συντελεστές φορολογίας ισχύουν για διαφορετικές περιπτώσεις εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις επιμετρώνται στο μέσο όρο του αναμενόμενου φορολογικού κέρδους (ή ζημίας), για τις περιόδους που αναμένεται να αναστραφούν οι προσωρινές διαφορές (ΔΛΠ 12.49, 2012).

Συγκρίνοντας τους κανόνες επιμέτρησης του ΔΛΠ 12 με τους αντίστοιχους που εφαρμόζονται στα αμερικάνικα πρότυπα (US GAAP), εντοπίζεται πως αρχικά υπάρχουν πολλά κοινά σημεία μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων. Οι προηγούμενες εκδόσεις του ΔΛΠ 12 επέτρεπαν πρόσθετες μεθόδους υπολογισμού των αναβαλλόμενων φόρων. Στη δεκαετία 1960, η μέθοδος του αναβαλλόμενου η οποία επικεντρωνόταν στην αρχή της αντιστοίχισης και στην επιμέτρηση των κερδών και ζημιών, ήταν ιδιαίτερα δημοφιλής. Ωστόσο, με την αναθεώρηση που πραγματοποιήθηκε στο ΔΛΠ 12 το 1998, η ανωτέρω μέθοδος δεν ήταν πλέον αποδεκτή (Cocco, Ivancevich & Vent, 1994).

3.6 Γνωστοποιήσεις

Το πρότυπο, όπως και όλα τα λοιπά πρότυπα, ορίζει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που πρέπει να δίνονται στις οικονομικές καταστάσεις, όσον αφορά το φόρο εισοδήματος. Η πληρότητα και κυρίως η ποσότητα των γνωστοποιήσεων αποτελεί ένα ζήτημα που βρίσκεται στο επίκεντρο της βιβλιογραφίας, καθώς όπως υποστηρίζεται, μπορεί να επηρεάσει την τιμή μίας μετοχής. Οι επενδυτές τείνουν να αναζητούν την οικονομική διάσταση των γνωστοποιήσεων σε συνδυασμό με τις ποσοτικές επιδράσεις στα βασικά οικονομικά μεγέθη τα οποία η εταιρεία παρακολουθεί. Επιπλέον, εντοπίζεται διαφορά στην ποιότητα και ποσότητα των γνωστοποιήσεων μεταξύ οργανισμών υψηλής και χαμηλής κεφαλαιοποίησης. Το συμπέρασμα που προκύπτει φανερώνει πως η παρουσίαση ορθής πληροφόρησης επιφέρει βελτίωση της τιμής της μετοχής (Γεωργιάδης & Μακρυάς, 2005).

Στο επίκεντρο των ερευνών τίθεται και η διαφορά των γνωστοποιήσεων μεταξύ των διαφορετικών λογιστικών πλαισίων και κατά πόσο έχει κίνητρο μία εταιρεία να ακολουθήσει ένα αυστηρό πλαίσιο, όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις. Ο Ντζανάτος (2009) σε άρθρο του σχολιάζει το διαφορετικό όγκο γνωστοποιήσεων που απαιτείται από τα ΔΛΠ σε σύγκριση με τα ΕΛΠ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το μέγεθος του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται με ΕΛΠ και αποτελείται περίπου από 5 έως 10 σελίδες (ανάλογα με το μέγεθος της εταιρείας), ενώ αντίστοιχα το μέγεθος του προσαρτήματος αυξάνεται έως και 10 φορές για τις εταιρείες που δημοσιεύουν κατά ΔΛΠ. Επιπλέον, σχολιάζει πως σε ορισμένες περιπτώσεις οι γνωστοποιήσεις είναι ασαφείς και επιδέχονται διαφορετικές ερμηνείες, ενώ κλείνει υπογραμμίζοντας τη συνεχή μεταβολή των προτύπων και των γνωστοποιήσεων που οδηγούν σε συνεχή ανάγκη για μεταβολή της πληροφόρησης.

Όσον αφορά το εξεταζόμενο πρότυπο, τα κύρια στοιχεία που συνθέτουν το φόρο, είτε προκύπτει έξοδο είτε επιστροφή, πρέπει να εμφανίζονται και να γνωστοποιούνται (ΔΛΠ 12.79, 2012). Ως κύρια στοιχεία φόρου θεωρούνται (ΔΛΠ 12.80, 2012):

- Τρέχον έξοδο (ή έσοδο) φόρου
- Οποιαδήποτε προσαρμογή αναγνωρίζεται στην περίοδο και αφορά είτε την τρέχουσα είτε παρελθούσα φορολογική χρήση
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου (εσόδου ή εξόδου) που σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση και αναστροφή των προσωρινών διαφορών
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου (εσόδου ή εξόδου) που σχετίζεται με την αλλαγή των φορολογικών συντελεστών ή την επιβολή νέων φόρων
- Το όφελος που προκύπτει από προηγούμενως μη αναγνωρισμένη φορολογική ζημία, πίστωση φόρου ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης χρήσης που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου
- Το όφελος που προκύπτει από προηγούμενως μη αναγνωρισμένη φορολογική ζημία, πίστωση φόρου ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης χρήσης που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου φόρου
- Αναβαλλόμενη φορολογική δαπάνη που προκύπτει από την απομείωση ή την αναστροφή προηγούμενης απομείωσης μίας αναβαλλόμενης απαίτησης
- Το ποσό του φόρου (εσόδου ή εξόδου) που σχετίζεται με τυχών αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές και λάθη που ενδεχομένως συμπεριλαμβάνονται στα

αποτελέσματα (ΔΛΠ 8), επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Επιπλέον, πέρα από τα στοιχεία του φόρου, το πρότυπο ορίζει μία σειρά από επιμέρους υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων, οι οποίες είναι οι εξής (ΔΛΠ 12.81, 2012):

- Το συνολικό ποσό του τρέχοντα και αναβαλλόμενου φόρου που σχετίζεται με τα στοιχεία που χρεώνονται ή πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια (όπως για παράδειγμα το αποθεματικό από την πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, όπως υπολογίζεται από την αναλογιστική μελέτη)
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που σχετίζεται με κάθε στοιχείο του λοιπού συνολικού εισοδήματος
- Επεξήγηση της σχέσης μεταξύ φορολογικού αποτελέσματος (εσόδου ή εξόδου) και λογιστικού κέρδους, που μπορεί να προκύψει από τα εξής:
 - Την αριθμητική συμφωνία μεταξύ φορολογικού αποτελέσματος (εσόδου ή εξόδου) και του γινομένου του λογιστικού κέρδους πολλαπλασιαζόμενο με τον ισχύον φορολογικό συντελεστή
 - Την αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, ακολουθούμενο από γνωστοποιήσεις πάνω στη βάση που υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής
- Επεξηγήσεις σχετικά με τις αλλαγές στον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή σε σχέση με τη συγκρίσιμη περίοδο
- Το ποσό των εκπιπτόμενων προσωρινών διαφορών, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και των αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρου για τις οποίες αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην κατάσταση οικονομικής θέσης
- Συνολικό κόστος προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, για τις οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις
- Κάθε τύπος προσωρινής διαφοράς και κάθε τύπος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων εκπτώσεων φόρου, γνωστοποιούνται τα εξής:

- Το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε περίοδο που παρουσιάζεται (τρέχουσα και συγκριτική)
- Το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών αποτελεσμάτων (εσόδων ή εξόδων) που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, εάν αυτό δεν είναι εμφανές από τις αλλαγές στα ποσά που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·
- Σε περίπτωση που εμφανίζονται διακοπείσες δραστηριότητες, γνωστοποιούνται τα εξής:
 - Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από τη διακοπή
 - Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από τις συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας λειτουργίας για την εμφανιζόμενη και κάθε προηγούμενη περίοδο
- Το ποσό του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μερίσματα που προτάθηκαν ή δηλώθηκαν προς απόδοση στους μετόχους του οργανισμού, αλλά δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις
- Το ποσό της αλλαγής που προκαλείται στον αναβαλλόμενο φόρο σε περίπτωση συνένωση επιχειρήσεων, από την πλευρά του αποκτώντα
- Επεξήγηση και περιγραφή των γεγονότων ή των αλλαγών που προκλήθηκαν από την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών ωφελειών (σε μεταγενέστερο χρόνο), λόγω της συνένωσης επιχειρήσεων και οδήγησαν στη μη αναγνώριση των ωφελειών αυτών κατά τη στιγμή της συνένωσης

3.7 Συμπεράσματα

Στο κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε μία ανάλυση και παρουσίαση του εξεταζόμενου προτύπου ΔΛΠ 12. Από όσα αναφέρθηκαν γίνεται κατανοητό πως ο φόρος εισοδήματος και ο αναβαλλόμενος φόρος αποτελεί ένα περίπλοκο πρότυπο, το οποίο απαιτεί εξειδικευμένη γνώση και συνεχή ενημέρωση. Η συνεχής ενημέρωση έγκειται στην εξέλιξη του προτύπου και στις επαναδιατυπώσεις σε όλη την περίοδο, ήτοι από το 1978 μέχρι και το 2022. Επιπλέον, η εξειδίκευση έγκειται στους περίπλοκους χειρισμούς που απαιτεί η αναγνώριση των προσωρινών διαφορών της αναβαλλόμενης φορολογίας (απαίτησης ή υποχρέωσης) και στην ικανότητα αυτών που συντάσσουν τις

οικονομικές καταστάσεις να αντιληφθούν και να στοιχειοθετήσουν τις διαφορές αυτές. Τέλος, απαιτείται μία σειρά από γνωστοποιήσεις, οι οποίες δίνουν ολοκληρωμένη εικόνα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τους φορολογικούς χειρισμούς που έχουν διενεργηθεί.

4. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στο κεφάλαιο αυτό πραγματοποιείται μία παρουσίαση και μία εις βάθος διερεύνηση της αναβαλλόμενης φορολογίας. Συγκεκριμένα, αναλύεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και οι συνθήκες που επιφέρουν την αναγνώριση αυτής. Επιπλέον, αποσαφηνίζονται οι έννοιες των προσωρινών και μόνιμων διαφορών. Τέλος, παρατίθενται επεξηγήσεις σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τα ΕΛΠ και ΔΛΠ και δίνεται μία κριτική ανάλυση των διαφορών μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων.

4.1 Έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας

Η λογιστική βάση των ΔΠΧΑ, με βάση την οποία συντάσσονται και παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις, ορίζουν συγκεκριμένες διαδικασίες και κανόνες, οι οποίοι έχουν καθολική ισχύ για όλες τις χώρες και εταιρείες που εφαρμόζουν το εν λόγω πλαίσιο. Ωστόσο, κάθε χώρα εφαρμόζει διαφορετική φορολογική πολιτική, σύμφωνα με την οποία καθορίζονται οι φορολογικοί κανόνες και οι φορολογικοί συντελεστές. Οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής βάσης που καθορίζεται από τα ΔΠΧΑ και της φορολογικής βάσης που καθορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία της εκάστοτε χώρας δημιουργεί επιμέρους διαφορές μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποτελεσμάτων (Νεγκάκης, 2015).

4.2 Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας

Το πρότυπο αναγνωρίζει πως ορισμένα στοιχεία έχουν φορολογική βάση και υπόσταση, ωστόσο δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Τέτοια παραδείγματα αποτελούν τα έξοδα έρευνας, τα οποία αναγνωρίζονται ως έξοδο για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών στην περίοδο που πραγματοποιούνται, αλλά μπορεί να μην επιτρέπεται η λογιστική τους αναγνώριση ως έκπτωση για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μέχρι μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης των δαπανών έρευνας, που είναι το ποσό που θα επιτρέψουν οι φορολογικές αρχές ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους, και της λογιστικής αξίας

του μηδενός είναι μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (ΔΛΠ 12.9, 2012).

Ωστόσο, οι αλλαγές που επήλθαν στην παγκόσμια οικονομία με την εμφάνιση της υγειονομικής κρίσης και της πανδημίας COVID-19, επέφεραν σημαντικές αναθεωρήσεις σχετικά με την αναβαλλόμενη φορολογία. Οι βασικοί τομείς για προβλέψεις φόρων, που μπορεί να επηρεάστηκαν από τον COVID-19 και συνδέονται με την αναβαλλόμενη φορολογία εστιάζονται στην αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και στην εμφάνιση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

4.2.1 Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και COVID-19

Για τις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν κερδοφόρα αποτελέσματα επί σειρά ετών, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται για εκπεστέες προσωρινές διαφορές που υπάρχουν σε κάθε ημερομηνία αναφοράς. Οι αναβαλλόμενες αυτές φορολογικές απαιτήσεις μπορεί να αναγνωριστούν για ζημίες, μόνο όταν οι οργανισμοί μπορούν να παρουσιάσουν πειστικά αποδεικτικά στοιχεία ότι θα υπάρχει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Έτσι, όταν δεν είναι πλέον πιθανό ότι μελλοντικά φορολογητέα κέρδη θα είναι διαθέσιμα, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που έχει προηγουμένως αναγνωριστεί ενδέχεται να απαιτηθεί ή να αναστραφεί (ΔΛΠ 12.35-36, 2018).

Οι οργανισμοί που έχουν επηρεαστεί σημαντικά από τον COVID-19 καλούνται να επανεκτιμήσουν τυχόν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που είχαν αναγνωρίσει σε προηγούμενες χρήσεις. Μία από τις μεγαλύτερες προκλήσεις που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις, είναι η συγκέντρωση και παρουσίαση πειστικών αποδεικτικών στοιχείων για την υποστήριξη των εκτιμήσεων κερδοφορίας στο μέλλον. Παρά το γεγονός πως δίνεται η δυνατότητα για μεταφορά λειτουργικών ζημιών σε μελλοντικές χρήσεις (μέχρι 5 χρόνια), οι προβλέψεις για μελλοντικά κέρδη για διάστημα πέρα των 5 ετών, μπορεί να αμφισβητηθεί από τις φορολογικές αρχές (Grant Thornton, 2020).

Η Ευρωπαϊκή Αρχή Κινητών Αξιών Αγορών (ESMA) δημοσίευσε οδηγίες σχετικά με τις συνθήκες αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων. Πιο

συγκεκριμένα, διευκρινίστηκε πως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται στο βαθμό που είναι πιθανότερο να συμβεί και όχι το αντίθετο, ήτοι όταν η πιθανότητα χρήσεις είναι μεγαλύτερη του 50% (ESMA, 2019).

4.2.2 Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση συνδεδεμένων επιχειρήσεων και COVID-19

Αποτελεί σύνηθες φαινόμενο για οργανισμούς που δραστηριοποιούνται στη χώρα και έχουν θυγατρικές στο εξωτερικό να επενδύουν τα κέρδη που δημιουργούνται στην ημεδαπή για περαιτέρω επέκταση των αλλοδαπών δραστηριοτήτων. Λόγω των περιορισμών που επέφεραν τα μέτρα της πανδημίας, αρκετοί από τους οργανισμούς αυτούς αξιολόγησαν την αναγκαιότητα επαναπατρισμού των επενδυόμενων κερδών με τη μορφή μερισμάτων προς τη μητρική εταιρεία (στην ημεδαπή). Σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 48 του Ν. 4172/2013, τα εν λόγω μερίσματα μπορεί να απαλλάσσονται του φόρου μερισμάτων.

Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις όπου τα μερίσματα αυτά υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Η παράγραφος 39 του ΔΛΠ 12 αναφέρει πως κατά τα πρότυπα δεν απαιτείται η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από αυτές τις «διαφορές εκτός βάσης», με την προϋπόθεση ότι η διοίκηση ελέγχει τη μεταφορά των κεφαλαίων και ότι τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα. Με την έξαρση της πανδημίας, οι διοικήσεις των εταιρειών καλούνται να εκτιμήσουν πιθανά σχέδια έκτακτης ανάγκης που περιλαμβάνουν την ανάγκη χρηματοδότησης μελλοντικών ελλειμάτων που συνδέονται με οποιαδήποτε προκύπτουσα οικονομική ύφεση. Έτσι, κάθε οργανισμός που προγραμματίζει επαναπατρισμό κερδών ενδέχεται να οφείλει να αναγνωρίσει φορολογική υποχρέωση. Ρόλος της διοίκησης αποτελεί η διερεύνηση της αναγκαιότητας αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις την περίπτωση που δεν αναμένεται πλέον να πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παραγράφου 39 του ΔΛΠ 12 (Grant Thornton, 2020).

4.3 Διάκριση προσωρινών και μόνιμων διαφορών

Η σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων από έναν οργανισμό πραγματοποιείται με βάση τη λογιστική βάση, ενώ το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία)

που προκύπτει καλείται λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης. Το σύνολο των εταιρειών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα υπόκεινται και σε φορολογία κερδών, με τον φόρο να προκύπτει πάνω στο φορολογικό τους αποτέλεσμα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το φορολογικό και λογιστικό αποτέλεσμα είναι διαφορετικό, με τις διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων να έχουν προσωρινό ή μόνιμο χαρακτήρα (Νεγκάκης, 2015).

Οι διαφορές που προκύπτουν από την τήρηση των δύο βάσεων πρέπει να ελέγχονται σε τακτική βάση, ώστε το λογιστικό και φορολογικό σύστημα κάθε οντότητας να ενημερώνεται ορθά και εμπρόθεσμα. Μέσω της τακτικής παρακολούθησης επιτυγχάνεται αφενός η ορθή και πλήρης κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και αφετέρου η εμπρόθεσμη υποβολή των σχετικών δηλώσεων (Καραμάνης & Βρουστούρης, 2015).

Αρχικά, οι μόνιμες διαφορές μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης δεν δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου, καθώς επηρεάζουν αποκλειστικά είτε το φορολογικό είτε το λογιστικό αποτέλεσμα. Χαρακτηριστικά παραδείγματα μόνιμων διαφορών αποτελούν τα αφορολόγητα έσοδα που αναγνωρίζονται σε μία χρήση στη λογιστική βάση και δεν πρόκειται να υπαχθούν σε φόρο στη φορολογική βάση, καθώς και έξοδα που κατά τη φορολογική νομοθεσία δεν εκπίπτουν φορολογικά, αλλά αναγνωρίζονται στη λογιστική βάση και επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης που αφορούν (Νεγκάκης, 2015).

Από την άλλη, οι προσωρινές διαφορές δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενης απαίτησης ή αναβαλλόμενης υποχρέωσης. Πιο συγκεκριμένα, οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη υποχρέωση, ενώ οι εκπεστές προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη απαίτηση. Χαρακτηριστικά παραδείγματα προσωρινών διαφορών αποτελούν οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, οι οποίες αναγνωρίζονται φορολογικά όταν καταβληθούν και λογιστικά όταν καθίσταται δεδουλευμένες, αλλά και οι αποσβέσεις για τα πάγια που αποσβένονται με διαφορετικούς συντελεστές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης (Νεγκάκης, 2015). Ειδικότερα για το τελευταίο αποτελεί σύνηθες φαινόμενο η απόσβεση με διαφορετικούς συντελεστές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης. Πιο συγκεκριμένα, οι λογιστικές αποσβέσεις και κατ' επέκταση οι λογιστικοί συντελεστές απόσβεσης βασίζονται στις εκτιμήσεις της διοίκησης σχετικά με τα χρόνια ωφέλιμης ζωής του παγίου, ενώ

αντίθετα σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 ορίζεται από το νόμο ο συντελεστής απόσβεσης που θα χρησιμοποιηθεί για τη φορολογική απόσβεση των παγίων.

Έτσι, ο φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται επί των φορολογικών αποτελεσμάτων είναι πιθανό να διαφέρει από τον αντίστοιχο των λογιστικών αποτελεσμάτων. Εάν η διαφορά αυτή έχει μόνιμο ή προσωρινό χαρακτήρα επηρεάζει την υποχρέωση αναγνώρισης ή μη αναβαλλόμενου φόρου (υποχρέωσης ή απαίτησης). Μόνιμη διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι αυτή που δεν αντιστρέφεται ποτέ (Καραμάνης & Βρουστούρης, 2015). Έτσι, στις μόνιμες διαφορές δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος.

4.4 Αναβαλλόμενη φορολογία κατά ΕΛΠ Ν. 4308/2014

Η ψήφιση του Ν. 4308/2014 επέφερε ένα νέο ρυθμιστικό, λογιστικό και νομοθετικό πλαίσιο όσον αφορά το χειρισμό, την τήρηση των λογιστικών αρχείων και την κατάρτιση και σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των Ελληνικών οικονομικών οντοτήτων. Με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ή ΕΛΠ επέρχονται οι εξής αλλαγές (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2012):

- Ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο η Ευρωπαϊκή Οδηγία 34/2013
- Καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) που είχε καθιερωθεί με το Ν. 4093/2012
- Καταργείται το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 περί της εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ)

Με την εφαρμογή του νόμου των ΕΛΠ αναγνωρίζεται και καθιερώνεται για 1^η φορά η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Σύμφωνα με το νόμο, αναβαλλόμενο έσοδο ή έξοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στην τρέχουσα χρήση, αλλά το όφελος ή η επιβάρυνση αντίστοιχα αναβάλλεται και πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο χρόνο.

Επιπλέον, κατά το άρθρο 28 του Ν. 4308/2014 ρητά ορίζεται πως αποτελεί αλλαγή στη λογιστική πολιτική η επιλογή της οικονομικής οντότητας να αναγνωρίζει αναβαλλόμενο φόρο σε τρέχουσα περίοδο, ενώ προηγουμένως δεν αναγνώριζε τέτοιες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις. Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής συνιστά μία σειρά από

επιμέρους γνωστοποιήσεις και αναδρομική παρουσίαση των αποτελεσμάτων και αλλαγών που έχουν επέλθει από την εφαρμογή (Μπερτζελέτος, 2018).

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Ν. 4308/2014 ορίζεται πως για τις οντότητες που επιλέγουν να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενο φόρο πρέπει να αναγνωρίζουν το σύνολο των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, ενώ ταυτόχρονα πρέπει να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, όταν είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Δίνεται επίσης η δυνατότητα συμψηφισμού χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων αναβαλλόμενων φόρων, με τα αντίστοιχα καθαρά ποσά να αναγνωρίζονται μέσω των αποτελεσμάτων και να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τέλος, σύμφωνα με τις παραγράφους 4 και 5 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου, ο αναβαλλόμενος φόρος (είτε απαίτηση είτε υποχρέωση), αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του τρέχοντος συντελεστή φόρου σε κάθε προσωρινή διαφορά. Επιπλέον, οι μεταβολές στο ποσό του αναβαλλόμενου φόρου που προκύπτουν σε κάθε περίοδο αναγνωρίζονται με μείωση ή αύξηση του φόρου εισοδήματος μέσω αποτελεσμάτων. Εξαιρέση αποτελούν οι προσωρινές διαφορές από απαιτήσεις ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται μέσω των Ιδίων Κεφαλαίων, όπου αντίστοιχα και η αναβαλλόμενη απαίτηση ή υποχρέωση αναγνωρίζεται αυξητικά ή μειωτικά των Ιδίων Κεφαλαίων.

Η λογιστική αρχή της αναβαλλόμενης φορολογίας στοχεύει στην ακριβέστερη και ορθότερη παρουσίαση του λογιστικού αποτελέσματος, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων αποτρέποντας του ετεροχρονισμούς που μπορεί να επέρχονται από τις μεταβολές στη φορολογική βάση. Έτσι, η τρέχουσα αναγνώριση ενός εσόδου ή εξόδου που φορολογικά θα αναγνωριστεί σε μεταγενέστερη περίοδο δημιουργεί την υποχρέωση για αντίστοιχη αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου (υποχρέωσης ή απαίτησης). Ο αναβαλλόμενος φόρος έγκειται στη λογιστική αρχή του δεδουλευμένου, σύμφωνα με την οποία *«οι επιπτώσεις των συναλλαγών μίας οικονομικής μονάδας, καταχωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της «όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά»*, όπως ορίζεται και στο Παράρτημα Α του Ν.4308/2014.

Ο νόμος των ΕΛΠ προωθεί την παρακολούθηση, από πλευράς εταιρείας, των δύο ξεχωριστών βάσεων, ήτοι της λογιστικής και της φορολογικής βάσης. Η παρακολούθηση αυτή των διαφορών που δημιουργούνται από την τήρηση των δύο βάσεων αποτελεί βασική λειτουργία που εξυπηρετεί διττό σκοπό, αφενός την ορθή και εύλογη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μέσω της τήρησης της λογιστικής βάσης και αφετέρου την ορθή, πλήρη και εμπρόθεσμη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων μέσω της τήρησης της φορολογικής βάσης (Καραμάνης & Βρουστούρης, 2015).

Η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας προβλέπεται από το νόμο και δίνει την ευελιξία στην εκάστοτε οντότητα για προαιρετική εφαρμογή, αλλά όχι επιλεκτική εφαρμογή. Πιο συγκεκριμένα, με βάση τα όσα ορίζονται από το νόμο, η εταιρεία που θα επιλέξει να εφαρμόσει αναβαλλόμενη φορολογία δεν επιτρέπεται να επιλέγει και να υποβάλει μόνο τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο (ή έσοδο) και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ή απαίτηση). Έτσι, αν η εταιρεία επιλέξει την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας θα πρέπει να αναγνωρίσει το σύνολο των θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2012).

4.5 Ομοιότητες και διαφορές αναβαλλόμενης φορολογίας κατά ΔΠΧΑ και ΕΛΠ

Από την ανάλυση που προηγήθηκε σχετικά με την αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτουν ομοιότητες και διαφορές μεταξύ των λογιστικών πλαισίων των ΔΠΧΑ και των ΕΛΠ. Στην ενότητα αυτή παρατίθεται η παρουσίαση και επεξήγηση των βασικών κοινών χαρακτηριστικών, αλλά και των διαφορών που εντοπίζονται, ενώ τέλος μία κριτική ανάλυση παρουσιάζεται, σχολιάζοντας τα σημεία που σχολιάστηκαν.

4.5.1 Ομοιότητες λογιστικών πλαισίων

Αρχικά, οι ορισμοί που δίνονται για τη λογιστική και φορολογική βάση από το ΔΛΠ 12 και από τα ΕΛΠ συγκλίνουν. Πιο συγκεκριμένα, η λογιστική αξία αναφέρεται στην αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης με την οποία αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ η φορολογική αξία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου ή

της ίδιας υποχρέωσης αναφέρεται στην αξία που εγγράφεται στα βιβλία για φορολογικούς σκοπούς (Βλάχος, 2016).

Επιπλέον, οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές, διαχωρισμός που εντοπίζεται τόσο από το ΔΛΠ 12 όσο και από τα ΕΛΠ. Επίσης, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση αναγνωρίζεται μόνο επί των προσωρινών διαφορών και όχι επί των μόνιμων, χειρισμός που επίσης είναι κοινός και από τα δύο πλαίσια. Τέλος, κοινός είναι και ο ορισμός που δίνεται για τις προσωρινές διαφορές, που αφορούν τις διαφορές που αντιστρέφονται στο μέλλον, έναντι των μόνιμων διαφορών που δεν αντιστρέφονται (ΕΛΤΕ, 2015).

Ένα ακόμη κοινό σημείο μεταξύ των δύο πλαισίων είναι η καθολική εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας για το σύνολο των στοιχείων των εξόδων, εσόδων, απαιτήσεων, υποχρεώσεων και Ιδίων Κεφαλαίων. Πιο συγκεκριμένα, δεν δίνεται η δυνατότητα στην οντότητα να επιλέξει τα στοιχεία που κατά το συμφέρον της δημιουργούν αναβαλλόμενο φόρο (έσοδο ή έξοδο).

Τέλος, κοινά στοιχεία παρουσιάζονται και στον τρόπο τεκμηρίωσης και τήρησης των απαραίτητων υποστηρικτικών αρχείων. Κάθε εταιρεία πρέπει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει τις διενεργηθείσες εγγραφές και να παραθέσει τα σχετικά παραστατικά, από τα οποία προκύπτουν οι προσωρινές διαφορές, σε περίπτωση ελέγχου από τις ρυθμιστικές ή φορολογικές αρχές. Επιπλέον, είναι σημαντικό κάθε οντότητα να τηρεί ορθά τη φορολογική βάση των Ιδίων Κεφαλαίων και ειδικότερα του κονδυλίου των Κερδών Εις Νέο, ώστε να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής. Η τήρηση του υποστηρικτικού υλικού και της τεκμηρίωσης είναι ανεξάρτητη από το πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, ήτοι ΔΠΧΑ ή ΕΛΠ (ΕΛΤΕ, 2015).

4.5.2 Διαφορές λογιστικών πλαισίων

Αρχικά, ως σημαντικότερη διαφορά μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων αποτελεί η εφαρμογή του αναβαλλόμενου φόρου. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, η παρακολούθηση και τήρηση της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι υποχρεωτική για όσες εταιρείες ακολουθούν τα ΔΠΧΑ. Αντίθετα, κατά τον Ν. 4308/2014 η εφαρμογή της

αναβαλλόμενης φορολογίας είναι προαιρετική και έγκειται στην ευχέρεια της διοίκησης αν θα εφαρμοστεί (Νεγκάκης, 2015).

Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 προβλέπονται διατάξεις για εφαρμογή φόρου σε επίπεδο ομίλου, γεγονός που δεν προβλεπόταν από το Ελληνικό πλαίσιο πριν την εφαρμογή του νόμου. Τέλος, μία εξίσου σημαντική διαφορά έγκειται στην παρουσίαση των φόρων στις οικονομικές καταστάσεις, όπου σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, αλλά και στον Ισολογισμό είτε ως απαίτηση είτε ως υποχρέωση. Κατά το Ελληνικό πλαίσιο και πριν την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 οι φόροι παρουσιάζονται στον Πίνακα Διάθεσης Κερδών (Νεγκάκης, 2015).

4.5.3 Κριτική ανάλυση αναβαλλόμενου κατά ΔΠΧΑ και ΕΛΠ

Στην ενότητα αυτή παρατίθεται η κριτική ανάλυση της έννοιας του αναβαλλόμενου φόρου και κατά πόσο επηρεάζει τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ΔΠΧΑ και ΕΛΠ. Αρχικά, από την Ενότητα 4.5.1 και τις ομοιότητες που παρουσιάζονται μεταξύ των δύο πλαισίων, γίνεται κατανοητό πως ο τρόπος εφαρμογής και υπολογισμού δεν επηρεάζεται. Συνεπώς, αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται μόνο στις προσωρινές διαφορές, οι οποίες ορίζονται με τον ίδιο τρόπο τόσο στα ΕΛΠ όσο και στα ΔΠΧΑ.

Ωστόσο, η σημαντική διαφορά που αναφέρεται στην προαιρετική εφαρμογή του αναβαλλόμενου φόρου για τις επιχειρήσεις που ακολουθούν τα ΕΛΠ συνιστά το επίκεντρο της κριτικής ανάλυσης. Μία εταιρεία και ένας οργανισμός που εδρεύει και δραστηριοποιείται στην Ελλάδα και που δεν υποχρεούται να ακολουθεί τα ΔΠΧΑ (παραδείγματα υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ αποτελούν οι τράπεζες και οι εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο) μπορεί να διενεργήσει μελέτη και έρευνα ως προς τη εφαρμογή της λογιστικής έννοιας της αναβαλλόμενης. Έτσι, έπειτα από τη διενέργεια των κατάλληλων υπολογισμών και διεργασιών μπορεί να αποφασίσει ως προς την εφαρμογή ή μη του αναβαλλόμενου. Αυτό δίνει μεγάλο πλεονέκτημα στις εταιρείες, καθώς βοηθάει στη βελτίωση των αποτελεσμάτων σε κάθε περίπτωση.

Στην περίπτωση που προκύπτει μία μεγάλη αναβαλλόμενη υποχρέωση (έξοδο) μπορεί η εταιρεία να μην εφαρμόσει τον αναβαλλόμενο, οδηγώντας σε βελτίωση των αποτελεσμάτων (μικρότερος φόρος έξοδο οδηγεί σε μεγαλύτερο κέρδος), των ιδίων κεφαλαίων και των υποχρεώσεων. Αντίθετα, στην περίπτωση που έπειτα από τους

υπολογισμούς προκύπτει μεγάλη αναβαλλόμενη απαίτηση (έσοδο), η εταιρεία μπορεί να προβεί στην εφαρμογή του αναβαλλόμενου, οδηγώντας σε βελτίωση των αποτελεσμάτων (μεγαλύτερο έσοδο φόρου μειώνει το έξοδο φόρου που προκύπτει και οδηγεί σε μεγαλύτερο κέρδος), των ιδίων κεφαλαίων και των απαιτήσεων (Ενεργητικού). Έτσι, η εταιρεία που δημοσιεύει κατά τα ΕΛΠ, μπορεί να κρίνει κατά πόσο θα ωφεληθεί ή όχι από την εφαρμογή του αναβαλλόμενου και να πράξει αντίστοιχα. Ωστόσο, οι υπεύθυνοι της χάραξης φορολογικής στρατηγικής πρέπει να λάβουν υπόψη ότι η εφαρμογή του αναβαλλόμενου γίνεται στο σύνολο των λογαριασμών που προκύπτουν προσωρινές διαφορές και πως η εφαρμογή δεν μπορεί να γίνει αποκλειστικά σε μία χρήση, αλλά θα πρέπει να ακολουθείται για τα επόμενα χρόνια.

4.6 Συμπεράσματα

Στο κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε ανάλυση και παρουσίαση της λογιστικής έννοιας του αναβαλλόμενου φόρου, που αποτελεί μία από τις βασικές έννοιες του εξεταζόμενου προτύπου ΔΛΠ 12. Επιπλέον, παρουσιάστηκαν οι βασικές έννοιες του αναβαλλόμενου φόρου και επεξηγήθηκαν οι περιπτώσεις στις οποίες υπολογίζεται (προσωρινές διαφορές), καθώς και οι αντίστοιχες στις οποίες δεν υπολογίζεται (μόνιμες διαφορές). Επιπλέον, η έννοια του αναβαλλόμενου έχει εισαχθεί για πρώτη φορά στην ελληνική νομοθεσία, μέσω του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Η μέθοδος εφαρμογής του αναβαλλόμενου είναι κοινή μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων, ωστόσο η σημαντική διαφορά έγκειται στην προαιρετική εφαρμογή για τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΕΛΠ.

5. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο της βιβλιογραφίας παρουσιάζεται εκτεταμένη έρευνα και έντονη ανησυχία των ερευνητών σχετικά με την επίδραση της αναβαλλόμενης φορολογίας στην τιμή της μετοχής. Για τη μελέτη της περίπτωσης θα χρησιμοποιηθούν δεδομένα για την περίοδο 2015 έως 2021, από 3 εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες στον κλάδο της πληροφορικής. Οι εταιρείες είναι:

- ENTERSOFT AE
- EPSILON NET AE
- PROFILE SYSTEMS & SOFTWARE AE

5.2 Δεδομένα έρευνας και δείγματος

Η ανάλυση της μελέτης περίπτωσης βασίζεται σε 2 μεγέθη, σε αυτό της αναβαλλόμενης φορολογίας και την τιμή της μετοχής. Η άντληση των δεδομένων για τα ποσά της αναβαλλόμενης φορολογίας έγινε από τις επίσημες ιστοσελίδες των εταιρειών, καθώς και το ΓΕΜΗ, ενώ οι τιμές των μετοχών αντλήθηκαν από την επίσημη σελίδα του χρηματιστηρίου.

5.3 Μεθοδολογία

Η ανάλυση της σχέσης αναβαλλόμενου φόρου και τιμής μετοχής πραγματοποιήθηκε με τη χρήση του στατιστικού μεγέθους της συσχέτισης. Η συνάρτηση δίνεται ως εξής:

$$r = \frac{\Sigma(x - \chi\mu)(y - \gamma\mu)}{\sqrt{\Sigma(x - \chi\mu)^2 \Sigma(y - \gamma\mu)}}$$

Όπου:

- r είναι η συσχέτιση

- χ είναι η αναβαλλόμενη φορολογία
- y είναι η χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής
- $\chi\mu$ και χy είναι ο μέσος όρος των τιμών των χ και y αντίστοιχα

Για τον υπολογισμό της συσχέτισης πραγματοποιήθηκε χρήση της συνάρτησης “**correl**” στο λογισμικό πρόγραμμα MS Excel του Microsoft Office.

Τέλος, θα εξεταστεί και ερμηνευθεί η τιμή που λαμβάνεται από τον υπολογισμό της συσχέτισης. Πιο συγκεκριμένα, αν το πρόσημο που προκύπτει είναι θετικό, τότε υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των δύο εξεταζόμενων μεγεθών, ήτοι του αναβαλλόμενου φόρου και της τιμής της μετοχής. Αντίθετα, αν το πρόσημο είναι αρνητικό, τότε υπάρχει αρνητική συσχέτιση μεταξύ των δύο εξεταζόμενων μεγεθών. Ανάλογα με την τιμή που λαμβάνει το αποτέλεσμα της συνάρτησης (θετικό ή αρνητικό), εξετάζεται και αναλύεται η ένταση της συσχέτισης. Η ένταση εξαρτάται από το εύρος των τιμών της συνάρτησης. Το εύρος των τιμών έχει ως εξής:

- Για $r = 0$ δεν υπάρχει καθόλου συσχέτιση
- Για $0,10 \leq r \leq 0,40$ η ένταση της συσχέτισης είναι θετικά ή αρνητικά μικρή
- Για $0,41 \leq r \leq 0,60$ η ένταση της συσχέτισης είναι θετικά ή αρνητικά μέτρια
- Για $0,61 \leq r \leq 0,80$ η ένταση της συσχέτισης είναι θετικά ή αρνητικά δυνατή
- Για $0,81 \leq r \leq 0,90$ η ένταση της συσχέτισης είναι θετικά ή αρνητικά πολύ δυνατή
- Για $r = 1$ υπάρχει απόλυτη συσχέτιση

5.4 Ανάλυση δεδομένων και συσχέτιση

Στην ενότητα παρουσιάστηκαν τα δεδομένα που συλλέχθηκαν για τις 3 εταιρείες του δείγματος, καθώς και οι σχετικοί υπολογισμοί της συσχέτισης. Τέλος, ανάλυση και επεξήγηση των ευρημάτων παρατέθηκε για την καλύτερη κατανόηση των τιμών της συνάρτησης.

Τα δεδομένα που παρουσιάστηκαν αντλήθηκαν απευθείας από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις στο ΓΕΜΗ και από τη δημοσιευμένη τιμή μετοχής από τη σελίδα του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών. Επιπλέον, οι τιμές αναφέρονται σε επίπεδο εταιρείας και όχι ομίλου. Τέλος, τα δεδομένα του πίνακα βασίζονται στην

αρχική δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων και τυχών αναδιατυπώσεις δεν λαμβάνονται υπόψιν, καθώς η τιμή της μετοχής σχηματίστηκε σε δεδομένα που γνωστοποιήθηκαν με τους όρους των προτύπων κατά το έτος δημοσίευσης. Τυχών αναδιατυπώσεις αφορούν μελλοντικές αλλαγές που επέρχονται σε πρότυπα και επηρεάζουν ιστορικά τα γνωστοποιημένα υπόλοιπα. Για τους λόγους αυτούς, κρίνεται σκόπιμο στην ανάλυση να χρησιμοποιηθούν τα δεδομένα και τα υπόλοιπα όπως αρχικά δημοσιεύθηκαν.

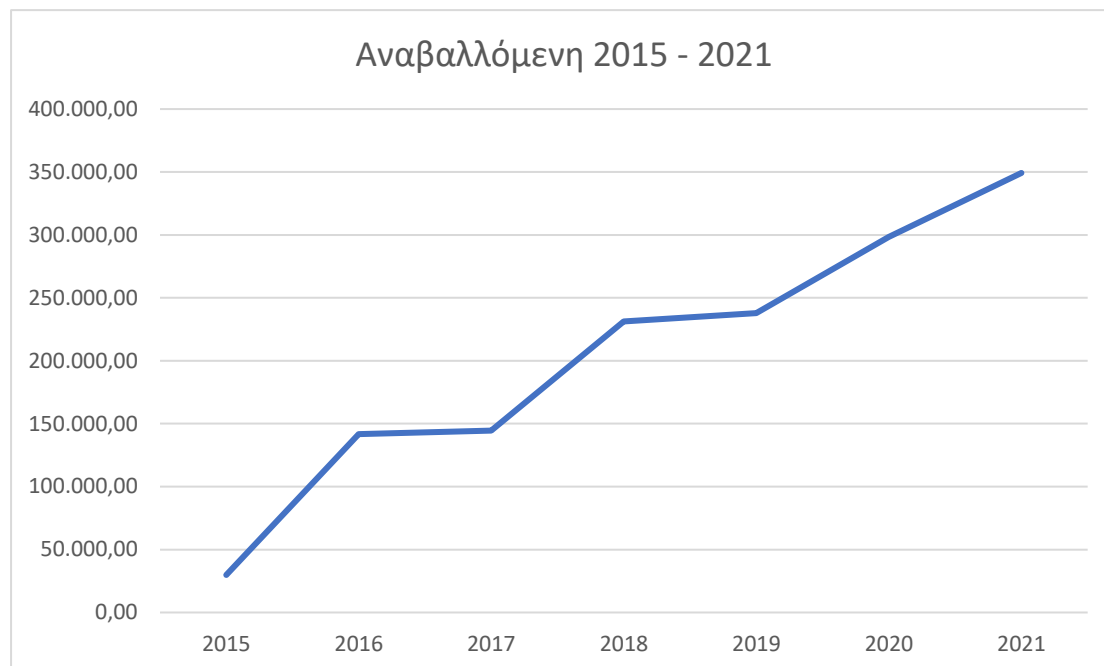
5.4.1 ENTERSOFT AE

Στον Πίνακα 4 παρατίθενται τα ιστορικά στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας (απαίτησης και υποχρέωσης), καθώς και της τιμής της μετοχής για την περίοδο 2015 έως 2021 της εταιρείας ENTERSOFT AE.

Έτος	Αναβαλλόμενη απαίτηση	Αναβαλλόμενη υποχρέωση	Αναβαλλόμενη Απαίτηση/(Υποχρέωση)	Τιμή Μετοχής
2015	1.309.215	1.279.388	29.827	1,38
2016	1.427.857	1.286.052	141.805	1,23
2017	1.467.437	1.322.981	144.456	2,50
2018	1.614.752	1.383.573	231.179	3,20
2019	1.756.484	1.518.655	237.829	6,20
2020	1.841.484	1.543.031	298.453	2,60
2021	1.866.484	1.517.260	349.224	5,50

Πίνακας 4: Αναβαλλόμενη φορολογία και τιμή μετοχής περιόδου 2015-2021 - ENTERSOFT AE
Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Από την επισκόπηση του Πίνακα 4 εντοπίζεται μία έντονη μεταβλητότητα στην αναβαλλόμενη φορολογία καθ' όλη την εξεταζόμενη περίοδο. Πιο συγκεκριμένα, από το ποσό € 29.827 (απαίτηση) το 2015 αυξάνεται στο ποσό € 141.805 (απαίτηση) το επόμενο έτος, ενώ αντίστοιχα από το ποσό € 298.453 (απαίτηση) το 2020 αυξάνεται στο ποσό € 349.224 (απαίτηση) το 2021. Η εξεταζόμενη εταιρεία παρουσιάζει σε όλη τη διάρκεια των 7 ετών αναβαλλόμενη απαίτηση. Στο Γράφημα 1 παρουσιάζεται η κίνηση της αναβαλλόμενης φορολογίας για όλη την εξεταζόμενη περίοδο 2015 – 2021.



Γράφημα 1: Μεταβολή αναβαλλόμενης φορολογίας περιόδου 2015 - 2021
Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Όσον αφορά τη συσχέτιση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης με τη χρηματιστηριακή τιμή μετοχής της εταιρείας, προκύπτει ποσό $r = 0,752$. Αρχικά, η τιμή της συσχέτισης είναι θετική και εντοπίζεται εντός του εύρους $0,61 - 0,80$, γεγονός που ερμηνεύει δυνατή θετική συσχέτιση. Έτσι, τα αποτελέσματα καταδεικνύουν πως η τιμή της μετοχής επηρεάζεται σε αρκετά μεγάλο βαθμό από την αναβαλλόμενη απαίτηση. Συνεπώς, μία αύξηση της αναβαλλόμενης απαίτησης επιφέρει ταυτόχρονα και μία αύξηση στην τιμή της μετοχής.

Στην ανάλυση της συσχέτισης της αναβαλλόμενης υποχρέωσης με την τιμή της μετοχής, προκύπτει μία τιμή $r = 0,767$. Η τιμή της συσχέτισης είναι επίσης θετική και δυνατή καθώς βρίσκεται εντός του εύρους $0,61 - 0,80$. Επομένως, η ανάλυση είναι όμοια με αυτή της αναβαλλόμενης απαίτησης, ήτοι αύξηση της τιμής της μετοχής επέρχεται λόγω αύξησης της αναβαλλόμενης υποχρέωσης. Τέλος, η τιμή της συσχέτισης από την καθαρή αναβαλλόμενη απαίτηση που προκύπτει είναι $r = 0,690$ που προκύπτει πάλι δυνατή και θετική, με αποτέλεσμα η αύξηση της αναβαλλόμενης να επιφέρει αύξηση της τιμής της μετοχής.

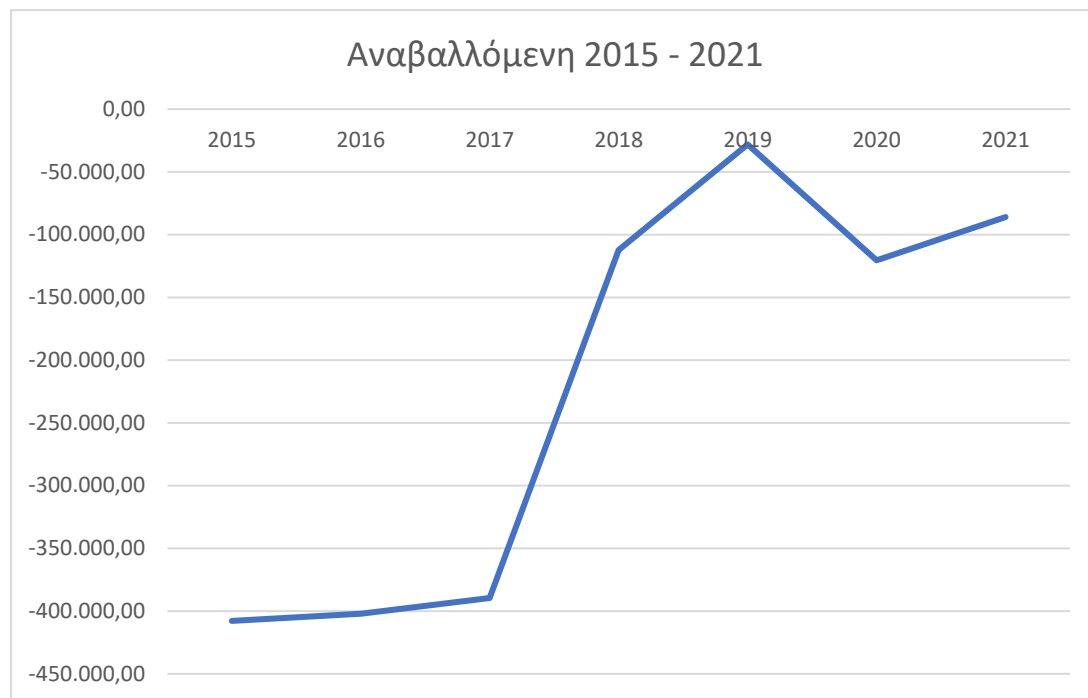
5.4.2 EPSILON NET ΑΕ

Στον Πίνακα 5 παρατίθενται τα ιστορικά στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας (απαίτησης και υποχρέωσης), καθώς και της τιμής της μετοχής για την περίοδο 2015 έως 2021 της εταιρείας EPSILON NET ΑΕ.

Έτος	Αναβαλλόμενη απαίτηση	Αναβαλλόμενη υποχρέωση	Αναβαλλόμενη Απαίτηση/(Υποχρέωση)	Τιμή Μετοχής
2015	60.516	468.339	-407.824	0,47
2016	5.666	407.823	-402.156	0,50
2017	12.508	402.156	-389.648	1,60
2018	188.269	300.499	-112.230	2,30
2019	241.119	269.281	-28.162	2,60
2020	127.721	248.218	-120.496	1,17
2021	166.754	252.896	-86.142	5,18

Πίνακας 5: Αναβαλλόμενη φορολογία και τιμή μετοχής περιόδου 2015-2021 – EPSILON NET ΑΕ
Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Από την επισκόπηση του Πίνακα 5 εντοπίζεται πως καθ' όλη την εξεταζόμενη διάρκεια η εταιρεία παρουσιάζει αναβαλλόμενη υποχρέωση. Επιπλέον, εντοπίζεται πτωτική τάση στην αναβαλλόμενη υποχρέωση, αφού από ποσό € 407.824 (υποχρέωση) το 2015 σταδιακά μειώνεται σε ποσό € 112.230 (υποχρέωση) το 2018. Επίσης, το έτος 2019 παρουσιάζεται το χαμηλότερο ποσό αναβαλλόμενης υποχρέωσης, ήτοι ποσό € 28.162, ενώ το 2021 παρουσιάζεται αναβαλλόμενη υποχρέωση ποσού € 86.142. Στο Γράφημα 2 παρουσιάζεται η κίνηση της αναβαλλόμενης φορολογίας για όλη την εξεταζόμενη περίοδο 2015 – 2021.



Γράφημα 2: Μεταβολή αναβαλλόμενης φορολογίας περιόδου 2015 - 2021
Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Η τιμή της συσχέτισης μεταξύ αναβαλλόμενης απαίτησης και τιμής μετοχής υπολογίστηκε σε $r = 0,607$ που είναι μέτρια θετική, καθώς εντοπίζεται μέσα στο εύρος $0,41 - 0,60$. Αυτό ερμηνεύεται από μέτρια επίδραση της αναβαλλόμενης απαίτησης στη μεταβολή της τιμής, ήτοι μία αύξηση της αναβαλλόμενης απαίτησης επιφέρει μία μικρότερη αύξηση της τιμής.

Από τον υπολογισμό της συσχέτισης της αναβαλλόμενης υποχρέωσης και της τιμής της μετοχής προκύπτει τιμή $r = -0,665$ η οποία είναι δυνατή αρνητική. Λόγω της αρνητικής τιμής τα μεγέθη κινούνται αντιστρόφως ανάλογα, ενώ η ένταση της συσχέτισης είναι δυνατή. Έτσι, όσο μειώνεται η αναβαλλόμενη υποχρέωση αυξάνεται η τιμή της μετοχής, με το ύψος της μείωσης της υποχρέωσης να επηρεάζει αρκετά την αύξηση της τιμής. Τέλος, η τιμή της συσχέτισης στην καθαρή αναβαλλόμενη υποχρέωση της εξεταζόμενης περιόδου είναι $r = 0,672$ που είναι θετική δυνατή και ερμηνεύεται από το συνδυασμό της ανάλυσης των ανωτέρω τιμών.

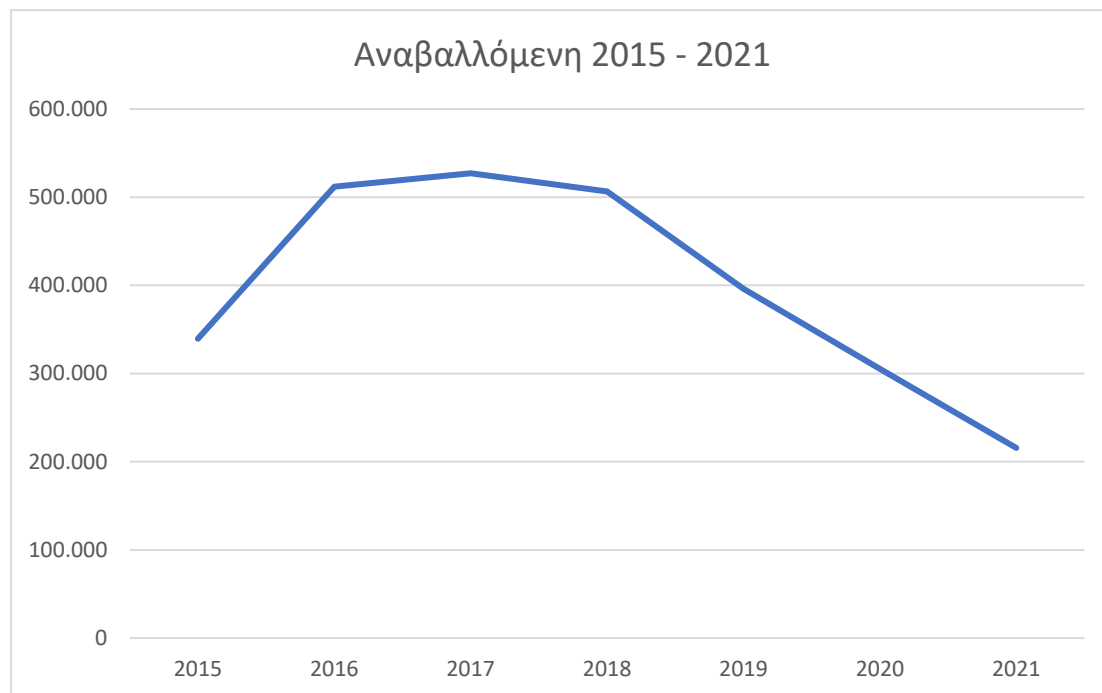
5.4.3 PROFILE AE

Στον Πίνακα 6 παρατίθενται τα ιστορικά στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας (απαίτησης και υποχρέωσης), καθώς και της τιμής της μετοχής για την περίοδο 2015 έως 2021 της εταιρείας PROFILE AE.

Έτος	Αναβαλλόμενη απαίτηση	Αναβαλλόμενη υποχρέωση	Αναβαλλόμενη Απαίτηση/(Υποχρέωση)	Τιμή Μετοχής
2015	901.503	562.160	339.343	0,25
2016	909.450	397.331	512.119	0,22
2017	527.161	0	527.161	0,34
2018	506.678	0	506.678	0,59
2019	766.352	370.141	396.211	1,84
2020	772.281	466.920	305.361	2,48
2021	546.263	330.558	215.705	3,00

Πίνακας 6: Αναβαλλόμενη φορολογία και τιμή μετοχής περιόδου 2015-2021 - PROFILE AE
Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Από την ανάλυση του Πίνακα 6 εντοπίζεται πως η εξεταζόμενη εταιρεία παρουσιάζει αναβαλλόμενη απαίτηση για όλη τη διάρκεια από το 2015 έως και το 2021. Η αναβαλλόμενη απαίτηση παρουσιάζει εξίσου έντονη μεταβλητότητα με αυξήσεις και μειώσεις σε όλη την εξεταζόμενη περίοδο. Πιο συγκεκριμένα, από το ποσό € 339.343 (απαίτηση) το 2015 αυξάνεται στο ποσό € 512.119 (απαίτηση) το 2016, ενώ σταδιακά μειώνεται σε ποσό € 396.211 (απαίτηση) το 2019. Επιπλέον μείωση παρουσιάζεται κατά το έτος 2021, όπου η αναβαλλόμενη απαίτηση παρουσιάζεται σε ποσό € 215.705. Στο Γράφημα 3 παρουσιάζεται η κίνηση της αναβαλλόμενης φορολογίας για όλη την εξεταζόμενη περίοδο 2015 – 2021.



Γράφημα 3: Μεταβολή αναβαλλόμενης φορολογίας περιόδου 2015 - 2021
Πηγή: Ιδία επεξεργασία

Από τον υπολογισμό του δείκτη συσχέτισης προκύπτει τιμή $r = -0,221$ μεταξύ της αναβαλλόμενης απαίτησης και της τιμής της μετοχής. Πιο συγκεκριμένα, η τιμή είναι αρνητική και μικρή, καθώς εντοπίζεται εντός του εύρους $0,10 - 0,40$. Έτσι, τα μεγέθη είναι αντιστρόφως ανάλογα, αλλά η ένταση είναι μικρή. Συνεπώς, η μείωση που επέρχεται στις τιμές της αναβαλλόμενης απαίτησης επιφέρουν αύξηση της τιμής της μετοχής, ωστόσο σε χαμηλή ένταση.

Η τιμή της συσχέτισης μεταξύ αναβαλλόμενης υποχρέωσης και τιμής μετοχής υπολογίστηκε σε $r = 0,264$. Η τιμή είναι θετική και μικρή και ερμηνεύεται από μικρή ένταση αύξησης τιμής λόγω αύξησης της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Επιπλέον, για τις χρήσεις 2017 και 2018 η αναβαλλόμενη υποχρέωση είναι μηδενική, γεγονός που ερμηνεύει τη μηδενική επίδραση στην τιμή της μετοχής. Τέλος, η τιμή της συσχέτισης για την τελική αναβαλλόμενη τιμή είναι $r = -0,806$ που είναι αρνητική δυνατή. Πιο συγκεκριμένα, η τιμή ερμηνεύει τη δυνατή ένταση στην αντιστρόφως ανάλογη σχέση μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου και τιμής μετοχής για την εξεταζόμενη εταιρεία.

5.5 Συμπεράσματα

Στον παρόν κεφάλαιο πραγματοποιήθηκε η μελέτη της περίπτωσης συσχέτισης αναβαλλόμενου φόρου και χρηματιστηριακής τιμής μετοχής για τις 3 εισηγμένες, στον κλάδο πληροφορικής εταιρείες, που επιλέχθηκαν. Οι εταιρείες αυτές είναι η ENTERSOFT AE, EPSILON NET AE και η PROFILE AE. Τα δεδομένα του αναβαλλόμενου φόρου και της χρηματιστηριακής τιμής μετοχής συλλέχθηκαν για μία περίοδο 7 ετών, ήτοι από το 2015 έως και το 2021. Τέλος, η συνάρτηση συσχέτισης χρησιμοποιήθηκε μέσω του υπολογιστικού προγράμματος του MS Excel Office.

Από την ανάλυση των ευρημάτων εντοπίστηκε πως υπάρχει δυνατή συσχέτιση μεταξύ του αναβαλλόμενου φόρου και της τιμής μετοχής και για τις 3 εταιρείες. Πιο συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που εντοπίζεται θετική συσχέτιση μεταξύ αναβαλλόμενης απαίτησης και τιμής μετοχής ερμηνεύεται από ταυτόχρονη αύξηση του αναβαλλόμενου φόρου (απαίτησης) και της τιμής μετοχής. Με άλλα λόγια, η αύξηση της αναβαλλόμενης απαίτησης επιφέρει και ταυτόχρονη αύξηση της τιμής μετοχής. Αντίθετα, στην περίπτωση της αρνητικής τιμής συσχέτισης υπάρχει αντιστρόφως ανάλογη σχέση μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου και τιμής μετοχής. Πιο συγκεκριμένα, η μείωση της αναβαλλόμενης υποχρέωσης επιφέρει αύξηση της τιμής μετοχής. Επιπλέον, στις περιπτώσεις της θετικής συσχέτισης αναβαλλόμενης υποχρέωσης και τιμής μετοχής, εντοπίζεται μείωση της αναβαλλόμενης υποχρέωσης με ταυτόχρονη αύξηση της τιμής μετοχής. Δηλαδή, η μείωση της αναβαλλόμενης υποχρέωσης επιδρά θετικά στην αύξηση της τιμής.

Το σύνολο των εταιρειών δραστηριοποιούνται στον κλάδο της πληροφορικής και εντοπίζεται σταδιακή αύξηση των τιμών των μετοχών, καθώς ο κλάδος γνώρισε σημαντική ανάπτυξη κατά την εξεταζόμενη περίοδο.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

6.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα που αντλούνται από το σύνολο της εργασίας σχετικά με το ΔΛΠ 12, το φορολογικό πλαίσιο και τα πρακτικά παραδείγματα. Επιπλέον, πραγματοποιείται αναφορά στους περιορισμούς που διέπουν την παρούσα διπλωματική, καθώς και σε προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

6.2 Παρουσίαση συμπερασμάτων

Αρχικά, το πλεονέκτημα που επήλθε από τη λογιστική τυποποίηση έγινε γρήγορα φανερό από τους ειδικούς του κλάδου και των επιχειρήσεων, αφού δόθηκε η δυνατότητα της ενιαίας αποτύπωσης και καθολικής κατανόησης των συναλλαγών, κάτω από ένα κοινό κανονιστικό πλαίσιο. Επιπλέον, η οικονομική πληροφόρηση που αντλείται, έχει καταρτιστεί και δοθεί με τον ίδιο τρόπο από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει το κοινό λογιστικό πλαίσιο. Πριν την ενιαία λογιστική τυποποίηση, κάθε χώρα είχε επιβάλει εγχώριο λογιστικό σύστημα, το οποίο στις περισσότερες περιπτώσεις συμβάδιζε με τους αντίστοιχους φορολογικούς κανόνες και τη φορολογική νομοθεσία. Το γεγονός αυτό δημιουργούσε σύγχυση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, καθώς δεν υπήρχε ένα ενιαίο και κοινό μέτρο σύγκρισης των κονδυλίων.

Έτσι, μέσω της ανάπτυξης των ΔΛΠ αρχικά και της μετέπειτα εξέλιξης αυτών σε ΔΠΧΑ, το ανωτέρω πρόβλημα λύθηκε από το IASB. Οι χώρες που υιοθέτησαν το κοινό λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης εφάρμοσαν κοινούς λογιστικούς κανόνες και ακολούθησαν κοινή λογιστική πολιτική για το σύνολο των συναλλαγών. Με τον τρόπο αυτό, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να αξιολογήσουν γρηγορότερα, αμεσότερα και με μεγαλύτερη ακρίβεια το σύνολο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που λαμβάνουν, ακόμη και μεταξύ επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες. Αρχικά, η ΕΕ υιοθέτησε το κοινό λογιστικό πλαίσιο, ενώ στη συνέχεια και άλλες χώρες προχώρησαν στην ολική ή

μερική αναγνώριση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, οδηγώντας στην ταχεία διάδοση και εφαρμογή του πλαισίου σε παγκόσμια κλίμακα.

Επομένως, η υιοθέτηση και εφαρμογή ενός ενιαίου τρόπου αποτύπωσης των συναλλαγών είχε ως αποτέλεσμα την εμφάνιση διαφορών μεταξύ των κανόνων που θεσπίζονται από τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ και των αντίστοιχων φορολογικών και νομοθετικών κανόνων που ισχύουν στην εκάστοτε χώρα. Πιο συγκεκριμένα, η ίδια συναλλαγή ή το ίδιο λογιστικό γεγονός αποτυπώνεται με διαφορετικό τρόπο και εμφανίζει διαφορετικό υπόλοιπο μεταξύ λογιστικής βάσης (ΔΛΠ και ΔΠΧΑ) και φορολογικής βάσης. Η διαφορά αυτή μεταξύ των δύο βάσεων ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία και ο χειρισμός της εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής και έρευνας του εξεταζόμενου προτύπου, ήτοι του ΔΛΠ 12. Η αναβαλλόμενη φορολογία μπορεί να είναι είτε απαίτηση είτε υποχρέωση, ανάλογα με το πρόσημο της διαφοράς των δύο βάσεων. Στην Ελλάδα, η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας εισήχθη επίσημα με την ψήφιση του Νόμου 4308/2014 και ίσχυσε από την 1^η Ιανουαρίου 2015.

Ωστόσο, το εγχώριο ελληνικό λογιστικό πλαίσιο (ΕΛΠ) έχει μία βασική διαφορά, όσον αφορά τον αναβαλλόμενο φόρο, σε σχέση με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ. Η διαφορά αυτή έγκειται στην προαιρετική εφαρμογή του αναβαλλόμενου φόρου από πλευράς επιχειρήσεων. Δηλαδή, οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΕΛΠ μπορούν αρχικά να επιμετρήσουν την ωφέλεια που επιφέρει η εφαρμογή του αναβαλλόμενου φόρου στις οικονομικές καταστάσεις και έπειτα να αποφασίσουν για την εφαρμογή ή όχι. Αντίθετα, τα ΔΛΠ καθιστούν υποχρεωτική την εφαρμογή του αναβαλλόμενου φόρου, ανεξάρτητα από το αν δημιουργεί ωφέλεια ή ζημία στον οργανισμό. Από την άλλη, ο τρόπος υπολογισμού και προσδιορισμού του αναβαλλόμενου φόρου είναι κοινός και στα δύο αυτά λογιστικά πλαίσια.

Επιπλέον, το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 12 ορίζει και το χειρισμό της φορολογίας εισοδήματος, ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να αποτυπώνονται με ενιαίο τρόπο και να παρέχουν συγκρίσιμη πληροφόρηση στους χρήστες, ακόμη και μεταξύ επιχειρήσεων και οργανισμών που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες.

Τέλος, προκειμένου να εξεταστεί και να ερευνηθεί η συσχέτιση μεταξύ της αναβαλλόμενης φορολογίας και της τιμής της μετοχής των επιχειρήσεων, διενεργήθηκε μελέτη περίπτωσης τριών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρειών,

που δραστηριοποιούνται στον κλάδο της πληροφορικής. Από τη μελέτη περίπτωσης προέκυψε θετική δυνατή συσχέτιση μεταξύ αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και χρηματιστηριακής τιμής μετοχής. Πιο συγκεκριμένα, εντοπίστηκε πως η αύξηση στην αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση επιφέρει έντονη αύξηση στην τιμή της μετοχής. Το γεγονός αυτό ερμηνεύει πως οι επενδυτές συσχετίζουν τις αποφάσεις τους με βάση τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις των εκάστοτε εταιρειών. Ωστόσο αξίζει να σημειωθεί πως η λήψη επενδυτικών αποφάσεων είναι ένα σύνθετο θέμα το οποίο περιλαμβάνει την αξιολόγηση πολλών παραγόντων οι οποίοι ενδεικτικά μπορούν να αφορούν την ανοχή του επενδυτή στον κίνδυνο της επένδυσης, τους επενδυτικούς του στόχους, τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά και τον επενδυτικό του ορίζοντα. Ένας επενδυτής οφείλει επίσης να λάβει υπόψη του, πριν την πραγματοποίηση της επένδυσης, τις διάφορες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που είναι διαθέσιμες όπως μετοχές, ομόλογα, ακίνητα και εμπορεύματα και να αξιολογήσει τα αντίστοιχα ρίσκα και τις επιδόσεις τους. Επιπλέον, η διαφοροποίηση ενός επενδυτικού portfolio παίζει κρίσιμο ρόλο τόσο στον περιορισμό του κινδύνου όσο και στην μεγιστοποίηση των αποδόσεων μιας επένδυσης και συνεπώς επηρεάζει σημαντικά την απόφαση ενός επενδυτή. Τέλος, οι φορολογικές επιπτώσεις διαφορετικών επενδύσεων αποτελούν ένας επιπλέον παράγοντα κλειδί για την λήψη επενδυτικών αποφάσεων. Εν κατακλείδι, μια επιτυχημένη επενδυτική απόφαση απαιτεί σφαιρική κατανόηση των παραπάνω ενδεικτικών παραγόντων και την ικανότητα, ένας επενδυτής να μπορεί να τους διαχειριστεί έτσι ώστε να πετύχει την μεγιστοποίηση της θέσης του, πράγμα που σημαίνει πως ενώ η συσχέτιση της αναβαλλόμενης φορολογίας με την τιμή ανά μετοχή μιας εταιρείας είναι ένας σημαντικός παράγοντας ο οποίος δύναται να επηρεάσει μια επενδυτική στρατηγική, δεν είναι από μόνος του επαρκής.

6.3 Περιορισμοί έρευνας

Στην παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε ανάλυση, παρουσίαση και κριτικός σχολιασμός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12, που αναφέρεται στο φόρο εισοδήματος. Για την πλήρη κατανόηση της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας και της επίδρασης που ασκεί στην οικονομική ευημερία ενός οργανισμού, πραγματοποιήθηκε μελέτη περίπτωσης για τη συσχέτιση μεταξύ του αναβαλλόμενου φόρου και της χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής. Τα δεδομένα που

χρησιμοποιήθηκαν αφορούν 3 εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον κλάδο της πληροφορικής. Ωστόσο, ο περιορισμός έγκειται στον αριθμό των επιχειρήσεων που μελετήθηκαν, αλλά και στον ένα και μοναδικό κλάδο. Προκειμένου να αντληθούν συμπεράσματα σχετικά με την επίδραση του αναβαλλόμενου φόρου στη μεταβολή της χρηματιστηριακής τιμής μετοχής θα πρέπει να αντληθούν δεδομένα από μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων και διαφορετικών κλάδων, ώστε το τελικό συμπέρασμα να είναι περισσότερο αντιπροσωπευτικό.

6.4 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η παρούσα εργασία αποτελεί μία αφητηρία στην ανάλυση και επισκόπηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 για το φόρο εισοδήματος. Αναλύθηκε το πεδίο εφαρμογής, η αρχική επιμέτρηση, οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις και ταυτόχρονα πραγματοποιήθηκε επεξήγηση του όρου της αναβαλλόμενης φορολογίας. Η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας αναλύθηκε τόσο από την πλευρά των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, όσο και από την πλευρά των ΕΛΠ, ενώ τέλος μέσω της μελέτης περίπτωσης έγινε συσχέτιση του αναβαλλόμενου φόρου και της τιμής της μετοχής.

Συνεπώς, λαμβάνοντας ως βάση την παρούσα έρευνα, θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί μελλοντικά περαιτέρω ανάλυση του όρου της αναβαλλόμενης φορολογίας, επεξηγώντας πλήρως τις έννοιες των προσωρινών και μόνιμων διαφορών. Επιπλέον, περαιτέρω ανάλυση θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί και στο κομμάτι της ανάλυσης των διαφορετικών βάσεων, ήτοι της λογιστικής και της φορολογικής και στην αποσαφήνιση των διαφορών που δημιουργούνται. Επίσης, θα αποτελούσε χρήσιμο σημείο η συσχέτιση της αναβαλλόμενης φορολογίας με δείκτες κερδοφορίας και αποδοτικότητας, όπως για παράδειγμα των καθαρών κερδών και των κερδών προ φόρων. Τέλος, θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμο η επέκταση της μελέτης περίπτωσης που διενεργήθηκε στην παρούσα έρευνα, χρησιμοποιώντας δεδομένα από περισσότερες εισηγμένες εταιρείες τόσο στο ελληνικό όσο και σε ξένα χρηματιστήρια.

7. Βιβλιογραφία

7.1 Ελληνική βιβλιογραφία

- Grant Thornton. (2020). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)*. Τόμος Α. Γ' αναθεωρημένη έκδοση. Αθήνα.
- Βλάχος, Θ. (2016). *Οι προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η παρακολούθησή τους από το λογιστικό σύστημα των οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, κατά απαίτηση των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Πρακτικές εφαρμογές)*. Taxheaven [Online]. Διαθέσιμο: [εδώ](#) (Πρόσβαση: 12 Ιανουαρίου 2023).
- Γεωργιάδης, Ν. & Μακρυάς, Χ. (2005). *Εταιρικά Ομόλογα: Μια χρήσιμη οδός χρηματοδότησης*. Αθήνα: Εκδόσεις Χρηματιστηρίου Αθηνών.
- ΔΛΠ 12. (2012). *ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος*. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 - 31/3/2004 (ενημερωμένο μέχρι και τον Κανονισμό 1255/2012 της Επιτροπής Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων) [Online]. Διαθέσιμο: [εδώ](#) (Πρόσβαση: 14 Ιανουαρίου 2023).
- ΕΛΤΕ. (2015). *Έκδοση Λογιστικής Οδηγίας του Νόμου 4308/2014* [Online]. Διαθέσιμο: [εδώ](#) (Πρόσβαση: 12 Ιανουαρίου 2023).
- Καραμάνης, Κ. & Βρουστούρης, Π. (2015). *Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των ΕΛΠ*. Αθήνα: Εκδόσεις ΜΕΝΙΠΠΟΣ.
- Κοντάκος, Α. & Παπασπύρου, Α. (1993). *Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων*. Α' Έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Έλλην.
- Μπατσινίλας, Ε. & Πατατούκας, Κ. (2012). *Σύγχρονη Λογιστική*. Τόμος Α. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Μπερτζελέτος, Β. (2018). *Απλοποίηση των προτύπων ελέγχου για μικρές ή μη πολύπλοκες οντότητες*. *Accountancy Greece*, 33, σ. 42-47.
- Νεγκάκης, Χ. (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα*. Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική.
- Νεγκάκης, Χ. (2015). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική.

- Νεγκάκης, Χ. (2016). *Λογιστική Εταιρειών*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.
- Ντζανάτος, Δ. (2009). *Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας: Μια φιλική ανάγνωση στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*. Αθήνα: Εκδόσεις Καστανιώτη.

7.2 Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

- Aliyev, R.E. (2005). Self-efficacy in counselling: The role of organizational psychological capital, job satisfaction, and burnout. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 190, pp. 97-105.
- Alshawi, E.J. & Hanoon, M.F. (2019). The effect of applying IAS 12 on income tax. *Economic Sciences*, 14(55), pp. 98-122.
- Beke, J. (2011). International Accounting Standardization and economics practice. *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1(1), pp. 37-50.
- Bontis, N. (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, 36(2), pp. 63-76.
- Bontis, N. (1999). The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangible resources capital. *European Management Journal*, 14(4), pp. 356-365.
- Bontis, N. (2002). Managing organizational knowledge by diagnosing intellectual capital: framing and advancing the state of the field. *World Congress on Intellectual Capital Readings*. pp. 13-56. Boston, MA: Butterworth-Heinemann/KMCI Press.
- Brouwer, A. & Naarding, E. (2018). Making Deferred Taxes Relevant. *Accounting in Europe*, 15(2), pp. 200-230.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980). The roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting Organizations and Society*, 5(1), pp. 5-27.
- Chatzkel, J. (2002). A conversation with Goran Roos. *Journal of Intellectual Capital*, 3(2), pp. 96-117.

- Chimonaki, C. & Vergos, K. (2019). Evaluating the Effects of IFRS Adaptation on Earnings Management in Greece. A logit Approach. *International Journal of Financial Engineering and Risk Management*, 3(2), pp. 130-145.
- Cocco, A.F., Ivancevich, D.M. & Vent, G.A. (1994). FASB 106's deferred tax implications. *Journal of Accountancy*, 178(4), p. 89.
- Dhaliwal, D., Gleason, C. & Mills, L. (2004). Last Chance Earnings Management: Using the Tax Expense to Meet Analysts' Forecast. *Contemporary Account Research*, 21(2), pp. 431-459.
- ESMA. (2019). *ESMA ESEF Taxonomy 2019* [Online]. Διαθέσιμο: [εδώ](#) (Πρόσβαση: 12 Ιανουαρίου 2023).
- Flagmeier, V. (2017). *The information content of tax loss carryforwards: IAS 12 vs. valuation allowance*. ARQUS (Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre) Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers. No 216.
- Georgakopoulou, E., Spathis, C. & Floropoulos, I. (2010). The Transition from the Greek Accounting System to IFRS: Evidence from the Manufacturing Sector. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 2(2), pp. 4-19.
- Guermazi, W. & Khamoussi, H. (2018). Mandatory IFRS Adoption in Europe: Effect on the Conservative Financial Reporting. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), pp. 453-563.
- Heem, G. (2007). International accounting standardization: the institutional legitimacy of a private standards setters. *Post-Print Halshs* [Online]. Διαθέσιμο: [εδώ](#) (Πρόσβαση: 12 Οκτωβρίου 2022).
- Houqe, N. (2018). A Review of the Current Debate on the Determinants and Consequences of the Mandatory IFRS Adoption. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(3), pp. 413-442.
- Iatridis, G. & Rouvolis, S. (2010). The Post-Adoption Effects of the Implementation of International Financial Reporting Standards in Greece. *Journal of the International Accounting, Auditing and Taxation*, 19, pp. 55-65.
- IFRS Foundation, (2018). *IAS 12: Income Taxes* [Online]. Διαθέσιμο: [εδώ](#) (Πρόσβαση στις 20 Οκτωβρίου 2022).

- Jenó, B. (2011). International Accounting Standardization Effects on Business Management: Evidence From Hungary. *Global Journal of Management and Business Research*, 11(6), pp. 13-17.
- Karampinis, N. & Hevas, D. (2013). Effects of IFRS Adoption on Tax-Included Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece. *The International Journal of Accounting*, 48(2), pp. 218-247.
- Karatzimas, S., Zounta, S. & Kiriakidou, V. (2011). Impacts and Changes in the Accounting Policies after the IAS Adoption: A Comparison Between the Manufacturing and the Commercial Sector in Greece. *Accounting and Management Information Systems*, 10(3), pp. 302-317.
- Ladas, A., Negkakakis, C. & Samara, A. (2017). Accounting Quality Deferred Tax and Risk in the Banking Industry. *International Journal of Banking Accounting and Finance*, 8(1), pp. 1-19.
- Laux, R. (2013). The Association Between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments. *The Accounting Review*, 88(4), pp. 1357-1383.
- Nolastame, M., Fernando, E., Hendarto, S., Dewiyanti, S. & Yanny, V. (2021). The Effect of Deferred Tax Expenses on Earning Management in Banking Companies. *ICEBA 2021: 2021 7th International Conference on E-Business*, pp. 111-117.
- Nurfadila, N. & Muslim, M. (2021). Relationship Between Tax Planning and Deferred Tax Expenses on Profit Management. *Bongaya Journal for Research in Accounting*, 4(1), pp. 45-57.
- Oetama, N. & Sulistiawan, D. (2020). Earnings Management at the Company through Deferred Tax Assets Reserves. *Journal of Businesses and Accounting*, 2(1), pp. 180-188.
- Ozpehlivan, M.A. (2015). Assessment of a Multidimensional Job Satisfaction Instrument. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 210, pp. 283-290.
- Phillips, J., Pincus, M. & Rego, S. (2003). Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense. *The Accounting Review*, 78(2), pp. 491-521.
- Saleem, H. (2015). The impact of leadership styles on job satisfaction and mediating role of perceived organizational politics. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 172, pp. 563-569.

- Skinner, D.J. (2008). The evolving relation between earnings, dividends, and stock repurchases. *Journal of Financial Economics*, 87(3), pp. 582-609.
- Soliman, W. & Ali, K. (2020). An Investigation of the Value Relevance of Deferred Tax: The Mediating Effect of Earnings Management. *Investment Management and Financial Innovations*, 17(1), pp. 317-328.

7.3 Ιστοσελίδες

- <https://www.businessregistry.gr/publicity/index> (2022). Στοιχεία Δημοσιότητας.
- <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12> (2022). IAS 12 – Income Taxes.
- <https://www.taxheaven.gr/ias> (2022). Διεθνή λογιστικά και πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς.

7.4 Παραπομπές νομοθεσίας

- Ν. 1123/1980 (ΦΕΚ Α' 283/15-12-1980)
- Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-12-2012)
- Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)
- Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014)
- Ευρωπαϊκή Οδηγία Ε. 34/2013 (26-06-2013)