



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΠΡΑΚΤΙΚΗ

της

ΚΑΤΣΟΥΠΑ ΜΑΡΙΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική
(με την κατεύθυνση: Λογιστική)

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Νοέμβριος 2010

Στο Σινάνη Βασίλη

Ευχαριστίες

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω όσους έπαιξαν σημαντικό ρόλο στην ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αλλά και γενικότερα του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Καταρχήν, τον επιβλέπωντα καθηγητή μου κ. Παναγιώτη Ταχυνάκη για την εξαιρετική συνεργασία και κατά τη διάρκεια της διπλωματικής εργασίας αλλά και κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Όπως επίσης αξιολογώ είναι η προσφορά από όλους του καθηγητές του μεταπτυχιακού για την προσπάθειά τους να μας μεταδώσουν όσο γίνεται καλύτερα τις γνώσεις και τις εμπειρίες τους, ώστε να προχωρήσουμε επαγγελματικά και γνωστικά ένα επίπεδο παραπάνω.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την οικογένειά μου και τους φίλους μου για την έμπρακτη συμπαράστασή τους, σε όλη τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Περίληψη

Στην παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζεται αναλυτικά το Δ.Λ.Π. 12, με το οποίο εισάγεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Μια έννοια πρωτόγνωρη για τις ελληνικές επιχειρήσεις μέχρι και το 2005, όπου έχουμε και την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.

Στο πρώτο κεφάλαιο, γίνεται αναφορά στις αιτίες που οδήγησαν στην υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες απ' όλα τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα βασικότερα φορολογικά νομοσχέδια που ισχύουν στην ελληνική νομοθεσία, μέχρι και σήμερα.

Στο τρίτο κεφάλαιο, εντοπίζεται το πρόβλημα μεταξύ των Ε.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας, που οδήγησε στην υιοθέτηση του Δ.Λ.Π. 12. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται όσο γίνεται εκτενέστερα η έννοια και το περιεχόμενο της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως αυτή εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Κατόπιν, παρουσιάζονται οι βασικές διαφορές μεταξύ της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας και του Δ.Λ.Π. 12. Και το κεφάλαιο ολοκληρώνεται, με αναφορά στις τροποποιήσεις και προσθήκες που έχει δεχθεί το Δ.Λ.Π. 12.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., αλλά δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στις επιπτώσεις από την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις επιχειρήσεις. Παρουσιάζεται ο διττός ρόλος της αναβαλλόμενης φορολογίας, μέσα από βιβλιογραφική ανασκόπηση ερευνών που έχουν διενεργηθεί. Από τη μία, ως μέσο που “βοηθά” στην παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και από την άλλη, ως εργαλείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αναγνώριση ενδείξεων χειραγώγησης των αποτελεσμάτων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο, διεξάγεται μία εμπειρική έρευνα σ' ένα δείγμα 80 εισηγμένων εταιριών στο Χ.Α.Α, ώστε να διαπιστωθεί κατά πόσο οι εταιρίες αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογία στις οικονομικές καταστάσεις και δεύτερον αν αυτή η αναγνώριση αποτελεί εργαλείο που βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ν' αξιολογήσουν σωστά της αξία της επιχείρησης.

Πίνακας Περιεχομένων

| | |
|--|----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 1 |
| 1.1 Εισαγωγή..... | 1 |
| 1.2 Βήματα Εξέλιξης Λογιστικής Τυποποίησης | 2 |
| 1.3 Σκοποί IASB | 3 |
| 1.4 Διαδικασία Έκδοσης και Εκπόνησης Δ.Λ.Π. | 4 |
| 1.5 Πριν την Υποχρεωτική Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Χώρες της Ε.Ε..... | 5 |
| 1.6 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς | 6 |
| 1.7 Η Πορεία Υιοθέτησης Δ.Λ.Π. από την Ε.Ε. | 7 |
| 1.8 Η Πορεία Υιοθέτησης Δ.Λ.Π. από την Ελλάδα..... | 9 |
| 1.9 Εφαρμογή των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. από Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις | 10 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 12 |
| 2.1 Χρονική Αναδρομή των Νομοσχεδίων Φορολογίας Εισοδήματος | 12 |
| 2.2 Φορολογική Αντιμετώπιση Φόρου Εισοδήματος | 13 |
| 2.3 Σημαντικές Αλλαγές στη Φορολογία Α.Ε. του Ν.2238/1994 Βάσει Ν.3697/2008..... | 18 |
| 2.4 Ο Ν.3842/2010 “Αποκατάσταση Φορολογικής Δικαιοσύνης, Αντιμετώπιση της Φοροδιαφυγής και Άλλες Διατάξεις”-Προβληματισμοί..... | 20 |
| 2.5 Λογιστική Αντιμετώπιση Φόρου Εισοδήματος | 21 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.-Δ.Λ.Π. 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» | 23 |
| 3.1 Πρόβλημα Ε.Λ.Π.-Φορολογικής Νομοθεσίας | 23 |
| 3.2 Λύση Προβλήματος-Υιοθέτηση Δ.Λ.Π. 12 | 25 |
| 3.3 Έννοιες και Στοιχεία που Εισάγει το Δ.Λ.Π. 12 | 27 |
| 3.3.1 Έννοιες | 27 |
| 3.3.2 Στοιχεία-Καινοτομίες | 34 |
| 3.4 Ανάγκη Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας..... | 36 |
| 3.4.1 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση..... | 40 |
| 3.4.2 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαιτήση..... | 45 |
| 3.5 Ειδικές Περιπτώσεις Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας | 50 |
| 3.5.1 Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημιές και Αχρησιμοποίητους Πιστωτικούς Φόρους – Έσοδα..... | 50 |

| | |
|--|-----------|
| 3.5.2 Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού..... | 53 |
| 3.5.3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων | 55 |
| 3.5.4 Υπεραξία..... | 56 |
| 3.5.5 Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες | 57 |
| 3.6 Νομοθεσία Τήρησης Βιβλίων – Δ.Λ.Π. 12..... | 59 |
| 3.7 Διερμηνείες | 61 |
| 3.8 Αποτίμηση Τρέχουσας - Αναβαλλόμενης Φορολογίας | 63 |
| 3.9 Καταχώρηση Τρέχουσας - Αναβαλλόμενης Φορολογίας..... | 65 |
| 3.10 Απεικόνιση Τρέχουσας - Αναβαλλόμενης Φορολογίας στις | 67 |
| Οικονομικές Καταστάσεις | 67 |
| 3.11 Γνωστοποιήσεις..... | 69 |
| 3.12 Διαφορές Δ.Λ.Π. 12 – Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας | 73 |
| 3.13 Τροποποιήσεις και Προσθήκες στο Δ.Λ.Π. 12 | 75 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. | 77 |
| 4.1 Επιπτώσεις από την Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. – Δ.Π.Χ.Π. | 77 |
| 4.2 Επιπτώσεις από την Εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12 στις Οικονομικές | 81 |
| Καταστάσεις..... | 81 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ | 85 |
| 5.1 Σκοπός Έρευνας | 85 |
| 5.2 Περιγραφή Έρευνας | 85 |
| 5.3 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας από τις Οικονομικές..... | 87 |
| Καταστάσεις | 87 |
| 5.4 Σχέση Αναβαλλόμενης Φορολογίας – Τιμές Μετοχών | 90 |
| 5.5 Συμπεράσματα | 92 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 93 |
| Ελληνική | 93 |
| Ξένη..... | 94 |
| ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ..... | 94 |
| Ελληνική | 94 |
| Ξένη..... | 94 |
| ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ | 96 |

| <u>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ</u> | |
|---|---------------|
| ΤΙΤΛΟΣ | ΣΕΛΙΔΑ |
| 1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | 16 |
| 2. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ 2 | 38 |
| 3. ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ | 71 |
| 4. ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ(2) | 72 |
| 5. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ | 83 |
| 6. ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | 84 |
| 7. ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ Χ.Α.Α ΕΚΤΟΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ | 86 |
| 8. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ | 87 |
| 9. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ | 88 |
| 10. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ-ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ | 89 |
| 11. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ | 91 |

| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ</u> | |
|--|---------------|
| ΤΙΤΛΟΣ | ΣΕΛΙΔΑ |
| 1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | 17 |
| 2. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ | 37 |
| 3. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ | 42 |
| 4. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ (2) | 42 |
| 5. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ | 47 |
| 6. ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ | 52 |
| 7. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ | 54 |
| 8. ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 56 |
| 9. ΥΠΕΡΑΞΙΑ | 57 |
| 10. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ-ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ | 64 |

| <u>ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ</u> | |
|---|---------------|
| ΤΙΤΛΟΣ | ΣΕΛΙΔΑ |
| 1. ΒΑΣΙΚΑ ΜΟΝΤΕΛΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ | 6 |
| 2. ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΟΡΩΝ ΤΡΕΧΟΥΣΑ- ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ | 28 |
| 3. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ | 33 |
| 4. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΜΟΝΙΜΩΝ- ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ | 37 |
| 5. ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ | 86 |
| 6. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ | 87 |
| 7. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ | 88 |
| 8. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ-ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ | 89 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί το ενδιαφέρον για τα λογιστικά πρότυπα¹, λόγω των σημαντικών εξελίξεων στο οικονομικό περιβάλλον με αποτέλεσμα η λογιστική πληροφορία να αποκτήσει ιδιαίτερο βάρος. Σημαντικός παράγοντας αυτών των εξελίξεων υπήρξε η ριζική μεταβολή στη μετοχική σύνθεση της σύγχρονης επιχείρησης, που από υπόθεση ενός πολύ περιορισμένου αριθμού μετοχών, μετατράπηκε, μέσω του Χρηματιστηρίου, σε κοινωνικό αγαθό. Πράγματι, η άνοδος που σημειώθηκε μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο στις οικονομίες των χωρών του Δυτικού Κόσμου, δημιούργησε τη σύγχρονη μεγάλη και πολύπλοκη επιχείρηση, που για να χρηματοδοτήσει τα επενδυτικά της σχέδια και να ανταποκριθεί στην αυξημένη ζήτηση σε προϊόντα απευθύνθηκε, μέσω της Κεφαλαιαγοράς, στο ευρύ επενδυτικό κοινό. Η συμμετοχή ιδιωτών και θεσμικών επενδυτών στο κεφάλαιο επιχειρήσεων έλαβε εκρηκτικές διαστάσεις τη δεκαετία του 1990, με αποκορύφωμα το έτος 1999, όπου συνέβη σε παγκόσμιο επίπεδο, η μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση.

Ο δεύτερος σημαντικός παράγοντας που αύξησε το ενδιαφέρον για αυτή τη λογιστική τυποποίηση είναι η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων στο μεγαλύτερο μέρος των ανεπτυγμένων χωρών και η περαιτέρω διεύρυνση της μετοχικής σύνθεσης, λόγω του ότι μέχρι τότε η κίνηση κεφαλαίων από χώρα σε χώρα ήταν δύσκολη μέχρι και αδύνατη και η συμμετοχή του κοινού στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων ήταν σε τοπικό επίπεδο. Όμως τώρα, στο μετοχικό κεφάλαιο των επιχειρήσεων δεν συμμετέχουν μόνο εγχώριοι επενδυτές αλλά επενδυτές από όλα τα μέρη του κόσμου. Αντιπροσωπευτικό παράδειγμα αποτελούν οι μεγάλες ελληνικές τράπεζες (Εθνική, Alpha, EFG Eurobank-Εργασίας, Πειραιώς κ.λπ.), όπου το ποσοστό συμμετοχής των ξένων επενδυτών στο μετοχικό τους κεφάλαιο, υπερβαίνει το 35%, έναντι του

¹ Λογιστικά πρότυπα είναι σύνολο αρχών, μεθόδων και οδηγιών για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής φύσεως, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, με αυστηρά προσδιοριζόμενο και ομοιόμορφο τρόπο.

ελάχιστου ποσοστού που υπήρχε πριν 15 χρόνια περίπου. Επομένως, πρέπει να αντιληφθούμε πόσο σοβαρή επενδυτική απόφαση πρέπει να ληφθεί από έναν ανώνυμο ιδιώτη επενδυτή, εγχώριο ή ξένο, και πολύ περισσότερο από θεσμικούς επενδυτές(αμοιβαίων κεφαλαίων, συνταξιοδοτικών ταμείων κ.λπ.) έτσι ώστε να συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο μιας εταιρίας, που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών(Country Monitor, 2001).

Ως εκ τούτου, για την ανάπτυξη και αποτελεσματική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς, τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας. Η δημιουργία ενός αξιόπιστου συστήματος λογιστικής πληροφόρησης ενδιαφέρει τόσο το χρηματοπιστωτικό σύστημα της οικονομίας όσο τους προμηθευτές, τις τράπεζες, αυτούς που χορηγούν πάσης φύσεως πιστώσεις, τις κρατικές υπηρεσίες, τη Φορολογική Αρχή, τις εποπτικές αρχές(Τράπεζα Ελλάδος, Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς) και γενικά οποιονδήποτε που για δικούς του λόγους χρειάζεται να αντλεί πληροφορίες χρήσιμες για την εκτέλεση του έργου του(Baker and Barbu, 2007).

1.2 Βήματα Εξέλιξης Λογιστικής Τυποποίησης

Τα στάδια εξέλιξης της λογιστικής τυποποίησης είναι τα εξής(Κόντος, 2007):

Τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής γίνονται οι πρώτες προσπάθειες για την τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας, παρά τις θλιβερές συνέπειες από τη μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση του 1929. Επειδή υπήρχε η πεποίθηση πως η έλλειψη λογιστικών προτύπων μπορεί να μην ήταν η αιτία αυτής της κρίσης, αλλά για την αποτελεσματική λειτουργία του χρηματοπιστωτικού συστήματος ήταν απαραίτητη η καθιέρωση κανόνων και αρχών λογιστικής.

Το 1934 στη νεοσύστατη τότε Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ανατίθενται οι αρμοδιότητες δημιουργίας αυτών των λογιστικών κανόνων και αρχών. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς εξελίσσεται σε ένα πανίσχυρο κυβερνητικό μηχανισμό ονόματι SEC². Η SEC ξεκινάει να κάνει κάποιες προσπάθειες για την πραγματοποίηση της λογιστικής τυποποίησης, αλλά είναι άκαρπες. Γιατί απαιτούνται τεράστια χρηματικά ποσά για έρευνα και λειτουργία των σχετικών οργάνων.

² Securities and Exchange Commission

Το 1938, λόγω της παραπάνω εξέλιξης η SEC δίνει την σκυτάλη στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος και θα μπορούσε να βρει τις πηγές που απαιτούνταν για να εξασφαλίσει τα ποσά, αλλά και θα διέθετε και την ανεξαρτησία στη λήψη αποφάσεων, πλεονεκτήματα στα οποία υστερούσε η SEC.

Μέχρι το 1973 κράτησε αυτός ο θεσμός των σχημάτων του ιδιωτικού τομέα ως υπεύθυνοι για την λογιστική τυποποίηση. Αλλά λόγω των αδυναμιών που παρουσίασαν αυτά τα σχήματα δημιουργήθηκε το 1972 ο FASB³, που παραμένει μέχρι και σήμερα το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης των ΗΠΑ.

Σε όλο τον υπόλοιπο κόσμο, εκτός των ΗΠΑ όπου υπήρχαν όργανα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση από το 1934, ίσχυαν κυρίως τοπικά πρότυπα τα οποία ήταν ανάλογα με την οικονομική ανάπτυξη, το πολιτικό σύστημα και τις πολιτισμικές επιρροές της κάθε χώρας. Έτσι το 1973, γίνεται μια προσπάθεια δημιουργίας προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμιο επίπεδο. Μια ομάδα αντιπροσώπων επαγγελματιών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο-Ιρλανδία και Ηνωμένες Πολιτείες ίδρυσαν τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων-IASC⁴. Η IASC λειτούργησε από το 1973 έως 2001 και εξέδωσε 41 πρότυπα από τα οποία ορισμένα έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα. Αυτά τα πρότυπα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Δ.Λ.Π. και είναι γνωστά ως IAS⁵.

Το 2001, με βάση τη λογική του αμερικάνικου FASB, η IASC άλλαξε και την ονομασία της αλλά και την οργανωτική της δομή σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων-IASB⁶. Τα πρότυπα θα εκδίδονται από το IASB και θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-Δ.Π.Χ.Π.(IFRS⁷).⁸

1.3 Σκοποί IASB

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από 14 μέλη προερχόμενα από 9 χώρες. Τα μέλη προέρχονται από διάφορους χώρους π.χ. λογιστές, ελεγκτές, χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ακαδημαϊκούς.

³ Financial Accounting Standards Board

⁴ International Accounting Standards Committee

⁵ International Accounting Standards

⁶ International Accounting Standards Board

⁷ International Financial Reporting Standards

⁸ Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Π. ή IAS ή IFRS είναι το ίδιο πράγμα

Από τα 14 μέλη τα 12 μέλη έχουν πλήρη απασχόληση και τα υπόλοιπα 2 μερική απασχόληση.

Οι καθορισμένοι σκοποί του Σ.Δ.Λ.Π. είναι να: (Collier, 2009)

- εκπονεί, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα κοινό σύνολο παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, κατανοητότητας και εφαρμοσιμότητας, τα οποία απαιτούν την παροχή πληροφοριών υψηλής ποιότητας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις διάφορες κεφαλαιαγορές της υφηλίου και άλλους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις
- προωθεί τη χρήση και αυστηρή εφαρμογή των εν λόγω προτύπων
- εργάζεται στενά με εθνικούς οργανισμούς εκπόνησης λογιστικών προτύπων για τη σύγκλιση των διαφόρων εθνικών λογιστικών προτύπων και των Δ.Λ.Π.

1.4 Διαδικασία Έκδοσης και Εκπόνησης Δ.Λ.Π.

Όπως αναφέραμε προηγουμένως, η εκπόνηση των Δ.Λ.Π. γίνεται μέσω μιας διεθνούς διαδικασίας στην οποία εμπλέκονται λογιστές, χρηματοοικονομικού αναλυτές και άλλοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η επιχειρηματική κοινότητα, χρηματιστήρια, εποπτικές αρχές, ακαδημαϊκοί και άλλοι ενδιαφερόμενοι οργανισμοί και ιδιώτες.

Η διαδικασία που ακολουθείται για την εκπόνηση και έκδοση ενός Δ.Λ.Π. είναι συνήθως η εξής: (Σακέλλης, 2002)

1. Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Ύστερα από την ενδελεχή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα Σχέδιο επί του θέματος.
2. Το Σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
3. Το εγκεκριμένο από το Συμβούλιο Σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια

Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του Σχεδίου.

4. Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το Σχέδιο αναθεωρείται.
5. Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα $\frac{3}{4}$ των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.
6. Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρων διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASB μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.
7. Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.
8. Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

1.5 Πριν την Υποχρεωτική Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών

Προτύπων στις Χώρες της Ε.Ε.

Πριν την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από 1.1.2005, από τις εισηγμένες σε Χρηματιστήρια Αξιών εταιρίες των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τόσο στην Ευρώπη όσο και στον υπόλοιπο κόσμο διαπιστώθηκε μια σαφή έλλειψη συνοχής όσον αφορά θέματα λογιστικής τυποποίησης. Δηλαδή, σε κάθε χώρα αντιστοιχούν και διαφορετικά πρότυπα.

Οι παράγοντες που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη και στην ποιότητα των προτύπων είναι η οικονομική πρόοδος, ο βαθμός ανάπτυξης των κεφαλαιαγορών, το πολιτικό σύστημα και οι πολιτισμικές καταβολές. Αλλά καθοριστικό ρόλο έπαιξε ποιες ήταν οι επιδιώξεις και ο σκοπός της λογιστικής σε κάθε χώρα. (Κόντος, 2007) Όσον αφορά αυτό τον παράγοντα, υπάρχουν δύο βασικά μοντέλα/σχολές λογιστικής: το Αγγλοσαξονικό και το Νοτιοευρωπαϊκό

(Γαλλογερμανικό / Φραγκογερμανικό) μοντέλο. Με βάση τη γαλλογερμανική αντίληψη οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι επιχειρήσεις γίνονται για τους τραπεζίτες και για να πληρώνουμε φόρους. Ενώ, σύμφωνα με την αγγλοσαξονική νοοτροπία οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται για την πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού, είναι αυτός που στην ουσία λαμβάνει καθημερινά κρίσιμες αποφάσεις για το αν θα αγοράσει, θα διακρατήσει ή θα πωλήσει μια συγκεκριμένη μετοχή.

| ΑΓΓΛΟΣΑΞΟΝΙΚΟ ΜΟΝΤΕΛΟ | | ΔΙΑΦΟΡΕΣ | | ΝΟΤΙΟΕΥΡΩΠΑΙΚΟ(ΓΑΛΛΟΓΕΡΜΑΝΙΚΟ ΜΟΝΤΕΛΟ) |
|---|---|---|---|--|
| | | ↓ | | |
| Παροχή πληροφόρησης σε διάφορες ομάδες "χρηστών" των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για να λάβουν σχετικές οικονομικές αναφορές | ← | 1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ | → | Εφαρμογή φορολογικών, αναπτυξιακών και άλλων νόμων και κανονισμών και παροχή πληροφόρησης κυρίως στο κράτος και στις φορολογικές αρχές |
| | | ↓ | | |
| Λιγότερη | ← | 2. ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ | → | Αρκετή |
| | | ↓ | | |
| Σχεδόν καθόλου | ← | 3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΔΡΑΣΗ | → | Αρκετή |
| | | ↓ | | |
| Κυρίως αυτορρυθμιζόμενο | ← | 4. ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ | → | Κυρίως με νομοθεσία |
| | | ↓ | | |
| ΚΥΠΡΟΣ, ΗΠΑ, ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ | ← | 5. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ | → | ΕΛΛΑΔΑ, ΓΑΛΛΙΑ, ΓΕΡΜΑΝΙΑ |
| ΤΑ ΔΥΟ ΜΟΝΤΕΛΑ ΣΥΓΚΛΙΝΟΥΝ ΤΑ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΧΡΟΝΙΑ ΛΟΓΩ: | | | | |
| | | ↓ | | ↓ |
| Παγκόσμιας αναγνώρισης και καθιέρωσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ | | | | Έκδοσης Ευρωπαϊκών Οδηγιών |
| 1.ΒΑΣΙΚΑ ΜΟΝΤΕΛΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ | | | | |

1.6 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα

Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.⁹ καθορίζουν τους κανονισμούς αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης που παίζουν σημαντικό ρόλο σε συναλλαγές και γεγονότα. Βασίζονται στο «Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» (Βλάχος, 2010) του Σ.Δ.Λ.Π., το οποίο:

⁹ Όπως ονομάζονται σήμερα τα Δ.Λ.Π.

- αναφέρει τις αρχές που διέπουν τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού
- διευκολύνει τη συνεπή και λογική εκπόνηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.
- παρέχει τη βάση για τη εξάσκηση της υποκείμενης κρίσης για την επίλυση λογιστικών θεμάτων.

Τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. δεν είναι υπεράνω των εθνικών προτύπων μίας χώρας αλλά πάρα πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. βάσει νόμου π.χ. Ελλάδα. Επίσης σε άλλες χώρες τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των λογιστικών επαγγελματικών σωμάτων π.χ. Κύπρος. Και ορισμένες χώρες αναπροσαρμόζουν τα δικά τους εθνικά λογιστικά πρότυπα για να συνάδουν με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. π.χ. Ηνωμένο Βασίλειο.

Η δημιουργία ενός κοινού πλαισίου λογιστικών προτύπων, κανόνων και αρχών αυξάνει τη συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών, δίνει τη δυνατότητα να παρέχονται περισσότερες πληροφορίες από την ενοποίηση των θυγατρικών και το πιο ουσιαστικό αποτελεί ένα έτοιμο πλαίσιο εφαρμογής για χώρες που δεν έχουν δημιουργήσει ένα δικό τους πλαίσιο προτύπων και κανόνων. Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. έχει ως στόχο την παρουσία ποιοτικών οικονομικών καταστάσεων που θα προσφέρουν σαφείς, αξιόπιστες και κατανοητές πληροφορίες για τους χρήστες. Κάποια από τα σημαντικότερα οφέλη της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. είναι μείωση του επενδυτικού κινδύνου και του κόστους κεφαλαίου σε παγκόσμια βάση, η μη ύπαρξη διαφορετικών λογιστικών και φορολογικών μηχανισμών και ενίσχυση των διεθνών επενδύσεων (Daske, Holger 2006).

Οι κυριότεροι λόγοι που οδηγούν στην προσπάθεια επίτευξης εναρμόνισης των Δ.Λ.Π. είναι (Australian CPA, 1998):

- δημιουργία μιας εναλλακτικής επιλογής έναντι της κυριαρχίας των αμερικανικών λογιστικών προτύπων
- ανταλλαγή λογιστικών χειρισμών σε παγκόσμιο επίπεδο

διευκόλυνση των διεθνών επενδύσεων και των πολυεθνικών επιχειρήσεων

1.7 Η Πορεία Υιοθέτησης Δ.Λ.Π. από την Ε.Ε.

Η πρώτη προσπάθεια υιοθέτησης των λογιστικών προτύπων από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έγινε τη δεκαετία του 1980 με την έκδοση της 4^{ης} και της 7^{ης}

Κοινοτικής Οδηγίας, όπου αναφέρονταν στις ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, αντίστοιχα. Όμως αυτές οι οδηγίες δεν συνέλαβαν σημαντικά στη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών και σε συνδυασμό με την επιταχυνόμενη ανάγκη ολοκλήρωσης της αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών έγινε επιτακτική η αντικατάστασή τους.

Το Ιούνιο του 2000, η Επιτροπή της Ε.Ε. απεύθυνε ανακοίνωση προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο για τη «στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ε.Ε. απέναντι στη διεθνή εναρμόνιση» επισημαίνοντας ότι οι σημαντικότεροι φορείς καθορισμού λογιστικών προτύπων παγκοσμίως απομακρύνονται από το σύστημα ιστορικού κόστους για την αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων καθώς και άλλων μορφών παραγώγων χρηματοπιστωτικών μέσων και τείνουν προς την αποτίμηση στην εύλογη αξία. Ως εκ τούτου, υπάρχει ανάγκη χρήσης αναγνωρισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων κατά την προετοιμασία των ενοποιημένων καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών το αργότερο μέχρι το 2005.

Μετά από αυτή την ανακοίνωση τα αρμόδια όργανα της Ε.Ε. προχώρησαν στην υλοποίηση της προτάσεως για την καθιέρωση των Δ.Λ.Π. μέχρι το 2005, με σκοπό η εφαρμογή να είναι όχι μόνο σε κοινοτικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Επομένως, αν τα Δ.Λ.Π. ληφθούν ως ένα σημείο εκκίνησης για μια εναρμονισμένη φορολογική βάση στο εσωτερικό της Ε.Ε., τότε θα πρέπει να είναι σύμφωνα και με τους στόχους της φορολογικής λογιστικής (Spengel, Christoph 2003). Οι στόχοι της φορολογικής λογιστικής είναι να διασφαλίσουν ίση μεταχείριση των διαφόρων κατηγοριών εισοδημάτων, ανάλογα με την ικανότητά τους να τηρούν την *αρχή πληρωμής*. Το κριτήριο αυτής της αρχής πληρωμής είναι ότι ως εισόδημα θεωρούμε το εισόδημα που προέρχεται από μία οικονομική περίοδο και υπολογίζεται με τον ίδιο τρόπο από όλους τους φορολογούμενους σύμφωνα με ενιαίους, αντικειμενικούς και μη αυθαίρετους κανόνες.

Με τον Κανονισμό 1725/2003 (Γρηγοράκου, 2008) της Επιτροπής της 29/09/2003, που δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης L 261/13-10-2003, υιοθετήθηκαν τα ισχύοντα την 14/09/2002 Δ.Λ.Π., εκτός 32 και 39, καθώς και οι σχετικές Διερμηνείες, για υποχρεωτική εφαρμογή από όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. από 01/01/2005 κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών

καταστάσεων των εταιριών που μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών (Business Europe, 2000).

1.8 Η Πορεία Υιοθέτησης Δ.Λ.Π. από την Ελλάδα

Η Ελλάδα, ως κράτος-μέλος της Ε.Ε., απαίτησε την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. στο άρθρο 1 του Ν.2992/2002 (Καραγιώργος - Πετρίδης, 2006), σχετικά με τα μέτρα ενίσχυσης της Κεφαλαιαγοράς και όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19^{ης} Ιουλίου 2002.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.3229/2004(Γρηγοράκου, 2008) προστέθηκε στον Ν.2190/1920 το 15^ο Κεφάλαιο που ορίζει τα σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις.

Οι παραπάνω διατάξεις συμπληρώθηκαν με το άρθρο 11 του Ν.3301/2004(Γρηγοράκου, 2008).

Με βάση τους παραπάνω νόμους, ορίζεται ότι οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, να συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις καθώς και οι θυγατρικές τους(οι μητρικές εταιρίες υποχρεούνται στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων καταστάσεων) σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Για τις παραπάνω εταιρίες που εφαρμόζουν υποχρεωτικά Δ.Λ.Π., οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να δημοσιεύουν είναι οι εξής, με βάση το άρθρο 1 παρ. 1 Ν.2992/ΦΕΚ 54/20-3-2002(Μπατσινίλας-Πατατούκας, 2010):

- Ισολογισμός¹⁰
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως¹¹
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών και
- Προσάρτημα (Επεξηγηματικές σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων)

¹⁰ Από το 2009 λέγεται Κατάσταση Οικονομικής Θέσης(Collier, 2009)

¹¹ Από το 2009 λέγεται Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (Collier, 2009)

Προαιρετικά δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π σε ανώνυμες εταιρίες μη εισηγμένες ή εταιρίες περιορισμένης ευθύνης εφόσον έχει αποφασιστεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρίας, με βάση το άρθρο 1 παρ. 1 Ν.2992/ΦΕΚ 54Α'/20-3-2002, όπου τότε οι οικονομικές καταστάσεις που υποχρεούνται να δημοσιεύουν είναι οι εξής:

- Ισολογισμός
- Αποτελέσματα Χρήσεως
- Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα (Επεξηγηματικές σημειώσεις)

Επομένως, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στη χώρα μας έφερε σημαντικές αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο προσεγγίζουμε τα λογιστικά γεγονότα. Στόχος, πλέον, των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται είναι η παροχή όσο το δυνατό πληρέστερης και ουσιώδεις πληροφόρησης, η οποία θα είναι διαθέσιμη τόσο στους μετόχους και τους οικονομικούς αναλυτές αλλά και σε κάθε πιθανό χρήστη των οικονομικών καταστάσεων, ο οποίος θα μπορεί να βασιστεί και να αποκομίσει από αυτές ουσιαστικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων (Accountancy, 2002).

1.9 Εφαρμογή των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. από Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις

Όπως έχουμε αναφέρει τα Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και προαιρετικά από μικρό αριθμό επιχειρήσεων που δεν έχουν το απαιτούμενο μέγεθος ώστε να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α.

Σήμερα, η μεγαλύτερη πλειοψηφία των εταιριών σε κάθε χώρα εφαρμόζουν τις φορολογικές αρχές και τους κανόνες που ισχύουν σε αυτή και απέχουν από τις αρχές των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. Ο βασικότερος λόγος αποχής είναι το κόστος εφαρμογής τους μια και απαιτεί περισσότερο εξειδικευμένο προσωπικό και καλύτερα συστήματα μηχανογράφησης.

Έτσι το IASB έχει αντιληφθεί ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των Μ.Μ.Ε.¹² που δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. τόσο υπομονεύεται η εφαρμογή τους και από τις μεγαλύτερες εταιρίες. Για αυτό το λόγο και για να μειώσει το κόστος εφαρμογής τους αποφάσισε τη δημιουργία ενός Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. Στις

¹² Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις

15/02/2007 δημοσίευσε ένα προσχέδιο προτύπου(Καραγιώργος - Πετρίδης, 2006), το οποίο είναι ένα απλοποιημένο και αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών που είναι κατάλληλο για μικρότερες επιχειρήσεις και βασίζεται στα πλήρη Δ.Λ.Π. Στόχος του IASB είναι να δημιουργηθεί ένα πρότυπο που να χρησιμοποιείται από μικρότερες και μη εισηγμένες εταιρίες το οποίο θα δίνει τη δυνατότητα για συγκρισιμότητα των ολοκληρωμένων Δ.Λ.Π.

Το πρότυπο εκδόθηκε από το IASB τον Ιούλιο του 2009, μετά από μακρά περίοδο διαβουλεύσεων. Στις διαδικασίες συμμετείχε ενεργά η Ε.Ε., όμως δεν το έχει εγκρίνει ακόμη και επομένως δεν αποτελεί μέρος της κοινοτικής νομοθεσίας. Είναι κάτι που θα γίνει στο εγγύς μέλλον και πιθανό να δίνει η Ε.Ε. ένα σημαντικό χρονικό περιθώριο πριν την υποχρεωτική εφαρμογή του.

Επομένως , τα Δ.Π.Χ.Α για Μ.Μ.Ε. θα εφαρμοστούν, στο όχι πολύ μακρύ μέλλον, από το μεγάλο πλήθος των ελληνικών επιχειρήσεων. Για αυτό θα πρέπει να αρχίσουν σε σταδιακή και προαιρετική βάση λογιστές, ελεγκτές, χρηματοοικονομικά στελέχη, δημόσιοι υπάλληλοι που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις των ιδιωτικών εταιριών, εταιρίες, πανεπιστήμια και όλοι οι φορείς που εμπλέκονται με τη λογιστική να τα εφαρμόζουν (Ντζανάτος, 2010).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Χρονική Αναδρομή των Νομοσχεδίων Φορολογίας Εισοδήματος

Το ελληνικό φορολογικό-νομοθετικό σύστημα έχει περάσει από πολλές αλλαγές νομοθετημάτων, μέχρι και τις σημερινές, για τις οποίες μνεία γίνεται στη συνέχεια. Άλλωστε δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο είσπραξης εσόδων και δημοσιονομικής πολιτικής, ως εκ τούτου ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος είναι αναμενόμενο να υποβάλλεται σε αλλαγές και τροποποιήσεις.

Τα δύο πρώτα νομοθετικά διατάγματα που ίσχυαν στη χώρα μας ήταν το 3325/1955 που προέβλεπε την επιβολή φόρου στο καθαρό εισόδημα των φυσικών προσώπων και στη συνέχεια το νομοθετικό διάταγμα 3843/1958, το οποίο αφορούσε τη ρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Το 1989, τα δύο αυτά νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον “Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”, με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα πρώτα 85 άρθρα του αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Το 1994 έγινε μια νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο νόμος 2238/94. Στη συνέχεια, μέσα από πολλές φορολογικές αλλαγές και τροποποιήσεις, το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/94 ως “Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος” φυσικών και νομικών προσώπων. Σε πλήθος τροποποιήσεων υποβλήθηκε και ο συγκεκριμένος νόμος και σημαντικές αλλαγές επέφερε η εφαρμογή του νόμου 3697/2008.

Και καταλήγουμε στο σημερινό νόμο 3842/2010, ο οποίος εισάγει σημαντικές αλλαγές κυρίως στη φορολογία εισοδήματος, στο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αλλά και στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε τόσο στη χώρα μας όσο και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι οι περισσότερες σε σχέση με άλλους κλάδους. Αλλά στη χώρα μας ο αριθμός αυτών των αλλαγών είναι πάρα πολύ μεγάλος, ώστε να καταλήγουμε σε περιπλοκή του φορολογικού συστήματος παρά σε απλούστευσή του.

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στον νόμο 2238/94 καθώς αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που ρυθμίζει τη φορολογία τόσο φυσικών όσο και νομικών προσώπων, όπως επίσης θα επισημάνουμε κάποιες σημαντικές αλλαγές που επέφερε ο νόμος 3697/08 και θα ολοκληρώσουμε την ενότητά μας με το σημερινό ισχύοντα νόμο 3842/10.

2.2 Φορολογική Αντιμετώπιση Φόρου Εισοδήματος

Στους νόμους στους οποίους στηρίζεται η ελληνική επιχείρηση προκειμένου να καταλήξει τόσο στα λογιστικά όσο και στα φορολογικά της αποτελέσματα είναι ο Ν.2238/1994(Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ο Ν.2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών και επίσης στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στη συνέχεια θα ακολουθήσει η διαδικασία που τηρεί μία εταιρία προκειμένου να καταλήξει στα αποτελέσματά της, λογιστικά και φορολογικά. Ο σκελετός αυτής της διαδικασίας είναι βασισμένος στο Ν.2238/1994, αλλά στην εποχή μας έχουν προκύψει κάποιες αλλαγές μέσα από τους Ν.3697/2008 και Ν.3842/2010, όπως θα αναφερθούν παρακάτω.

Αρχικά, η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», όπου είναι η διαφορά λογιστικών εσόδων και εξόδων. Στη συνέχεια, όταν υπολογιστεί αυτό το ποσό, η επιχείρηση καλείται να υπολογίσει το φορολογητέο αποτέλεσμα, ώστε να μπορέσουμε να καταλήξουμε στο φόρο εισοδήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 105 § 7 του Ν.2238/1994, προκειμένου να προσδιορίσουμε το φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως θα πρέπει να υπολογίσουμε τις “λογιστικές διαφορές” που έχουν δημιουργηθεί, οι οποίες προσθέτονται ή αφαιρούνται από τα λογιστικά έσοδα και έξοδα, προκειμένου τα προαναφερόμενα λογιστικά μεγέθη να μετατραπούν σε φορολογικά αναγνωριζόμενα μεγέθη. Αυτές οι διαφορές προκύπτουν είτε από τυχόν εκπιπτόμενες δαπάνες είτε από ακαθάριστα

έσοδα¹³. Ως ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας θεωρούνται τα εξής (Σακέλλης, 2009):

- Τα έσοδα από τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης, δηλαδή είτε το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί είτε οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών, όπως προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 28, 30, 37 του Ν.2238/1994.
- Τα λοιπά εισοδήματα από: ακίνητα, γεωργικές επιχειρήσεις, αλλοδαπές επιχειρήσεις, κινητές αξίες, συμμετοχές σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις και γενικά από οποιαδήποτε άλλη πηγή, όπως αναφέρεται στο άρθρο 48 § 3, του Ν.2238/1994.

Ως εκπιπόμενες δαπάνες της ανώνυμης εταιρίας θεωρούνται οι παρακάτω:

- Οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν.2238/1994.
- Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου στην Α.Ε. ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας με συγγένεια εξ' αίματος μέχρι και 4^{ου} βαθμού, με την προϋπόθεση ότι καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές.
- Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, όπως και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους αυτών των τίτλων, εφόσον αυτοί οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της Α.Ε.
- Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. που βαρύνουν την ίδια την Α.Ε., όπως αναφέρεται στο άρθρο 24 του Ν.2190/1920.

Το ποσό που απομένει, λαμβανομένου υπόψη των παραπάνω, είναι το καθαρό εισόδημα της Α.Ε., το οποίο απεικονίζεται στον Ισολογισμό και στους λογαριασμούς Γενικής Εκμετάλλευσης, Αποτελεσμάτων Χρήσης και Διάθεσης Κερδών. Όμως, για να υπολογίσουμε το φόρο εισοδήματος θα πρέπει να γίνουν φορολογικές αναμορφώσεις αυτού του ποσού. Κάποιες από αυτές είναι οι παρακάτω:

- Με βάση το άρθρο 106 του Ν.2238/1994, σε περίπτωση που στα καθαρά κέρδη της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα(π.χ. μερίσματα) ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο(π.χ. έσοδα από την εκχώρηση δικαιωμάτων παραγωγής, τα οποία φορολογούνται αυτοτελώς κατά την είσπραξή τους), τότε για να υπολογίσουμε τα φορολογητέα κέρδη

¹³ [ΠΟΛ.1005/2005](#)

προστίθενται σε αυτά το μέρος των παραπάνω ποσών που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

- Επίσης, αν μεταξύ των εισοδημάτων της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί νόμιμα, τότε τα εισοδήματα αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε.¹⁴

Εφόσον η επιχείρηση καταλήξει στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος εφαρμόζοντας τους ανάλογους φορολογικούς συντελεστές για κάθε εταιρικό τύπο. Όσον αφορά τις Α.Ε. ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 24% για τη διαχειριστική περίοδο του 2010 και από την επόμενη διαχειριστική περίοδο και μέχρι το 2014 θα μειώνεται κατά 1% μέχρι να φτάσει στο 20%, με βάση το άρθρο 19 του Ν.3697/2008, όπου αντικατέστησε το άρθρο 109 § 1 του Ν.2238/1994¹⁵.

Επιπλέον των παραπάνω ποσοστών φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα και δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του κύριου φόρου που προσδιορίζεται με τα παραπάνω ποσοστά, με βάση το άρθρο 109 § 3 του Ν.2238/1994.

Στη συνέχεια από το τελικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και τον συμπληρωματικό φόρο εκπίπτουν, σύμφωνα με το άρθρο 109 § 4 του Ν.2238/1994:

- το ποσό του φόρου που τυχόν έχει προκαταβληθεί,
- ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη,
- ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φορολογία στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να υπερβαίνει το φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

¹⁴ Τρόπος αποφυγής διπλής φορολόγησης

¹⁵ Ερμηνευτική ΠΟΛ.1180/31.12.2008

- ο φόρος που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της Α.Ε.

| 1.ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε. | | | |
|---|---|------|------------|
| | Συνολικό καθαρό εισόδημα βάσει ισολογισμού χρήσης | | xx (xx) |
| Προσθέτονται (Σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται): | Η ζημιά βάσει ισολογισμού χρήσης | | |
| | 1. Φόροι που δεν εκπίπτουν | xx | |
| | 2.Ποσό αποσβέσεων που εκπέστηκε πλέον των νομίμων | xx | |
| | 3.Πρόσθετοι φόροι-προσαυξήσεις-πρόστιμαΚΒΣ | xx | |
| | 4.Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση | xx | |
| | 5.Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση | xx | |
| Αφαιρούνται (Σε περίπτωση ζημιάς προσθέτονται): | 6.Δαπάνες που αφορούν αφορ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές | xx | |
| | Αθροισμα ή υπόλοιπο | | xx |
| | 1.Υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση | xx | |
| | 2.Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές | xx | |
| | 3.Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο | xx | |
| | 4.Έσοδα αφορολόγητα | xx | |
| | 5.Κέρδη από πώληση χρεογράφων | xx | xx |
| | Κέρδη Χρήσεως | | xx |
| | Ζημιές Χρήσεως | | (xx) |
| | Διανεμόμενα Κέρδη: | | |
| Μερίσματα | xx | | |
| Αμοιβές μελών Δ.Σ. | xx | | |
| Διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό | xx | | |
| Σύνολο | xx | | |
| Προσθέτονται: | 1.Μέρος αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα Κέρδη Ισολογισμού | xx | |
| | 2.Πλέον:Φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό | xx | |
| | 3.Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα Κέρδη Ισολογισμού | xx | |
| | | xx | xx |
| | 4.Πλέον:Φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό | | |
| Κέρδη ή Ζημιά | | xx | |
| Μείον: ζημιά παρελθουσών χρήσεων | | (xx) | |
| ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ.ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ | | | xx |

Η καταβολή του φόρου εισοδήματος, της προκαταβολής του φόρου και τα λοιπά ποσά (τέλη χαρτοσήμου κ.λπ.) που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων, γίνεται σε οκτώ ίσε μηνιαίες δόσεις, από τις

οποίες η πρώτη γίνεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης¹⁶ και οι υπόλοιπες επτά την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά επόμενων, από την υποβολή της δηλώσεως μηνών, σύμφωνα με το άρθρο 110 §1^α του Ν.2238/1994.

Παράδειγμα 1:

Ας υποθέσουμε ότι η Α.Ε. “Χ” στη χρήση 2008 πραγματοποίησε λογιστικά κέρδη 200.000€ και ότι στα έσοδα της χρήσεως αυτής περιλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα 180.000€ και έσοδα φορολογηθέντα κατ’ ειδικό τρόπο 120.000€, ενώ στα έξοδα περιλαμβάνονται μη αναγνωριζόμενες φορολογικά δαπάνες 30.000€. Το Δ.Σ. αποφάσισε να προτείνει στη γενική συνέλευση τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους 40.000€ και αμοιβή στο Δ.Σ. 10.000€.

Τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος της χρήσεως σε επίπεδο εταιρίας προσδιορίζονται ως εξής:

| | | | |
|---|---------|---------|---------|
| Λογιστικά κέρδη χρήσεως | | 200.000 | |
| πλέον: Λογιστικές διαφορές | | 30.000 | |
| μείον: | | | 230.000 |
| Αφορολόγητα έσοδα | 180.000 | | |
| Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο | 120.000 | 300.000 | |
| Ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση | | | 70.000 |
| Διανεμόμενα κέρδη: | | | |
| Μερίσματα μετόχων | 40.000 | | |
| Αμοιβές Δ.Σ. | 10.000 | 50.000 | |
| πλέον: φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη 50.000 x 25/75 | | | 16.667 |
| Φορολογητέα κέρδη | | | 66.667 |
| Φόρος εισοδήματος της χρήσεως (66.667 x 25%) | | | 16.667 |

Παρατηρήσεις:

- Ως φορολογητέα κέρδη λαμβάνονται μόνο τα διανεμόμενα μετά την αναγωγή αυτών σε μικτά με τη προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επειδή, το άθροισμα από τα αφορολόγητα και τα κατ’ ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης.
- Η ζημία των 70.000€ δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό από τα φορολογηθέντα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

¹⁶ Μέχρι 10/5 του επόμενου έτους ή 10/11 του ίδιου έτους, ανάλογα με το χρόνο κλεισίματος της χρήσεως.

2.3 Σημαντικές Αλλαγές στη Φορολογία Α.Ε. του Ν.2238/1994 Βάσει Ν.3697/2008

Κάποιες σημαντικές φορολογικές αλλαγές που επέφερε ο Ν.3697/2008 στο Ν.2238/1994, ως αναφορά την φορολογία των Α.Ε. είναι οι εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο 16 § 1 του Ν.3697/2008 με βάση το οποίο προστέθηκε η παράγραφος § 4 στο άρθρο 38 του Ν.2238/1994, επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% στα κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' Κατηγορίας, από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α., σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους. Με την προϋπόθεση ότι οι πωλούμενες μετοχές έχουν αποκτηθεί από 01 Απριλίου 2009 και μετά, αλλιώς κατά την πώλησή τους δεν επιβάλλεται ο πιο πάνω φόρος. Για παράδειγμα, αν έχουν αποκτηθεί μετοχές της ίδιας εταιρίας πριν και μετά την 01/04/2009, τότε θεωρείται ότι η πώλησή τους γίνεται με τη χρονολογική σειρά που αποκτήθηκαν. Δηλαδή, για τις μετοχές που αποκτήθηκαν πριν την 01/04/2009¹⁷ οφείλεται φόρος 1,5%¹⁸ και για τις υπόλοιπες που αποκτώνται μετά την 01/04/2009 επιβάλλεται ο φόρος υπεραξίας 10%.

Περαιτέρω με το άρθρο 17 § 1 του Ν.3697/2008 σύμφωνα με το οποίο προστέθηκε η παράγραφος § 1 στο άρθρου 45 του Ν.2238/1994, επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση 10% στην ωφέλεια που αποκτούν τα μέλη του Δ.Σ. ημεδαπής Α.Ε. ή το προσωπικό καθώς και το προσωπικό ή στελέχη του υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρίας που λειτουργεί στην Ελλάδα, από την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών Α.Ε. Αυτή η ωφέλεια θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις και είναι σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρίας. Για παράδειγμα (Λεοντάρη, 2009): Η Α.Ε. "Ω" με απόφασή της από 01/03/2008 της Γ.Σ. αποφάσισε τη διάθεση δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών(stock option). Η αντιστοιχία είναι μία μετοχή για κάθε δικαίωμα, δηλαδή θα χορηγηθούν συνολικά μέχρι 10.000 δικαιώματα για κάθε ένα δικαιούχο με αξία διάθεσης 8 ευρώ ανά δικαίωμα/μετοχή. Η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο Χ.Α. την ημέρα αυτή ήταν 20€. Κάποιος από τους δικαιούχους άσκησε στις 30/04/2008 το δικαίωμα προαίρεσης

¹⁷ Για αυτές τις μετοχές ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 38 § 1 του Ν.2238/1994, δηλαδή υπεραξία απαλλάσσεται της φορολογίας.

¹⁸ Όπως ισχύει με βάση το άρθρο 21 του Ν.2238/1994

για το σύνολο των 10.000 μετοχών που δικαιούτο, καταβάλλοντας το ποσό των 80.000 ευρώ. Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν, η ωφέλεια που αποκόμισε ο δικαιούχος ανέρχεται σε 120.000€(200.000-80.000), η οποία θα φορολογηθεί στο όνομά του με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, προστιθέμενο με τα λοιπά εισοδήματά του. Αν το δικαίωμα ασκηθεί εντός του έτους 2009, η ωφέλεια των 120.000 ευρώ θα υπαχθεί σε φορολογία κατά το οικονομικό έτος 2010.

Με τις διατάξεις της §1 του άρθρου 18 του Ν.3697/2008, τροποποιήθηκε η § 1 του άρθρου 54 του Ν.2238/1994 (Μπατσινίλας-Πατατούκας, 2010) και επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση 10% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε. με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών των μελών του Δ.Σ. και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθών κ.α. Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τα διανεμόμενα κέρδη της Α.Ε.¹⁹ και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά. Υπόχρεος τόσο για την παρακράτησή του όσο και για την καταβολή του είναι η Α.Ε.²⁰. Η παρακράτηση εγκρίνεται από τις Γ.Σ. από 01/01/2009 και μετά.

Και μια επίσης σημαντική αλλαγή, στο άρθρο 109 § 1 του Ν.2238/1994 σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.3697/2008, είναι η σταδιακή μείωση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος των Α.Ε. από 24 % που ισχύει σήμερα σε 20% μέχρι το 2014.

Τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 § 1 Ν.2190/1920:
Ημεδαπές Α.Ε.

Δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα

Συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους
Αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων

Ημεδαπές Ε.Π.Ε.

για τις χρήσεις που αρχίζουν:
από 01/01-31/12/2010 24%
από 01/01-31/12/2011 23%
από 01/01-31/12/2012 22%
από 01/01-31/12/2013 21%
από 01/01/2014 και μετά
20%

¹⁹ Μέχρι πρότινος δεν υπόκειντο σε φορολογία

²⁰ §7 άρθρο 18 του Ν.3697/2008

Ενώ, σύμφωνα με την §3 του άρθρου, αυξήθηκε από 65% σε 80% το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

2.4 Ο Ν.3842/2010 “Αποκατάσταση Φορολογικής Δικαιοσύνης, Αντιμετώπιση της Φοροδιαφυγής και Άλλες Διατάξεις”- Προβληματισμοί

Ο Ν.3842/2010, που ψηφίστηκε από τη Βουλή 20.04.2010, Φ.Ε.Κ. Α’ 58/23.04.2010, εισάγει σημαντικές αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος τόσο νομικών όσο και φυσικών προσώπων, αλλά και στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας κ.α. Ο νόμος αυτός, ο οποίος αποτελείται από 92 άρθρα, αφήνει σε πολλά σημεία απορίες, δημιουργεί σύγχυση και προβληματισμό, καθώς πολλές διατάξεις ισχύουν ήδη ή θα ισχύουν σύντομα, αλλά ακόμα αναμένονται οι κυριότερες ερμηνευτικές εγκύκλιοι από το Υπουργείο Οικονομικών. Παρακάτω θα αναφερθούν κάποια αξιοσημείωτες αλλαγές όσον αναφορά τη φορολογία εισοδήματος των Α.Ε. Δεν θα γίνει εκτενής αναφορά του νέου αυτού φορολογικού νόμου, καθώς μέχρι το τέλος του χρόνου αναμένονται και άλλες φορολογικές αλλαγές.

Σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 14 του Ν.3842/2010 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην § 2 του άρθρου 110 του Ν.2238/1994²¹. Με το νέο αυτό εδάφιο παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ποσοστού 1,5%, σε περίπτωση καταβολής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, του συνολικού ποσού της οφειλής που προκύπτει με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Α.Ε. και γενικά οποιοδήποτε νομικού προσώπου²². Και η ισχύς αυτής της αλλαγής ξεκινάει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 και επομένων.

Όπως αναφέραμε προηγουμένως, σύμφωνα με το άρθρο 18 § 1 του Ν.3697/2008, η διενέργεια παρακράτησης φόρου 10% έχει εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από τις Γ.Σ., από την 01/01/2009 και μετά. Ισχύει δε, και για τα κέρδη ή αποθεματικά παρελθουσών χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με απόφαση της Γ.Σ. που λαμβάνεται από την ως άνω

²¹ Τον οποίο αναφέραμε παραπάνω στην ενότητα 2.2

²² Άρθρο 101 §1 Ν.2190/1920, αναφέρονται παραπάνω στην ενότητα 2.3

ημερομηνία και μετά²³. Όμως, αυτή η διάταξη αντικαταστάθηκε από το άρθρο 13 § 1 του Ν.3842/2010, όπου έχει εφαρμογή μόνο για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που συντάσσονται από 31/12/2010 και μετά.

Μια κύρια μεταβολή αφορά στο διαχωρισμό των φορολογηθέντων κερδών σε μη διανεμόμενα και διανεμόμενα κέρδη. Η φορολογία των μη διανεμόμενων κερδών μειώνεται από 25% σε 20%. Το 2010 ο συντελεστής φόρου μειώνεται, όπως αναφέραμε, στο 24%. Η παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα) γίνεται σε επίπεδο νομικού προσώπου με συντελεστή 40% και στη συνέχεια, τα διανεμόμενα κέρδη εντάσσονται στη φορολογική δήλωση του μετόχου και ο φόρος υπολογίζεται με την ενιαία κλίμακα φορολογίας εισοδήματος.

Μια αλλαγή που αναμένεται να ισχύσει είναι ότι στις εκπιπτόμενες δαπάνες της Α.Ε. δεν θα συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα μισθοδοσίας.

Με αυτές τις αλλαγές που επέφερε ο παρών νόμος και με άλλες ανατρεπτικές και δυσβάσταχτες για κάποιους τομείς μεταβολές που αναμένονται στο προσεχές διάστημα, ολοκληρώνεται η ανάλυση του ισχύοντος φορολογικού πλαισίου που ισχύει στην Ελλάδα, σε σχέση με τον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου από τα νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από το αν θα εφαρμόσουν ή όχι τα Δ.Λ.Π. Αφού η εφαρμογή τους δεν επηρεάζει τις φορολογικές υποχρεώσεις των εταιριών.

Η ενότητα αυτή θα ολοκληρωθεί με τη λογιστική αντιμετώπιση του φόρου εισοδήματος, που επιβάλλεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

2.5 Λογιστική Αντιμετώπιση Φόρου Εισοδήματος

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., η μέθοδος λογιστικής παρακολούθησης του φόρου εισοδήματος είναι η μέθοδος του πληρωτέου φόρου, όπου ο καταβλητέος σε κάθε χρήση φόρος εισοδήματος αποτελεί τη συμμετοχή του κράτους στα κέρδη της χρήσεως και συνεπώς βαρύνει την διάθεση κερδών και δεν θεωρείται λειτουργικό έξοδο ώστε να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Άρα η καταχώρηση του καταβλητέου φόρου εισοδήματος γίνεται στον λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» και όχι στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» και εμφανίζεται στον «Πίνακα Διάθεσης Κερδών».

²³ Στη ουσία ίσχυσε για δύο χρήσεις, τη χρήση του 2008 και 2009.

- (ΧΡ) 88.08 Φόρος εισοδήματος xx
 (Π) 54.07 Φόρος εισοδήματος
 φορολογηθέντων κερδών xx

Ο λογαριασμός 88.08 είναι υπολογαριασμός του 88 “Αποτελέσματα προς διάθεση”.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 54.07 μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού 54.08 “Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος”. Αυτός ο λογαριασμός λειτουργεί ως εξής (Σακέλλη, 2002):

54.08

| Στη χρέωση του λογ/σμού μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογ/σμών: | Στην πίστωση του λογ/σμού μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογ/σμών: |
|---|---|
| 33.13 "προκαταβολή φόρου εισοδήματος" στον οποίο εμφανίζεται το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε στο Δημόσιο έναντι του φόρου της κλειόμενης χρήσεως 33.13.03 μέχρι και 33.13.07, στους οποίους απεικονίζονται οι φόροι που παρακρατήθηκαν κατά την είσπραξη εισοδημάτων, οι οποίοι φόροι συμψηφίζονται με το φόρο εισοδήματος της επιχειρήσεως της κλειόμενης χρήσεως | 54.07 "φόρος εισοδήματος φορολογηθέντων κερδών", στον οποίο απεικονίζεται ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογηθέντων της κλειόμενης χρήσεως 54.09.05 "χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές" Ο λογ/σμός πιστώνεται, με χρέωση του λογ/σμού 33.13.00 "προκαταβολή φόρου εισοδήματος", με τον προκαταβλητέο φόρο για την επόμενη χρήση. |

Επομένως, η μέθοδος αυτή έχει το πλεονέκτημα της απλότητας, καθώς οι λογιστικοί χειρισμοί και οι σχετικοί υπολογισμοί είναι απλοί. Όμως το μειονέκτημά της είναι ότι το αποτέλεσμα χρήσεως που προσδιορίζεται πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος δεν είναι ακριβές, γιατί στη συνέχεια αυτό επιβαρύνεται με τον καταβλητέο φόρο, δηλαδή εκείνον που αντιστοιχεί στο φορολογητέο αποτέλεσμα και όχι με το φόρο που αντιστοιχεί στο λογιστικό αποτέλεσμα (Γρηγοράκου, 2008). Κάτι το οποίο διορθώνεται με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., όπως θα δούμε παρακάτω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.-Δ.Λ.Π. 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»

3.1 Πρόβλημα Ε.Λ.Π.-Φορολογικής Νομοθεσίας

Με την ανάλυση της φορολογικής διαδικασίας, που διεξάχθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, παρατηρούμε ότι στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς υπάρχει διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και με τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν με βάση την φορολογική νομοθεσία, που θέλει να εισπράξει φόρους μέσω των φορολογικών ρυθμίσεων. Όμως αυτό δημιουργεί προβλήματα σε όλους τους ενδιαφερόμενους που διαβάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, γιατί δεν παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα της επιχείρησης αλλά η φορολογική. Η πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης φαίνεται μέσω της λογιστικής προσέγγισης.

Λόγω αυτής της διαφοράς, οι επιχειρήσεις καταρτίζουν μία κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη, στην οποία αναφέρονται όλες αυτές οι διαφορές μεταξύ αυτών των δύο κερδών. Για παράδειγμα, τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα αφορολόγητα έσοδα, οι αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά κριτήρια (π.χ. ταμειακή βάση) από αυτά με τα οποία αναγνωρίζονται (π.χ. αρχή του δεδουλευμένου), όπως επίσης και τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς από ότι για λογιστικούς (π.χ. αποσβέσεις).

Οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

- *Μόνιμες διαφορές*, π.χ. ένα αφορολόγητο έσοδο που έχει αναγνωριστεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί ή ένα έξοδο το οποίο έχει αναγνωριστεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν εκπίπτει των φορολογητέων κερδών²⁴.

²⁴ Θα αναλυθούν παρακάτω

- *Προσωρινές διαφορές*, δηλαδή διαφορές που πρόκειται να αναστραφούν. Αυτές οι διαφορές αφορούν σε κονδύλια που ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μίας επόμενης χρήσης (Grant Thornton, 2006).

Υπάρχει ένα πλήθος φορολογικών ρυθμίσεων που μας δείχνει την επίδραση της φορολογικής νομοθεσίας στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ώστε να καταλήγουμε σε οικονομικές καταστάσεις που δεν είναι αμιγώς ούτε φορολογικές αλλά ούτε προκύπτουν με βάση τα ΕΛΠ. Κάποια τέτοια παραδείγματα παρουσιάζονται παρακάτω (Ντζανάτος, 2008):

- Με βάση τα ΕΛΠ, μέσω του Ν.2190/1920 επιβάλλεται να δημιουργούνται προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις μέσα σε κάθε χρήση. Όμως φορολογικά αναγνωρίζονται τέτοιες προβλέψεις μόνο όταν πραγματοποιηθούν οι απώλειες. Σαν αποτέλεσμα, οι εταιρείες δεν διενεργούν, αυτές τις προβλέψεις. Για παράδειγμα, εταιρία μπορεί να καταχωρίσει πρόβλεψη για επισφαλείς χρεώστες 5% πάνω σε χρεώστες €10εκατ., αλλά ο φορολογικός νόμος να επιτρέπει για σκοπούς υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους, καταχώριση πρόβλεψης μόνο στο 1%.
- Με βάση το Ν.2190/1920, κάθε χρόνο πρέπει να δημιουργούνται προβλέψεις αποζημίωσης του προσωπικού λόγω «εξόδου από την υπηρεσία». Αυτές όμως οι προβλέψεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και θα αναγνωριστούν μόνο όταν θα πληρωθούν αποζημιώσεις στο προσωπικό ή το νωρίτερο μια χρήση πιο πριν. Έτσι οι περισσότερες εταιρείες δεν δημιουργούν τέτοιου είδους προβλέψεις, παρότι προβλέπεται από το Ν.2190/1920.
- Η φορολογική νομοθεσία καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο γίνονται συνολικά οι αποσβέσεις των παγίων. Δηλαδή, καθορίζει αυθαίρετα την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου. Αυτό σημαίνει ότι πάγια μπορεί να αποσβένονται πολύ νωρίτερα από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους και άρα τα αποτελέσματα των χρήσεων στην αρχή να εμφανίζονται επιβαρυνμένα, το οποίο είναι μια συμφέρουσα ρύθμιση για την εταιρεία. Όμως για αυτήν την φορολογική παρέμβαση στις οικονομικές καταστάσεις, δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη από τα ΕΛΠ.

3.2 Λύση Προβλήματος-Υιοθέτηση Δ.Λ.Π. 12

Στο ζήτημα αυτής της σχέσης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τη φορολογική νομοθεσία και των επιδράσεων της δεύτερης στα πρώτα, έρχεται να δώσει λύση η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα μέσω του ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος». Στο εξής οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται, είναι αυτές που αντιστοιχούν σε συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα, ενώ οι φορολογικές αρχές, με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις και τις όποιες άλλες ρυθμίσεις τους, προσδιορίζουν το φορολογητέο εισόδημα και εισπράττουν τους φόρους τους. Στην ουσία έγινε αποσύνδεση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιριών από την φορολογία, κάτι που αποτελεί τη μεγαλύτερη συμβολή στη λογιστική επιστήμη και πρακτική στη χώρα μας, αλλά πάνω από όλα δίνει σημαντική πληροφόρηση στους επενδυτές. Λόγω της ύπαρξης των Δ.Λ.Π. συνηθίζεται να ετοιμάζονται δύο διαφορετικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Βλάχος, 2010):

- μία με βάση τα Δ.Λ.Π., η οποία θα απευθύνεται σε όλους τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και
- μία με βάση τους φορολογικούς νόμους και κανονισμούς, η οποία θα απευθύνεται στις φορολογικές αρχές της χώρας.²⁵

Το αρχικό ΔΛΠ 12 (1979) επέβαλλε την παρακολούθηση του φόρου εισοδήματος με την μέθοδο εξομοίωσης του φόρου με έξοδο (Σακέλλης, 2002). Σύμφωνα με την μέθοδο, ο φόρος είναι έξοδο της χρήσεως, στην οποία πραγματοποιήθηκε το εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος και αποτελεί στοιχείο που παίζει ρόλο στην διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης. Συνεπώς ο φόρος εισοδήματος, που αναλογεί στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως, πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και όχι στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς Διάθεση», όπως ίσχυε με τη μέθοδο του πληρωτέου φόρου. Για τη λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων που προκύπτουν εξαιτίας της μεθόδου χρησιμοποιούνταν η μέθοδος της αναβολής ή η μέθοδος της υποχρεώσεως της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Βάσει της οποίας, οι φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες “χρονικές” λογιστικές διαφορές, δηλαδή τις διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μιας χρήσεως, αναβάλλονται και κατανέμονται σε μελλοντικές χρήσεις, που γίνεται η λογιστική

²⁵ Στη πραγματικότητα δεν είναι πλήρης χρηματοοικονομική κατάσταση, αλλά οι σχετικοί υπολογισμοί που απαιτούνται από τη φορολογική αρχή.

τακτοποίηση των χρονικών λογιστικών διαφορών, π.χ. πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους, προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού.

Όμως, το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12(Νοέμβριο 2000) επέβαλλε τη μέθοδο της υποχρέωσης με βάση τον Ισολογισμό. Στόχος της μεθόδου είναι να προσδιορίσει την υποχρέωση της επιχείρησης από φόρο εισοδήματος όχι μόνο βάσει των εσόδων-εξόδων που αναγράφονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως»(χρονικές διαφορές), αλλά και με βάση των μεγεθών που αναγράφονται στον Ισολογισμό και τα οποία περιλαμβάνουν “προσωρινές διαφορές” μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογητέας αξίας. Αυτό γίνεται γιατί ο Ισολογισμός είναι ένα προστάδιο έναντι του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως» και ορισμένα στοιχεία του περικλείουν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας με την οποία εμφανίζονται στον Ισολογισμό και της αντίστοιχης αξίας που αναγνωρίζονται φορολογικά. Αυτές οι διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και της αντίστοιχης φορολογικά αναγνωριζόμενης αξίας αποτελούν τις “προσωρινές διαφορές”, οι οποίες θα επηρεάσουν (αυξητικά ή μειωτικά) το φόρο εισοδήματος, όταν τα μεγέθη αυτά του Ισολογισμού εισπραχθούν ή εξοφληθούν ή μεταφερθούν στα «Αποτελέσματα Χρήσεως». Για όσο χρονικό διάστημα αυτές οι προσωρινές διαφορές παραμένουν στον Ισολογισμό περικλείουν φόρο εισοδήματος, ο οποίος πρέπει να εμφανιστεί στον Ισολογισμό ως «αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος».

Επομένως, το ΔΛΠ 12, υιοθετώντας τη μέθοδο των υποχρεώσεων του Ισολογισμού καλύπτει τόσο την τρέχουσα όσο και την αναβαλλόμενη φορολογία, γιατί το σημαντικότερο θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης τόσο των τρεχουσών, όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που θα προκύψουν από:

- την μελλοντική ανάκτηση(ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό της επιχείρησης. Στην περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του στοιχείου, είναι πιθανό να αυξήσει ή να μειώσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρου(σε σχέση με αυτές που θα υπήρχαν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση), τότε η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση

- συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Δηλαδή, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Ενώ, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης, στα ίδια κεφάλαια.

3.3 Έννοιες και Στοιχεία που Εισάγει το Δ.Λ.Π. 12

3.3.1 Έννοιες

Το ενδιαφέρον ενασχόλησης με το Δ.Λ.Π. 12 και ιδιαίτερα με την αναβαλλόμενη φορολογία, η οποία αποτελεί το αντικείμενο μελέτης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, προέρχεται από το γεγονός ότι μέσω αυτής ‘καθρεπτίζονται’ οι βασικές διαφορές που δημιουργούν οι μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, λόγω της απόκλισης που υπάρχει ανάμεσα στη λογιστική προσέγγιση που επιβάλλουν τα Δ.Λ.Π. και της αντίστοιχης φορολογικής, για τα διάφορα γεγονότα.

Πριν προχωρήσουμε στην αναλυτική παρουσίαση των καινοτομιών που εισάγει το Δ.Λ.Π. 12, είναι χρήσιμο να δοθεί η ερμηνεία κάποιων νεοεισερχόμενων εννοιών ώστε να γίνουν κατανοητά όσα θα παραθέσουμε στη συνέχεια.

Μία από τις σημαντικότερες έννοιες που εισήλθε με το Δ.Λ.Π. 12 είναι της αναβαλλόμενης φορολογίας. Μέχρι τώρα γνωρίζαμε την τρέχουσα φορολογία πως είναι το ποσό των φόρων εισοδήματος που καλείται να πληρώσει (ή να ανακτήσει) η επιχείρηση στις φορολογικές αρχές, σε σχέση με το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) της λογιστικής της χρήσης. Όμως, οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 12 σχετικά με την τρέχουσα φορολογία ορίζουν ότι (Grant Thornton, 2006): α) Ο φόρος εισοδήματος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για τις χρήσεις αυτές, τότε το επιπλέον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση. β)

Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημιά, η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του φόρου προηγούμενης χρήσης, πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση (φορολογική δυνατότητα που δεν παρέχεται από την ελληνική φορολογική νομοθεσία). γ) Οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προγενέστερων περιόδων και του οριστικού φόρου που συμφωνείται με τις φορολογικές αρχές, θεωρούνται αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων και αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της τρέχουσας περιόδου²⁶.

Ενώ η *αναβαλλόμενη φορολογία* διακρίνεται σε δύο είδη:

- *Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις*, είναι οι φόροι εισοδήματος που καλείται να πληρώσει μελλοντικά η επιχείρηση στις φορολογικές αρχές, οι οποίες αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.
- *Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις*, είναι τα ποσά από φόρους εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και οι οποίες αφορούν σε:
 - ο Εκπεστές προσωρινές διαφορές
 - ο Μεταφερόμενες στο μέλλον αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές
 - ο Μεταφερόμενους στο μέλλον πιστωτικούς φόρους

| Τρέχουσα Φορολογία | Αναβαλλόμενη Φορολογία |
|--|--|
| Είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που πληρώνεται στις φορολογικές αρχές και αφορά στα κέρδη από εμπορικές δραστηριότητες της τρέχουσας περιόδου. | Είναι μία λογιστική/μη-ταμειακή εγγραφή που γίνεται στην τρέχουσα περίοδο για να συσχετίσει τις μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις ορισμένων τρεχουσών συναλλαγών/γεγονότων. |
| 2. ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΟΡΩΝ | |

Επίσης, κάτι που αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο είναι το *έξοδο φόρου (έσοδο φόρου)*, όπου είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως. Δηλαδή, ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και

²⁶ Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8

περιλαμβάνεται στα κονδύλια εξόδων και εσόδων που διαμορφώνουν το, μετά την αφαίρεση του φόρου, τελικό καθαρό αποτέλεσμα αυτής της χρήσης.

Πριν αναφέραμε την έννοια *προσωρινές διαφορές*, όπου είναι οι διαφορές μεταξύ της εμφανιζόμενης στους οικείους λογαριασμούς του Ισολογισμού λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της φορολογικής αξίας αυτού (φορολογική βάση), δηλαδή του ποσού που αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς²⁷. Καλούνται δε προσωρινές διαφορές επειδή στις επόμενες χρήσεις, με τη ρευστοποίηση των οικείων στοιχείων (είσπραξη απαιτήσεων, εξόφληση υποχρεώσεων, απόσβεση ή πώληση παγίων), οι διαφορές αυτές τακτοποιούνται. Οι προαναφερθείσες αυτές διαφορές μπορεί να είναι είτε φορολογητέες είτε εκπεστέες. Οι *φορολογητέες προσωρινές διαφορές*, είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Για παράδειγμα (Γρηγοράκου, 2008): α) Όταν η ετήσια φορολογική απόσβεση ενός παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική απόσβεσή του, τότε προκύπτει φορολογητέα προσωρινή διαφορά και ο αναλογών επί αυτής φόρος αντιπροσωπεύει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που καταχωρείται στις υποχρεώσεις. β) Οι τόκοι που αναλογούν στη χρήση και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα αυτής, θα φορολογηθούν στην επόμενη χρήση, όπου θα εισπραχθούν και για το λόγο αυτό ο αναλογών στην παρούσα χρήση τόκος αντιπροσωπεύει φορολογητέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και καταχωρείται στις υποχρεώσεις. Ενώ οι *εκπεστέες προσωρινές διαφορές*, είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εισπρακτέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Για παράδειγμα: α) Όταν η ετήσια φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεσή του, τότε προκύπτει εκπεστέα προσωρινή διαφορά και ο αναλογών επί αυτής φόρος αντιπροσωπεύει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που καταχωρείται στις απαιτήσεις. β) Οι σχηματιζόμενες προβλέψεις (για αποζημίωση αποχωρούντος προσωπικού, για έκτατες ζημίες και έξοδα κ.λπ.) δεν αναγνωρίζονται φορολογικά

²⁷ Θα αναλυθεί παρακάτω

κατά τη χρήση που σχηματίζονται αλλά εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα της χρήσεως που καταβάλλονται τα σχετικά ποσά. Στη χρήση του σχηματισμού των προβλέψεων αυτών τα σχετικά ποσά τους δημιουργούν εκπεστέα προσωρινή διαφορά που ο αναλογών επί των ποσών αυτών φόρος αντιπροσωπεύει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, καταχωρούμενη στις απαιτήσεις.

Επιπλέον, σε μία έννοια που πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση είναι αυτής της φορολογικής βάσης (Γεωργίου, 2003).

Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά, από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν, όταν η επιχείρηση ανακτήσει ή ρευστοποιήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού. Στην περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη, όπως εμφανίζονται στον Ισολογισμό, είναι εκπεστέα αλλά δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία.

Ακολουθούν παραδείγματα (Πρωτοψάλτης, 2009):

1. Μηχάνημα κόστους κτήσης €1000 έχει αποσβεστεί με βάση την ωφέλιμη ζωή του κατά €200, ενώ με βάση τους φορολογικούς συντελεστές κατά €300. Η φορολογική απόσβεση €300 έχει εκπέσει από τα φορολογητέα έσοδα στην τρέχουσα και στις προηγούμενες χρήσεις. Το φορολογικά αναπόσβεστο υπόλοιπο €700 θα εκπέσει σε μελλοντικές χρήσεις.

| | |
|--|------------|
| Λογιστική βάση μηχανήματος(1.000-200) | 800 |
| Φορολογική βάση μηχανήματος(1.000-300) | 700 |
| Προσωρινή διαφορά | 100 |

2. Δεδουλευμένος τόκος εισπρακτέος προθεσμιακής κατάθεσης εμφανίζεται στον ισολογισμό με λογιστική αξία €50. Αυτό το έσοδο θα φορολογηθεί σε ταμειακή βάση κατά τη λήξη της προθεσμιακής κατάθεσης στην επόμενη χρήση. Άρα, στη χρήση που το ποσό των εισπρακτέων τόκων €50 θα εγγραφεί ως απαίτηση στον Ισολογισμό, θα υποστεί πλήρη φορολογία και συνεπώς η φορολογική βάση είναι μηδέν.

| | |
|--------------------------|-----------|
| Λογιστική βάση | 50 |
| Φορολογική βάση | 0 |
| Προσωρινή διαφορά | 50 |

3. Απαιτήσεις κατά πελατών εμφανίζονται στον Ισολογισμό με λογιστική αξία €500.000. Το έσοδο αυτό έχει συμπεριληφθεί στο φορολογητέο αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) στη χρήση που έγιναν οι πωλήσεις. Κατά την είσπραξη των απαιτήσεων δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος. Άρα, η φορολογική βάση είναι ίση με την λογιστική αξία.

| | |
|--------------------------|----------|
| Λογιστική βάση | 500.000 |
| Φορολογική βάση | 500.000 |
| Προσωρινή διαφορά | 0 |

4. Μερίσματα εισπρακτέα από θυγατρική καταχωρήθηκαν στον Ισολογισμό με λογιστική αξία €50. Αυτά τα μερίσματα έχουν φορολογηθεί στο όνομα της θυγατρικής, επομένως κατά την είσπραξη του ποσού των €50 κανένας φόρος δεν οφείλεται. Άρα, η φορολογική βάση των εισπρακτέων μερισμάτων είναι €50.

| | |
|--------------------------|----------|
| Λογιστική βάση | 50 |
| Φορολογική βάση | 50 |
| Προσωρινή διαφορά | 0 |

5. Απαίτηση δανείου εμφανίζεται στην κατηγορία των απαιτήσεων του Ισολογισμού με λογιστική αξία €2.000.000. Η είσπραξη του δανείου δεν θα έχει καμία φορολογική συνέπεια και άρα η φορολογική βάση του δανείου είναι €2.000.000.

| | |
|--------------------------|-----------|
| Λογιστική βάση | 2.000.000 |
| Φορολογική βάση | 2.000.000 |
| Προσωρινή διαφορά | 0 |

6. Προείσπραξη τόκων €400.000. Οι τόκοι φορολογήθηκαν κατά την είσπραξή τους. Η προείσπραξη των τόκων έχει φορολογική βάση μηδέν, καθότι η φορολογική βάση αυτής της υποχρέωσης είναι ίση με τη λογιστική αξία μείον κάθε ποσό που δεν θα είναι εκπεστέο φορολογικά στο μέλλον, άρα €400.000 μείον €400.000 ίσο με μηδέν.

| | |
|--------------------------|----------------|
| Λογιστική βάση | 400.000 |
| Φορολογική βάση | 0 |
| Προσωρινή διαφορά | 400.000 |

Φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της υποχρέωσης, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά (π.χ. προεισπραχθέντα έσοδα), η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις.

Ακολουθούν παραδείγματα:

1. Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προβλέψεις εκμετάλλευσης(ή έκτατες προβλέψεις) €700 για έξοδα ή ζημιές που θα αναγνωριστούν φορολογικά σε μελλοντικές χρήσεις όταν καταβληθούν(σε ταμειακή βάση). Το ποσό των €700 θα φορολογηθεί στη χρήση που έγινε η πρόβλεψη. Άρα, η φορολογική βάση είναι μηδέν.

| | |
|--------------------------|------------|
| Λογιστική βάση | 700 |
| Φορολογική βάση | 0 |
| Προσωρινή διαφορά | 700 |

2. Στους μεταβατικού λογαριασμούς περιλαμβάνεται ποσό €150 προερχόμενο από προεισπραχθέντες (πιστωτικούς) τόκους χορηγηθέντος δανείου. Το ποσό αυτό φορολογήθηκε όταν εισπράχθηκε (ταμειακή βάση), ενώ λογιστικά ανήκει στην επόμενη χρήση. Όταν στην επόμενη χρήση το ποσό μεταφερθεί από τους μεταβατικούς λογαριασμούς στα αποτελέσματα χρήσεως δεν θα επιβληθεί φόρος εισοδήματος και συνεπώς η φορολογική βάση του προεισπραχθέντος τόκου είναι ίση με τη λογιστική αξία μείον κάθε ποσό εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο μελλοντικά, άρα είναι μηδέν.

| | |
|--------------------------|----------|
| Λογιστική βάση | 150 |
| Φορολογική βάση | 150 |
| Προσωρινή διαφορά | 0 |

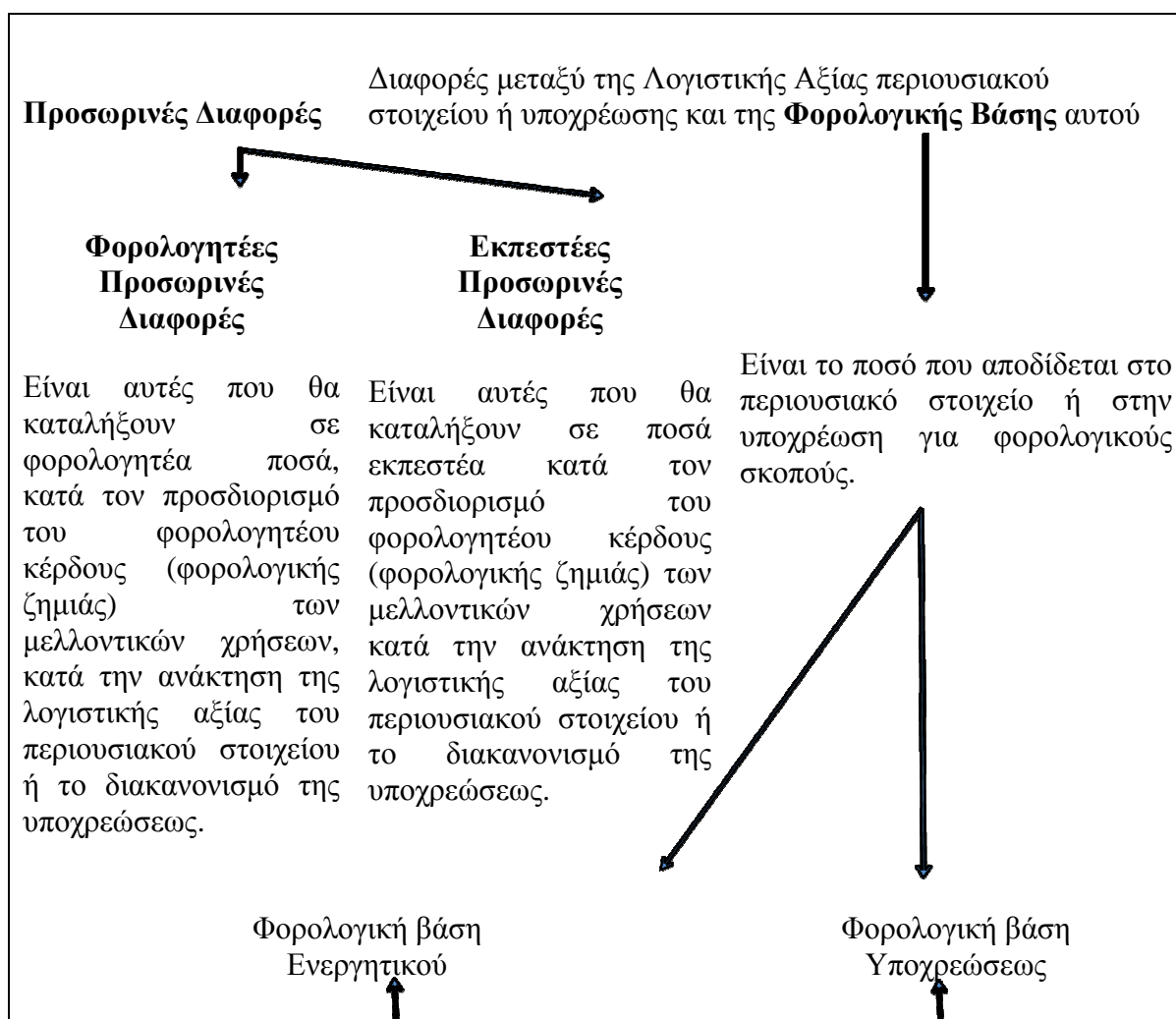
3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται βεβαιωμένα οφειλόμενα ποσά ποινών και προστίμων €50. Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτουν φορολογικά. Συνεπώς, κατά τη χρήση που έγινε η καταχώρησή τους στα αποτελέσματα λογίστηκε φόρος εισοδήματος και όταν καταβληθούν στην επόμενη χρήση δεν θα επιβληθεί εκ νέου φόρος. Άρα, η φορολογική βάση των

οφειλόμενων ποινών και προστίμων είναι ίση με την λογιστική βάση τους €50.

| | |
|--------------------------|----------|
| Λογιστική βάση | 50 |
| Φορολογική βάση | 50 |
| Προσωρινή διαφορά | 0 |

4. Υποχρέωση δανείου €1.000 Η εξόφληση του δανείου δεν έχει φορολογικές συνέπειες. Επομένως, η φορολογική βάση του δανείου είναι ίση με την λογιστική του αξία €1.000

| | |
|--------------------------|----------|
| Λογιστική βάση | 1.000 |
| Φορολογική βάση | 1.000 |
| Προσωρινή διαφορά | 0 |



Ποσό εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση κατά την ανάκτηση της λογιστικής αξίας.

↑
Αν τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

Είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό εκπεστέο φορολογικά σε μελλοντικές χρήσεις.

↑
Όταν το έσοδο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης, είναι η λογιστική αξία της μείον κάθε ποσό εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις.

3. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

3.3.2 Στοιχεία-Καινοτομίες

Το Δ.Λ.Π. 12 έφερε σημαντικές καινοτομίες μέσα από διάφορα στοιχεία εισήγαγε. Μέχρι σήμερα, με βάση την ελληνική λογιστική πρακτική, οι φόροι εισοδήματος είναι ένα στοιχείο που εμφανίζεται ως αφαιρετικό στοιχείο της καθαρής θέσης, όμως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.12 οι φόροι είναι είτε έξοδο είτε στοιχείο της καθαρής θέσης. Αυτό ισχύει και για τον τρέχων και για τον αναβαλλόμενο φόρο της χρήσης. Έτσι, αν πληρώσουμε το φόρο υπεραξίας, επειδή αναπροσαρμόσαμε τις αξίες των παγίων μας, με τα Ε.Λ.Π. ο φόρος θα εμφανιστεί σαν αφαιρετικό στοιχείο της καθαρής θέσης²⁸. Το ίδιο θα γίνει και με τα Δ.Λ.Π., δηλαδή θα μεταφερθεί κατευθείαν σε χρέωση της καθαρής θέσης αλλά δεν θα εμφανιστεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Παρατηρούμε ότι με τα Δ.Λ.Π. υπάρχει μεγαλύτερη σαφήνεια. Στην περίπτωση όμως, που κάνουμε πρόβλεψη στους πελάτες ή αντιστρέψουμε μια πρόβλεψη ή οποιαδήποτε άλλη ενέργεια, η οποία δεν έχει άμεση σχέση με την καθαρή θέση, τότε ο φόρος εισοδήματος είναι έσοδο ή έξοδο και εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μετά τα αποτελέσματα προ φόρων και διαμορφώνει μαζί με αυτά, τα αποτελέσματα μετά τους φόρους. Σαν μια γενική διαπίστωση θα λέγαμε ότι, οι φόροι εισοδήματος επιδρούν στα αποτελέσματα χρήσης, εκτός από τις περιπτώσεις που αφορούν στοιχεία, τα οποία μεταφέρονται κατευθείαν στην καθαρή θέση. Όπως αναφέραμε το παράδειγμα προηγουμένως με τις διαφορές αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων, αλλά και αναστροφές αυτών των διαφορών.

²⁸ Δηλαδή, εμφανίζεται χωριστά στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Σε μια άλλη σημαντική παράμετρο που δίνει ιδιαίτερη έμφαση το Δ.Λ.Π. 12 είναι οι «διαφορές φορολογικού ελέγχου». Όπως είναι γνωστό, ανεξάρτητα από τις οικονομικές καταστάσεις, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται κάθε χρόνο και τους φόρους που πληρώνονται από τις εταιρίες, αυτές πρέπει να ελέγχονται κάποια στιγμή από τις φορολογικές αρχές για την αλήθεια των δηλώσεών τους. Σε κάθε περίπτωση, είτε τα έκαναν σωστά είτε όχι, επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι, οι γνωστές «διαφορές φορολογικού ελέγχου», που στην ουσία είναι ένας πρόσθετος μηχανισμός φορολόγησης των εταιριών. Όμως επειδή, το ελληνικό φορολογικό σύστημα διακρίνεται για την πολυπλοκότητά του και τις αντιφάσεις του, είναι δύσκολο μια εταιρία να ξέρει εάν εφάρμοσε σωστά όλες τις διατάξεις. Γι' αυτό το λόγο στη χώρα μας, με βάση τα Ε.Λ.Π., οι «διαφορές φορολογικού ελέγχου» λογίζονταν όταν γίνονταν οι φορολογικοί έλεγχοι και με συμβιβασμό ή χωρίς επιβάλλονταν οι πρόσθετοι φόροι.²⁹ Αυτή όμως η κατάσταση είναι δύσκολο να εξηγηθεί σε έναν τρίτο επενδυτή, ιδιαίτερα όταν εκκρεμούν έλεγχοι αρκετών χρήσεων για το παρελθόν. Γιατί ο κάθε εξωτερικός επενδυτής φοβάται και είναι αδύνατο να μπορέσει να τον διαβεβαιώσει κάποιος ότι οι πιθανοί φόροι από τους φορολογικούς ελέγχους δεν θα είναι τελικά καταστροφικοί για την ίδια την εταιρία. Επιπλέον, από το ιστορικό των πληρωμών για τέτοιες «διαφορές», σχηματίζει την εντύπωση ότι η εταιρία συστηματικά παραβαίνει τη φορολογική νομοθεσία και η εικόνα της στα μάτια του υποβαθμίζεται. Για παράδειγμα, ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να αναμορφώσει με «λογιστικές διαφορές» τη ζημία και στην πράξη να ακυρώσει το δικαίωμα του συμψηφισμού της. Έτσι αν γίνει κάτι τέτοιο και έχουμε δημιουργία αναβαλλόμενης απαίτησης για την έκπτωση της ζημίας, τότε όταν θα γίνει ο φορολογικός έλεγχος, οι «διαφορές» που θα λογίσουμε θα έχουν και το ποσό της αναστροφής της απαίτησης. Δηλαδή, θα εμφανίσουμε επιβαρύνσεις από τον έλεγχο περισσότερες από αυτές που θα πληρώσουμε, κάτι που άλλωστε είναι πραγματικό σε αυτές τις περιπτώσεις.

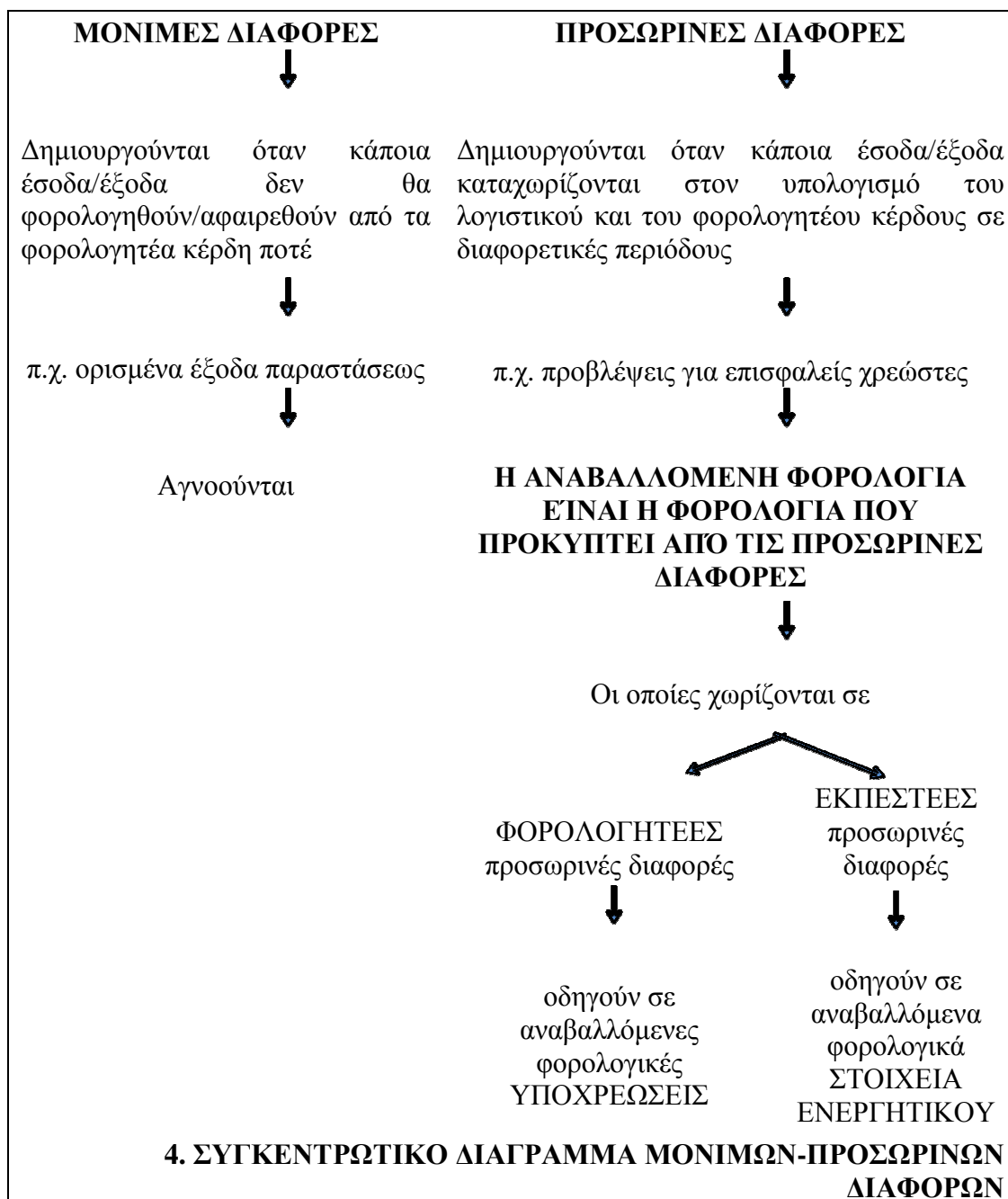
Τέλος, ένα στοιχείο το οποίο έχει διαφορετική αντιμετώπιση από το Δ.Λ.Π. 12 είναι το θέμα των ζημιών. Ας υποθέσουμε ότι μια εταιρία, σ' αυτή τη χρήση, έκανε ζημιές που είναι και λογιστικά και φορολογικά ίδιες και ανέρχονται σε 1.000.000€.

²⁹ Στις μέρες μας, λόγω αδυναμίας του συστήματος να μπορέσει να κάνει αυτούς τους ελέγχους, καλεί η κυβέρνηση τις εταιρίες (και τις νόμιμες και αυτές που φοροδιαφεύγουν) να κάνουν περαίωση, δηλαδή να πληρώσουν ένα % επί του τζίρου τους για τις χρονιές που δεν έχουν ελεγχθεί και έτσι να κλείσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις για αυτές τις χρονιές. Το οποίο βέβαια δεν είναι ηθικό. Και η πραγματική αιτία του μέτρου δεν είναι μόνο η έλλειψη ικανότητας ελέγχων αλλά η έλλειψη εσόδων, που χρειάζεται επειγόντως το κράτος.

Θα εμφάνιζε με τα Ε.Λ.Π. στον Ισολογισμό της 1.000.000€ ζημιές και στη φορολογική της δήλωση θα εμφάνιζε τις ζημιές, τις οποίες όμως θα είχε το δικαίωμα να τις εκπέσει στις επόμενες χρήσεις, με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Εάν στην επόμενη ή στις δύο επόμενες χρήσεις υπάρχει η πιθανότητα τα κέρδη της επιχείρησης να υπερκαλύπτουν αυτές τις ζημιές, τότε σε αυτές τις επόμενες χρήσεις η εταιρία θα συμψηφίσει τις ζημιές. Αν τον επόμενο χρόνο εμφανίσει κέρδη 2.000.000€, τότε στην πραγματικότητα δεν θα πληρώσει φόρο 500.000€ (25% x 2.000.000€), αλλά στην ουσία θα πληρώσει μόνο τα μισά, γιατί θα συμψηφίσει τις ζημιές που έκανε στην προηγούμενη χρήση. Επομένως, με βάση το Δ.Λ.Π. 12, εάν υπάρχει μεγάλη πιθανότητα για συμψηφισμό μελλοντικά των ζημιών, τότε η εταιρία δεν θα συμψηφίσει 1.000.000€ ζημιές, αλλά μόνο 750.000€ και θα εμφανίσει έσοδο από φόρους 250.000€ με χρέωση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων για το ίδιο ποσό. Έτσι βλέπουμε ότι με τα Δ.Λ.Π. τηρείται καλύτερα η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, δηλαδή το αποτέλεσμα της συγκεκριμένης χρήσης θα είναι αυτό που αφορά τη χρήση και το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσης που θα γίνει συμψηφισμός των ζημιών, θα είναι πάλι αυτό που αφορά την επόμενη χρήση. Σε σχέση με τα Ε.Λ.Π. όπου είναι σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας και δεν λογιζόταν πιθανό έσοδο για φόρους από μελλοντικό συμψηφισμό, επειδή δεν ήταν σίγουρο ότι αυτό θα γίνει. Όμως δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων η οποία τηρείται από τα Δ.Λ.Π. είναι αποτέλεσμα εκτίμησης εάν θα υπάρξουν μελλοντικά κέρδη και μπορεί αυτή η εκτίμηση να έχει αδυναμίες (Ντζανάτος, 2008).

3.4 Ανάγκη Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Η ανάγκη για την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας προκύπτει από το γεγονός ότι η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων διαφέρει από την αξία που προσδίδεται στα στοιχεία αυτά για φορολογικούς σκοπούς. Ανάλογα με το είδος των διαφορών αυτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις (Βλάχος, 2010):



Για να γίνει περισσότερο κατανοητός ο λόγος που επιβάλει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Παράδειγμα 2:

Έστω η Α.Ε. «Χ» που για τις χρήσεις 2007-2008-2009 είχε ετήσια λογιστικά κέρδη μετά από αποσβέσεις ποσού 200.000€. Η εταιρία κατέχει μηχανολογικό εξοπλισμό συνολικής αξίας 150.000€, τον οποίο απέκτησε στις 01/01/2007 και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής τριών ετών. Για τον προσδιορισμό των λογιστικών αποσβέσεων επιλέγεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, δηλαδή οι ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις θα είναι ίσες με: Κόστος Κτήσης/Ωφέλιμη Ζωή=150.000/3=50.000€.

Για φορολογικούς σκοπούς ο μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται εντός της τριετίας, με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης με συντελεστή 50% επί της αναπόσβεστης αξίας. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30%.

Σύμφωνα λοιπόν με τα δεδομένα του παραδείγματος τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης καθώς και οι φόροι έξοδα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 έχουν ως εξής:

| 2.ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ | | | | |
|--|-------------|-------------|-------------|---------------|
| Έτος | 2007 | 2008 | 2009 | Σύνολο |
| Σύμφωνα με Φορολογική Δήλωση: | | | | |
| Λογιστικά Κέρδη | 200.000 | 200.000 | 200.000 | 600.000 |
| πλέον: Λογιστικές Αποσβέσεις | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 150.000 |
| μείον: Φορολογικές Αποσβέσεις | 75.000 | 37.500 | 37.500 | 150.000 |
| Φορολογητέα Κέρδη | 125.000 | 162.500 | 162.500 | 450.000 |
| Φόρος Εισοδήματος (30%) | 37.500 | 48.750 | 48.750 | 135.000 |
| Έξοδο Φόρου σύμφωνα με Δ.Λ.Π. 12: | | | | |
| Τρέχων Φόρος (πληρωτέος) | 37.500 | 48.750 | 48.750 | 135.000 |
| Ποσά μεταφερόμενα σε/από Αναβαλλόμενους Φόρους | 7.500 | 3.750 | 3.750 | 0 |
| Φόροι Έξοδα | 45.000 | 45.000 | 45.000 | 135.000 |
| Τρέχων Φόρος / Λογιστικά Κέρδη | 25,00% | 32,50% | 32,50% | 30,00% |
| Φόροι Έξοδα / Λογιστικά Κέρδη | 30,00% | 30,00% | 30,00% | 30,00% |
| Κατάσταση Αποτελεσμάτων με Δ.Λ.Π.: | | | | |
| Κέρδη προ Φόρων | 150.000 | 150.000 | 150.000 | 450.000 |
| Φόρος Εισοδήματος (30%) | 45.000 | 45.000 | 45.000 | 135.000 |
| Καθαρά Κέρδη μετά Φόρων | 105.000 | 105.000 | 105.000 | 315.000 |

Το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογίας για το έτος 2007 που αναγράφεται στον πίνακα, προκύπτει ως εξής:

Φορολογική Βάση (Φ.Β.): $150.000 - 75.000 = 75.000$

Λογιστική Αξία (Λ.Α): $150.000 - 50.000 = 100.000$

$100.000 - 75.000 = 25.000 * 30\% = 7.500$

Στο παράδειγμα διενεργούνται συνολικά αποσβέσεις ποσού €150.000 τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς σκοπούς. Συνολικά στην τριετία τα λογιστικά κέρδη ισούνται με τα φορολογητέα κέρδη, δηλαδή με ποσό €450.000. Ωστόσο, η κατανομή των αποσβέσεων μεταξύ των επιμέρους χρήσεων είναι διαφορετική, γεγονός που έχει ως συνέπεια το φορολογητέο εισόδημα να διαφέρει από το λογιστικό και ο πληρωτέος φόρος στις φορολογικές αρχές να μην ανέρχεται σε 30% των κερδών, αλλά να διαφοροποιείται σημαντικά. Κατά τη διενέργεια των

αποσβέσεων η επιχείρηση έχει ένα φορολογικό όφελος, το οποίο προκύπτει από το γεγονός ότι οι αποσβέσεις εκπίπτουν των φορολογητέων κερδών. Το όφελος αυτό θα πρέπει να συσχετίζεται με το σχετικό έξοδο.

Η Α.Ε. «X» έχει συνολικά από τις αποσβέσεις ένα φορολογικό όφελος €45.000 ($150.000 \cdot 30\%$). Στο τέλος της χρήσης 2007, η «X» έχει πραγματοποιήσει αποσβέσεις (έξοδα) ποσού € 50.000 και έχει κερδίσει όφελος € 15.000 ($50.000 \cdot 30\%$ έκπτωση φόρου). Όμως από την ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος προκύπτει όφελος ποσού € 22.500 ($75.000 \cdot 30\%$). Με άλλα λόγια η επιχείρηση θα καταβάλει τη χρήση 2007 λιγότερο φόρο από αυτόν που αναλογεί στις δραστηριότητες (αποτελέσματα) της χρήσης, αναβάλλοντας την πληρωμή του επιπλέον ποσού για το μέλλον. Η προαναφερθείσα διαφορά ποσού € 7.500 ($(75.000 - 50.000) \cdot 30\%$) θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έξοδο φόρου, έτσι ώστε το φορολογικό όφελος από τις αποσβέσεις που έχουν λογιστεί μέσα στη χρήση, να συσχετίζεται με το αντίστοιχο έξοδο και να κατανέμεται ομοιόμορφα μεταξύ των χρήσεων.

Όπως παρατηρείται στον προαναφερθέντα πίνακα, από τη χρήση 2008 και μετέπειτα, η επιχείρηση καταβάλλει μεγαλύτερο ποσό φόρου από αυτό που αναλογεί στα λογιστικά κέρδη, δηλαδή η προκύπτουσα διαφορά φόρου (αναβαλλόμενος φόρος) του 2007 αντιστρέφονται, με τελικό αποτέλεσμα να έχουν μηδενιστεί στο τέλος του 2009.

Στην παραπάνω ανάλυση για την κατανόηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, δόθηκε βάση σε διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος. Εναλλακτικά εξετάζοντας τη λογιστική και φορολογική αξία των στοιχείων του ενεργητικού στο τέλος του 2007, παρατηρείται ότι τα πάγια εμφανίζονται με αναπόσβεστη λογιστική αξία ποσού € 100.000, δηλαδή ποσό που αντανακλά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Η επιχείρηση επομένως αναμένει από τη λειτουργία του μηχανήματος να έχει μία μελλοντική φορολογική εξοικονόμηση ποσού € 30.000 ($100.000 \cdot 30\%$). Φορολογικά όμως θα μπορεί να εκπέσουν στις επόμενες χρήσεις, αποσβέσεις ποσού € 75.000 (αναπόσβεστη φορολογική αξία = $150.000 - 75.000$) και η μείωση του πληρωτέου φόρου θα είναι € 22.500 ($75.000 \cdot 30\%$). Η επιχείρηση δηλαδή, θα καταβάλλει μελλοντικά περισσότερους φόρους κατά το ποσό των € 7.500 ($30.000 - 22.500$). Το ποσό αυτό αφορά υποχρέωση της χρήσης 2007, η πληρωμή της οποίας αναβάλλεται για μελλοντικές χρήσεις.

Συνοψίζοντας, η αναβαλλόμενη φορολογία πρέπει να αναγνωρίζεται διότι:

- Πρόκειται για δεδουλευμένο έξοδο (ή έσοδο)
- Είναι τελικά μία υποχρέωση (ή απαίτηση)

3.4.1 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

Όπως έχουμε αναλύσει εκτενέστερα στην ενότητα 3.3.1, οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές είναι εκείνες οι διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του Ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Είναι, με άλλα λόγια, μια διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου και της φορολογικής του βάσης, η οποία θα οδηγήσει στο μέλλον σε πληρωμή υψηλότερων φόρων και στον παρόν σε αναγνώριση «Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης». Επομένως, οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

$$\begin{aligned} & \text{Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού} > \text{Φορολογική βάση} \\ & \text{Λογιστικά Κέρδη} > \text{Φορολογικά Κέρδη} \end{aligned}$$

Τότε, δημιουργούνται φορολογητέα ποσά στο μέλλον καθώς οι μελλοντικές φορολογικές αποσβέσεις είναι χαμηλότερες των λογιστικών αποσβέσεων. Άρα η επιχείρηση οδηγείται στο μέλλον σε πληρωμή υψηλότερων φόρων. Ορισμένες φορολογητέες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας χρήσης, αλλά στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής χρήσης, με συνέπεια να καταβάλλεται μικρότερος φόρος στην τρέχουσα χρήση και να αναβάλλεται για μελλοντικές χρήσεις η πληρωμή του φόρου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται και ως χρονικές διαφορές. Η λογιστική εγγραφή που γίνεται είναι η εξής (Μπεκρή Τασία):

(XP) Αποτελέσματα Χρήσεως
(Φόρος εισοδήματος, έξοδο)
ή
Ίδια Κεφάλαια
(Διαφορές Αναπροσαρμογής)

xx

(Π) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
(Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)

xx

(Π) Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη
(Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος πληρωτέος, υποχρέωση)

xx

Επιπλέον, φορολογητέες προσωρινές διαφορές μπορούν να προκύψουν όταν:

- Κατά την πρώτη ενοποίηση, το κόστος της εξαγοράς κατανέμεται στα επιμέρους στοιχεία του ενεργητικού που αποκτήθηκαν και στις υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί, με βάση την εύλογη αξία τους, αλλά χωρίς καμία ισοδύναμη αναμόρφωση της φορολογικής βάσης των στοιχείων αυτών.
- Αναπροσαρμόζεται η λογιστική αξία στοιχείων του ενεργητικού (π.χ. αποτίμηση στην εύλογη αξία με βάση το ΔΛΠ 16), χωρίς ωστόσο να διενεργείται φορολογική αναμόρφωση για φορολογικούς σκοπούς.
- Προκύπτει υπεραξία κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την §15 του Δ.Λ.Π. 12 για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός εάν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει:

- a) από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας³⁰ της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά ή

Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν την απόσβεση της υπεραξίας ως εκπεστέας δαπάνης, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Περαιτέρω, σε τέτοιες νομοθεσίες, το κόστος υπεραξίας δεν είναι συχνά εκπεστέο, όταν μια θυγατρική πωλεί την κυρίως επιχείρησή της. Σε αυτές τις νομοθεσίες, η υπεραξία έχει φορολογική βάση μηδενική. Κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Παρόλα αυτά το Δ.Λ.Π. 12 δεν επιτρέπει την καταχώρηση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία είναι υπολειμματική και η καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας (Σακέλλη, 2002).

- b) ή από την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:
 - i. δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και
 - ii. κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία), §22 Δ.Λ.Π.12.

³⁰ Υπεραξία(goodwill) είναι η διαφορά που καταβάλλει ο αγοραστής μιας επιχείρησης επιπλέον της ακριβοδίκαιης αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτά.

Παράδειγμα 3:

Μια επιχείρηση προτίθεται να χρησιμοποιήσει ένα περιουσιακό στοιχείο κόστους κτήσης 1.000€ σε όλη την πενταετή διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και έπειτα να το διαθέσει με υπολειμματική αξία μηδέν. Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος είναι 40%. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι εκπεστέα φορολογικά και κατά τη διάθεσή του, το τυχόν κέρδος δεν θα είναι φορολογητέο και η τυχόν ζημία δεν θα ήταν εκπεστέα.

Όταν η επιχείρηση θα ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα κερδίσει φορολογητέο εισόδημα 1.000€ και θα πληρώσει φόρο 400€. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί της προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 400€, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου.

Στο επόμενο έτος, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 800€. Σε κερδοφόρο φορολογητέο εισόδημα 800€, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρο 320€. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 320€, γιατί προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου (Πρωτοψάλτης - Βρουστύρης, 2002).

Όμως για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα με την §39 Δ.Λ.Π.12.

Η σχέση εξόδου (εσόδου) φόρου και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων είναι η εξής:

- Όταν το υπόλοιπο των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων μειώνεται, τότε προκύπτει έσοδο φόρου.
- Όταν το υπόλοιπο των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων αυξάνεται, τότε προκύπτει έξοδο φόρου.

Παράδειγμα 4:

Η επιχείρηση «Z» αγόρασε ένα πάγιο στοιχείο την 2.1.2006 αξίας 90.000. Η ωφέλιμη ζωή του καθορίστηκε σε 3 έτη, ενώ η φορολογική νομοθεσία ορίζει συντελεστή απόσβεσης 50%. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 29%.

Χρήση 2006:

Λογιστικές αποσβέσεις: $90.000 / 3 \text{ έτη} = 30.000$

Φορολογικές αποσβέσεις: $90.000 * 50\% = 45.000$

$45.000 - 30.000 = 15.000$ διαφορά αποσβέσεων

Η διαφορά αυτή πρέπει να αφαιρεθεί από το λογιστικό αποτέλεσμα για να προσδιοριστεί το φορολογητέο. Ο «φόρος εισοδήματος υποχρέωση» είναι χαμηλότερος από το «φόρο έξοδο» και δημιουργείται έτσι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση: $15.000 * 29\%$ (φορολογικός συντελεστής) = 4.350

Έτσι λοιπόν, αν τα λογιστικά κέρδη της εταιρίας είναι 100.000,00 ευρώ, τότε έχουμε:

| | |
|-----------------------------------|--|
| Λογιστικά κέρδη | 100.000 |
| (μείον) Φορολογικές Αποσβέσεις | <u>15.000</u> |
| Φορολογητέα κέρδη | 85.000 |
| Λογιστικά κέρδη: | $100.000 * 29\% = 29.000$ φόρος έξοδο |
| Φορολογητέα κέρδη: | $85.000 * 29\% = 24.650$ φόρος υποχρέωση |
| φόρος έξοδο | 29.000 |
| (μείον) φόρος υποχρέωση | <u>24.650</u> |
| αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση | 4.350 |

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

| | |
|--|--------|
| (XP) Αποτελέσματα Χρήσεως (Φόρος εισοδήματος, έξοδο) | 29.000 |
| (Π) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος) | 4.350 |
| (Π) Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος πληρωτέος, υποχρέωση) | 24.650 |

Χρήση 2007:

| | |
|--------------------------------------|---------------|
| Σύνολο φορολογικών αποσβέσεων | 90.000 |
| (μείον) Σύνολο λογιστικών αποσβέσεων | <u>60.000</u> |
| Διαφορά αποσβέσεων | 30.000 |

Η διαφορά αυτή δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 4.350 για τη χρήση 2007 ($30.000 * 29\% = 8.700$, δηλαδή $8.700 - 4.350$ χρήση 2006 = 4.350).

Αν υποθέσουμε ότι τα λογιστικά κέρδη της εταιρείας για τη χρήση 2007 είναι 100.000€, ομοίως η εγγραφή που θα γίνει θα είναι η ίδια με της προηγούμενης χρήσης.

Χρήση 2008:

Έστω ότι αναπροσαρμόζεται η λογιστική αξία του παγίου στοιχείου σε 40.000 και η ωφέλιμη ζωή του σε 1 επιπλέον χρόνο.

Μέχρι στιγμής τα στοιχεία έχουν ως εξής:

| | |
|---|--------|
| -Φορολογικά: αξία κτήσης παγίου στοιχείου | 90.000 |
|---|--------|

| | | |
|--|-----------------------------------|---------------|
| | (μείον) φορολογικές αποσβέσεις | <u>90.000</u> |
| | αναπόσβεστη αξία παγίου στοιχείου | 0 |
| -Λογιστικά: | αξία κτήσης παγίου στοιχείου | 90.000 |
| | (μείον) λογιστικές αποσβέσεις | <u>60.000</u> |
| | αναπόσβεστη αξία παγίου στοιχείου | 30.000 |
| -Σύνολο αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης 2006 και 2007: 8.700(4.350+4.350). | | |

Με την αναπροσαρμογή της αξίας του στοιχείου σε 40.000 και τη νέα ωφέλιμη ζωή του σε 2 έτη λογίζονται αποσβέσεις 20.000 (40.000 / 2).

Οι αποσβέσεις αυτές είναι λογιστικές, όμως φορολογικά δεν αναγνωρίζονται και προστίθενται στο φορολογητέο αποτέλεσμα για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

Οπότε: φόρος υποχρέωση 20.000 (αποσβέσεις) * 29% = 5.800

40.000 (αναπροσ. αξία) – 30.000 (αναπόσβ. αξία παγίου πριν την
αναπροσαρμογή) = 10.000 * 29% = 2.900 (α)

5.800 – 2.900 = 2.900 (β)

Το πόσο των 2.900 (β) αφαιρείται από την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, δηλ. σε χρέωση του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και το υπόλοιπο των 2.900 (α) καταχωρείται στα Ίδια Κεφάλαια, «Αποθεματικό αναπροσαρμογής παγίων», στη χρέωση του λογαριασμού αυτού.

Έτσι αν τα λογιστικά κέρδη για τη χρήση 2008 είναι 100.000€, τότε:

| | |
|------------------------------|--|
| Λογιστικά κέρδη | 100.000 |
| (πλέον)Λογιστικές αποσβέσεις | <u>20.000</u> |
| Φορολογητέα κέρδη | 120.000 |
| Λογιστικά κέρδη: | 100.000 * 29% = 29.000 φόρος έξοδο |
| Φορολογητέα κέρδη: | 120.000 * 29% = 34.800 φόρος υποχρέωση |
| φόρος υποχρέωση | 34.800 |
| (μείον) φόρος έξοδο | <u>29.000</u> |
| | 5.800 |

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

| | |
|---|--------|
| (XP) Αποτελέσματα Χρήσεως (Φόρος εισοδήματος, έξοδο) | 29.000 |
| (XP) Ίδια Κεφάλαια (Αποθεματικό Αναπροσαρμογής παγίων) | 2.900 |
| (XP) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις | |

| | |
|---|--------|
| (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος) | 2.900 |
| (Π) Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος πληρωτέος, υποχρέωση) | 34.800 |
| <u>Χρήση 2009:</u> | |

Στη χρήση αυτή υπολογίζονται λογιστικές αποσβέσεις 20.000 (40.000 / 2 έτη), οι οποίες δημιουργούν φόρο υποχρέωση 5.800 (20.000 * 29%), αφού φορολογικά δεν αναγνωρίζονται και αναπροσαρμόζεται το λογιστικό αποτέλεσμα. Το ποσό αυτό καταχωρείται σε χρέωση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, οπότε και μηδενίζεται.

Αν υποθέσουμε ότι τα λογιστικά κέρδη είναι 100.000€ για τη χρήση 2009, η εγγραφή θα έχει ως εξής:

| | |
|--|--------|
| (XP) Αποτελέσματα Χρήσεως (Φόρος εισοδήματος, έξοδο) | 29.000 |
| (XP) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος) | 5.800 |
| (Π) Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος πληρωτέος, υποχρέωση) | 34.800 |

Σχηματική απεικόνιση:

| | | | |
|--|-------|-------|--------|
| <u>Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση</u> | | | |
| (2006) | 4.350 | 2.900 | (2008) |
| (2007) | 4.350 | 5.800 | (2009) |

3.4.2 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Όπως έχουμε αναλύσει εκτενέστερα στην ενότητα 3.3.1, οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Έχουν ως συνέπεια να καταβάλλεται μεγαλύτερος φόρος στην τρέχουσα χρήση και χαμηλότερος σε μελλοντικές, εξαιτίας της αναμενόμενης φορολογικής έκπτωσης στις μελλοντικές χρήσεις, αναγνωρίζοντας έτσι «Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση». Επομένως, οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

Λογιστικά Κέρδη < Φορολογικά Κέρδη

Διότι Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού < Φορολογική βάση

Ή Λογιστική αξία της υποχρέωσης > Φορολογική βάση

Συνεπώς όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση, τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον βεβαίως είναι πιθανό ότι η επιχείρηση θα έχει αρκετά μελλοντικά φορολογικά κέρδη, έτσι ώστε να επωφεληθεί από αυτή τη φορολογική έκπτωση.

Όταν η φορολογική βάση είναι μεγαλύτερη τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος. Δημιουργείται ένα φορολογικό όφελος το οποίο αναγνωρίζεται σήμερα, εφόσον πιθανολογείται ότι το όφελος αυτό θα εισρεύσει στην επιχείρηση.

Η λογιστική εγγραφή που γίνεται είναι η εξής:

| | |
|--|----|
| (XP) Αποτελέσματα Χρήσεως (Φόρος εισοδήματος, έξοδο) | xx |
| (XP) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος) | xx |
| (Π) Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος πληρωτέος, υποχρέωση) | xx |

Σύμφωνα με την §24 του Δ.Λ.Π. 12, για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να αξιοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει:

- a) από αρνητική υπεραξία, η οποία αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων»,

Αυτό γίνεται γιατί η αρνητική υπεραξία είναι ένα υπολειμματικό ποσό και η καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης θα αύξανε το ποσό αυτό.

- b) ή από την αρχική καταχώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:

- i. δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων, και
- ii. κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο αποτέλεσμα, σύμφωνα με §33 και 22 του Δ.Λ.Π. 12.

Για παράδειγμα, περίπτωση κατά την οποία δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την αρχική καταχώριση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι π.χ. όταν μια μη φορολογητέα κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο, αφαιρείται από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου,

αλλά για φορολογικούς σκοπούς , δεν εκπίπτει από το αποσβεστέο ποσό του στοιχείου αυτού. Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση και αυτό συνεπάγεται μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Επίσης, οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να παρουσιαστούν ως αναβαλλόμενο εισόδημα, οπότε η διαφορά μεταξύ του αναβαλλόμενου εισοδήματος και της μηδενικής φορολογικής βάσης είναι μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, οποιαδήποτε μέθοδο παρουσίασης και αν εμφανίζει.

Όμως για εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση πρέπει να καταχωρείται, σύμφωνα με την §44 του Δ.Λ.Π. 12.

Παράδειγμα 5:

Αγορά μηχανήματος την 2.1.2006 με αξία κτήσεως 60.000 ευρώ. Κατά τη φορολογική νομοθεσία αποσβένεται σε 3 έτη, ενώ η ωφέλιμη ζωή του ορίζεται στα 2 έτη σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Τα λογιστικά κέρδη θεωρούνται σταθερά και για τα 3 έτη στο πόσο των 100.000. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%.

Χρήση 2006:

Αποσβέσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία: $60.000 / 3 \text{ έτη} = 20.000$

Αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.: $60.000 / 2 \text{ έτη} = 30.000$

Διαφορά: $30.000 - 20.000 = 10.000$

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία οι αποσβέσεις πρέπει να είναι χαμηλότερες κατά 10.000 σε σχέση με τα Δ.Λ.Π., οπότε:

Λογιστικά κέρδη 100.000

(πλέον)Φορολογικές αποσβέσεις 10.000

Φορολογητέα κέρδη 110.000

Λογιστικά κέρδη: $100.000 * 29\% = 29.000$ φόρος έξοδο

Φορολογητέα κέρδη: $110.000 * 29\% = 31.900$ φόρος υποχρέωση

φόρος υποχρέωση(πληρωτέος στο Ελληνικό Δημόσιο) 31.900

(μείον) φόρος έξοδο 29.000

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση 2.900

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

(XP) Αποτελέσματα Χρήσεως

(Φόρος εισοδήματος, έξοδο)

29.000

| | |
|--|--------|
| (XP) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος) | 2.900 |
| (Π) Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος πληρωτέος, υποχρέωση) | 31.900 |

Χρήση 2007:

Σε αυτή τη χρήση, εφόσον τα δεδομένα δεν αλλάζουν, θα ακολουθηθεί η ίδια διαδικασία. Η εγγραφή θα είναι η ίδια.

Χρήση 2008:

Την τελευταία χρήση, το 2008, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. το πάγιο έχει αποσβεσθεί στις χρήσεις 2006 και 2007, αφού η ωφέλιμη ζωή του είναι 2 έτη. Όμως κατά τη φορολογική νομοθεσία η απόσβεση του παγίου είναι 20.000 για τη χρήση 2008, αφού αποσβένεται σε 3 έτη, οπότε:

| | |
|--------------------------------|--|
| Λογιστικά κέρδη | 100.000 |
| (μείον) Φορολογικές αποσβέσεις | <u>20.000</u> |
| Φορολογητέα κέρδη | 80.000 |
| Λογιστικά κέρδη: | $100.000 * 29\% = 29.000$ φόρος έξοδο |
| Φορολογητέα κέρδη: | $80.000 * 29\% = 23.200$ φόρος υποχρέωση |
| φόρος έξοδο | 29.000 |
| (μείον) φόρος υποχρέωση | <u>23.200</u> |

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση 5.800 (σε πίστωση του λογαριασμού αυτού)

Για τις χρήσεις 2006 και 2007 το συνολικό ποσό του λογαριασμού

«Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις, αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος» είναι:

2006: 2.900

2007: 2.900

5.800

Με την εγγραφή που θα ακολουθήσει για τη χρήση 2008, θα μηδενιστεί το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης:

| | |
|--|--------|
| (XP) Αποτελέσματα Χρήσεως (Φόρος εισοδήματος, έξοδο) | 29.000 |
| (Π) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος) | 5.800 |
| (Π) Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος πληρωτέος, υποχρέωση) | 23.200 |

3.4.2.1 Προϋποθέσεις Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης

Προκειμένου να αναγνωρισθεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα έχει μελλοντικά φορολογητέο κέρδος ή επαρκείς φορολογητέες, προσωρινές διαφορές, έτσι ώστε να μπορεί να χρησιμοποιήσει τις αντίστοιχες εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Το φορολογητέο κέρδος ή οι προσωρινές φορολογητέες διαφορές θα πρέπει να αφορούν την ίδια επιχείρηση και την ίδια φορολογική αρχή με τις εκπεστέες διαφορές, και να προκύψουν:

- στη χρήση που αναμένεται να αναστραφούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές, ή
- σε χρήσεις στις οποίες η φορολογική ζημιά που προκύπτει από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό στο μέλλον ή στο παρελθόν.

Μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αντανακλά ουσιαστικά ένα δικαίωμα που έχει η επιχείρηση να καταβάλλει στο μέλλον λιγότερους φόρους. Για να μπορέσει, όμως, να εξασκήσει αυτό το δικαίωμα, θα πρέπει να έχει στο μέλλον επαρκές φορολογητέο εισόδημα. Το φορολογητέο κέρδος μπορεί να προκύψει είτε από τη μελλοντική κερδοφορία της επιχείρησης είτε επειδή η επιχείρηση έχει, ήδη, δημιουργήσει υποχρέωση για αυξημένο φόρο στο μέλλον (δηλαδή έχει αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση).

Στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για να συμψηφίσει τις αντίστοιχες απαιτήσεις και δεν αναμένει ότι θα έχει επαρκή μελλοντικά κέρδη, τότε δεν πρέπει να αναγνωρίζει την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Σημειώνεται ότι, όταν σε μια χρήση προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, τότε αναγνωρίζεται και έσοδο φόρου. Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει το ποσό αυτό να αναγνωρίζεται, μόνο εφόσον η είσπραξή του (ή ο συμψηφισμός του με αντίστοιχη υποχρέωση) θεωρείται βέβαιη.

Η σχέση εξόδου (εσόδου) φόρου και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων είναι η εξής:

- Όταν το υπόλοιπο των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων μειώνεται, τότε προκύπτει έξοδο φόρου.

- Όταν το υπόλοιπο των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων αυξάνεται, τότε προκύπτει έσοδο φόρου.

3.5 Ειδικές Περιπτώσεις Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας

3.5.1 Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημιές και Αχρησιμοποίητους Πιστωτικούς Φόρους – Έσοδα

Με βάση την ελληνική νομοθεσία, §3 άρθρο 4 Ν.2238/1994, προβλέπεται η μεταφορά ζημιών για συμψηφισμό διαδοχικώς στα επόμενα πέντε οικονομικά έτη, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. Όμως με βάση το Δ.Λ.Π. 12, για τη μεταφορά στην επόμενη χρήση αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων (εισπρακτέων φόρων) ορίζεται ότι πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και οι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Για την καταχώρηση της προαναφερόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να συντρέχουν οι ίδιες προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 12 για την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από εκπεστές προσωρινές διαφορές, δηλαδή ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος για τη χρησιμοποίηση του φορολογικού πλεονεκτήματος που εγκλείουν οι ζημιές της χρήσεως ή οι πιστωτικοί φόροι.

Πρέπει να καταβάλλεται ιδιαίτερη προσοχή στην εκτίμηση της ύπαρξης μελλοντικών κερδών, γιατί το γεγονός ότι υπάρχουν μη συμψηφισθέντες φορολογικές ζημιές αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει επαρκές μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Συνεπώς, όταν μια επιχείρηση έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η επιχείρηση καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους, μόνο κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση.

Κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει μελλοντικό κέρδος για να χρησιμοποιηθούν φορολογικά οι φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι, πρέπει να εξετάζονται τα ακόλουθα κριτήρια (Πρωτοψάλτης - Κεραμόντε, 2007):

1. Αν η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν την εκπνοή τους.
2. Αν πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.
3. Αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να ξανασυμβούν.
4. Αν υπάρχει στην επιχείρηση φορολογικός προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι δεν θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Όσον αφορά, για την καταχωρούμενη προσωρινή απαίτηση το Δ.Λ.Π. 12 απαιτεί γνωστοποίηση του ποσού της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και της φύσης της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της.

Τέλος, σε κάθε χρήση η εταιρία είναι απαραίτητο να προβαίνει στην επανεξέταση των μη καταχωρημένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και να καταχωρεί μια ακαταχώρητη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που είναι πιθανό ότι το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Για παράδειγμα, μια βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την εταιρία ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον, ώστε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση να ανταποκρίνεται στα κριτήρια καταχώρησης.

Όπως επίσης, όταν η επιχείρηση επανεκτιμά αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις κατά την ημερομηνία μιας ενοποίησης επιχειρήσεων ή μεταγενεστέρως.

Παράδειγμα 6:

Έστω Α.Ε. «Ζ» η οποία πραγματοποίησε φορολογικές ζημιές (συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών διαφορών) για την χρήση 2009, ύψους €30.000. Ο φορολογικός συντελεστής υποθέτουμε πως είναι 25%. Οι ζημιές αυτές οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση βρίσκεται στο ιδρυτικό της στάδιο και σύμφωνα με το επιχειρηματικό της σχέδιο, την επόμενη πενταετία αναμένεται να πραγματοποιήσει φορολογητέα κέρδη ύψους €6.000. Επίσης την 31/12/2009 υπήρχαν φορολογητέες προσωρινές διαφορές ύψους €3.000, οι οποίες οφείλονται σε διαφορά της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης πάγιου εξοπλισμού. Με βάση τους συντελεστές απόσβεσης, η διαφορά αυτή θα αναστραφεί την επόμενη τριετία.

Η επιχείρηση οφείλει, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, να αναγνωρίσει στο τέλος της χρήσης του 2009 αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που η φορολογητέα ζημία της χρήσης 2009 θα συμψηφιστεί με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη και φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Αναγνωρίζει, συνεπώς, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ύψους:

$$25\% * (6.000 + 3.000) = €2.250 \text{ και } \text{όχι } 25\% * 30.000 = €7.500.$$

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιηθεί το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει, για παράδειγμα, ήδη αναλάβει την εκτέλεση συμβάσεων από τις οποίες αναμένονται κέρδη, οπότε δικαιολογείται η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Αν στην επόμενη διαχειριστική περίοδο (2010) η επιχείρηση αναλάβει επιπλέον συμβάσεις και προβλέπεται ότι θα πραγματοποιήσει αρκετά κέρδη για να αξιοποιήσει ολόκληρο το ποσό των φορολογικών ζημιών, τότε μπορεί να αναγνωρίσει το επιπλέον ποσό της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης απαίτησης των €5.250 = [25% * (30.000 – 9.000)].

Συνεπώς, γίνεται αντιληπτό ότι σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, η επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και μπορεί να αναγνωρίσει μία προηγούμενως μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

3.5.2 Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού

Με βάση την ελληνική νομοθεσία, τα άρθρα 20-21 Ν.2065/1992, οι εταιρίες που τηρούν βιβλία Γ' Κατηγορίας αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων (οικοπέδων και κτιρίων) κάθε τέσσερα χρόνια σύμφωνα με τους αντίστοιχους συντελεστές, αναπροσαρμόζοντας αντίστοιχα και τις τυχόν αποσβέσεις που μπορεί να έχει το κάθε περιουσιακό στοιχείο. Υπάρχει η περίπτωση που η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων μπορεί να είναι μεγαλύτερη της αντίστοιχης αντικειμενική τους αξίας, τότε ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου θεωρείται η αξία που προκύπτει σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων. Η διαφορά (υπεραξία αναπροσαρμογής) που προκύπτει λόγω της αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιείται με αύξηση του μέσω αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και με έκδοση νέων μετοχών ή με αύξηση ονομαστικής αξίας.

Ενώ, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (π.χ. Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία», Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα», Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα») επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους. Όταν η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την αποτίμηση αυτή επηρεάζεται το φορολογητέο κέρδος και αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας. Όταν, όμως, η αποτίμηση αυτή δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος και δεν αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.

Η διαφορά μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης (π.χ. λογιστική αξία > φορολογική βάση) αποτελεί μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που θα διακανονιστεί:

- με την πώληση του στοιχείου. Η λογιστική αξία του στοιχείου θα αναπτυχθεί και θα προκύψει ένα λογιστικό αποτέλεσμα από την πώληση. Ωστόσο, ο φόρος που θα καταβληθεί θα είναι μεγαλύτερος αφού το φορολογητέο κέρδος θα έχει προσδιορισθεί με τη μικρότερη φορολογική βάση του στοιχείου (μικρότερη κατά την υπεραξία της αναπροσαρμογής).

- με τη χρήση του στοιχείου. Σταδιακά η λογιστική αξία θα ανακτάται μέσω των αποσβέσεων και θα επιφέρει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο διότι οι φορολογικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες (υπολογισμένες στο κόστος).

Όταν από την αναπροσαρμογή προκύπτει ότι η λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική του βάση, τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 12, ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί το φόρο αυτό.

Κάποιες περιπτώσεις φαίνονται παρακάτω (Πρωτοψάλτης - Βρουστούρης, 2002):

- Οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις ή τα χρηματοπιστωτικά μέσα εμφανίζονται στην πραγματική αξία, πάνω από το κόστος, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.
- Η επιχείρηση αναπροσαρμόζει τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.
- Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και η αναπροσαρμογή αυτή σχετίζεται με μία λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή με μία αναπροσαρμογή αναμενόμενη σε μία μελλοντική περίοδο οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στα Ίδια Κεφάλαια στις περιόδους που συμβαίνουν. Όμως για μία αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς που δεν σχετίζεται με μία λογιστική αναπροσαρμογή μιας προηγούμενης περιόδου ή με μία αναμενόμενη αναπροσαρμογή στο μέλλον, οι φορολογικές συνέπειες της προσαρμογής της φορολογικής βάσεως του περιουσιακού στοιχείου καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή επενδύσεις σε ακίνητα εμφανίζονται στην πραγματική αξία, που είναι χαμηλότερη του κόστους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.

Παράδειγμα 7:

Η Α.Ε. «Θ» διαθέτει ένα μηχανολογικό συγκρότημα στη χρήση 2009 αρχικής λογιστικής αξίας 300.000€ αλλά αρχικής φορολογικής βάσης 240.000€, ενώ οι

αποσβέσεις που έχουν σωρευτεί μέχρι 31.12.2009 ανέρχονται λογιστικά σε 30.000€ και φορολογικά σε 45.000€. Αναλυτικότερα:

| | <u>Λογιστική αξία</u> | <u>Φορολογική βάση</u> |
|--------------------------|---------------------------|----------------------------|
| Μηχανολογικό συγκρότημα | 300.000 | 240.000 |
| Συσσωρευμένες αποσβέσεις | <u>30.000</u> | <u>45.000</u> |
| Υπόλοιπο 31.12.2009 | 270.000 | 195.000 |

Την 31.12.2009 γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας του στοιχείου, με νόμο, χωρίς βέβαια να αλλάζει η φορολογική βάση. Ο συντελεστής φόρου είναι 40%. Η αναπροσαρμογή έγινε με συντελεστή 25%

Άρα, $300.000 * 125 / 100 = 375.000$

(μείον) $30.000 * 125 / 100 = \underline{37.500}$

337.500

(μείον) Λογιστική αξία 270.000

Διαφορά 67.500

Εγγραφές αναπροσαρμογής:

(XP) Μηχανολογικό συγκρότημα 75.000

(Π) Αποσβέσεις 7.500

(Π) Διαφορά αναπροσαρμογής 67.500

(XP) Διαφορά αναπροσαρμογής

(40% * 67.500) 27.000

(Π) Αναβαλλόμενες φορολογικές

υποχρεώσεις 27.000

3.5.3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 η επιχείρηση αναγνωρίζει οποιαδήποτε αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού που προκύπτουν ή οποιοσδήποτε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ως αναγνωρίσιμα στοιχεία ενεργητικού και αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Ως εκ τούτου, εκείνα τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού και εκείνες οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις επηρεάζουν το ποσό της υπεραξίας που αναγνωρίζει η επιχείρηση. Όμως η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Ως αποτέλεσμα μίας συνένωσης επιχειρήσεων, ο εξαγοράζων μπορεί να θεωρεί πιθανόν ότι θα ανακτήσει ένα δικό του αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού που δεν είχε αναγνωριστεί πριν από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, ο εξαγοράζων μπορεί να είναι σε θέση να επωφεληθεί από δικές του αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές σε συμψηφισμό με τα μελλοντικά φορολογητέα κέρδη του εξαγοραζόμενου. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο εξαγοράζων αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο στοιχείο ενεργητικού αλλά δεν το συμπεριλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων και συνεπώς, δεν το λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης του συμφέροντος του εξαγοράζοντος στη καθαρή δίκαιη αξία των αναγνωρίσιμων στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων τους εξαγοραζόμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

Παράδειγμα 8:

Την 01.01.2008 η Α.Ε. «Π» απέκτησε το 100% της Α.Ε. «Κ». Η τελευταία έχει εκπεστές προσωρινές διαφορές 150.000€. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 40%. Επειδή δεν πληρούνται οι του Δ.Λ.Π. 12, η Α.Ε. «Π» δεν καταχώρησε τη σχετική φορολογική απαίτηση $150.000 \cdot 40\% = 60.000\text{€}$.

Η υπεραξία κατά την αγορά ήταν 250.000€. Η Α.Ε. «Π» εκτιμά ότι στις 31.12.2008 τα μελλοντικά φορολογητέα της κέρδη θα την επιτρέψουν να ανακτήσει το όφελος των εκπεστέων προσωρινών διαφορών.

Εγγραφές 31.12.2008:

| | | |
|---|--------|--------|
| (XP) Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ($150.000 \cdot 40\%$) | 60.000 | |
| (Π) Αποτελέσματα χρήσεως | | 60.000 |
| (XP) Αποτελέσματα χρήσεως | 60.000 | |
| (Π) Υπεραξία | | 60.000 |

Το κόστος και η υπεραξία μειώνονται σε $250.000 - 60.000 = 190.000$

3.5.4 Υπεραξία

Η διαφορά μεταξύ του κόστους εξαγοράς μίας επιχείρησης και της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων της, αναγνωρίζεται ως υπεραξία (Goodwill) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων». Η υπεραξία,

επομένως, είναι μια υπολειμματική αξία. Οι περισσότερες φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία, δηλαδή δεν επιτρέπουν την έκπτωση της υπεραξίας κατά την εκποίηση της θυγατρικής ή αντίστοιχα την έκπτωση ζημίας από μείωση της αξίας της υπεραξίας (Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»), με αποτέλεσμα να δημιουργείται μία διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της (συνήθως μηδενικής) φορολογικής της βάσης.

Το Δ.Λ.Π. 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας, θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας ως υπολειμματικού ποσού και την εκ νέου αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, που οδηγεί με τη σειρά της σε νέα μεταβολή της υπεραξίας, δηλαδή δημιουργείται ένας φαύλος κύκλος. Η απαγόρευση ισχύει μόνο κατά την έκταση που αυτή σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Παράδειγμα 9:

Κατά την απόκτηση μίας εταιρίας στη χρήση 2009, προέκυψε υπεραξία ποσού €3.000, η οποία σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3, δεν αποσβένεται λογιστικά, αλλά ελέγχεται για απομείωση, η οποία όπως είδαμε, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Αντίθετα, οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν την απόσβεση της υπεραξίας σε ποσοστό 20% ετησίως. Έτσι, την ημέρα της εξαγοράς η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι €3.000, ενώ ένα χρόνο αργότερα είναι €2.400. Άρα, στη χρήση 2010 προκύπτει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά ποσού €600, για την οποία αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

3.5.5 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Συγγενείς και Κοινοπραξίες

Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς ή δικαιώματα σε κοινοπραξίες μπορεί να διαφοροποιείται από τη φορολογική τους βάση, με αποτέλεσμα να έχουμε προσωρινές διαφορές. Οι διαφορές αυτές μπορούν να προκύψουν σε διάφορες περιπτώσεις:

- Ύπαρξη αδιανέμητων κερδών θυγατρικών, συγγενών και κοινοπραξιών.
- Μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος, π.χ. εγκατάσταση μητρικής και θυγατρικής σε διαφορετικές χώρες
- Μείωση λογιστικής αξίας μιας επένδυσεως σε συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες, εκτός αν, η μητρική ή ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρόνο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς και πιθανολογείται ότι δεν θα αναστραφεί, η προσωρινή διαφορά στο μέλλον (Πρωτοψάλτης - Βρουστούρης, 2002).

Το ίδιο πρέπει να πράττει μια επιχείρηση για τις εκπεστές προσωρινές διαφορές, να καταχωρεί δηλαδή μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, αλλά μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον και θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος.

Ακολουθεί ανάλυση των παραπάνω περιπτώσεων:

Εφόσον η μητρική ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με την επένδυση. Συνεπώς, αν η μητρική αποφασίσει να μη διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο ορατό μέλλον, η μητρική δεν καταχωρεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Η επιχείρηση παρακολουθεί στο δικό της τηρούμενο νόμισμα τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας επιχειρήσεως εξωτερικού που είναι αναπόσπαστο μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Όταν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημιά μιας επιχειρήσεως εξωτερικού προσδιορίζεται σε ξένο νόμισμα, οι μεταβολές στη τιμή συναλλάγματος δημιουργούν προσωρινές διαφορές. Λόγω του ότι τέτοιες προσωρινές διαφορές αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ίδιας επιχειρήσεως εξωτερικού και όχι την επένδυση της μητρικής στην επιχείρηση, η μητρική καταχωρεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Ένας επενδυτής σε συγγενή επιχείρηση που δεν ελέγχει την επιχείρηση, καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από φορολογητέες προσωρινές διαφορές που συνδέονται με την επένδυση στη συγγενή.

Όταν ο κοινοπρακτών μπορεί να ελέγχει τη διανομή των κερδών και πιθανολογείται ότι τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, δεν καταχωρεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

3.6 Νομοθεσία Τήρησης Βιβλίων – Δ.Λ.Π. 12

Λόγω του συγκεκριμένου Δ.Λ.Π. 12 και των καινοτομιών που εισήγαγε, προστέθηκαν κάποια επιπλέον λογιστικά βιβλία που πρέπει να τηρούνται για να καλύψουν αυτές τις αλλαγές. Με βάσει τις διατάξεις της νέας § 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., οι υποχρεώσεις της επιχείρησης που τηρεί λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π, υποχρεούται (Τότση, 2007) :

Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Ο πίνακας συντάσσεται εξωλογιστικά μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού. Σε αυτόν τον πίνακα απεικονίζονται σε τρεις χωριστές στήλες τα παρακάτω δεδομένα:

- Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία(Λογιστική βάση)
- Η αξία που προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας(Φορολογική βάση)
- Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Ενδεικτικό Υπόδειγμα Π.Σ.Λ.Φ.Β.

| | Λογιστική Βάση | Φορολογική Βάση | Διαφορές | |
|--------------------------------------|----------------|-----------------|----------|---------|
| | | | Χρέωση | Πίστωση |
| Λογαριασμός | | | | |
| 60 - Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού | 4000 | 3800 | - | -200 |
| 65 - Παροχές Τρίτων | 1000 | 1100 | 100 | - |
| 66-Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων | 1130 | 1090 | - | -40 |
| 68-Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως | 1600 | 1200 | - | -400 |
| 75-Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών | 1800 | 1600 | 200 | - |
| 76-Έσοδα Κεφαλαίων | 2000 | 2300 | - | -300 |
| 83-Προβλέψεις για Έκτατους Κινδύνους | 3000 | 1200 | 1800 | - |

- B. *Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.* Στο μητρώο αυτό καταχωρούνται μόνο τα πάγια που διαφοροποιούνται λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., είτε ως προς την αρχική τους αξία προ των αποσβέσεων (τιμή κτήσης) είτε ως προς τις αποσβέσεις. Για κάθε πάγιο που διαφοροποιείται καταχωρείται η φορολογική του αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις (συντελεστής και αξία απόσβεσης) και η φορολογική αναπόσβεστη αξία αυτού.
- C. *Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.* Οι πίνακες αυτοί συντάσσονται και καταχωρούνται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού. Τα δεδομένα των πινάκων πρέπει να προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται κατά την διπλογραφική μέθοδο.

Σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις της § 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. τα δεδομένα των πινάκων πρέπει να προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται κατά τη διπλογραφική μέθοδο. Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., έχει τη δυνατότητα να επιλέγει έναν από τους πιο κάτω τρόπους διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης που ενδεικτικά αναφέρονται, χωρίς να αποκλείεται η εφαρμογή οποιουδήποτε άλλου τρόπου διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούνται προκύπτουν τα δεδομένα των ανωτέρω πινάκων.

α) Τήρηση Δύο Αυτοτελών Λογιστικών Συστημάτων

Τήρηση παράλληλου διπλογραφικού συστήματος με χωριστό Ημερολόγιο και Καθολικό (Βοηθητικό λογιστικό σύστημα). Στο σύστημα αυτό λογιστικοποιούνται οι συναλλαγές με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας με εισαγωγή των δεδομένων των συναλλαγών, είτε την ίδια ημερομηνία, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Τα δύο λογιστικά συστήματα (κύριο και βοηθητικό) χρησιμοποιούν το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και η διαφορά των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποτελεί τη διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης η οποία και καταχωρείται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β.

β) Τήρηση Συμπληρωματικού Λογιστικού Συστήματος

Τήρηση παράλληλου συμπληρωματικού διπλογραφικού συστήματος με χωριστό ημερολόγιο και Καθολικό (Βοηθητικό λογιστικό σύστημα). Στο λογιστικό

αυτό σύστημα λογιστικοποιούνται οι διαφορές (μεταξύ των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας) ή και οι αντιστροφές των συναλλαγών που έχουν λογιστικοποιηθεί στο κύριο λογιστικό σύστημα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Στο σύστημα αυτό λογιστικοποιούνται οι διαφορές είτε ανά συναλλαγή την ίδια ημερομηνία, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

γ) Τήρηση Λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Οι λογαριασμοί που απαιτούνται για τη σύνταξη των προαναφερθέντων πινάκων παρακολουθούνται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία σε σύστημα λογαριασμών τάξεως ή οποιοδήποτε άλλο σύστημα που θα εξασφαλίζει τη μη ανάμιξη τους με τους λογαριασμούς ουσίας των Δ.Λ.Π.

Στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης διαμορφώνεται από το υπόλοιπο (κέρδος ή ζημία) του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και κανόνων των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας.

3.7 Διερμηνείες

Το περιεχόμενο του Δ.Λ.Π. 12 έρχονται να συμπληρώσουν οι παρακάτω διερμηνείες.

Αρχικά, η Μ.Ε.Δ. 21 «Φόροι εισοδήματος – ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων», ασχολείται με το λογισμό αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος, για ορισμένες κατηγορίες παγίων στοιχείων. συγκεκριμένα, αναφέρεται στις περιπτώσεις που γίνεται αναπροσαρμογή οικοπέδων ή εδαφικών εκτάσεων, στοιχείων δηλαδή τα οποία δεν αποσβένονται, όταν η φορολογία από το κέρδος της πώλησης ενός τέτοιου στοιχείου, διαφέρει από τη φορολογία εισοδήματος που ισχύει για την εταιρία. Για παράδειγμα, αν το κέρδος από την πώληση εδαφικών εκτάσεων φορολογούνται αυτοτελώς με 10% και η φορολογία εισοδήματος ήταν 25% ή αντίστροφα φορολογούνται με 30% και η φορολογία εισοδήματος είχε συντελεστή 25%, τότε ο συντελεστής που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για να υπολογιστεί η αναβαλλόμενη φορολογία είναι αυτός που αφορά τη φορολογία του κέρδους από την πώληση. Δηλαδή, αν το κέρδος από την πώληση έχει

συντελεστή 10%, η αναβαλλόμενη φορολογία θα υπολογιστεί με αυτόν τον συντελεστή και όχι με τον κανονικό συντελεστή της φορολογίας του εισοδήματος, που είναι 25% (Ντζανάτος, 2008).

Η Μ.Ε.Δ. 25 «Φόροι εισοδήματος – μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της», ρυθμίζει θέματα που σχετίζονται με μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος ή των μετόχων που πιθανόν να έχει συνέπειες στις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Όταν αλλάζουν οι φορολογικοί συντελεστές, τότε αλλάζουν και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, γιατί είχαν υπολογιστεί με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν προηγουμένα. Αυτές οι μεταβολές, με βάση τη Μ.Ε.Δ. 25, μεταφέρονται καταρχήν στα αποτελέσματα, εκτός αν αφορούσαν αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, οι οποίες δεν είχαν μεταφερθεί στα αποτελέσματα όταν δημιουργήθηκαν, αλλά είχαν μεταφερθεί κατευθείαν στη καθαρή θέση. Έτσι, αν δημιουργείται μια αναβαλλόμενη φορολογία που αφορά πάγια τα οποία παρακολουθούνται σε αξίες αναπροσαρμογής και η αναβαλλόμενη φορολογία σχετίζεται με τις υπεραξίες που προέκυψαν για αυτά, τότε οι αναβαλλόμενοι φόροι για αυτές τις διαφορές σε εύλογη αξία, μεταφέρονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Το ίδιο συμβαίνει και για διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία, τα οποία παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες.

Επομένως, όταν αλλάζει ο συντελεστής φορολογίας για τέτοιες περιπτώσεις, η επίδραση γίνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση, ενώ για όλες τις άλλες περιπτώσεις, επηρεάζονται τα αποτελέσματα.

Τέλος, η Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. 7 «Εφαρμογή της προσέγγισης της αναπροσαρμογής βάσει του Δ.Λ.Π. 29 – Οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες». Η Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. 7 αναφέρεται σε ένα ζήτημα που σχετίζεται, με αναδιατυπώσεις των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας και εν συνεχεία να επανεκτιμήσει εκ νέου την αναβαλλόμενη φορολογία, επειδή βρίσκεται σε καθεστώς υπερπληθωρισμού. Όταν γίνεται αυτή η αναδιατύπωση, αναδιατυπώνεται η παρούσα χρήση αλλά και η αμέσως προηγούμενη χρήση με βάση τις τιμές της λήξης της παρούσας χρήσης.

Η Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. 7 καθορίζει ότι πρέπει για να γίνει ώστε να αναμορφωθεί ο Ισολογισμός ανοίγματος της συγκρίσιμης χρήσης, γιατί διαφορετικά δεν θα μπορούσαν να προκύψουν μια σειρά ζωτικές πληροφορίες, οι οποίες είναι κυρίως απαραίτητες για τις ταμειακές ροές.

3.8 Αποτίμηση Τρέχουσας - Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αποτιμώνται στο πόσο που αναμένεται να καταβληθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών και φορολογικών νόμων που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (φορολογικούς νόμους) που έχουν τεθεί σε ισχύ ή ουσιαστικά ισχύουν, μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού. Οι εξηγήσεις που δίνει το Δ.Λ.Π. 12 είναι οι εξής:

- Οι τρέχουσες και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών που έχουν θεσπιστεί. Όμως, σε μερικές νομοθεσίες, οι ανακοινώσεις φορολογικών συντελεστών ή νομοσχεδίων έχουν τη δύναμη ψηφισθέντος νόμου, ο οποίος μπορεί να ψηφίζεται μερικούς μήνες μετά την ανακοίνωση των συντελεστών ή των νομοσχεδίων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή.
- Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο κέρδος (ζημία) των χρήσεων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένονται να αναστραφούν.

Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει, κατά την ημερομηνία Ισολογισμού, να ανακτήσει ή να διακανονιστεί τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και των υποχρεώσεών της. Αυτό μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα παρακάτω είτε αμφότερα:

- Το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος, όταν η επιχείρηση ανακτά (διακανονίζει) τη λογιστική αξία της απαίτησης (υποχρέωσης).
- Τη φορολογική βάση της απαίτησης (υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση αποτιμά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και τη φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή διακανονισμού (Πρωτοψάλτης - Κεραμόντε, 2007).

Παράδειγμα 10:

Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 1000€ και φορολογική βάση 700€. Θα εφαρμοζόταν φορολογικός συντελεστής 30%, αν το περιουσιακό στοιχείο είχε πωληθεί και συντελεστής 40% στα άλλα εισοδήματα.

Η επιχείρηση καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των €90(300*30%), αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των €120(300*40%), αν αναμένει να διατηρήσει το περιουσιακό στοιχείο και να ανακτήσει την αναπόσβεστη λογιστική αξία του μέσω τη χρήσεώς του.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται. Ο αξιόπιστος προσδιορισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε προεξοφλητική βάση απαιτεί λεπτομερή προσδιορισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς. Σε πολλές περιπτώσεις τέτοιος προσδιορισμός είναι πρακτικά αδύνατος ή εξαιρετικά πολύπλοκος. Συνεπώς, δεν είναι σωστό να απαιτείται προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Το να επιτραπεί, χωρίς να απαιτείται, η προεξόφληση, θα κατέληγε σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες δε θα ήταν συγκρίσιμες μεταξύ επιχειρήσεων. Συνεπώς, το Δ.Λ.Π. 12 δεν απαιτεί και δεν επιτρέπει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Θα πρέπει να επισημάνουμε ότι οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται σε σχέση με τη λογιστική αξία μιας απαίτησης ή υποχρέωσης. Αυτό ισχύει ακόμη και όπου αυτή η ίδια η λογιστική αξία είναι προσδιορισμένη σε μια προεξοφλημένη βάση, για παράδειγμα στην περίπτωση των δεσμεύσεων παροχών αποχώρησης

Τέλος, η λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού. Η επιχείρηση πρέπει να μειώνει

τη λογιστική αξία μια αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης κατά την έκταση που δεν είναι πλέον πιθανό ότι επαρκές φορολογητέο εισόδημα θα είναι διαθέσιμο για να επιτρέψει την αξιοποίηση του οφέλους, μέρους ή του συνόλου αυτής της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Όταν εκτιμάται ότι θα υπάρξει μελλοντικά επαρκές φορολογητέο κέρδος, τότε η μείωση πρέπει να αναστρέφεται.

3.9 Καταχώρηση Τρέχουσας - Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Ο αναβαλλόμενος φόρος και ως έσοδο και ως έξοδο αναγνωρίζεται είτε στην Καθαρή Θέση είτε στα Αποτελέσματα Χρήσεως, συμπληρωματικά της αναγνώρισης του κέρδους ή της ζημίας από τα οποία (κέρδος ή ζημία) και προέκυψε³¹.

Το Δ.Λ.Π. 12 θέτει το βασικό κανόνα ότι η λογιστική απεικόνιση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων επιδράσεων μιας συναλλαγής ή ενός λογιστικού γεγονότος ακολουθεί τον τρόπο απεικόνισης της ίδιας της συναλλαγής ή του γεγονότος.

Καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσης

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου, κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από:

- a) συναλλαγή ή γεγονός καταχωριζόμενο κατ' ευθείαν στα Ίδια Κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο, ή
- b) ενοποίηση επιχειρήσεων

Όπως εξηγεί το Δ.Λ.Π. 12, οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρίζεται στην Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, όπως π.χ. (Σακέλλη, 2002):

- a) έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση τη περίοδο που αφορούν, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα», αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα σε ταμειακή βάση, και

³¹ Παραδείγματα στις ενότητες 3.4.1 & 3.4.2

- b) κόστος άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία» και αποσβένεται στην Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, αλλά έχει εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς, όταν πραγματοποιήθηκε.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται και αν ακόμη δεν υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να προκύψει για παράδειγμα, από:

- a) μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους,
b) επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, ή
c) μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρίζεται στην Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης, κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα Ίδια Κεφάλαια.

Καταχώρηση στα Ίδια Κεφάλαια

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται κατ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο.

Υπάρχουν περιπτώσεις που μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στα Ίδια Κεφάλαια. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

- a) υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου αποτελέσματος έχει φορολογηθεί,
b) μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει μια αναβαλλόμενη απαίτηση ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα Ίδια Κεφάλαια, ή
c) η επιχείρηση αποφασίζει να καταχωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή εφεξής να μην την καταχωρίσει στο σύνολό της και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα Ίδια Κεφάλαια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα στα Ίδια Κεφάλαια βασίζεται σε μία εύλογη αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της επιχείρησης, κατά τη φορολογική νομοθεσία που τη διέπει ή σε άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία πιο ορθή κατανομή κατά τις περιστάσεις.

Μικτή καταχώρηση

Στην περίπτωση που μια συναλλαγή είναι μικτή, δηλαδή επιδρά συγχρόνως και στην Ίδια Κεφάλαια και στα Αποτελέσματα Χρήσης, τότε γίνεται διαχωρισμός των αναβαλλόμενων φόρων. Δηλαδή, τα χρεωστικά ποσά φόρου μεταφέρονται στα Ίδια Κεφάλαια για πιστωτικές αναπροσαρμογές και στη συνέχεια μεταφέρονται σε υπολογαριασμό των Κερδών εις Νέο. Αν όμως πραγματοποιηθεί μια φορολογική αναπροσαρμογή που ποτέ δεν θα αντιστοιχίσει σε μία λογιστική, τότε μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης, ακόμα και αν το στοιχείο που αναπροσαρμόζεται επιδρά στα Ίδια Κεφάλαια.

3.10 Απεικόνιση Τρέχουσας - Αναβαλλόμενης Φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις

Ισολογισμό:

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων», ως ιδιαίτερα κονδύλια κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού, θα πρέπει να απεικονίζονται:

- Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Συγκεκριμένα οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να απεικονίζονται στον ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αντίστοιχα, δηλαδή οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις καταχωρούνται στο λογαριασμό «Προβλέψεις και Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις» του Παθητικού, ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις στο λογαριασμό «Πάγια περιουσιακά στοιχεία» του Ενεργητικού. Οι λογαριασμοί με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι εξής:

18.60 Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις

18.80 Συμψηφισμός φόρος εισοδήματος από φορολογικές ζημιές

45.60 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

Αποτελέσματα Χρήσης

Οι φόροι έξοδα (ή φόροι έσοδα) που αφορούν το κέρδος (ή ζημία) από συνήθεις δραστηριότητες πρέπει να παρουσιάζονται αφαιρετικά των αποτελεσμάτων, στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Οι φόροι έξοδα (ή έσοδα) αποτελούνται από τα εξής συστατικά στοιχεία:

- το φόρο πληρωτέο, δηλαδή τον τρέχοντα φόρο έφοδο (ή έσοδο) της χρήσης.
- τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο (ή έσοδο), ο οποίος προκύπτει από την πίστωση (ή χρέωση) του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (ή απαίτησης).
- τη διαφορά φορολογικού ελέγχου, δηλαδή τις διαφορές μεταξύ του ποσού που είχε αναγνωριστεί για φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και του ποσού που τελικά επέβαλαν οι φορολογικές αρχές

Ο λογαριασμός στον οποίο καταχωρείται ο φόρος-έξοδο είναι ο 86.60 «Έξοδο φόρου εισοδήματος».

Ίδια Κεφάλαια

Μέσα από το Δ.Λ.Π. 12 δεν έχουμε κάποια πληροφορία σχετικά με απεικόνιση των αναβαλλόμενων φόρων στην Κατάσταση Ιδίων Κεφαλαίων. Αλλά με βάση το Δ.Λ.Π. 1, όπου αναγνωρίζει την επίδραση του Δ.Λ.Π. 12 στα Ίδια Κεφάλαια, τότε τα ποσά του αναβαλλόμενου φόρου που επηρεάζουν απευθείας τα Ίδια Κεφάλαια διότι αφορούν ποσά που καταχωρήθηκαν απευθείας σε αυτά³², θα εμφανίζονται στην Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων.

Συμψηφισμός

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να συμψηφίζονται μόνο αν η επιχείρηση:

- έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και
- προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει την απαίτηση και ταυτόχρονα να διακανονίσει την υποχρέωση.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να συμψηφίζονται μόνο αν:

- η επιχείρηση έχει νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού με τρέχουσες υποχρεώσεις, και

³² Όπως αναφέρθηκε στην ενότητα 3.9

- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται:
 1. με την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα ή
 2. με διαφορετικές επιχειρήσεις, οι οποίες σκοπεύουν είτε να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις με τις υποχρεώσεις είτε να εισπράξουν τις απαιτήσεις και συγχρόνως να διακανονίσουν τις υποχρεώσεις σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις θα διακανονιστούν και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα ανακτηθούν.

Διευκρινίζεται ότι:

Για να αποφεύγεται λεπτομερής προγραμματισμός του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς, το Δ.Λ.Π. 12 απαιτεί από την επιχείρηση να συμψηφίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση με μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση της ίδιας φορολογούμενης επιχείρησης μόνο όταν αφορούν σε φόρους εισοδήματος εισπραττόμενους από την ίδια φορολογική αρχή και η επιχείρηση έχει ένα νομικώς ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις με τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις.

Σε σπάνιες περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα συμψηφισμού και την πρόθεση να διακανονίσει συμψηφιστικά για ορισμένες χρήσεις, αλλά όχι για άλλες. Σε τέτοιες σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται λεπτομερής προγραμματισμός προκειμένου να εξακριβωθεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μιας φορολογητέας οικονομικής μονάδας θα καταλήξει σε αυξημένες φορολογικές πληρωμές στην ίδια χρήση στην οποία μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μιας άλλης φορολογητέας μονάδας θα καταλήξει σε μειωμένες πληρωμές από αυτή τη δεύτερη φορολογητέα μονάδα.

3.11 Γνωστοποιήσεις

Από τις οικονομικές καταστάσεις³³ που είναι υποχρεωμένες οι εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α. να καταρτίζουν με βάση τα Δ.Λ.Π., πολύ σημαντικό ρόλο παίζει το Προσάρτημα, επεξηγηματικές σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες που περιέχουν οι γνωστοποιήσεις είναι απαραίτητες για την κατανόηση

³³ Αναφέρονται στην ενότητα 1.8

των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οι επιχειρήσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π υποχρεούται στη γνωστοποίηση συγκεκριμένων στοιχείων.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν ανάλυση των σημαντικότερων ποσών βάσει των οποίων έχει προσδιοριστεί το έξοδο της φορολογίας, όπως φαίνεται παρακάτω:

- Το τρέχον έξοδο της φορολογίας.
- Οποιοδήποτε διακανονισμοί έχουν γίνει κατά την διάρκεια του έτους επί της τρέχουσας φορολογίας και πιθανόν να αφορούσαν και προηγούμενες χρήσεις.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που δημιουργήθηκε στην τρέχουσα χρήση ή αφορούσε διαγραφή εξόδου, το οποίο δημιουργήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που προήλθε από αλλαγή φορολογικού συντελεστή.
- Το ύψος του οφέλους που προέκυψε από φορολογικές ζημιές ή ελαφρύνσεις προηγούμενων ετών και δεν είχε αναγνωριστεί παρά μόνο στο τρέχον έτος.
- Το ύψος των φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων προηγούμενων ετών που έχει αναγνωριστεί στο τρέχον έτος για την μείωση του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου.
- Το ύψος του φορολογικού εξόδου που αναλογεί στην επίδραση επί των λογιστικών αποτελεσμάτων από αλλαγές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές ή θεμελιώδη λάθη όπως αυτά περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 8.
- Το συνολικό ποσό της τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογίας που επηρεάζει την Καθαρή Θέση της επιχείρησης.
- Έκτατα έσοδα και έξοδα.
- Επεξήγηση του ύψους του φορολογικού εξόδου που προέκυψε σε σχέση με το ύψος των αποτελεσμάτων της χρήσεως.
- Πληροφορίες σχετικά με την επίδραση τυχόν αλλαγής του φορολογικού συντελεστή.
- Το ύψος των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων, που δεν έχουν αξιοποιηθεί και για τις οποίες δεν δημιουργήθηκε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

- Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις ή συμφέροντα σε εξαρτημένες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, για τις οποίες δεν έχει δημιουργηθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- Αναφορικά με το κάθε είδος προσωρινής διαφοράς ή αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες όσον αφορά στα πιο κάτω στοιχεία:
 - ο Το ύψος της αντίστοιχης αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης που έχει αναγνωριστεί στον Ισολογισμό της επιχείρησης για κάθε περίοδο που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις.
 - ο Το ύψος του αναβαλλόμενου εξόδου ή εσόδου φόρου που έχει αναγνωριστεί στο λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως της επιχείρησης.
- Στην περίπτωση σταδιακής διακοπής των λειτουργιών της επιχείρησης, θα πρέπει να εμφανίζονται το ύψος του φόρου που αντιστοιχεί στα:
 - ο Κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από τη διακοπή των λειτουργιών.
 - ο Κέρδη ή τις ζημιές από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης για την περίοδο πριν την διακοπή των λειτουργιών μαζί με τα αντίστοιχα ποσά των προηγούμενων χρήσεων.
- Την επίδραση επί των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης για μερίσματα που έχουν προταθεί προς τους μετόχους της επιχείρησης πριν από την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Ακολουθεί παράδειγμα από μια βιομηχανική-εμπορική εταιρία, για το πως εμφανίζεται η αναβαλλόμενη φορολογία στις σημειώσεις (Γεωργίου, 2003):

| 3. ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ | | |
|--|--------------------|--------------------|
| <u>Φορολογία έτους(εκφρασμένη σε γιλ.\$)</u> | <u>2008</u> | <u>2009</u> |
| Εταιρικός φόρος Κυπριακής Δημοκρατίας πάνω στα κέρδη του έτους | 506 | 350 |
| Εταιρικός φόρος Ηνωμένου Βασιλείου | 19 | 36 |
| | 525 | 386 |
| Έκτατη αμυντική εισφορά | 14 | 81 |
| Αναβαλλόμενη φορολογία | 24 | 92 |
| | 515 | 375 |
| Η σχέση μεταξύ της φορολογικής επιβάρυνσης και του λογιστικού κέρδους εξηγείται ως εξής: | | |
| Λογιστικό κέρδος πριν τη φορολογία | 2.158 | 2.006 |

| | | |
|---|------------|------------|
| Φορολογία έτους με βάση τους κανονικούς συντελεστές στην Κύπρο(28%-29%) | 610 | 582 |
| Φορολογικές επιδράσεις για: | | |
| Ζημιές εξαρτημάτων εταιριών που δεν συμψηφίζονται | 0 | 0 |
| Έξοδα που δεν εκπίπτουν | 86 | 72 |
| Εισοδήματα που δεν φορολογούνται | 85 | 330 |
| Επίδραση χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών και έκπτωση για επένδυση | 69 | 45 |
| Επίδραση χαμηλότερων φορολογικών συντελεστών στον υπολογισμό αναβαλλόμενης φορολογίας | 106 | 0 |
| Άλλες φορολογικές επιδράσεις περιλαμβανομένων προσαρμογών για προηγούμενα χρόνια | 75 | 6 |
| | 515 | 375 |

4. ΠΙΝΑΚΑΣ

Η αναβαλλόμενη φορολογία όπως παρουσιάζεται στον Ισολογισμό αποτελείται από:

| | Όμιλος | | Εταιρία | |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | 2.008 | 2.009 | 2008 | 2009 |
| Διαφορές μεταξύ κεφαλαιουχικών εκπτώσεων και αποσβέσεων | 398 | 467 | 561 | 387 |
| Επανεκτίμηση κτιρίων, μετά από την αφαίρεση αποσβέσεων | 2.189 | 2.145 | 1.545 | 1.672 |
| Επανεκτίμηση γηπέδων | <u>1.478</u> | <u>1.272</u> | <u>1.145</u> | <u>1.175</u> |
| | <u>4.065</u> | <u>3.884</u> | <u>3.251</u> | <u>3.234</u> |
| Χρεωστικά υπόλοιπα αναβαλλόμενης φορολογίας που δεν λογίστηκαν, αναφορικά με τη δημιουργία και αντιλογισμό προσωρινών διαφορών | | | | |
| Ζημιές για φορολογικούς σκοπούς που μεταφέρονται | 479 | 449 | - | - |

Στον 3^ο Πίνακα, παρατηρούμε ότι:

- η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αποτελεί μέρος του ποσού που περιλαμβάνεται στα Αποτελέσματα Χρήσεως της επιχείρησης.
- στο μέσω του πίνακα υπάρχει ανάλυση της φορολογικής αναμόρφωσης που έχει γίνει

Στον 4^ο Πίνακα, παρουσιάζεται συγκεντρωτική ανάλυση της αναβαλλόμενης φορολογίας.

3.12 Διαφορές Δ.Λ.Π. 12 – Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας

Σε αυτή την ενότητα θα αναφερθούν, οι βασικότερες διαφορές και καινοτομίες που επήλθαν στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12.

Η σημαντικότερη καινοτομία είναι ότι υπάρχει μια διαφορετική λογική στον τρόπο υπολογισμού του φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις βρίσκουμε ένα αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), όμως δεν είναι αυτό επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος. Θα πρέπει αυτό το αποτέλεσμα να αναμορφωθεί μέσα από ένα πλήθος “λογιστικών διαφορών”, δηλαδή ποσών που το αυξάνουν ή το μειώνουν. Στη συνέχεια μετά από όλες αυτές τις προσαυξήσεις και τις ειδικές φορολογικές ρυθμίσεις υπολογίζεται ο φόρος, ο οποίος προκύπτει πολλαπλασιάζοντας το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα με τον φορολογικό συντελεστή. Ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αλλάζει όλη αυτή η φιλοσοφία. Τώρα οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι “φορολογικές” καταστάσεις, αλλά καταρτίζονται με βάση τη λογιστική επιστήμη. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων δεν παρουσιάζονται οι λογιστικές διαφορές, αλλά αυτές οι διαφορές διακρίνονται σε “προσωρινές” και “μόνιμες” διαφορές. Οι προσωρινές διαφορές, είναι οι διαφορές ανάμεσα στη λογιστική και φορολογική βάση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, που αναμένεται να αναστραφούν στο μέλλον. Ενώ, οι μόνιμες διαφορές δεν αναμένεται να αναστραφούν στο μέλλον, γιατί επηρεάζουν είτε το λογιστικό είτε το φορολογητέο αποτέλεσμα. Έτσι γίνεται η εισαγωγή της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία ουσιαστικά οδηγεί στην αποσύνδεση των οικονομικών καταστάσεων από τη φορολογική νομοθεσία. Επομένως, έχουμε την εμφάνιση των εννοιών αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και υποχρέωσης προς τις φορολογικές αρχές.

Με το Δ.Λ.Π. 12 έχουμε τη διάκριση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. υπάρχει η διάκριση σε αναλογούν και οφειλόμενο φόρο. Ο τρέχων φόρος, που είναι ο πληρωτέος φόρος, μαζί με την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση μας δίνει το σύνολο των “φόρων εξόδων”. Αυτό ο “φόρος έξοδο” εμφανίζεται ως αφαιρετικό στοιχείο του λογαριασμού κέρδη προ φόρων, στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Ο παραπάνω κανόνας δεν ισχύει στην περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος αφορά στοιχεία, τα οποία μεταφέρονται απευθείας στην Καθαρή Θέση. Ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. το αντίστοιχο ποσό

εμφανίζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και συγκεκριμένα ως αφαιρετικό στοιχείο της Καθαρής Θέσης³⁴.

Στην περίπτωση της αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων και ιδιαίτερα της αναπροσαρμογής της αξίας παγίων στοιχείων του Ενεργητικού, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, η αναπροσαρμογή³⁵ εμφανίζεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια με σχηματισμό αποθεματικών αναπροσαρμογής, εκτός αν αντιστραφούν παλιότερες ζημιές αναπροσαρμογής που τότε βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Ενώ με τα Ε.Λ.Π. η αναπροσαρμογή³⁶ εμφανίζεται στην Καθαρή Θέση. Επίσης, βάσει του Δ.Λ.Π. 16, η αποτίμηση των στοιχείων γίνεται σε εύλογη αξία, οπότε δημιουργούνται προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, άρα το θέμα αντιμετωπίζεται από το Δ.Λ.Π. 12 με αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας για αυτό το υπερβάλλον ποσό. Ενώ με τα Ε.Λ.Π., η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι αυτή που αναγνωρίζεται και φορολογικά.

Επίσης, η περίπτωση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζεται από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων και έτσι οδηγούμαστε στην ύπαρξη αναβαλλόμενης φορολογίας. Με βάση το Δ.Λ.Π. 12, για να υπολογιστεί η υπεραξία χρειάζεται η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας λόγω του ότι η αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία, όπως αναφέραμε και προηγουμένως. Ενώ, στα Ε.Λ.Π. η υπεραξία κατά την ενοποίηση δύο επιχειρήσεων υπολογίζεται ως το επιπλέον ποσό που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και των υποχρεώσεών της.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 12, απαιτούνται εκτεταμένες γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος, σε σχέση με αυτές που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π.

Έχουμε την εισαγωγή τήρησης νέων λογιστικών βιβλίων, με βασικότερο τον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης, έτσι ώστε να διευκολύνεται η εξωλογιστική αναμόρφωση, της διαφοράς ανάμεσα σε λογιστική και φορολογική βάση.

Με το Δ.Λ.Π. 12 δίνει τη δυνατότητα της αξιοποίησης του φορολογικού πλεονεκτήματος των ζημιών χρήσης. Δηλαδή, η ζημιά χρήσεως που μεταφέρεται σε

³⁴ Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν.2190/1920

³⁵ Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 η αναπροσαρμογή γίνεται σε ετήσια βάση

³⁶ Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η αναπροσαρμογή γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια

επόμενα χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο του εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει στο μέλλον κέρδη που θα γίνει εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν εξετάζεται, αλλά ούτε λογιστικά καταγράφεται το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέον ζημιές.

3.13 Τροποποιήσεις και Προσθήκες στο Δ.Λ.Π. 12

Με τον κανονισμό 1274/08, που θεσμοθετήθηκε το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1, έγιναν αρκετές αλλαγές σε παραγράφους του Δ.Λ.Π. 12, οι οποίες όμως έχουν έναν κοινό άξονα. Αναφέρονται σε χειρισμούς φόρων που σχετίζονταν στο παρελθόν άμεσα με την Καθαρή Θέση, δηλαδή φόρους που δεν εμφανίζονταν στα αποτελέσματα και οι οποίοι στο εξής εμφανίζονται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, είτε κατά τον αρχικό λογισμό τους ή αργότερα σαν προσαρμογή στην ίδια κατάσταση.

Με τον κανονισμό 495/2009, έγιναν πολλές τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 12. Αφορούν χειρισμούς που σχετίζονται με τις συνενώσεις και βασικά τροποποιούν προηγούμενες ρυθμίσεις που υπήρχαν, με ελάχιστες εξαιρέσεις προσθήκης νέων παραγράφων. Κάποιες από αυτές τις τροποποιήσεις παρουσιάζονται παρακάτω (Ντζανάτος, 2010):

- Σε μία συνένωση, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων της αποκτώμενης επιχείρησης, επιδρά άμεσα στην υπεραξία ή στο κέρδος (αρνητική υπεραξία) από τη συνένωση.
- Όταν γίνεται μία συνένωση, υπολογίζονται όλοι οι αναβαλλόμενοι φόροι που αφορούν τα επιμέρους στοιχεία της αποκτώμενης επιχείρησης και αυτό επιδρά στον υπολογισμό της υπεραξίας, για την οποία όμως δεν λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος.
- Από τις συνενώσεις μπορεί να υπάρξουν και άλλες επιδράσεις στους φόρους. Αν π.χ. ο αποκτών είχε ζημιές και δεν είχε λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, επειδή δεν θα έκανε κέρδη, αλλά τώρα (π.χ. είναι συγχώνευση) θα συμψηφίσει τις ζημιές του με τα κέρδη της απορροφούμενης, πρέπει να λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, χωρίς να πειράξει την

υπεραξία. Θα μπορούσε να συμβεί και το αντίθετο. Αυτές οι διαφορές όμως λογίζονται μετά τη συνένωση, θεωρείται ότι δεν την αφορούν και δεν επιδρούν στον υπολογισμό της υπεραξίας.

- Έτσι υπάρχουν πιθανά εγγραφές αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που πρέπει να γίνουν μετά τη συνένωση και σχετίζονται με αυτήν. Αν αφορούν γεγονότα που ήταν γνωστά την ημερομηνία της συνένωσης, οι φόροι μειώνουν την υπεραξία, ενώ διαφορετικά μεταφέρονται στα συνολικά έσοδα (αποτελέσματα).
- Προσωρινές διαφορές και αναβαλλόμενοι φόροι, μπορεί να προκύπτουν επίσης: α) στις συνενώσεις όταν το κόστος απόκτησης κατανέμεται σε στοιχεία αποτιμημένα σε εύλογες αξίες β) όταν γίνεται επανεκτίμηση (αναπροσαρμογή) περιουσιακών στοιχείων γ) στην υπεραξία που προκύπτει από συνενώσεις δ) ο αρχικός λογισμός ενός στοιχείου, διαφέρει από το άμεσα φορολογητέο ποσό (π.χ. αν υπάρχουν επιχορηγήσεις) ε) όταν μεταβάλλεται η λογιστική αξία συμμετοχών και χρεογράφων λόγω αποτίμησης.
- Μια προσωρινή διαφορά, μπορεί να καταχωρείται με την αρχική καταχώριση ενός στοιχείου, αν δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (π.χ. πήρα ένα ΕΙΧ που δεν θα αναγνωριστούν καθόλου τα έξοδά του, έκανα ένα ταξίδι που δεν θα εκπεστεί το έξοδο, έκανα ένα έσοδο που είναι αφορολόγητο με μετρητά, έκανα ένα έσοδο που είναι αφορολόγητο με χρέωση παγίου κ.λ.π. σ.σ.). Η αντιμετώπιση για αναβαλλόμενους φόρους είναι κατά περίπτωση.
- Πρέπει να γνωστοποιείται: το σύνολο του τρέχοντος φόρου και το σύνολο του αναβαλλόμενου φόρου που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στην Καθαρή Θέση.
- Πρέπει να γνωστοποιείται: η συμφωνία αποτελέσματος προ φόρων και φόρου, με το φόρο που θα προέκυπτε αν εφαρμόζονταν στα προ φόρων, ο ισχύον ή οι ισχύοντες συντελεστές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

4.1 Επιπτώσεις από την Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. – Δ.Π.Χ.Π.

Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις έχει ως στόχο της παροχή πληρέστερης πληροφόρησης στους επενδυτές και την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς. Ωστόσο αποτελέσματα από διεθνείς έρευνες εγείρουν αμφιβολίες για το πόσο τα Δ.Π.Χ.Π. συνέβαλαν στη διαφάνεια και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κάποιες από αυτές τις έρευνες αναφέρονται στη συνέχεια.

Σύμφωνα με τους Mills et al.(2002), η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. δίνει μεγάλη ευελιξία στα διοικητικά στελέχη για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, ώστε αντί να έχουμε διασφάλιση της παροχής αξιόπιστων πληροφοριών στο επενδυτικό κοινό, να αποτελούν εργαλείο παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων για να επιτευχθούν οι στόχοι από τα διοικητικά στελέχη.

Μια από τις γνωστές μεθόδους για τον προσδιορισμό των παραποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η μέθοδος των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων μιας επιχείρησης (Bath, Beaver, and Landsman, 2005). Το σύνολο των δεδουλευμένων (total accruals) διακρίνεται στο τμήμα εκείνο που είναι συνδεδεμένο με τις δραστηριότητες της επιχείρησης και το οποίο δεν μπορεί να επηρεαστεί από τη διοίκηση (non-discretionary accruals) και στο τμήμα εκείνο που η διοίκηση μπορεί να μεταβάλλει κατά βούληση (discretionary or abnormal accruals), π.χ. το ύψος των αποσβέσεων. Θεωρείται ότι μια εταιρία μπορεί να επηρεάσει το ύψος των κερδών της μεταβάλλοντας το μέγεθος των δεδουλευμένων που έχει στην ευχέρειά της, καθώς το άθροισμα των καθαρών χρηματοροών από τις δραστηριότητές της και του συνόλου των δεδουλευμένων συνιστούν τα κέρδη της.

Η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στον σκόπιμο «χειρισμό» στοιχείων τους, π.χ. υπερτίμηση στοιχείων ενεργητικού, πωλήσεων και κερδών ή υποτίμηση των υποχρεώσεων, εξόδων ή ζημιών με σκοπό να επιτευχθεί το επιθυμητό ύψος τους. Όλοι αυτοί οι χειρισμοί οδηγούν σε αλλοίωση της ορθής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων. Ως μέσα για την πραγματοποίηση των

παραποιήσεων χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι που περιλαμβάνονται στον όρο δημιουργική ή επινοητική λογιστική (creative accounting). Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι η εφαρμογή της δημιουργικής λογιστικής δεν αποτελεί κατ' ανάγκη και παρανομία ή απόκλιση από τα Δ.Π.Χ.Π. Η δημιουργική λογιστική επικεντρώνεται στην εκμετάλλευση της απουσίας κάποιου κανονισμού ή την επιλογή επιτρεπτών λογιστικών μεθόδων, που ίσως να μην είναι κατάλληλες στη συγκεκριμένη περίπτωση, για να δείξουν μία συγκεκριμένη επιθυμητή εικόνα των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης μίας επιχείρησης (Βλάχος, 2010).

Σε μια έρευνα των Burgstahler et al. (2006), διαπιστώθηκε ότι οι οικονομικές καταστάσεις των μη εισηγμένων επιχειρήσεων, οι οποίες δεν εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π., δεν είναι αξιόπιστες, δηλαδή έχουν κίνητρα φοροδιαφυγής, σε σχέση με τις εισηγμένες εταιρίες, οι οποίες δεν επιλέγουν τη δήλωση μειωμένων κερδών, ώστε να αποφύγουν ενδεχόμενη μείωση στην τιμή της μετοχής τους. Στην συγκεκριμένη έρευνα, οι μη εισηγμένες εταιρίες εμφανίζονται ως πιο πιθανές να παραποιήσουν τα κέρδη τους σε σχέση με τις εισηγμένες σε αναλογία 12 από τις 13 χώρες του δείγματος, με εξαίρεση την Ελλάδα. Σύμφωνα με τους συγγραφείς, αυτό το γεγονός αποδίδεται στο ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν τον υψηλότερο βαθμό παραποίησης κερδών μεταξύ των εισηγμένων επιχειρήσεων όλων των χωρών.

Την ίδια άποψη υποστηρίζει στην έρευνά του ο Baralexis (2004). Οι μεγάλες επιχειρήσεις στην Ελλάδα, μέσω της 'δήθεν' εφαρμογής της δημιουργικής λογιστικής για να βελτιώσουν την παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων, καταλήγουν σε υπερεκτίμηση των κερδών τους με κίνητρο την εξωτερική χρηματοδότηση, ενώ οι μικρές εταιρίες υποεκτιμούν τα κέρδη τους προκειμένου να πληρώσουν λιγότερο φόρο εισοδήματος. Έτσι καταλήγουμε σε παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και σε λανθασμένη πληροφόρηση προς τους επενδυτές, τους ελεγκτές και τις ρυθμιστικές αρχές.

Βέβαια υπάρχει και η άποψη μέσα από την έρευνα των Spathis & Georgakopoulou (2007) που εξετάζοντας το αντίκτυπο από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα, παρατηρεί θετικές αλλαγές. Η πιο σημαντική αλλαγή είναι ότι κατάφεραν οι οικονομικές καταστάσεις να μην είναι 'φορολογικές' καταστάσεις. Αυτό έγινε μέσα από το Δ.Λ.Π. 12 και συγκεκριμένα με την δημιουργία της αναβαλλόμενης φορολογίας, στην οποία αντικατοπτρίζονται οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των στοιχείων, σύμφωνα με όσα επιβάλλει το Δ.Λ.Π. 12, και της

αντίστοιχης φορολογικής τους, με την προϋπόθεση ότι αυτές οι διαφορές δημιουργούν μελλοντικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

Θα ολοκληρώσουμε με την έρευνα που διενεργήθηκε από την Grant Thornton τον Αύγουστο του 2010 που αναλύει τις επιδράσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. επιχειρήσεων πλην Τραπεζών και Ασφαλιστικών. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε μέσω της συλλογής στοιχείων και της άντλησης των σχετικών πληροφοριών όπως αυτές απεικονίζονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών για τη χρήση 2009. Τα απαραίτητα για την πραγματοποίηση της έρευνας στοιχεία, αντλήθηκαν από τις γνωστοποιήσεις και τις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων του συνόλου των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών για τη χρήση 2009. Σύμφωνα με την έρευνα είναι εμφανής η κάμψη της απόδοσης των επιχειρήσεων όπως απεικονίζεται στη μείωση του κύκλου εργασιών ή των καθαρών κερδών αλλά και η χειροτέρευση του οικονομικού περιβάλλοντος όπως απεικονίζεται στην αύξηση των προβλέψεων και των επισφαλών απαιτήσεων. Τα πιο βασικά συμπεράσματα παρουσιάζονται παρακάτω:

- Ο κύκλος εργασιών των εισηγμένων στο ΧΑ εταιρειών, εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών, παρουσιάζεται 12% μειωμένος, με το 74% των εταιρειών περίπου να εμφανίζουν μείωση σε σχέση με το 2008. Η μείωση αυτή αφορά κατά 64% μόνο 5 εταιρείες.
- Το 54% των εταιρειών, εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών, εμφανίζουν κέρδη μετά φόρων, ενώ το 61% των εταιρειών εμφανίζουν μείωση των κερδών τους ή ακόμα μεγαλύτερες ζημιές από την προηγούμενη χρήση. Τα συνολικά κέρδη μετά φόρων εμφανίζονται αυξημένα κατά 16% με την αύξηση αυτή όμως να αφορά κυρίως μόνο μία εταιρεία η οποία παρουσιάζει αύξηση στα κέρδη μετά φόρων 1 δις € περίπου. Αν δεν λάβουμε υπ' όψιν την επίδραση της συγκεκριμένης εταιρείας τα κέρδη μετά φόρων των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών, εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών, εμφανίζονται μειωμένα κατά 25%, ποσοστό που αντικατοπτρίζει την πραγματική εικόνα για την χρηματοοικονομική επίδοση των περισσότερων επιχειρήσεων.

- Η επιβάρυνση των εταιρειών από την τρέχουσα φορολογία παρουσιάζεται αυξημένη κατά 30% κυρίως λόγω της έκτακτης εισφοράς που επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης του 2009.
- Ο δανεισμός των εταιρειών εμφανίζεται μειωμένος κατά 2% με τις εταιρείες να μην έχουν τις ίδιες δυνατότητες με το πρόσφατο παρελθόν για χρηματοδότηση από τις τράπεζες. Ο μακροπρόθεσμος τραπεζικός δανεισμός αντιπροσωπεύει το 62% περίπου του συνολικού δανεισμού για το 2009, ποσοστό που διαφοροποιείται ελάχιστα σε σχέση με το 2008. Ο δείκτης του δανεισμού ως προς τα ίδια κεφάλαια εμφανίζεται ελαφρώς βελτιωμένος κατά 3% το 2009 αλλά παραμένει σε πολύ υψηλά επίπεδα, και συγκεκριμένα στο 0,89 από 0,92 το 2008.
- Η ρευστότητα των εταιρειών εμφανίζεται μειωμένη κατά 18% με το 48% των εταιρειών να παρουσιάζουν μείωση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα.

Από την ανάγνωση των εκθέσεων ελέγχου που χορήγησαν οι ορκωτοί ελεγκτές, είναι ενθαρρυντικό το γεγονός ότι χορηγήθηκαν εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη σε ποσοστό 97,5%, γεγονός που αποτελεί ένδειξη ορθότερης εφαρμογής των απαιτήσεων των Προτύπων από μέρους των επιχειρήσεων. Εντούτοις, συνεχίζουν να χορηγούνται εκθέσεις ελέγχου με θέματα έμφασης, τα οποία κυρίως αφορούν τη μη διενέργεια προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους ή δικαστικές αγωγές κάνοντας φανερό το γεγονός ότι έχει καθιερωθεί από τις επιχειρήσεις ως πρακτική η μη διενέργεια ή η υποεκτίμηση των σχετικών προβλέψεων. Σε ορισμένες εταιρείες είναι εμφανές ότι υποβαθμίζεται συστηματικά η παροχή σημαντικών πληροφοριών. Ορατός είναι πλέον ο κίνδυνός ο οποίος είχε επισημανθεί και στις προηγούμενες έρευνες να υποβαθμιστεί η αξία κάποιων γνωστοποιήσεων, είτε λόγω δυσκολιών στην παροχή της πληροφόρησης, είτε λόγω απροθυμίας παροχής τους από τις Διοικήσεις των εταιρειών. Συνέπεια αυτού είναι να παγιώνεται η παράθεση ελλিপών ή η παράλειψη γνωστοποιήσεων για κάποιες συναλλαγές.

4.2 Επιπτώσεις από την Εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12 στις Οικονομικές Καταστάσεις

Με όσα έχουμε αναφέρει στην προηγούμενη ενότητα, είναι εμφανές το ενδιαφέρον της διεθνούς αρθρογραφίας για την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το ενδιαφέρον όμως είναι ακόμη μεγαλύτερο λόγω της στενής σχέσης που υπάρχει ανάμεσα στην παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και της φοροδιαφυγής. Υπάρχει μια πληθώρα από παραδείγματα λογιστικών σκανδάλων που σημειώθηκαν στις Η.Π.Α. στα τέλη της δεκαετίας του '90 και στις αρχές της τρέχουσας χιλιετίας, που υποδεικνύουν αυτή τη σχέση. Πιο τρανταχτό παράδειγμα είναι η περίπτωση της Enron, της οποίας τα κέρδη της πριν από την πτώχευσή της το 2001 ανέρχονταν σε δισεκατομμύρια ευρώ, ενώ ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλλε ήταν αμελητέος. Δηλαδή, οι εταιρίες προσπαθούν να βρουν τρόπους να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις για να αυξήσουν τα λογιστικά τους κέρδη.

Ένας από αυτούς τους τρόπους είναι μέσω του Δ.Λ.Π. 12, δηλαδή της αναβαλλόμενης φορολογίας. Σύμφωνα με την έρευνα των Badertscher, Phillips, Pincus and Rego (2009), οι εταιρίες χρησιμοποιούν τους αναβαλλόμενους φόρους για να παραποιούν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Διαπίστωσαν ότι οι εταιρίες παρουσιάζουν υψηλή αναβαλλόμενη φορολογία, η οποία συνδέεται με αύξηση των λογιστικών κερδών και μείωση του φόρου εισοδήματος. Με αποτέλεσμα το επενδυτικό κοινό να μην εμπιστεύεται τα μεγέθη των λογιστικών κερδών που ανακοινώνονται από επιχειρήσεις με υψηλή αναβαλλόμενη φορολογία εκτιμώντας ότι είναι αποτέλεσμα παραποίησης.

Επίσης, δυνατότητες για παραποίηση αποτελεσμάτων μπορεί να προκύψει από τη σχέση της αναβαλλόμενης φορολογίας σε σχέση με τις αποσβέσεις. Βάσει του Δ.Λ.Π. 12, γνωρίζουμε ότι ανάγκη για αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης έχουμε όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος. Στην περίπτωση μας, η διαφορά αυτή μπορεί να προκύπτει από τη διαφορετική αντιμετώπιση των αποσβέσεων για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση επιλέγει να αποσβέσει το μηχανολογικό εξοπλισμό της με τη σταθερά μέθοδο απόσβεσης ενώ για φορολογικούς σκοπούς απαιτείται η απόσβεσή του με τη φθίνουσα μέθοδο. Αυτό το ποσό της διαφοράς μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων επί το φορολογικό συντελεστή μεταφέρεται στην αναβαλλόμενη φορολογία, που επηρεάζει την Κατάσταση

Αποτελεσμάτων Χρήσης. Έτσι βλέπουμε πως μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μεταβάλλει το ύψος των αποσβέσεων της, ώστε να επηρεάσει τα αποτελέσματά της μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας. Όμως, οι εταιρίες μπορούν να χειραγωγήσουν τα αποτελέσματά τους, χωρίς να δημιουργήσουν προσωρινές διαφορές, αλλά με τη χρήση μόνιμων διαφορών (Dunbar, Phillips and Rego, 2004).

Έχει ερευνηθεί ότι υπάρχει τρόπος παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων μέσω της απομείωσης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (Christensen, Paik and Stice, 2008). Όπως έχουμε αναφέρει για να μπορέσει μια επιχείρηση να αναγνωρίσει ένα ποσό ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση θα πρέπει να υπάρχουν επαρκείς αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή να είναι πιθανόν ότι θα εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη στην εταιρία, τέτοια ώστε να δημιουργήσουν υποχρεώσεις οι οποίες θα συμψηφίσουν τις απαιτήσεις (big bath and deferred taxes). Το αν θα είναι ικανή η επιχείρηση να έχει μελλοντικά οφέλη είναι ένα υποκειμενικό γεγονός, από το οποίο εξαρτάται το ποσό που θα αναγνωριστεί ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Για να μπορέσει να καλύψει αυτό το πιθανό ενδεχόμενο, η εταιρία προβαίνει στη μέθοδο χειραγώγησης 'big bath', σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζει ένα μεγαλύτερο ποσό εσόδων από ότι αναμένεται να εισρεύσει μελλοντικά στην επιχείρηση, έτσι ώστε να έχει το περιθώριο να καλύψει ίσως και μεγαλύτερο ποσό αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από όσο μπορεί να καλυφθεί. Έτσι ο συνδυασμός αυτής της μεθόδου με τη μέθοδο της απομείωσης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων κατά τον έλεγχο πιθανής πραγματοποίησης τους στο τέλος κάθε χρήσης, κάνουν φανερή την ύπαρξη χειραγώγησης των αποτελεσμάτων. Δηλαδή, υπάρχουν αρκετές ενδείξεις παραποίησης των καταστάσεων, όταν υπάρχει ο συνδυασμός από αυξημένα κέρδη και μικρά ποσά αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που απομειώνονται, στη περίπτωση που δεν θα καλυφθούν από μελλοντικά κέρδη ή από αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Άρα αυτό που κάνει η επιχείρηση είναι να εμφανίσει μειωμένα τα αποτελέσματά της για την παρούσα χρήση, η οποία έχει ήδη μειωμένα κέρδη. Έτσι, στην ήδη επιβαρημένη χρήση καταλογίζονται και οι απομειώσεις αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, ώστε στην επόμενη χρονιά τα αποτελέσματα να εμφανιστούν αυξημένα.

Όμως, έρευνες έχουν δείξει ότι η αναβαλλόμενη φορολογία έχει διττό ρόλο. Από τη μία αποτελεί έναν τρόπο παραποίησης των αποτελεσμάτων και από την άλλη ένα εργαλείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αναγνώριση τυχόν ενδείξεων

χειραγώγησης. Μία από αυτές τις έρευνες είναι των Noor et al. (2007), αναφέρει ότι μελέτησαν εταιρίες για τη χρονική περίοδο 1990-2004 και παρατήρησαν ότι εμφάνιζαν όλο και μεγαλύτερες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος, ώστε να έχουν τη δυνατότητα να αναγνωρίζουν όλο και μεγαλύτερα ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.

Θα ολοκληρώσουμε, με το κομμάτι από την έρευνα που διενεργήθηκε από την Grant Thornton τον Αύγουστο του 2010, που αφορά τις επιπτώσεις από την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12 από τις εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α πλην των τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιριών.

| 5. ΠΙΝΑΚΑΣ | |
|----------------------------------|-----------------------------|
| Κλάδοι Χ.Α.Α. | Αριθμός επιχειρήσεων |
| Ακίνητη περιουσία | 8 |
| Βιομηχανικά προϊόντα & υπηρεσίες | 26 |
| Εμπόριο | 11 |
| Κατασκευές & υλικά κατασκευών | 23 |
| Μέσα ενημέρωσης | 12 |
| Πετρέλαιο & αέριο | 3 |
| Προσωπικά & οικιακά αγαθά | 41 |
| Πρώτες ύλες | 9 |
| Ταξίδια & αναψυχή | 12 |
| Τεχνολογία | 22 |
| Τηλεπικοινωνίες | 1 |
| Τρόφιμα & ποτά | 26 |
| Υγεία | 6 |
| Υπηρεσίες κοινής ωφέλειας | 3 |
| Χημικά | 9 |
| Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες | 10 |
| Σύνολο | 222 |

| 6. ΠΙΝΑΚΑΣ | Ποσά σε εκατ. € | | |
|---|-----------------|-------------|-----------------|
| | 2008 | 2007 | Μεταβολή |
| Ανάλυση φορολογίας εισοδήματος | | | |
| Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις | 1.465 € | 1.614 € | -9% |
| Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις | 3.250 € | 2.924 € | 11% |
| Προβλέψεις φόρων | 115 € | 128 € | -10% |
| Ποσοστό εταιρειών που έχουν σχηματίσει προβλέψεις φόρων | 50% | 52% | |
| Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο | 348 € | 136 € | 156% |
| Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο | 157 € | 418 € | -62% |
| Τρέχων φόρος εισοδήματος | -1.757 € | -1.349 € | 30% |
| Συνολικός φόρος εισοδήματος | -1.948 € | -1.067 € | 83% |

Οι εταιρείες στο σύνολό τους παρουσιάζουν υψηλότερες αναβαλλόμενες υποχρεώσεις (€ 3.250εκατ.) σε σχέση με τις απαιτήσεις (€ 1.465), με τις υποχρεώσεις να αυξάνονται κατά € 325εκατ. και τις απαιτήσεις να μειώνονται κατά € 150εκατ. Η συνολική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων αυξήθηκε σημαντικά κατά € 881εκατ. και ανήλθε σε € 1.948εκατ. Ο τρέχων φόρος εισοδήματος εμφανίζεται αυξημένος κατά 30%, κυρίως λόγω της έκτακτης εισφοράς που επιβλήθηκε στα κέρδη των επιχειρήσεων. Ο αριθμός των εταιρειών που σχηματίζουν πρόβλεψη για φόρους μειώθηκε από 115 το 2008 σε 111 το 2009 με τη σχετική πρόβλεψη να είναι € 115 εκατ. (- € 13εκατ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Σκοπός Έρευνας

Ο σκοπός της παρούσας έρευνας χωρίζεται σε δύο κομμάτια: α) κατά πόσο οι εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογία στις οικονομικές τους καταστάσεις και β) πως μεταβάλλονται οι αναβαλλόμενοι και οι τρέχων φόροι όταν μεταβάλλονται οι τιμές των μετοχών, δηλαδή αν παρέχεται αξιόλογη πληροφόρηση στους επενδύτες, ώστε να μπορέσουν να αξιολογήσουν την εταιρία.

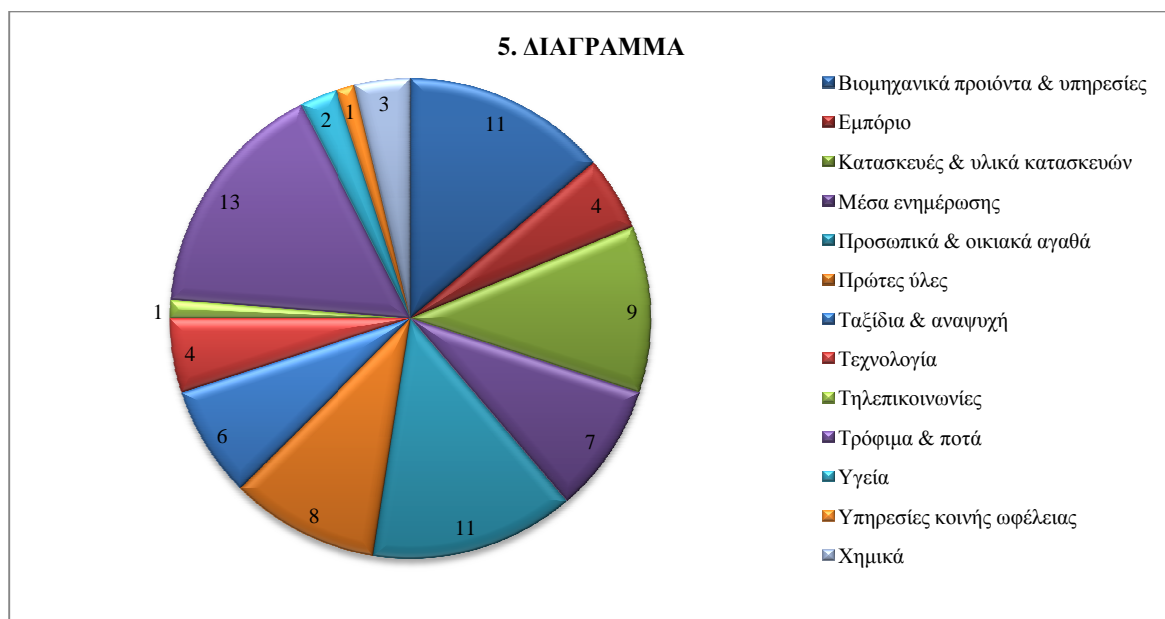
5.2 Περιγραφή Έρευνας

Για να βγουν κάποια αξιόπιστα συμπεράσματα εξετάστηκαν 80 εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α. Έγινε προσπάθεια ώστε να συμπεριληφθεί ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από κάθε κλάδο, δεν συμπεριλαμβάνονται όμως καθόλου εταιρίες από τον τραπεζικό και τον ασφαλιστικό κλάδο, διότι παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες και δεν θα βοηθούσαν στην ολοκλήρωση της έρευνας.

Η διάρκεια για την οποία θα εξετάσουμε το δείγμα είναι η τετραετία 2006-2009. Για το προσδιορισμό τους δείγματος και τη συλλογή των απαραίτητων δεδομένων χρησιμοποιήθηκε η βάση δεδομένων του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών. Στην συγκεκριμένη βάση, όλες οι εισηγμένες εταιρίες είναι υποχρεωμένες από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς να δημοσιεύουν τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές τους καταστάσεις, όπως επίσης και στην προσωπική τους ιστοσελίδα.

Για τις τιμές των μετοχών επιλέχθηκε η τιμή κλεισίματος στις 31/12/2006 για τη χρήση 2006, στις 31/12/2007 για τη χρήση 2007, στις 31/12/2008 για τη χρήση 2008 και στις 31/12/2009 για τη χρήση 2009.

Η κατανομή των εταιριών που επιλέχθηκαν, παρουσιάζεται στον παρακάτω διάγραμμα:

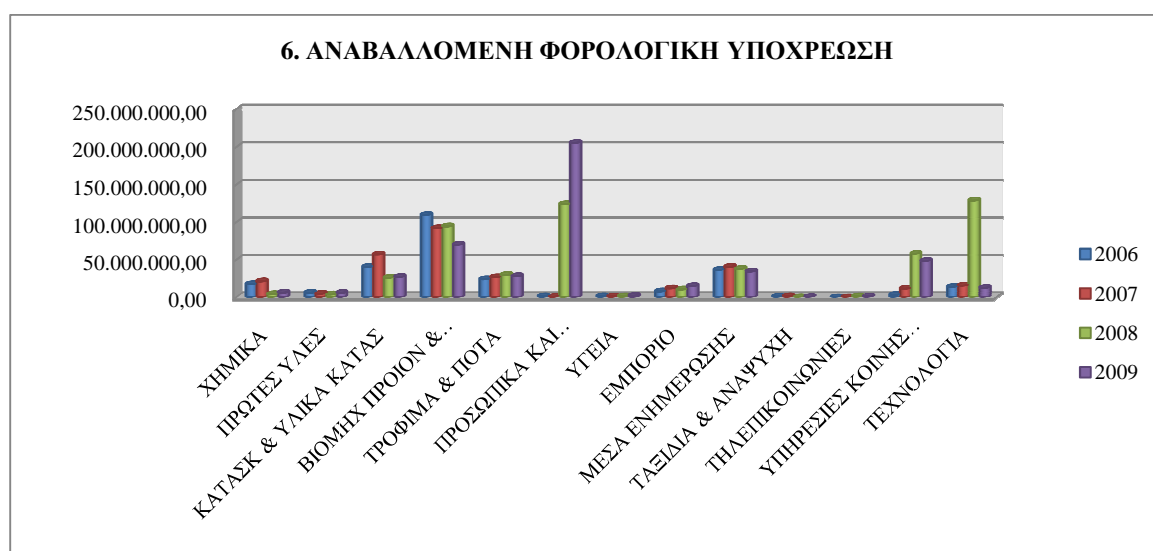


Έγινε επιλογή περίπου του 50% των εταιριών σε κάθε κλάδο, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

| 7. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ Χ.Α.Α. ΕΚΤΟΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ | | | |
|---|-----------------------------------|---------------------|--------------------------------|
| Κλάδοι Χ.Α.Α. | Αριθμός εξεταζόμενων επιχειρήσεων | Σύνολο Επιχειρήσεων | Ποσοστό εταιριών σε κάθε κλάδο |
| Βιομηχανικά προϊόντα & υπηρεσίες | 11 | 26 | 42,31% |
| Εμπόριο | 4 | 11 | 36,36% |
| Κατασκευές & υλικά κατασκευών | 9 | 23 | 39,13% |
| Μέσα ενημέρωσης | 7 | 12 | 58,33% |
| Προσωπικά & οικιακά αγαθά | 11 | 41 | 26,83% |
| Πρώτες ύλες | 8 | 9 | 88,89% |
| Ταξίδια & αναψυχή | 6 | 12 | 50,00% |
| Τεχνολογία | 4 | 22 | 18,18% |
| Τηλεπικοινωνίες | 1 | 1 | 100,00% |
| Τρόφιμα & ποτά | 13 | 26 | 50,00% |
| Υγεία | 2 | 6 | 33,33% |
| Υπηρεσίες κοινής ωφέλειας | 1 | 3 | 33,33% |
| Χημικά | 3 | 9 | 33,33% |
| Σύνολο | 80 | 201 | |

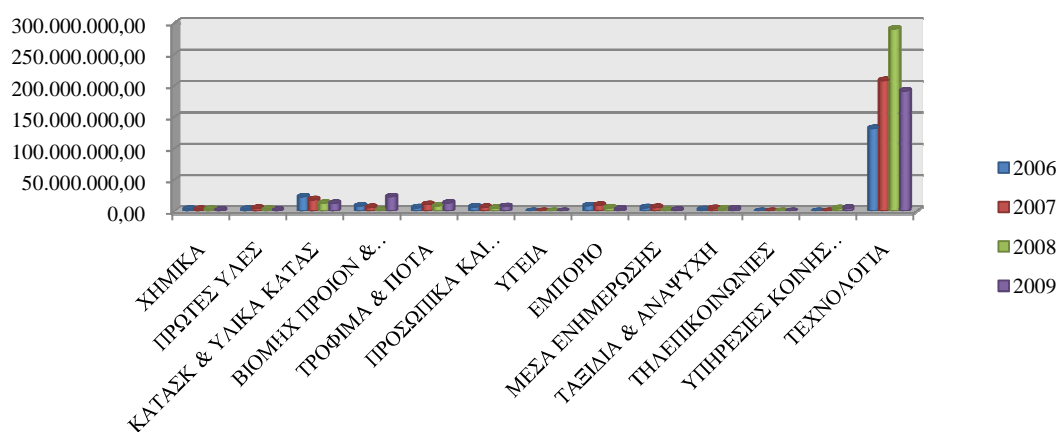
5.3 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας από τις Οικονομικές Καταστάσεις

Ακολουθεί η ανάλυση των κλάδων που εμφάνισαν περισσότερο ή λιγότερο αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, αντίστοιχα.



| 8. ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ | | | | |
|--|----------------|---------------|----------------|----------------|
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
| ΧΗΜΙΚΑ | 17.404.449,14 | 21.159.984,61 | 4.134.000,00 | 6.192.808,64 |
| ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ | 6.068.407,45 | 4.691.904,23 | 3.779.433,21 | 5.983.114,99 |
| ΚΑΤΑΣΚ & ΥΛΙΚΑ ΚΑΤΑΣ | 40.444.931,36 | 56.983.651,49 | 25.970.692,55 | 27.054.937,38 |
| ΒΙΟΜΗΧ ΠΡΟΙΟΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 109.664.661,02 | 91.920.603,13 | 94.323.579,17 | 69.980.428,97 |
| ΤΡΟΦΙΜΑ & ΠΟΤΑ | 24.071.560,22 | 26.633.228,90 | 29.789.368,59 | 28.119.193,77 |
| ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΚΑΙ ΟΙΚΙΑΚΑ ΑΓΑΘΑ | 1.347.539,35 | 681.667,08 | 123.902.495,97 | 205.509.508,74 |
| ΥΓΕΙΑ | 1.407.868,61 | 1.134.867,37 | 1.285.522,29 | 2.007.479,30 |
| ΕΜΠΟΡΙΟ | 7.827.914,56 | 11.914.914,56 | 10.333.569,96 | 14.915.042,54 |
| ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ | 36.521.825,05 | 40.523.408,75 | 37.833.414,37 | 34.284.482,85 |
| ΤΑΞΙΔΙΑ & ΑΝΑΨΥΧΗ | 959.281,17 | 1.352.613,97 | 159.174,48 | 446.640,32 |
| ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ | 2,037,354,40 | 2,044,995,57 | 1,276,451,56 | 1,099,567,63 |
| ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΟΙΝΗΣ ΩΦΕΛΕΙΑΣ | 3.164.862,00 | 11.504.590,00 | 58.021.449,00 | 48.390.880,00 |
| ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ | 13.912.449,95 | 15.597.800,25 | 128.789.679,54 | 12.515.011,79 |

7. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ



9. ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

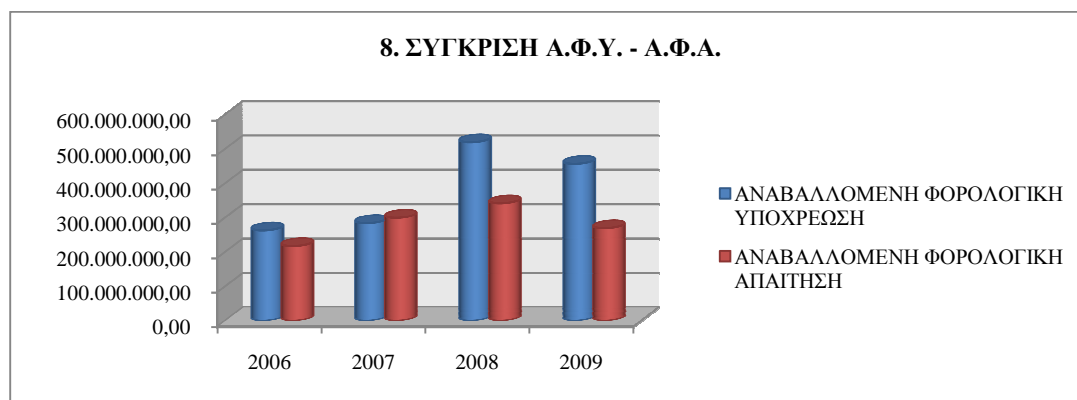
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|--------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| ΧΗΜΙΚΑ | 3.461.948,13 | 3.161.199,06 | 3.137.631,32 | 2.308.181,03 |
| ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ | 3.341.788,19 | 4.893.321,23 | 3.237.917,89 | 2.360.764,56 |
| ΚΑΤΑΣΚ & ΥΛΙΚΑ ΚΑΤΑΣ | 23.394.142,56 | 18.673.810,50 | 13.138.533,29 | 13.008.627,66 |
| ΒΙΟΜΗΧ ΠΡΟΙΟΝ & ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ | 8.844.644,19 | 6.277.374,42 | 1.982.303,44 | 23.504.511,40 |
| ΤΡΟΦΙΜΑ & ΠΟΤΑ | 5.875.401,24 | 11.118.774,64 | 8.924.131,62 | 13.426.285,47 |
| ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΚΑΙ ΟΙΚΙΑΚΑ ΑΓΑΘΑ | 7.121.261,24 | 6.398.090,93 | 5.120.708,17 | 7.910.307,13 |
| ΥΓΕΙΑ | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ΕΜΠΟΡΙΟ | 9.200.036,46 | 10.072.922,38 | 5.675.000,00 | 3.765.000,00 |
| ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ | 5.909.012,00 | 6.272.176,00 | 1.719.732,00 | 2.018.060,00 |
| ΤΑΞΙΔΙΑ & ΑΝΑΨΥΧΗ | 2.868.054,34 | 4.522.440,77 | 4.001.305,67 | 4.060.344,77 |
| ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ | 682,525,98 | 699,500,84 | 0,00 | 0,00 |
| ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΟΙΝΗΣ ΩΦΕΛΕΙΑΣ | 0,00 | 0,00 | 4.526.217,00 | 5.356.001,00 |
| ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ | 132.233.595,79 | 208.577.029,95 | 290.800.258,32 | 191.883.289,03 |

Παρατηρήσεις:

Δύο κλάδοι παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Ο ένας κλάδος είναι των Προσωπικών και Οικιακών Αγαθών, ο οποίος παρουσιάζει υψηλά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Για το 2009 εμφανίζει περίπου €205 εκατ. σε σχέση με το 2006 που εμφάνιζε κοντά στο €1,5 εκατ. Αυτή η αύξηση ξεκίνησε από το 2008, όπου ξαφνικά από τις €680 χιλ. του 2007, έφτασε στα €124 εκατ.

Ο δεύτερος κλάδος είναι της Τεχνολογίας, ο οποίος με βάση το δείγμα μας παρουσιάζει τα υψηλότερα ποσά αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Για την

διάρκεια και των τεσσάρων ετών εμφανίζει ποσά περίπου €200 εκατ., σε σχέση με τους υπόλοιπους κλάδους που είναι γύρω στα €15-20 εκατ.



| 10. ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ Α.Φ.Υ - Α.Φ.Α. | | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | <u>2006</u> | <u>2007</u> | <u>2008</u> | <u>2009</u> |
| ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ | 262.795.749,88 | 284.099.234,34 | 519.598.830,69 | 456.499.096,92 |
| ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ | 217.237.374,31 | 299.425.012,75 | 341.404.530,80 | 269.097.191,02 |

Παρατηρήσεις:

Για τα έτη 2006 & 2007 οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις κυμαίνονται στα ίδια επίπεδα. Συγκεκριμένα, το 2007 έχουμε αύξηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων της τάξεως του 7,5%, ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αυξάνονται κατά 27,5%, σε σχέση με το 2006.

Το 2008, παρατηρείται μια ραγδαία αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης κατά 45,3%, ενώ και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αυξάνεται αλλά σε μικρότερο ποσοστό, 12,3%.

Το 2009, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις κυμαίνονται σε υψηλά επίπεδα, με μια μικρή μείωση της τάξεως 13,70 % & 26,80%, αντίστοιχα, σε σχέση με το 2008.

Παρόλο που το δείγμα μας δεν είναι το 100% των εισηγμένων εταιριών στο Χ.Α.Α., είναι εμφανές ότι με το πέρασμα των χρόνων όλο και περισσότερο εμφανίζουν αναβαλλόμενη φορολογία οι εταιρίες, αναγνωρίζοντας έτσι την χρησιμότητά της.

5.4 Σχέση Αναβαλλόμενης Φορολογίας – Τιμές Μετοχών

Σε αυτό το δεύτερο κομμάτι της έρευνας εξετάζεται αν τόσο οι αναβαλλόμενοι όσο και οι τρέχων φόροι δίνουν αρκετή πληροφόρηση στους επενδυτές, ώστε να αξιολογήσουν την εταιρία.

Δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι οι εισηγμένες εταιρίες χρησιμοποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις ώστε να προσελκύσουν επενδυτές. Θα πρέπει όμως αυτές οι καταστάσεις να περιέχουν λογιστικές μεταβλητές, οι οποίες μπορούν να δώσουν πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους επενδυτές για την αξιολόγηση της εταιρίας, “value relevance”, σύμφωνα με τους Amir et al. (1993).

Σύμφωνα με τους Barth, Beaver and Landsman (2001), μια λογιστική μεταβλητή αντανακλά πληροφόρηση στους επενδυτές όταν μπορεί να συνδεθεί με τις τιμές των μετοχών. Στην περίπτωση μας θα εξετάσουμε την σχέση της αναβαλλόμενης και της τρέχουσας φορολογίας με τις τιμές των μετοχών.

Οι Chandra and Ro (1997) διαπίστωσαν μια σημαντική σχέση μεταξύ της φορολογίας, αναβαλλόμενης και τρέχουσας, με τις τιμές των μετοχών. Αυτή σχέση εκφράζεται από την ακόλουθη εξίσωση:

$$Ps_{i,t} = \alpha - \beta_1 DEF_{i,t} - \beta_2 CUR_{i,t} + e_{i,t}, \text{ όπου:}$$

- $Ps_{i,t}$, είναι η τιμή της μετοχής στο τέλος κάθε χρήσης, 2006-2009, τη χρονική στιγμή t για την εταιρία i
- $DEF_{i,t}$, είναι ο αναβαλλόμενος φόρος διαιρεμένος με τον αριθμό των μετοχών τη χρονική στιγμή t για την εταιρία i
- $CUR_{i,t}$, είναι ο τρέχων φόρος διαιρεμένος με τον αριθμό των μετοχών τη χρονική στιγμή t για την εταιρία i
- $e_{i,t}$, είναι ο διαταρακτικός όρος, που προκύπτει λόγω της παλινδρόμησης

Από την παραπάνω εξίσωση παρατηρούμε ότι υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ φορολογίας και της τιμής των μετοχών. Άρα, για να έχουμε αξιόπιστα συμπεράσματα θα πρέπει να βρούμε αρνητικούς συντελεστές(beta).

Όπως αναφέραμε στην αρχή της ενότητας, το δείγμα μας αποτελείται από 80 εισηγμένες εταιρίες στο X.A.A. από όλους τους κλάδους εκτός από τους εξής: Τραπεζικό, Ασφαλιστικό, Ακίνητης Περιουσίας, Πετρέλαιο & Αέριο και Χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, για την χρονική περίοδο 2006-2009.

| 11. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ | | |
|---|-------------------------------|----------------------|
| Μεταβλητές | Συντελεστές | t Statistic |
| Αναβαλλόμενη φορολογία (DEF) | -13,893 | -3,962 |
| Τρέχουσα φορολογία (CUR) | -17,463 | -4,854 |
| α | Προσαρμοσμένο R Square | Τυπικό σφάλμα |
| 5,692 | 0,863 | 0,006 |

Παρατηρήσεις:

Από τον παραπάνω πίνακα είναι εμφανές ότι και οι δύο μεταβλητές είναι στατιστικά σημαντικές καθώς οι τιμές του t-Statistic < 5 και έχουν και τους προβλεπόμενους συντελεστές. Δηλαδή, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος έχουν αρνητικούς συντελεστές, με στατιστικά σημαντικότερο συντελεστή αυτόν του τρέχον φόρου. Η αναβαλλόμενη φορολογία εμφανίζει σημαντικό συντελεστή -13,893, αλλά η τρέχουσα φορολογία έχει ακόμη μεγαλύτερο -17,463 και στατιστικά σημαντικότερο -4,854.

Το Προσαρμοσμένο R Square (adjusted R²) πρέπει να είναι όσο το δυνατό πιο κοντά στην μονάδα, γιατί μας δείχνει αν οι μεταβλητές δίνουν αρκετή επεξηγηματική πληροφόρηση. Στην περίπτωση μας έχει τιμή 0,863, όπου είναι αρκετά ικανοποιητικό. Έχει αυτή την υψηλή τιμή λόγω και της υψηλής τιμής του συντελεστή της τρέχουσας φορολογίας.

Το τυπικό σφάλμα (e), θέλουμε να έχει μια χαμηλή τιμή, ώστε να περιγράψει μια καλή σχέση μεταξύ των τιμών των μετοχών με την αναβαλλόμενη και την τρέχουσα φορολογία, κάτι το οποίο φαίνεται για το δείγμα μας.

Συνεπώς, τόσο από την τρέχουσα όσο και από την αναβαλλόμενη φορολογία παρέχεται πληροφόρηση στους επενδυτές, με τη συμβολή της τρέχουσας φορολογίας να είναι μεγαλύτερη.

5.5 Συμπεράσματα

Το Δ.Λ.Π. 12 και η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας που εισήχθη με το συγκεκριμένο Δ.Λ.Π. αποτελεί ένα σημαντικό κομμάτι για την επιχείρηση, γιατί δείχνει τις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις της εταιρίας απέναντι στις φορολογικές αρχές, που αφορούν τόσο την τρέχουσα όσο και την μελλοντική περίοδο.

Η εμπειρική έρευνα που διενεργήθηκε είχε ως βασικό στόχο να δείξει αν οι εισηγμένες εταιρίες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογία στις οικονομικές καταστάσεις τους, βοηθούν ώστε οι επενδυτές να έχουν τη σωστή πληροφόρηση για την αξία της επιχείρησης. Μέσα από το συγκεκριμένο δείγμα της έρευνας έγινε εμφανές ότι η τρέχουσα φορολογία ασκεί σημαντική επίδραση στις τιμές των μετοχών, γιατί είναι μια άμεση ταμειακή ροή της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να έχει μεγαλύτερη σημασία για τους επενδυτές. Αυτό το συμπέρασμα δεν αναιρεί την σημαντικότητα της αναβαλλόμενης φορολογίας και την επίδραση που ασκεί και αυτή στις τιμές των μετοχών, καθώς αφορά μελλοντικές ταμειακές ροές για την επιχείρηση. Όμως, η αναβαλλόμενη φορολογία εκτός από πληροφόρηση για την μελλοντική πορεία της επιχείρησης, μας προσφέρει ενημέρωση και για την αναμενόμενη πορεία της επιχείρησης μέσα από τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές. Γι' αυτό δεν πρέπει να αμφισβητηθεί η σημαντικότητά της. Ίσως να πρόεκυπταν πιο λεπτομερή συμπεράσματα, αν η έρευνα αφορούσε ένα μεγαλύτερο δείγμα εισηγμένων εταιριών.

Έχουν γίνει αρκετές έρευνες που προσπαθούν να δείξουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται δίνουν πλήρη και αξιόπιστη πληροφόρηση στους επενδυτές. Όμως, τα τελευταία χρόνια λόγω των μεγάλων λογιστικών σκανδάλων για παραποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, έχουν οδηγήσει τους επενδυτές να είναι πιο διστακτικοί και δύσπιστοι ώστε να εμπιστευτούν τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- Βλάχος Χ., Λουκά Α. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Παπαζήση-Globaltraining, Αθήνα
- Γεωργίου Α. (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη
- Γρηγοράκου Γ. Θ. (2008), Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α. (2006), Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε Συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη
- Κόντος Γ. (2007), Λογιστική Τραπεζών: και εταιριών leasing & factoring, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα
- Λεοντάρη Κ. Μ. (2009), Ανώνυμες Εταιρίες, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
- Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ. (2010), Σύγχρονη Λογιστική: σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. με αναφορά κατά θέμα στα Δ.Λ.Π., τ.1, 2, Εκδόσεις Σταμούλη Αθ., Αθήνα
- Ντζανάτος Δ. (2008), Τα Δ.Λ.Π. με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
- Πρωτοψάλτης Γ. Ν., Βρουστούρης Κ. Π. (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες: πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα, Εκδόσεις Σταμούλη Αθ., Αθήνα
- Πρωτοψάλτης Γ. Ν., Κεραμόντε Α. Γ. (2007), Διαρκής Κωδικοποίηση Δ.Π.Χ.Π., Δ.Λ.Π. και Διερμηνειών, Εκδόσεις Σταμούλη Αθ., Αθήνα
- Πρωτοψάλτης Γ. Ν. (2009), Παραδείγματα Εφαρμογής: Δ.Λ.Π., Δ.Π.Χ.Π. και Διερμηνείες, τ. Α', Εκδόσεις Σταμούλη Αθ., Αθήνα
- Σακέλλη Ι. Ε. (2002), Δ.Λ.Π.: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Εμπορική Νομοθεσία, τ.1, Εκδόσεις Σακέλλη Ε., Αθήνα
- Σακέλλη Ι. Ε. (2009), Ο 'Πανδέκτης' του Λογιστή: λογιστικό και φορολογικό δίκαιον και λογιστική, τ.5, Εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς
- Τότση Ν. Χ. (2007), Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων (Π.Δ. 186/19920), τ.1, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

- Grant Thornton (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, I.F.R.S., τ. Α΄,Β΄, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα

Ξένη

- Collier M. P. (2009), Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision-Making, Εκδόσεις Wiley, Αγγλία

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- Μπεκρή Τ., “Διεθνές Λογιστικό Πρότυπα 12 ‘Φόροι Εισοδήματος’ (Αναβαλλόμενη Φορολογία)”, Επίκουρη Ορκωτή Ελέγκτρια Λογίστρια
- Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
- Ντζανάτος Δ. (2010), “Φόροι εισοδήματος – Τροποποιήσεις και προσθήκες σε επιμέρους παραγράφους του Δ.Λ.Π. 12”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
- Grant Thornton (2006-2009), “Επιπτώσεις εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. στις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών”

Ξένη

- “Adopting IAS”, Business Europe (2000), Vol. 40, 6-6
- Amir, E. and Trevor, S. H. and Elizabeth, K. V. (1993), “A Comparison of the Value-Relevance of U.S. Versus Non-U.S. GAAP Accounting Measures Using Form 20-F Reconciliations”, Journal of Accounting Research, Vol.31, 230-264
- Badertscher, B. A. and Phillips, J. D. and Pincus, M. and Rego, S. (2009), “Earnings Management Strategies and the Trade-Off between Tax Benefits and Detection Risk: To Conform or Not to Conform?” Accounting Review, Vol. 84 Issue 1, 63-97
- Baker, C. R. and Barbu, M. E. (2007), “Trends in research on international accounting harmonization”
- Baralexis S. (2004), “Creative accounting in small advancing countries: The Greek case”, Research paper University of Macedonia

- Barth, E. M. and Beaver, H. W. and John, R. M. and Landsman, R. W. (2005), “Accruals, Accounting-Based Valuation Models, and the Prediction of Equity Values”, *Journal of Accounting*, Vol. 20, 311-345
- Barth, E. M. and Beaver, H. W. and Landsman, R. W. (2001), “The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard”
- Burgstahler, D. and Hail, L. and Leuz, C. (2006), “The importance of reporting incentives: earnings management in European private and public firms”, *The Accounting Review*, Vol.81, No.5, 983-1016
- Chandra, U. and Ro, B. T. (1997), “The Association between Deferred Taxes and Common Stock Risk”, *Journal of Accounting & Public Policy*, Vol.16, 311-333
- Christensen, E. T. and Paik, H. G. and Stice, K. E. (2008), “Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 35, 601-625
- Daske H. (2006), “Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP – Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased?”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 33, 329-373
- Dunbar, A. and Phillips, J. D. and Rego, S. (2004), “The impact of the bonus depreciation rules on the ability of deferred tax expense and accrual-based measures to detect earnings management activities”, *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*, 358-365
- Mills, L. and Newberry, K. and Trautman, W.(2002), “Trends in Book-Tax Income and Balance Sheet Differences”, *Proceedings of the IRS Research Conference*
- Noor, R. and Mastuki, N. and Aziz, Z. (2007), “Earnings management and deferred tax”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 6, 1-17
- “Preparing for IAS”, *Country Monitor* (2001), Vol. 9, 5-5
- Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007), “The adoption of IFRS in South Eastern Europe: the case of Greece”, *International Journal of Financial Services Management*
- Spengel, C. (2003), “International Accounting Standards, Tax Accounting and Effective Levels of Company Tax Burdens in the European Union”, *European Taxation*, Vol. 43, 253-266
- “Support for harmonization”, *Australian CPA* (1998), Vol. 68 Issue 6, 6-6

- Volcker P. (2002), “Importance of 'gold standard' IFRS”, Accountancy, Vol. 129, 16-16

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- www.ase.gr
- www.fasb.org
- www.fle.gr
- www.grant-thornton.gr
- www.iasb.org
- www.ifrs.com
- www.taxheaven.gr
- www.capital.gr