



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12
ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

του/της

ΜΠΟΤΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΤΟΥ ΙΩΑΝΝΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Αύγουστος 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

➤ ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
➤ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
➤ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	6
➤ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12	9
3.1. Γενικές πληροφορίες για τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	9
3.2. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	10
3.2.1. Το ισχύον φορολογικό πλαίσιο στην Ελλάδα.....	11
3.3. Το Δ.Λ.Π. 12-Φόροι Εισοδήματος.....	13
3.3.1. Φορολογική Νομοθεσία και Δ.Λ.Π.....	13
3.3.2. Βασικές Αρχές του Δ.Λ.Π. 12	14
3.3.3. Λογιστικός Χειρισμός Αναβαλλόμενης φορολογίας.....	14
3.4. Τρέχουσα και Αναβαλλόμενη φορολογία.....	16
3.4.1. Τρέχουσα Φορολογία.....	16
3.4.2. Αναβαλλόμενη φορολογία.....	17
3.5. Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης υποχρέωσης-απαίτησης.....	19
3.5.1. Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.....	19
3.5.2. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.....	20
3.5.3. Παράδειγμα Αναβαλλόμενου φόρου & αποσβέσεων.....	21
3.6. Μέθοδος & περιπτώσεις αναγνώρισης Αναβαλλόμενης φορολογίας.....	22
3.6.1 Προϋποθέσεις Αναγνώρισης	22
3.6.2. Ειδικές περιπτώσεις αναγνώρισης Αναβαλλόμενης φορολογίας	22
3.7. Τρόπος απεικόνισης αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις....	26
3.8. Γνωστοποιήσεις τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας.....	27
➤ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π. ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	30
➤ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο : ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ.....	35

➤ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.	39
➤ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	42

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αναφέρεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 (ΔΛΠ12) «Φόροι Εισοδήματος» (I.A.S. 12 Income taxes) και στη σύγκρισή του με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα . Παρουσιάζονται τα ιστορικά στοιχεία του προτύπου και στη συνέχεια αναπτύσσονται οι έννοιες των μόνιμων και προσωρινών διαφορών , της φορολογικής βάσης και της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας . Επιπρόσθετα αναφέρονται οι γενικές και ειδικές περιπτώσεις αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς και οι κανόνες και οι τεχνικές που ισχύουν για τον υπολογισμό και την αναγνώρισή τους . Το πρότυπο επίσης καθορίζει τον τρόπο απεικόνισης στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να λάβουν χώρα σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και την αναβαλλόμενη φορολογία . Τέλος παρατίθενται οι διαφορές του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 12 με την Ελληνική Φορολογική νομοθεσία καθώς και τα βασικά συμπεράσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σήμερα καθίσταται επιτακτική από την ανάγκη για ενιαίο τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων στον ιδιωτικό και στον δημόσιο τομέα τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο . Ο κυριότερος λόγος είναι η εξασφάλιση που προκύπτει για διαφάνεια και συγκρισιμότητα που καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο αξιόπιστες για τους χρήστες τους . Μέσω της χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή , αφού η σύνταξή τους στηρίζεται σε ένα οργανωμένο σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει μια λογική συνέχεια και συνέπεια ώστε να αποφεύγονται κάθε λογής αντιφάσεις και παρερμηνείες . Τα τελευταία χρόνια , με το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών , οι δυνατότητες χρηματοδότησης των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας έχουν διεθνοποιηθεί . Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργεί τις προϋποθέσεις για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων μέσω της δυνατότητας της σύγκρισης των καταστάσεων στην ενιαία αγορά προκειμένου με αυτόν τον τρόπο να λειτουργήσει σωστά ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων .

Τα τελευταία έτη η Ευρωπαϊκή Ένωση θεώρησε απαραίτητη την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IAS-IFRS) προκειμένου να υπάρχει μια κοινή βάση για την σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων τόσο σε διεθνές επίπεδο καθώς και μια ποιο ολοκληρωμένη πληροφόρηση των επενδυτών. Τα ΔΛΠ ως λογιστικό σύστημα υιοθετήθηκαν στην Ελλάδα το 2005 από την Ελληνική νομοθεσία Ν.2992\ 2002 άρθρο 1 και είχαν ως στόχο την ενίσχυση των μέτρων προστασίας της κεφαλαιαγοράς . Η εφαρμογή τους προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.3229\2004 το οποίο προστέθηκε στον Ν.2190\1920 περί Αωνόμων Εταιρειών και συγκεκριμένα στο 15^ο κεφάλαιο .Επιπρόσθετα οι διατάξεις συμπληρώθηκαν με το άρθρο 11 του Ν3301\2004 . Οι προαναφερθέντες νόμοι προβλέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ των αωνόμων εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά και τις θυγατρικές αυτών . Ο σκοπός της περαιτέρω εξέτασης του ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος» προκύπτει από το γεγονός ότι με την εισαγωγή του διαχωρίστηκε η λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων θεμάτων

από την φορολογική και παράλληλα έχουν εισαχθεί νέες έννοιες που δεν υπήρχαν στο παρελθόν με το υπάρχον σύστημα όπως η αναβαλλόμενη φορολογία η οποία δημιουργεί μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις . Το ερώτημα πάντως παραμένει για το αν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν την αναβαλλόμενη φορολογία με τρόπο συνετό και όχι με σκοπό την φοροδιαφυγή ή την χειραγώγηση των κερδών τους καθώς και αν αυτό το καινοτόμο ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος» έχει εφαρμογή στο Ελληνικό φορολογικό καθεστώς καθώς οι αλλαγές που προκύπτουν ανάμεσα στο νέο και το παλαιό φορολογικό καθεστώς είναι πολλές. Όλα λοιπόν τα ανωτέρω είναι θέματα που θα μας απασχολήσουν στην παρούσα εργασία .

Κατά την μετάβαση από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στα διεθνή λογιστικά πρότυπα , εντοπίζονται βασικές διαφορές στην Αποτίμηση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ΔΛΠ2), στην απεικόνιση της οικονομικής ουσίας των συναλλαγών, στις χρηματοδοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ17) , στις υποχρεώσεις για αποζημίωση προσωπικού (ΔΛΠ19), στις δαπάνες πολυετούς απόσβεσης και στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού (ΔΛΠ38), στη μη καταχώριση μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων (ΔΛΠ12) ,στο εισόδημα από συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ11) ,στην παροχή πληροφοριών ανά τομέα δραστηριότητας(ΔΛΠ4-ΔΠΧΠ8), στην απομείωση των περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ36) και στην αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων (ΔΛΠ39). Στην παρούσα εργασία αναλύεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 “Φόροι Εισοδήματος” που αφορά τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος προσεγγίζοντας με αναλυτικό τρόπο την σχετική νομοθεσία που έχει αναπτυχθεί , παρουσιάζοντας στη πορεία πρακτικά παραδείγματα με στόχο την αποσαφήνιση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην πράξη και επιχειρείται η σύγκρισή του με την Ελληνική Φορολογική νομοθεσία στη διαφορετική αντιμετώπιση των επιμέρους θεμάτων .

Στο δεύτερο κεφάλαιο της παρούσης διπλωματικής θα αναφερθώ σε μία σύντομη επισκόπηση της βιβλιογραφίας αναφορικά με το ΔΛΠ12 καθώς και στην μεθοδολογία τους και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτήν . Στο τρίτο κεφάλαιο το οποίο αποτελεί και το πυρήνα της παρούσης εργασίας θα αναλύσω το ισχύον φορολογικό πλαίσιο στην Ελλάδα και το θεσμικό πλαίσιο του ΔΛΠ 12 καθώς και τις εφαρμογές του . Στο κεφάλαιο 4 θα προχωρήσω στην σύγκριση του ΔΛΠ 12 με τα Ελληνικά πρότυπα της φορολογικής νομοθεσίας με ιδιαίτερη αναφορά στον ρόλο της αναβαλλόμενης φορολογίας . Στο κεφάλαιο πέντε θα επιχειρήσω να παρουσιάσω ένα παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογίας στηριζόμενη τόσο στην έρευνα όσο και την εμπειρία .Τέλος στο κεφάλαιο έξι θα καταλήξω σε συμπεράσματα τα οποία θα περιορίζονται στην θεωρητική προσέγγιση του ΔΛΠ12 και θα αναφερθώ στις προτάσεις για μελλοντική έρευνα .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Η παγκόσμια αγορά και οι διεθνείς επιχειρήσεις που τη στελεχώνουν έχουν περάσει σε μια νέα μεταβατική εποχή όπου την δράση τους την διαμορφώνουν πλέον νέοι κανόνες . Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος» αποτέλεσε μια πρόκληση για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται διεθνώς καθώς πέρα από την εισαγωγή νέων διαφορετικών εννοιών κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν την ευελιξία που τους παρείχε το πρότυπο σε σχέση με οτιδήποτε προϋπήρχε στην φορολογία εισοδήματος των εταιρειών . Η εφαρμογή του προτύπου δεν αποτέλεσε απλά μία ακόμη λογιστική υποχρέωση αλλά έγινε ανάγκη για την αποτελεσματικότερη λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο το οποίο αν το χρησιμοποιήσει κανείς ορθά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μια επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές (Γκίκας 2006) .

Η ουσιαστική διαφορά του προτύπου είναι το γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα λογιστικά (πραγματικά) αποτελέσματα της χρήσης θεωρείται ως έξοδο για την ίδια την χρήση και καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσης» και όχι στον λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» που χρεώνεται με βάση το Γ.Λ.Σ. (Καραγιάννης 2007) . Το βασικό επιχείρημα υπέρ αυτής της μεθόδου στηρίζεται στην άποψη ότι οι φόροι εισοδήματος αποτελούν διανομή κέρδους και όχι λειτουργική δαπάνη της επιχείρησης (Πρωτοψάλτης 2008) . Η διαφορά του λογιστικού αποτελέσματος από το φορολογικό κέρδος ή ζημία οφείλεται είτε σε μόνιμους είτε σε προσωρινούς παράγοντες . Οι λόγοι που επιβάλουν την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι ότι πρόκειται για ένα δεδουλευμένο έξοδο (ή έσοδο) και ότι είναι τελικά μια υποχρέωση (ή απαίτηση) (Tomson 2010) . Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 για όλες σχεδόν τις προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος ο οποίος λαμβάνεται πάντοτε υπόψη προκειμένου να προσδιοριστούν τα ποσά που εξαιρούνται από την διανομή σύμφωνα με την ΕΛΤΕ Αρ.Πρ.110\27.02.06. (Σακέλλης 2002) .

Η αναβαλλόμενη φορολογία που προβλέπεται από το ΔΛΠ12 συνδέεται σε πολλές περιπτώσεις με την χειραγώγηση των αποτελεσμάτων μια επιχείρησης .Το επενδυτικό κοινό δημιούργησε την ανάγκη άντλησης αξιόπιστων πληροφοριών από τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών τόσο αναφορικά με την ομοιογένεια της παρουσίασης τους ώστε να είναι εφικτή η σύγκριση όσο και σχετικά με την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης δεδομένου και των

οικονομικών σκανδάλων που δημιουργήθηκαν τα τελευταία έτη (Enron , World Com). Η χειραγώγηση των κερδών γνωστή και ως earnings management αποτελεί το πλέον αξιοπρόσεκτο μέγεθος της οικονομικής κατάστασης γιατί καταδεικνύει την ανακατανομή των πόρων στις κεφαλαιαγορές (Κουμανάκος 2008) .Με ενδεχόμενες παραλείψεις ή κενά , με υποτίμηση ή υπερτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού αντίστοιχα χειραγωγούν τα μεγέθη που προκύπτουν ανάλογα με το σκοπό που θέλουν να εξυπηρετηθεί .Συγκεκριμένα η υποεκτίμηση περιουσιακών στοιχείων , κερδών , πωλήσεων και η υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων , των εξόδων , ζημιών πραγματοποιείται για φοροδιαφυγή (tax avoidance) . Αντίθετα η υπερεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, των κερδών και των πωλήσεων και η υποτίμηση των υποχρεώσεων γίνεται για την δημιουργία της καλής εικόνας της επιχείρησης έτσι ώστε να αντληθούν κεφάλαια (Thomson 2006) . Από την βιβλιογραφία προκύπτει ότι υπάρχουν δύο τύποι διαχείρισης κερδών

- Η βασισμένη στα δεδουλευμένα διαχείριση κερδών
- Η πραγματική διαχείριση κερδών

Η πρώτη περιλαμβάνει την αλλαγή των λογιστικών μεθόδων ή αλλαγή των λογιστικών εκτιμήσεων που καθορίζουν τους λογιστικούς αριθμούς . Η δεύτερη περιλαμβάνει τον χειρισμό των πραγματικών συναλλαγών όπως μεταφέρονται στις πωλήσεις στην τρέχουσα περίοδο ή κόβοντας δαπάνες (Jwirm 2011) .

Η «βελτίωση» του Ισολογισμού ως εικόνα πραγματοποιείται είτε με την παρουσίαση μεγαλύτερων κερδών και συνεπώς την πληρωμή μεγαλύτερου φόρου ή αντίθετα με την εμφάνιση μικρότερων κερδών και την πληρωμή μικρότερου φόρου ανάλογα με τον σκοπό που θέλει η εκάστοτε επιχείρηση να εξυπηρετήσει . Κατά καιρούς , μελέτες ερευνητών (Engel , 2002) έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι κάποιες επιχειρήσεις προκειμένου να βελτιωθεί η εικόνα του Ισολογισμού τους, ο οποίος αποτελεί και τη βασική πηγή πληροφοριών έναντι των ενδιαφερομένων ,είναι πρόθυμες να πληρώσουν παραπάνω φόρο . Το 2004 αποκαλύφθηκε ότι οι επιχειρήσεις που έκαναν λογιστικές απάτες με σκοπό είτε την παραπλάνηση των επενδυτών είτε την άντληση σημαντικών κεφαλαίων υπολόγισαν φόρους σε υπερβολικά κέρδη τα οποία ήταν πλασματικά .

Είναι γνωστό επίσης ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι χρησιμοποιούνται για να επιτευχθεί χειραγώγηση των κερδών . Άρθρο του Dan Dhaliwan (2003) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι συχνά οι επιχειρήσεις μειώνουν την φορολογία τους προκειμένου να εξασφαλίσουν περισσότερα κέρδη χρησιμοποιώντας τη φορολογία ως ευκαιρία για να χειραγωγήσουν τα λογιστικά τους αποτελέσματα. Χαρακτηριστικό και επαναλαμβανόμενο παράδειγμα αποτελεί η διαφορετική αντιμετώπιση των αποσβέσεων για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς (σταθερά – φθίνουσα μέθοδος) . Η διαφορά των αποσβέσεων επί τον εκάστοτε φορολογικό συντελεστή μεταφέρεται στην αναβαλλόμενη φορολογία η οποία επηρεάζει την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης . Επιπρόσθετα έχει παρατηρηθεί σε μελέτες (Philips –

Anderson , 2002) ορισμένες επιχειρήσεις να βελτιώνουν τα αποτελέσματα τους με την χρήση μόνιμων λογιστικών διαφορών . Λόγω της ευελιξίας των λογιστικών πράξεων που προκύπτει από το ΔΛΠ 12 η αναβαλλόμενη φορολογία μπορεί να εξυπηρετήσει εκτός από την χειραγώγηση των κερδών ταυτόχρονα και τον γενικότερο εντοπισμό αυτών των προσπαθειών . Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις έρευνες που έχουν γίνει αποκαλύπτουν ότι η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί σημαντικό εργαλείο ένδειξης προσπαθειών χειραγώγησης των αποτελεσμάτων .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

3.1.Γενικές Πληροφορίες Για Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Η ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργήθηκε από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων –ΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee-IASC) η οποία ιδρύθηκε το 1973 με την συμμετοχή 10 χωρών (Αυστραλία, Γαλλία, Καναδά, Ολλανδία, Ιρλανδία , Η.Π.Α. , Αγγλία) ενώ μέχρι σήμερα έχει τουλάχιστον διπλασιαστεί ο αριθμός των χωρών που συμμετέχουν σε αυτήν . Σκοπός της είναι η εναρμόνιση των κανόνων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων . Στις 1 Απριλίου 2001, η I.A.S.C. μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (I.A.S.B.), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Τον Μάρτιο του 2002 αποφασίστηκε ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το I.A.S.B. θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης . Αντιθέτως τα πρότυπα που είχαν εκδοθεί από την I.A.S.C. την περίοδο 1973-2001 ονομάζονται Διεθνή λογιστικά Πρότυπα . Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) , το Σώμα Διεθνών λογιστικών προτύπων (I.A.S.B.) , η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.) , η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.) και η Ευρωπαϊκή Ένωση .

Η υποχρεωτική υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας επήλθε στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων το 2005 . Σύμφωνα με τον Ν.2190/20 (προσθήκες διατάξεων του Ν.3229/2004 και του Ν.3301/2004) έχουν υποχρέωση τήρησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όλες οι Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά και οι θυγατρικές αυτών , συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όπως προβλέπεται από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ε.Κ. και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19^{ης} Ιουλίου 2002 . Προαιρετικά , τα πρότυπα εφαρμόζονται σε Ανώνυμες Εταιρείες μη εισηγμένες η Ε.Π.Ε. εφόσον έχει αποφασιστεί από την Γενική Συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων της εταιρείας . Στην Ελλάδα την ευθύνη για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων η οποία συστάθηκε με τον Ιδρυτικό Νόμο 3148/2003 , είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και η λειτουργία της εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομικών . Αποστολή

της είναι η διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ενίσχυση της αξιοπιστίας και διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .

Η χώρα μας υιοθέτησε τον κανονισμό 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου για την εφαρμογή των ΔΛΠ για όσες επιχειρήσεις οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στις οργανωμένες αγορές με τον Ν.2992/2002 . Επιπρόσθετα ο Ν.3229/2004 με το άρθρο 13 του νόμου προστέθηκε στον Ν.2190/20 το ειδικό κεφάλαιο 15 με τα άρθρα 134-143 τα οποία αφορούν τον τρόπο που θα εφαρμοστούν τα ΔΛΠ στη χώρα μας. Ο Ν.3301/2004 τροποποίησε σημαντικές διατάξεις του 2190/20 με στόχο να διευκολύνει την εφαρμογή των ΔΛΠ .Τροποποίησε με το άρθρο 11 τις διατάξεις του κεφαλαίου 15 του Κ.Ν.2190/1920 και τις διατάξεις του Π.Δ.360/1985 (ΦΕΚ 129 Α) σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , με το άρθρο 12 έκανε τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων για την εφαρμογή τους και με το άρθρο 13 τροποποίησε αντίστοιχα τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(άρθρο 31 & 105). Ακολούθησαν ο Ν.3460/2006 για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων και ο Ν.3487/2006 σχετικά με τους κανόνες των ενοποιημένων ισολογισμών . Τέλος ο κανονισμός 126/2008 της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων ενσωματώνει σε ενιαίο κείμενο τα διάφορα διεθνή πρότυπα που υιοθετήθηκαν μέσω τροποποιητικών κανονισμών και καταργεί όλους τους προηγούμενους κανονισμούς με στόχο τη διαφάνεια και την απλούστευση της κοινοτικής νομοθεσίας .

3.2 Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Τον όρο Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας , στις αρχές και στους κανόνες που αναφέρονται στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων , στον τρόπο σύνταξης και στις πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων . Βασικό Ελληνικό Λογιστικό πρότυπο αποτελεί το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ.1123/1980) του οποίου οι διατάξεις είναι κοινές σε πολλά σημεία με αυτές των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π. . Ακολουθεί ο βασικός νόμος για την λειτουργία των Ανωνύμων Εταιρειών (Ν.2190/20)με τις ισχύουσες διατάξεις , ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος 2238/1994(σύμφωνα με την τελευταία κωδικοποίηση Ν.4024/11) , ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ-ΠΔ.186/1992) που αναμένουμε την επικείμενη κατάργησή του και την αντικατάστασή του με τον Κώδικα Απεικόνισης Συναλλαγών , καθώς και μια σειρά νομοθετημάτων όπως το Π.Δ.299/2003 για τις αποσβέσεις των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

Το 1992 έγιναν πολλές θεσμικές αλλαγές με το Ν.2065 αναφορικά με την φορολογία τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων . Η σημαντικότερη από αυτές ήταν η ενιαία φορολόγηση των κερδών των νομικών προσώπων με συντελεστή 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών . Το έτος 1994 καθιερώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238\1994 ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ο οποίος με αρκετές τροποποιήσεις ισχύει μέχρι και σήμερα. Ο

νόμος αυτός ορίζει τα υποκείμενα του φόρου που επιβάλλεται στο συνολικό τους εισόδημα ως τις εξής περιπτώσεις :

- 1) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (Κ.Ν. 2190\20)
- 2) Οι δημόσιες , δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα , ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα .
- 3) Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους
- 4) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων
- 5) Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης
- 6) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου , στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Αντικείμενο του φόρου στις ανώνυμες εταιρείες , με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες οι οποίες διέπονται από άλλη νομοθεσία (Ν.2238/94 άρθρο 99) είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή . Το υπόλοιπο των κερδών που απομένει ύστερα από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος διανέμεται στους μετόχους . Συνεπώς ο φόρος εισοδήματος των Α.Ε. υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας πριν από την αφαίρεση των διανεμόμενων κερδών .Το καθαρό συνολικό εισόδημα της Α.Ε. το οποίο απεικονίζεται στον Ισολογισμό και στους λογαριασμούς Γενικής Εκμετάλλευσης, Αποτελεσμάτων Χρήσης και διάθεσης κερδών αποτελεί για την Α.Ε. τα καθαρά της κέρδη . Ο φόρος βέβαια υπολογίζεται στα φορολογικά αναμορφούμενα κέρδη. Τα κέρδη αυτά ή οι ζημίες που προκύπτουν από τις Οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνονται υπ όψιν για τους σκοπούς της φορολογίας .Στην περίπτωση που εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , τα κέρδη ή οι ζημίες της επιχείρησης προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης (παράγραφος 7, άρθρο 7 του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων) . Εάν στο εισόδημα περιλαμβάνεται μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες για τα οποία έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση , για να μην υπάρξει διπλή φορολόγηση, τα κέρδη από τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη . Στα κέρδη της Α.Ε. προστίθεται και το μέρος των εσόδων που φορολογήθηκε με ειδικό τρόπο .

3.2.1 Το ισχύον φορολογικό πλαίσιο στην Ελλάδα

Με βάση την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ,για να καταρτίσει μια επιχείρηση την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και να καταλήξει στα λογιστικά αποτελέσματα

και έπειτα στα φορολογητέα , ακολουθεί μια συγκεκριμένη διαδικασία η οποία εν συντομία είναι η εξής :

Αφού ληφθούν υπ όψιν τα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης καθώς επίσης και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έσοδα βάση των κανόνων της λογιστικής θα υπολογισθεί το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης – κέρδος ή ζημία – και κατόπιν θα υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη επί των οποίων θα υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος . Όπως ορίζει η παρ.1 του άρθρου 45, του Κ.Ν.2190/20 ως καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας λογίζονται αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη κάθε εξόδου , κάθε ζημίας , των αποσβέσεων που προβλέπονται από τον νόμο και κάθε άλλου εταιρικού βάρους . Ο τρόπος διάθεσης των καθαρών κερδών της ανώνυμης εταιρείας ορίζεται στα άρθρα 44, 44^α, 45 , 46^α , και 43 παρ.3δ του νόμου 2190/1920 και παράλληλα ισχύουν και οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67 . Σύμφωνα με τις διατάξεις επιβάλλεται ορισμένου ποσοστού από τα καθαρά κέρδη για τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού (1/20 των καθαρών κερδών) και τη διανομή του πρώτου μερίσματος (6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου) . Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος .

Ο φορολογικός συντελεστής όσον αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες αλλά και τις Ε.Π.Ε. με την τροποποίηση της παραγράφου 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος με το άρθρο 19 του φορολογικού νόμου 3697/2008 ανέρχεται για το έτος 2011 σε 23% και αναμένεται έως το 2014 να μειώνεται 1% μέχρι να διαμορφωθεί στο 20% . Συντελεστής επιπρόσθετου φόρου 3% επιβάλλεται επί των ακαθαρίστων εισοδημάτων από εκμετάλλευση ακινήτων της εταιρείας . Ο συμπληρωματικός φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του κύριου φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην Α.Ε. . Συνεπώς αν δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος λόγω ζημιών , δεν επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος , ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος από ακίνητα . Από το συνολικό ποσό του φόρου που θα προκύψει αφαιρούνται η προκαταβολή του φόρου , ο φόρος για εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και τυχόν φόρος για εισοδήματα που προέκυψαν στην αλλοδαπή και καταβλήθηκε εκεί .

Ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από την φορολόγηση των κερδών διακρίνεται στον αναλογούν φόρο(κύριο και συμπληρωματικό) και στον οφειλόμενο φόρο .Ο αναλογούν δεν είναι ο φόρος που θα καταβληθεί στο δημόσιο και εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων στον λογαριασμό 54.07-Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών . Ο φόρος που θα καταβάλλει είναι ο οφειλόμενος , εμφανίζεται στο λογαριασμό 54.08 –Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος , όπου συγκεντρώνονται όλα τα ποσά των φόρων εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης κατά την σύνταξη του ισολογισμού . Ο φόρος εισοδήματος , η προκαταβολή επόμενης χρήσης , το χαρτόσημο καθώς και οποιοσδήποτε συμπληρωματικός φόρος που οφείλονται με την δήλωση της εταιρείας

καταβάλλονται σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις αρχίζοντας με την πρώτη δόση με την υποβολή της δήλωσης .

3.3 ΤΟ Δ.Λ.Π. 12 –Φόροι Εισοδήματος (I.A.S. 12-Income Taxes)

Σκοπός

Κύριος σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό τόσο των τρεχουσών όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που πρόκειται να προκύψουν από την μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και από συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης .Το πρότυπο υιοθετώντας την μέθοδο των υποχρεώσεων καλύπτει τόσο την τρέχουσα όσο και την αναβαλλόμενη φορολογία , τους κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισης τους καθώς επίσης καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τους φόρους εισοδήματος που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις . Το Δ.Λ.Π.12 εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π.

3.3.1 Φορολογική Νομοθεσία και ΔΛΠ

Στο άρθρο 7 του Κ.Β.Σ. παρ.7 ορίζεται ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τα ΔΛΠ έχει υποχρέωση στα κάτωθι :

A. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης .

Στον πίνακα αυτόν καταχωρούνται για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση ξεχωριστά η Λογιστική Βάση , η Φορολογική Βάση και η διαφορά αυτών. Η σύνταξη του Πίνακα Συμφωνίας γίνεται μέχρι το κλείσιμο του Ισολογισμού και καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 της ΠΟΛ.1025/2005 .

B. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων

Το μητρώο αυτό μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο μητρώο , είναι αθεώρητο και ενημερώνεται έως το κλείσιμο του Ισολογισμού .Τα πάγια που καταχωρούνται είναι μόνο αυτά που διαφοροποιούνται λόγω ΔΛΠ ως προς τη τιμή κτήσης ή ως προς τις αποσβέσεις .

Γ. Να συντάσσει Πίνακες φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης , Σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό πίνακα φορολογικών αποθεματικών.

Οι πίνακες αυτοί συντάσσονται χρονικά μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού και καταχωρούνται στο Βιβλίο απογραφών και Ισολογισμού. Επιπρόσθετα θα πρέπει να τηρεί δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα , ένα συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα και λογαριασμούς τάξεως όπως αυτοί προβλέπονται από τα ΔΛΠ .

3.3.2 Βασικές Αρχές Του ΔΛΠ 12

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 διέπεται από τις εξής βασικές αρχές :

- Αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης .Με την αναγνώριση η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει την λογιστική αξία αυτού του στοιχείου και στην περίπτωση που η ανάκτηση αυτής της αξίας ή ο διακανονισμός της είναι πιθανόν να αυξήσει ή αντίστοιχα να μειώσει τις πληρωμές του φόρου που θα γίνουν στο μέλλον , τότε η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση .
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο. Το έξοδο αυτό αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην περίπτωση που οι συναλλαγές και τα γεγονότα που αφορούν αυτή την φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται και αυτά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης .
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απ ευθείας στα ίδια κεφάλαια στην περίπτωση που οι συναλλαγές και τα γεγονότα που αφορούν αυτή την φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια.

3.3.3 Λογιστικός Χειρισμός Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Στα περισσότερα φορολογικά καθεστάτα το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) διαφέρει από το φορολογικό και αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση στον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος από τους αντίστοιχους κανόνες που εφαρμόζουν οι φορολογικές αρχές. Γι αυτό τον λόγο , στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης οι επιχειρήσεις καταρτίζουν μια κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη , στην οποία αναφέρονται οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων κερδών . Αυτές οι διαφορές μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες :

- Μόνιμες διαφορές , αυτές δηλαδή που ενώ καταχωρούνται λογιστικά δεν λαμβάνονται υπ όψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης την οποία αφορούν και ούτε θα ληφθούν υπ όψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των επόμενων χρήσεων .Τα πρόστιμα που πληρώνει μια επιχείρηση αποτελούν παράδειγμα τέτοιας μόνιμης διαφοράς.

- Προσωρινές διαφορές , οι οποίες έχουν καταχωρηθεί λογιστικά αλλά δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης την οποία αφορούν , αλλά θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος κάποιων επόμενων χρήσεων . Χαρακτηριστικό παράδειγμα προσωρινής διαφοράς είναι αυτή που προκύπτει από την χρησιμοποίηση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος έναντι του φορολογητέου αποτελέσματος για τους σκοπούς του υπολογισμού των αναβαλλόμενων φόρων καθώς επίσης η αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας ακινήτων (ΔΛΠ16) χωρίς ανάλογη αναπροσαρμογή της φορολογικής τους αξίας .

Το ΔΛΠ12 έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος , ο οποίος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού . Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης αντίστοιχα είναι το ποσό με το οποίο αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς . Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό που θα εκπέσουμε φορολογικά από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα αποκτήσουμε όταν η επιχείρηση ανακτήσει την αξία του στοιχείου. Σε περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη που θα αποκτήσουμε δεν είναι φορολογητέα , τότε η φορολογική βάση του στοιχείου θα είναι ίση με την λογιστική του αξία . Φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης , αφαιρούμενο κάθε ποσό που θα εκπέσουμε φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις . Σε περίπτωση προεισπραχθέντων εσόδων, η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της αφού αφαιρέσουμε κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε επόμενες χρήσεις .

Ο τρόπος υπολογισμού των Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων και Υποχρέωσεων προκύπτει ως εξής :

Φορολογικά Αποτελέσματα	>	Λογιστικά Αποτελέσματα (Δ.Λ.Π.)	=	Αναβαλλόμενη φορολογική <u>απαίτηση</u>
Φορολογικά Αποτελέσματα	<	Λογιστικά Αποτελέσματα (Δ.Λ.Π.)	=	Αναβαλλόμενη φορολογική <u>υποχρέωση</u>

Φορολογητέα προσωρινή διαφορά είναι μια διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου και της φορολογικής του βάσης η οποία θα οδηγήσει στο μέλλον στην

πληρωμή υψηλότερων φόρων και προκύπτει όταν η Λογιστική Αξία > Φορολογικής Βάσης . Η εκπεστέα προσωρινή διαφορά οφείλεται σε οικονομικές συναλλαγές που έχουν ως συνέπεια να καταβάλλεται μεγαλύτερος φόρος στην τρέχουσα χρήση και χαμηλότερος σε μελλοντικές και προκύπτει όταν η Λογιστική Αξία του στοιχείου του ενεργητικού < Φορολογική βάση .

3.4 Τρέχουσα Και Αναβαλλόμενη Φορολογία

3.4.1 Τρέχουσα Φορολογία

Έννοια τρέχουσας φορολογίας

Ο όρος τρέχουσα φορολογία αναφέρεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται και αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης που προσδιορίζονται βάση νόμου στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος . Υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών με συντελεστή ανάλογα με την μορφή της εταιρείας , και αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη υποχρέωση της επιχείρησης . Ένα μέρος μάλιστα του τρέχοντος φόρου καταβάλλεται προκαταβολικά κατά τη διάρκεια της χρήσης , ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εντός του επόμενου έτους .

Αναγνώριση τρέχουσας φορολογίας

Η αναγνώριση της τρέχουσας φορολογίας γίνεται με τις ακόλουθες διατάξεις του ΔΛΠ 12 :

- Ο φόρος εισοδήματος πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις προηγούμενες χρήσεις στο ποσό που δεν έχει καταβληθεί. Σε περίπτωση που το ποσό που ήδη καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο του οφειλόμενου ποσού τότε το υπερβάλλον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση.
- Πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση το όφελος που σχετίζεται με μια φορολογική ζημία , η οποία , μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του φόρου προηγούμενης χρήσης .
- Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προηγούμενων περιόδων και του οριστικού φόρου από τις φορολογικές αρχές αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της τρέχουσας περιόδου (ΔΛΠ8).

3.4.2 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές. Οι προσωρινές διαφορές δημιουργούν ποσά τα οποία μελλοντικά αναμένεται να δημιουργήσουν φορολογικές υποχρεώσεις ή φορολογικές ελαφρύνσεις σε μελλοντικές χρήσεις . Οι μόνιμες διαφορές δεν δημιουργούν υποχρέωση αναβαλλόμενης φορολογίας διότι πρόκειται για έσοδα ή έξοδα που επηρεάζουν μόνο το φορολογητέο ή μόνο το λογιστικό αποτέλεσμα αντίστοιχα. Ο αναβαλλόμενος φόρος διακρίνεται σε :

- ✚ Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις , δηλαδή τους φόρους τους οποίους πρέπει η επιχείρηση να καταβάλλει στο μέλλον στις φορολογικές αρχές
- ✚ Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που αφορούν επιστροφές φόρων για τα επόμενα έτη .

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται με βάση όλες τις προσωρινές διαφορές του ισολογισμού και με τα ποσοστά φορολόγησης που αναμένεται να ισχύσουν από τη νομοθεσία για την χρήση που θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση ή θα διακανονισθεί η υποχρέωση .Σε περίπτωση που υπάρξει κάποια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς που υφίσταται μια επιχείρηση η οποία θα έχει επιπτώσεις στη διαδικασία αναγνώρισης του φόρου τότε ακολουθούνται οι οδηγίες της ΜΕΔ25 – Φόροι Εισοδήματος – Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς ή στους μετόχους μιας επιχείρησης (15-07-2000). Με βάση τη ΜΕΔ25 οι μεταβολές που προκύπτουν μεταφέρονται καταρχήν στα αποτελέσματα , εκτός αν αφορούσαν αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις , οι οποίες δεν είχαν μεταφερθεί στα αποτελέσματα όταν δημιουργήθηκαν , αλλά είχαν μεταφερθεί κατευθείαν στην καθαρή θέση .

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση με εξαίρεση την υπεραξία ή όταν λαμβάνει χώρα μια συναλλαγή που δεν επηρεάζει λογιστικό αποτέλεσμα ή φορολογητέο εισόδημα .

Οι κυριότερες πηγές αναβαλλόμενων φόρων είναι οι εξής :

- ✚ Επανεκτιμήσεις σε εύλογη αξία
- ✚ Υπολογισμός αποσβέσεων με ωφέλιμη διάρκεια ζωής
- ✚ Διαφορές σε προβλέψεις
- ✚ Διαφορετική Λογιστική αντιμετώπιση (άυλα στοιχεία ενεργητικού).

Η δαπάνη αναβαλλόμενου φόρου προκύπτει κύρια ως η φορολογική επίδραση των χρονικών διαφορών που προκύπτουν κατά την διάρκεια της περιόδου. Σήμερα το αναθεωρημένο ΔΛΠ12 έχει εισάγει και υιοθετήσει την έννοια των προσωρινών διαφορών που είναι ευρύτερη από εκείνη των χρονικών διαφορών διότι οι προσωρινές διαφορές περιλαμβάνουν τόσο τις χρονικές διαφορές όσο και επιπρόσθετα κονδύλια. Συγκεκριμένα , προσωρινές διαφορές ορίζονται όλες εκείνες οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών αξιών και φορολογικών βάσεων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον βαθμό που αυτές θα έχουν επίδραση στο μέλλον σε φορολογητέα ή εκπεστέα φορολογικώς ποσά .

Προσωρινές διαφορές που αποτελούν χρονικές διαφορές είναι οι εξής :

- Αναγνωριζόμενα έσοδα για τους σκοπούς της λογιστικής πριν αναγνωριστούν για φορολογικούς σκοπούς .Τέτοιες διαφορές αποτελούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές από τι οποίες προκύπτουν μελλοντικές αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις .
- Έσοδα που αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς πριν αναγνωριστούν για λογιστικούς σκοπούς. Αυτά αποτελούν προσωρινές διαφορές που θα εκπέσουν στο μέλλον και δημιουργούν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.
- Έξοδα που είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς πριν λογιστικοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις .Αυτά τα έξοδα αποτελούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές με συνέπεια την δημιουργία αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.
- Έξοδα που λογιστικοποιούνται και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις πριν γίνουν εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς . Αυτά αποτελούν εκπεστέες προσωρινές διαφορές και συνιστούν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

Προσωρινές διαφορές εκτός από τις χρονικές που προκύπτουν ως διαφορές μεταξύ της φορολογικής και λογιστικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων είναι οι εξής :

- Η αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων όταν η φορολογική τους βάση μένει η ίδια .
- Διάφορες προσωρινές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ εύλογων αξιών και φορολογικών βάσεων στις συνενώσεις επιχειρήσεων .
- Διαφορές νομισμάτων λογιστικής και φορολογικής βάσης κατά την αποτίμηση μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.
- Διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση .

Σύμφωνα με την διάκριση του αναβαλλόμενου φόρου που έγινε σε προηγούμενο εδάφιο οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται και ως εξής :

Φορολογητέες Προσωρινές διαφορές

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές ονομάζονται εκείνες που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους των μελλοντικών χρήσεων καθώς η λογιστική αξία του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Προκύπτουν όταν η λογιστική αξία του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από την φορολογική βάση και η διαφορά τους θα οδηγήσει σε πληρωμή υψηλότερων φόρων στο μέλλον .

Προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύψουν όταν :

- Σε περίπτωση ενοποίησης επιχειρήσεων όταν το κόστος εξαγοράς γίνεται με βάση την εύλογη αξία (τόσο των στοιχείων του ενεργητικού όσο και των υποχρεώσεων) και χωρίς καμιά ισοδύναμη αναμόρφωση της φορολογικής βάσης αυτών.
- Γίνεται αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας στοιχείων ενεργητικού (αποτίμηση παγίων στην εύλογη αξία με βάση το ΔΛΠ16) χωρίς να υπάρξει ισοδύναμη αναμόρφωση για φορολογικούς σκοπούς .
- Σε περίπτωση ενοποίησης επιχειρήσεων προκύπτει υπεραξία .

Παράδειγμα Φορολογητέας προσωρινής διαφοράς αποτελεί η διενέργεια αυξημένων φορολογικών αποσβέσεων σε σχέση με τις λογιστικές έτσι ώστε με βάση τα λογιστικά κέρδη να αφαιρούνται αποσβέσεις ποσοστού X σε 5 χρήσεις ενώ με τα φορολογητέα κέρδη να αφαιρούνται αποσβέσεις ποσοστού 2X σε 2 χρήσεις .

Εκπεστές Προσωρινές διαφορές

Ονομάζονται εκείνες που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους των μελλοντικών χρήσεων καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Οφείλονται σε συναλλαγές που επηρεάζουν το γεγονός να καταβάλλεται μεγαλύτερος φόρος στην τρέχουσα χρήση και χαμηλότερος σε μελλοντικές εξαιτίας της αναμενόμενης φορολογικής έκπτωσης στις επόμενες χρήσεις . Προκύπτουν όταν η λογιστική αξία του ενεργητικού είναι μικρότερη από την φορολογική βάση ή όταν η λογιστική αξία της υποχρέωσης είναι μεγαλύτερη από την φορολογική βάση αντίστοιχα .

Παράδειγμα προσωρινής διαφοράς που εκπίπτει είναι τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης τα οποία έχουν μηδενική λογιστική αξία αλλά η φορολογική βάση είναι ίση με το ποσό που μπορεί να εκπέσει στο μέλλον .Έτσι αφαιρούνται μεν από τα

λογιστικά κέρδη της χρήσης στην οποία διενεργούνται αλλά όσον αφορά τα φορολογητέα κέρδη είναι πιθανό να αποσβένονται εντός 5 χρήσεων .

3.5 Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης-Απαίτησης

3.5.1 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ12 όταν μια επιχείρηση αναγνωρίζει ένα στοιχείο του ενεργητικού ,αναμένει και μελλοντικά ότι θα ανακτήσει τη λογιστική του αξία είτε με την πώληση του στοιχείου είτε με την χρήση του έτσι ώστε να αποκτήσει όφελος από την δημιουργία άλλων στοιχείων (μηχανήματα). Επίσης αναμένει να έχει μια μελλοντική φορολογική έκπτωση που να είναι ίση με την φορολογική βάση του στοιχείου. Όταν όμως η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από την φορολογική του βάση τότε αντίστοιχα και τα έξοδα που θα αφαιρεθούν από τα λογιστικά κέρδη όταν το στοιχείο πουληθεί ή χρησιμοποιηθεί , θα είναι μεγαλύτερα από τις φορολογικές εκπτώσεις που θα έχει το στοιχείο αυτό . Δεδομένο είναι ότι θα προκύψει μεγαλύτερο φορολογητέο κέρδος από το λογιστικό και επομένως θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος . Συνεπώς , δημιουργείται μια μελλοντική φορολογική υποχρέωση η οποία αναγνωρίζεται στη δεδομένη χρονική στιγμή ως Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η διενέργεια αυξημένων αποσβέσεων στο πάγιο κάποιας χρήσης κατά ένα ποσό που έχει ως αποτέλεσμα την πληρωμή χαμηλότερων φόρων για τη συγκεκριμένη χρήση και την αναβολή της πληρωμής τους σε μελλοντικές χρήσεις. Το ποσό αυτό θα αναγνωριστεί ως υποχρέωση στην συγκεκριμένη χρήση γιατί αντιπροσωπεύει υψηλότερους φόρους που θα καταβληθούν στο μέλλον.

3.5.2 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Η τεχνική αναγνώρισης φορολογικής απαίτησης λαμβάνει χώρα όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από την φορολογική του βάση και με την προϋπόθεση βέβαια η επιχείρηση να έχει αρκετά μελλοντικά κέρδη έτσι ώστε να ωφεληθεί από αυτή τη φορολογική έκπτωση. Όταν λοιπόν η φορολογική βάση είναι μεγαλύτερη τότε αναμένεται ότι οι μελλοντικές φορολογικές εκπτώσεις θα είναι μεγαλύτερες και θα πληρωθεί μικρότερος φόρος. Με αυτό τον τρόπο αναγνωρίζεται στο παρόν ένα φορολογικό όφελος το οποίο θα εισρεύσει στην επιχείρηση μελλοντικά .

Η τεχνική που ακολουθείται στην περίπτωση των υποχρεώσεων είναι ακριβώς αντίστροφη . Έτσι όταν η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης είναι μεγαλύτερη από την φορολογική της βάση δημιουργείται προσωρινή εκπεστέα διαφορά και αναγνωρίζεται έτσι αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η τακτοποίηση της υποχρέωσης επιβάλλει μια εκροή οικονομικών πόρων από την επιχείρηση η οποία αν αφαιρεθεί από το

μελλοντικό φορολογητέο κέρδος τότε θα μειωθεί ο φόρος εισοδήματος που θα πληρωθεί και επομένως δημιουργείται μια σημερινή απαίτηση που αφορά ένα φορολογικό όφελος στο μέλλον.

3.5.3 Παράδειγμα Αναβαλλόμενου Φόρου και Αποσβέσεων

Έστω ότι υπάρχει μια αγορά μηχανήματος την 02/01/2006 με αξία κτήσεως 10.000 ευρώ . Η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι 4 έτη ενώ κατά το φορολογικό νόμο αποσβένεται σε δύο έτη. Κατά την ημερομηνία αγοράς η λογιστική αξία του μηχανήματος ταυτίζεται με την φορολογική του βάση και δεν υπάρχει διαφορά .Στην πορεία όμως λόγω της διαφοροποίησης των αποσβέσεων δημιουργούνται διαφορές οι οποίες προοδευτικά κορυφώνονται με την ολοκλήρωση της φορολογικής απόσβεσης.Στη συνέχεια , αυτές οι διαφορές αρχίζουν να μειώνονται και μηδενίζονται με την ολοκλήρωση της λογιστικής απόσβεσης .

	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση	Προσωρινή Διαφορά	Αναβαλλόμενος Φόρος 40%
02.01.2006	10.000	10.000	0	0
Αξία κτήσης	10.000	10.000		
Αποσβεσθέντα	-2.500	-5.000		
31.12.2006	7.500	5.000	2.500	1.000
Αξία κτήσης	10.000	10.000		
Αποσβεσθέντα	-5.000	-10.000		
31.12.2007	5.000	0	5.000	2.000
Αξία κτήσης	10.000	10.000		
Αποσβεσθέντα	-7.500	-10.000		
31.12.2008	2.500	0	2.500	1.000
Αξία κτήσης	10.000	10.000		
Αποσβεσθέντα	-10.000	-10.000		
31.12.2009	0	0	0	0

Είναι φανερό πως προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αφού πληρώνεται κατά τα πρώτα δύο έτη μικρός φόρος λόγω των μεγάλων φορολογικών αποσβέσεων και μεγάλος φόρος στα δύο τελευταία έτη λόγω της μη ύπαρξης αποσβέσεων .

3.6 Μέθοδος Και Περιπτώσεις Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας

3.6.1 Προυποθέσεις Αναγνώρισης

Για την αναγνώριση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να τηρείται η προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα έχει πιθανό φορολογητέο κέρδος στο μέλλον ή τουλάχιστον φορολογητέες διαφορές αρκετές έτσι ώστε να μπορεί να κάνει χρήση τις αντίστοιχες εκπεστέες διαφορές . Δίνεται δηλαδή στην επιχείρηση το δικαίωμα να καταβάλλει στο μέλλον λιγότερους φόρους με την προϋπόθεση να έχει στο μέλλον επαρκές φορολογητέο εισόδημα.

Το φορολογητέο κέρδος μπορεί να προκύψει από δύο πηγές, είτε η επιχείρηση να έχει κερδοφορία είτε να έχει ήδη αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η επιχείρηση δεν πρέπει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε περίπτωση που δεν έχει αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για να συμψηφίσει τις αντίστοιχες απαιτήσεις και επίσης όταν δεν περιμένει να έχει αρκετά κέρδη στο μέλλον. Άξιο προσοχής είναι το γεγονός ότι όταν σε μια χρήση προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση τότε αναγνωρίζεται και έσοδο φόρου. Σύμφωνα με την Αρχή της Συντηρητικότητας αυτό το ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται μόνο όταν η είσπραξή του ή ο συμψηφισμός του θεωρείται βέβαιο γεγονός και όχι όταν απλά πιθανολογείται .

Επιπρόσθετα , σύμφωνα με το ΔΛΠ12, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται. Η μη προεξόφληση είναι υποχρεωτική προκειμένου να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων .

3.6.2 Ειδικές Περιπτώσεις Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Οι ειδικές περιπτώσεις αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας είναι οι κάτωθι :

- ✚ Αχρησιμοποίητες Φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί τόκοι
- ✚ Αναπροσαρμογή αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ✚ Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- ✚ Υπεραξία (Goodwill)
- ✚ Επενδύσεις σε θυγατρικές , συγγενείς και κοινοπραξίες

Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες & πιστωτικοί τόκοι

Για την μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων πρέπει να αναγνωρίζεται από την επιχείρηση ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο , κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν .

Τα κριτήρια αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από την μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων είναι ίδια με εκείνα που προκύπτουν από εκπεστές προσωρινές διαφορές . Σε περίπτωση που η επιχείρηση παρουσιάζει τα τελευταία έτη ζημίες τότε θα αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μόνο κατά την έκταση που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή όταν αποδεικνύεται ότι θα υπάρξει στο μέλλον επαρκές φορολογητέο κέρδος έτσι ώστε να μπορέσει να συμψηφίσει τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και πιστωτικούς φόρους . Για την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος η επιχείρηση πρέπει να εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια :

- Να έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που να αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογική οντότητα ,οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά όπου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και φόροι θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν .
- Να υπάρχει η πιθανότητα η επιχείρηση να έχει φορολογητέα κέρδη πριν τη λήξη της περιόδου τα οποία να έχει δικαίωμα να τα συμψηφίσει με τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή φόρους.
- Οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες να προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες οι οποίες είναι απίθανο να ξανασυμβούν όπως κάποια έκτακτα γεγονότα που δημιουργούν έκτακτες ζημίες.

Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού

Τα ΔΧΠΑ επιτρέπουν ή απαιτούν ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους ή να αναπροσαρμόζονται (ΔΛΠ16 Ενσώματα πάγια , ΔΛΠ38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία , ΔΛΠ39 Χρηματοοικονομικά μέσα , ΔΛΠ40 Επενδύσεις σε ακίνητα). Όταν με την αναγνώριση της αποτίμησης επηρεάζεται το φορολογητέο κέρδος και επηρεάζεται και αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου τότε σαφώς δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας. Σε αντίθετη περίπτωση πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση . Η διαφορά μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης αποτελεί μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση η οποία θα διακανονισθεί είτε με την πώληση του στοιχείου είτε με την χρήση του .

Υπάρχουν οι εξής δύο περιπτώσεις που προκύπτουν από αυτό το γεγονός της αναπροσαρμογής :

- I. Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού > Φορολογική βάση , οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση .Σύμφωνα με τις βασικές αρχές του ΔΛΠ12 , ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί τον φόρο αυτό. Χαρακτηριστική περίπτωση παραδείγματος αποτελεί η αναπροσαρμογή της αξίας παγίων στοιχείων του ενεργητικού (ΔΛΠ16) όπου ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται στο λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού» απευθείας .Στη περίπτωση που το κέρδος της αναπροσαρμογής έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα , τότε η αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογία αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης .
- II. Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού < Φορολογική βάση , οπότε αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση . Η απαίτηση αυτή πιστώνεται κατά περίπτωση (ανάλογα με το πού έχει χρεωθεί η αντίστοιχη ζημιά από μείωση της αξίας του στοιχείου) είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε απευθείας στον λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού».

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

Όταν έχουμε ενοποίηση επιχειρήσεων σύμφωνα , με το ΔΠΧΠ3, το κόστος της απόκτησης κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων αντίστοιχα που αναλήφθηκαν , με βάση την εύλογη αξία τους την ημέρα της απόκτησης. Όταν η φορολογική βάση των στοιχείων που αποκτήθηκαν δεν επηρεάζεται από την αξία που τυχόν τους αποδίδει η ενοποίηση αλλά εξακολουθούν να είναι ίσα με το κόστος του προηγούμενου κατόχου τότε προκύπτουν προσωρινές διαφορές . Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει επηρεάζει την υπεραξία .

Υπεραξία

Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ3 αναγνωρίζεται ως υπεραξία η διαφορά μεταξύ του κόστους απόκτησης και της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που αποκτώνται .Οι περισσότερες φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία με αποτέλεσμα να δημιουργείται μια διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της φορολογικής βάσης η οποία είναι συνήθως μηδενική.

Το ΔΛΠ12 **απαγορεύει** την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία. Η τυχόν αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας ως υπολειμματικού ποσού και ξανά την αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογίας που οδηγεί με την σειρά της σε νέα μεταβολή της υπεραξίας.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται μόνο στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας .

Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς & κοινοπραξίες

Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές , συγγενείς ή κοινοπραξίες μπορεί να διαφέρει από την φορολογική τους βάση λόγω αδιανέμητων κερδών , μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος σε περίπτωση διαφορετικής χώρας και λόγω μείωσης της λογιστικής αξίας της επένδυσης στο ανακτήσιμο ποσό της .

Η επιχείρηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ12 , πρέπει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εφόσον ικανοποιούνται οι εξής προϋποθέσεις :

- Η μητρική , είτε η επενδύτρια εταιρεία ή το μέλος της κοινοπραξίας να είναι σε θέση να ελέγξει το χρονικό σημείο αναστροφής της προσωρινής διαφοράς .
- Να πιθανολογείται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

Η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές εφόσον πιθανολογείται ότι :

- Η προσωρινή διαφορά θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.
- Θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος για το οποίο η προσωρινή διαφορά θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

3.7 Τρόπος Απεικόνισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας Στις Οικονομικές Καταστάσεις Της Επιχείρησης

Η παρουσίαση των φόρων γίνεται στις οικονομικές καταστάσεις του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ1 , τόσο οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις όσο και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ως ιδιαίτερα κονδύλια στον Ισολογισμό. Συγκεκριμένα οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται στον Ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αντίστοιχα .

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις μπορεί να συμψηφίζονται σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί τα κάτωθι:

- Έχει το νομικό δικαίωμα για το συμψηφισμό των τρέχων φορολογικών απαιτήσεων έναντι των υποχρεώσεων.
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν φόρους εισοδήματος που έχουν καταλογισθεί από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται με την ίδια φορολογούμενη επιχείρηση .

Οι φόροι έξοδα ή έσοδα που αφορούν στο κέρδος ή στην ζημία από συνήθεις δραστηριότητες πρέπει να παρουσιάζονται στη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Συγκεκριμένα:

- ✚ Ο τρέχων φόρος έξοδο ή έσοδο της χρήσης
- ✚ Ο αναβαλλόμενος φόρος έξοδο ή έσοδο ο οποίος προκύπτει από την πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης
- ✚ Η διαφορά μεταξύ του ποσού που είχε αναγνωρισθεί για φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και του ποσού που τελικά επέβαλαν οι φορολογικές αρχές .

3.8 Γνωστοποιήσεις Σχετικά Με Την Τρέχουσα Και Αναβαλλόμενη Φορολογία

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά τα σημαντικά ποσά από τα έξοδα ή έσοδα φόρου. Στους φόρους έξοδα ή έσοδα μπορεί να περιλαμβάνονται :

- Ο τρέχων φόρος που αφορά τη χρήση
- Κάθε προσαρμογή που αναγνωρίζεται στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου που σχετίζεται με την δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στου φορολογικούς συντελεστές ή την επιβολή των νέων φόρων
- Το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει από φορολογική ζημία που δεν είχε αναγνωρισθεί προηγουμένως , πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης χρήσης , που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος φόρου έξοδο.
- Το ποσό της ωφέλειας από φορολογική ζημία που δεν είχε αναγνωρισθεί προηγουμένως , πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου , που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο

- Τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο που προκύπτει από την μείωση ή την αναστροφή προηγούμενης μείωσης μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης
- Το ποσό του φόρου έξοδο ή έσοδο που σχετίζεται με τις αλλαγές των λογιστικών λαθών και πολιτικών που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή την ζημία της χρήσης ,σύμφωνα με το ΔΛΠ8, επειδή δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν αναδρομικά .

Επιπρόσθετα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής :

- Το σύνολο του τρέχοντος φόρου και του αναβαλλόμενου φόρου που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στη Καθαρή Θέση .
- Συμφωνία αποτελέσματος προ φόρων και φόρου, με το φόρο που θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν στα προ φόρων ο ισχύον ή οι ισχύοντες συντελεστές .
- Κάθε μεταβολή στον ισχύοντα συντελεστή σε σχέση με προηγούμενες χρήσεις
- Ένας πίνακας κατά κατηγορία στοιχείων του Ισολογισμού με ανάλυση των αναβαλλόμενων φόρων έναρξης , λήξης και των μεταβολών της χρήσης
- Για τις διακοπείσες δραστηριότητες και στοιχεία , το έξοδο ή έσοδο φόρου από τη διακοπή και ο φόρος εισοδήματος από τη διακοπείσα δραστηριότητα
- Για τα μερίσματα , αν τα έχουμε ανακοινώσει και δεν τα έχουμε λογίσει τότε τον φόρο εισοδήματος που αντιστοιχεί, αν πρόκειται να μοιραστούν αλλά δεν έχουν λογιστεί οι υποχρεώσεις για φόρο τότε πόσοι προβλέπονται να είναι ή απλώς να αναφερθεί σε περίπτωση αδυναμίας υπολογισμού.
- Αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι μεγαλύτερες από τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις το ποσό της διαφοράς και την αιτιολογία συμψηφισμού τους .
- Αιτιολογία απαίτησης για ζημιές –το ποσό που λόγισα ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και γιατί πιστεύω ότι θα τα συμψηφίσω.
- Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου πρέπει κανονικά να γνωστοποιούνται σαν ενδεχόμενες υποχρεώσεις .

Στην περίπτωση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης η επιχείρηση πρέπει επιπρόσθετα να γνωστοποιεί τόσο το ποσό της απαίτησης όσο και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή της όταν συντρέχουν δύο λόγοι . Συγκεκριμένα όταν η χρησιμοποίησή της εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη εκτός από τα κέρδη που προκύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και όταν η επιχείρηση έπαθε ζημιά ,στη τρέχουσα ή σε προηγούμενη χρήση , στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 12 ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΝ2190/1920

Η πιο σημαντική καινοτομία που εισάγει το ΔΛΠ12 είναι η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς και ο τρόπος αντιμετώπισης των φόρων , των ζημιών, των διαφορών του φορολογικού ελέγχου και των γνωστοποιήσεων σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα. Το ΔΛΠ12 επιβάλλει ένα νέο πλαίσιο για την αντιμετώπιση των φόρων εισοδήματος σε αντίθεση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που αντιμετωπίζουν το θέμα των φόρων υποτονικά. Ποιο συγκεκριμένα οι διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ12-Φόροι Εισοδήματος και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συνοψίζονται ως εξής :

Φόροι Εισοδήματος

- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη. Ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως είναι το συνολικό ποσό του φόρου που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως και καταχωρείται ως έξοδο στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» . Με το ΔΛΠ12 καθορίζεται η έννοια των «προσωρινών διαφορών» φόρου εισοδήματος , δηλαδή των διαφορών ανάμεσα στο λογιστικό και το υπαγόμενο σε φόρο ποσό. Είναι κάτι ανάλογο με την έννοια των λογιστικών διαφορών αλλά όχι το ίδιο. Γίνεται διάκριση του φόρου σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο. Τρέχων φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που αφορά το φορολογούμενο κέρδος της χρήσης και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές.

- ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδα και συνεπώς δεν διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσης αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό και καταχωρείται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως». Δεν γίνεται διάκριση του φόρου εισοδήματος σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο. Το ποσό του φόρου εισοδήματος υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη και υπολογίζεται ως εξής :

Λογιστικά κέρδη χρήσεως (+ ή -)

Λογιστικές διαφορές = Φορολογητέο εισόδημα

Φορολογητέο εισόδημα * φορολογητέο συντελεστή % = Φορολογητέα κέρδη

Δεν καταχωρείται στα βιβλία και δεν εμφανίζεται στον Ισολογισμό αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος (υποχρέωση ή απαίτηση) . Οι λογιστικές διαφορές με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να εκκαθαρίζονται μέσα στην χρήση με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος . Τέτοιες περιπτώσεις υπάρχουν μόνο στις οικονομικές καταστάσεις όπως είναι τα αφορολόγητα αποθεματικά που δημιουργούν μελλοντική υποχρέωση και ρυθμίζονται από τη φορολογική νομοθεσία της χώρας .

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

▪ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Με βάση το ΔΛΠ12 ορίζεται η έννοια των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων και αντίστοιχα των αναβαλλόμενων εσόδων και εξόδων για φόρους. Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται επί όλων των προσωρινών διαφορών του Ισολογισμού και με βάση τα ποσοστά φορολόγησης που αναμένεται να ισχύσουν στη χρήση που θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση ή θα διακανονισθεί η υποχρέωση. Η δαπάνη του αναβαλλόμενου φόρου βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία λογίζεται. Μόνο στη περίπτωση που οι προσωρινές διαφορές έχουν καταχωρηθεί στην Καθαρή Θέση τότε ο αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται απευθείας στην Καθαρή Θέση . Η προεξόφληση των χρεωστικών ή πιστωτικών ποσών αναβαλλόμενων φόρων **απαγορεύεται** . Επιπρόσθετα, δεν λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος για μια φορολογική υποχρέωση που ενδέχεται να δημιουργηθεί μόνο από απόφαση της Διοίκησης της Εταιρείας . Στη περίπτωση αυτή , ο αναβαλλόμενος φόρος γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις . Όταν γίνεται συγχώνευση πρέπει η απορροφώμενη εταιρεία να υπολογίζει όλους τους αναβαλλόμενου φόρους που την αφορούν και με βάση αυτούς να προκύπτει η σχετική υπεραξία συγχώνευσης . Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την ενοποίηση θυγατρικών εξωτερικού μεταφέρονται στην καθαρή θέση και αντίστοιχα λογίζεται φόρος εισοδήματος για αυτές , επίσης στην καθαρή θέση .

▪ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και την Ελληνική φορολογία **δεν** εμφανίζονται αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις ακόμη και αν υπάρχουν . Όταν γίνεται συγχώνευση , η ενοποίηση γίνεται με βάση τα λογιστικά δεδομένα που δεν περιλαμβάνουν αναβαλλόμενους φόρους και για τον προσδιορισμό της «Διαφοράς πρώτης ενοποίησης» δεν προβλέπεται ο

λογισμός αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την ενοποίηση θυγατρικών εξωτερικού δεν λογίζεται στον ενοποιημένο Ισολογισμό φόρος εισοδήματος .

ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

- **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Όταν γίνεται αναπροσαρμογή παγίων και πιστώνεται η καθαρή θέση με την υπεραξία , θα πρέπει σύμφωνα με το ΔΛΠ12 να χρεωθεί αντίστοιχα η καθαρή θέση με πίστωση κατ αρχήν των υποχρεώσεων με το ποσό του φόρου υπεραξίας .

Με βάση το ΔΛΠ12 αν συνταχθούν αναδιατυπωμένες συγκρίσιμες καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων γιατί άλλαξε λογιστική πολιτική ή διορθώθηκε λάθος (ΔΛΠ8) τότε οι φόροι που αναλογούν μεταφέρονται στην καθαρή θέση με επίδραση στις αναβαλλόμενες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις .

- **ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Στην αναπροσαρμογή παγίων ο φόρος υπεραξίας επιδρά επίσης στην καθαρή θέση , χωρίς όμως να επιδράσει στα αποτελέσματα, αλλά μέσω του πίνακα διανομής των αποτελεσμάτων.

Με βάση τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται αναδιατύπωση των συγκρίσιμων οικονομικών καταστάσεων και οι όποιες διορθώσεις εμφανίζονται στα «Αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων» και επιδρούν φορολογικά στην ίδια χρήση εφόσον αναγνωρίζονται.

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

- **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Η ζημία χρήσης που μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, περιλαμβάνει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην

επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει στο μέλλον κέρδη και έτσι θα γίνει εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης .

- ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Με βάση τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε λογιστικά καταγράφεται το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες αλλά εκπίπτει όταν θα υπάρξουν κέρδη . Οπότε σε εκείνη τη χρήση ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται μειωμένος σε σχέση με τον νόμιμο συντελεστή .

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ12 στις ενοποιημένες καταστάσεις μπορεί να γίνει συμψηφισμός των φόρων της χρήσης (τρέχοντος και αναβαλλόμενου) μόνο σε ειδικές περιπτώσεις. Επομένως , τα έσοδα και τα έξοδα από φόρους πρέπει να εμφανίζονται διακεκριμένα στα αποτελέσματα . Επίσης , διακεκριμένα στα αποτελέσματα πρέπει να εμφανίζεται ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος.

- ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ,δεν ορίζονται παρόμοιες προϋποθέσεις .Με βάση την ελληνική πρακτική δεν τίθεται θέμα διάκρισης των φόρων εφόσον αναγνωρίζεται μόνο ο τρέχων φόρος και όχι αναβαλλόμενος .

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι φόροι εισοδήματος εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και διαμορφώνουν το αποτέλεσμα μετά τους φόρους .

- ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι φόροι εισοδήματος εμφανίζονται στον Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων και όχι στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης που τελείωνε με τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων προ φόρων .

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Απαιτούνται εκτεταμένες γνωστοποιήσεις . Πρέπει να γίνεται ανάλυση στις σημειώσεις για το πώς διαμορφώθηκε το υπόλοιπο του φόρου εισοδήματος στα Αποτελέσματα Χρήσης για τα σημαντικά ποσά . Τα είδη των γνωστοποιήσεων είναι οι γνωστοποιήσεις για φόρους (τρέχων-αναβαλλόμενος) , για τη σχέση φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος και για την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

- ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Απαιτούνται ελάχιστες γνωστοποιήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗ ΠΡΑΞΗ

Η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν υιοθετήσει είτε υποχρεωτικά βάσει νόμου είτε προαιρετικά μπορεί να γίνει σε πάρα πολλές περιπτώσεις έχοντας τις ανάλογες επιπτώσεις τις οποίες επιθυμεί η επιχείρηση να αποκτήσει . Οι Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους αφορά περιπτώσεις που τα λογιστικά κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα φορολογητέα κέρδη (η λογιστική αξία του παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από εκείνη της φορολογικής βάσης) . Οι Αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους αφορά περιπτώσεις που τα λογιστικά κέρδη είναι μικρότερα από τα αντίστοιχα φορολογητέα κέρδη (η λογιστική αξία του παγίου στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση) .

Σε περίπτωση που μια επιχείρηση εμφανίσει ζημία και όταν επιτρέπεται η μεταφορά των ζημιών σε επόμενη χρήση τότε μπορεί να επωφεληθεί στο μέλλον κάνοντας συμψηφισμό των ζημιών με τα τυχόν μελλοντικά της κέρδη και πληρώνοντας έτσι λιγότερους φόρους . Δημιουργείται λοιπόν μια αναμενόμενη φορολογική απαίτηση που αναγνωρίζεται στην περίπτωση που αναμένονται κέρδη. Η αναγνώριση μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο όταν υπάρχουν αρκετές φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή όταν υπάρχει πειστική απόδειξη για επαρκή μελλοντικά κέρδη ή επιπρόσθετα όταν οι ζημίες που παρουσιάζει δημιουργήθηκαν από συγκεκριμένες έκτακτες αιτίες . Στην περίπτωση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τόσο το ποσό της απαίτησης όσο και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώριση όταν :

- Η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη
- Η ζημία που εμφανίζει η επιχείρηση έλαβε χώρα στην τρέχουσα ή στη προηγούμενη χρήση , στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση .

Παράδειγμα αναβαλλόμενων φόρων με τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες

<u>Ημερολόγιο 31.12.09 Διαφορών με τα ΔΛΠ</u>	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.01.000 Έξοδο από φόρο φορ.ζημίας	75.000	
18 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
18.51.00.00 Αναβαλλόμενος φόρος από ζημίες		75.000
Φορολογικά αναγνωρίσιμη ζημία $300.000 * 25\% = 75.000$		
-----31.12.09-----		
18 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
18.51.00.000 Αναβαλλόμενοι φόροι από ζημίες	25.000	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.70.01.000 Έσοδο από φόρο φορ. Ζημίας		25.000
Προβλέψεις χρήσης $100.000 * 25\% = 25.000$		
Γ. Λογιστικές εγγραφές με 31.12.2010		
<u>Ημερολόγιο 31.12.2010 διαφορών με τα ΔΛΠ</u>		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος	212.500	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος Εισοδήματος		212.500
Λογιστικά κέρδη $850.000 * 25\% = 212.500$		
-----31.12.2010-----		
18 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
18.51.00.000 Αναβαλλόμενοι φόροι από ζημίες	62.500	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.70.01.000 Έσοδα από φόρο φορολ.ζημίας		62.500
Προβλέψεις χρήσεις $250.000 * 25\% = 62.500$		
-----31.12.2010-----		
	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

86.60.01.000 Εξοδο από φόρο φορ.ζημίας 50.000

18 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

18.51.00.000 Αναβαλλόμενοι φόροι από ζημίες 50.000

Πρόβλεψη χρήσης 2008 πραγματοποιηθείσα

$200.000 * 25\% = 50.000$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Δ.Π.Χ.Π. μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των επιχειρήσεων. Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί για να αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων παρ' όλα αυτά μπορούν να αποτελέσουν μια βάση αναφοράς και για επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού σκοπού. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα επιτυγχάνουν τους καταστατικούς τους στόχους μέσω της ανάπτυξης και δημοσίευσής τους και γενικά την προώθηση της εφαρμογής των προτύπων σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές . Θέτουν ένα πλαίσιο αρχών , αναγνώρισης , αποτίμησης , παρουσίασης και γνωστοποίησης των ουσιαστικών συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να εξασφαλισθεί η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων σε διεθνές επίπεδο. Στην Ελλάδα οι εισηγμένες επιχειρήσεις στο ΧΑΑ εφάρμοσαν το 2005 για πρώτη φορά τα ΔΛΠ και δεδομένης της πολυπλοκότητας του φορολογικού συστήματος το συγκεκριμένο ΔΛΠ12 έχει αποτελέσει πολύτιμο εργαλείο για την παροχή χρήσιμων και πάνω απ' όλα αξιόπιστων πληροφοριών στο επενδυτικό κοινό γιατί συμβάλλει σημαντικά στην πραγματική χρηματοοικονομική παρουσίαση των επιχειρήσεων.

Το ελληνικό λογιστικό σύστημα είναι προσανατολισμένο στους μετόχους και θεωρείται ένα μοντέλο ιστορικού κόστους το οποίο ασχολείται με την εξομάλυνση των κερδών . Αντίθετα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρούνται ένα μοντέλο εύλογης αξίας που αφορά όλους τους ενδιαφερομένους και προσανατολίζεται στην αποτίμηση του Ισολογισμού μιας επιχείρησης. Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων έχει θετική προδιάθεση έναντι των προτύπων καθώς αναμένει βελτίωση τόσο της ποιότητας όσο και της ποσοτικής επάρκειας των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών που οδηγεί στη διαφάνεια και την αξιοπιστία. Οι επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ελλάδα ήταν οι σημαντικές αλλαγές τόσο στα πάγια περιουσιακά στοιχεία όσο και στην αναβαλλόμενη φορολογία .

Το παρόν πρότυπο αντικατέστησε μια σειρά νόμων που αφορούσαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα βασισμένο στον υπολογισμό αναβαλλόμενων φόρων ,όπου στα ΕΛΠ δεν υπήρχαν καθόλου ως έννοια, βάσει της μεθόδου του Ισολογισμού . Εστίασε στις προσωρινές διαφορές εν αντιθέσει με τις μόνιμες διαφορές που υπήρχαν μόνο έως τότε , οι οποίες είναι οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης αντίστοιχα και της λογιστικής αξίας στον Ισολογισμό . Η συνέπεια αυτής της νέας αντιμετώπισης της φορολογίας ήταν η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας και η καταχώριση πλέον ποσών ως αναβαλλόμενοι φόροι . Τα ΔΛΠ βασισζόμενα επίσης

στην αρχή της εύλογης αξίας σε αντίθεση με τα ΕΛΠ που βασίζονται στην αρχή του ιστορικού κόστους παρουσιάζουν μεγάλες διαφορές στο Ισολογισμό και κυρίως στα πάγια στοιχεία αλλά και στα στοιχεία αναβαλλόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων που αναγνωρίζονται ως στοιχεία του Ισολογισμού , ενώ παράλληλα δίνουν την δυνατότητα να αναγνωριστούν φορολογικές ωφέλειες λόγω ζημιών προηγούμενων χρήσεων . Συγκεκριμένα ο σκοπός του ΔΛΠ12 είναι μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας να επιβαρύνεται κάθε χρήση με το πραγματικό ποσό του φόρου που προκύπτει από τα λογιστικά της αποτελέσματα σε αντίθεση με την εφαρμογή των ΕΛΠ όπου ο φόρος βασίζεται αποκλειστικά στο φορολογητέο αποτέλεσμα αγνοώντας τις φορολογικές διαφορές που τυχόν προέκυπταν.

Όσον αφορά την ωφέλεια που τυχόν υπάρχει από τη εφαρμογή των ΔΛΠ οι απόψεις διίστανται . Αρκετοί υποστηρίζουν ότι τα ΔΛΠ προωθούν την διαφάνεια και την συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων σε διεθνές επίπεδο και ότι η μεγαλύτερη συνεισφορά τους είναι η επιπλέον πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού . Ταυτόχρονα όμως στο αντίποδα υπάρχει η άποψη ότι τα πρότυπα επιφέρουν μικρή ωφέλεια . Τα επιχειρήματά τους στηρίζονται στο γεγονός ότι εφαρμογή τους και συγκεκριμένα στο ΔΛΠ12 που εξετάζουμε η φιλοσοφία της αναβαλλόμενης φορολογίας πρόσθεσε ένα ακόμη εννοιολογικό παράγοντα στο ήδη πολύπλοκο φορολογικό σύστημα της χώρας μας καθώς και ένα αρκετά μεγάλο κόστος για τις επιχειρήσεις που αναγκάστηκαν να εκπαιδεύσουν κατάλληλα το προσωπικό τους προκειμένου να ανταπεξέλθουν στις ανάγκες τους.

Ένα πρόβλημα που υπάρχει γενικά για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι ότι τα πρότυπα όπως έχουν διαμορφωθεί μέχρι τώρα επιτρέπουν σε αρκετές περιπτώσεις την επιλογή πέρα του ενός χειρισμού για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων . Αυτό όμως έρχεται σε σύγκρουση με τις γενικές αρχές τους . Σε βάθος χρόνου ο στόχος των ΔΛΠ είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση μιας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης έτσι ώστε όλα τα παρόμοια λογιστικά γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο .

Το σημαντικότερο ερώτημα πάντως το οποίο παραμένει προς μελλοντική διερεύνηση είναι το κατά πόσο οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 12 έχουν θεσπιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αφήνουν σημαντικά περιθώρια για παραποίηση των λογιστικών αποτελεσμάτων. Συγκεκριμένα η έρευνα θα πρέπει να εξετάσει τις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που κάνουν χρήση των ΔΛΠ και να επισημάνει τις περιπτώσεις που παρουσιάζουν μεθοδευμένα υψηλότερη αναβαλλόμενη φορολογία για να αυξήσουν τα λογιστικά τους αποτελέσματα. Αφορμή αποτελεί η ίδια η μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα στα Διεθνή λογιστικά πρότυπα η οποία επηρέασε σε κάποιο βαθμό την εικόνα των οικονομικών

καταστάσεων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων άρα και τα λογιστικά τους αποτελέσματα .

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Grant Thornton, 2006, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, I.F.R.S. , Αναλυτική παρουσίαση Β έκδοση , Τόμος Α .
- Ντζανάτος Δημήτριος 2008 , «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά» , Εκδόσεις Καστανιώτη .
- Ντζανάτος Δημήτριος 2008 , «Δημιουργία σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος πληρότητάς τους» , Εκδόσεις Καστανιώτη .
- Ιωάννης Λ. Φίλος .2003. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , Εκδόσεις Πάμισος .
- Λαζαρίδης Γεώργιος . 2006 . «Πρακτική εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας και διάθεσης κερδών» , Εβδομαδιαία οικονομική έκδοση Έψιλον 7 , Τεύχος 12-13.
- I.F.R.S. 2005. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) , Νομική Βιβλιοθήκη .

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- www.ase.gr
- www.fasb.org
- www.grant-thornton.gr
- www.iasb.gr
- www.taxheaven.gr