



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

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 – ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΟΥ

ΚΑΤΣΟΥΚΗ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

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

Νοέμβριος 2015

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 πραγματεύεται το φόρο εισοδήματος και έχει άμεση εφαρμογή στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.. Το παρόν πρότυπο απαιτεί την αναγνώριση των φορολογικών συνεπειών όλων των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και στις γνωστοποιήσεις που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων. Η παρούσα εργασία εξετάζει τους όρους και τις έννοιες που χρησιμοποιούνται στο ΔΛΠ 12 καθώς και τους λόγους που προκύπτουν προσωρινές διαφορές. Επίσης λαμβάνοντας υπόψη τις δυσκολίες που προκύπτουν στον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας, η παρούσα εργασία με τη χρήση παραδειγμάτων προσπαθεί να αντιμετωπίσει ορισμένα ζητήματα που συναντούν οι επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή του συγκεκριμένου Προτύπου.

Η συγκεκριμένη μελέτη αναδεικνύει τη χρησιμότητα της αναβαλλόμενης φορολογίας στη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας εξαλείφει τις διαφορές που προκύπτουν λόγω των κανόνων που ορίζονται από τις φορολογικές αρχές των κρατών και σχετίζονται με την έκταση και το χρονοδιάγραμμα των συναλλαγών που περιλαμβάνονται στο μετρήσιμο εισόδημα για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος. Επίσης τακτοποιείται ο ετεροχρονισμός του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b> .....	<b>1</b>
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	<b>1</b>
1.1 Εισαγωγικά Στοιχεία.....	1
1.2 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα .....	1
1.3 Δομή της Εργασίας.....	2
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b> .....	<b>3</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ</b> .....	<b>3</b>
2.1 Φορολογικός Σχεδιασμός και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	3
2.2 Χρησιμοποίηση του Αναβαλλόμενου Φόρου στον Εντοπισμό Χειραγώγησης των Κερδών	4
2.3 Η Επίδραση του Αναβαλλόμενου Φόρου στην Αξία της Επιχείρησης .....	5
2.4 Ανακεφαλαίωση των Κύριων Ευρημάτων που Αναφέρονται στη Βιβλιογραφική Επισκόπηση .....	6
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b> .....	<b>7</b>
<b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Π.Χ.Α. ....</b>	<b>7</b>
3.1 Σκοπός Του Προτύπου .....	7
3.2 Πεδίο Εφαρμογής .....	7
3.3 Φορολογική Βάση.....	7
3.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία .....	8
3.5 Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές.....	11
3.6 Εκπεστέες Προσωρινές Διαφορές .....	12
3.7 Αναγνώριση Του Τρέχοντος Και Αναβαλλόμενου Φόρου .....	14
3.8 Παρουσίαση Τρέχουσας Και Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	14
3.9 Αναβαλλόμενοι Φόροι Όταν Ισχύει η Εξαίρεση Της Αρχικής Αναγνώρισης .....	15
3.10 Υπεραξία (Goodwill) .....	16
3.11 Επιμέτρηση Τρέχουσας Και Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	16
3.12 Επενδύσεις Σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς Και Συμμετοχές Σε Κοινοπραξίες.....	19
3.13 Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημίες και Αχρησιμοποίητοι Πιστωτικοί Φόροι.....	20
3.14 Αναβαλλόμενος Φόρος Σύνθετων Χρηματοοικονομικών Μέσων .....	22
3.15 Ενσώματα Πάγια και Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	24
3.16 Αναβαλλόμενοι Φόροι από Στοιχεία του Ενεργητικού τα Οποία θα Ανακτηθούν Κατά Ένα Μέρος Λόγω Χρήσης & Κατά Ένα Μέρος Λόγω Πώλησης .....	33
3.17 Γνωστοποιήσεις .....	36

3.18 Παράδειγμα Αναβαλλόμενης Φορολογίας .....	39
3.19 Οι Κυριότερες Μεταβολές Του ΔΛΠ 12 .....	43
3.20 Διερμηνείες Που Αφορούν Το ΔΛΠ 12 .....	46
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....</b>	<b>47</b>
<b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ .....</b>	<b>47</b>
4.1 Εισαγωγή στα ΕΛΠ.....	47
4.2 Πεδίο Εφαρμογής των ΕΛΠ.....	47
4.3 Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων.....	48
4.4 Αλλαγές Που Επέρχονται Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Βάσει Των ΕΛΠ .....	49
4.5 Αναβαλλόμενη Φορολογία στα ΕΛΠ .....	50
4.6 Λογαριασμοί Καταχώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	50
4.7 Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση .....	51
4.8 Αριθμητικό Παράδειγμα Αναβαλλόμενης Φορολογίας .....	54
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....</b>	<b>58</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ</b>	
<b>ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ .....</b>	<b>58</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>60</b>
Ξένη .....	60
Ελληνική .....	61
Ιστοσελίδες.....	61
Νόμοι - Κανονισμοί .....	61

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

**Πίνακας 4.1:** Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων Βάση των ΕΛΠ

**Πίνακας 4.2:** Υποχρεώσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικά Στοιχεία

Η σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων ρυθμίζεται από τα Λογιστικά Πρότυπα που ορίζει η κάθε χώρα. Η ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) το 1973, είχε σκοπό την εισαγωγή και την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων για παγκόσμια χρήση. Η ανάπτυξη και η προώθηση της χρήσης και εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οδηγεί σε έναν κοινό τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών, ο οποίος συμβάλει στη διασφάλιση υψηλού βαθμού συγκρισιμότητας, διαφάνειας και υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του αποδοτέου φόρου ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία κάθε χώρας. Οι διαφορές στη φορολογική νομοθεσία μεταξύ των χωρών καθιστά απαραίτητη τη χρήση των διεθνή λογιστικών ώστε ο κοινός τρόπος παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιριών να συμβάλλει, στη διασφάλιση υψηλού βαθμού συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

### 1.2 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα

Στην παρούσα εργασία εξετάζεται το Δ.Λ.Π. 12 που πραγματεύεται το χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Συγκεκριμένα, μέσω της βιβλιογραφικής επισκόπησης απαντώνται τα ερωτήματα σχετικά με το ρόλο της αναβαλλόμενης φορολογίας στη χειραγώγηση των κερδών, τη συμβολή της στην παροχή αξιόπιστων οικονομικών στοιχείων, τη χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογίας για την ανίχνευση της χειραγώγησης των κερδών και την επίδρασή της στην αξία της επιχείρησης. Κύριος σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η εξέταση των εννοιών και όρων που χρησιμοποιούνται στο συγκεκριμένο πρότυπο, ανάλυση των πληροφοριών που απαιτούνται να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων καθώς και συγκεκριμένα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12. Η εργασία καλείται να απαντήσει σε ερευνητικά ερωτήματα σχετικά με τη χρησιμότητα του συγκεκριμένου προτύπου στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, στη σύγκριση οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών εταιριών και των διαφορών μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α. και ΕΛΠ όσον αφορά την αναβαλλόμενη φορολογία. Τέλος, εξετάζεται η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων βάσει των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που τέθηκαν σε ισχύ με την ψήφιση του Νόμου 4308/2014.

### 1.3 Δομή της Εργασίας

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται η συμβολή των Δ.Π.Χ.Α. στον κοινό τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών, η δομή και ο σκοπός της παρούσας εργασίας.

Στο Κεφάλαιο 2 παρουσιάζεται βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με τη σημασία των αναβαλλόμενων φόρων και του φορολογικού σχεδιασμού στη χειραγωγή των κερδών, η χρησιμοποίηση του αναβαλλόμενου φόρου – έξοδο στην ανίχνευση χειραγωγής των κερδών και η επίδραση του αναβαλλόμενου φόρου στην αξία της επιχείρησης.

Λεπτομερή ανάλυση των εννοιών που αναφέρονται στο συγκεκριμένο πρότυπο αλλά και εξέταση συγκεκριμένων περιπτώσεων με αναλυτικά παραδείγματα πραγματοποιείται στο Κεφάλαιο 3.

Στο Κεφάλαιο 4 γίνεται αναφορά στα νέα Ε.Λ.Π. τα οποία τέθηκαν σε ισχύ από 01/01/2015 με το νόμο 4308/2014. Συγκεκριμένα, γίνεται αναφορά στην κατηγοριοποίηση των οντοτήτων, στις σημαντικότερες διαφορές μεταξύ των νέων Ε.Λ.Π. και αυτών που ίσχυαν προγενέστερα καθώς και ανάλυση, λογιστικός χειρισμός του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος.

Τέλος, στο Κεφάλαιο 5, παρατίθεται ο επίλογος που συνίσταται σε συμπεράσματα σχετικά με το Δ.Λ.Π. 12.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### 2.1 Φορολογικός Σχεδιασμός και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Η υιοθέτηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 έχει άμεσες επιπτώσεις στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 12 απαιτεί οι φορολογικές συνέπειες για όλες τις συναλλαγές να αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και στις γνωστοποιήσεις που ακολουθούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι Doukakis et al. (2012) στην έρευνά τους διαπίστωσαν ότι οι προηγούμενες πληροφορίες σχετικά με το φόρο εισοδήματος παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με τη μελλοντική φορολογική κατάσταση της επιχείρησης. Επιπλέον, οι γνωστοποιήσεις των φόρων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, παρέχουν καινούρια πληροφόρηση στους επενδυτές. Ενώ οι τρέχοντες φόροι είναι άμεσα συνδεδεμένοι με τους φορολογικούς συντελεστές και δημιουργούν φορολογικές υποχρεώσεις, ο αναβαλλόμενος φόρος χρησιμοποιείται για να μειώσει τα φορολογικά έξοδα δημιουργώντας αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Αυτή η φορολογική στρατηγική σχεδιασμού είναι τεχνικά "καλυμμένη" από την αρνητική επίπτωση των φορολογικών υποχρεώσεων στα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού. Επίσης, οι φορολογικές στρατηγικές στο πλαίσιο των ΔΠΧΑ παρέχουν πληροφορίες σχετικές και χρήσιμες για τους συμμετέχοντες στην χρηματιστηριακή αγορά. Παρερμηνεία στην αξιολόγηση των φορολογικών επιδράσεων των λογιστικών επιλογών μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες επενδυτικές αποφάσεις και ως εκ τούτου, η αύξηση των κανονισμών για τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τη φορολογία καθίσταται αναγκαία. Επίσης στην εργασίας της η Samara (2013), εξετάζοντας ένα δείγμα επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών διαπίστωσε ότι η αναβαλλόμενη φορολογία έχει πληροφοριακό περιεχόμενο για τις τιμές των μετοχών.

Στην έρευνά τους οι Dhaliwal et al. (2003) διαπίστωσαν ότι οι διαχειριστές εκτιμούν και διαπραγματεύονται το έξοδο του φόρου με τους ελεγκτές αμέσως πριν τις ανακοινώσεις για τα κέρδη, ως ύστατη προσπάθεια να ανταποκριθούν στις προσδοκίες των αναλυτών ή στα σχέδια της επιχείρησης. Επίσης όταν οι διαχειριστές έχουν κίνητρο να πετύχουν ένα συγκεκριμένο στόχο όσον αφορά τα κέρδη, το έξοδο του φόρου παρέχει σε αυτούς την τελευταία ευκαιρία για την χειραγώγηση των κερδών. Την ίδια στιγμή, ο τελικός φόρος εξαρτάται από το φορολογικό σχεδιασμό που ακολουθείται από την επιχείρηση. Επίσης οι Desai και Dharmapala (2006) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της διαχείρισης των κερδών και την αποφυγή φορολογίας των επιχειρήσεων. Κατέληξαν στο συμπέρασμα, ότι η φοροαποφυγή απαιτεί σχεδιασμό της χειραγώγηση των κερδών για να προωθήσει τα συμφέροντα των διαχειριστών και όχι των μετόχων.

## **2.2 Χρησιμοποίηση του Αναβαλλόμενου Φόρου στον Εντοπισμό Χειραγώγησης των Κερδών**

Στην έρευνά τους οι Phillips et al. (2003) διαπίστωσαν ότι το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την ανίχνευση χειραγώγησης των κερδών. Συγκεκριμένα, ερευνήθηκε η σχέση μεταξύ μεταβολών στα ετήσια κέρδη και μεταβολών στην αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και υποχρέωση, χρησιμοποιώντας τις ετήσιες γνωστοποιήσεις. Μέσω των μεταβολών των καθαρών αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (DTLs) πραγματοποιείται εντοπισμός της διαχείρισης των κερδών ώστε να αποφευχθεί μία μείωση των κερδών.

Οι Mills and Newberry (2001), υποστηρίζουν ότι οι διαχειριστές έχουν συνήθως μεγαλύτερη διακριτική ευχέρεια επηρεασμού των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις φορολογικές δηλώσεις και μπορούν να εκμεταλλευθούν αυτή την διακριτική ευχέρεια ώστε να αυξήσουν το εισόδημα με τρόπους οι οποίοι δε θα επηρεάζουν το τρέχον φορολογητέο εισόδημα. Αυτή η διαχείριση των κερδών μπορεί να δημιουργήσει διαφορές φορών στα βιβλία της επιχείρησης και οι οποίες διαφορές αυξάνουν την καθαρή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις μείον τις καθαρές αναβαλλόμενες απαιτήσεις) και συνεπώς αυξάνει το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου. Σύμφωνα με αυτή την επιχειρηματολογία διαπίστωσαν ότι το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου είναι χρήσιμο για τον εντοπισμό της διαχείρισης κερδών ώστε να αποφύγουν να αναφέρουν μία μείωση των κερδών. Ερευνώντας τις δυνατότητες συγκεκριμένων στοιχείων που έχουν σχέση με τις καθαρές αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις στον εντοπισμό της διαχείρισης κερδών, κατέληξαν σύμφωνα με τα ευρήματά τους στο γεγονός ότι χρησιμοποιούνται τα φορολογικά έσοδα ως σημείο αναφοράς της διαχείρισης κερδών.

Οι Joos et al. (2003) διαχώρισαν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης σε αυτά με θετικό και αρνητικό αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο. Το αποτέλεσμα της ερευνάς τους, ήταν ότι στα έτη που οι επιχειρήσεις εμφάνιζαν αρνητικό αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο, χειραγωγούσαν τα αποτελέσματά τους όπως κάνουν και οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν λιγότερο μόνιμα δεδουλευμένα για να διαμορφώσουν τα αποτελέσματα προς το στόχο που θέλουν.

Επίσης οι Phillips et al. (2003) εξετάζοντας τις συνέπειες των συγχωνεύσεων, αποκτήσεων και εκχωρήσεων, διαπίστωσαν ότι η μεταβολή στις καθαρές αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις μιας επιχείρησης είναι σταδιακά χρησιμότερη σε μετρήσεις που βασίζονται σε δεδουλευμένα για την ανίχνευση της διαχείρισης των κερδών, ώστε να αποφεύγεται η μείωση των κερδών. Μεγαλύτερη ανάλυση στις μεταβολές των στοιχείων της καθαρής αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, παρέχει ενδείξεις ότι τα στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας που αντανakλούν πρόσοδο και δεδουλευμένα έξοδα και αποθεματικά είναι σταθερά ο σημαντικότερος παράγοντας στην εξήγηση της πιθανότητας να πραγματοποιείται διαχείριση των κερδών ώστε αποφεύγεται μία μείωση των κερδών. Αυτά τα συμπεράσματα έρχονται σε συμφωνία με τον Nelson et al (2003), που μαζί με μία έρευνα έμπειρων ελεγκτών, καταλήγουν στη διαπίστωση ότι οι διαχειριστές των επιχειρήσεων είναι περισσότερο πιθανό να πετύχουν αύξηση του εισοδήματος χρησιμοποιώντας λογιστικές διαδικασίες για αναγνώριση εσόδων και αποθεματικών.

Οι Noor et al. (2007) στην έρευνά τους, διαπίστωσαν τη χρησιμότητα του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο στον εντοπισμό της χειραγώγησης των κερδών, προκειμένου οι επιχειρήσεις να αποφύγουν μία μείωση των κερδών τους ή εμφάνιση ζημιών.

### **2.3 Η Επίδραση του Αναβαλλόμενου Φόρου στην Αξία της Επιχείρησης**

Η Chluddek (2011) στη διατριβής της ασχολήθηκε με το ζήτημα της επίδρασης του αναβαλλόμενου φόρου στην αξία της επιχείρησης. Σύμφωνα με τον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρέχουν στοιχεία που να προσφέρουν στους επενδυτές και πιστωτές δυνατότητα κατανόησης, συγκρισιμότητα, αξιοπιστία, δυνατότητα αποτίμησης των μελλοντικών ταμειακών ροών, διαγνωστική αξία, ουσιαστικότητα και συνάφεια.

Σχετικά με τη χρήση της μεθόδου της αναβαλλόμενης φορολογίας, είναι γεγονός ότι η χρήση της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας θεωρείται επίπονη και δύσκολη, χρονοβόρα και έχει μεγάλο κόστος. Το υψηλό της κόστος προέρχεται από το γεγονός ότι η συγκεκριμένη λογιστική που πραγματεύεται με το ζήτημα αυτό είναι περίπλοκη και απαιτεί υψηλό επίπεδο συντονισμού. Για παράδειγμα, απαιτείται η σύνταξη του φορολογικού πιστοποιητικού (φορολογικής έκθεσης) σε σύντομο χρονικό διάστημα και επίσης η αποτίμηση του μελλοντικού φορολογητέου εισοδήματος, καθώς και ο προσδιορισμός της αναστροφής των προσωρινών φορολογικών διαφορών. Επιπρόσθετα, είναι απαραίτητο να καθορίσει κανείς τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης/διακανονισμού των περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων σε περίπτωση που ο τρόπος ανάκτησης/διακανονισμού επηρεάζει το συντελεστή φορολογίας που εφαρμόζεται.

Πέρα από τα υψηλά κόστη που φαίνεται να έχει η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας, η συγκεκριμένη διατριβή επιχειρεί να καθορίσει και τα πλεονεκτήματα της χρήσης της, ερευνώντας μέσω τριών εμπειρικών μελετών τη συσχέτιση των ταμειακών ροών (πραγματική και μελλοντική αξία) με τους δημοσιευμένους αναβαλλόμενους φόρους και την επίδραση των φόρων αυτών στην αξία της επιχείρησης.

Τα βασικά αποτελέσματα των εμπειρικών αναλύσεων που παρουσιάζει το άρθρο αναφέρουν τα εξής:

1. Εξαιρώντας τα μεγάλα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αναβαλλόμενης φορολογίας, οι αναβαλλόμενες φορολογίες γενικότερα δεν αντανakλώνται στην αξία της επιχείρησης και αλλού, οι επενδυτές δεν προσδοκούν οι αναβαλλόμενες φορολογίες να καταλήξουν σε σημαντική ταμειακή ροή στο άμεσο μέλλον.
2. Υπάρχει ένα ποσοστό αναστροφής στα υπόλοιπα βραχυπρόθεσμα. Η σπουδαιότητα αυτών των ανταποδοτικών στοιχείων βέβαια είναι μάλλον μικρή αναλογικά, εξετάζοντας ότι σπανίζουν οι μεγάλες έμμεσες ταμειακές ροές αναβαλλόμενης φορολογίας.
3. Εκτιμήσεις σχετικά με την ταμειακή ροή αναβαλλόμενης φορολογίας δείχνουν ότι τέτοιου είδους ταμειακή ροή αποτελεί λιγότερο από το 5% του συνόλου των φορολογικών ταμειακών ροών.
4. Μακροπρόθεσμα υπάρχει αύξηση των υπολοίπων αναβαλλόμενης φορολογίας.

5. Οι αναβαλλόμενες φορολογίες δεν παρέχουν χειροπιαστή πληροφόρηση σχετικά με τη μελλοντική φορολογική ταμειακή ροή.

Υπάρχει διχογνωμία πάνω στο θέμα της λογιστικής για την αναβαλλόμενη φορολογία. Από τη μία πλευρά η αναγνώριση και οι απαιτήσεις δημοσιοποίησης της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι εκτενείς και ως εκ τούτου πολύ κοστοβόρες για την εφαρμογή της. Από την άλλη πλευρά, η αναβαλλόμενη φορολογία δε θεωρείται απαραίτητη στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εξαιτίας της έλλειψης συσχέτισης των ταμειακών ροών με τα ποσά αναβαλλόμενης φορολογίας που δηλώνονται και εξαιτίας της έλλειψης κατανόησης της ιδέας που προσβέυει η αναβαλλόμενη φορολογία και η πληροφόρηση που αυτή συνεπάγεται. Τα αποτελέσματα των εμπειρικών αναλύσεων δείχνουν ότι τα στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας που γνωστοποιούνται δε μας δίνουν κάποιο σημαντικό στοιχείο για τις ταμειακές ροές και γενικά δεν πληροφορούν για τις μελλοντικές χρηματορροές που σχετίζονται με τη φορολογία. Ένα άλλο στοιχείο που προέκυψε από μία ανάλυση παλινδρόμησης της έρευνας είναι ότι η πληροφόρηση της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για επιχειρήσεις του τομέα της ενέργειας, ενώ αντίθετα η πληροφόρηση αυτή χρησιμεύει τις βιομηχανικές, χρηματιστηριακές ή τις εταιρείες τηλεπικοινωνιών.

## **2.4 Ανακεφαλαίωση των Κύριων Ευρημάτων που Αναφέρονται στη Βιβλιογραφική Επισκόπηση**

Όπως συμπεραίνεται από τις ανωτέρω έρευνες, οι διαχειριστές της εταιρείας χρησιμοποιούν ως ύστατη προσπάθεια τον αναβαλλόμενο φόρο - έξοδο για τη χειραγώγηση των κερδών ώστε να επιτύχουν τους στόχους τους. Από την άλλη μεριά, η εξέταση των μεταβολών της καθαρής φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο για τη διαπίστωση της ύπαρξης διαχείρισης των κερδών. Τέλος, διαπιστώθηκε ότι παρόλο που οι πληροφορίες που αφορούν την αναβαλλόμενη φορολογία είναι εκτενής και ως εκ τούτου πολύ κοστοβόρες, ωστόσο δεν δίνουν κάποιο σημαντικό στοιχείο για τις ταμειακές ροές και για τις μελλοντικές χρηματορροές που σχετίζονται με τη φορολογία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Π.Χ.Α.

#### 3.1 Σκοπός Του Προτύπου

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12 είναι η διατύπωση του λογιστικού χειρισμού των φόρων εισοδήματος. Το κύριο θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και οι μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις από:

- α) τη **μελλοντική** ανάκτηση (το διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου μιας οικονομικής οντότητας
- β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της **τρέχουσας** περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας

#### 3.2 Πεδίο Εφαρμογής

Το ΔΛΠ 12 πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.. Επίσης πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση των φόρων εισοδήματος.

Για τους σκοπούς του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Επίσης, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν φόρους, όπως είναι οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

Το παρών Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους λογιστικοποίησης των Κρατικών επιχορηγήσεων (ΔΛΠ 20) καθώς και με τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Καλύπτει όμως τη λογιστική καταχώριση των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

#### 3.3 Φορολογική Βάση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 απαιτείται η σύγκριση της λογιστικής αξίας των στοιχείων του Ενεργητικού και των Υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση προκειμένου να αναγνωριστεί μία αναβαλλόμενη φορολογία. Ως λογιστική αξία ορίζεται η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του Ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό με το οποίο αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς. Συγκεκριμένα:

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισπρεύσουν σε μια οικονομική

οντότητα, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

#### Παραδείγματα

1. Μηχάνημα το οποίο κόστισε 10.000€ και με συσσωρευμένες αποσβέσεις 5.000€. Το ποσό των 5.000€ θα διαγραφεί στα επόμενα έτη είτε ως απόσβεση είτε ως αφαίρεση στην εκποίηση του μηχανήματος. Το εισόδημα που παράγεται από το εν λόγω στοιχείο καθώς και οποιοδήποτε κέρδος από την εκποίησή του είναι φορολογητέο. Η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι ίση με 5.000€.

2. Τόκος εισπρακτέος με λογιστική αξία 10.000€. Το σχετικό έσοδο τόκου θα φορολογηθεί σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του εισπρακτέου τόκου είναι μηδέν.

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

#### Παραδείγματα

1. Αποζημιώσεις οφειλόμενες ποσού 5.000€. Οι συγκεκριμένες αποζημιώσεις δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα. Η φορολογική βάση των αποζημιώσεων είναι 5.000€

2. Τόκοι που προεισπράχθηκαν ποσού 4.000€. Το έσοδο από τους τόκους έχει φορολογηθεί κατά την είσπραξη. Η Φορολογική τους βάση είναι μηδέν.

### 3.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Σε πολλές χώρες όπως και στην Ελλάδα το λογιστικό κέρδος (ζημία) διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία). Το ανωτέρω γεγονός οφείλεται στους διαφορετικούς κανονισμούς, νόμους που ισχύουν για τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους βάση των ΔΛΠ και του φορολογητέου κέρδους που προσδιορίζεται βάση της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύει στο εκάστοτε κράτος. Θα πρέπει δηλαδή, σύμφωνα με το Πρότυπο, να αναγνωρίζεται μία φορολογική απαίτηση (υποχρέωση) όταν η ανάκτηση (διακανονισμός) ενός στοιχείου του ενεργητικού (υποχρέωσης) είναι πιθανό ότι θα αυξήσει (μειώσει) τα μελλοντικά ποσά φόρου εισοδήματος.

Θα πρέπει να αναγνωρίζεται η αναβαλλόμενη φορολογία καθώς πρόκειται για ένα δεδουλευμένο έξοδο ή έσοδο και είναι μία υποχρέωση ή απαίτηση.

Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από τις διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού ή υποχρέωσης στον Ισολογισμό και της φορολογικής του βάσης.

Οι ανωτέρω διαφορές διακρίνονται σε:

- Μόνιμες διαφορές οι οποίες δε δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς αυτά τα έσοδα ή τα έξοδα επηρεάζουν μόνο το φορολογητέο ή το λογιστικό αποτέλεσμα. Ως παράδειγμα μόνιμων διαφορών είναι τα αφορολόγητα έσοδα τα οποία προστίθενται στα λογιστικά κέρδη αλλά δεν έχουν καμία επίδραση στα φορολογητέα κέρδη
- προσωρινές διαφορές οι οποίες με τη σειρά τους διακρίνονται σε:
  - Φορολογητέες προσωρινές διαφορές οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και σε
  - Εκπεστέες προσωρινές διαφορές οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση

Για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων ισχύουν 2 κανόνες

- Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση εκτός όταν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:
  1. Την αρχική αναγνώριση υπεραξίας, ή
  2. Την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:
    - δεν συνίσταται σε συνένωση επιχειρήσεων, και
    - κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία). Θα αναγνωρίζεται όμως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες έχουν σχέση με επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς, υποκαταστήματα και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες.
- Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό όμως που πιθανολογείται ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος.

Δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση η οποία προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:

1. δεν συνίσταται σε συνένωση επιχειρήσεων, και
2. κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία). Όμως θα αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς, υποκαταστήματα και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες.

Για τον υπολογισμό του αναβαλλόμενου φόρου απαιτούνται τα ακόλουθα βήματα:

1. Καθορισμός της Λογιστικής Βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης
2. Υπολογισμός της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (Δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογία αν δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης).
3. Εντοπισμός και υπολογισμός προσωρινής διαφοράς.
4. Με βάση το φορολογικό συντελεστή υπολογίζουμε την αναβαλλόμενη φορολογία
5. Καθορισμός συμψηφισμού αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Σημαντικός παράγοντας στην αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων είναι ότι όταν τα λογιστικά κέρδη παραμένουν σταθερά από έτος σε έτος, με την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας και τα κέρδη μετά φόρων παραμένουν σταθερά. Με την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας τακτοποιείται ο ετεροχρονισμός του φόρου που οφείλεται στις διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Το ακόλουθο αριθμητικό παράδειγμα εξηγεί την ανωτέρω διαπίστωση.

### Αριθμητικό Παράδειγμα <sup>1</sup>

Η Επιχείρηση «ΑΛΦΑ» στις 01/01/2010 προβαίνει στην αγορά μηχανήματος με αξία κτήσης 200.000€. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 5 χρόνια. Οι λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Ο φορολογικός συντελεστής αποσβέσεων είναι 30% και ο συντελεστής φορολογίας είναι 26%.

Έτη	2010	2011	2012	2013	2014	Σύνολο
<b>Φορολογική Δήλωση</b>						
Λογιστικό Κέρδος	150.000,00€	150.000,00€	150.000,00€	150.000,00€	150.000,00€	750.000,00€
<b>Πλέον:</b> Λογιστικές Αποσβέσεις	40.000,00€	40.000,00€	40.000,00€	40.000,00€	40.000,00€	200.000,00€
<b>Μείον:</b> Φορολογικές Αποσβέσεις	-60.000,00€	-60.000,00€	-60.000,00€	-20.000,00€	0,00€	-200.000,00€
<b>Φορολογητέα Κέρδη</b>	<b>130.000,00€</b>	<b>130.000,00€</b>	<b>130.000,00€</b>	<b>170.000,00€</b>	<b>190.000,00€</b>	<b>750.000,00€</b>
Φόρος Εισοδήματος 26%	33.800,00€	33.800,00€	33.800,00€	44.200,00€	49.400,00€	195.000,00€

Έξοδο Φόρου (ΔΑΠ 12)	2010	2011	2012	2013	2014	Σύνολο
Τρέχων Φόρος (Πληρωτέος)	33.800,00€	33.800,00€	33.800,00€	44.200,00€	49.400,00€	195.000,00€
Αναβαλλόμενοι Φόροι έξοδα/έσοδα	5.200,00€	5.200,00€	5.200,00€	-5.200,00€	-10.400,00€	0,00€
<b>Έξοδο Φόρου</b>	<b>39.000,00€</b>	<b>39.000,00€</b>	<b>39.000,00€</b>	<b>39.000,00€</b>	<b>39.000,00€</b>	<b>195.000,00€</b>

Έτη	2010	2011	2012	2013	2014	Σύνολο
Τρέχων Φόρος /Λογιστικά Κέρδη	23%	23%	23%	29%	33%	26%
Έξοδο Φόρου/Λογιστικά Κέρδη	26%	26%	26%	26%	26%	26%

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων	2010	2011	2012	2013	2014	Σύνολο
Κέρδη Προ Φόρων	150.000,00€	150.000,00€	150.000,00€	150.000,00€	150.000,00€	750.000,00€
Φόρος Εισοδήματος	39.000,00€	39.000,00€	39.000,00€	39.000,00€	39.000,00€	195.000,00€
<b>Κέρδη Μετά Φόρων</b>	<b>111.000,00€</b>	<b>111.000,00€</b>	<b>111.000,00€</b>	<b>111.000,00€</b>	<b>111.000,00€</b>	<b>555.000,00€</b>

<sup>1</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 294-295.

Υπολογισμός της Προσωρινής Διαφοράς:

	1ο Έτος	2ο Έτος	3ο Έτος	4ο Έτος	5ο Έτος
Φορολογική Βάση	140.000,00€	80.000,00€	20.000,00€	0,00€	0,00€
Λογιστική Βάση	160.000,00€	120.000,00€	80.000,00€	40.000,00€	0,00€
<b>Προσωρινή Διαφορά</b>	<b>20.000,00€</b>	<b>40.000,00€</b>	<b>60.000,00€</b>	<b>40.000,00€</b>	<b>0,00€</b>

Όπως παρατηρείται στο ανωτέρω παράδειγμα, στο σύνολο της 5ετίας τα φορολογικά κέρδη είναι ίσα με τα λογιστικά κέρδη, δηλαδή 750.000,00€. Οι αποσβέσεις κατανομονται διαφορετικά μεταξύ των επιμέρους χρήσεων με αποτέλεσμα ο πληρωτέος φόρος να μην ανέρχεται στο 26% επί των κερδών, όσος είναι ο φορολογικός συντελεστής, αλλά να υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση.

### 3.5 Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές

Φορολογητέα Προσωρινή Διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της Λογιστικής Αξίας ενός στοιχείου και της Φορολογικής του Βάσης, η οποία διαφορά θα οδηγήσει σε πληρωμή υψηλότερων φόρων στο μέλλον.

Οι Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές προκύπτουν όταν

- Για Στοιχείο του Ενεργητικού: η Λογιστική του Αξία είναι μεγαλύτερη της Φορολογικής του Βάσης.
- Για Υποχρέωση: η Λογιστική της Αξία είναι μικρότερη της Φορολογικής της Βάσης.

Οι προσωρινές διαφορές που προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου **αναφέρονται συχνά ως χρονικές διαφορές**. Οι προσωρινές διαφορές αυτού του είδους είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Παραδείγματα τέτοιων προσωρινών διαφορών είναι οι συναλλαγές (έσοδα ή έξοδα) οι οποίες περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά στο φορολογικό αποτέλεσμα άλλης περιόδου με αποτέλεσμα να καταβάλλεται μικρότερο ποσό φόρου στην τρέχουσα χρήση και να αναβάλλεται για μελλοντικές περιόδους.

Επίσης Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

- τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους κατά τη συνένωση επιχειρήσεων όπως ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Α. 3, αλλά δεν πραγματοποιείται ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς.
- Αναπροσαρμόζεται η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, αλλά δεν πραγματοποιείται ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς.
- προκύπτει υπεραξία κατά τη συνένωση επιχειρήσεων
- κατά την αρχική αναγνώριση η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία τους,

- Διαφοροποιείται η λογιστική αξία από την αντίστοιχη φορολογική βάση μίας επένδυσης σε θυγατρική, υποκαταστήματος, επένδυσης σε συγγενή ή συμμετοχής σε κοινοπραξία.

Η προσωρινή διαφορά που προκύπτει από το γεγονός ότι το "λογιστικό κέρδος" της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο "φορολογικό κέρδος" έχει ως αποτέλεσμα να πραγματοποιείται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Με την ανωτέρω πρόβλεψη πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 "Αναβαλλόμενες Υποχρεώσεις από φόρους" και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 "Έξοδο από φόρο" με το ίδιο ποσό <sup>2</sup>.

### Παραδείγματα Φορολογητέων Προσωρινών Διαφορών <sup>3</sup>

Συναλλαγή	Λογιστικά Κέρδη	Φορολογητέα Κέρδη
Φορολογικές Αποσβέσεις αυξημένες σε σχέση με τις λογιστικές αποσβέσεις <b>(Λογιστική Αξία &gt; Φορολογική Βάση)</b>	Αφαιρούνται αποσβέσεις π.χ. 20% σε 5 χρήσεις	Αφαιρούνται αποσβέσεις 50% σε 2 χρήσεις
Αναπροσαρμογή λογιστικής Αξίας ακινήτων χωρίς ανάλογη προσαρμογή της φορολογικής τους αξίας <b>(Λογιστική Αξία &gt; Φορολογική Βάση)</b>	Αφαιρούνται αυξημένες αποσβέσεις στην παρούσα χρήση και στις επόμενες περιόδους	Οι επιπλέον αποσβέσεις δεν εκπίπτουν φορολογικά. Θα αναγνωριστεί μεγαλύτερο κέρδος κατά την μελλοντική πώληση του παγίου καθώς δεν έχει πραγματοποιηθεί αναπροσαρμογή της αξίας του.

### 3.6 Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές

Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

Οι Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές προκύπτουν όταν

- Για Στοιχείο του Ενεργητικού: η Λογιστική του αξία είναι μικρότερη της Φορολογικής του Βάσης.
- Για Υποχρέωση: η Λογιστική της Αξία είναι μεγαλύτερη της Φορολογικής της Βάσης.

Αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση λόγω του γεγονότος ότι καταβάλλεται μεγαλύτερο ποσό φόρου στην τρέχουσα περίοδο και χαμηλότερο ποσό σε μελλοντικές περιόδους.

<sup>2</sup> Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα - Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.) 2η Έκδοση, Δημήτριος Καραγιάννης, Ιωάννης Καραγιάννης, Αικατερίνη Καραγιάννη σελ. 124

<sup>3</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 305.

Αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η εκπεστέα προσωρινή διαφορά, εκτός αν το αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο ενεργητικού προκύπτει από την αρχική αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που:

- δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση και
- κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος.

Όμως, για εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και συμφέροντα σε κοινοπραξίες, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στο βαθμό, που αναμένεται ότι:

- οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον και
- θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η προσωρινή διαφορά.

Η προσωρινή διαφορά που προκύπτει από το γεγονός ότι το "λογιστικό κέρδος" της επιχείρησης είναι μικρότερο από το αντίστοιχο "φορολογικό κέρδος" έχει ως αποτέλεσμα να πραγματοποιείται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Με την ανωτέρω πρόβλεψη πιστώνεται ο λογαριασμός 18.50 "Αναβαλλόμενες Απαιτήσεις από φόρους" και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.70 "Έσοδο από φόρο" με το ίδιο ποσό <sup>4</sup>.

Η ανωτέρω αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση θα πρέπει να αναγνωρίζεται όταν αναμένει η εταιρεία ότι μελλοντικά θα έχει φορολογητέο κέρδος ή επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ώστε να χρησιμοποιήσει τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Σε περίπτωση που δεν πιθανολογούνται επαρκή μελλοντικά κέρδη ή δεν έχει αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για να συμψηφίσει, τότε δεν πρέπει να προβεί σε αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων. Σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, η αναγνώριση του εσόδου φόρου που προκύπτει από την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης θα πρέπει να γίνεται όταν θεωρείται βέβαιη η είσπραξη του ή ο συμψηφισμός του με αντίστοιχη υποχρέωση. Στο τέλος κάθε χρήσης επανεξετάζεται και επανεκτιμάται το γεγονός του συμψηφισμού της διαφοράς με μελλοντικά κέρδη <sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα - Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.) 2η Έκδοση, Δημήτριος Καραγιάννης, Ιωάννης Καραγιάννης, Αικατερίνη Καραγιάννη σελ. 124

<sup>5</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 308.

## Παραδείγματα Εκπεστέων Προσωρινών Διαφορών <sup>6</sup>

Συναλλαγή	Λογιστικά Κέρδη	Φορολογητέα Κέρδη
Αποδοχές Συνταξιοδότησης προσωπικού εκπίπτουν φορολογικά όταν καταβάλλονται (σε ταμειακή βάση) οπότε η Φορολογική Βάση είναι ίση με μηδέν. Προκύπτει ότι <b>Λογιστική Αξία &gt; Φορολογική Βάση</b>	Αφαιρούνται από τα κέρδη της Τρέχουσας Περιόδου	Εκπίπτουν φορολογικά κατά την καταβολή.
Μειωμένες φορολογικές Αποσβέσεις ( <b>Λογιστική Αξία &lt; Φορολογική Βάση</b> )	Αφαιρούνται αποσβέσεις 50% σε 2 χρήσεις	Αφαιρούνται αποσβέσεις π.χ. 20% σε 5 χρήσεις

### 3.7 Αναγνώριση Του Τρέχοντος Και Αναβαλλόμενου Φόρου

Η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο λογιστικοποίησης της ίδιας της συναλλαγής ή του γεγονότος.

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζονται στα έσοδα ή στα έξοδα και θα περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, στα Ιδία Κεφάλαια, π.χ.

- επανεκτιμήσεις στοιχείων ενεργητικού (π.χ. ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 38)
- αλλαγές σε λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις λαθών (π.χ. ΔΛΠ 8),
- ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές (π.χ. ΔΛΠ 21) <sup>7</sup>

### 3.8 Παρουσίαση Τρέχουσας Και Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Τα τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν, η οντότητα:

- α) έχει νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και
- β) σκοπεύει είτε να διακανονίσει τα σχετικά ποσά σε καθαρή βάση, είτε να ρευστοποιήσει το ποσό του στοιχείου του ενεργητικού εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει οι ανωτέρω προϋποθέσεις να πληρούνται, όταν ένα τρέχον φορολογικό στοιχείο ενεργητικού μιας οικονομικής οντότητας του ομίλου συμψηφίζεται έναντι μιας τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης μιας άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου.

<sup>6</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 306.

<sup>7</sup> Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, 4η Έκδοση, Δρ. Βλάχος Χρήστος, Λουκάς Λουκά, Global Training σελ. 11.30

Τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις συμψηφίζονται μόνο εάν:

α) η οντότητα έχει ένα νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού έναντι τρεχόντων φορολογικών υποχρεώσεων και

β) τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος, που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή είτε:

- i. στην ίδια φορολογική οντότητα ή
- ii. σε διαφορετικές φορολογικές οντότητες, οι οποίες σκοπεύουν να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία ή να ρευστοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία και να τακτοποιήσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων αναμένονται να διακανονιστούν ή να ανακτηθούν.

Το φορολογικό έξοδο (έσοδο) που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, πρέπει να παρουσιάζεται ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων.

### **3.9 Αναβαλλόμενοι Φόροι Όταν Ισχύει η Εξαίρεση Της Αρχικής Αναγνώρισης**

Εάν δεν αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση σύμφωνα με τις εξαιρέσεις αρχικής αναγνώρισης που καθορίζονται από το ΔΛΠ 12, θα πρέπει να αξιολογείται αν η μετέπειτα μεταβολή στην προσωρινή διαφορά προκύπτει:

1. από την «ανάλωση» της αρχικής λογιστικής αξίας ή και της φορολογικής βάσης, ή
2. από την αναπροσαρμογή του στοιχείου του ενεργητικού, της υποχρέωσης ή της φορολογικής βάσης.

Αν η μετέπειτα μεταβολή της προσωρινής διαφοράς προκύπτει από την ανάλωση (χρήση) της αρχικής λογιστικής αξίας π.χ. απόσβεση της αρχικής λογιστικής αξίας του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης, επειδή οι διαφορές αυτές αφορούν την αρχική αναγνώριση, παραμένουν εξαιρέσεις. Ωστόσο θα πρέπει να θεωρούνται ως νέες προσωρινές διαφορές και να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος μία μετέπειτα μεταβολή στη λογιστική αξία λόγω αναπροσαρμογής ενός στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης π.χ. αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού σε εύλογη αξία, καθώς και μετέπειτα της αρχικής αναγνώρισης, αναπροσαρμογή της φορολογικής βάσης λόγω ενός σχεδίου τιμαριθμικής αναπροσαρμογής<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Εξειδικευμένα θέματα, Grant Thornton σελ. 780-782

### 3.10 Υπεραξία (Goodwill)

Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως η υπέρβαση του (α) επάνω από το (β) παρακάτω:

α) το συνολικό άρθροισμα των:

- i. ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε και επιμετρήθηκε σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3, το οποίο κατά κανόνα απαιτεί εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης,
- ii. ποσού τυχόν μειωθηφικών συμμετοχών στον αποκτώμενο που έχουν αναγνωρισθεί σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 και
- iii. σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σε στάδια, την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο.

β) το καθαρό των ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης από τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και της αναληφθείσες υποχρεώσεις επιμετρημένα σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3.

Το ΔΛΠ 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία καθώς η υπεραξία επιμετράται ως υπολειμματική αξία και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας. Επίσης απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης στην περίπτωση που αυτή σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

### 3.11 Επιμέτρηση Τρέχουσας Και Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (στοιχεία ενεργητικού) για την τρέχουσα και τις προγενέστερες περιόδους θα πρέπει να επιμετρούνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθούν στις (ανακτηθούν από τις) φορολογικές αρχές, με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικώς θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Τα τρέχοντα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και οι τρέχουσες αναβαλλόμενες υποχρεώσεις πρέπει να επιμετρούνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν τη περίοδο ανάκτησης ή διακανονισμού τους, και με βάση τους φορολογικούς συντελεστές και νομοθεσία που έχουν θεσπιστεί, ή ουσιαστικώς θεσπιστεί, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Παραδείγματος χάριν, σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις γνώριζαν την μεταβολή του φορολογικού συντελεστή από 26% σε 29% όπως ισχύει μετά την ψήφιση του νόμου 4334/2015, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις κατά τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων χρήσεως 1/1/2014 – 31/12/2014 θα υπολογίζονταν με 29% καθώς είναι ο συντελεστής που θα ισχύει όταν η απαίτηση ή η υποχρέωση διακανονιστεί.

Δεν πραγματοποιείται προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς είναι αδύνατος ή εξαιρετικά δύσκολος ο προσδιορισμός του χρόνου αναστροφής της προσωρινής διαφοράς. Επίσης με τη μη προεξόφληση εξασφαλίζεται και η συγκρισιμότητα μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων καθώς σε

διαφορετική περίπτωση θα υπήρχαν οντότητες που θα εφαρμόζαν προεξόφληση και άλλες που δε θα εφαρμόζαν.

Η λογιστική αξία κάθε αναβαλλόμενου φορολογικού στοιχείου ενεργητικού πρέπει να επανεξετάζεται στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα θα μειώνει τη λογιστική αξία ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση που δεν είναι πλέον πιθανό ότι θα είναι διαθέσιμο επαρκές φορολογητέο κέρδος για να επιτρέψει την αξιοποίηση της ωφέλειας μέρους ή του συνόλου αυτού του αναβαλλόμενου φορολογικού στοιχείου ενεργητικού. Οποιαδήποτε μείωση γίνει λόγω του ανωτέρου κανονισμού θα αναστρέφεται σε μεταγενέστερες περιόδους κατά την έκταση που καθίσταται πιθανό ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος

Μπορεί να μεταβληθεί η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων χωρίς τη μεταβολή των αντίστοιχων προσωρινών διαφορών όταν παραδείγματος χάριν συμβούν τα ακόλουθα:

- μεταβολή φορολογικών συντελεστών,
- επανεκτίμηση της δυνατότητας ανάκτησης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ή
- μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης μίας απαίτησης<sup>9</sup>.

### Παράδειγμα<sup>10</sup>

Η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» κατέχει μηχάνημα στις 31/12/2012 με λογιστική αξία 5.000€ και φορολογική βάση 4.000€. Στις 31/12/2013 πραγματοποιούνται οι ακόλουθες αλλαγές:

1. Η λογιστική αξία και φορολογική βάση είναι 4.000€ και 3.500€ αντίστοιχα.
2. Ο φορολογικός συντελεστής από 30% το 2012 μεταβάλλεται σε 26% το 2013.

Το 2012 η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική οπότε αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Περιγραφή	Ποσά σε €
(Α) Λογιστική Βάση	5.000 €
(Β) Φορολογική Βάση	4.000 €
(Α) - (Β) Διαφορά	1.000 €
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2012</b>	<b>300 €</b>

Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας τη “Διαφορά” με το φορολογικό συντελεστή 30%.

<sup>9</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 327.

<sup>10</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 327-328.

Το 2013 η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι 130€

Περιγραφή	Ποσά σε €
(Α) Λογιστική Βάση	4.000 €
(Β) Φορολογική Βάση	3.500 €
(Α) - (Β) Διαφορά	500 €
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2013</b>	<b>130 €</b>

Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας τη “Διαφορά” με το φορολογικό συντελεστή 26%.

Περιγραφή	Ποσά σε €
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2012	300 €
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2013	130 €
<b>Διαφορά</b>	<b>170 €</b>

Η διαφορά θα πρέπει να πιστωθεί στα Κέρδη ή στις Ζημίες της περιόδου και αναλύεται ως εξής

Περιγραφή	Ποσά σε €
Μείωση Διαφοράς μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης από 1.000€ σε 500€ άρα για τα 500€	130 €
Μείωση φορολογικού συντελεστή 4%	40 €
<b>Σύνολο</b>	<b>170 €</b>

Τα 130€ προκύπτουν πολλαπλασιάζοντας τα 500€ με το φορολογικό συντελεστή του 2013 που είναι 26%.

Τα 40€ προκύπτουν πολλαπλασιάζοντας τα 300€ αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης του 2012 με 4% (είναι η μεταβολή του φορολογικού συντελεστή μεταξύ των ετών 2012 και 2013) και διαιρώντας το ανωτέρω γινόμενο με το συντελεστή φορολογίας 30% που ίσχυε το 2012.

Στις Γνωστοποιήσεις θα πρέπει να αναφερθεί επεξήγηση για τη μεταβολή του φορολογικού συντελεστή σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο καθώς και της επίδρασης της αλλαγής αυτής στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

### 3.12 Επενδύσεις Σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς Και Συμμετοχές Σε Κοινοπραξίες

Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία της επένδυσης σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρείας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της οικονομική οντότητας στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) διαφέρει από τη φορολογική της βάση (η οποία συχνά είναι το κόστος της επένδυσης). Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε ένα αριθμό διαφορετικών περιπτώσεων, π.χ.:

- α) η ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών·
- β) μεταβολές στις τιμές ξένου συναλλάγματος όταν η μητρική εταιρεία και η θυγατρική έχουν την έδρα τους σε διαφορετικές χώρες και
- γ) μία μείωση της λογιστικής αξίας μιας συμμετοχής σε μια συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η προσωρινή διαφορά μπορεί να είναι διαφορετική από την προσωρινή διαφορά που συνδέεται με αυτήν τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, αν αυτή απεικονίζει τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένο ποσό.

Στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται με σύγκριση των ενοποιημένων λογιστικών αξιών των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την κατάλληλη φορολογική βάση. Στην Ελλάδα επειδή δεν προβλέπεται η υποβολή μιας ενοποιημένης φορολογικής δήλωσης, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις καθεμιάς επιχείρησης του ομίλου ξεχωριστά.

Η επιχείρηση αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και κοινοπραξίες εκτός εάν υφίστανται και οι δύο ακόλουθοι όροι:

- α) η μητρική εταιρεία, ο επενδυτής ή ο συμμετέχων σε κοινοπραξία είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς· και
- β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δεν θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

Ως παράδειγμα είναι όταν η μητρική επιχείρηση ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής και οπότε είναι σε θέση να ελέγχει και τον χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με την επένδυση. Στην περίπτωση που η μητρική έχει αποφασίσει τη μη διανομή των κερδών της θυγατρική στο ορατό μέλλον, τότε δε θα αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στις Οικονομικές Καταστάσεις. Αν πρόκειται όμως για συμμετοχή σε συγγενή, στην οποία δεν ελέγχει τη μερισματική πολιτική και δεν υπάρχει συμφωνία ότι τα κέρδη της συγγενούς δε θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον τότε θα αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση λόγω των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν.

### 3.13 Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημίες και Αχρησιμοποίητοι Πιστωτικοί Φόροι

Η ύπαρξη φορολογικών ζημιών αποτελεί ένδειξη ότι μελλοντικά μπορεί να μην υπάρξει φορολογητέο κέρδος. Η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης θα πραγματοποιείται μόνο όταν η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή πειστικές ενδείξεις ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος. Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή του. Πρέπει να εξετάζεται αν <sup>11</sup>:

- α) η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα επιχείρηση, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν από την εκπνοή τους
- β) αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων
- γ) οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να συμβούν ξανά και
- δ) υπάρχει στην οικονομική οντότητα φορολογικός προγραμματισμός ο οποίος θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Μεταγενέστερα γεγονότα που δύναται να υποδείξουν ότι είναι πιθανό να υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα χρησιμοποιηθούν οι φορολογικές ζημίες είναι <sup>12</sup>:

1. Βελτίωση των εμπορικών συνθηκών
2. Σταθερά αυξητική κερδοφορία
3. Μη-επανάληψη του γεγονότος που δημιούργησε τη ζημία
4. Πειστικές ενδείξεις, μέσω λογικών και συντηρητικών προϋπολογισμών, ότι η εταιρεία θα έχει αρκετά φορολογητέα κέρδη τα επόμενα χρόνια .

#### Παραδείγματα

1. Η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» στις 31/12/2014 πραγματοποιεί φορολογική ζημιά ύψους 7.000€ με συντελεστή φορολογίας 26%, η οποία ζημία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία μπορεί να μεταφέρει για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης, εντός της επόμενης πενταετίας. Αναμένει εντός της επόμενης πενταετίας κέρδη ποσού 3.000,00€ (βάσει μακροπρόθεσμων συμβάσεων που έχει υπογράψει). Επίσης υπάρχουν έως 31/12/2014 φορολογητέες προσωρινές διαφορές ποσού 500€ λόγω διαφοράς μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογητέας βάσης παγίου στοιχείου της επιχείρησης. Η διαφορά αυτή, θα αναστραφεί εντός της επόμενης διετίας μέσω των συντελεστών απόσβεσης.

<sup>11</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 309-310.

<sup>12</sup> Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, 4η Έκδοση, Δρ. Βλάχος Χρίστος, Λουκάς Λουκά, Global Training σελ. 11.50

Σύμφωνα με το πρότυπο, η εταιρεία θα αναγνωρίσει στις 31/12/2014 μία φορολογική απαίτηση στο βαθμό που αυτή θα μπορεί να συμφηφιστεί με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη και φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Το ποσό της φορολογικής απαίτησης που η επιχείρηση «ΔΕΛΤΑ» θα αναγνωρίσει είναι 910€ καθώς

$$((3.000\text{€} + 500\text{€}) * 25\%) = 910\text{€}$$

Επίσης θα πρέπει η οικονομική οντότητα στις γνωστοποιήσεις να αναφέρει το λόγο για τον οποίο αναμένει φορολογητέα κέρδη. Αν στα επόμενα χρόνια λόγω κάποιου τεκμηριωμένου γεγονότος προβλέπει την πραγματοποίηση μεγαλύτερων κερδών, τότε μπορεί να αναγνωρίσει επιπλέον ποσό αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Θα πρέπει στο τέλος κάθε περιόδου, η επιχείρηση να επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και στο μέτρο που είναι πιθανό να επιτευχθεί στο μέλλον φορολογητέο κέρδος, να προβαίνει στην αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης <sup>13</sup>.

2. Κατά τη συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζεται ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού στις Οικονομικές Καταστάσεις της αποκτώμενης επιχείρησης στη λογιστική αξία των 150.000€. Με βάση τη φορολογική νομοθεσία, η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού δεν είναι φορολογικά εκπεστέα, ούτε προκύπτει κάποια φορολογική έκπτωση κατά την πώλησή του. Η φορολογική βάση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού είναι μηδενική και δεν προκύπτει καμία άλλη προσωρινή διαφορά.

Η αποκτώμενη επιχείρηση έχει συσσωρευμένες φορολογικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων ποσού 4.000.000€, οι οποίες δύναται να εκπέσουν από οποιοδήποτε μελλοντικό φορολογικό κέρδος. Οι φορολογικές ζημίες δεν υπόκεινται σε οποιαδήποτε ημερομηνία λήξης ή δεν περιορίζονται σε έναν ορισμένο τύπο φορολογητέου εισοδήματος. Η αποκτώμενη επιχείρηση δεν αναμένεται να παρουσιάσει κερδοφορία στο εγγύς μέλλον.

Η επιχείρηση με βάση τα ανωτέρω πρέπει να αναγνωρίσει δύο αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία.

- Μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση βάσει της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς των 150.000€ στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Δεν εφαρμόζεται η εξαίρεση που ορίζεται από το ΔΛΠ 12 καθώς η διαφορά προκύπτει από συνένωση επιχειρήσεων .
- Μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για τις παρελθούσες φορολογικές ζημίες. Λόγω του γεγονότος ότι η αποκτώμενη επιχείρηση δεν είναι πιθανό να παρουσιάσει κερδοφορία στο εγγύς μέλλον, οι αναβαλλόμενοι φόροι που βασίζονται στις φορολογικές ζημίες πρέπει να αναγνωριστούν μόνο κατά την έκταση των φορολογητέων προσωρινών διαφορών, που προκύπτουν κατά την αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού, δηλαδή κατά το ποσό των 150.000€ <sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 310-311.

<sup>14</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Εξειδικευμένα θέματα, Grant Thornton σελ. 785

### 3.14 Αναβαλλόμενος Φόρος Σύνθετων Χρηματοοικονομικών Μέσων

Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν κατά τον διαχωρισμό ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου σε στοιχείο ιδίων κεφαλαίων και σε στοιχείο υποχρέωσης, δεν καλύπτονται από την εξαίρεση αρχικής αναγνώρισης που ορίζει το ΔΛΠ 12 και κατά συνέπεια θα πρέπει να αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στις φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια το μέρος του φόρου που επιβαρύνει τα αποτελέσματα και οι μεταγενέστερες μεταβολές στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Σε περίπτωση που οι ομολογίες μετατραπούν νωρίτερα και κατά τη μετατροπή δεν υπάρχει υποχρέωση φόρου, τότε το ανοικτό υπόλοιπο της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια.

Σε περίπτωση που διαφέρει η φορολογική μεταχείριση των ομολογιών ανάλογα με το αν οι ομολογίες θα μετατραπούν ή θα εξοφληθούν, τότε ο τρόπος διακανονισμού των ομολογιών θα πρέπει να αντικατοπτρίζεται στην αποτίμηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (ή υποχρέωσης). Οπότε όταν προκύπτει μία προσωρινή διαφορά κατά την εξόφληση αλλά όχι κατά τη μετατροπή θα πρέπει ο εκδότης να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην περίπτωση που ισχύουν οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

- το χρηματοοικονομικό μέσο αναμένεται από τον εκδότη να διακανονιστεί με την εξόφληση παρά με τη μετατροπή, και
- υπάρχει διαθεσιμότητα φορολογητέων κερδών για το συμψηφισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ώστε να ικανοποιούνται τα κριτήρια που ορίζει το ΔΛΠ 12<sup>15</sup>.

Η αποτίμηση του αναμενόμενου φόρου θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τον αναμενόμενο τρόπο διακανονισμού, ο οποίος τρόπος διακανονισμού μπορεί με τη σειρά του να επηρεάζει τη φορολογική βάση, το φορολογικό συντελεστή ή και τα δύο

#### **Παράδειγμα με μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο, του οποίου η φορολογική βάση δεν εξαρτάται από τον τρόπο διακανονισμού**<sup>16</sup>

Στις 01/01/2010 η επιχείρηση “ΕΨΙΛΟΝ” εκδίδει ένα μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο ονομαστικής αξίας 1.000€. Δεν καταβάλλονται τόκοι για το δάνειο αυτό και οι ομολογιούχοι θα μπορούν να μετατρέψουν τις ομολογίες τους σε συγκεκριμένο αριθμό κοινών μετοχών του εκδότη την 31/12/2012. Σε περίπτωση μη μετατροπής του, το ομολογιακό δάνειο θα εξοφληθεί αντί 1.200€ την 31/12/2014. Την 01/01/2010 προσδιορίζεται από την επιχείρηση “ΕΨΙΛΟΝ” ότι το επιτόκιο της αγοράς για παρόμοιο ομολογιακό δάνειο χωρίς δικαίωμα μετατροπής είναι 2,90%. Με βάση το ανωτέρω επιτόκιο εφαρμόζεται η μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου. Η υποχρέωση ανέρχεται σε 867€ (Τα 867€ είναι η παρούσα αξία των 1.000€ με n=5 έτη και επιτόκιο 2,90%). Η αποτίμηση της υποχρέωσης πραγματοποιείται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου στο αποσβεστέο κόστος. Το δάνειο, βάση της φορολογικής νομοθεσίας, θεωρείται για φορολογικούς σκοπούς ότι ανέρχεται στο ποσό των 1.000€. Ο

<sup>15</sup> Άρθρα - Μελέτες, Αναβαλλόμενος φόρος σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων, Βασιλική Μπερέτη, 2008, Epsilon7, σελ. 340

<sup>16</sup> Άρθρα - Μελέτες, Αναβαλλόμενος φόρος σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων, Βασιλική Μπερέτη, 2008, Epsilon7, σελ. 342

υπολογισμός των τόκων για λογιστικούς σκοπούς γίνεται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Η μετατροπή του δανείου δεν έχει φορολογικές συνέπειες. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 26%.

Αναγνωρίζεται μία προσωρινή διαφορά 133€ λόγω της διαφοράς μεταξύ της φορολογικής βάσης που ανέρχεται στο ποσό των 1.000€ και της λογιστικής αξίας που ανέρχεται στο ποσό των 867€. Λόγω της ανωτέρω προσωρινής διαφοράς αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ποσού 35€ (133€ X 26%). Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 35€ αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 12.

Την 01/01/2010 θα διενεργηθούν οι ακόλουθες εγγραφές:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Ταμείο	1.000,00 €	
Ιδία Κεφάλαια / δικαίωμα μετατροπής		133 €
Ομολογιακό Δάνειο		867 €

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Ιδία Κεφάλαια αναβαλλόμενος φόρος έξοδο	35 €	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		35 €

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι εγγραφές για το διάστημα 2010-2014.

Περιγραφή	2010	2011	2012	2013	2014
A. Υπόλοιπο Δανείου στην αρχή του Έτους	867 €	892 €	918 €	945 €	972 €
B. Υπολογιζόμενοι (λογιστικοί) τόκοι (A επί 2,90%)	25,00 €	26 €	27 €	27 €	28 €
Γ. Υπόλοιπο δανείου τέλους στο τέλος του Έτους	892 €	918 €	945 €	972 €	1.000 €
Δ. Φορολογική Βάση	1.000 €	1.000 €	1.000 €	1.000 €	1.000 €
E. Αναγνώριση Προσωρινής Διαφοράς (1.000-867) την 01/01/2010	133 €	-	-	-	-
Z. Υπόλοιπο Προσωρινής Διαφοράς στο τέλος του Έτους (Δ-Γ)	108 €	82 €	55 €	28 €	0 €
Αναγνωριζόμενη στα ίδια κεφάλαια κατά την έναρξη (E επί 26%)	35 €	-	-	-	-
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση στο τέλος του Έτους	28,1 €	21,3 €	14,3 €	7,3 €	0 €
Επίδραση στα Κέρδη ή στις (Ζημίες) - (KAX)	7 €	6,8 €	7 €	7 €	7,3 €

### **Παράδειγμα με μετατρέψιμο ομολογιακό δάνειο, του οποίου η φορολογική βάση εξαρτάται από τον τρόπο διακανονισμού<sup>17</sup>**

Η επιχείρηση “ΕΨΙΛΟΝ” εκδίδει ομολογιακό δάνειο, με τους ίδιους με το ανωτέρω παράδειγμα όρους, την 01/01/2010. Το επιτόκιο της αγοράς ανέρχεται σε 2,90%. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα υπάρχει διαφορά στη φορολογική νομοθεσία και συγκεκριμένα:

- υπάρχει ταύτιση της φορολογικής αντιμετώπισης των ομολογιών με το λογιστικό τους χειρισμό. Οι ομολογίες αντιμετωπίζονται από τις φορολογικές αρχές ως έκδοση δανείου 867€ και έκδοση δικαιώματος ποσού 133€, και
- εκπίπτουν φορολογικά οι δεδουλευμένοι τόκοι σε περίπτωση εξόφλησης του δανείου αλλά όχι μετατροπής του.

Κατά την αρχική αναγνώριση η λογιστική αξία και η φορολογική βάση είναι ίσες και για το λόγο αυτό δεν προκύπτει προσωρινή διαφορά και δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος την 01/01/2003. Στις επόμενες χρήσεις η επιχείρηση αναγνωρίζει τόκους στο ποσό του δανείου. Δημιουργείται μία εκπεστέα διαφορά λόγω των δεδουλευμένων τόκων καθώς αντιπροσωπεύουν μελλοντικές εκπτώσεις εισοδήματος, οι οποίες εκπτώσεις προκύπτουν μελλοντικά, μόνο στην περίπτωση που η υποχρέωση διακανονιστεί για το ονομαστικό της ποσό (867€).

Σύμφωνα με το προηγούμενο παράδειγμα στο τέλος του 2013 το υπόλοιπο της υποχρέωσης είναι 972€ και η φορολογική βάση ανέρχεται στο ποσό των 867€ σε περίπτωση εξόφλησης και σε 972€ σε περίπτωση μετατροπής (σε περίπτωση μετατροπής η λογιστική αξία είναι ίση με τη φορολογική βάση και οπότε δεν προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος).

Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει σκοπό το διακανονισμό του δανείου μέσω εξόφλησης, η εκπεστέα φορολογική διαφορά των 105€ δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση 27,3€ (105 επί 26%). Η επιχείρηση θα αναγνωρίσει τη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ύψους 27,3€ μόνο στην περίπτωση που θα έχει στο μέλλον φορολογητέα κέρδη ώστε να συμψηφίσει τις συγκεκριμένες διαφορές.

### **3.15 Ενσώματα Πάγια και Αναβαλλόμενη Φορολογία**

Αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει λόγω της διαφοράς που υπάρχει μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού και της φορολογικής του βάσης. Όσον αφορά τα ενσώματα πάγια οι αναβαλλόμενοι φόροι προκύπτουν όταν:

- Οι συντελεστές απόσβεσης για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικοί από τους συντελεστές απόσβεσης που έχει υιοθετήσει η οικονομική οντότητα σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων.
- Πραγματοποιείται αναπροσαρμογή της αξίας του ενσώματου παγίου μόνο για λογιστικούς σκοπούς και δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία.

---

<sup>17</sup> Αρθρα - Μελέτες, Αναβαλλόμενος φόρος σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων, Βασιλική Μπερέτη, 2008, Epsilon7, σελ. 343

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις οι οποίες υπολογίζονται για φορολογικούς σκοπούς είναι υψηλότερες των λογιστικών τότε προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Συγκεκριμένα προκύπτουν τα ακόλουθα <sup>18</sup>:

- Όταν ταυτόχρονα με τις φορολογικές αποσβέσεις διενεργούνται και οι λογιστικές αποσβέσεις τότε η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται
- Όταν σταματάει ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων και διενεργούνται μόνο λογιστικές αποσβέσεις τότε η υποχρέωση μειώνεται
- Με την ολοκλήρωση και των λογιστικών αποσβέσεων η διαφορά εξισώνεται

#### Παράδειγμα <sup>19</sup>

Η επιχείρηση “ΖΗΤΑ” προβαίνει στις 01/01/2014 στην αγορά ενός μηχανήματος αξίας 150.000€ και προσδιορίζει την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος σε 12 έτη. Ο συντελεστής απόσβεσης για φορολογικούς σκοπούς είναι 15% και ο συντελεστής φορολόγησης 26%.

Ο συντελεστής απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς είναι 8% λαμβάνοντας υπόψιν ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 12 έτη. Στις 31/12/2014 η λογιστική αξία του μηχανήματος θα είναι 137.500€ και η φορολογική του βάση θα είναι 127.500€.

Μηχανήματα 31/12/2014	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση
Μηχανήματα	150.000,00 €	150.000,00 €
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	-12.500,00 €	-22.500,00 €
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>137.500,00 €</b>	<b>127.500,00 €</b>

Επειδή πρόκειται για στοιχείο ενεργητικού και η λογιστική του βάση είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική του βάση, θα αναγνωριστεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Έτος	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση	Διαφορά	Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	Επίδραση στα Κέρδη ή στις Ζημίες
2014	137.500 €	127.500 €	10.000 €	2.600 €	-2.600 €
2015	125.000 €	105.000 €	20.000 €	5.200 €	-2.600 €
2016	112.500 €	82.500 €	30.000 €	7.800 €	-2.600 €
2017	100.000 €	60.000 €	40.000 €	10.400 €	-2.600 €
2018	87.500 €	37.500 €	50.000 €	13.000 €	-2.600 €
2019	75.000 €	15.000 €	60.000 €	15.600 €	-2.600 €
2020	62.500 €	7.500 €	55.000 €	14.300 €	1.300 €
2021	50.000 €	0 €	50.000 €	13.000 €	1.300 €
2022	37.500 €	0 €	37.500 €	9.750 €	3.250 €
2023	25.000 €	0 €	25.000 €	6.500 €	3.250 €
2024	12.500 €	0 €	12.500 €	3.250 €	3.250 €
2025	0 €	0 €	0 €	0 €	3.250 €

<sup>18</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 382-383.

<sup>19</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 383-384.

Η λογιστική αξία και η φορολογική βάση του μηχανήματος για κάθε έτος υπολογίζεται αφαιρώντας από την αξία αγοράς του μηχανήματος (150.000€) τις συσσωρευμένες λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις αντίστοιχα. Το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης προκύπτει πολλαπλασιάζοντας κάθε έτος τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης του μηχανήματος με τον φορολογικό συντελεστή (26%). Όταν το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που πρέπει να αναγνωρισθεί είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο ποσό που προέκυψε κατά το προηγούμενο έτος, τότε προκύπτει ένα έξοδο από φόρο εισοδήματος, ίσο με το ποσό της διαφοράς της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης του τρέχοντος έτους και του προηγούμενου έτους. Σε αντίθετη περίπτωση προκύπτει ένα έσοδο από φόρο εισοδήματος.

Οι λογιστικές Εγγραφές έως και το έτος 2019 είναι οι ακόλουθες:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενοι Φόροι Έξοδα	2.600 €	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		2.600 €

Οι λογιστικές Εγγραφές από το έτος 2020 έως και το έτος 2021 είναι οι ακόλουθες:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	1.300 €	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Έσοδα		1.300 €

Οι λογιστικές Εγγραφές από το έτος 2022 έως και το έτος 2025 είναι οι ακόλουθες:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	3.250 €	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Έσοδα		3.250 €

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις οι οποίες υπολογίζονται για λογιστικούς σκοπούς είναι υψηλότερες των φορολογικών τότε προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Συγκεκριμένα προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Όταν ταυτόχρονα με τις λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται και οι φορολογικές αποσβέσεις τότε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αυξάνεται
- Όταν σταματάει ο υπολογισμός των λογιστικών αποσβέσεων και διενεργούνται μόνο φορολογικές αποσβέσεις τότε η απαίτηση μειώνεται
- Με την ολοκλήρωση και των φορολογικών αποσβέσεων η διαφορά εξισώνεται

## Παράδειγμα <sup>20</sup>

Η επιχείρηση “ΘΗΤΑ” προβαίνει στις 01/01/2014 στην αγορά ενός μηχανήματος αξίας 150.000€ και προσδιορίζει την ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος σε 8 έτη. Ο συντελεστής απόσβεσης για φορολογικούς σκοπούς είναι 10% και ο συντελεστής φορολόγησης 26%.

Ο συντελεστής απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς είναι 12,5% λαμβάνοντας υπόψιν ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 8 έτη. Στις 31/12/2014 η λογιστική αξία του μηχανήματος θα είναι 131.250€ και η φορολογική του βάση θα είναι 135.000€.

<b>Μηχάνηματα 31/12/2014</b>	<b>Λογιστική Αξία</b>	<b>Φορολογική Βάση</b>
Μηχάνηματα	150.000 €	150.000 €
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	-18.750 €	-15.000 €
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>131.250 €</b>	<b>135.000 €</b>

Επειδή πρόκειται για στοιχείο ενεργητικού και η λογιστική του βάση είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση, θα αναγνωριστεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

<b>Έτος</b>	<b>Λογιστική Αξία</b>	<b>Φορολογική Βάση</b>	<b>Διαφορά</b>	<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση</b>	<b>Επίδραση στα Κέρδη ή στις Ζημίες</b>
2014	131.250 €	135.000 €	-3.750 €	975 €	975 €
2015	112.500 €	120.000 €	-7.500 €	1.950 €	975 €
2016	93.750 €	105.000 €	-11.250 €	2.925 €	975 €
2017	75.000 €	90.000 €	-15.000 €	3.900 €	975 €
2018	56.250 €	75.000 €	-18.750 €	4.875 €	975 €
2019	37.500 €	60.000 €	-22.500 €	5.850 €	975 €
2020	18.750 €	45.000 €	-26.250 €	6.825 €	975 €
2021	0 €	30.000 €	-30.000 €	7.800 €	975 €
2022	0 €	15.000 €	-15.000 €	3.900 €	-3.900 €
2023	0 €	0 €	0 €	0 €	-3.900 €

Η λογιστική αξία και η φορολογική βάση του μηχανήματος για κάθε έτος υπολογίζεται αφαιρώντας από την αξία αγοράς του μηχανήματος (150.000€) τις συσσωρευμένες λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις αντίστοιχα. Το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης προκύπτει πολλαπλασιάζοντας κάθε έτος τη διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης του μηχανήματος με τον φορολογικό συντελεστή (26%). Όταν το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που πρέπει να αναγνωριστεί είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο ποσό που προέκυψε κατά το προηγούμενο έτος τότε προκύπτει ένα έσοδο από φόρο εισοδήματος, ίσο με το ποσό της διαφοράς της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης του τρέχοντος έτους και του προηγούμενου έτους. Σε αντίθετη περίπτωση προκύπτει ένα έξοδο από φόρο εισοδήματος.

<sup>20</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 385-386.

Οι λογιστικές έγγραφες έως και το έτος 2021 είναι οι ακόλουθες:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	975 €	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Έσοδα		975 €

Οι λογιστικές έγγραφες από το έτος 2022 και έπειτα είναι οι ακόλουθες:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενοι Φόροι Έξοδα	3.900 €	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση		3.900 €

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει και από την αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου στοιχείου που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά καθώς η λογιστική αξία του παγίου διαφέρει από τη φορολογική του βάση.

Όταν από την αναπροσαρμογή προκύπτει ότι η Λογιστική Αξία του παγίου είναι μεγαλύτερη της Φορολογικής του Βάσης τότε προκύπτει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και κατά συνέπεια αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογητέα υποχρέωση η οποία διακανονίζεται ως εξής <sup>21</sup>:

- **με την πώληση του στοιχείου:** Λόγω του γεγονότος ότι η φορολογική βάση του στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, θα υπάρχει μεγαλύτερο φορολογητέο κέρδος και οπότε θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος.
- **με τη χρήση του στοιχείου:** Λόγω του γεγονότος ότι οι φορολογικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες, θα προκύπτει μεγαλύτερο φορολογητέο κέρδος και κατά συνέπεια μεγαλύτερος φόρος για καταβολή.

Θα πρέπει ο αναβαλλόμενος φόρος να ακολουθεί τη λογιστικοποίηση της συναλλαγής ή του οικονομικού γεγονότος που δημιουργεί το φόρο. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 αν δεν πρόκειται για αναστροφή ζημίας από μείωση αξίας του ίδιου στοιχείου που είχε αναγνωριστεί ως έξοδο προγενέστερα, ο αναβαλλόμενος φόρος θα μεταφερθεί στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων "Αποθεματικά Αναπροσαρμογής". Αντίστοιχα αν προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αυτή θα παρουσιαστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα μεταφερθεί στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων "Αποθεματικά Αναπροσαρμογής" με την προϋπόθεση ότι με τον ίδιο τρόπο λογιστικοποιήθηκε και η ζημία λόγω μείωσης της αξίας του στοιχείου <sup>22</sup>.

### Παράδειγμα <sup>23</sup>

Η επιχείρηση "ΑΛΦΑ" προβαίνει στην αγορά μηχανήματος στις 1/01/2012 αξίας 1.200.000€. Η ωφέλιμη ζωή του προσδιορίζεται σε 10 έτη και ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι 10%. Στις 1/1/2014 αναπροσαρμόζεται η λογιστική αξία του παγίου και αυξάνεται κατά

<sup>21</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 387.

<sup>22</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 387-389.

<sup>23</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 387-389

500.000€. Η εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του παγίου μετά την αναπροσαρμογή είναι 8 έτη. Η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Ο συντελεστής φορολόγησης είναι 26%. Μέχρι την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του παγίου ο συντελεστής απόσβεσης για λογιστικούς σκοπούς συμπίπτει με το φορολογικό συντελεστή, δηλαδή είναι 10%. Για τα επόμενα δύο έτη από την αγορά του μηχανήματος, διενεργούνται κάθε χρόνο αποσβέσεις συνολικού ποσού 120.000€ τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς σκοπούς.

Η αξία του παγίου κατά την αναπροσαρμογή της αξίας του είναι:

Περιγραφή	Ποσά σε €
Μηχανήματα	1.200.000 €
Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	-240.000 €
<b>Λογιστική Αξία την 01/01/2012</b>	<b>960.000 €</b>

Με την αναπροσαρμογή η λογιστική αξία του μηχανήματος θα αυξηθεί κατά 500.000€. Η λογιστική του αξία θα γίνει 1.460.000€ καθώς 1.200.000€ (αξία αγοράς παγίου) μείον 240.000€ (συσσωρευμένες αποσβέσεις) συν 500.000€ (αύξηση λογιστικής αξίας).

Για να γίνει η λογιστική αξία του παγίου ίση με 1.460.000€ αντιλογίζουμε τις συσσωρευμένες αποσβέσεις ποσού 240.000€ και αυξάνουμε τη αξία του παγίου κατά 260.000€. Οπότε η λογιστική εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας του παγίου θα είναι η ακόλουθη:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Μηχανήματα	260.000 €	
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	240.000 €	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		500.000 €

Μετά την αναπροσαρμογή ο συντελεστής αποσβέσεων για λογιστικούς σκοπούς είναι 12,5% καθώς  $((1.460.000\text{€}/8)/1.460.000\text{€}) = 12.5\%$ . Το 8 είναι η εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή σε έτη. Ο φορολογικός συντελεστής παραμένει 10%.

Στο τέλος της χρήσης 2014 οι αποσβέσεις για λογιστικούς σκοπούς επί της νέας αξίας του παγίου θα είναι 182.500€ και πραγματοποιείται η κάτωθι λογιστική εγγραφή

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις	182.500 €	
Αποσβεσμένα Μηχανήματα		182.500 €

Η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς οπότε και σχηματίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ποσού 130.000€.

Περιγραφή	Ποσά σε €
(Α) Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	500.000 €
(Β) Φορολογικός Συντελεστής	26%
<b>(Α)χ(Β) Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση</b>	<b>130.000 €</b>

Η αναβαλλόμενη φορολογία πρέπει να πιστωθεί απευθείας στα Ιδία Κεφάλαια καθώς η φορολογία αφορά σε στοιχείο που έχει χρεωθεί στα ίδια κεφάλαια. Πραγματοποιείται η κάτωθι λογιστική εγγραφή.

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	130.000 €	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		130.000 €

Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση Μεταξύ της Διαφοράς Λογιστικών Αποσβέσεων και αποσβέσεων που εκπίπτουν φορολογικά:

(Α) Λογιστικές Αποσβέσεις	182.500 €
(Β) Φορολογικές Αποσβέσεις	120.000 €
(Α) - (Β) Διαφορά	62.500 €
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση (Μείωση)</b>	<b>16.250 €</b>

Η Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση (Μείωση) υπολογίζεται ως εξής: 62.500€ επί το συντελεστή φορολογίας 26%.

Επεξήγηση του ανωτέρου Υπολογισμού

(Α) Λογιστική Αξία Παγίου 31/12/2014	1.277.500 €
(Β) Φορολογική Βάση Παγίου 31/12/2014	840.000 €
(Α)- (Β) Διαφορά	437.500 €
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση</b>	<b>113.750 €</b>

Η Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση υπολογίζεται ως εξής: 437.500€ επί το συντελεστή φορολογίας 26%.

Όμως η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που αντιστοιχεί στο αποθεματικό αναπροσαρμογής είναι 130.000€ και οπότε απαιτείται μείωση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης κατά 16.250€.

Η Λογιστική εγγραφή που πραγματοποιείται είναι:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	16.250 €	
Αναβαλλόμενοι Φόροι Έσοδα		16.250 €

Ένα ποσό του "Αποθεματικού Αναπροσαρμογής" θα μεταφερθεί στα "Κέρδη Εις Νέον". Το ποσό αυτό εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή του Παγίου. Το ποσό που θα μεταφερθεί στα "Κέρδη Εις Νέον" είναι 46.250€. Προκύπτει ως εξής:

(A) Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	370.000 €
(B) Συντελεστής Λογιστικών Αποσβέσεων	12,50%
<b>(A)χ(B) Ποσό που μεταφέρεται στα "Κέρδη Εις Νέον"</b>	<b>46.250 €</b>

Η Λογιστική εγγραφή που πραγματοποιείται είναι:

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	46.250 €	
Κέρδη Εις Νέον		46.250 €

Τα υπόλοιπα στις 31/12/2009 όπως θα εμφανίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης

Κονδύλια Κατάστασης Οικονομικής Θέσης	Ποσά σε €
Μηχανήματα	1.460.000 €
Αποσβεσμένα Μηχανήματα	182.500 €
<b>Λογιστική Αξία Παγίου</b>	<b>1.277.500 €</b>
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	323.750 €
Κέρδη Εις Νέον	46.250 €
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση</b>	<b>113.750 €</b>

Όταν από την αναπροσαρμογή λόγω αναγνώρισης ζημίας απομειώσεως προκύπτει ότι η Λογιστική Αξία του παγίου είναι μικρότερη της Φορολογικής του Βάσης, τότε προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά και κατά συνέπεια αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογητέα απαίτηση.

#### Παράδειγμα <sup>24</sup>

Η επιχείρηση Α, την 31.12.2011, κατέχει μηχανήματα αξίας κτήσεως 40.000€ αποσβεσμένο κατά 10.000€. Στις 31.12.2011 καταχωρίζεται μία ζημία απομειώσεως 5.000€, η οποία δεν εκπίπτει φορολογικά. Τα έσοδα σε όλες τις χρήσεις είναι 20.000€ και μοναδικά έξοδα είναι οι αποσβέσεις. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος ανέρχεται στο 26%. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου λήγει την 31.12.2014.

Οι λογιστικές αποσβέσεις κατά τις χρήσεις 2011-2014 θα είναι:  

$$[(40.000€ - 10.000€ - 5.000€) / 4\text{έτη}] = 6.250€$$

<sup>24</sup> ΔΛΠ, Χαράλαμπος Κων. Ξένος, Ινστιτούτο Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Ελλάδος, Αθήνα 2011 σελ.54-55

Οι φορολογικές αποσβέσεις κατά τις χρήσεις 2011-2014 θα είναι:  
 $(40.000\text{€} - 10.000\text{€}) / 4\text{έτη} = 7.500\text{€}$

Τα φορολογητέα αποτελέσματα κάθε χρήσεως διαμορφώνονται ως εξής:

<b>Φορολογητέα Αποτελέσματα</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>Σύνολο</b>
Έσοδα	20.000 €	20.000 €	20.000 €	20.000 €	80.000 €
Αποσβέσεις (έξοδα)	-7.500 €	-7.500 €	-7.500 €	-7.500 €	-30.000 €
Καθαρό Αποτέλεσμα Προ φόρων	12.500 €	12.500 €	12.500 €	12.500 €	50.000 €
Τρέχων Φόρος Εισοδήματος	-3.250 €	-3.250 €	-3.250 €	-3.250 €	-13.000 €
Καθαρό Κέρδος	9.250 €	9.250 €	9.250 €	9.250 €	37.000 €

Τα φορολογητέα αποτελέσματα κάθε χρήσεως διαμορφώνονται ως εξής:

<b>Λογιστικά Αποτελέσματα</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>Σύνολο</b>
Έσοδα	20.000 €	20.000 €	20.000 €	20.000 €	80.000 €
Αποσβέσεις (έξοδα)	-6.250 €	-6.250 €	-6.250 €	-6.250 €	-25.000 €
Ζημία Απομειώσεως	-5.000 €	0 €	0 €	0 €	-5.000 €
Καθαρό Αποτέλεσμα Προ φόρων	8.750 €	13.750 €	13.750 €	13.750 €	55.000 €
Τρέχων Φόρος Εισοδήματος	-3.250 €	-3.250 €	-3.250 €	-3.250 €	-13.000 €
Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος	975 €	-325 €	-325 €	-325 €	0 €
Καθαρό Κέρδος	6.475 €	10.175 €	10.175 €	10.175 €	37.000 €

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

<b>Περιγραφή</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Φορολογική Βάση	22.500 €	15.000 €	7.500 €	0 €
Λογιστική Βάση	18.750 €	12.500 €	6.250 €	0 €
Διαφορά	3.750 €	2.500 €	1.250 €	0 €
Συντελεστής Φόρου Εισοδήματος	26%	26%	26%	26%
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση</b>	<b>975 €</b>	<b>650 €</b>	<b>325 €</b>	<b>0 €</b>
Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος	975 €	-325 €	-325 €	-325 €

Με βάση τα ανωτέρω θα διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

**31/12/2011**

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις	975 €	
Αποτελέσματα Χρήσεως (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)		975 €

**31/12/2012**

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα Χρήσεως (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	325 €	
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις		325 €

**31/12/2013**

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα Χρήσεως (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	325 €	
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις		325 €

**31/12/2014**

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα Χρήσεως (Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	325 €	
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις		325 €

### **3.16 Αναβαλλόμενοι Φόροι από Στοιχεία του Ενεργητικού τα Οποία θα Ανακτηθούν Κατά Ένα Μέρος Λόγω Χρήσης & Κατά Ένα Μέρος Λόγω Πώλησης**

Η επιχείρηση κατά την αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων για στοιχεία του ενεργητικού, οι οποίοι θα ανακτηθούν είτε μέσω της πώλησης, είτε μέσω χρήσης των στοιχείων αυτών, θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψιν τους τα εξής<sup>25</sup>:

1. Όταν προτίθενται να χρησιμοποιήσουν ένα στοιχείο του ενεργητικού για μία περίοδο και στη συνέχεια να προβούν στην πώλησή του θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψιν τους και τις δύο προθέσεις κατά την αναγνώριση των φόρων εισοδήματος, χρησιμοποιώντας μία πιο σύνθετη μέθοδο.
2. Όταν οι φορολογικοί συντελεστές ή / και οι φορολογικές βάσεις διαφέρουν ανάλογα με τη χρήση του στοιχείου τότε οι αναβαλλόμενοι φόροι θα πρέπει να είναι συνεπείς με τον τρόπο βάσει του οποίου θα ανακτηθούν ή θα τακτοποιηθούν τα οφέλη από το στοιχείο.

<sup>25</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Εξειδικευμένα θέματα, Grant Thornton σελ.796-799

Για τον προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φόρων για τα "διπλών προθέσεων" στοιχεία του ενεργητικού, όταν υπάρχουν διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές ή διαφορετικές φορολογικές βάσεις, ακολουθείται στην πράξη η "συνδυασμένη μέθοδος επιμέτρησης". Σύμφωνα με την ανωτέρω μέθοδο πραγματοποιείται <sup>26</sup>:

1. Προσδιορισμός, του μέρους της λογιστικής αξίας του στοιχείου του ενεργητικού, το οποίο θα ανακτηθεί από τη χρήση του και από την πώλησή του, αντίστοιχα,
2. Προσδιορισμός των φορολογικών εκπτώσεων διαθέσιμων από τη χρήση και από την πώληση του στοιχείου ενεργητικού,
3. Υπολογισμός προσωρινών διαφορών,
4. Πολλαπλασιασμός των προσωρινών διαφορών με τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές.

### **Παράδειγμα <sup>27</sup>**

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» χρησιμοποιεί ένα ακίνητο από την 1/1/2013, το οποίο κατά την αρχική αγορά είχε ως σκοπό να το χρησιμοποιήσει έως το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η επιχείρηση παρακολουθούσε έως τώρα το ακίνητο με βάση το υπόδειγμα του κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, και με βάση τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Το αρχικό κόστος του παγίου ανήλθε 1.500.000€ και με βάση την εξαίρεση του ΔΛΠ 12 δεν προέκυψε αναβαλλόμενος φόρος. Ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι 12% και ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 26% σε όλα τα έτη. Στις 01/01/2016, η επιχείρηση αποφάσισε να προβεί στην πώλησή του, αντικαθιστώντας το με ένα νέο. Η επιχείρηση θα εξακολουθεί να χρησιμοποιεί το ακίνητο για 2 επιπλέον έτη, δηλαδή έως την 31/12/2017. Από την πώληση αναμένει να ανακτήσει ποσό 750.000€.

Με βάση τις αρχικές προθέσεις της «ΑΛΦΑ», η λογιστική αξία του παγίου, η φορολογική του βάση και η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση καθορίζονται ως εξής:

---

<sup>26</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Εξειδικευμένα θέματα, Grant Thornton σελ.796-799

<sup>27</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. Εξειδικευμένα θέματα, Grant Thornton σελ. 803-806

Έτη	Εξέλιξη Λογιστικής Αξίας		Εξέλιξη Φορολογικής Βάσης		Εξέλιξη Αναβαλλόμενων Φόρων			Επίδραση στα Κέρδη ή στις Ζημίες
	Αποσβέσεις	Λογιστική Αξία	Φορολογικές Αποσβέσεις 15%	Φορολογική Βάση	Προσωρινή Διαφορά	Φορολογικός Συντελεστής	Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	
1/1/2013		1.500.000 €		1.500.000 €				
2013	125.000 €	1.375.000 €	180.000 €	1.320.000 €	55.000 €	26%	14.300 €	14.300 €
2014	125.000 €	1.250.000 €	180.000 €	1.140.000 €	110.000 €	26%	28.600 €	14.300 €
2015	125.000 €	1.125.000 €	180.000 €	960.000 €	165.000 €	26%	42.900 €	14.300 €
2016	125.000 €	1.000.000 €	180.000 €	780.000 €	220.000 €	26%	57.200 €	14.300 €
2017	125.000 €	875.000 €	180.000 €	600.000 €	275.000 €	26%	71.500 €	14.300 €
2018	125.000 €	750.000 €	180.000 €	420.000 €	330.000 €	26%	85.800 €	14.300 €
2019	125.000 €	625.000 €	180.000 €	240.000 €	385.000 €	26%	100.100 €	14.300 €
2020	125.000 €	500.000 €	180.000 €	60.000 €	440.000 €	26%	114.400 €	14.300 €
2021	125.000 €	375.000 €	60.000 €	0 €	375.000 €	26%	97.500 €	-16.900 €
2022	125.000 €	250.000 €	0 €	0 €	250.000 €	26%	65.000 €	-32.500 €
2023	125.000 €	125.000 €	0 €	0 €	125.000 €	26%	32.500 €	-32.500 €
2024	125.000 €	0 €	0 €	0 €	0 €	26%	0 €	-32.500 €

Μετά την αναθεώρηση 31/12/2015 ότι θα πουλήσει το πάγιο και αναμένει από την πώληση 750.000€, η λογιστική αξία του παγίου διαμορφώνεται ως εξής:

Αναθεωρημένη εξέλιξη λογιστικής αξίας		
Έτη	Αποσβέσεις	Λογιστική Αξία
2015	125.000 €	1.125.000 €
2016	187.500 €	937.500 €
2017	187.500 €	750.000 €

Το ποσό των 187.500€ προκύπτει ως εξής:  $(1.125.000€ - 750.000€) / 2$  έτη.

Η Αναγνώριση των αναβαλλόμενων υποχρεώσεων στις 31/12/2016 θα είναι ως εξής:

Τρόπος Ανάκτησης	Λογιστική Αξία (Α)	Φορολογική Βάση (Β)	Αρχική Προσωρινή Διαφορά (Γ) = (Α) - (Β)	Φορολογικός Συντελεστής (Δ)	Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση/Απαίτηση (Γ) X (Δ)
Μέσω της Χρήσης	187.500,00	180.000,00	7.500,00	26%	1.950,00
Μέσω της Πώλησης	750.000,00	600.000,00	150.000,00	26%	39.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>937.500,00</b>				<b>40.950,00</b>

Η εταιρεία θα ανακτήσει τα 750.000€ μέσω της πώλησης, άρα το μέρος που αφορά στη χρήση είναι 937.500€ - 750.000€ και για το λόγο αυτό, η λογιστική αξία του παγίου είναι 187.500€ για τον τρόπο ανάκτησης μέσω της χρήσης. Η φορολογική βάση για τον τρόπο ανάκτησης μέσω της χρήσης προκύπτει από τη διαφορά των 780.000€ που είναι η συνολική φορολογική βάση που το πάγιο έχει στις 31/12/2006 και το ποσό των 600.000€ που θα έχει στις 31/12/2007 όταν και θα πουληθεί.

### 3.17 Γνωστοποιήσεις

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά όλα τα συστατικά μέρη του φορολογικού εξόδου (εισοδήματος) που καταχωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων όπως:

- α) Τα τρέχοντα έξοδα (έσοδα) φόρου
  - β) αναπροσαρμογή τρέχουσας φορολογίας προγενέστερων περιόδων
  - γ) το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που αφορά στη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών
  - δ) το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που προκύπτει από μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή την επιβολή νέων φόρων
  - ε) οποιοδήποτε όφελος προκύπτει από προηγούμενη μη αναγνωρισμένη φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου
  - στ) αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης, ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 56 του ΔΛΠ 12 και
  - ζ) το ποσό του φορολογικού εξόδου (εισόδημα) που αφορά στην αλλαγή σε λογιστική πολιτική ή διόρθωση λάθους και που συμπεριλαμβάνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Επίσης γνωστοποιούνται ξεχωριστά:
- α) το ποσό της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας το οποίο καταχωρίζεται στα Ιδία Κεφάλαια
  - β) το ποσό του φόρου εισοδήματος που σχετίζεται με κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων
  - γ) επεξήγηση της σχέσης μεταξύ του φορολογικού εξόδου (εσόδου) και του λογιστικού κέρδους, με τον ένα ή και τους δύο ακόλουθους τρόπους:
    - i. αριθμητική συμφωνία μεταξύ του φορολογικού εξόδου (εσόδου) και του γινόμενου του λογιστικού κέρδους πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές) και
    - ii. αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου
  - δ) εξήγηση των αλλαγών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο·

ε) το ποσό (και την ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) όλων των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και των αχρησιμοποίητων φορολογικών πιστώσεων, για τους οποίους κανένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται στον ισολογισμό·

στ) το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν αναγνωρισθεί οποιεσδήποτε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

ζ) σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:

i. το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο,

ii. το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση οικονομικής θέσης

η) για διακοπείσες δραστηριότητες, φορολογικό έξοδο σε σχέση με:

i. το κέρδος ή τη ζημία από τη διακοπή και

ii. το κέρδος ή τη ζημία από τις συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται και

θ) το ποσό των επιπτώσεων του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της οικονομικής οντότητας, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

ι) εάν μια συνένωση επιχειρήσεων στην οποία η οντότητα είναι ο αποκτών προξενήσει μεταβολή στο ποσό που αναγνωρίζεται για το προ της απόκτησης αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, το ποσό αυτής της αλλαγής και

ια) εάν τα οφέλη αναβαλλόμενου φόρου αποκτηθέντα σε συνένωση επιχειρήσεων δεν αναγνωριστούν κατά την ημερομηνία της απόκτησης αλλά αναγνωριστούν μετά την ημερομηνία της απόκτησης, μια περιγραφή του συμβάντος ή της αλλαγής στις συνθήκες που ήταν αιτία να αναγνωριστούν τα οφέλη του αναβαλλόμενου φόρου.

Όσον αφορά τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό και τη φύση των ενδείξεων που δικαιολογούν την αναγνώρισή τους όταν:

α) η χρησιμοποίηση του αναβαλλόμενου φορολογικού στοιχείου ενεργητικού εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, που υπερβαίνουν τα κέρδη που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και

β) η οντότητα έχει ζημίες στην τρέχουσα ή στην προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Στην περίπτωση που οι φορολογικοί συντελεστές διαφέρουν εάν η οντότητα καταβάλει μέρισμα ή όχι, πρέπει να γνωστοποιούνται οι φορολογικές επιπτώσεις εάν γίνει διανομή μερίσματος. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που είναι εφικτά να προσδιοριστούν καθώς και αν υπάρχουν κάποιες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος οι οποίες δεν μπορούν εφικτά να προσδιοριστούν.

Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ φορολογικού εξόδου (εσόδου) και λογιστικού κέρδους, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί ένα εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της. Τις περισσότερες φορές, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα στην οποία είναι εγκαταστημένη η οικονομική οντότητα, συναθροίζοντας το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους συντελεστές που εφαρμόζονται στην κάθε τοπική φορολογία και οι οποίοι υπολογίζονται επί ενός ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια οικονομική οντότητα που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επιμέρους δικαιοδοσία. Το ακόλουθο παράδειγμα εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο η επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου επηρεάζει την παρουσίαση της αριθμητικής συμφωνίας.

### Παράδειγμα

Χρήση	2013	2014
Λογιστικό Κέρδος στη δική της δικαιοδοσία (χώρα Α)	5.000 €	3.500 €
Λογιστικό Κέρδος χώρα Β	5.000 €	1.000 €
Φορολογικός Συντελεστής Χώρα Α	26%	26%
Φορολογικός Συντελεστής Χώρα Β	10%	10%
Έξοδα Μη εκπεστέα Χώρα Α	200 €	300 €

Συμφωνία Φόρου με εγχώριο Συντελεστή Φόρου

Περιγραφή	2013	2014
<b>Λογιστικό Κέρδος προ φόρων</b>	<b>10.000 €</b>	<b>4.500 €</b>
Φόρος με εγχώριο Συντελεστής	2.600 €	1.170 €
Φορολογική Αναγνώριση των εξόδων που δεν είναι εκπεστέα φορολογικά	52 €	78 €
Επίδραση Χαμηλότερων Συντελεστών Φόρου στη Χώρα Β (λογιστικό Κέρδος στη Χώρα Β * Διαφορά σε Συντελεστές Φορολόγησης)	-800 €	-160 €
<b>Δαπάνη Φόρου</b>	<b>1.852 €</b>	<b>1.088 €</b>

Συμφωνία Φόρου μέσω της συγκέντρωσης ξεχωριστών συμφωνιών για κάθε εθνική διαδικασία

Περιγραφή	2013	2014
<b>Λογιστικό Κέρδος προ φόρων</b>	<b>10.000 €</b>	<b>4.500 €</b>
(Α) Φόρος βάσει εγχώριων συντελεστών επί των κερδών στην κάθε χώρα	1.800 €	1.010 €
(Β) Φορολογική αναγνώριση εξόδων που δεν είναι εκπίπτουν φορολογικά ( Έξοδα μη εκπεστέα * φορολογικό συντελεστή )	52 €	78 €
<b>(Α) + (Β) Δαπάνη Φόρου</b>	<b>1.852 €</b>	<b>1.088 €</b>

### 3.18 Παράδειγμα Αναβαλλόμενης Φορολογίας <sup>28</sup>

Παρατίθεται το ισοζύγιο της επιχείρησης “ΑΛΦΑ” μετά τις εγγραφές προσδιορισμού του φόρου και πριν τον υπολογισμό του φόρου στις 31/12/2014.

Λογαριασμός	Υπόλοιπο 31/12/2014
Κτίρια	47.500,00 €
Μηχανολογικός Εξοπλισμός αποθέματα	112.000,00 €
Πελάτες	27.000,00 €
Προκαταβολές για αγορές Αποθεμάτων	34.000,00 €
Έσοδα χρήσης Εισπρακτέα	170.000,00 €
Ταμειακά και Ταμειακά Ισοδύναμα	3.500,00 €
Μετοχικό Κεφάλαιο	17.000,00 €
Αποθεματικά	-52.000,00 €
Κέρδη Προ Φόρων	-102.000,00 €
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις	-30.000,00 €
Παροχές Προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	-1.800,00 €
Προβλέψεις Επισφαλών απαιτήσεων	-7.000,00 €
Προμηθευτές	-3.000,00 €
Λοιποί φόροι τέλη	-50.000,00 €
Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα	-12.000,00 €
	-40.000,00 €

Για τα κτίρια	
1/1/2014 αποτίμηση εύλογη αξία	50.000,00 €
Αγορά 01/01/2011	48.000,00 €
Αποσβέσεις για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς	5%

Μηχανολογικός Εξοπλισμός	
αγορά 1/01/2008 έτη	2
ποσό αγοράς	140.000,00 €
Φορολογική απόσβεση	15%
ωφέλιμη ζωή	10

Τα έσοδα Χρήσης εισπρακτέα φορολογούνται με συντελεστή 20% αυτοτελώς κατά την είσπραξή τους. Ο Πελάτης “ΓΑΜΑ” είναι ανεπίδεκτος είσπραξης και έχει διενεργηθεί στη χρήση 2013 ισόποση πρόβλεψη για απώλεια της απαίτησης ποσού 3.000€. Η ζημία θα εκπέσει την επόμενη χρήση όπου θα υπάρχουν τα νόμιμα έγγραφα. Οι παροχές Προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία αφορούν αποζημιώσεις που θα καταβληθούν λόγω συνταξιοδότησης και εκπίπτουν φορολογικά όταν καταβάλλονται. Στη χρήση αναγνωρίστηκαν έξοδα 1.000€.

<sup>28</sup> Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση συμπληρωμένη, Α' Τόμος, Grant Thornton, σελ. 328-334.

Στα κέρδη χρήσης περιλαμβάνονται έσοδα από μερίσματα από μετοχές ποσού 2.000€ που κατέχει σε άλλη επιχείρηση και δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος. Στα έξοδα χρήσης περιλαμβάνονται πρόστιμα, προσαυξήσεις που δεν εκπίπτουν φορολογικά ποσού 1.000€. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%.

#### Υπολογισμός Λογιστικών Αποσβέσεων

Λογιστικές Αποσβέσεις	Κτίρια	Μηχανολογικός Εξοπλισμός	Σύνολο
Κόστος Κτήσης	48.000,00 €	140.000,00 €	188.000,00 €
Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις προηγούμενων Χρήσεων	-7.200,00 €	-14.000,00 €	-21.200,00 €
Πλέον: απαλοιφή Συσσωρευμένων αποσβέσεων από αναπροσαρμογή	7.200,00 €	0,00 €	7.200,00 €
Πλέον αναπροσαρμογή 1/01/2014	2.000,00 €	0,00 €	2.000,00 €
Μείον: Αποσβέσεις χρήσης 2014	-2.500,00 €	-14.000,00 €	-16.500,00 €
<b>Λογιστική Αξία 31/12/2014</b>	<b>47.500,00 €</b>	<b>112.000,00 €</b>	<b>159.500,00 €</b>

#### Υπολογισμός Φορολογικών Αποσβέσεων

Λογιστικές Αποσβέσεις	Κτίρια	Μηχανολογικός Εξοπλισμός	Σύνολο
Κόστος Κτήσης	48.000,00 €	140.000,00 €	188.000,00 €
Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις προηγούμενων Χρήσεων	-7.200,00 €	-21.000,00 €	-28.200,00 €
Μείον: Αποσβέσεις χρήσης 2014	-2.400,00 €	-21.000,00 €	-23.400,00 €
<b>Φορολογική Βάση 31/12/2014</b>	<b>38.400,00 €</b>	<b>98.000,00 €</b>	<b>136.400,00 €</b>

<b>Λογιστικά Κέρδη πρό Φόρων</b>	<b>30.000,00 €</b>
Πλέον: Λογιστικές Αποσβέσεις	16.500,00 €
Μείον: Φορολογικές Αποσβέσεις	-23.400,00 €
Μείον: Αφορολόγητα Έσοδα	-2.000,00 €
Μείον: Έσοδα που φορολογούνται σε επόμενη περίοδο	-3.500,00 €
Πλέον: Έξοδα που δεν εκπίπτουν	1.000,00 €
Πλέον: έξοδα που εκπίπτουν σε μελλοντικές περιόδους (προγράμματα καθορισμένων παροχών σε εργαζόμενους)	1.000,00 €
<b>Φορολογητέα Κέρδη</b>	<b>19.600,00 €</b>
Φορολογικός Συντελεστής	25%
<b>Φόρος Πληρωτέος (Τρέχων Φόρος)</b>	<b>4.900,00 €</b>

#### Υπολογισμός Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Περιγραφή	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση	Διαφορά: Λ.Α.-Φ.Β.	Σχόλια
Κτίρια	47.500,00 €	38.400,00 €	9.100,00 €	<b>Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές</b>
Μηχανολογικός Εξοπλισμός	112.000,00 €	98.000,00 €	14.000,00 €	
Αποθέματα	27.000,00 €	27.000,00 €	0,00 €	
Απαιτήσεις από Πελάτες	34.000,00 €	34.000,00 €	0,00 €	
Προκαταβολές για αγορά Αποθεμάτων	170.000,00 €	170.000,00 €	0,00 €	
Έσοδα Χρήσης Εισπρακτέα	3.500,00 €	0,00 €	3.500,00 €	<b>26.600,00 €</b>
Ταμειακά Διαθέσιμα & Ταμειακά Ισοδύναμα	17.000,00 €	17.000,00 €	0,00 €	<b>Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές</b>
Προβλέψεις Επισφαλών Πελατών	-3.000,00 €	0,00 €	-3.000,00 €	
Παροχές Προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	-7.000,00 €	0,00 €	-7.000,00 €	
Προμηθευτές	-50.000,00 €	-50.000,00 €	0,00 €	
Λοιποί Φόροι Τέλη	-12.000,00 €	-12.000,00 €	0,00 €	
Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα	-40.000,00 €	-40.000,00 €	0,00 €	<b>-10.000,00 €</b>
<b>Σύνολο Προσωρινών Διαφορών</b>			<b>16.600,00 €</b>	

<b>Υπολογισμός Αναβαλλόμενης Φορολογίας</b>	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση (Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές επί το συντελεστή φορολογίας)	6.650,00 €
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση (Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές επί τον συντελεστή φορολογίας)	-2.500,00 €
<b>Καθαρή Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση σε Κατάσταση Οικονομικής Θέσης</b>	<b>4.150,00 €</b>
Υπόλοιπο έναρξης αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης	-1.800,00 €

Ο λογαριασμός Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις πρέπει να εμφανίζει στον Ισολογισμό το ποσό 4.150€. Εμφανίζει ήδη 1800€ από την προηγούμενη χρήση, οπότε ποσό 4.150€ - 1800€ = 2.350€ θα πρέπει να καταχωρηθεί ως έξοδο στα αποτελέσματα. Τα 500€ (ποσό αναπροσαρμογής επί φορολογικό συντελεστή) όμως έχουν ήδη συμπεριληφθεί στο λογαριασμό αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ως αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε αποθεματικό αναπροσαρμογής.

<b>Υπολογισμός Αναβαλλόμενης Φορολογίας</b>	
Αναβαλλόμενος Φόρος που αναλογεί σε αποθεματικό αναπροσαρμογής : 2.000€ *25%	-500,00 €
<b>Αναβαλλόμενος Φόρος στα κέρδη ή στις Ζημίες της Κατάστασης συνολικών Εσόδων</b>	<b>1.850,00 €</b>

Το ποσό των 500€ που αναλογεί στο αποθεματικό αναπροσαρμογής, θα αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων.

#### Έξοδο Φόρου χρήσης 2014

Το συνολικό έξοδο Φόρου Χρήσης που θα αναγνωρισθεί στα κέρδη ή στις ζημίες της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων έχει ως εξής:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Ποσά σε €</b>
Φόροι Έξοδα (τρέχων Φόρος)	4.900,00 €
Φόροι Έξοδα (Αναβαλλόμενοι Φόροι)	1.850,00 €
<b>Σύνολο φόροι - έξοδα</b>	<b>6.750,00 €</b>

Η αναγνώριση του εξόδου φόρου θα πραγματοποιηθεί με τη διενέργεια των ακόλουθων λογιστικών εγγραφών.

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι Έξοδα (τρέχων φόρος)	4.900,00 €	
Φόροι πληρωτέοι		4.900,00 €
Φόροι έξοδα (αναβαλλόμενος φόρος)	4.350,00 €	
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις		4.350,00 €
Αποθεματικά Αναπροσαρμογής	500,00 €	
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις		500,00 €
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις	2.500,00 €	
Φόροι έσοδα (αναβαλλόμενος φόρος)		2.500,00 €

#### Συμφωνία Λογιστικού Αποτελέσματος με φόρους έξοδα

Οι φόροι-έξοδα είναι το λογιστικό αποτέλεσμα επί το συντελεστή φορολόγησης

Λογιστικά Κέρδη Προ Φόρων	30.000,00 €
Φόροι έξοδα με βάση τον Φορολογικό Συντελεστή	7.500,00 €
Μείον: Φόρος που αναλογεί σε αποθεματικό αναπροσαρμογής	-500,00 €
Μείον: Φόρος που αναλογεί σε Αφορολόγητα Έσοδα	-500,00 €
Πλέον: φόρος που αναλογεί σε Έξοδα που δεν εκπίπτουν	250,00 €
<b>Φόροι Έξοδα</b>	<b>6.750,00 €</b>

### 3.19 Οι Κυριότερες Μεταβολές Του ΔΛΠ 12 <sup>29</sup>

Οι κυριότερες μεταβολές από το αρχικό ΔΛΠ 12 παρουσιάζονται παρακάτω:

1. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε από την επιχείρηση τη λογιστικοποίηση του αναβαλλόμενου φόρου χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αναβολής ή μία μέθοδο υποχρέωσης γνωστή ως μέθοδος υποχρέωσης της Κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαγορεύει τη χρήση της μεθόδου αναβολής και απαιτεί μία άλλη μέθοδο υποχρέωσης, γνωστή ως μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό.

Η διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων είναι ότι η μέθοδος υποχρέωσης της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές. Ως χρονικές διαφορές ορίζονται οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος, οι οποίες δημιουργούνται σε μία περίοδο και αναστρέφονται σε μία ή περισσότερες επόμενες περιόδους. Ως Προσωρινές διαφορές ορίζονται οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης στοιχείου του ενεργητικού ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον ισολογισμό.

<sup>29</sup> www.logistis.gr

2. Το αρχικό ΔΛΠ 12 παρείχε τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να μην καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, με την προϋπόθεση ότι υπήρχε βάσιμη ένδειξη ότι οι χρονικές διαφορές δε θα αναστραφούν για κάποια αξιόλογη χρονική περίοδο στο μέλλον. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, για όλες τις προσωρινές διαφορές, με ορισμένες εξαιρέσεις.

3. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από χρονικές διαφορές να καταχωρούνται, όταν υπήρχε δικαιολογημένη προσδοκία πραγματοποίησης. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που οφείλονταν σε φορολογικές ζημίες έπρεπε να καταχωρούνται ως απαίτηση, μόνον όταν υπήρχε εξασφάλιση, πέραν από κάθε εύλογη αμφιβολία, ότι το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα θα ήταν επαρκές να επιτρέψει την πραγματοποίηση του οφέλους από τη ζημία. Επίσης το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε (αλλά δεν απαιτούσε) στην επιχείρηση να αναβάλλει την καταχώρηση του οφέλους των φορολογικών ζημιών μέχρι την περίοδο της πραγματοποίησης. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαιτεί την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, όταν αναμένεται ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη από τα οποία θα καταστεί δυνατή η αξιοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει παρελθόν φορολογικών ζημιών, η επιχείρηση αυτή μπορεί να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μόνο κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική ένδειξη ότι θα είναι διαθέσιμο επαρκές φορολογητέο κέρδος.

4. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαγορεύει την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από τη διαφορά της λογιστικής αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων κατά την αρχική καταχώρησή τους από την αρχική φορολογική βάση τους. Σύμφωνα με το αρχικό ΔΛΠ επειδή δε δημιουργούν χρονικές διαφορές δε θα κατέληγαν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις.

5. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε την καταχώρηση των φόρων πληρωτέων επί των αδιανέμητων κερδών θυγατρικών και συγγενών, εκτός αν μπορούσε εύλογα να υποτεθεί ότι αυτά τα κέρδη δε θα διανεμηθούν ή ότι η διανομή δε θα δημιουργούσε φορολογική υποχρέωση. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαγορεύει την καταχώρηση τέτοιων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (και αυτών που προκύπτουν από κάθε σχετική σωρευμένη προσαρμογή μετατροπής)

6. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν αναφερόταν ρητώς στις προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία σύνεωση επιχειρήσεων. Ωστόσο, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. (ΔΠΧΠ 3).

7. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, μία επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαιτεί την ανωτέρω καταχώρηση.

8. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν έδινε οδηγίες για την αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε περιπτώσεις που τα κέρδη δε φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή καθώς και όταν το ποσό που εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερο από το ποσό που μπορεί να εκπίπτει

ως απόσβεση. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 ορίζει ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να βασίζεται στις φορολογικές επιπτώσεις ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της.

9. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαγορεύει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε αντίθεση με το αρχικό ΔΛΠ 12 που δεν ανέφερε σαφώς αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορούν να προεξοφληθούν.

10. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν καθόριζε αν μία επιχείρηση πρέπει να κατατάσσει τα αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ή ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαιτεί από την επιχείρηση να μην κατατάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις ως κυκλοφορούντα στοιχεία και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

11. Στο αρχικό ΔΛΠ 12 ορίζονταν ότι μπορεί να υπάρχει συμψηφισμός χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων που αντιπροσωπεύουν αναβαλλόμενους φόρους, σε αντίθεση με αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 που καθιερώνονται περισσότερο αυστηρές προϋποθέσεις για συμψηφισμό, βασιζόμενες ευρέως σε εκείνες για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του ΔΛΠ 32 "χρηματοπιστωτικά μέσα": γνωστοποίηση και παρουσίαση.

12. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε να γνωστοποιείται μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου φόρου και λογιστικού αποτελέσματος σε περίπτωση που αυτή δεν προέκυπτε από τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές στη χώρα της μητρικής επιχείρησης. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 12 απαιτεί αυτή η εξήγηση να έχει μία από τις ακόλουθες δύο μορφές ή και τις δύο: (i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ φόρου (είτε είναι έξοδο είτε έσοδο) και του λογιστικού αποτελέσματος, πολλαπλασιαζόμενου με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή· ή (ii) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή. Επίσης απαιτείται μία εξήγηση των μεταβολών στον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, σε σύγκριση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο.

13. Οι νέες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) περιλαμβάνουν: (α) Για κάθε προσωρινή διαφορά, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους: (i) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε, και (ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σε περίπτωση που δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.

(β) Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά: (i) στο κέρδος ή ζημία που προκύπτει από τη διακοπή και (ii) στο οργανικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει από τις διακοπείσες δραστηριότητες.

(γ) Το ποσό τυχόν αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση των δεδομένων που στηρίζουν την καταχώρησή της, όταν: (i) η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακλύπουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών, και (ii) η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

### 3.20 Διερμηνείες Που Αφορούν Το ΔΛΠ 12 <sup>30</sup>

Οι διερμηνείες που αφορούν το ΔΛΠ 12 είναι οι ακόλουθες:

- Διερμηνεία ΜΕΔ 21: Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων.

Η Διερμηνεία αυτή όριζε ότι η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο που ανακύπτει από την αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου που δεν υπόκειται σε απόσβεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παράγραφος 31) επιμετράται βάσει των φορολογικών συνεπειών που θα επακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του υπόψη περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξάρτητα από τη βάση επιμέτρησης της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν η φορολογική νομοθεσία καθορίζει φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή περιουσιακού στοιχείου που συνδέεται με ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο.

Η Διερμηνεία ΜΕΔ 21 **καταργήθηκε** με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το έγγραφο Αναβαλλόμενος φόρος: Ανάκτηση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο 2010.

- Διερμηνεία ΜΕΔ-25: "φόροι εισοδήματος - μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της".

Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της δεν καταλήγει σε αυξήσεις ή μειώσεις των ποσών που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς θα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα για την περίοδο, εκτός αν αυτές οι συνέπειες αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που καταλήγουν, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, σε μία άμεση πίστωση ή χρέωση στο αναγνωρισμένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων ή σε ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που αφορούν σε μεταβολές στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (μη συμπεριλαμβανόμενο στο καθαρό κέρδος ή ζημία), θα χρεώνονται ή θα πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι φορολογικές συνέπειες που σχετίζονται με ποσά τα οποία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα θα αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

---

<sup>30</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ

#### 4.1 Εισαγωγή στα ΕΛΠ

Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 στις 20 Νοεμβρίου 2014 τίθενται σε ισχύ από 1/1/2015 τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σκοπός του ανωτέρω νομοθετήματος είναι η πλήρης ενσωμάτωση των ρυθμίσεων της «Λογιστικής Οδηγίας» 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013. Ο νόμος 4308/2014 επιφέρει αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό των οικονομικών συναλλαγών, στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων καθώς και στον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων.

#### 4.2 Πεδίο Εφαρμογής των ΕΛΠ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται από τις παρακάτω οικονομικές οντότητες:

1. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
2. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι εταίροι, άμεσοι ή έμμεσοι, των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη καθώς είναι είτε νομικά πρόσωπα της ανωτέρω περίπτωσης 1 ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
3. Η ετερόρρυθμη, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα η οποία υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Ενδεικτικά εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, η οποία αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, με την προϋπόθεση ότι αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
4. Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες οι οποίες ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014.

Εξαιρούνται από την υποχρέωση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων οι αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Επίσης οι οντότητες (π.χ. εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης) συνεχίζουν να είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις

χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και όχι με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

### 4.3 Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων

Οι οικονομικές οντότητες εντάσσονται σε μία από τις τέσσερις κατηγορίες που παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα βάσει του ύψους του ενεργητικού τους, του κύκλου εργασιών και του απασχολούμενου προσωπικού τους.

**Πίνακας 4.1.**

#### **Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων Βάση των ΕΛΠ**

<b>Κατηγοριοποίηση οντοτήτων <sup>31</sup></b>				
	<b>1. Πολύ Μικρές</b>	<b>2. Μικρές</b>	<b>3. Μεσαίες</b>	<b>4. Μεγάλες</b>
<b>Κριτήρια Κατηγοριοποίησης των Οντοτήτων</b>	όσες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	όσες δεν είναι "πολύ μικρές" και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	όσες δεν είναι "μικρές" και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια	όσες υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 κατωτέρω κριτήρια
1. Σύνολο Ενεργητικού	350.000 €	4.000.000 €	20.000.000 €	20.000.000 €
2. Ύψος Κύκλου Εργασιών	700.000 €	8.000.000 €	40.000.000 €	40.000.000 €
3. Μέσος ετήσιος Όρος απασχολούμενων	10 άτομα	50 άτομα	250 άτομα	250 άτομα

Η κατηγορία στην οποία εντάσσεται μία οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ότι αφορά:

1. τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει
2. τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος και ορισμένων κανόνων επιμέτρησης
3. την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης

Στον ακόλουθο πίνακα συνοψίζονται για κάθε κατηγορία οντότητας οι υποχρεώσεις, ως προς το είδος των συντασσόμενων οικονομικών καταστάσεων.

<sup>31</sup> www.power-tax.gr, Άρθρο: Νέα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, Παναγιώτης Κ. Κοτσιλάρας, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

## Πίνακας 4.2.

### Υποχρεώσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας

Υποχρεώσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας <sup>32</sup>			
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	«Μεγάλες Οντότητες»	«Μεσαίες Οντότητες»	«Μικρές & Πολύ Μικρές Οντότητες»
Ισολογισμός	X	X	X
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	X	X	X
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	X	X	
Κατάσταση Χρηματοροών	X		
Προσάρτημα (Σημειώσεις)	X	X	X

## 4.4 Αλλαγές Που Επέρχονται Στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Βάσει Των ΕΛΠ <sup>33</sup>

Με την εφαρμογή των ΕΛΠ επέρχονται οι ακόλουθες αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

1. Οι Οικονομικές Καταστάσεις απεικονίζονται με βάση συγκεκριμένα υποδείγματα που καθορίζονται από το Νόμο 4308/2014 και καθορίζονται περιπτώσεις αποκλίσεων από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων.
2. Καταργείται για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Η πληροφόρηση θα προκύπτει από την Κατάσταση αποτελεσμάτων και από τον Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.
3. Σύνταξη Κατάστασης Μεταβολής Καθαρής Θέσης για τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες
4. Υποχρέωση σύνταξης της Κατάστασης Χρηματοροών μόνο για τις μεγάλες οντότητες.
5. Αναλυτικότερο και με την παροχή περισσότερων πληροφοριών το Προσάρτημα επί των Οικονομικών Καταστάσεων σε σύγκριση με όσα όριζε ο Νόμος 2190/1920.
6. Δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.
7. Δυνατότητα καθοδήγησης από τα σχετικά ΔΠΧΑ στο βαθμό που τα πρότυπα αυτά είναι συμβατά με τον παρόντα νόμο.
8. Αναδρομική αναγνώριση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και διορθώσεων λαθών. Αντίθετα οι μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις αναγνωρίζονται στην περίοδο που προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και τις μελλοντικές περιόδους.

<sup>32</sup> www.power-tax.gr, Άρθρο: Νέα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, Παναγιώτης Κ. Κοτσιλάρας, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

<sup>33</sup> www.kpmg.com

## 4.5 Αναβαλλόμενη Φορολογία στα ΕΛΠ

Με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εισάγεται για πρώτη φορά η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις και οι οποίες δεν ήταν υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Με την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της οικονομικής οντότητας να προβεί στην αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας βάση του Ν.4308/2014, ενώ προηγουμένως δεν αναγνώριζε τέτοια στοιχεία, θεωρείται ως αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Για την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας, λόγω του ότι οι διατάξεις του Νόμου σε σχέση με το αντικείμενο αυτό είναι λιτές και περιληπτικές θα πρέπει για καθοδήγηση να ανατρέξει στο ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος». Οι οικονομικές οντότητες που επιλέγουν να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, θα πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, σε αντίθεση με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων οι οποίες θα αναγνωρίζονται μόνο κατά την έκταση την οποία είναι τεκμηριωμένο και σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στον ισολογισμό παρουσιάζονται τα καθαρά ποσά δηλαδή μετά το συμψηφισμό των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων αναβαλλόμενων φόρων (παράγραφος 3 του άρθρου 23 του Νόμου 4308/2014).

Η αρχική αναγνώριση καθώς και η μεταγενέστερη επιμέτρηση του αναβαλλόμενου φόρου είτε ως στοιχείο του ενεργητικού είτε ως υποχρέωση προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Όπως και στο ΔΛΠ 12, ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα έσοδα ή στα έξοδα της περιόδου και περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, κατ' εξαίρεση όμως, αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση όταν αφορά σε στοιχεία που έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα Ιδία κεφάλαια.

## 4.6 Λογαριασμοί Καταχώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών που προτείνει ο νόμος 4308/2014 η καταχώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων/υποχρεώσεων γίνεται στους κάτωθι λογαριασμούς:

- στο λογαριασμό 39 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού» όταν προκύπτουν Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις
- στο λογαριασμό 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού» όταν προκύπτουν Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις

Ο Αναβαλλόμενος Φόρος έξοδο/έσοδο περιόδου καταχωρείται στους λογαριασμούς:

- στο λογαριασμό 69.02 «Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο) περιόδου» όταν προκύπτει έξοδο φόρου
- στο λογαριασμό 78.02 «Αναβαλλόμενος φόρος περιόδου έσοδο» όταν προκύπτει έσοδο φόρου

Στον Ισολογισμό όπως και στα ΔΛΠ, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση παρουσιάζεται στα Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία και η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στην Καθαρή Θέση.

#### **4.7 Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση**

Τα ΕΛΠ δεν υποχρεώνουν τις οντότητες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Ορίζουν όμως ως υποχρέωση την παρακολούθηση:

- της λογιστικής βάσης των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και
- της φορολογικής βάσης των ανωτέρω στοιχείων με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Η λογιστική αξία, όπως και στο ΔΛΠ 12, ορίζεται ως η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επίσης ο ορισμός που δίνεται για τη φορολογική βάση είναι όμοιος με αυτόν που αναφέρεται στο ΔΛΠ 12 και ορίζεται ως η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Η εταιρεία θα πρέπει σε περίπτωση ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση, να τεκμηριώνει τα ποσά των διαφορών μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης μέσω των εγγραφών στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά. Επίσης, είναι σημαντική η παρακολούθηση της φορολογικής βάσης της καθαρής θέσης της και ιδίως των «κερδών εις νέο», ώστε η εταιρεία να γνωρίζει σε περίπτωση διανομής, τα ποσά για τα οποία υποχρεούται σε καταβολή φόρου εισοδήματος <sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014, ΕΛΤΕ, σελ.19

### Παράδειγμα Λογιστικής και φορολογικής βάσης μόνο για έσοδα και έξοδα περιόδου.<sup>35</sup>

Από το ισοζύγιο της επιχείρησης “ΑΛΦΑ” για το έτος 2015 δίνονται τα ακόλουθα δεδομένα για το έτος 2015.

A/A	Λογαριασμός	Λογιστική αξία
1	Πωλήσεις	10.000 €
2	Έξοδα μισθοδοσίας(πλην προβλέψεων)	5.000 €
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού(έξοδο)	600 €
4	Αποσβέσεις παγίων	1.100 €
5	Απομείωση ενσώματων παγίων(ζημία)	600 €
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικρών στοιχείων(κέρδος)	800 €
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	200 €
8	Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	220 €
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	260 €
10	Τέλος επιτηδεύματος	200 €
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	100 €
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	400 €

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.350 €
2. Οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν φορολογικά στο ίδιο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.
3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.
4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και συνιστά προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.
5. Δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη.

<sup>35</sup> Πολ 1003/2015 σελ.16-19

Παρατίθεται η Λογιστική και Φορολογική Βάση εσόδων και εξόδων της ΑΛΦΑ για το έτος 2015

A/A	Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά Βάσεων
1	Λογιστικά Κέρδη Ισολογισμού Προ Φόρων	10.000,00 €	10.000,00 €	0,00 €
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-5.000,00 €	-5.000,00 €	0,00 €
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-600,00 €	0,00 €	-600,00 €
4	Αποσβέσεις παγίων	-1.100,00 €	-1.350,00 €	250,00 €
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-600,00 €	0,00 €	-600,00 €
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	800,00 €	0,00 €	800,00 €
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-200,00 €	0,00 €	-200,00 €
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-220,00 €	0,00 €	-220,00 €
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-260,00 €	0,00 €	-260,00 €
10	Τέλος επιτηδεύματος	-200,00 €	0,00 €	-200,00 €
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	-100,00 €	-100,00 €	0,00 €
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	400,00 €	400,00 €	0,00 €
13	Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	2.920,00 €	3.950,00 €	-1.030,00 €

Κατωτέρω παρατίθεται ο διαχωρισμός της φορολογικής και λογιστικής βάσης σε προσωρινές και μόνιμες διαφορές καθώς και υπολογισμός του ποσού των φορολογητέων κερδών, του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.

Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά Βάσεων	Ποσά
<b>(I) Λογιστικά Κέρδη Ισολογισμού Πρό Φόρων</b>				<b>2.920,00 €</b>
<b>(II) Πλέον Προσωρινές Διαφορές</b>				<b>150,00 €</b>
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-600,00 €	0,00 €	600,00 €	
Αποσβέσεις παγίων	-1.100,00 €	-1.350,00 €	-250,00 €	
Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-600,00 €	0,00 €	600,00 €	
Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	800,00 €	0,00 €	-800,00 €	
<b>(III) Πλέον Μόνιμες Διαφορές</b>				<b>880,00 €</b>
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-200,00 €	0,00 €	200,00 €	
Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-220,00 €	0,00 €	220,00 €	
Δαπάνες ψυχαγωγίας	-260,00 €	0,00 €	260,00 €	
Τέλος επιτηδεύματος	-200,00 €	0,00 €	200,00 €	
<b>(IV) Φορολογητέα Κέρδη Περιόδου (I+II+III)</b>				<b>3.950,00 €</b>
<b>(V) Φόρος Εισοδήματος</b>				<b>1.027,00 €</b>
<b>Καθαρά (λογιστικά) κέρδη περιόδου (IV-V)</b>				<b>2.923,00 €</b>

#### 4.8 Αριθμητικό Παράδειγμα Αναβαλλόμενης Φορολογίας <sup>36</sup>

Η επιχείρηση “ΓΑΜΑ” στις 01/01/2015 αγοράζει πάγιο με αξίας κτήσης 12.000€, η επιχείρηση εκτιμά την ωφέλιμη ζωή του σε 8 έτη. Ο φορολογικός συντελεστής αποσβέσεων είναι 15%. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 26%.

Οι λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται με συντελεστή 12,5% καθώς η επιχείρηση προβλέπει ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 8 έτη. Λόγω της διαφοράς μεταξύ του συντελεστή φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων προκαλείται διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και κατά συνέπεια δημιουργείται μία προσωρινή διαφορά.

<sup>36</sup> epixeirisi.gr, Άρθρο του Νίκου Σγουρινάκη, Δημοσίευση 12 Μαρτίου 2015

<b>Πάγιο 31/12/2015</b>	<b>Λογιστική Αξία</b>	<b>Φορολογική Βάση</b>
Πάγιο	12.000,00 €	12.000,00 €
Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	-1.500,00 €	-1.800,00 €
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>10.500,00 €</b>	<b>10.200,00 €</b>

<b>Έτος</b>	<b>Λογιστική Αξία</b>	<b>Φορολογική Βάση</b>	<b>Διαφορά</b>	<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση</b>	<b>Επίδραση στα Κέρδη ή στις Ζημίες</b>
2015	10.500,00 €	10.200,00 €	300,00 €	78,00 €	-78,00 €
2016	9.000,00 €	8.400,00 €	600,00 €	156,00 €	-78,00 €
2017	7.500,00 €	6.600,00 €	900,00 €	234,00 €	-78,00 €
2018	6.000,00 €	4.800,00 €	1.200,00 €	312,00 €	-78,00 €
2019	4.500,00 €	3.000,00 €	1.500,00 €	390,00 €	-78,00 €
2020	3.000,00 €	1.200,00 €	1.800,00 €	468,00 €	-78,00 €
2021	1.500,00 €	1.200,00 €	300,00 €	390,00 €	78,00 €
2022	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	390,00 €

Οι λογιστικές εγγραφές καταχώρησης στα βιβλία από το έτος 2015 έως και το έτος 2020 θα είναι η ακόλουθη εγγραφή:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
69.02 Αναβαλλόμενος Φόρος περιόδου (έξοδα)	78,00 €	
59.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		78,00 €

Ο λογαριασμός 69 «Φόρος Εισοδήματος» μεταφέρεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μέσω του λογαριασμού 82 «Αποτελέσματα περιόδου» (82.01 «Συγκέντρωση Αποτελεσματικών λογαριασμών»). Ο λογαριασμός 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού» συμψηφίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο του 39 «Αναβαλλόμενοι φόροι Ενεργητικού» (εάν υφίσταται) και κατευθύνεται προς τον Ισολογισμό.

Η εγγραφή το έτος 2021 θα είναι:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
59.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	78,00 €	
78.02 Αναβαλλόμενος Φόρος Περιόδου (έσοδο)		78,00 €

και τέλος η εγγραφή το έτος 2021 θα είναι:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
59.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	390,00 €	
78.02 Αναβαλλόμενος Φόρος Περιόδου (έσοδο)		390,00 €

Στην περίπτωση που η επιχείρηση είχε εκτιμήσει την ωφέλιμη ζωή του παγίου σε 4 έτη τότε ο συντελεστής λογιστικών αποσβέσεων θα ήταν 25% και κατά συνέπεια θα εφαρμόζε υψηλότερο συντελεστή αποσβέσεων σε σχέση με τον φορολογικό ο οποίος είναι 15%.

<b>Πάγιο 31/12/2015</b>	<b>Λογιστική Αξία</b>	<b>Φορολογική Βάση</b>
Πάγιο	12.000,00 €	12.000,00 €
Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	-3.000,00 €	-1.800,00 €
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>9.000,00 €</b>	<b>10.200,00 €</b>

<b>Έτος</b>	<b>Λογιστική Αξία</b>	<b>Φορολογική Βάση</b>	<b>Διαφορά</b>	<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση</b>	<b>Επίδραση στα Κέρδη ή στις Ζημίες</b>
2015	9.000,00 €	10.200,00 €	-1.200,00 €	312,00 €	312,00 €
2016	6.000,00 €	8.400,00 €	-2.400,00 €	624,00 €	312,00 €
2017	3.000,00 €	6.600,00 €	-3.600,00 €	936,00 €	312,00 €
2018	0,00 €	4.800,00 €	-4.800,00 €	1.248,00 €	312,00 €
2019	0,00 €	3.000,00 €	-3.000,00 €	780,00 €	-468,00 €
2020	0,00 €	1.200,00 €	-1.200,00 €	312,00 €	-468,00 €
2021	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-312,00 €

Οι λογιστικές εγγραφές καταχώρησης στα βιβλία από το έτος 2018 έως και το έτος 2018 θα είναι η ακόλουθη εγγραφή:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
39.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	312,00 €	
78.02 Αναβαλλόμενος Φόρος Περιόδου (έσοδο)		312,00 €

Ο λογαριασμός 78 «Φόρος Εισοδήματος έσοδο» μεταφέρεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μέσω του λογαριασμού 82 «Αποτελέσματα περιόδου» (82.01 «Συγκέντρωση Αποτελεσματικών λογαριασμών»). Ο λογαριασμός 39 «Αναβαλλόμενοι φόροι Ενεργητικού» συμψηφίζεται με το χρεωστικό υπόλοιπο του 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού» (εάν υφίσταται) και κατευθύνεται προς τον Ισολογισμό.

Η εγγραφή το έτος 2019 και 2020 θα είναι:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
69.02 Αναβαλλόμενος Φόρος περιόδου (έξοδα)	468,00 €	
39.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση		468,00 €

Η εγγραφή το έτος 2021 θα είναι:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
69.02 Αναβαλλόμενος Φόρος περιόδου (έξοδα)	312,00 €	
39.00 Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση		312,00 €

Στον Ισολογισμό οι αναβαλλόμενοι φόροι (λογαριασμός 39 και λογαριασμός 59) εμφανίζονται συμψηφιστικά:

- Στο Ενεργητικό εάν το υπόλοιπό τους είναι χρεωστικό
- Στο Παθητικό εάν το υπόλοιπό τους είναι πιστωτικό

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων στο κονδύλι «Φόρος Εισοδήματος», μετά από τα αποτελέσματα προ φόρων παρουσιάζεται το συμψηφισμένο υπόλοιπο των λογαριασμών 69.02 και 78.02.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στην παρούσα εργασία εξετάστηκε το ΔΛΠ 12, που πραγματεύεται το χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Πραγματοποιήθηκε ανάλυση και εξέταση των εννοιών και όρων που χρησιμοποιούνται στο συγκεκριμένο και παράθεση αναλυτικών παραδειγμάτων για την επίλυση των ζητημάτων, που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των όσων ορίζονται από το ΔΛΠ 12.

Η εφαρμογή του ΔΛΠ 12, συντελεί στον κοινό τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών ώστε τα στοιχεία και οι πληροφορίες που παρέχονται να είναι συγκρίσιμα και ομοειδή με επιχειρήσεις του εσωτερικού και του εξωτερικού που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο. Η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας συντελεί στην τακτοποίηση του ετεροχρονισμού του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Ο ετεροχρονισμός έχει ως αποτέλεσμα να προκύπτει διαφορά στον τρέχοντα φόρο μεταξύ διαφορετικών χρήσεων και κατά συνέπεια να υπάρχει διαφορά στα καθαρά κέρδη των ανωτέρω χρήσεων της εταιρείας, ενώ τα λογιστικά κέρδη προ φόρων είναι ίδια. Επίσης η αναγνώριση του αναβαλλόμενου φόρου πραγματοποιείται βάσει της αρχής του δεδουλευμένου που ορίζει ότι τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζονται όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. Η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας εξαλείφει τις διαφορές που προκύπτουν λόγω των κανόνων που ορίζονται από τις φορολογικές αρχές των κρατών και σχετίζονται με την έκταση και το χρονοδιάγραμμα των συναλλαγών που περιλαμβάνονται στο μετρήσιμο εισόδημα για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/2015 τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Με την ψήφιση του ανωτέρου εξαλείφθηκαν οι διαφορές που υπήρχαν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π. που ίσχυαν πριν την ψήφιση του Ν. 4308/2014 σε σχέση με την αναβαλλόμενη φορολογία. Στα νέα Ε.Λ.Π. παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Για την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας, λόγω του ότι οι διατάξεις του Νόμου σε σχέση με το αντικείμενο αυτό είναι λιτές και περιληπτικές θα πρέπει για καθοδήγηση να ανατρέξει στο ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος». Η πρώτη εφαρμογή των νέων Ε.Λ.Π. από 1/1/2015 από τις ελληνικές επιχειρήσεις, περιορίζει τη σύγκριση των νέων Ε.Λ.Π. με τα Δ.Λ.Π., καθώς δεν υπάρχουν συγκρίσιμα στοιχεία και δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις με το νέα Ε.Λ.Π..

Μέσω της βιβλιογραφικής επισκόπησης διαπιστώθηκε ότι όταν οι διαχειριστές έχουν κίνητρο να πετύχουν ένα συγκεκριμένο στόχο όσον αφορά τα κέρδη, το έξοδο του φόρου παρέχει σε αυτούς την τελευταία ευκαιρία για την χειραγώγηση των κερδών. Επίσης, ερευνώντας τη σχέση μεταξύ μεταβολών στα ετήσια κέρδη και μεταβολών στην αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και υποχρέωση, χρησιμοποιώντας τις ετήσιες γνωστοποιήσεις διαπιστώθηκε ότι, μέσω των μεταβολών των καθαρών αναβαλλόμενων φορολογικών

υποχρεώσεων πραγματοποιείται εντοπισμός της διαχείρισης των κερδών. Σύμφωνα με τα ανωτέρω αλλά και λόγω της δυσκολίας που έχουν οι συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην ορθή εφαρμογή των όσων ορίζονται από το συγκεκριμένο πρότυπο, θα πρέπει να υπάρχει ουσιώδης έλεγχος των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με την αναβαλλόμενη φορολογία αλλά και της ορθής εφαρμογής του συγκεκριμένου Προτύπου.

Η παρούσα εργασία παρουσίασε και προσπάθησε να επιλύσει ζητήματα που αντιμετωπίζουν γενικά οι επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή του συγκεκριμένου Προτύπου. Μία ενδιαφέρουσα πρόταση για μελέτη θα ήταν η ανάλυση και η επίλυση ζητημάτων που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις ενός συγκεκριμένου κλάδου της οικονομίας κατά την εφαρμογή του συγκεκριμένου Προτύπου καθώς και καταγραφή των επιπτώσεων στις οικονομικές τους καταστάσεις, σε περίπτωση λανθασμένης εφαρμογής του Προτύπου.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ξένη

- Chludek, A. (2011), “Perceived Versus Actual Cash Flow Implications of Deferred Taxes – An Analysis of Value Relevance and Reversal Under IFRS”, *Journal of International Accounting Research* 10: 1-25.
- Desai M. A., Dharmapala D. (2006), “Earnings Management and Corporate Tax Shelters”, *Working Paper*, Harvard Business School.
- Dhaliwal, D., C. Gleason and L. Mills. (2003), “Last Chance Earnings Management. Using the Tax Expense to Achieve Earnings Targets”, *Contemporary Accounting Research*.
- Doukakis L., Siougle G. and Vrentzou E. (2012), “Tax Management and IFRS Financial Reporting Synergies”, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol.8, No. 3.
- Frank M. M., Rego S. O., (2004), “Do Managers Use the Valuation Allowance Account to Manage Earnings Around Certain Earnings Targets?” *Journal of American Accounting Association*, Vol. 28, Issue 1, p.p. 43-65.
- Joos, P., J. Pratt, and D. Young. (2003), Using deferred taxes to detect earnings management: Further evidence. *Working paper*, Massachusetts Institute of Technology.
- Mills, L. and K. Newberry (2001), The influence of tax and non–tax costs on book–tax–reporting differences: Public and private firms, *Journal of American Taxation Association* 23 (1): 1-19.
- Nelson, M., J. Elliott, and R. Tarpley. (2002), “Evidence from Auditors about Managers’ and Auditors’ Earnings Management Decisions”, *The Accounting Review* 77 (Supplement): 175-202.
- Rohaya Md N., Nor’Azam M. and Zanariah A. (2007), “Earnings management and deferred tax”. *Malaysian Accounting Review*, Volume 6 NO.1.
- Phillips, J.D., Pincus, M., Rego, S. O. (2003), Earning Management: “New Evidence Based on Deferred Tax Expense”, *The Accounting Review*, Vol 78, No.2, pp. 491-521.
- Phillips, J.D., Pincus, M., Rego, S. O. and Wan, Huishan (2004), “Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities”, *The Journal of the American Taxation Association*, pp. 43-66.
- Samara A. (2013), “The implementation of IAS 12: income taxes in Greece: evidence on compliance value relevance and discretionary use of deferred taxation”, University of Surrey.

## **Ελληνική**

Grant Thornton, (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S., Γ' Έκδοση Συμπληρωμένη, Α' τόμος, Αθήνα.

Grant Thornton, (2007), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S., Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα.

Βλάχος Χ., Λουκά Α. (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Global Training, 4<sup>η</sup> Έκδοση, Αθήνα.

Καραγιάννης Δ, Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Παραδείγματα, Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.) στην Πράξη, Θεσσαλονίκη.

Μπερέτη Β. (2008), “Αναβαλλόμενος Φόρος Σύνθετων Χρηματοοικονομικών Μέσων”, *Epsilon 7*, σελ. 340-343.

Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές.

Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα.

Ξένος Κ., (2011), ΔΛΠ, Ινστιτούτο Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Ελλάδος, Αθήνα.

## **Ιστοσελίδες**

[epixeirisi.gr](http://epixeirisi.gr)

[www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

[www.efrag.org](http://www.efrag.org)

[www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

[www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)

[www.mazars.gr](http://www.mazars.gr)

[www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

## **Νόμοι - Κανονισμοί**

Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014, ΕΛΤΕ

Νόμος 4308/2014

Πολ 1003/31.12.2014