



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**Δ. Λ. Π. 12 - ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**

της

**ΜΑΥΡΑΚΗ ΣΤΕΛΛΑΣ**

Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

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

ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2015

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Η εργασία αυτή εκπονήθηκε στα πλαίσια της φοίτησης μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών Στρατηγικής Διοικητικής Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Διοίκησης του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Οφείλω να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου για την μετάδοση των γνώσεων τους και την πρόκληση νέων ερεθισμάτων για μελέτη που αφορούν το οικονομικό περιβάλλον του σήμερα.

Ιδιαίτερα θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας κ. Νεγκάκη Χρήστο, για την συνδρομή του στην πραγματοποίηση της εργασίας μου καθώς και τον κ Λαδά Ανέστη για την πολύτιμη βοήθεια του στην ολοκλήρωση της.

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η παρούσα διπλωματικής εργασίας, εξετάζει την εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12, θεωρητικά μέσα από βιβλιογραφική επισκόπηση και παρουσίαση των απόψεων διαφόρων συγγραφέων.

Διαρθρώνεται σε 4 κεφάλαια : Το πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται στην εφαρμογή των των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται συνοπτική επισκόπηση βιβλιογραφίας του Δ.Λ.Π. 12, το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στο θεσμικό πλαίσιο, και ακολουθεί το τέταρτο κεφάλαιο όπου αναλύεται η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12, της αναβαλλόμενης φορολογίας, του περιεχομένου του και περιγράφεται το πεδίο εφαρμογής του. Στο πέμπτο κεφάλαιο, αναφέρονται τα συμπεράσματα-περιορισμοί της έρευνας βάσει της θεωρητικής προσέγγισης της εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 12 και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Κεφάλαιο 1 <sup>ο</sup> .....	5
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	5
1.2 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	6
1.3 Ιστορική Αναδρομή .....	7
1.4 Σκοπός των ΔΛΠ .....	10
1.5 Ανάπτυξη των ΔΛΠ.....	11
Κεφάλαιο 2ο .....	13
Επισκόπηση Βιβλιογραφίας .....	13
Κεφάλαιο 3ο .....	15
3.Θεσμικό πλαίσιο .....	15
3.1 Εισαγωγή .....	15
3.2 Φορολογία.....	16
3.2.1 Ελληνική Νομοθεσία .....	17
3.2.3 Διαφοροποιήσεις Ελληνικών Προτύπων για τη φορολογία .....	18
3.3 Αναθεώρηση του Προτύπου .....	20
3.4 Ανάλυση του Προτύπου .....	26
3.5 Αναγνώριση Φορολογικών Υποχρεώσεων.....	33
3.6 Προσωρινές ζημιές .....	34
3.7 Συνενώσεις επιχειρήσεων .....	36
3.8 Περιουσιακά στοιχεία που λογίζονται στην εύλογη αξία.....	37
3.9 Υπεραξία.....	38
3.10 Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων.....	39
3.11 Εκπεστές προσωρινές διαφορές .....	40
Κεφάλαιο 4 <sup>ο</sup> .....	42
Συμπεράσματα-Περιορισμοί -Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	42
Βιβλιογραφία .....	44

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία των Οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων. Από τα παραπάνω, μπορούμε να συμπεράνουμε ότι τα ΔΛΠ έχουν τεράστια σημασία για την ιδιωτική και δημόσια οικονομία κάθε χώρας, που πρέπει να αναλύσουμε. Πρέπει ωστόσο να επισημάνουμε ότι κάθε χώρα μπορεί να έχει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα που έχουν καθοριστεί από τα Λογιστικά σώματα και τις Νομοθετικές αρχές της κάθε χώρας τα οποία όμως απαιτούν κατάλληλη προσαρμογή στα δεδομένα που επιτάσσει η Ευρωπαϊκή Κοινοτική Νομοθεσία. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική εμπορική νομοθεσία και στο Ελληνικό Λογιστικό και Κλαδικό Σχέδιο. Κατά συνέπεια, τα ΔΛΠ δεν είναι κάτι καινούργιο για την χώρα μας. Ταυτόχρονα όμως σε κάθε Κράτος-Μέλος έχουν θεσπιστεί κανόνες εναρμόνισης των Λογιστικών Αρχών και Κανόνων. Η Ελλάδα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει την Κοινοτική Νομοθεσία, όπως την έχει ενσωματώσει στην δική της έννομη τάξη. Στο σημείο αυτό, πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι τα ΔΛΠ δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων που υπάρχουν σε κάποια χώρα. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π, δεν μπορούμε να ισχυριστούμε ότι θα λύσει κατευθείαν και τα προβλήματα της οικονομίας κάθε χώρας μπορούμε να ισχυριστούμε όμως με βεβαιότητα ότι θα επιφέρει σημαντική βελτίωση και θα έχουμε και ένα κοινό πλαίσιο αναφοράς. Πρέπει επίσης να τονίσουμε ότι τα ΔΛΠ δεν αναφέρονται μόνο στις Χώρες της Κοινότητας αλλά παρουσιάζουν ευρύτερο ενδιαφέρον και πεδίο αναφοράς. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι ενώ οι ΗΠΑ διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση των ΔΛΠ μέσω της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπου συμμετέχουν από την ίδρυσή της, για τη δική τους χώρα έχουν διαμορφώσει άλλα Λογιστικά Πρότυπα, κάπως διαφοροποιημένα.

Ανεξάρτητα από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, αυτό που έχει μεγάλη σημασία και επιβάλλεται να γίνει στο μέλλον είναι η πλήρης εφαρμογή των ΔΛΠ γεγονός το οποίο θα επιφέρει αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων σε Διεθνές επίπεδο και παράλληλα θα συμβάλλει στην εδραίωση της εμπιστοσύνης στο οικονομικό περιβάλλον.

## **1.2 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Η επιχειρηματική δραστηριότητα παρουσιάζει μια τάση διεθνοποίησης και στροφή προς τις ξένες κεφαλαιαγορές και χρηματαγορές για λήψη δανείων. Έτσι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν ένα κοινό πλαίσιο αναφοράς και αποτίμησης των οικονομικών τους καταστάσεων. Τα Λογιστικά Πρότυπα, από τις ίδιες τις εξελίξεις, επιτάσσεται να έχουν διεθνή εφαρμογή. Η διεθνοποίηση των κεφαλαιαγορών τα τελευταία χρόνια οδήγησε σε μια αυξημένη ζήτηση για συγκριτικές αναλύσεις λογιστικών καταστάσεων που δραστηριοποιούνται σε ξένες χώρες (Cox, 2004). Η Ελλάδα δεν μπορεί να μείνει έξω από αυτές τις εξελίξεις και χρειάζεται έντονη και συστηματική προσπάθεια των επιχειρήσεων και της Ελληνικής Νομοθεσίας για πλήρη εναρμόνιση με τα ΔΛΠ (Draghi, 2012). Απαιτείται λοιπόν μια συστηματική προσπάθεια για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων και μια προετοιμασία ενόψει της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο, λαμβάνοντας υπόψη ότι η λογιστική, αποτελεί το κυριότερο εργαλείο για την ορθολογική ανάπτυξη των επιχειρήσεων, οι οποίες αποτελούν με τη σειρά τους την κινητήρια δύναμη ανάπτυξης της Ελληνικής Οικονομίας (Accounting Branch, 2004).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χωρίζονται σε ΔΛΠ για τις Ιδιωτικές Επιχειρήσεις αλλά και για τις Δημόσιες Υπηρεσίες. Τα ΔΛΠ για τον Δημόσιο Τομέα συντάσσονται από το Συμβούλιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα ή αλλιώς International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) με την παλαιότερη ονομασία Επιτροπή Δημόσιου Τομέα- Public Sector Committee (PSC) και στόχο έχουν τον ορισμό των θεμάτων χρηματοοικονομικής αναφοράς και λογιστικής στο δημόσιο τομέα (Accounting Branch, 2004). Αρχικά θα λέγαμε ότι τα IPSAS στηρίζονται στις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ).

Αντίθετα κάποια από αυτά δεν έχουν αντίστοιχο ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, καθώς αναφέρονται αποκλειστικά στον δημόσιο τομέα. Το IPSASB εκδίδει IPSAS στηριζόμενο τόσο στη λογιστική της ταμειακής βάσης όσο και στη λογιστική της δεδουλευμένης βάσης (COHEN , 2008).

### **1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ**

Το 1973 έγινε η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, της Αμερικής, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικό και είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee). Πρωταρχικός σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 έχουμε την έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου. Το 1977, οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, οργανώθηκαν κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών (International Financial Accounting Committee).

Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (IASB) και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της IASB. Από το 1995 μέχρι το 1998, η IASB ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο. Στην διακήρυξη της 30ης Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν από το IOSCO (international organization of securities commissions), την IAIS (international association of insurance supervisors) και την Basel committee να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που έθεσε η IASB (National Audit Office, 2007).

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24/3/2000) έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης, στις 13/6/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις

εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005. Κατόπιν, στις 17/7/2000 το Συμβούλιο Ecofin επικροτεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση ενώ τονίζει την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Το 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ τα Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) κατά την περίοδο 1973-2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στις 19/7/2002, εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από τη φύση των ΔΛΠ. Κάποιες διατάξεις του κανονισμού μιλούν για χρονικές δεσμεύσεις. Μερικές από αυτές είναι οι εξής: Θεωρήθηκε επιτακτική η ανάγκη να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα ΔΛΠ ως ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της κοινότητας.»

Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002. Ο Κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στη Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο». Η ΜΕΔ 8 αναφέρει, ότι όταν τα ΔΛΠ εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασικό λογιστικό πλαίσιο, ενώ η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της ως εάν αυτές είχαν πάντοτε καταρτιστεί σύμφωνα με τα πρότυπα και τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Η αναδρομική εφαρμογή τους απαιτείται στους περισσότερους τομείς λογιστικής. Σύμφωνα με την ΜΕΔ 8, στην περίπτωση που υιοθετούνται για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εταιρεία πρέπει να συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και διερμηνείες τη χρονική στιγμή της πρώτης εφαρμογής και απαιτεί αναδρομική ισχύ των κείμενων διατάξεων.



Στις 19/6/2003 το Συμβούλιο των ΔΛΠ αποφάσισε να αντικαταστήσει την ΜΕΔ 8 με το νέο ΔΠΧΠ 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης». Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από τα ΔΛΠ και με κάθε μία από τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής, με τη δυνατότητα να μπορεί με ευελιξία να επιλέγει κάθε φορά μία ή περισσότερες εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Το 2006, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (FASB) με αιώτερο σκοπό τη σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων σε αίρια ζητήματα. Στη συνέχεια, στις 24 Ιουλίου 2006, ανακοινώθηκε η απόφαση του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) να μην απαιτήσει την εφαρμογή των υπό ανάπτυξη νέων ΔΠΧΠ ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα πρότυπα πριν από την 1 η Ιανουαρίου 2009. Η σημαντικότητα αυτής της απόφασης κρίνεται εκ του αποτελέσματος, εφόσον δίνεται χρόνος από στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εργαστούν με χρονική άνεση και συνέπεια για την σύγκλιση, και παράλληλα με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζονται τέσσερα χρόνια σταθερότητας για τις εταιρείες που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΠ το 2005 (Cohen , 2003).

Στις 6 Ιουλίου 2007, έγινε η πρώτη έκθεση προς την ευρωπαϊκή επιτροπή κινητών αξιών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, σχετικά με τη σύγκλιση μεταξύ των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών τρίτων χωρών. Επίσης το 2007, δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ.1358/2007 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ.1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ).

Το 2009 δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1164/2009 της Επιτροπής για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τη Διερμηνεία 18 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ).

Το 2010 η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) ανακοινώνει τα εξής: α) Η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι αρμόδια να εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης, καθώς και την εναρμόνιση των Λογιστικών Προτύπων με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα διεθνή πρότυπα. β) Η Ε.Λ.Τ.Ε., γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει ειδικά λογιστικά πρότυπα για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις και τα οποία θα πρέπει ακολούθως να ενσωματωθούν στο εθνικό δίκαιο, ενημέρωσε τις ελεγκτικές εταιρείες ότι το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) της Ε.Λ.Τ.Ε. προτίθεται να ξεκινήσει δημόσια συζήτηση προκειμένου να καταγραφούν οι ιδιαιτερότητες της Ελλάδας και να διαμορφωθούν ενιαίες θέσεις της χώρας μας στη διαδικασία επεξεργασίας του προτύπου που θα προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. γ) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε σε δημόσια διαβούλευση σχέδιο προτύπου με την επωνυμία “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities” και το οποίο βασίζεται στο πρότυπο “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises” του Οργανισμού “International Accounting Standards Board ” (IASB) (National Audit Office, 2007).

#### **1.4 ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Ο λόγος ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στην παροχή πληροφοριών προς το κοινό, με στόχο την ενίσχυση σε κοινή βάση της παγκόσμιας οικονομίας. Τα Δ.Λ.Π. έχουν σχεδιαστεί για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού ενδιαφέροντος, έχουν θεσπίσει θέματα σχετικά με καίρια ζητήματα που αφορούν την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση συγκεκριμένων λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών αναφορικά με την παγκόσμια σύγκλιση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων, επιδιώκοντας τη συνεχή βελτίωση και ενημέρωση των κανόνων, ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης. Αναφορικά με τα Δ.Λ.Δ. του Δημόσιου Τομέα, σημειώνεται ότι δεν έχουν κανονιστικό χαρακτήρα και είναι κατάλληλα για χώρες που δεν έχουν ορίσει δικά τους πρότυπα στο δημόσιο τομέα. Το Συμβούλιο για τα ΔΛΠ, έχει αναπτύξει θεσμούς για την εναρμόνιση των εγχώριων προτύπων με τα

Δ.Λ.Π. εφόσον η υιοθέτηση αυτών από τις επιχειρήσεις θα βελτιώσει την ποιότητα και θα διευκολύνει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τις επιχειρηματικές οντότητες. Το βασικό κείμενο των Δ.Λ.Π. δημοσιεύεται στην αγγλική γλώσσα, ενώ το βιβλίο των Δ.Λ.Π. έχει μεταφραστεί από τα αγγλικά σε πολλές γλώσσες (National Audit Office, 2007).

## **1.5 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Η πρωταρχική πτυχή της οριοθέτησης των προτύπων αφορά την ανάγκη θέσπισης των παραμέτρων και των προϋποθέσεων για τον ορισμό των διαφορών μεταξύ των επιχειρήσεων και τις περιπτώσεις αυτών στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η υποχρέωση του συμβουλίου των Δ.Λ.Π. για την ομαδοποίηση των κανόνων οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η αρχή για οποιασδήποτε πρότυπο θεωρείται η υπόθεση ότι η ανάγκη για συγκεκριμένες παρεκκλίσεις στην περίπτωση των επιχειρήσεων επέβαλε την ανάπτυξη ενός κοινού πλαισίου.

Σχετικά με τα Δ.Λ.Π. Δημοσίου Τομέα, η δομή τους βασίζεται σε αυτή των IFRS, ενώ το κείμενο των Δ.Λ.Π. διατηρείται, ή αν υπάρχει ανάγκη διαφοροποίησης, εντάσσονται πρόσθετα παραδείγματα για να επεξηγήσουν αυτά τα στοιχεία που παρεκκλίνουν από το πλαίσιο του δημόσιου τομέα (International Accounting Education Standards Board, 2009).

Κατά την ανάλυση ενός Προτύπου, θα έπρεπε να συμπεριληφθούν και οι αποκλίσεις για το δημόσιο τομέα, όμως στην πράξη η διαδικασία δεν είναι τόσο απλή. Επιπλέον υπάρχουν περιπτώσεις όπου έχει επιτευχθεί η σύγκλιση των Δ.Λ.Π. με Δ.Λ.Π. για τον Δημόσιο Τομέα, αλλά σε πολλές περιπτώσεις έχουν παρατηρηθεί αρκετές διαφορές μεταξύ των προτύπων και τότε γίνεται η ανάλογη προσαρμογή (Ντζανάτος, 2009).

Για την εφαρμογή της σύγκλισης των Δ.Λ.Π. έχουν αναπτυχθεί κάποια κριτήρια για την καθιέρωση των αποκλίσεων μεταξύ των χωρών. Τα κριτήρια αυτά θα βοηθήσουν στην ανάπτυξη των προτύπων έτσι ώστε να βελτιωθούν οι τομείς όπου τα πρότυπα πάσχουν, μέσω των τροποποιήσεων που έχουν εφαρμοστεί. Η διαδικασία όπου το Συμβούλιο αναπτύσσεται και εκδίδεται ένα σχέδιο έκθεσης

παρέχει μια ασφάλεια στο περιεχόμενο του, και αποτρέπει προβλήματα παρερμηνείας των προτύπων. Σε περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται κάποια συγκεκριμένη διαφορά στο τρόπο λειτουργία των Προτύπων σε σχέση με τις εκάστοτε επιχειρήσεις ανά χώρα, δημιουργείται ένα σχέδιο έκθεσης, για να εξασφαλιστεί ότι παρέχεται η απαραίτητη πληροφόρηση στους εμπλεκόμενους φορείς.

Σκοπός αυτής της διπλωματικής εργασίας είναι η εξέταση για την εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12, και η επίδραση του στη λογιστική διαδικασία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται το ΔΛΠ 12 με την εισαγωγή στην έννοια του, αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο, εντοπίζονται οι διαφορές από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, την ελληνική νομοθεσία και ακολουθεί αναφορά στην Αναθεώρηση Προτύπου.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται συνοπτικά επισκόπηση βιβλιογραφίας για το Δ.Λ.Π. 12.

Στο τέταρτο κεφάλαιο επιχειρείται εκτενής θεωρητική ανάλυση του Δ.ΛΠ. 12 της αναβαλλόμενης φορολογίας. του περιεχομένου του και περιγράφεται το πεδίο εφαρμογής του

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναφέρονται τα συμπεράσματα της έρευνας βάσει της θεωρητικής προσέγγισης της εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 12.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται συνοπτικά μια επισκόπηση βιβλιογραφίας με αναφορά στο Δ.Λ.Π. 12. Αναφέρονται απόψεις διαφόρων συγγραφέων που μελέτησαν την εφαρμογή του προτύπου αυτού και την λογιστική απόδοση του.

Κατά τον Sansing (1998), οι αναβαλλόμενοι φόροι είναι μια πραγματική οικονομική επιβάρυνση ακόμη και στη περίπτωση που οι δηλωθείσες αναβαλλόμενες υποχρεώσεις δεν αντιστρέφονται ποτέ και η αξία τους είναι ίση με το ποσό που αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, πολλαπλασιαζόμενο με ένα κλάσμα του οποίου ο αριθμητής είναι το ποσοστό απόσβεσης του φόρου και ο παρονομαστής το άθροισμα του ποσοστού απόσβεσης του φόρου και του κόστους κεφαλαίου. Ακόμη και της στρατηγικής επανεπένδυσης που εφαρμόζει η επιχείρηση η διαφορά μεταξύ της φορολογικής και λογιστικής απόσβεσης μειώνεται με την πάροδο του χρόνου, καθώς η φορολογική βάση του στοιχείου σταδιακά αποκλίνει από το κόστος.

Στην διεθνή αρθρογραφία έχουν εντοπιστεί περιπτώσεις όπου η χειραγώγηση των κερδών έχει επιτευχθεί μέσω πολλών στρατηγικών ακόμα και με απομειώσεις αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων κατά την ετήσια επανεξέταση τους (Healy, 1999).

Ως έξοδο φόρου είτε αντίστοιχα έσοδο φόρου νοείται το τρέχον έξοδο φόρου είτε τρέχον έσοδο φόρου καθώς και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου είτε αναβαλλόμενο έσοδο φόρου (Bardy, 2009).

Σύμφωνα με τους Dhaliwal et al. (2004) η αναβαλλόμενη φορολογία δίνει την «τελευταία ευκαιρία» για πραγματοποίηση διαχείρισης στα κέρδη, καθώς ο φόρος – έξοδο είναι από τους τελευταίους λογαριασμούς που κλείνουν πριν την ανακοίνωση των κερδών αντικατάστασης του.

Ισχύει και αναγνώριση προσωρινών διαφορών όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή των

συμμετοχών σε κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή της συμμετοχής (Damodaran, 2006)

Οι Christensen et al. (2007) εξέτασαν με την έρευνα τους αν οι εταιρείες που χρησιμοποιούν μεγάλες διαγραφές ή διαρθρωτικές δαπάνες χρησιμοποιούν τον αναβαλλόμενο φόρο για να πραγματοποιήσουν ακόμη μεγαλύτερο λουτρό κερδών και αν οι εταιρείες που έχει εξακριβωθεί ότι πραγματοποιούν λουτρό κερδών χρησιμοποιούν τον αναβαλλόμενο φόρο στρατηγικά για να τον διαχειριστούν σε επόμενη χρήση. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έρευνας τους, ο αναβαλλόμενος φόρος μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως «λουτρό κερδών», οι επιχειρήσεις κατά μέσο όρο, για τέτοιου είδους δραστηριότητες, δεν χρησιμοποιούν δεν χρησιμοποιούν αυτή την αναγνωρίσιμη μέθοδο για την διαχείριση των κερδών τους. Η διοικητική επιλογή για το ύψος του αναβαλλόμενου φόρου παρέχει πληροφορίες για την μελλοντική απόδοση της επιχείρησης. Κάποιες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν στρατηγική χρήση του αναβαλλόμενου φόρου για να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο επίπεδο κερδών.

Από την έρευνα των Chnang et al.(2009) διαπιστώθηκε θετική συσχέτιση μεταξύ της αξίας των επιχειρήσεων και των αναγνωρισμένων φορολογικών απαιτήσεων. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις συνιστούν μελλοντικές πληρωμές και το υπόλοιπο των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων στέλνει αρνητικό σήμα στην αγορά για την μελλοντική αποδοτικότητα των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τον Noor (2007) οι αλλαγές στον αναβαλλόμενο φόρο επιδρούν στα λειτουργικά κέρδη και η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εξετάζει την αποδοτικότητα της επιχείρησης συνολικά γεγονός που περιέχει ιδιαίτερος το στοιχείο της υποκειμενικότητας.

Στη συνένωση επιχειρήσεων, η αναγνώριση πέραν του κόστους της συνένωσης αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. (Ντζανάτος 2008).

Η διοίκηση είναι σε θέση να γνωρίζει με την προσέγγιση της λογιστικής εκτίμησης το ποσό των πρόσθετων φόρων εισοδήματος που θα προκύψουν από μελλοντικούς ελέγχους επί των «ανοικτών» φορολογικά χρήσεων, θα πρέπει να αναγνωρίζει το ποσό αυτό ως υποχρέωση για φόρους εισοδήματος και σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσης. Η υποχρέωση αυτή, θα υπόκειται σε μεταγενέστερη επιμέτρηση στο τέλος της κάθε χρήσης και η μεταβολή της θα αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης που προέκυψε. (Bair, 2011).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

#### 3.1 Εισαγωγή

Το συγκεκριμένο πρότυπο προβλέπει ότι ο φόρος εισοδήματος της τρέχουσας και των προηγούμενων χρήσεων αποτελεί έξοδο και ως εκ τούτου επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης και καταχωρείται στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος, των οικονομικών καταστάσεων. Κατ' εξαίρεση, ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος που αφορά γεγονότα, οι συνέπειες των οποίων αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια, αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, μέσω επίσης της κατάστασης συνολικού εισοδήματος. Το έξοδο που αναγνωρίζεται ως φόρος εισοδήματος και βαρύνει την κλειόμενη χρήση αποτελείται από:

1. Τον φόρο εισοδήματος της τρεχούσης χρήσης, ο οποίος προκύπτει βάσει του φορολογητέου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης και είναι αυτός που αναγράφεται στην ετήσια φορολογική δήλωση και προσδιορίζεται από τις εκάστοτε διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.
2. Τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, ο οποίος προσδιορίζεται με την μέθοδο της υποχρέωσης του ισολογισμού, και προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και υπολογίζεται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να ισχύουν κατά τον χρόνο ανάκτησης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και του διακανονισμού των υποχρεώσεων. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος για την χρησιμοποίηση των προσωρινών διαφορών που τις δημιουργούν.
3. Τον φόρο εισοδήματος και τις προσαυξήσεις φόρου εισοδήματος που θα προκύψουν από μελλοντικούς φορολογικούς ελέγχους επί των χρήσεων που δεν έχουν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές μέχρι και το τέλος της



κλειόμενης χρήσης. Σημειώνεται ότι η υποχρέωση αυτή αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις με την μορφή πρόβλεψης (λογιστική εκτίμηση), και οι φόροι εισοδήματος δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου (ΔΛΠ) 37, «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία». Συνεπώς, υποχρεώσεις που σχετίζονται με φόρους εισοδήματος δεν υπόκεινται στα κριτήρια αναγνώρισης με βάση την πιθανότητα επέλευσής τους. Η υιοθέτηση των αρχών που διαμορφώνονται σχετικά με τους φόρους εισοδήματος από τα ΔΠΧΑ, θα έχουν ως άμεσο σημαντικό αποτέλεσμα την επίτευξη της συνέπειας του λογιστικού πλαισίου για την αναγνώριση των φόρων εισοδήματος που εφαρμόζεται από τις Ανώνυμες Εταιρείες (και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης) στην Ελλάδα, είτε είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών είτε όχι. Επιπλέον, η λογιστική απεικόνιση των φορολογικών υποχρεώσεων σε συνδυασμό με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, θα υποστηρίζει ουσιαστικά τον φορολογικό έλεγχο των εταιρειών αυτών είτε εκτελείται από τις φορολογικές αρχές, είτε εκτελείται από τους Νόμιμους Ελεγκτές, αφού οι φορολογικές υποχρεώσεις τους θα αποκαλύπτονται πλήρως και θα αναλύονται σε τέτοιο βαθμό ώστε να είναι απολύτως κατανοητό από οποιοδήποτε τρίτο το πώς προέκυψαν, αλλά και το πώς τις διαχειρίζεται η διοίκηση της εταιρείας (IFAC, 2011).

## **3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**

### **3.2.1 Ελληνική Νομοθεσία**

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα, αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπισθούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες). Δεδομένου επίσης ότι δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών

διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών (Αντωνόπουλου, 2008).

Η επιδιωκόμενη συνέπεια στην εφαρμογή της μεθόδου του πληρωτέου φόρου, οδηγεί σε ουσιωδώς διαφοροποιημένη απεικόνιση στις οικονομικές καταστάσεις του συνόλου των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας, ενώ ταυτόχρονα οδηγεί και σε διάθεση κερδών που δεν υπάρχουν, ενεργοποιώντας με αυτό τον τρόπο τις διατάξεις του άρθρου 42α παρ. 3 του κωδ. Ν 2190/1920. Επιπλέον, το υφιστάμενο λογιστικό πλαίσιο για τις μη εισηγμένες στο ΧΑ εταιρείες που ταυτόχρονα δεν έχουν αποφασίσει να ενταχθούν στις διατάξεις του άρθρου 134 του κωδ. Ν 2190/1920, για τη υιοθέτηση των ΔΠΧΑ, δεν περιέχει καμίας μορφής οδηγίες ή υποχρεώσεις σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.

Η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, σε ό,τι αφορά τις επιχειρήσεις που δεν εντάσσονταν στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εισάγεται για πρώτη φορά μέσω των διατάξεων του νόμου 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Επισημαίνεται πάντως, ότι η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης έχει δυνητικό χαρακτήρα (παρ. 3, άρθρο 23) και σε κάθε περίπτωση είναι ανεξάρτητη από την διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης. Ωστόσο, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου.

Σύμφωνα το άρθρο 23 του νόμου 4308/2014 οι οντότητες δύνανται να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Χρεωστικά και

πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά. Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

### **3.2.2 Διαφοροποιήσεις Ελληνικών Προτύπων για τη φορολογία.**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία μέχρι τη θέσπιση του νόμου 4308/2014, ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Κατά το ΔΛΠ 12, ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία η διάκριση αυτή δεν υπήρχε πριν από τον νόμο 4308/2014 που ισχύει από 1/1/2015. Κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Πριν από το νέο νομοθέτημα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζονταν ούτε καταγράφονταν λογιστικά το φορολογικό

πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, όπως ίσχυαν οι υποχρεώσεις για φόρους εισοδήματος των προηγούμενων χρήσεων, που αναγνωριζόταν στις οικονομικές καταστάσεις και βάρυναν την διάθεση των κερδών, ήταν οι φορολογικές υποχρεώσεις όπως είχαν προκύψει από την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συνταγμένης σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και οι βεβαιωμένες, οριστικά εκκαθαρισμένες φορολογικές υποχρεώσεις, που αφορούσαν σε προηγούμενες χρήσεις όπως είχαν προκύψει από μεταγενέστερους φορολογικούς ελέγχους, προϊόν των οποίων αποτελούσε η τελική έκθεση του φορολογικού ελέγχου που είχε εκδοθεί εντός της κλειόμενης χρήσης. Συνεπακόλουθα, τα ποσά που αναγνωριζόταν ως υποχρεώσεις για φόρους εισοδήματος προέρχονταν αμιγώς είτε από την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είτε από τις τελικές εκθέσεις φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, που είχαν τεθεί υπόψη της διοίκησης της οικονομικής μονάδας. Λοιπές, φορολογικές επιπτώσεις που προέρχονταν κυρίως από διαφορές απογραφής των περιουσιακών στοιχείων εμφανιζόταν μόνο στο ατομικό ή ενοποιημένο Προσάρτημα. Από τον Ν 2190/1920, υπήρχε ειδική οδηγία σχετικά με τα ποσά των φόρων που οφείλονταν, καθώς και εκείνα που αναμενόταν να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά ήταν σημαντικά και δεν εμφανιζόταν στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις της εταιρείας. Στο σημείο αυτό είναι εύλογο να αναρωτηθεί κανείς γιατί, εφόσον τα ποσά είναι γνωστά και κρίνονταν σημαντικά για να γνωστοποιηθούν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μέσω του Προσαρτήματος, δεν λογιστικοποιούνταν άμεσα στις οικονομικές καταστάσεις επηρεάζοντας το σύνολο των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας, μη επιτρέποντας την ίδια στιγμή την διάθεση κερδών τα οποία δεν θα έπρεπε να διανέμονται. Η απάντηση θα πρέπει μάλλον να αναζητηθεί στο γεγονός ότι όπως προαναφέρθηκε ο Νομοθέτης ήθελε την αναγνώριση μόνο βεβαιωμένων και οριστικά εκκαθαρισμένων φορολογικών υποχρεώσεων, ενώ ο προσδιορισμός που εμπεριέχεται στο άρθρο 43α παρ. 1 περ. ιβ, «αναμένεται να προκύψουν» παραπέμπει, σε λογιστική εκτίμηση, που αποκλίνει από την μέθοδο του πληρωτέου φόρου που αποτελούσε βασική αρχή για τα ΕΛΠ (Luca , 2008).

Οι κύριες διαφορές μεταξύ των δύο πλαισίων εστιάζονταν λοιπόν στο γεγονός ότι:

α) σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ υπολογίζονται επί του λογιστικού αποτελέσματος της χρήσης και όχι του φορολογικού.

β) τα ΔΠΧΑ χειρίζονται τους φόρους εισοδήματος ως έξοδο αντίθετα από τα ΕΛΠ που με τις προϊσχύουσες διατάξεις θέλουν να επιβαρύνεται άμεσα η διάθεση των κερδών,

γ) αντίθετα από τα ΕΛΠ με τις προϊσχύουσες διατάξεις, τα ΔΠΧΑ αναγνωρίζουν την διαφορά μεταξύ του λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος, με την μορφή του αναβαλλόμενου φόρου που επιβαρύνει ή ωφελεί μελλοντικές χρήσεις, ως αποτέλεσμα του συνόλου των προσωρινών διαφορών μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων κατά το τέλος της κλειόμενης χρήσεως,

δ) σύμφωνα με τα ΕΛΠ μέχρι της ισχύος του νόμου 4308/2014 δεν λογιστικοποιούνταν στον ισολογισμό των οικονομικών καταστάσεων οι υποχρεώσεις για πρόσθετους φόρους εισοδήματος που θα προκύψουν από μελλοντικούς φορολογικούς ελέγχους. Συνεπακόλουθα και οι γνωστοποιήσεις στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων διαφέραν σημαντικά τόσο σε επίπεδο αναλύσεων όσο και σε επίπεδο λεπτομέρειας πληροφοριών, μεταξύ των δύο λογιστικών πλαισίων. Διερωτάται λοιπόν κανείς γιατί οικονομικές οντότητες του ίδιου νομικού τύπου (Ανώνυμες Εταιρείες), με έδρα στην ίδια χώρα (Ελλάδα), που λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου Νόμου (κωδ. Ν 2190/1920), παρουσιάζουν με τελείως διαφορετικό τρόπο τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και ειδικά όταν αυτή η διαφορετική απεικόνιση έχει ουσιώδη επίπτωση στα ίδια κεφάλαια, τις υποχρεώσεις και την διάθεση των κερδών τους. Επιπλέον, είναι επίσης εύλογο να τεθεί ο προβληματισμός εάν αυτό έχει επίσης ουσιώδη επίπτωση στην ποιότητα της ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τις φορολογικές αρχές (Damodaran, 2010)

Ο νόμος 4308/2014 με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.3, παρέχει την δυνατότητα και όχι υποχρέωση, οι οντότητες να αναγνωρίζουν τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με στόχο τον εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας.

### 3.3 Αναθεώρηση του Προτύπου

Το Συμβούλιο των ΔΛΠ ενέκρινε το 1996 το νέο αναθεωρημένο Πρότυπο ΔΛΠ 12 με την ονομασία φόροι εισοδήματος όπου το νέο αυτό πρότυπο αντικατέστησε το παλαιότερο ΔΛΠ 12 του 1994 με τον τίτλο λογιστική φόρων εισοδήματος. Το νέο Πρότυπο εφαρμόζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αφορούν περιόδους από την 1/1/1998 και έπειτα. Οι νέες τροποποιήσεις σχετικά με το ΔΛΠ 12 σχετίζονταν: με τη διερμηνεία ΜΕΔ-21: "φόροι εισοδήματος - ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων" και τη διερμηνεία ΜΕΔ-25: "φόροι εισοδήματος - μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της". Αναλυτικότερα, βάσει των αναθεωρήσεων του παλαιότερου προτύπου, ΔΛΠ 12 Λογιστική φόρου εισοδήματος, το νέο πρότυπο 12 με ονομασία φόροι εισοδήματος εφαρμόζεται για τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998. Οι κυριότερες μεταβολές από το αρχικό ΔΛΠ 12 έχουν ήταν:

Το παλαιότερο Πρότυπο απαιτούσε από την οικονομική μονάδα να λογιστικοποιεί τον αναβαλλόμενο φόρο χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αναβολής είτε μία εφαρμοζόμενη μέθοδο υποχρέωσης όπου πολλές φορές ήταν γνωστή και ως μέθοδος υποχρέωσης της οικονομικής κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Το νεότερο πρότυπο, δεν επέτρεπε την εφαρμογή της μεθόδου αναβολής ενώ υποχρεώνει την επιχείρηση να εφαρμόσει μία άλλη μέθοδο υποχρέωσης, που ονομάζεται μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό.

Η μέθοδος της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με τη μορφή υποχρέωσης, εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές. Χρονικές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος, που δημιουργούνται σε μία περίοδο και αναστρέφονται σε μία ή περισσότερες επόμενες περιόδους. Ως προσωρινές διαφορές ορίζονται οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον ισολογισμό. Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. Οι χρονικές διαφορές στο σύνολο τους θεωρούνται

προσωρινές, ενώ επιπλέον προσωρινές διαφορές εμφανίζονται κατά τις ακόλουθες περιπτώσεις, όπου δεν καταλήγουν σε χρονικές διαφορές, ενώ το αρχικό ΔΛΠ 12 υποχρέωνε στην εφαρμογή αυτών με τον ίδιο τρόπο, όπως οι συναλλαγές που δημιουργούν χρονικές διαφορές: από θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες που δεν έχουν διανεμίει το σύνολο των κερδών τους στη μητρική εταιρία ή στον επενδυτή, αλλά και από αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων που δεν αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς. Επιπλέον το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων διαχωρίζεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που λήφθηκαν υπόψη σε σχέση με τις εύλογες αξίες τους, αλλά χωρίς να γίνουν ισοδύναμες προσαρμογές για φορολογικούς σκοπούς (Cohen ,2003).

Το προγενέστερο ΔΛΠ 12 επέτρεπε σε μια επιχείρηση να μην καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όταν υπήρχε βάσιμη ένδειξη ότι οι χρονικές διαφορές δε θα αναστραφούν για κάποια αξιόλογη χρονική περίοδο στο μέλλον. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (κάτω από ορισμένες συνθήκες) φορολογική απαίτηση, για όλες τις προσωρινές διαφορές, με ορισμένες εξαιρέσεις που σημειώνονται κατωτέρω. Σε αντίθεση με τη γενική απαίτηση της δεύτερης παραγράφου το νεότερο ΔΛΠ 12 δεν επιτρέπει την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, των οποίων η λογιστική αξία διαφέρει κατά την αρχική καταχώρηση από την αρχική φορολογική βάση τους. Δεδομένου ότι τέτοιες περιπτώσεις δε δημιουργούν χρονικές διαφορές, δε θα κατέληγαν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, σύμφωνα με το αρχικό Πρότυπο.

Αναλυτικότερα, παρουσιάζονται μερικές προσωρινές διαφορές που δεν είναι χρονικές, για παράδειγμα όσες προσωρινές διαφορές παρουσιάζονται όταν:

- τα περιουσιακά στοιχεία που δεν εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες αλλά και οι υποχρεώσεις μίας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, η οποία είναι αναπόσπαστο μέρος των εργασιών της μητρικής, μετατρέπονται με ιστορικές τιμές συναλλάγματος,

- τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και οι σχετικές υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 "χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες", είτε
- η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρουν από την αρχική φορολογική βάση του.

Το παλαιότερο Πρότυπο, για την αναβαλλόμενη φορολογία, είχε ως προαπαιτούμενο οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που θα προέκυπταν από χρονικές διαφορές θα έπρεπε να καταχωρούνται, εφόσον υπήρχε δικαιολογημένη προσδοκία πραγματοποίησης. Επιπλέον οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από φορολογικές ζημιές έπρεπε να θεωρούνται ως απαίτηση, σε περιπτώσεις όπου υπήρχε εξασφάλιση, πέραν από κάθε εύλογη αμφιβολία, ότι το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα θα ήταν επαρκές να επιτρέψει την πραγματοποίηση του οφέλους από τη ζημία. Το παλαιότερο Πρότυπο, έδινε την δυνατότητα στην επιχείρηση να αναβάλλει την καταχώρηση του οφέλους των φορολογικών ζημιών μέχρι την περίοδο της πραγματοποίησης. Το νέο πρότυπο 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. Όταν μία επιχείρηση έχει παρελθόν φορολογικών ζημιών, η επιχείρηση αυτή 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.

Επιπρόσθετα, το παλαιότερο Πρότυπο 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. Όμως, το αναθεωρημένο απαγορεύει την καταχώρηση τέτοιων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αυτών που προκύπτουν από κάθε σχετική σωρευμένη προσαρμογή μετατροπής κατά την έκταση που: η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον. Λαμβάνοντας υπόψη τις νέες ρυθμίσεις του προτύπου. Το αρχικό Πρότυπο δεν ανέλυε ρητώς στις



προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Τέτοιες προσαρμογές προκαλούν προσωρινές διαφορές και το νέο πρότυπο απαιτεί από την οντότητα να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είτε την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, με μία αντίστοιχη επίπτωση στον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας ή οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης. Εν τέλει το Πρότυπο 12 στην αναθεωρημένη του αρχή απαγορεύει την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Επιπρόσθετα, το παλαιότερο πρότυπο επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, την καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το νεότερο όμως πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Έτσι οι φορολογικές συνέπειες της ανάκτησης της λογιστικής αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, μπορεί να εξαρτώνται από τον τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης, για παράδειγμα: σε ορισμένες χώρες, τα κέρδη κεφαλαίου δε φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή, όπως άλλα φορολογητέα έσοδα και σε μερικές χώρες, 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 παλαιότερο πρότυπο 12 δεν έδινε οδηγίες για την αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε τέτοιες περιπτώσεις. Το αναθεωρημένο όμως 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.

Στην παλαιότερη έκδοση του, το ΔΛΠ 12 δεν ανέφερε σαφώς αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορούν να προεξοφληθούν. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Αναφορικά με τις αλλαγές στο πρότυπο, αυτό 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. Με τις νέες προσθήκες, απαιτεί από την επιχείρηση, η οποία κάνει τη διάκριση κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων στοιχείων, να μην κατατάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις ως κυκλοφορούντα στοιχεία και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Οριζόταν ότι τα χρεωστικά και τα πιστωτικά υπόλοιπα που αντιπροσωπεύουν αναβαλλόμενους φόρους μπορεί να συμψηφίζονται, ενώ τώρα, καθιερώνει περισσότερο αυστηρές προϋποθέσεις για συμψηφισμό, βασιζόμενες ευρέως σε εκείνες για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του από το πρότυπο "χρηματοπιστωτικά μέσα": γνωστοποίηση και παρουσίαση. Η γνωστοποίηση μιας εξήγησης της σχέσης μεταξύ εξόδου φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, ήταν απαιτούμενη, αν αυτή δεν προέκυπτε από τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές στη χώρα της μητρικής επιχείρησης. Αντίθετα τώρα, απαιτεί αυτή η εξήγηση να έχει μία από τις ακόλουθες δύο μορφές ή και τις δύο: μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ φόρου (είτε είναι έξοδο είτε έσοδο) και του λογιστικού αποτελέσματος, πολλαπλασιαζόμενου με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή· είτε μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή (National Audit Office, 2007).

Με τις νέες προσθήκες στο πρότυπο, απαιτείται μία εξήγηση των μεταβολών στον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, σε σύγκριση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο.

Οι απαιτούμενες νέες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται αφορούν: την κάθε προσωρινή διαφορά, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε, και το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό. Αντίθετα, σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά το κέρδος ή ζημία από τη διακοπή και το οργανικό κέρδος ή ζημία από τις διακοπείσες δραστηριότητες. Τα υπόλοιπα από τυχόν αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση των δεδομένων που στηρίζουν την καταχώρησή της, όταν η

χρήση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών, και η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (IFAC, 2010).

### **3.4 Ανάλυση του Προτύπου**

Το Πρότυπο αυτό έχει ως σκοπό τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος, καθώς το κυρίαρχο ζήτημα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος θεωρείται ο τρόπος λογιστικοποίησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων. Κατά αυτό τον τρόπο, λαμβάνονται υπόψη οι συνέπειες από τη μελλοντική διαχείριση της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας, δηλαδή των υποχρεώσεων που εκρέουν από αυτά. Επιπλέον, ορίζονται οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

Η αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης θεωρεί ότι η αναφέρουσα οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις. Το συγκεκριμένο Πρότυπο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημία, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στο κέρδος ή στη ζημία. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Στη συνένωση

επιχειρήσεων η αναγνώριση, πέραν του κόστους της συνένωσης, αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου (Ντζανάτος 2008).

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 σχετίζεται με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος. Κατά το νέο αυτό ΔΛΠ, πρέπει να εφαρμόζεται η λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος, όπου συγκεκριμένα οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν τους φόρους που καταλογίζονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Εδώ αξίζει να σημειωθεί ότι το πρότυπο αυτό δεν γενικεύει τις διατάξεις του με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις Κρατικές επιχορηγήσεις, όπου αρμόδιο ΔΛΠ θεωρείται το ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης. Επιπρόσθετα, το νέο αυτό αναθεωρημένο Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

Η ωφέλεια που προκύπτει από την υιοθέτηση του ΔΛΠ 12 είναι προφανώς η ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. Εφόσον η διοίκηση της εταιρείας έχει προχωρήσει η ίδια σε τέτοια εργασία για την προσέγγιση της υποχρέωσης, ο Νόμιμος Ελεγκτής, ως ο εκλεγμένος από την Γενική Συνέλευση για την διενέργεια του τακτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης, βεβαιώνει στα πλαίσια της εργασίας του (για τον τακτικό έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων) το ποσό αυτό, προκειμένου να εκδώσει την έκθεση ελέγχου του. Σημειώνεται ότι αυτή είναι η προσέγγιση που ακολουθείται αυτή

τη στιγμή για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Ανώνυμες Εταιρείες, που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Ο λόγος για τον οποίο ο Νόμιμος Ελεγκτής δεν εκτελεί τέτοιου είδους εργασία στις μη εισηγμένες Ανώνυμες Εταιρείες είναι ότι υπό τις παρούσες συνθήκες και λόγω της διαφοράς στην λογιστική προσέγγιση, οι διοικήσεις των εταιρειών ερμηνεύοντας τις διατάξεις του κωδ. Ν 2190/1920 και του ΕΓΛΣ, όπως εξηγήθηκε προηγουμένως, δεν σχηματίζουν την σχετική πρόβλεψη και δεν εκτελούν καμία εσωτερική εργασία προσέγγισης του ποσού της σχετικής υποχρέωσης. Υπό αυτές τις συνθήκες ο Νόμιμος ελεγκτής, μη έχοντας αντικείμενο ελέγχου και λόγω της έλλειψης της τεκμηρίωσης από πλευράς της διοίκησης, βρίσκεται αντιμέτωπος με μία ιδιόμορφη κατάσταση περιορισμού του εύρους του ελέγχου του, και εφόσον κρίνει ότι η ενδεχόμενη υποχρέωση είναι σημαντική, διαφοροποιεί αντίστοιχα τη γνώμη του, χωρίς όμως να αναφέρει τις ποσοτικές επιπτώσεις, εφόσον λόγω της έλλειψης στοιχείων από πλευράς της διοίκησης δεν μπορεί και ούτε υποχρεούται (βάσει των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων) να τις υπολογίσει. Σε αντίθετη περίπτωση, όπως γίνεται και με τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Ανώνυμες Εταιρείες, εφόσον η διοίκηση έχει εκτιμήσει το ποσό των πρόσθετων φόρων, ο Νόμιμος ελεγκτής είναι υποχρεωμένος, όπως και για κάθε άλλη λογιστική εκτίμηση, επί οποιουδήποτε άλλου λογαριασμού να εκτελέσει στα πλαίσια του ελέγχου του ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες για την βεβαίωση του ποσού της εν λόγω υποχρέωσης, πάντα εντός των ορίων σημαντικότητας που έχει αποδεχτεί στα πλαίσια του σχεδιασμού του ελέγχου του. Σε δεύτερο επίπεδο μπορεί να ειπωθεί ότι, η ωφέλεια που θα επιτευχθεί με την υιοθέτηση του ως άνω λογιστικού χειρισμού σχετίζεται απόλυτα με τον φορολογικό έλεγχο και την διαφάνεια στην επίτευξη των αποτελεσμάτων του. Η ακρίβεια του εκτιμώμενου ποσού κυμαίνεται εντός ενός αποδεκτού εύρους σημαντικότητας που τίθεται από την διοίκηση και τους Νόμιμους Ελεγκτές. Αυτό σημαίνει ότι, εφόσον η λογιστική αρχή έχει εφαρμοστεί όπως πρέπει, το τελικό αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου ενδέχεται να διαφέρει από το ποσό που έχει εκτιμηθεί από την διοίκηση και έχει αναγνωρισθεί με την μορφή πρόβλεψης στις οικονομικές καταστάσεις, όχι όμως σημαντικά και σε κάθε περίπτωση, εφόσον ζητηθεί, θα μπορεί να εξηγηθεί και να τεκμηριωθεί ο λόγος και το ποσό της διαφοράς (Deloitte, 2009).

Η μέθοδος του πληρωτέου φόρου που υιοθετείται από τα ΕΛΠ, είτε η μέθοδος της υποχρέωσης του ισολογισμού που εφαρμόζεται από τα ΔΠΧΑ έχουν ισχυρή

θεωρητική βάση και δεν στερούνται ρεαλισμού. Ειδικά όσον αφορά στην υιοθέτηση της αναγνώρισης των αναβαλλόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων από τα ΕΛΠ θα πρέπει να σημειωθεί ότι, η αμφισβήτηση μέχρι σήμερα των ωφελειών που θα επέφερε η υιοθέτηση αυτή από τις Ελληνικές (μικρομεσαίες) επιχειρήσεις, σε σχέση με το κόστος εφαρμογής της, εκτός του γεγονότος ότι έχει ισχυρή θεωρητική βάση, είναι και απολύτως συμβατή με την μέχρι σήμερα ελληνική πραγματικότητα. Ειδικότερα, από την τήρηση του πολύπλοκου και χρονοβόρου και συνεπώς σημαντικά δαπανηρού, συστήματος των αναβαλλόμενων φόρων, δεν αποκομίζεται ουσιαστική ωφέλεια και συνεπώς η επιχείρηση επιβαρύνεται άσκοπα με το σημαντικό κόστος τήρησής του.

Για την καλύτερη κατανόηση των ορισμών που χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο αυτό χρήζει η περαιτέρω ερμηνεία των ορισμών που συνδέονται με τον λογιστικό χειρισμό των φόρων.

Αναλυτικότερα ορίζεται ως:

**Φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη)**: το ποσό των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

**Φορολογική απαίτηση (αναβαλλόμενη)**: το ποσό των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέο σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- (α) εκπεστέες προσωρινές διαφορές,
- (β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και
- (γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

Επιπρόσθετα, ως προσωρινές διαφορές ορίζονται οι αποκλίσεις μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης που έχει οριστεί. Οι προσωρινές διαφορές εμπεριέχουν: φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται, ή εκπεστέες

προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι 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 υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

Εδώ αξίζει να σημειωθεί, ότι σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ως φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης νοείται το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Αναλυτικότερα, βάσει των παραπάνω, ως έξοδο φόρου είτε αντίστοιχα έσοδο φόρου νοείται το τρέχον έξοδο φόρου είτε τρέχον έσοδο φόρου καθώς και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου είτε αναβαλλόμενο έσοδο φόρου (Bardy, 2009).

Οι σημαντικότεροι ορισμοί για την κατανόηση της φορολογίας των επιχειρήσεων συνοψίζονται παρακάτω:

1. Αποτέλεσμα: ως αποτέλεσμα στην λογιστική θεωρείται το κέρδος ή η ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.
2. Φορολογητέο κέρδος είτε φορολογική ζημία θεωρείται το ποσό του κέρδους είτε της ζημίας μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι ανακτήσιμοι οι φόροι εισοδήματος.
3. Έξοδο φόρου και αντίστοιχα ως έσοδο φόρου λαμβάνεται το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.
4. Φόρος: ως τρέχων λογίζεται το ποσό των πληρωτέων, δηλαδή των ανακτήσιμων φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημία μιας περιόδου.

Συνεχίζοντας την ανάλυση του Διεθνούς προτύπου 12, παραθέτουμε την εξής ερμηνεία: ως φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν 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.

Η λογιστική από την μία πλευρά και η φορολογία από την άλλη, εξετάζοντας τις οικονομικές καταστάσεις και τα αποτελέσματα των εταιρειών, έχουν δύο εντελώς διαφορετικές προσεγγίσεις. Η προσέγγιση της λογιστικής, είναι να εμφανιστούν η πραγματική οικονομική θέση και τα πραγματικά αποτελέσματα που αφορούν μία περίοδο για μία εταιρεία. Η προσέγγιση της φορολογικής νομοθεσίας, είναι να εισπράξει φόρους χρησιμοποιώντας παράλληλα ως εργαλείο ανάπτυξης ή άλλων πολιτικών επιλογών, τις φορολογικές ρυθμίσεις. Σε κάθε περίπτωση, το νέο φορολογικό περιβάλλον που έχει διαμορφωθεί μετά τις πρόσφατες αλλαγές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), ειδικά μετά την εισαγωγή του άρθρου 82 και τις τροποποιήσεις που επέφεραν οι Νόμοι 3842/2010, και 3943/2011, μας υποχρεώνει να επανεξετάσουμε τις ανάγκες αναγνώρισης και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις των υποχρεώσεων για φόρους εισοδήματος εκ νέου και σε διαφορετική βάση αναγκών (Deloitte, 2013).

Η σχέση κόστους ωφέλειας από την υιοθέτηση των λογιστικών πρακτικών σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους και από εταιρείες (ΑΕ ή και ΕΠΕ), θα πρέπει να επαναξιολογηθεί σύμφωνα με τα νέα δεδομένα. Συνεπώς μεταξύ των άλλων, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι έλεγχοι που θα διενεργούν στο εξής στις ΑΕ και ΕΠΕ οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο του Ν 3693/2008, με σκοπό την έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού, σχετικά με την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82, Ν 2238/1994. Οι νέες διατάξεις που εισάγονται στον ΚΦΕ με το άρθρο 82, προσδίδουν αναπόφευκτα ιδιαίτερη έμφαση στις επιπτώσεις του ετήσιου υπολογισμού του φόρου εισοδήματος στους λογαριασμούς των οικονομικών καταστάσεων, αφού αυτοί θα ελεγχθούν με μία διπλή και διαφορετικού σκοπού ελεγκτική προσέγγιση από τους Νόμιμους Ελεγκτές. Αυτόματα, η σχέση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που θα μπορούσαν να αναγνωρισθούν λογιστικά (εάν εφαρμοζόταν το ΔΛΠ 12) και των «φορολογικών αναμορφώσεων» στην ετήσια φορολογική δήλωση αποκτά ιδιαίτερο ενδιαφέρον, τόσο από ελεγκτικής άποψης όσο και για την διοίκηση της οικονομικής οντότητας.



Στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων εμφανίζονται διάφορα στοιχεία που έχουν φορολογική βάση, αλλά δεν είναι αναγνωρισμένα ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Τέτοια στοιχεία είναι τα κόστη έρευνας αναγνωρίζονται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους της περιόδου, στην οποία αυτά υφίστανται, αλλά μπορεί να μην επιτρέπεται η έκπτωσή τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους είτε φορολογικής ζημίας μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους της έρευνας, όντας το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Σε περιπτώσεις όπου η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν θεωρείται άμεσα εμφανής, θεωρείται χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: ότι μια οικονομική οντότητα, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είτε κάποιο περιουσιακό στοιχείο οποτεδήποτε η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση είτε ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

Κατά στην σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες δικαιοδοσίες προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε οικονομικής οντότητας του ομίλου (Deloitte, 2013).

### 3.5 Αναγνώριση Φορολογικών Υποχρεώσεων

Ο καταλογισθείς φόρος της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων, αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο τμήμα που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για αυτές τις περιόδους, το επιπλέον θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Όταν λαμβάνεται υπόψη η φορολογική ζημία κατά την ανάκτηση του τρέχοντος φόρου μιας περιόδου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την ωφέλεια ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημία, επειδή αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα και επειδή μπορεί να επιμετρηθεί βάσιμα (International Accounting Education Standards Board, 2009).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα στην αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη οι διαφορές που εντοπίζονται στη χώρα μας, μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης στις οικονομικές καταστάσεις, που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι οποίες δεν είναι ιδιαίτερα πολλές ή περίπλοκες. Συνεπώς, αν και ουσιαστικά η συζήτηση γίνεται για μικρομεσαίες επιχειρήσεις, για τις οποίες το οποιοδήποτε κόστος εφαρμογής είναι σημαντικό, θα μπορούσε να εκτιμηθεί ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση το κόστος αυτό είναι σκόπιμο και οικονομικά ανεκτό. Αυτό θα μπορούσε να προκύψει εάν εξετασθεί σε σχέση με τις ωφέλειες που φαίνεται να προκύπτουν και σχετίζονται με τις νέες συνθήκες και απαιτήσεις που έχουν διαμορφωθεί από τις αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Βέβαια, και εδώ στην Ελλάδα, αλλά και σε όλο τον κόσμο, το αποτέλεσμα που προκύπτει από την εφαρμογή των ορθών λογιστικών αρχών, διαφέρει πάντα από το αποτέλεσμα με το οποίο φορολογείται η εταιρεία. Τα ΕΛΠ βασίζονται στον Ν 2190/1920 και στο ΕΓΛΣ παρόλα αυτά, στην πράξη οι οικονομικές καταστάσεις που

συντάσσονται είναι περισσότερο φορολογικές, γιατί είναι καταστάσεις που σε κάθε περίπτωση εφαρμόζουν τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που είναι ο αντίστοιχος φορολογικός νόμος για τις οικονομικές καταστάσεις (International Accounting Education Standards Board, 2009).

### **3.6 Προσωρινές Διαφορές**

Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα λογίζονται ως αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις όταν και στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προέρχεται από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας είτε την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή. Αναλυτικότερα, η συναλλαγή αυτή δεν θα πρέπει να είναι συνένωση επιχειρήσεων ενώ κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος ή τη ζημία (International Accounting Education Standards Board, 2009). Αντίθετα για τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με παρακάτω παραγράφο.

Είναι συνακόλουθο της αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών ωφελειών που θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών ωφελειών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η δέσμευση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική δέσμευση. Καθώς η οικονομική οντότητα ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την οικονομική οντότητα με τη μορφή φορολογικών πληρωμών. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την αναγνώριση όλων

των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Κάποιες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές (Luca, 2008). Αναλυτικότερα, λαμβάνοντας υπόψη κάποιες διαφορές, που θεωρούνται φορολογητέα προσωρινές διαφορές και που συνήθως, καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι:

- Τα έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο κέρδος όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος μέχρι να εισπραχθούν
- Οι αποσβέσεις που χρησιμοποιούνται στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους και φορολογικής ζημίας μπορεί να διαφέρει από αυτήν που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους. Η προσωρινή διαφορά αναγνωρίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του, η οποία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες τις εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη. Βέβαια αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, δημιουργείται μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.
- Τα κόστη ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται στη διάρκεια μελλοντικών χρήσεων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, αλλά να εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στην περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται.

Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπεστεί από το φορολογητέο κέρδος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του.

Επιπρόσθετα, υπάρχουν περιπτώσεις όπου δημιουργούνται προσωρινές διαφορές όταν: Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στην εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς και επιπλέον όταν τα περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς. Όταν προκύπτει υπεραξία σε μία συνένωση επιχειρήσεων καθώς και όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία τους, για παράδειγμα όταν μια οικονομική οντότητα ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία. Εν τέλει ισχύει και αναγνώριση προσωρινών διαφορών όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή των συμμετοχών σε κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή της συμμετοχής (Damodaran, 2006) .

### **3.7 Συνενώσεις επιχειρήσεων**

Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

επηρεάζει την υπεραξία. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η λογιστική πρακτική γίνεται ιδιαίτερα δύσκολη στην εφαρμογή της όταν αναφερόμαστε σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οπότε και συζητάμε για την εφαρμογή της σε επίπεδο ομίλου. Όσον αφορά στις διαφορές που προκύπτουν από μελλοντικούς φορολογικούς ελέγχους, σε χρήσεις που είναι φορολογικά ανέλεγκτες στο τέλος της κλειόμενης χρήσης, και έχουν ως αποτέλεσμα την ανάγκη αναγνώρισης επιπλέον υποχρεώσεων πρόσθετων φόρων, το θέμα είναι σαφώς περισσότερο περίπλοκο. Δεδομένης της ιδιαιτερότητας των φορολογικών ελέγχων στη χώρα μας, που όλοι παραδεχόμαστε, ακόμη και σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν είναι σαφές το ενδεδειγμένο πλαίσιο που θα πρέπει να εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή. Σε κάθε περίπτωση όμως και εφαρμόζοντας τις γενικές αρχές του πλαισίου και, εφόσον η διοίκηση είναι σε θέση να γνωρίζει με την προσέγγιση της λογιστικής εκτίμησης το ποσό των πρόσθετων φόρων εισοδήματος που θα προκύψουν από μελλοντικούς ελέγχους επί των «ανοικτών» φορολογικά χρήσεων, θα πρέπει να αναγνωρίζει το ποσό αυτό ως υποχρέωση για φόρους εισοδήματος και σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσης (Bair, 2011). Η υποχρέωση αυτή θα υπόκειται σε μεταγενέστερη επιμέτρηση, στο τέλος της κάθε χρήσης και η μεταβολή της θα αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης που προέκυψε. Η λογιστική αυτή πρακτική είναι σκόπιμο να υιοθετηθεί και από τα ΕΛΠ και φαίνεται ότι το ισχύον λογιστικό πλαίσιο μπορεί με μικρές τροποποιήσεις να την υποστηρίξει (Bair, 2011).

### **3.8 Περιουσιακά στοιχεία που λογίζονται στην εύλογη αξία**

Τα ΔΠΧΑ επιτρέπουν ή απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημία για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται και καμία προσωρινή διαφορά δεν προκύπτει. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή, η επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος στην περίοδο της αναπροσαρμογής ή επαναδιατύπωσης και, συνεπώς, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου δεν προσαρμόζεται.

Αναλυτικότερα, η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα καταλήξει σε μια φορολογητέα ροή οικονομικών ωφελειών προς την οικονομική οντότητα και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών ωφελειών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο. Έτσι σε περιπτώσεις όπου:

- Η οικονομική οντότητα δεν προτίθεται να εκποιήσει το περιουσιακό στοιχείο, η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί μέσω της χρησιμοποιήσεώς του και αυτό θα δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα, το οποίο υπερβαίνει την απόσβεση που θα είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς σε μελλοντικές περιόδους.
- Ο φόρος επί του κεφαλαιουχικού κέρδους αναβάλλεται, αν το προϊόν της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου επενδύεται σε παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο φόρος θα καταστεί τελικά πληρωτέος κατά την πώληση ή χρήση των παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων (IFAC, 2011).

### **3.9 Υπεραξία**

Η υπεραξία που αναγνωρίζεται και εμφανίζεται στη συνένωση επιχειρήσεων λογίζεται ως πλέον κόστος της συνένωσης εκτός της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Κάποιες φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως ενός εκπεστέου εξόδου, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Επιπλέον, σε τέτοιες δικαιοδοσίες, το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πωλεί την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της

είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως, αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία επιμετράται ως υπολειμματική αξία και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας. Μεταγενέστερες μειώσεις μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που δεν έχει αναγνωριστεί επειδή προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας θεωρούνται επίσης ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 15 του προτύπου. Αναλύοντας τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται, ωστόσο, στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Έτσι λαμβάνοντας υπόψη ένα παράδειγμα, όταν η υπεραξία λόγω συνενώσεως είχε ένα κόστος εκπιπτόμενο για φορολογικούς σκοπούς με ένα ορισμένο συντελεστή ετήσιο συντελεστή, λαμβάνοντας υπόψη το έτος της απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι η ίδια στην αρχική αναγνώριση και μειώνεται βάσει του συντελεστή στο τέλος του πρώτου έτους της απόκτησης. Σε περίπτωση που η λογιστική αξία της υπεραξίας τελικά παραμένει παραμένει αμετάβλητη στο ακέραιο, μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά λόγω του συντελεστή προκύπτει στο τέλος εκείνου του έτους. Ειδικότερα, εκείνη η φορολογητέα προσωρινή διαφορά δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει θα λογίζεται (Deloitte, 2009)

### **3.10 Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων**

Οι διαφορές μπορεί να προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, για παράδειγμα αν μέρος ή όλο το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θα είναι εκπεστέο φορολογικά. Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Έτσι έχουμε τις εξής περιπτώσεις:

Κατά τη συνένωση επιχειρήσεων, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την όποια φορολογική υποχρέωση είτε το όποιο περιουσιακό στοιχείο και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης πέραν του κόστους της



συνένωσης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Όταν η συναλλαγή επηρεάζει είτε το λογιστικό κέρδος είτε το φορολογητέο κέρδος, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε προκύπτουσα φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει το προκύπτον αναβαλλόμενο έξοδο ή έσοδο φόρου στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Σε περιπτώσεις που η συναλλαγή δεν είναι μία συνένωση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος, η οικονομική οντότητα θα αναγνώριζε την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και θα προσαρμοζε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης κατά το ίδιο ποσό, αν δεν υπήρχε η εξαίρεση. Οι προσαρμογές αυτές διαφορές θα καθιστούσαν τις οικονομικές καταστάσεις λιγότερο διαφανείς. Το Πρότυπο λοιπόν αυτό δεν επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, είτε κατά την αρχική αναγνώριση είτε μεταγενέστερα. Αναλυτικότερα, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει άλλες μεταβολές μεταγενέστερα, κατά τη μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβέννυται.

Κατά το Πρότυπο 32, που ορίζει τα Χρηματοοικονομικά μέσα, κατά την Παρουσίαση, ο εκδότης κάποιου χρηματοοικονομικού μέσου κατατάσσει το στοιχείο της υποχρέωσης του χρηματοοικονομικού μέσου στις υποχρεώσεις και το στοιχείο που αφορά ίδια κεφάλαια, στα ίδια κεφάλαια. Σε μερικές δικαιοδοσίες, η φορολογική βάση του στοιχείου της υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση θεωρείται ίση με την αρχική λογιστική αξία του αθροίσματος των συνθετικών στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Έτσι η φορολογητέα προσωρινή διαφορά που προκύπτει, οφείλεται στην αρχική αναγνώριση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ξεχωριστά από το στοιχείο της υποχρέωσης. Η επιχείρηση αναγνωρίζει την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει, ενώ ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται απευθείας στη λογιστική αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Οι μεταγενέστερες μεταβολές στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως αναβαλλόμενο έξοδο είτε έσοδο φόρου (Ντζανάτος, 2008)

### 3.11 Εκπεστές προσωρινές διαφορές

Οι διαφορές που θεωρούνται εκπεστές λογίζονται ως ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, στην έκταση που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, εκτός αν το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή. Η συναλλαγή αυτή δεν θα πρέπει να είναι συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο αποτέλεσμα.

Για εκπεστές προσωρινές διαφορές, που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Η αναγνώριση μιας υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές περιόδους με την εκροή από την οικονομική οντότητα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την οικονομική οντότητα, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μίας μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία αναγνωρίζεται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Ως εκ τούτου, προκύπτει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, όταν αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεστεί κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Ομοίως, αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, η διαφορά δημιουργεί ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, το οποίο θα είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές περιόδους (Ντζανάτος, 2008).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.

Το ΔΛΠ 12 ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Επίσης, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές (temporary) διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών. Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντιλογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος, που είχε λογισθεί όταν είχε προκύψει αρχικά η διαφορά. Ωστόσο, για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου/συμψηφιστέου φόρου, πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα ότι η εταιρεία θα είναι κερδοφόρα, ώστε όταν μελλοντικά κλείσει η χρονική διαφορά αυτή, να συμψηφίσει την απαίτηση με την φορολογική υποχρέωση.

Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης, η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο κατόπιν αποφάσεων της διοίκησης της εταιρείας (π.χ. διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου, αλλά μόνο γνωστοποίηση αυτού στις οικονομικές καταστάσεις. Στο ΔΛΠ 12 αναφέρεται ρητά ότι απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων. Παράλληλα, χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς. Εάν οι χρονικές διαφορές αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος επ' αυτών θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Επιπλέον, σχετικές με το ΔΛΠ 12 είναι και δύο διερμηνείες, η 21 και 25. Η πρώτη αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες

αξίες αλλά δεν αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται. Η δεύτερη αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρεία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστικοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

Η σημαντικότερη ωφέλεια που αναμένεται να προκύψει από την ενσωμάτωση των λογιστικών αρχών του ΔΛΠ 12, σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους στα ΕΛΠ, είναι αυτή της λογιστικής συνέπειας στην απεικόνιση των φόρων εισοδήματος με τις «φορολογικές αναμορφώσεις». Ταυτόχρονα, δεν πρέπει να υποτιμάται το γεγονός ότι η λεπτομερής γνωστοποίηση στο Προσάρτημα, της σχέσης του λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος, που υπό τις παρούσες φορολογικές συνθήκες αποτελεί ουσιώδη χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τις φορολογικές αρχές, ενώ σε κάθε περίπτωση αποτελεί και την θεμελιώδη τεκμηρίωση της συσχέτισης των ελέγχων (φορολογικού και τακτικού) των Νόμιμων Ελεγκτών, όπως αυτή θα απεικονίζεται στην έκφραση γνώμης στις εκθέσεις των ελέγχων τους. Περαιτέρω, η υιοθέτηση του λογιστικού πλαισίου που σχετίζεται με τους αναβαλλόμενους φόρους αναμένεται να ενισχύσει και τις ενέργειες της διοίκησης σχετικά με την διαχείριση των φόρων εισοδήματος, με αναπόφευκτο αποτέλεσμα την ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου (αυτοελέγχου) σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

Περιορισμός της παρούσας διπλωματικής αποτελεί το γεγονός της μη εξέτασης της αναβαλλόμενης φορολογίας με τη χρήση στατιστικών μεθόδων. Προτείνεται ωστόσο να εξετασθεί η επίδραση της εφαρμογής ως εμπειρική διερεύνηση της αναβαλλόμενης φορολογίας στις επιχειρήσεις του εμποροβιομηχανικού κλάδου αλλά και ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η αντίστοιχη έρευνα για τον τραπεζικό τομέα μετά από τις σχετικές μεταβολές στη νομοθεσία για την αναβαλλόμενη φορολογία (άρθρο 27 του ν. 4172/2013, Ν. 4340/2015 ) των πιστωτικών ιδρυμάτων και την ανακεφαλαιοποίησή τους.

## Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Αντωνόπουλου Δ, Κ. Δ., 2008. Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων, Αθήνα, Εκδόσεις Σάκκουλα., σελ82. Αθήνα: Σάκκουλα.
2. Ντζανάτος Δ, 2009. Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας. Αθήνα : Καστανιώτη.
3. Ντζανάτος, 2008. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα Ελληνικά. Αθήνα : Καστανιώτη .
4. Νεγκάκης Χ. (2015). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Διαφοράς Θεωρία και Εφαρμογές.
5. Νεγκάκης Χ. (2015). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Διαφοράς Ειδικά Θέματα.

## Ξένη Βιβλιογραφία

- 1.Accounting Branch, 2004. “Adoption of International Accounting Standards in the Act. s.l.:Public .
2. Amir E. Kirshenheiter M. and Williard K. (2001), “The Aggregation and Valuation of Differed Taxes”.Review of Accountig Studies. VOL 6 2001, No 2-3 p.p.127-297.
3. Damodaran A. 2006. Valuation Approaches and Metrics: A Survey of the Theory and Evidence .
4. Damodaran A.2010. (2010Introduction to Finance Notes, NYU: Professor of Finance at the Stern School of Business at NYU .
5. Bair S. 2011. “We Must Resolve to End Too Big to Fail, , s.l.: Federal Reserve Bank of Chicago.
6. Bardy, 2009. Management Control in a business network: new chaleges for accounting. Qualitative Research in accounting & Management, pp. 161-181.

7. Christensen T. E., Paik G.H., Stice E.K. (2007) "Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance" *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol 35, No 5-6, p.p. 601-625.
8. Chang, C., Herbohn, K. and Tuticci, I. (2009) Markets perception of differed tax accruals" *Accounting and Finance* Vol.49 Issue 4, p.p. 645-673
9. Cohen D, 2003. *Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences*, London : Kellogg School of Economics .
10. Cohen S, 2008. *Identifying the Moderator Factors of Financial Performance in Greek Municipalities*, s.l.: *Financial Accountability & Management* .
11. Cox D, 2004. *Business Accounts (Accounting & Finance)*. New Jersey: John Wiley & Sons.
12. Dhalival D. Gleason C. et Miles L, *Last Chance Earnings Management : Tax Expense to Meet Analyst's Forecasts*, June 2003
13. Deloitte, 2009. *IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards*, s.l.: (IPSAS), Draft April 2009.
14. Deloitte, 2013. *Νέος Φορολογικός Κώδικας* , Αθήνα : Deloitte .
15. Draghi M, 2012. *Έκθεση της ΕΚΤ για το 2011* , Φραγκφούρτη : ECB.
16. Healy, P.M. and Wahlen (1999) "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications under standard setting" *Accounting Horizons* Volume 13 No4.
17. IFAC, 2010. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*,. Volume II, επιμ. s.l.:s.n.
18. IFAC, 2011. *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*. Αθήνα : ΣΟΕΛ .
19. International Accounting Education Standards Board, 2009. "Proposed IAESB 2010–2012 Strategy and Work Plan",. s.l.:Exposure Draft July 2009.
20. International Accounting Education Standards Board, 2009. "Proposed IAESB 2010–2012 Strategy and Work Plan", , s.l.: Exposure Draft July 2009.

22. Luca M, 2008. Regarding the users of financial statements and their information needs , s.l.: University of Bacau .
23. National Audit Office, 2007. "IPSAS Compliance Guide", s.l.: December 2007 Edition.
24. Sansing R. (1998) Capsules and Comments-Valued the Differed Tax Liability" Journal of Accountig Research, Vol 36, No 2, p.p. 357-363