



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΛΠ 12 – «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»

της

ΦΩΤΕΙΝΗΣ ΔΡΥΜΟΝΙΤΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

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

Νοέμβριος 2017

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Σε αυτό το σημείο αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω όσους ανθρώπους έπαιξαν καθοριστικό ρόλο στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας κατά τη διάρκεια των σπουδών μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα της Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Γκίνογλου Δημήτρη για την αποτελεσματική καθοδήγηση και υποστήριξη καθόλη τη διάρκεια της συγγραφής της διπλωματικής μου εργασίας. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον πρόεδρο του μεταπτυχιακού κύριο Νεγκάκη Χρήστο, όπως και όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών για την πολύτιμη στήριξη και προσπάθειά τους να μας μεταδώσουν τις γνώσεις και τις εμπειρίες τους, ώστε να μας καταρτίσουν με τα καταλληλότερα γνωστικά και επαγγελματικά εφόδια για να ανταποκριθούμε πλήρως στις ανάγκες της σύγχρονης αγοράς και κοινωνίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αμέριστη συμπαράσταση που μου πρόσφερε όλα αυτά τα χρόνια των σπουδών μου, βοηθώντας με να υλοποιήσω τους στόχους μου, καθώς και τους φίλους μου και συμφοιτητές μου για την κατανόηση, υποστήριξη και συνεργασία.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εισαγωγή.....	8
1.1 Εισαγωγικά Στοιχεία.....	8
1.2 Τα Κύρια Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	9
1.3 Σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	10
1.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η Σημασία τους.....	10
1.5 Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα.....	11
1.6 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα.....	13
1.7 Δομή της Διπλωματικής.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Επισκόπηση Βιβλιογραφίας.....	5
2.1 Εισαγωγή.....	15
2.2 Επιδράσεις των Δ.Λ.Π. και του Αναβαλλόμενου Φόρου.....	15
2.3 Οι Επιπτώσεις της Αναβαλλόμενης φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις και στην Αξία της Επιχείρησης.....	18
2.4 Ο Ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας στη Διαχείριση των Κερδών.....	23
2.5 Συμπεράσματα.....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Θεσμικό Πλαίσιο (Δ.Λ.Π. 12).....	28
3.1 Εισαγωγή.....	28
3.2 Σκοπός του Προτύπου.....	28
3.3 Πεδίο Εφαρμογής.....	29
3.4 Βασικές Αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12.....	29
3.5 Βασικές Έννοιες του Προτύπου.....	30

3.6 Φορολογική Βάση.....	31
3.7 Τρέχουσα και Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	33
Διαφορές Λογιστικού-Φορολογητέου Αποτελέσματος.....	33
Τρέχων Φόρος Εισοδήματος.....	34
Έννοια Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	34
Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος.....	35
3.8 Αναγνώριση Τρεχουσών Φορολογικών Υποχρεώσεων και Τρεχουσών Φορολογικών Απαιτήσεων.....	37
3.9 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων και Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων.....	38
Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές.....	38
Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές.....	38
Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων.....	43
Περιουσιακά Στοιχεία που Επιμετρώνται στην Εύλογη Αξία.....	43
Υπεραξία.....	44
Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημίες και Αχρησιμοποίητοι Πιστωτικοί Φόροι.....	45
Επανεκτίμηση των Μη Αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων.....	45
Επενδύσεις σε θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και σε Κοινοπραξίες.....	46
3.10 Αποτίμηση.....	47
3.11 Αναγνώριση του Τρέχοντος και του Αναβαλλόμενου Φόρου.....	48
3.12 Αναβαλλόμενος Φόρος που Προκύπτει από Συνένωση Επιχειρήσεων.....	54
3.13 Συμψηφισμός.....	55
3.13 Γνωστοποιήσεις.....	55
3.15 Αναθεωρημένα Πρότυπα του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12.....	58
3.16 Διερμηνείες: Μ.Ε.Δ. 21 και Μ.Ε.Δ.25.....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Αναβαλλόμενη Φορολογία με Βάση τα Ε.Λ.Π.....	62
4.1 Εισαγωγή.....	62
4.2 Πεδίο Εφαρμογής.....	62
4.3 Προσδιορισμός Οντοτήτων Βάσει Μεγέθους.....	63
4.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	65
4.5 Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση.....	66
4.6 Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω Προσαρμογής στα Δ.Λ.Π.....	67
4.7 Συμπεράσματα.....	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Συμπεράσματα-Περιορισμοί-Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....	72
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	74
Ελληνική.....	74
Ξένη.....	75
Ιστοσελίδες.....	77
Νόμοι-Κανονισμοί.....	77

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζεται το Δ.Λ.Π. 12 – «Φόροι Εισοδήματος», το οποίο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τις αρχές των Δ.Π.Χ.Α. Το παρόν Πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος, τη διάκριση της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας, τους κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισής τους, καθώς και τις σχετικές πληροφορίες που παρέχουν, αλλά και τις συνέπειες που επιφέρουν στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.

Μέσα από την επισκόπηση κυρίως διεθνών αλλά και ελληνικών άρθρων, προηγούμενων ερευνών, καταγράφονται οι επιδράσεις από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις και στην αξία των οικονομικών οντοτήτων. Ακόμη, στις προηγούμενες αυτές έρευνες αναφέρεται και η δυνατότητα χειραγώγησης των αποτελεσμάτων που μπορεί να γίνει μέσω της αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων και επομένως η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών. Τέλος, παραθέτεται ο τρόπος εισαγωγής και εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 12 στις ελληνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με το Ν.4308/2014 που ορίζει τα Ε.Λ.Π. και οι αντίστοιχες αλλαγές και συνέπειες που προκλήθηκαν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικά

Στην σημερινή εποχή η κυριαρχία της παγκοσμιοποίησης έχει οδηγήσει στο «άνοιγμα» των διεθνών αγορών κεφαλαίου, με αποτέλεσμα οι οικονομικές οντότητες οι οποίες ήταν εξαρτημένες από τις εγχώριες αγορές για την χρηματοδότησή τους, έχουν πλέον τη δυνατότητα πρόσβασης σε δανειακά και ίδια κεφάλαια τόσο εντός όσο και εκτός των εθνικών τους συνόρων. Όσον αφορά τις δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες, όπου ενδεχομένως ισχύουν διαφορετικοί κανόνες αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων και της χρηματοοικονομικής τους απόδοσης. Συνεπώς, η ανάγκη εφαρμογής ενιαίων λογιστικών προτύπων καθίσταται απαραίτητη, στον ιδιωτικό και στον δημόσιο τομέα, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Το κύριο πλεονέκτημα λοιπόν ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων είναι η ενίσχυση της συγκρισιμότητας μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων που συντάσσονται από τις οικονομικές οντότητες, η οποία επιτρέπει στους συμμετέχοντες στις διεθνείς κεφαλαιαγορές να αξιολογήσουν και να συγκρίνουν την επιχειρηματική απόδοση πολύ πιο αποδοτικά και αποτελεσματικά. Ενώ, παράλληλα ενισχύεται η προσβασιμότητα των οικονομικών οντοτήτων σε διεθνή κεφάλαια και μειώνεται το κόστος άντλησης κεφαλαίων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συντελούν το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο παρουσίασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών πολιτικών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Καθορίζουν επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα. Επομένως, η συμμόρφωση με τους κανόνες των Προτύπων συμβάλλει σημαντικά στην εύλογη παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Η διεθνής λοιπόν καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έναντι των εθνικών και τοπικών λογιστικών αρχών και η χρησιμοποίησή τους ως κυρίαρχο μέσο λογιστικής

απεικόνισης παγκοσμίως, δημιουργεί τις προϋποθέσεις για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, διευκολύνοντας τον ανταγωνισμό και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων¹.

1.2 Τα Κύρια Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης και δημοσιοποίησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι τα παρακάτω:

- ❖ Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), η οποία ιδρύθηκε το 1973 από επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών και από το 2002 αναδιοργανώθηκε και ανασυστήθηκε σε μη κερδοσκοπικό οργανισμό, από το International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), με έδρα την πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ. Επίσης, η IASC μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) προκειμένου να εναρμονιστεί λεκτικά η επωνυμία με την αντίστοιχη της αμερικανικής οργάνωσης. Όπου με βάση το αναθεωρημένο καταστατικό, το έτος 2010, το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC Foundation) μετονομάστηκε σε Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Foundation).
- ❖ Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), το οποίο είναι μια ανεξάρτητη αρχή που έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων, με έδρα το Λονδίνο. Επιπλέον, το Συμβούλιο αντικατέστησε το 2001 την Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- ❖ Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.) που έχει ως σκοπούς την παροχή συμβουλών στο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την πληροφόρηση του για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών.
- ❖ Η επιτροπή Διεργητικών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.), που έχει ως αρμοδιότητα την ερμηνεία των

¹ Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα

προτύπων και την έγκαιρη παροχή των οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των προτύπων.

1.3 Σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι να εργάζεται συνεχώς για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των Προτύπων που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Αναλυτικότερα, κάποιιοι από τους κύριους σκοπούς του είναι να διαμορφώνει, να καταρτίζει και να δημοσιεύει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Ακόμη, να συμβάλλει στην προώθηση και επίβλεψη της αποδοχής και τήρησης αυτών των Προτύπων. Επιπρόσθετα, το Συμβούλιο αυτό εργάζεται με σκοπό την βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων και διαδικασιών των Προτύπων που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

1.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η Σημασία τους

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα ευρύ σύνολο λογιστικών προτύπων που μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των οικονομικών οντοτήτων. Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί και αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών οικονομικών οντοτήτων, ωστόσο μπορούν να αποτελέσουν μία βάση αναφοράς και για οικονομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού σκοπού (οικονομικές οντότητες δημοσίου τομέα).

Τα ΔΛΠ θέτουν ένα πλαίσιο κανόνων και αρχών αναγνώρισης, αποτίμησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης των ουσιαστικών συναλλαγών και γεγονότων σε Οικονομικές Καταστάσεις γενικού σκοπού. Με τη δημιουργία των Δ.Λ.Π. επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών, διευκολύνεται η ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών επιχειρήσεων παρέχοντας περισσότερες πληροφορίες. Ακόμη, αποτελούν ένα έτοιμο πλαίσιο λογιστικών προτύπων και κανόνων για χώρες που δεν έχουν δημιουργήσει το δικό τους. Τέλος, μέσω της εφαρμογής τους εξασφαλίζεται η αύξηση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που

συντάσσονται σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά, καθώς διευκολύνεται ο έλεγχος αυτών από τα αρμόδια όργανα διαφόρων χωρών.

Η υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αποσκοπεί σε ποιοτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις με αξιόπιστες και κατανοητές για τους χρήστες αυτών πληροφορίες. Ταυτόχρονα, κάποια από τα οφέλη που προκύπτουν από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π είναι η μείωση του επενδυτικού κινδύνου, η αποφυγή της σύγχυσης που προέρχεται από τους διαφορετικούς λογιστικούς και φορολογικούς χειρισμούς, η αύξηση των επενδύσεων παγκοσμίως, όπως ακόμη και η αποτελεσματικότερη κατανομή των κερδών. Από την πλευρά τους οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θεωρούν ότι με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. υψηλής ποιότητας, τους παρέχεται μεγαλύτερη διαφάνεια, υψηλότερη λογιστική ποιότητα και αυξημένη δυνατότητα σύγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατά αυτόν τον τρόπο, εξασφαλίζεται η αυξημένη εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις αγορές.

1.5 Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα

Η Ευρωπαϊκή Ένωση ήταν επικεντρωμένη στη δημιουργία μίας κοινής οικονομικής αγοράς, που θα επιτρέπει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη και για το λόγο αυτό υιοθέτησε και βασίστηκε στα ήδη υπάρχοντα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από την IACS. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, η Ευρωπαϊκή Ένωση επεδίωξε τη θέσπιση κανόνων για εναρμόνιση των λογιστικών αρχών μεταξύ κρατών μελών, μέσω της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Αναλυτικότερα, το 2002, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφάσισε σύμφωνα με τον Κανονισμό Αριθ.1606/2002 ότι από την 1^η Ιανουαρίου του 2005 το σύνολο των ευρωπαϊκών εισηγμένων οικονομικών οντοτήτων και χρηματοπιστωτικών οργανισμών θα καταρτίζει τις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Έτσι λοιπόν τα Δ.Λ.Π. αντικατέστησαν, το 2005, τα λογιστικά πρότυπα που ήταν μέχρι τότε σε ισχύ σε όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται από ένα μεγάλο αριθμό χωρών σε όλο τον κόσμο,

δηλαδή ένας σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων χρησιμοποιεί ομοιόμορφα λογιστικά πρότυπα.

Στην Ελλάδα οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες δημιουργήθηκαν μέσα από την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και της κείμενης νομοθεσίας – νομολογίας, προκειμένου να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις του οικονομικού περιβάλλοντος. Με την εφαρμογή των αρχών αυτών, θεωρήθηκε ότι εξασφαλιζόνταν μια ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των πρακτικών λογιστικών θεμάτων και έτσι πληρούνταν καλύτερα το κριτήριο της πληροφόρησης των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι γενικές λογιστικές αρχές και κανόνες καθιερώθηκαν νομοθετικά από:

- το Ν. 4308/14 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις
- το Ν. 2190/20 Περί Ανώνυμων Εταιριών,
- τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών,
- το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)
- την 4^η Οδηγία της Ε.Ε.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ, υιοθετήθηκε, υποχρεωτικά για τις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών από την 1^η Ιανουαρίου του 2005 σύμφωνα με το Ν.2992/2002. Με βάση το νόμο αυτό οι εταιρίες που υιοθετούν τα Δ.Λ.Π. πρέπει να δημοσιεύουν μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων αποτελούμενη από:

- Ισολογισμός,
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Προσάρτημα (Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων)

Επιδίωξη μιας πλήρους σειράς Οικονομικών Καταστάσεων είναι η παροχή πληροφόρησης σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μίας οικονομικής οντότητας, η οποία χρησιμεύει για τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.

Επίσης, σύμφωνα με τον Νόμο 3296/2004 προβλεπόταν ότι οι Ανώνυμες Εταιρίες, οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο να συντάσσουν ετήσιες και τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετήθηκαν από την Ε.Ε.. Επιπρόσθετα, και οι μητρικές εταιρίες σύμφωνα με τη νομοθεσία είναι υποχρεωμένες από να συντάσσουν τριμηνιαίες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζουν τα ΔΛΠ. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα την υποχρεωτική σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. από τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρία επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας. Ωστόσο, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. επεκτάθηκε και σε μη εισηγμένες οικονομικές οντότητες, συνδεδεμένες οικονομικές οντότητες σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (σύμφωνα με όσα ορίζει η §1β του άρθρου 134 του Κ.Ν. 2190/1920) ή συνδεδεμένες οικονομικές οντότητες μητρικής εγκατεστημένης στην Ελλάδα, η οποία προαιρετικά επιλέγει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.²

Τέλος, η υιοθέτηση και η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. θεωρήθηκε ότι θα βοηθήσει τις Ελληνικές εταιρίες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση πόρων τις υπόλοιπες επιχειρήσεις, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

1.6 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα

Σκοπός και στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να αναλυθεί το Δ.Λ.Π.12, το οποίο επικεντρώνεται στον χειρισμό των φόρων εισοδήματος και αποτελεί ένα από τα πιο σημαντικά πρότυπα που υιοθετήθηκαν κατά την προσπάθεια δημιουργίας κοινά αποδεκτών λογιστικών αρχών και κανόνων. Αναλυτικότερα, εξετάζονται ενδελεχώς οι έννοιες και οι όροι που χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο, ο τρόπος εφαρμογής και αναγνώρισής τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, όπως και οι επιπτώσεις που προκαλούνται σε αυτές, αλλά και οι πληροφορίες που παρέχονται από τις γνωστοποιήσεις τους. Ακόμη, σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιαστεί, ο ρόλος της αναβαλλόμενης φορολογίας στην χειραγώγηση των κερδών, η επίδρασή της στην αξία των οικονομικών οντοτήτων και στην παροχή χρήσιμων οικονομικών στοιχείων Στο τέλος της εργασίας καταγράφεται

² Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα

η εισαγωγή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων σύμφωνα με τους κανονισμούς των Ε.Λ.Π. που τέθηκαν σε ισχύ με την εφαρμογή του Ν.4308/2014.

1.7 Δομή της Διπλωματικής

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζεται η σημασία της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., ως ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων που ενισχύει τη συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών και παρέχει αξιόπιστες και έγκυρες πληροφορίες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών που συντάσσονται σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Επιπλέον, παρουσιάζεται ο σκοπός και η δομή της παρούσας εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση που στηρίζεται σε μελέτες και έρευνες που έχουν διεξαχθεί σχετικά με την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας, τη συμβολή της στην ανίχνευση χειραγώγησης των κερδών, στην παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και στην επίδραση της αξίας της επιχείρησης.

Στο τρίτο κεφάλαιο διεξάγεται μια λεπτομερή ανάλυση των εννοιών και αρχών που διέπουν την αναβαλλόμενη φορολογία και παρουσιάζονται συγκεκριμένες περιπτώσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή της.

Στο τέταρτο κεφάλαιο στην αναβαλλόμενη φορολογία όπως αυτή ορίζεται από τα Ε.Λ.Π., τα οποία τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/2015 με το νόμο 4308/2014. Εκτενέστερα, γίνεται αναφορά στην κατηγοριοποίηση των οντοτήτων, στο λογιστικό χειρισμό του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος και παρατίθεται παράδειγμα υπολογισμού της αναβαλλόμενης φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. Στο πέμπτο κεφάλαιο καταγράφονται τα συμπεράσματα της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

2.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό της εργασίας παρουσιάζεται η επισκόπηση των άρθρων της διεθνούς κυρίως αλλά και ελληνικής βιβλιογραφίας, όπου καταγράφονται μελέτες και έρευνες σχετικά με την επίδραση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ειδικότερα της αναβαλλόμενης φορολογίας (Δ.Λ.Π. 12) στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στην αξία των οικονομικών οντοτήτων, όπως και στον τρόπο διαχείρισης των κερδών τους, ενώ παράλληλα εξετάζονται και οι συνέπειες τους.

2.2 Οι επιδράσεις των Δ.Λ.Π. και του Αναβαλλόμενου Φόρου

Στην έρευνα που πραγματοποίησαν οι Karatzimas et al., (2011)³ εστίασαν στις αλλαγές που προκλήθηκαν στις λογιστικές αρχές των ελληνικών επιχειρήσεων, μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., όπου και επικεντρώθηκαν κυρίως στην ανάλυση και σύγκριση των επιχειρήσεων που σχετίζονταν με τον εμπορικό και βιομηχανικό κλάδο. Με την έρευνά τους αυτή μελέτησαν τις συνέπειες στα καθαρά έσοδα των εξεταζόμενων επιχειρήσεων μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και κατέληξαν στο συμπέρασμα, ότι η χρήση της εύλογης αξίας είναι η λογιστική πολιτική που επηρεάζει περισσότερο και τους δύο κλάδους.

Ιδιαίτερα σημαντική είναι η μελέτη των Poterba et al., (2011)⁴ των οποίων το δείγμα αφορά μεγάλες εταιρίες των Η.Π.Α. για την περίοδο από το 1993 έως και το 2004. Οι συγγραφείς διερευνούν το κατά πόσο η βαρύτητα που δίνει μία επιχείρηση στον αναβαλλόμενο φόρο, μπορεί να καθορίσει το πώς αυτή επηρεάζεται από μεταβολές του φορολογικού καθεστώτος. Διερευνείται δηλαδή, η σχέση που υπάρχει

³Karatzimas, S., Zounta, S. and Kyriakidou, V. (2011), “Impacts and Changes in the Accounting Policies after the IAS Adoption: A Comparison between the Manufacturing and the Commercial Sector in Greece”, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol. 10, No. 3, pp. 302-317.

⁴Poterba, J.M., Rao, N.S. and Seidman, J.K. (2011), “Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior Around Corporate Tax Changes”, *National Tax Journal*, Vol. 64, No. 1, pp. 27-58.

μεταξύ του αναβαλλόμενου φόρου και της μεταβολής του φορολογικού καθεστώτος σε μία χώρα. Σύμφωνα λοιπόν με την παρούσα μελέτη προκύπτει ο ισχυρισμός πως όταν αναμένεται να μειωθούν οι φορολογικοί συντελεστές στο μέλλον, δημιουργείται και το κίνητρο στις επιχειρήσεις που εμφανίζουν ιδιαίτερα υψηλά υπόλοιπα στους λογαριασμούς των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, να μεταβάλλουν τα έσοδά τους και να χρησιμοποιήσουν όσο διαρκεί ο υψηλός φορολογικός συντελεστής, τα προνόμια που προκύπτουν από τους αναβαλλόμενους αυτούς φόρους. Από την άλλη πλευρά, για τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν υψηλά υπόλοιπα αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, το κίνητρο να μετατοπιστεί το έσοδο στο χρονικό διάστημα που αναμένεται να υπάρχει ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής είναι ιδιαίτερα σημαντικό συγκριτικά με επιχειρήσεις που δεν έχουν τέτοιας μορφής υποχρεώσεις. Μετατοπίζοντας λοιπόν το έσοδο σε μελλοντική περίοδο, οι επιχειρήσεις αυτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν τον συγκεκριμένο λογαριασμό με τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή. Τα αποτελέσματα δείχνουν σημαντική ανομοιογένεια στις αναβαλλόμενες φορολογικές θέσεις μεταξύ των εταιριών των Η.Π.Α. και κατά συνέπεια, οι συγγραφείς καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η αναγνώριση των διαφορετικών κινήτρων των επιχειρήσεων είναι σημαντική για την κατανομή της πολιτικής οικονομίας των φορολογικών μεταρρυθμίσεων.

Οι Spathis και Georgakopoulou (2007)⁵ κατά τη διεξαγωγή της έρευνάς τους διαπίστωσαν ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα, επέφερε θετικές, αξιοσημείωτες αλλαγές στις επιχειρήσεις. Εκτενέστερα, χαρακτηριστική αλλαγή αποτελεί το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις σταμάτησαν να είναι φορολογικές καταστάσεις, λόγω της εφαρμογής του Δ.Λ.Π.12 και συγκεκριμένα με τη δημιουργία της αναβαλλόμενης φορολογίας, με την οποία καθορίζονται οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των στοιχείων και της αντίστοιχης φορολογικής τους αξίας, με την προϋπόθεση ότι αυτές οι διαφορές δημιουργούν μελλοντικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

⁵Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007), "The Adoption of I.F.R.S. in South Eastern Europe: The Case of Greece", *International journal of Financial Services Management*, Vol. 2, No. 1-2, pp. 50-63.

Οι Mills et al., (2002)⁶, στην έρευνά τους ανέφεραν ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρέχει ευελιξία στα διοικητικά στελέχη για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, με αποτέλεσμα αντί τα Δ.Λ.Π. να διασφαλίζουν την παροχή αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων στο επενδυτικό κοινό, καταλήγουν να αποτελούν εργαλεία παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι των διοικητικών στελεχών της εταιρίας.

Η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στο σκόπιμο χειρισμό των στοιχείων τους, όπως είναι η υπερτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού, η υποτίμηση των υποχρεώσεων, έτσι ώστε να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Όλοι αυτοί οι χειρισμοί έχουν ως αποτέλεσμα να οδηγούν στην αλλοίωση της ορθής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων. Ως μέσα για την πραγματοποίηση των παραποιήσεων χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι που περιλαμβάνονται στον όρο δημιουργική ή επινοητική λογιστική. Χρήσιμο επίσης, είναι να διευκρινιστεί ότι η εφαρμογή της δημιουργικής λογιστικής δεν αποτελεί απαραίτητα απόκλιση από τα Δ.Λ.Π. Η δημιουργική λογιστική επικεντρώνεται στην εκμετάλλευση της απουσίας κάποιου κανονισμού ή την επιλογή επιτρεπτών λογιστικών μεθόδων, που ίσως να μην είναι κατάλληλες στη συγκεκριμένη περίπτωση για να δείξουν μια επιθυμητή εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας⁷.

Σε μία άλλη μελέτη, κατά την οποία έγιναν προσπάθειες να εξεταστεί η συνάφεια της αξίας των αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων που εμφανίζονται υπό το SFAS αριθ.109, οι Amir et al., (1997)⁸, ταξινόμησαν τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία που προέρχονται από ένα τυχαίο δείγμα 500 εταιριών κατά την περίοδο 1992-94 σε επτά κύριες κατηγορίες. Οι κατηγορίες αυτές είναι αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία: α)στις από αποσβέσεις, β)στις απώλειες και τις πιστώσεις που μεταφέρονται εις νέον, γ)στις δαπάνες αναδιάρθρωσης, δ)στις περιβαλλοντικές επιβαρύνσεις, ε)στις παροχές στους εργαζόμενους, στ)στην αποτίμηση της πρόβλεψης των επισφαλών απαιτήσεων που απαιτείται από το SFAS αριθ.109 και ζ) από όλα τα άλλα εξαρτήματα. Όπου διαπιστώθηκε, ότι διαχωρίζοντας τους αναβαλλόμενους φόρους σε συνιστώσες παρέχονται περισσότερες πληροφορίες

⁶Mills L., Newberry, K. and Trautman, W. (2002), "Trends in Book – Tax Income and Balance Sheet Differences", Proceedings of the I.F.R.S, Research Conference

⁷ Βλάχος Χ. και Λουκάς Α. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Παπαζήση – Globaltraining, Αθήνα.

⁸ Amir, E., Kirschenheiter, M. and Willard, K. (1997), "The Valuation of Deferred Taxes", Contemporary Accounting Research, Vol. 14, Issue 4, pp. 597-622.

σχετικές με την αξία. Αναλυτικότερα, ο συντελεστής αποτίμησης των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων των αποσβέσεων είναι κοντά στο μηδέν, γεγονός που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις θα συνεχίσουν να επενδύουν σε περιουσιακά στοιχεία, μειώνοντας έτσι την πιθανότητα για κάτι αντίστροφο μελλοντικά. Ακόμη, οι αναβαλλόμενοι φόροι από τις δαπάνες αναδιοργάνωσης διαπιστώθηκε ότι είχαν συντελεστές αποτίμησης μεγαλύτερους από άλλες αναβαλλόμενες φορολογικές συνιστώσες, δημιουργώντας μεγαλύτερη πιθανότητα για μελλοντική αντιστροφή σε βραχυχρόνια περίοδο. Γενικά, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φόρων από τους επενδυτές εξαρτάται από το πότε θα αναστραφούν οι αναβαλλόμενοι φόροι. Επιπρόσθετα, διαπιστώνεται ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αναβαλλόμενων φόρων σχετικά με τις απώλειες και τις πιστώσεις που μεταφέρονται εις νέον, συνδέονται αρνητικά με τις τιμές των μετοχών, έτσι προκύπτει σαν αποτέλεσμα, ότι οι επενδυτές δεν αναμένουν μέρος αυτών των μεταφορών εις νέον να χρησιμοποιηθεί, αν και δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο αυτό το προδιαγεγραμμένο μοντέλο να είναι η κινητήρια δύναμη αυτού του αποτελέσματος.

2.3 Οι Επιπτώσεις της Αναβαλλόμενης Φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις και στην Αξία της Επιχείρησης

Με την έρευνά της η Chludek (2011)⁹, εστιάζεται στην ανάλυση της επίδρασης του αναβαλλόμενου φόρου στην αξία της επιχείρησης. Αναλυτικότερα, προσπαθεί να προσδιορίσει τα πλεονεκτήματα της χρήσης της αναβαλλόμενης φορολογίας, μελετώντας μέσω τριών εμπειρικών ερευνών τη συσχέτιση των ταμειακών ροών (πραγματική και μελλοντική αξία) με τους δημοσιευμένους αναβαλλόμενους φόρους και της επίδραση των φόρων αυτών στην αξία της επιχείρησης. Τα κύρια αποτελέσματα των εμπειρικών αναλύσεων που παρουσιάζει το συγκεκριμένο άρθρο αναφέρουν τα εξής:

- Με εξαίρεση τα μεγάλα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αναβαλλόμενης φορολογίας, οι αναβαλλόμενες φορολογίες γενικότερα δεν αντανακλώνται

⁹Chludek, A.K. (2011), “Perceived versus Actual Cash Flow Implications of Deferred Taxes – An Analysis of Value Relevance and Reversal under IFRS”, *Journal of International Accounting Research*, Vol.10, No.1, pp.1-25.

στην αξία της επιχείρησης και οι επενδυτές δεν προσδοκούν οι αναβαλλόμενες φορολογίες να καταλήξουν σε σημαντική ταμειακή ροή στο άμεσο μέλλον.

- Υπάρχει ένα ποσοστό αναστροφής στα υπόλοιπα βραχυπρόθεσμα. Η σημαντικότητα αυτών των ανταποδοτικών στοιχείων είναι μάλλον μικρή αναλογικά, εξετάζοντας ότι σπανίζουν οι μεγάλες έμμεσες ταμειακές ροές αναβαλλόμενης φορολογίας.
- Μετρήσεις σχετικά με την ταμειακή ροή αναβαλλόμενης φορολογίας δείχνουν ότι τέτοιου είδους ταμειακή ροή αποτελεί λιγότερο από το 5% του συνόλου των φορολογικών ταμειακών ροών.
- Μακροπρόθεσμα υπάρχει αύξηση των υπολοίπων αναβαλλόμενης φορολογίας.
- Οι αναβαλλόμενες φορολογίες δεν παρέχουν ακριβής πληροφόρηση σχετικά με τη μελλοντική φορολογική ταμειακή ροή.

Τα αποτελέσματα λοιπόν που προκύπτουν από τις εμπειρικές μελέτες αναφέρουν ότι τα στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας που γνωστοποιούνται δεν παρέχουν ούτε κάποιο σημαντικό στοιχείο για τις ταμειακές ροές, αλλά ούτε πληροφορίες για τις μελλοντικές χρηματορροές που σχετίζονται με τη φορολογία, με αποτέλεσμα να δημιουργείται μία έλλειψη αξιοπιστίας όσον αφορά την ανεπάρκεια ενημέρωσης για τις επιπτώσεις των φορολογικών ταμειακών ροών.

Οι Chang et al., (2009)¹⁰ στη μελέτη τους διερευνούν το σταδιακό αυξητικό πληροφοριακό περιεχόμενο των αναβαλλόμενων φορολογικών δεδουλευμένων που αναφέρονται σύμφωνα με τη «μέθοδο κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων» κατά την περίοδο 2001-2004. Τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι τα αναβαλλόμενα φορολογικά δεδουλευμένα θεωρούνται ως στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Επίσης, στη μελέτη τους τεκμηριώνουν μια θετική συσχέτιση μεταξύ των αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και της αξίας της επιχείρησης. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις απεικονίζουν τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές και το υπόλοιπο των μη αναγνωρισμένων

¹⁰Chang, C., Herbohn, K. and Tutticci, I. (2009), "Market's perception of deferred tax accruals", Accounting and Finance, Vol. 49, Issue 4, pp. 645-673.

φορολογικών απαιτήσεων συνιστά αρνητικό σήμα στην αγορά όσον αφορά τη μελλοντική κερδοφορία των επιχειρήσεων.

Οι Lynn et al. (2008)¹¹, στην έρευνά τους απέδειξαν την ύπαρξη θετικής συσχέτισης ανάμεσα στο μέγεθος του αναβαλλόμενου φόρου μιας επιχείρησης και στις τιμές των μετοχών της. Επίσης, τόνισαν ότι οποιαδήποτε αλλαγή στην αξία της αναβαλλόμενης φορολογίας παρέχει στοιχειώδη πληροφορίες χρήσιμες για τους επενδυτές, όσον αφορά τις θέσεις που ήδη κατέχουν ή αναμένεται να δημιουργήσουν στο εγγύς μέλλον στη χρηματιστηριακή αγορά. Επιπλέον, και η Samara (2013) στην έρευνά της, μελετώντας ένα δείγμα επιχειρήσεων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών συμπέρανε ότι η αναβαλλόμενη φορολογία έχει πληροφοριακό περιεχόμενο για τις τιμές των μετοχών.

Οι Guenther και Sansing (2000)¹², χρησιμοποιούν ένα μοντέλο για να ερευνήσουν την αξία μιας επιχείρησης στην περίπτωση που υπάρχουν προσωρινές διαφορές όταν τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται για φορολογικούς ή για λογιστικούς σκοπούς. Με βάση την έρευνα αυτή προκύπτει, ότι οι αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις μετατρέπουν τη λογιστική αξία των υποκείμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε εκτιμήσεις των μετά φόρων ταμειακών ροών, όπου και βασίζεται η αξία της εταιρίας όπως αυτή προσδιορίζεται από την αγορά. Από την ανάλυση λοιπόν του μοντέλου αυτού συμπεραίνεται, ότι η αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που σχετίζεται με τα κόστη, τα οποία χρησιμοποιούνται για λογιστικούς και όχι για φορολογικούς σκοπούς, εξισώνεται με τη λογιστικής τους αξία. Η ενδεχόμενη διαφορά που προκύπτει μεταξύ της λογιστικής και της αγοραίας αξίας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων αντικατοπτρίζει και τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική και στην αγοραία αξία των αντίστοιχων υποχρεώσεων. Τέλος, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η αξία της εταιρίας δεν επηρεάζεται καθόλου από τον αναμενόμενο χρόνο αναστροφής των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και επομένως δεν υπάρχει λόγος προεξόφλησης τους βάσει του χρόνου στον οποίο θα αντιστραφούν.

¹¹Lynn, S.G., Seethamraju, C. and Seetharaman, A. (2008), "Incremental Value Relevance of Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the United Kingdom", *Journal of American Taxation Association*, Vol. 30, No. 2, pp. 107-137.

¹²Guenther, D.A. and Sansing, R.C. (2000), "Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities", *The Accounting Review* Vol. 75, No. 1, pp. 1-12.

Σε μία άλλη έρευνά τους οι Guenther και Sansing (2004)¹³, συγκρίνουν δύο χαρακτηριστικά μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτουν από διαφορές στα βιβλία και από φορολογικές μεθόδους αποσβέσεων. Το πρώτο χαρακτηριστικό είναι η επίδραση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης στην αγοραία αξία της επιχείρησης. Το δεύτερο χαρακτηριστικό αφορά τη διάρκεια του χρόνου ανάμεσα στο ενεργητικό που τίθεται σε λειτουργία και σε αυτό που αρχίζει να αντιστρέφεται. Το συμπέρασμα που προκύπτει από αυτή την έρευνα είναι ότι μία μείωση στο χρόνο χρειάζεται για να αρχίσει να αντιστρέφεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όπου τελικά δεν είναι ούτε απαραίτητη ούτε επαρκής, για να αυξηθεί η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Ακόμη, σε αυτή την έρευνα αναφέρεται ότι η αξία της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης δεν ισοδυναμεί με την παρούσα αξία του μελλοντικού αναβαλλόμενου φόρου. Τέλος, η επίδραση ενός δολαρίου στην αξία της επιχείρησης εξαρτάται μόνο από το ποσοστό φορολογικής απόσβεσης και από το ποσοστό έκπτωσης.

Οι Amir et al., (1999)¹⁴, εξέτασαν κατά την έρευνα τους τη σχέση μεταξύ των τιμών των μετοχών και των αναβαλλόμενων φόρων που σχετίζονται με τη μεταφορά των ζημιών στις επόμενες χρήσεις. Όσον αφορά τη μέτρηση, διαπιστώθηκε ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αποτελούν μελλοντικά φορολογικά αποθέματα και για αυτό πρέπει να αποτιμώνται θετικά ως περιουσιακά στοιχεία, τόσο από τους αναλυτές όσο και από τους επενδυτές. Από την πλευρά της πληροφορίας, αναφέρεται ότι η μεταφορά φόρων στις επόμενες χρήσεις μπορεί να αποτελεί ένδειξη για υψηλότερες μελλοντικές ζημιές, με αποτέλεσμα να παρουσιάζεται μεγάλη διακύμανση στα αναμενόμενα κέρδη και επομένως να προκύπτει αρνητική επίδραση στην τιμή των μετοχών.

Σύμφωνα με τους κανόνες παροχής στοιχείων των Givoly και Hayan (1992)¹⁵ απαιτείται μία περίοδος κατανομής των φόρων, κατά την οποία ο φόρος εισοδήματος στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης προσδιορίζεται με βάση το προ φόρων εισόδημα των βιβλίων της λογιστικής, προσαρμοσμένο για μόνιμες διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος της περιόδου και του βιβλίου εισοδήματος. Οι

¹³ Guenther, D.A. and Sansing, R.C. (2000), "Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities", *The Accounting Review* Vol. 75, No. 1, pp. 1-12.

¹⁴ Amir, E. and Sougiannis, T. (1999), "Analysts' Interpretation and Investors' Valuation of Tax Carryforwards", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, pp. 1-33.

¹⁵ Givoly, D. and Hayn, C. (1992), "The Valuation of The Deferred Tax Liability: Evidence from The Stock Market", *The Accounting Review*, Vol. 67, pp. 394-410.

προσωρινές διαφορές συσσωρεύονται ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και πιθανότατα αντιστρέφονται στα επόμενα χρόνια, με σταδιακή μείωση της ευθύνης. Το αντικείμενο της εμπειρικής μελέτης των Givoly και Hayn, (1992) ήταν ο τρόπος με τον οποίο οι επενδυτές αξιολογούν τις φορολογικές αναβολές υπό το πρίσμα του νόμου περί φορολογικής μεταρρύθμισης (TRA) του 1986, σε μία προσπάθεια να εκτιμηθεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση θεωρείται ως υποχρέωση. Αναλυτικότερα, μέσω της φορολογικής μεταρρύθμισης μειώθηκε ο φορολογικός συντελεστής, γεγονός που σύμφωνα με τους συντάκτες θα έπρεπε να είχε οδηγήσει σε αναλογική μείωση της αξίας των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αντίστοιχη αύξηση της αξίας των μετοχών. Αυτός ο συλλογισμός αποτελούσε τις βασικές υποθέσεις που δοκιμάστηκαν σε μια διατία πριν από την έναρξη ισχύος της φορολογικής μεταρρύθμισης (TRA) και περίπου 130 αναγνωρίσιμα σχετικά μεγάλα γεγονότα ειδήσεων. Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν ότι οι επενδυτές προβλέπουν ότι η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αποτελεί πραγματική υποχρέωση, η οποία θα αναγνωριστεί και θα προεξοφληθεί στην τρέχουσα αξία, σύμφωνα με την πιθανότητα και το χρονοδιάγραμμα του διακανονισμού της.

Ένα χρόνο μετά τη μελέτη των Givoly και Hayn, οι Chen και Schoderbek, (2000)¹⁶, μελέτησαν την επίδραση της αύξησης κατά ένα τοις εκατό του συντελεστή εταιρικών φόρων στις ΗΠΑ που πραγματοποιήθηκε με μια νέα φορολογική μεταρρύθμιση το 1993. Τα γενικά συμπεράσματα υποδηλώνουν ότι οι οικονομικοί αναλυτές δεν συμπεριέλαβαν στον αναβαλλόμενο φόρο προσαρμογές στις προβλέψεις των κερδών τους και, κατά συνέπεια, η ικανότητά τους να κατανοούν πολύπλοκούς λογιστικούς κανόνες ήταν περιορισμένη.

Στην έρευνά τους οι Jung και Pulliam, (2006)¹⁷ αναφέρουν ότι αλλαγές στην εκτίμηση των αναβαλλόμενων φόρων και συγκεκριμένα των αναβαλλόμενων απαιτήσεων περιέχουν χρήσιμη εσωτερική πληροφόρηση για τις μελλοντικές ροές της εταιρίας, στην περίπτωση που η διοίκηση εφαρμόζει τις διατάξεις της αναβαλλόμενης φορολογίας χωρίς μεροληψία. Η ερευνητική δύναμη των αλλαγών αυτών στις εκτιμήσεις περιορίζεται στον χρονικό ορίζοντα του ενός ή των δύο ετών. Τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουν, χαρακτηρίζονται ως διαφορεούμενα, καθώς

¹⁶Chen, K.C.W. and Schoderbek, M.P. (2000), "The 1993 Tax Rate Increase and Deferred Tax Adjustments: A Test of Functional Fixation", *Journal of Accounting Research*, Vol. 38, No. 1, pp. 23-44.

¹⁷Jung, D. and Pulliam, D. (2006), "Predictive Ability of The Valuation Allowance for Deferred Tax Assets", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 10, No. 2, pp. 49-70.

από τη μία οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να γίνουν περισσότερο πληροφοριακές για τους επενδυτές ενσωματώνοντας τις μελλοντικές εκτιμήσεις και από την άλλη όμως μπορεί να γίνουν και λιγότερο πληροφοριακές, στην περίπτωση που οι διοικήσεις χρησιμοποιούν αυτές τις εκτιμήσεις για να διαμορφώσουν τα αποτελέσματα.

2.4 Ο Ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας στη Διαχείριση των Κερδών

Οι Noor et al., (2007)¹⁸, με την εκπόνηση της έρευνάς τους βασιζόμενοι σε ένα δείγμα εταιριών, παρουσίασαν ότι η αναβαλλόμενη φορολογία έχει διπλή σημασία, καθώς στο δείγμα ελέγχου παρατηρήθηκε ότι εμφανιζόταν όλο και μεγαλύτερες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος, έτσι ώστε να υπάρχει η δυνατότητα να αναγνωρίζουν συνεχώς μεγαλύτερα ποσά αναβαλλόμενων υποχρεώσεων. Κατέληξαν λοιπόν στο συμπέρασμα, ότι η αναβαλλόμενη φορολογία από τη μία πλευρά αποτελεί ένα μέσο παραποίησης των αποτελεσμάτων, ενώ από την άλλη αποτελεί ένα εργαλείο ένδειξης πιθανής χειραγώγησης αποτελεσμάτων. Σύμφωνα με τη θεωρία το συμπέρασμα αυτό είναι αποδεκτό, διότι με την αναβαλλόμενη φορολογία μπορούν να επηρεαστούν οι πιθανές ζημίες ή τα πιθανά κέρδη. Ωστόσο, όμως δεν είναι εύκολο να συμβεί κάτι τέτοιο, καθώς με τον λεπτομερή έλεγχο που θα ασκηθεί από το νόμιμο ελεγκτή των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, θα εντοπιστεί οποιαδήποτε προσπάθεια χειραγώγησης των αποτελεσμάτων.

Οι Phillips et al., (2004)¹⁹, εξέτασαν την πιθανότητα χρήσης του αναβαλλόμενου φόρου-εξόδου ως μέσω αναγνώρισης της διαχείρισης κερδών. Κατά επέκταση, μελετήθηκε η σχέση μεταξύ των μεταβολών στα ετήσια κέρδη και των μεταβολών στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις από τις ετήσιες γνωστοποιήσεις. Ο σκοπός της μελέτης αυτής ήταν ο διαχωρισμός των μεταβολών σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και σε αναβαλλόμενες

¹⁸Noor, R., Mastuki, N. and Aziz, Z. (2007), "Earnings Management And Deferred Tax", Malaysian Accounting Review, Vol. 6, No. 1, pp. 1-17.

¹⁹Phillips, J., Pincus, M., Rego, S.O. and Wam, H. (2004), "Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earning Management Activities", Journal of the American Taxation Association, Vol. 26, No 1, pp. 43-66.

φορολογικές υποχρεώσεις έτσι ώστε να απομονωθούν οι δραστηριότητες διαχείρισης των κερδών. Τα ευρήματα αποκάλυψαν τη δυνατότητα χρήσης του αναβαλλόμενου φόρου ως μέσο εντοπισμού ενεργειών χειραγώγησης των κερδών.

Οι Dhaliwal et al., (2004)²⁰ λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι το φορολογητέο εισόδημα συνδέεται με τα κέρδη της επιχείρησης, εύλογα προέκυψε η σκέψη ότι το κόστος της φορολογίας αποτελεί κίνητρο για χειραγώγηση κερδών. Από την άλλη, η αναβαλλόμενη φορολογία δίνει την «τελευταία ευκαιρία» για πραγματοποίηση διαχείρισης στα κέρδη παίζοντας σημαντικό ρόλο στη δεύτερη κατηγοριοποίηση διαχείρισης των κερδών, καθώς ο φόρος-έξοδο είναι από τους τελευταίους λογαριασμούς που κλείνουν πριν την ανακοίνωση των κερδών.

Οι Lev and Nissim, (2004)²¹ κατέγραψαν ότι ο λόγος των φορολογικών κερδών προς τα λογιστικά κέρδη προβλέπει μία επακόλουθη 5-ετή ανάπτυξη στα κέρδη και προσδιόρισαν τις πηγές των διαφορών στα λογιστικά και φορολογικά κέρδη οι οποίες είναι οι εξής: α) η χειραγώγηση κερδών στα δεδουλευμένα (φορολογικά και μη), β) η εξομάλυνση των φορολογητέων κερδών και γ) οι διαφορές στη φορολογική νομοθεσία και στις γενικές αποδεκτές λογιστικές αρχές.

Επιπλέον, σε μία άλλη έρευνά τους οι Phillips et al. (2003)²² μελέτησαν τις επιπτώσεις των συγχωνεύσεων και αποκτήσεων και κατέληξαν στο ότι η μεταβολή στις καθαρές αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις μιας επιχείρησης είναι σταδιακά χρησιμότερη σε μετρήσεις που βασίζονται σε δεδουλευμένα για την εξακρίβωση της διαχείρισης των κερδών, έτσι ώστε να αποφευχθεί η μείωσή τους. Μάλιστα με εκτενέστερη μελέτη που πραγματοποίησαν στις μεταβολές των στοιχείων της καθαρής αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, προέκυψαν αποδείξεις ότι τα στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας που αντιστοιχούν σε πρόσοδο και δεδουλευμένα έξοδα και αποθεματικά αποτελούν βασικό παράγοντα προκειμένου να πραγματοποιείται διαχείριση των κερδών, ώστε να αποφεύγεται η μείωση αυτών.

²⁰Dhaliwal, D., Gleason, C. and Mills, L. (2004), "Last Chance Earnings Management. Using the Tax Expense to Achieve Earnings Targets", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 431-459.

²¹ Lev, B. and Nissim, D. (2004), "Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values", *The Accounting Review*: October 2004, Vol. 79, No. 4, pp. 1039-1074.

²² Phillips J., Pincus, M. and Rego, S.O. (2003), *Earnings Management: "New Evidence Based on Deferred Tax Expense"*, *The Accounting Review*, Vol. 78, No.2, pp. 491-521.

Οι Desai και Dharmapala (2006)²³, εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της διαχείρισης των κερδών και της αποφυγής φορολογίας των επιχειρήσεων και επισήμαναν ότι η φοροαποφυγή μπορεί να συνδυαστεί με ενέργειες όπως η χειραγώγηση κερδών για να προωθήσει τα συμφέροντα των διαχειριστών και όχι των μετόχων και ότι η δημοσιοποίηση των φορολογικών δραστηριοτήτων είναι ένα βήμα όσον αφορά τη διαχείριση της έντασης ανάμεσα στη νόμιμη φοροαποφυγή και τις δράσεις που μειώνουν την αξία των μετόχων.

Με την έρευνά τους οι Cohen et al. (2011)²⁴, υπαινίσσονται ότι οι τράπεζες, οι οποίες εφαρμόζουν επιθετική διαχείριση κερδών έχουν τη δυνατότητα να αποκρύψουν δεδομένα και πληροφορίες για ορισμένο χρονικό διάστημα. Ωστόσο, σε δυσμενείς περιόδους, όπου οι λογιστικές περιόδους δε θα αφήνουν περιθώρια για απόκρυψη, οι πληροφορίες αυτές θα εμφανίζονται σε μεγαλύτερες ποσότητες, επιβαρύνοντας ακόμη περισσότερο την κατάσταση.

Κατά την έρευνα τους για την παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων μέσω της απομείωσης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, οι Christensen et al., (2008)²⁵, διαπίστωσαν ότι για να αναγνωρίσει η επιχείρηση ένα ποσό ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση θα πρέπει να υπάρχουν επαρκείς αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή να αναμένεται εισροή μελλοντικών οφελών στην εταιρία, τέτοιων ώστε να δημιουργήσουν υποχρεώσεις οι οποίες θα συμψηφιστούν με τις απαιτήσεις (big bath and deferred taxes). Προκειμένου να πραγματοποιηθεί αυτό το ενδεχόμενο, η εταιρία προβαίνει στη μέθοδο χειραγώγησης «big bath», σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζει ένα μεγαλύτερο ποσό εσόδων από ό,τι αναμένεται να εισρεύσει μελλοντικά στην επιχείρηση, με σκοπό να έχει τη δυνατότητα να καλύψει ίσως και μεγαλύτερο ποσό αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από αυτό που μπορεί να καλυφθεί. Συνεπώς, ο συνδυασμός αυτής της μεθόδου με τη μέθοδο της απομείωσης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων κατά τον έλεγχο πιθανής πραγματοποίησης τους στο τέλος κάθε χρήσης κάνουν φανερή την ύπαρξη χειραγώγησης των αποτελεσμάτων.

²³Desai, A.M. and Dharmapala, D. (2006), “Earnings Management and Corporate Tax Shelters”, Working Paper, Harvard Business School.

²⁴Cohen, L., Cornett M.M., Marcus A.J. and Tehranian H., (2011), “Bank Earnings Management and Tail Risk during the Financial Crisis”, Working Paper, Boston College.

²⁵Christensen, E.T., Paik, H.G. and Stice, K.E., (2008), “Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance”, Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 35, No. 5-6, pp. 601-625.

Οι Gordon και Joos (2004)²⁶ με έρευνα που πραγματοποίησαν σε εταιρίες της Μεγάλης Βρετανίας, συμπέραναν ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι υπολογίζονται ιδιοτελώς με σκοπό να επηρεάσουν την εικόνα του Ισολογισμού, αλλά όχι αυτήν της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Με αυτό τον τρόπο επιβεβαιώνονται διάφορα προγενέστερα ευρήματα, σύμφωνα με τα οποία οι αναβαλλόμενοι φόροι επηρεάζουν τους διάφορους δείκτες χρέους, οι οποίοι έχουν καθοριστικό ρόλο. Παρόλα αυτά, ο ορθός χειρισμός του Ισολογισμού δε μειώνει τη δυνατότητα των μη αναγνωρισμένων φόρων να προβλέπουν τη μελλοντική κερδοφορία. Ωστόσο, το βασικό θέμα είναι εάν οι επενδυτές μπορούν να δουν πίσω από τον χειρισμό του Ισολογισμού ή εάν είναι πρόθυμοι να αποδεχτούν αυτή τη διαχείριση καθώς τα οφέλη της χειραγώγησης του χρέους υπερκαλύπτουν το αυξημένο κόστος κεφαλαίου που συνδέεται με υψηλότερο αναγνωρισμένο χρέος.

2.5 Συμπεράσματα

Μέσα από τη βιβλιογραφική επισκόπηση καταγράφονται ένα εύρος ερευνών και μελετών που έχουν ως σκοπό να διατυπώσουν διάφορες απόψεις και συμπεράσματα που σχετίζονται με την υιοθέτηση και την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας και τις επιπτώσεις αυτής στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οντοτήτων.

Αρχικά, μέσα από τις έρευνες προκύπτει ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αποτελούν μελλοντικά φορολογικά αποθέματα και για αυτό πρέπει να αποτιμώνται θετικά ως περιουσιακά στοιχεία από τους αναλυτές, αλλά και από τους επενδυτές. Ακόμη, η μεταφορά φόρων στις επόμενες χρήσεις μπορεί να αποτελεί ένδειξη για υψηλότερες μελλοντικές ζημίες, με αποτέλεσμα να δημιουργείται μεγάλη διακύμανση στα αναμενόμενα κέρδη και έτσι να προκύπτει αρνητική επίδραση στην τιμή των μετοχών. Επίσης, ύστερα από μελέτες διαπιστώνεται ότι τα στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας που γνωστοποιούνται δεν παρέχουν σημαντικά στοιχεία για τις ταμειακές ροές, όπως ούτε πληροφορίες για μελλοντικές χρηματοροές που σχετίζονται με τη φορολογία, έτσι δημιουργείται αναξιοπιστία λόγω ανεπάρκεια ενημέρωσης για τις συνέπειες των φορολογικών ταμειακών ροών.

²⁶Gordon, E.A. and Joos, P.R. (2004), "Unrecognized Deferred taxes: Evidence from the U.K.", *The Accounting Review*, Vol. 79 No. 1, pp. 97-124.

Επιπλέον, κατά την πραγματοποίηση εμπειρικών ερευνών για την επίδραση της αναβαλλόμενης φορολογίας στη διαχείριση των κερδών αναφέρεται ότι η αναβαλλόμενη φορολογία μπορεί από τη μία να αποτελεί μέσο παραποίησης των αποτελεσμάτων, ενώ από την άλλη να λειτουργεί ως εργαλείο ένδειξης πιθανής χειραγώγησης αποτελεσμάτων. Μάλιστα προέκυψε το συμπέρασμα, ότι η μεταβολή στις καθарές αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις μιας εταιρίας είναι χρησιμότερη σε μετρήσεις που βασίζονται σε δεδουλευμένα για την εξακρίβωση της διαχείρισης των κερδών, ώστε να αποφευχθεί η μείωσή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Θεσμικό Πλαίσιο (Δ.Λ.Π. 12)

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο της εργασίας καταγράφονται και παρουσιάζονται αναλυτικά οι αρχές και οι κανονισμοί που διέπουν τη λειτουργία του Δ.Λ.Π. 12, ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής του. Αναλυτικότερα, γίνεται αναφορά στις βασικές έννοιες που το απαρτίζουν και στον τρόπο εφαρμογής τους, αλλά και στις συνέπειές τους στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων. Ακόμη, περιγράφονται ο τρόπος λογιστικού χειρισμού διαφόρων ειδικών περιπτώσεων που καθορίζονται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό, ενώ παράλληλα, παρατίθενται κάποια αριθμητικά παραδείγματα για περισσότερη εμβάθυνση και κατανόηση του Προτύπου.

3.2 Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του Δ.Λ.Π.12 είναι να καθοριστεί ο λογιστικός χειρισμός των φόρων εισοδήματος. Βασικό ζήτημα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από²⁷:

- τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και
- συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

²⁷ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

3.3 Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και απεικόνιση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Επιπλέον, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις.

Ακόμη, το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις Κρατικές Επιχορηγήσεις (Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης»), ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Ωστόσο, όμως, καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης²⁸.

3.4 Βασικές Αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12

Το ΔΛΠ 12 διέπεται από τις παρακάτω βασικές αρχές²⁹:

- ◆ Με την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού. Στην περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του στοιχείου, είναι πιθανό να αυξήσει ή να μειώσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρου σε σχέση με αυτές που θα υπήρχαν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση, τότε η επιχείρηση, υπό ορισμένες εξαιρέσεις, θα πρέπει να αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
- ◆ Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο που αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που προκαλούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για την περίοδο.

²⁸ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

²⁹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

- ◆ Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης στα ίδια κεφάλαια.
- ◆ Η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από αυτή τη συνένωση ή το ποσό του κέρδους μίας αγοράς ευκαιρίας.

3.5 Βασικές Έννοιες του Προτύπου

Κάποιες από τις βασικές έννοιες, που σχετίζονται με το Πρότυπο και είναι οι εξής³⁰:

Λογιστικό αποτέλεσμα: είναι το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου χρήσης πριν από την αφαίρεση του εξόδου για φόρους.

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου): είναι το συνολικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος: είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αντιστοιχούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία): είναι το ποσό του κέρδους ή της ζημίας μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές και επί του οποίου είναι πληρωτέοι ή επιστρεπτέοι οι φόροι εισοδήματος.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις: είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- Εκπεστές προσωρινές διαφορές,
- Μεταφερόμενες στο μέλλον αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, και
- Μεταφερόμενους στο μέλλον αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

³⁰ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

Προσωρινές διαφορές: είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης τους. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

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

Χρονικές διαφορές: είναι οι διαφορές μεταξύ του φορολογητέου αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) και του λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας), που δημιουργούνται σε μια χρήση και αντιστρέφονται σε μία ή περισσότερες επόμενες χρήσεις.

Φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης: είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου): περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

3.6 Φορολογική Βάση

Σύμφωνα με τους κανονισμούς του Δ.Λ.Π. 12, μία οικονομική οντότητα θα πρέπει να συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, έτσι ώστε να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία. Ως λογιστική αξία ορίζεται η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- **Φορολογική βάση για στοιχεία του ενεργητικού**

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά, από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν, όταν η οικονομική οντότητα ανακτήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού. Στην περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία³¹.

Για παράδειγμα, έστω οικιακός εξοπλισμός αξίας 250€. Για φορολογικούς σκοπούς, έχει απόσβεση ίση με 75€ και έχει ήδη εκπεσθεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπεσθεί σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση είτε μέσω μιας έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημία από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση, λοιπόν, είναι 175€.

- **Φορολογική βάση για υποχρεώσεις**

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία, αφαιρώντας κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά (προεισπραχθέντα έσοδα), η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία μείον κάθε ποσό εσόδου που δε θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις³².

Για παράδειγμα, στις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 315€. Το σχετικό έξοδο θα εκπεσθεί φορολογικά σε ταμειακή βάση και έτσι η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδενική. Επίσης σε μία άλλη περίπτωση, όπου υπάρχει υποχρέωση δανείου με λογιστική αξία 472€. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες και έτσι η φορολογική βάση του δανείου θα είναι 472€.

³¹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

³² Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

Προσδιορισμός φορολογικής βάσης στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων						
Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού	=	Λογιστική αξία	+	Μελλοντικά εκπεστέα ποσά	-	Μελλοντικά φορολογητέα ποσά
Φορολογική βάση μιας υποχρέωσης	=	Λογιστική αξία	+	Μελλοντικά φορολογητέα ποσά	-	Μελλοντικά εκπεστέα ποσά

3.7 Τρέχουσα κα Αναβαλλόμενη Φορολογία

Διαφορές Λογιστικού – Φορολογητέου Αποτελέσματος

Όπως σε πολλά φορολογικά καθεστώτα, έτσι και στο ελληνικό παρατηρείται ότι το λογιστικό κέρδος ή ζημιά διαφέρει από το φορολογικό κέρδος (φορολογική ζημιά), κάτι που οφείλεται στο ότι οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, είναι διαφορετικές από τους αντίστοιχους κανόνες που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές.

Οι επιχειρήσεις, συνήθως, καταρτίζουν μία κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη, στην οποία αναφέρονται όλες οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων κερδών. Τέτοιες διαφορές αποτελούν τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα αφορολόγητα έσοδα, οι αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά κριτήρια (όπως ταμειακή βάση) από αυτά με τα οποία αναγνωρίζονται (όπως η αρχή του δεδουλευμένου), τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς από ότι για λογιστικούς (όπως οι αποσβέσεις).

Οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες³³:

- **Μόνιμες διαφορές:** είναι αυτές που δεν μπορούν να διακανονιστούν στο μέλλον. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύψουν από ένα αφορολόγητο έσοδο που έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αποτελέσματα, αλλά δεν πρόκειται ποτέ να

³³ Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα.

φορολογηθεί ή ένα έξοδο το οποίο έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν εκπίπτει των φορολογητέων κερδών.

- **Προσωρινές διαφορές:** πρόκειται για τις διαφορές που μπορούν να αναστραφούν, διακανονιστούν στο μέλλον και από τις οποίες προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Τέτοιες διαφορές οφείλονται σε κονδύλια που ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας περιόδου, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μιας επόμενης χρήσης.

Τρέχων Φόρος Εισοδήματος

Ο όρος τρέχων φόρος αναφέρεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και ο οποίος αφορά τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης, όπως υπολογίζονται με βάση τον εκάστοτε φορολογικό νόμο στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο τρέχων φόρος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών της περιόδου και αποτελεί συνήθως μία τρέχουσα βραχυπρόθεσμη υποχρέωση της επιχείρησης. Αναλυτικότερα, στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς ένα μέρος του τρέχοντος φόρου προκαταβάλλεται κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται σε μία επόμενη χρήση³⁴.

Έννοια Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Σύμφωνα, με το Πρότυπο αυτό μία οικονομική οντότητα συντάσσει μία κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, δηλαδή μία κατάσταση που θα μετατρέψει το λογιστικό αποτέλεσμα σε φορολογικό. Το φορολογικό αυτό αποτέλεσμα προκύπτει σύμφωνα με τους εφαρμοστέους φορολογικούς κανόνες που ορίζονται από τις εκάστοτε αρχές. Μέσα από αυτή τη διαδικασία δημιουργούνται διαφορές μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου αποτελέσματος, οι οποίες μπορεί να έχουν είτε προσωρινό χαρακτήρα είτε μόνιμο. Οι μόνιμες διαφορές αγνοούνται, ενώ οι προσωρινές διαφορές, είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής τους βάσης. Ταυτόχρονα,

³⁴ Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα.

χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς. Για όλες σχεδόν τις προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Ο αναβαλλόμενος δηλαδή φόρος, είτε αυτός είναι υποχρέωση είτε απαίτηση, παρεμβάλλεται μεταξύ του φόρου εισοδήματος που αποτελεί έξοδο-δαπάνη για τη χρήση και του φόρου εισοδήματος που αποτελεί τρέχουσα υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές. Η σχέση αυτή παρουσιάζεται ως εξής³⁵:

$$\text{Φόρος} - \text{Έξοδο} = \text{Τρέχων Φόρος} + \text{Αναβαλλόμενος Φόρος}$$

Επομένως, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση, είναι διαφορετικός από το φόρο που προκύπτει βάσει των λογιστικών κερδών, κατά τον προσδιορισμό των οποίων πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να καταχωρείται η διαφορά, είτε χρεωστική, είτε πιστωτική, που ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία. Η αναβαλλόμενη φορολογία, επομένως, αποτελεί την οικονομική επιβάρυνση ή ελάφρυνση, η οποία αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο και συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημία της περιόδου, εκτός εάν η φορολογία προέρχεται από μία συναλλαγή ή ένα γεγονός το οποίο καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια ή από εξαγορά σε ενοποίηση επιχειρήσεων, ενώ τρέχων φόρος είναι ο φόρος της χρήσης.

Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος

Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος υπολογίζεται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της υποχρέωσης σε όλες τις προσωρινές διαφορές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Οι αναμενόμενες φορολογικές επιπτώσεις από τις προσωρινές φορολογικές διαφορές προσδιορίζονται και εμφανίζονται είτε ως αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, είτε ως αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

³⁵ Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

Λογιστική Αξία	-	Φορολογική Βάση	=	Προσωρινή Διαφορά
Προσωρινή Διαφορά	X	Φορολογικός Συντελεστής	=	Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση

- **Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης**

Όταν μία επιχείρηση καταχωρεί ένα στοιχείο του ενεργητικού, τότε αναμένει ότι μελλοντικά θα ανακτήσει τη λογιστική του αξία. Κάτι τέτοιο θα συμβεί είτε με την πώληση του στοιχείου, είτε με τη χρήση του για την απόκτηση άλλων στοιχείων. Ταυτόχρονα, με την καταχώρηση των στοιχείων του ενεργητικού, η επιχείρηση αναμένει να έχει μία μελλοντική φορολογική έκπτωση, που να είναι ίση με τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών. Η έκπτωση προκύπτει καθώς η επιχείρηση αναλώνει τα στοιχεία ή τις υπηρεσίες που αυτές ενσωματώνουν.

Όταν λοιπόν, η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική τους βάση τότε αντίστοιχα και τα έξοδα που θα αφαιρεθούν από τα λογιστικά κέρδη όταν το στοιχείο πωληθεί ή χρησιμοποιηθεί, θα είναι μεγαλύτερα από τις φορολογικές εκπτώσεις που θα έχουν τα στοιχεία αυτά. Θα προκύψει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο από το λογιστικό και θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος. Δημιουργείται, με αυτό τον τρόπο, μία μελλοντική φορολογική υποχρέωση, η οποία αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση³⁶.

- **Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης**

Όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση, τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα έχει επαρκή μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έτσι ώστε να επωφεληθεί από την φορολογική αυτή έκπτωση.

³⁶ Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα.

Όταν η φορολογική βάση του στοιχείου είναι μεγαλύτερη, τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος. Δημιουργείται με αυτό τον τρόπο ένα φορολογικό όφελος το οποίο αναγνωρίζεται στην χρήση αυτή με την πιθανότητα ότι θα εισρεύσει στην επιχείρηση³⁷.

3.8 Αναγνώριση Τρεχουσών Φορολογικών Υποχρεώσεων και Τρεχουσών Φορολογικών Απαιτήσεων

Ο τρέχων φόρος εισοδήματος πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις προηγούμενες χρήσεις στο ποσό που δεν έχει καταβληθεί. Σε περίπτωση που το ποσό που ήδη καταβλήθηκε υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για τις περιόδους αυτές, τότε το υπερβάλλον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, (απαίτηση). Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία, η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης χρήσης, πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση που χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, η επιχείρηση αναγνωρίζει την ωφέλεια ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο που προκύπτει η φορολογική ζημία, καθώς αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισχωρήσει στην επιχείρηση και θα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα³⁸.

³⁷ Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα

³⁸ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

3.9 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων και Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων

Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές, λογίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός από τις περιπτώσεις που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από³⁹:

- την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, ή
- την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που: i) δε συνιστά συνένωση επιχειρήσεων και ii) κατά τον χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία).

Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις, όπως και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές

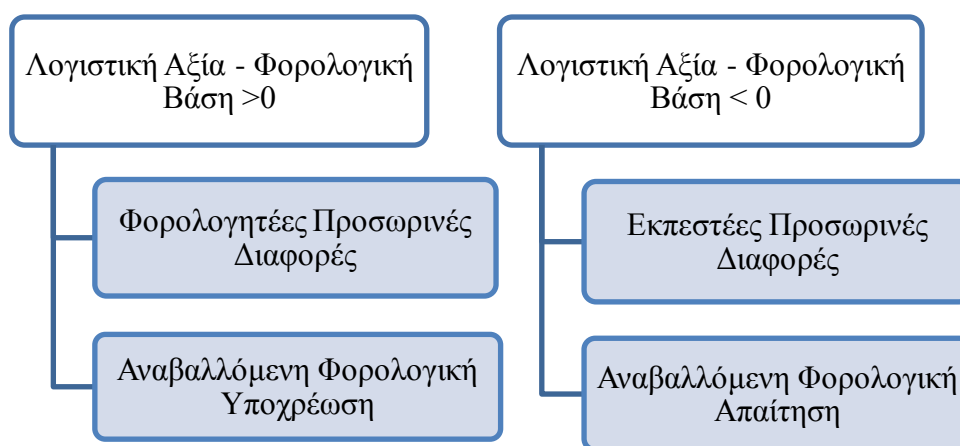
Για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές χρειάζεται να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που πιθανολογείται να υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να αξιοποιηθεί, εκτός και αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία). Ωστόσο, για εκπεστές προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με

³⁹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

δικαιώματα κοινοπραξίες, πρέπει να αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση⁴⁰.

Στην περίπτωση αναγνώρισης μιας υποχρέωσης η λογιστική της αξία τακτοποιείται σε μελλοντικές περιόδους με την εκροή από την οικονομική οντότητα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την επιχείρηση, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους σε μελλοντική χρήση, διαφορετική εκείνης της αναγνώρισης της υποχρέωσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της και της φορολογικής βάσης της υποχρέωσης. Έτσι δημιουργείται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που σχετίζεται με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, όταν αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεσθεί κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Επίσης, αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση, η διαφορά δημιουργεί ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, το οποίο θα είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές χρήσεις⁴¹.

Προσωρινές Διαφορές που αφορούν στοιχεία του Ενεργητικού

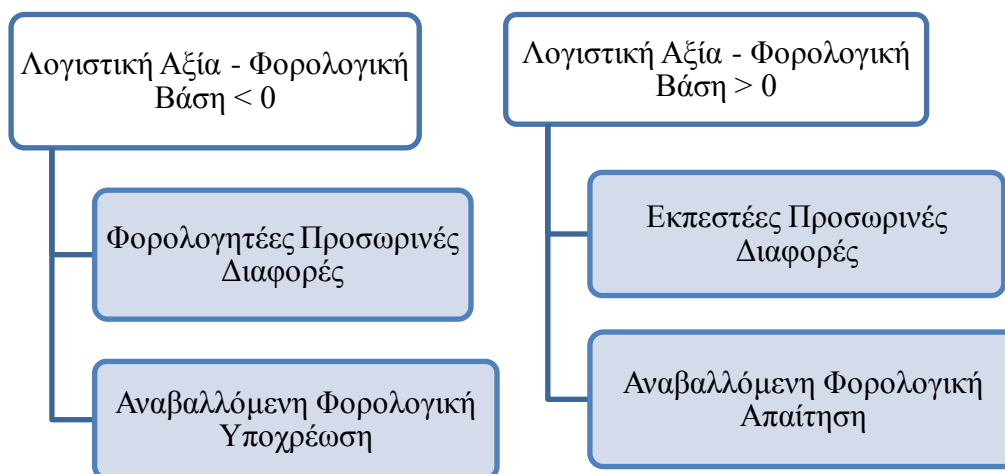


Πηγή: Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

⁴⁰ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»,

⁴¹ Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη
Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα.

Προσωρινές Διαφορές που αφορούν στοιχεία του Παθητικού



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

1.Μελέτη Περίπτωσης: Προσδιορισμός λογιστικής και φορολογικής βάσης ενσώματου παγίου

Η εταιρία «ΕΡΜΗΣ Α.Ε.» παρουσιάζει σταθερά ετήσια λογιστικά κέρδη μετά από αποσβέσεις των 265.000€. Ακόμη, την 01/01/2017 απέκτησε επαγγελματικό εξοπλισμό αξίας κτήσης 324.000€ με ωφέλιμη διάρκεια ζωής 4 έτη.

Στην προσπάθειά της η εταιρία να προσδιορίσει τις λογιστικές αποσβέσεις, χρησιμοποιεί τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, ενώ για φορολογικούς σκοπούς ο επαγγελματικός εξοπλισμός αποσβένεται εντός τριετίας, με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης και με τη χρήση συντελεστή 30% επί της αναπόσβεστης αξίας. Τέλος, τα κέρδη της επιχείρησης φορολογούνται με συντελεστή 29%.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αρχικά υπολογίζονται τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης και οι φόροι έξοδα ως εξής:

Περιγραφή	2017	2018	2019	2020	Σύνολο
Φορολογική Δήλωση					
Λογιστικό κέρδος	165.000	165.000	165.000	165.000	660.000
Πλέον: Λογιστικές αποσβέσεις	56.000	56.000	56.000	56.000	224.000
Μείον: Φορολογικές αποσβέσεις	(67.200)	(47.040)	(109.760)	-	(224.000)
Φορολογητέα κέρδη	153.800	173.960	111.240	221.000	660.000
Φόρος εισοδήματος 29%	44.602	50.448	32.260	64.090	191.400
Έσοδο Φόρου (σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.12)					
Τρέχων φόρος πληρωτέος	44.602	50.448	32.260	64.090	191.400
Αναβαλλόμενοι φόροι έξοδα/(έσοδα)	3.248	(2.598)	15.590	(16.240)	-
Έξοδο φόρου	47.850	47.850	47.850	47.850	191.400
Τρέχων φόρος / λογιστικά κέρδη	27%	31%	20%	39%	30%
Έξοδο φόρου / λογιστικά κέρδη	29%	29%	29%	29%	29%
Κατάσταση Συνολικών Εσόδων					
Κέρδη προ φόρων	165.000	165.000	165.000	165.000	660.000
Φόρος εισοδήματος	(47.850)	(47.850)	(47.850)	(47.850)	(191.400)
Κέρδη μετά φόρων	117.150	117.150	117.150	117.150	468.600

Η εταιρία «ΕΡΜΗΣ Α.Ε.» αναμένει από τη λειτουργία του μηχανήματος να έχει μελλοντική φορολογική εξοικονόμηση ποσού 48.720€ (168.000€ x 29%). Φορολογικά όμως, θα εκπέσουν στις επόμενες χρήσεις, αποσβέσεις ποσού 156.800€ και η μείωση του πληρωτέου φόρου θα είναι 45.472€ (156.800€ x 29%). Επομένως, η επιχείρηση θα καταβάλλει μελλοντικά περισσότερους φόρους κατά το ποσό των

3.248€ (48.720€ - 45.472€). Το ποσό αυτό αφορά σε υποχρέωση της χρήσης 2017, η πληρωμή της οποίας θα πραγματοποιηθεί σε μελλοντικές χρήσεις.

Στη συνέχεια, προσδιορίζεται η λογιστική αξία και η φορολογική βάση του μηχανολογικού εξοπλισμού για κάθε μία από τις χρήσεις έως την πλήρη απόσβεσή του, προκειμένου να υπολογιστεί ο σχετικός αναβαλλόμενος φόρος.

Περιγραφή	2017	2018	2019	2020
Αξία κτήσης	224.000	224.000	224.000	224.000
Συντελεστής απόσβεσης βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής	25%	25%	25%	25%
Αποσβέσεις περιόδου	56.000	56.000	56.000	56.000
Λογιστική αξία	168.000	112.000	56.000	-
Αξία κτήσης	224.000	224.000	224.000	224.000
Φορολογικός συντελεστής απόσβεσης	30%	30%	30%	30%
Φορολογικές αποσβέσεις	67.200	47.040	109.760	-
Φορολογική βάση	156.800	109.760	-	-
Λογιστική αξία (ΛΑ)	168.000	112.000	56.000	-
Φορολογική βάση (ΦΒ)	156.800	109.760	-	-
ΛΑ > ΦΒ	11.200	2.240	56.000	-
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (συντελεστής 29%)	3.248	650	16.240	-

Στη λήξη της χρήσης 2017 η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι 168.000€. Η φορολογική βάση αντιστοιχεί στο ποσό των 156.800€, δηλαδή είναι μικρότερη κατά το ποσό 11.200€ από την λογιστική αξία. Επομένως, τα μελλοντικά φορολογητέα κέρδη θα είναι μεγαλύτερα κατά το ποσό των 11.200€ (φορολογητέα κέρδη 2018 – 2020: 506.200€ – λογιστικά κέρδη 2018 – 2020: 495.000€).

Η διενέργεια αυξημένων αποσβέσεων στη χρήση 2017, έχει ως αποτέλεσμα την πληρωμή χαμηλότερων φόρων για τη χρήση 2017 κατά το ποσό των 3.248€ (11.200€ x 29%) και την αναβολή της πληρωμής τους σε μελλοντικές περιόδους. Το ποσό αυτό θα αναγνωρισθεί ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στην τρέχουσα χρήση, καθώς αντιπροσωπεύει υψηλότερους φόρους που θα καταβληθούν στο μέλλον.

Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων, το προκύπτον κόστος της ενοποίησης αυτής κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους. Προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενο φόρο 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, που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, επηρεάζοντας την υπεραξία⁴².

Περιουσιακά Στοιχεία που Επιμετρώνται στην Εύλογη Αξία

Τα Δ.Π.Χ.Α. 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 (φορολογική ζημία) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται, χωρίς καμία προσωρινή διαφορά να προκύπτει. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή, η επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος στην περίοδο της αναπροσαρμογής ή επαναδιατύπωσης και επομένως, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου δεν προσαρμόζεται. Παρόλα αυτά, 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

⁴² Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

μία προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση⁴³.

Υπεραξία

Η υπεραξία που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως το επιπλέον κόστος της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως ενός εκπεστέου εξόδου, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Κατά επέκταση, σε τέτοιες δικαιοδοσίες, το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πουλάει την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε τέτοιες περιπτώσεις, 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. Παρόλο όμως που υπάρχει διαφορά δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος, επειδή αυτός προέρχεται από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Ακόμη, η υπεραξία από συνένωση επιχειρήσεων αποτελεί υπολειμματική αξία και επομένως το Δ.Λ.Π. 12 δεν επιτρέπει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογική υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία, καθώς μία τέτοια αναγνώριση θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας. Η απαγόρευση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ισχύει μόνο ως προς την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας⁴⁴.

⁴³ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

⁴⁴ Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α. Γ. (2010), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρία και πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)», Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος ΟΕ, Θεσσαλονίκη, Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημίες και Αχρησιμοποίητοι Πιστωτικοί Φόροι

Για τη μεταφορά φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, στο βαθμό που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Τα κριτήρια δε διαφέρουν με εκείνα που απαιτούνται για την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης η οποία προκύπτει από εκπεστές προσωρινές διαφορές. Όμως η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Όταν λοιπόν, η επιχείρηση παρουσιάζει ιστορικό ζημιών, για την αναγνώριση αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου, που είναι αποτέλεσμα αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή πιστωτικών φόρων, θα πρέπει να έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή άλλη αξιόπιστη απόδειξη της ύπαρξης επαρκούς φορολογητέου κέρδους έναντι του οποίου οι ζημίες αυτές θα συμψηφιστούν⁴⁵.

Επανεκτίμηση των Μη Αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά, εφόσον απαιτείται, τα μη αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα θα προχωρήσει σε μία τέτοια αναγνώριση εφόσον μπορεί να αποδειχθεί ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος που θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μία βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την οικονομική οντότητα ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον, ώστε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο να ανταποκρίνεται στα κριτήρια αναγνώρισης⁴⁶.

⁴⁵ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

⁴⁶ Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α. Γ. (2010), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρία και πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»

Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύψουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρίας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της οικονομικής οντότητας στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση που αντιστοιχεί συνήθως στο κόστος της επένδυσης ή της συμμετοχής. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν κατά τις ακόλουθες περιπτώσεις, οι οποίες είναι⁴⁷:

- i. Η ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών
- ii. Οι μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες, όταν μία μητρική εταιρία και η θυγατρική της είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες και
- iii. Μία μείωση της λογιστικής αξίας μιας συμμετοχής σε μια συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, εκτός εάν πληρούνται και οι δύο, οι ακόλουθοι όροι⁴⁸:

- i. Η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς και
- ii. Αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο άμεσο μέλλον.

Επιπλέον, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (περιουσιακό στοιχείο) για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις

⁴⁷ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α. Γ. (2010), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρία και πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)», Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος ΟΕ, Θεσσαλονίκη

⁴⁸ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α. Γ. (2010), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρία και πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)», Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος ΟΕ, Θεσσαλονίκη.

και από συμμετοχές σε κοινοπραξίες, κατά την έκταση και μόνο κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι⁴⁹:

- i. Η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο άμεσο μέλλον και
- ii. Η ύπαρξη φορολογητέου κέρδους έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

3.10 Αποτίμηση

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές ή να ανακτηθεί από αυτές, με θεσπισμένους, μέχρι την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς, φορολογικούς συντελεστές και νόμους.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται σύμφωνα με τους φορολογικούς συντελεστές και φορολογικούς νόμους που αναμένονται να εφαρμοστούν και να ισχύουν κατά το χρονικό διάστημα του διακανονισμού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Ακόμη, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, δεν επιτρέπεται η προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων, καθώς απαιτείται λεπτομερής προσδιορισμός του χρόνου αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς που πολλές φορές είναι πρακτικά αδύνατος ή περίπλοκος. Επίσης, τυχόν προεξόφληση των αναβαλλόμενων φόρων μπορεί να ερχόταν σε αντίθεση με βασικές αρχές των Προτύπων, όπως αυτής της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ οικονομικών οντοτήτων⁵⁰.

⁴⁹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Καραγιώργος Θ. και Πετρίδης Α. Γ. (2010), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρία και πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)», Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος ΟΕ, Θεσσαλονίκη

⁵⁰ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

3.11 Αναγνώριση του Τρέχοντος και του Αναβαλλόμενου Φόρου

Η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο λογιστικοποίησης της ίδιας της συναλλαγής ή γεγονότος⁵¹.

❖ Καταχώρηση στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο εκτός των αποτελεσμάτων, είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια, κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο ή εάν αφορά μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις προκύπτουν όταν τα έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημία διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων⁵².

❖ Στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που θα αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων θα συνδέεται με στοιχεία που επίσης αναγνωρίζονται εκτός των κερδών ή ζημιών της περιόδου. Αναλυτικότερα, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζονται με στοιχεία που καταχωρίζονται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα θα καταχωρίζονται επίσης στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, ενώ εκείνος που σχετίζεται με στοιχεία που

⁵¹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

⁵² Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, θα αναγνωρίζεται επίσης απευθείας στα ίδια κεφάλαια⁵³.

2.Μελέτη Περίπτωσης: Προσδιορισμός τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου

Η εταιρία «ΒΗΤΑ Α.Ε.» καταρτίζει τις Οικονομικές της Καταστάσεις, για τη χρήση 2017. Το ισοζύγιο της μετά τις εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος και πριν από τον υπολογισμό των φόρων έχει ως εξής

Περιγραφή	Υπόλοιπο 31/12/2017
Κτίρια	52.600
Μηχανολογικός εξοπλισμός	91.500
Αποθέματα	37.000
Πελάτες	44.000
Προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων	25.000
Έσοδα χρήσης εισπρακτέα	5.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	25.000
Μετοχικό κεφάλαιο	(60.000)
Αποθεματικά	(120.000)
Κέρδη προ φόρων	(40.000)
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	(1.200)
Παροχές προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(8.000)
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	(4.000)
Προμηθευτές	(48.000)
Λοιποί φόροι και τέλη	(11.000)
Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα	(3.000)

- Τα κτίρια αποκτήθηκαν την 01/01/2015 αξίας 54.000€. Την 01/01/2017, η Διοίκηση της εταιρίας προέβη σε αλλαγή της χρησιμοποιούμενης λογιστικής πολιτικής, εφαρμόζοντας το υπόδειγμα της αναπροσαρμογής του Δ.Λ.Π. 16 (αντί του υποδείγματος του κόστους). Μετά την αναπροσαρμογή τα κτίρια επιμετρήθηκαν σε ποσό 56.500€. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με συντελεστή 7% τόσο για φορολογικούς όσο και για λογιστικούς σκοπούς.

⁵³ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

- Ο μηχανολογικός εξοπλισμός είχε αποκτηθεί πριν 1 έτος (την 01/01/2016) αξίας 115.000€. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με συντελεστή 12%, ενώ η ωφέλιμη ζωή του εξοπλισμού έχει προσδιοριστεί σε 12 έτη.
- Τα έσοδα χρήσης εισπρακτέα αφορούν σε έσοδα από την εκχώρηση δικαιωμάτων παραγωγής και φορολογούνται αυτοτελώς κατά την είσπραξή τους με συντελεστή 20%.
- Στο υπόλοιπο των απαιτήσεων από πελάτες περιλαμβάνεται και απαίτηση από έναν από τους πελάτες της εταιρίας, το υπόλοιπο του οποίου θεωρείται ανεπίδεκτο είσπραξης. Η εταιρία «BHTA A.E.» έχει στη χρήση 2015, πρόβλεψη για την πιθανή μη ανακτησιμότητα της απαίτησης ποσού 4.800€. Η ζημιά αυτή θα εκπέσει φορολογικά σε επόμενη περίοδο.
- Οι παροχές προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία αφορούν σε αποζημιώσεις που θα καταβληθούν στο προσωπικό κατά την συνταξιοδότησή του. Τα έξοδα αυτά θα εκπέσουν από τη φορολογία εισοδήματος, στην περίοδο κατά τη οποία θα καταβληθούν, ωστόσο στην παρούσα χρήση αναγνωρίστηκαν έξοδα ποσού 2.000€.
- Στα κέρδη της χρήσης περιλαμβάνονται και έσοδα από μερίσματα ποσού 3.500€ που εισέπραξε η εταιρία από μετοχές που κατείχε σε άλλη επιχείρηση. Τα μερίσματα αυτά δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος.
- Στα έσοδα της χρήσης περιλαμβάνονται πρόστιμα, φορολογικές προσαυξήσεις και άλλα έξοδα, τα οποία δεν εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος, συνολικού ποσού 1.500€.
- Ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%.

Υπολογισμός φορολογητέου κέρδους-τρέχοντος φόρου	
Περιγραφή (ποσά σε €)	
Λογιστικά κέρδη χρήσης προ φόρων	40.000
Πλέον: Λογιστικές αποσβέσεις	13.538
Μείον: Φορολογικές αποσβέσεις	(17.580)
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα (μερίσματα)	(3.500)
Μείον: Έσοδα που φορολογούνται σε επόμενη περίοδο (δικαιώματα παραγωγής)	(5.000)
Πλέον: Έξοδα που δεν εκπίπτουν (πρόστιμα)	1.500
Πλέον: Έξοδα που εκπίπτουν σε μελλοντικές περιόδους (προγράμματα καθορισμένων παροχών σε εργαζόμενους)	2.000

Φορολογητέα κέρδη	30.958
Φορολογικός συντελεστής	29%
Φόρος πληρωτέος (τρέχων φόρος)	8.978

Υπολογισμός λογιστικών αποσβέσεων			
Περιγραφή (ποσά σε €)	Κτίρια	Μηχανολογικός εξοπλισμός	Σύνολο
Κόστος κτήσης	54.000	115.000	169.000
Μείον: Σωρευτικές αποσβέσεις προηγούμενων χρήσεων	(7.560)	(9.583)	(17.143)
Πλέον: Απαλοιφή σωρευτικών αποσβέσεων κατά την αναπροσαρμογή την 01/01/2017	7.560	-	7.560
Πλέον: Αναπροσαρμογή την 01/01/2017	2.500	-	2.500
Μείον: Αποσβέσεις χρήσης 2017	(3.955)	(9.583)	(13.538)
Λογιστική αξία την 31/12/2017	52.545	95.834	148.379

Υπολογισμός φορολογικών αποσβέσεων			
Περιγραφή (ποσά σε €)	Κτίρια	Μηχανολογικός εξοπλισμός	Σύνολο
Κόστος κτήσης	54.000	115.000	169.000
Μείον: Σωρευτικές αποσβέσεις προηγούμενων χρήσεων	(7.560)	(13.800)	(21.360)
Μείον: Αποσβέσεις χρήσης 2017	(3.780)	(13.800)	(17.580)
Φορολογική βάση την 31/12/2017	42.660	87.400	130.060

Υπολογισμός αναβαλλόμενης φορολογίας				
Περιγραφή (ποσά σε €)	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση	Διαφορά	Σύνολο Προσωρινών Διαφορών
Κτίρια	52.545	42.660	9.885	Φορολογητέες προσωρινές διαφορές= 23.319
Μηχανολογικός εξοπλισμός	95.834	87.400	8.434	
Αποθέματα	37.000	37.000	-	
Πελάτες	44.000	44.000	-	
Προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων	25.000	25.000	-	
Έσοδα χρήσης εισπρακτέα	5.000	-	5.000	
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	25.000	25.000	-	
Προβλέψεις επισφαλών πελατών	(4.800)	-	(4.800)	Εκπεστέες προσωρινές διαφορές (12.800)
Παροχές προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(8.000)	-	(8.000)	
Προμηθευτές	(48.000)	(48.000)	-	
Λοιποί φόροι και τέλη	(11.000)	(11.000)	-	
Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα	(3.000)	(3.000)	-	
Σύνολο προσωρινών διαφορών			10.519	

Υπολογισμός αναβαλλόμενης φορολογίας	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (23.319€ x 29%)	6.763
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (12.800€ x 29%)	(3.712)
Καθαρή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στην κατάσταση Οικονομική Θέσης	3.051
Υπόλοιπο έναρξης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης	(1.200)
Αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί στο αποθεματικό αναπροσαρμογής (2.500€ x 29%)	(725)
Αναβαλλόμενος φόρος στα κέρδη ή στις ζημιές της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων	1.126

Υπολογισμός – Έξοδο φόρου χρήσης 2017	
Περιγραφή (ποσά σε €)	
Φόροι έξοδα (τρέχων φόρος)	8.978
Φόροι έξοδα (αναβαλλόμενοι φόροι)	1.126
Σύνολο φόρων εξόδων	10.104

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

	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι έξοδα (τρέχων φόρος)	8.978	
Φόροι πληρωτέοι		8.978
<i>Αναγνώριση τρέχοντος φόρου την 31/12/2017</i>		
Φόροι έξοδα (αναβαλλόμενος φόρος)	4.838	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		4.838
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου-εξόδου την 31/12/2017</i>		
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	725	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		725
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου επί του αποθεματικού αναπροσαρμογής (2.500 x 29%) την 31/12/2017</i>		
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	3.712	
Φόροι έσοδα (αναβαλλόμενος φόρος)		3.712
<i>Αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου εσόδου την 31/12/2017</i>		

Συμφωνία λογιστικού αποτελέσματος με φόρους έξοδα	
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	40.000
Φόροι έξοδα με βάση τον φορολογικό συντελεστή (30.000€ x 25%)	11.600
Μείον: Φόρος που αναλογεί στο αποθεματικό αναπροσαρμογής (2.500€ x 29%)	(725)
Μείον: Φόρος που αναλογεί σε αφορολόγητα έσοδα από μερίσματα (3.500€ x 29%)	(1015)
Πλέον: Φόρος που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενα έξοδα/πρόστιμα (1.500€ x 29%)	435
Φόροι έξοδα	6.750

3.12 Αναβαλλόμενος Φόρος που Προκύπτει από Συνένωση Επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων», η επιχείρηση καταχωρεί οποιαδήποτε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους. Συνεπώς, αυτές οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν την υπεραξία ή το ποσό κάθε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία του κόστους της συνένωσης. Ωστόσο, μία επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Ως αποτέλεσμα μιας ενοποίησης επιχειρήσεων είναι ότι ο αποκτών μπορεί να το θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει μία δική του αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που δεν είχε αναγνωρισθεί πριν από τη συνένωση επιχειρήσεων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, αλλά δεν την περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της ενοποίησης επιχειρήσεων, και επομένως, δεν τη λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στη καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου εκτός του κόστους της ενοποίησης.

Επίσης κατά τη λογιστικοποίηση της ενοποίησης υπάρχει το ενδεχόμενο, ο αποκτών να μην μπορεί να αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο, με αποτέλεσμα να αναγνωρισθεί μεταγενέστερα. Σε αυτή την περίπτωση ο αποκτών θα μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωρισθεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε αναγνωρισθεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης και θα καταχωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως δαπάνη⁵⁴.

⁵⁴ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

3.13 Συμψηφισμός

Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν, η επιχείρηση⁵⁵: α) έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά, και β) προτίθεται είτε να διακανονίσει το καθαρό υπόλοιπο, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να διακανονίσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Όσον αφορά τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να διενεργηθεί συμψηφισμός, αν και μόνο αν⁵⁶: α) η επιχείρηση έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και β) οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια τη φορολογική αρχή είτε στην ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, ή σε διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες, οι οποίες πρόκειται να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, σε κάθε μελλοντική χρήση στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένονται να διακανονισθούν ή να ανακτηθούν.

3.14 Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, κάθε οικονομική οντότητα που το εφαρμόζει πρέπει να γνωστοποιεί τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο ή έσοδο φόρου εισοδήματος ξεχωριστά. Στο έξοδο ή έσοδο φόρου περιλαμβάνονται τα εξής⁵⁷:

- Τρέχοντα έξοδα ή έσοδα φόρου
- Κάθε προσαρμογή αναγνωριζόμενη στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου ή εσόδου φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.

⁵⁵ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

⁵⁶ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

⁵⁷ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου ή εσόδου φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.
- Το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει από φορολογική ζημία που δεν είχε καταχωρηθεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου.
- Το ποσό της ωφέλειας από φορολογική ζημία που δεν έχει καταχωρηθεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.
- Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης, ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου.
- Το ποσό του εξόδου ή εσόδου φόρου που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Επίσης γνωστοποιούνται ξεχωριστά, τα παρακάτω⁵⁸:

- Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια.
- Μια ανάλυση της σχέσης μεταξύ του εξόδου ή εσόδου φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με ένα ή και με τους δύο από τους ακόλουθους τρόπους:
 - μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου ή εσόδου φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος, πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής ή συντελεστές, ή
 - μία 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.
- Μία ανάλυση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη λογιστική χρήση.
- Το ποσό και η ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων

⁵⁸ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.

πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον ισολογισμό.

- Το σωρευτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:
α) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Οικονομική Θέσης για κάθε παρουσιαζόμενη χρήση, καθώς και β) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.
- Το έξοδο φόρου που σχετίζεται με τις διακοπείσες δραστηριότητες και που αφορά:
α) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή και β) από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται.
- Το ποσό των φορολογικών επιδράσεων του εισοδήματος από μερίσματα προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις ως υποχρέωση.

Ακόμη, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή του, όταν: α) η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που προκύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και β) η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη χρήση, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Επίσης, η επιχείρηση χρειάζεται να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που προέρχονται από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της, τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που μπορούν

να προσδιοριστούν, όπως επίσης και πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν μπορούν να προσδιοριστούν, αλλά και ενδεχόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.

3.15 Αναθεωρημένα Πρότυπα του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου12

- ❖ Το ΔΛΠ 12 Λογιστική Φόρων Εισοδήματος εγκρίθηκε τον Μάρτιο του 1979⁵⁹.
- ❖ Τον Νοέμβριο 1994, το ΔΛΠ 12 αναθεωρήθηκε, ως μέρος προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτιώσεων των Οικονομικών Καταστάσεων. Κατέστη το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1994), Λογιστική Φόρων Εισοδήματος.
- ❖ Τον Οκτώβριο 1996, το Συμβούλιο ενέκρινε ένα αναθεωρημένο Πρότυπο, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1996) Φόροι Εισοδήματος, που αντικατέστησε το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1994) Λογιστική Φόρων Εισοδήματος. Το αναθεωρημένο Πρότυπο τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 1998.
- ❖ Τον Μάιο του 1999, στο ΔΛΠ 12 τροποποιήθηκε η παράγραφος 88. Το τροποποιημένο κείμενο τέθηκε σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 2000.
- ❖ Τον Απρίλιο του 2000 οι παράγραφοι 20, 62(α), 64 και Προσάρτημα Α, παράγραφοι Α10, Α11 και Β8 τροποποιήθηκαν για να αναθεωρήσουν τις διάφορες παραπομπές και την ορολογία σαν αποτέλεσμα της έκδοσης του Δ.Λ.Π. 40, «Επενδύσεις σε Ακίνητα».
- ❖ Τον Οκτώβριο του 2000, το Συμβούλιο ενέκρινε τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12 στο οποίο προστέθηκαν οι παράγραφοι 52Α, 52Β, 65Α, 81(ι), 82Α, 87Α, 87Β, 87Γ και 91 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 3 και 50. Το αναθεωρημένο κείμενο τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 2001. Νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται, ωστόσο σε περίπτωση που επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Ακόμη, το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο 1996) πλέον απαλείφεται και σκιαγραφείται το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο 2000).

⁵⁹ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (1998), Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 12: Φόροι Εισοδήματος, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (1998), Αναθεωρήσεις Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα.

- ❖ Τον Δεκέμβριο του 2010, πραγματοποιήθηκαν τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο), οι οποίες αφορούσαν την ανάκτηση υποκείμενων στοιχείων του ενεργητικού, η εφαρμογή των οποίων τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που ξεκινούν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 2012.
- ❖ Επίσης, κάποιες επιπρόσθετες τροποποιήσεις επήλθαν στο Πρότυπο μέσω της έκδοσης του Δ.Π.Χ.Α. 14 (εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2014 με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 01/01/2016), του Δ.Π.Χ.Α. 15 (εκδόθηκε τον Μάιο του 2014 με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 01/01/2018) και του Δ.Π.Χ.Α. 9 (εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014 με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 01/01/2018)⁶⁰.
- ❖ Τον Ιανουάριο του 2016, το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο), τίθεται σε τροποποιήσεις όσον αφορά την καταχώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων για μη πραγματοποιηθείσες ζημίες. Το τροποποιημένο κείμενο τέθηκε σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 2017. Μία εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται, αλλά σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός αυτό. Μία οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π 8. Ωστόσο, κατά την αρχική εφαρμογή της τροποποίησης, η μεταβολή στα ίδια κεφάλαια έναρξης της προηγούμενης συγκριτικής περιόδου θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα «Αποτελέσματα εις νέον» έναρξης⁶¹.

⁶⁰ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (1998), Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 12: Φόροι Εισοδήματος, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (1998), Αναθεωρήσεις Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα.

⁶¹ Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη έκδοση αναθεωρημένη, Αθήνα, www.iasplus.com

3.16 Διερμηνείες: Μ.Ε.Δ.21 και Μ.Ε.Δ.25

Η Διαρκής Επιτροπή Διερμηνειών έχει εισαγάγει δύο διερμηνείες που σχετίζονται με το Δ.Λ.Π. 12 και είναι οι παρακάτω⁶²:

❖ Διερμηνεία Μ.Ε.Δ.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 Δ.Λ.Π. 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 φορολογικό 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 χρησιμοποίησης 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.

⁶² www.iasb.org, www.taxheaven.gr

❖ Διερμηνεία Μ.Ε.Λ.25 «Φόροι Εισοδήματος» - Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετοχών της

Κατά την αποδοχή της διερμηνείας αυτής αναφέρεται ότι, μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μίας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της, δεν καταλήγει σε αύξηση ή μείωση των ποσών που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς θα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός αν αυτές οι συνέπειες σχετίζονται με 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 σχετίζονται με μεταβολές στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (που δεν συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα), χρεώνονται ή πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι φορολογικές συνέπειες που σχετίζονται με ποσά τα οποία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα θα αναγνωρίζονται σε λοιπά συνολικά έσοδα⁶³.

⁶³ www.iasb.org, www.taxheaven.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Αναβαλλόμενη Φορολογία με βάση τα Ε.Λ.Π.

4.1 Εισαγωγή

Με τον Ν. 4308/14 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, που ψηφίστηκε στις 20 Νοεμβρίου του 2014 και τίθενται σε ισχύ από 1/1/2015, εισήχθη ένα νέο νομικό πλαίσιο στη λειτουργία των εταιριών. Αναλυτικότερα, ο νόμος 4308/2014 ενσωματώνει πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Απλοποιείται περαιτέρω ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, βελτιώνει και συμπληρώνει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας, εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο⁶⁴. Συνεπώς, προξενεί τροποποιήσεις στο λογιστικό χειρισμό των οικονομικών συναλλαγών, στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, όπως και στον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων.

4.2 Πεδίο Εφαρμογής

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται από τις ακόλουθες οικονομικές οντότητες:⁶⁵

- i. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας.
- ii. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης

⁶⁴ www.kpmg.com

⁶⁵ Νόμος 4308/2014, Πολ.1003/31.12.2014, www.e-forologia.gr, www.taxheaven.gr

- (i) της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- iii. Η ετερόρρυθμη εταιρία, η ομόρρυθμη εταιρία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Ενδεικτικά, σε αυτή την περίπτωση εντάσσονται οι αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη, εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- iv. 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 νόμου 4270/2014.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα απαλλάσσονται από την 1^η Ιανουαρίου 2015 από την υποχρέωση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ακόμη, οι οντότητες που είναι 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 Προσδιορισμός Οντοτήτων Βάσει Μεγέθους

Με βάση τα Ε.Λ.Π., οι οντότητες κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες ανάλογα με το μέγεθος και τα χαρακτηριστικά τους, οι οποίες είναι: i)πολύ μικρές, ii)μικρές, iii)μεσαίες και iv)μεγάλες. Τα κριτήρια για την κατάταξη στις παραπάνω κατηγορίες είναι: i)το σύνολο του ενεργητικού, ii)το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών και iii) ο μέσος όρος απασχολούμενων. Σκοπός των κριτηρίων αυτών, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία. Ο μέσος όρος

προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης⁶⁶.

Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων Βάση των ΕΛΠ				
	Πολύ Μικρές	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
Κριτήρια Κατηγοριοποίησης των Οντοτήτων	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
Σύνολο Ενεργητικού	350.000€	4.000.000€	20.000.000€	20.000.000€
Ύψος Κεφαλαίου	700.000€	8.000.000€	40.000.000€	40.000.000€
Μέσος ετήσιος όρος απασχολούμενων	10 άτομα	50 άτομα	250 άτομα	250 άτομα

Η κατάταξη μιας οντότητας σε μία από τις κατηγορίες μεγέθους, προσδιορίζει τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά⁶⁷:

- i. τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει
- ii. τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες αποτίμησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος και
- iii. την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων αποτίμησης.

Με βάση τις παραπάνω κατατάξεις προσδιορίζεται το λογιστικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο ενημερώνονται τα λογιστικά αρχεία που πρέπει να τηρεί κάθε οντότητα. Συγκεκριμένα⁶⁸:

- ◆ Απλογραφικό σύστημα (βιβλία εσόδων-εξόδων) τηρούν οι πολύ μικρές οντότητες που η κατάταξή τους προσδιορίζεται αποκλειστικά και μόνο από το ύψος του καθαρού κύκλου εργασιών

⁶⁶ Πολ.1003/31.12.2014, www.power-tax.gr, Νεγκάκης, Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη.

⁶⁷ Πολ.1003/31.12.2014, www.power-tax.gr

⁶⁸ Νεγκάκης, Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη.

- ◆ Διπλογραφικό σύστημα (βιβλία Γ' Κατηγορίας) τηρούν υποχρεωτικά όλες οι οντότητες πλην αυτών που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, οι οποίες όμως δύναται να το τηρούν προαιρετικά.

Η κάθε οντότητα ανάλογα με την κατάταξή της πρέπει να συντάσσει το σύνολο ή μέρος από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται από τα ΕΛΠ. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι⁶⁹:

Υποχρεώσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων ανά κατηγορία οντότητας			
Οικονομικές Καταστάσεις	Πολύ Μικρές και Μικρές Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μεγάλες 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 Αναβαλλόμενη Φορολογία στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

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

Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων προσφέρεται η δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες που εμπίπτουν στις διατάξεις αυτών και να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή λοιπόν της οικονομικής οντότητας να προχωρήσει σε αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας βάση του Ν.4308/2014, ενώ προηγουμένως δεν αναγνώριζε τέτοια στοιχεία, χαρακτηρίζεται ως αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Οι οικονομικές οντότητες λοιπόν, που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, θα πρέπει να

⁶⁹ Πολ.1003/31.12.2014, www.power-tax.gr

αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Ακόμη, στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζονται τα καθαρά ποσά που υπόκεινται σε συμψηφισμό των χρεωστικών και των πιστωτικών υπολοίπων των αναβαλλόμενων φόρων⁷⁰.

Επίσης, η αρχική αναγνώριση και η μεταγενέστερη αποτίμηση του αναβαλλόμενου φόρου που καταχωρείται είτε ως περιουσιακό στοιχείο είτε ως υποχρέωση, προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά⁷¹.

Όπως και στο Δ.Λ.Π. 12, ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα έσοδα ή στα έξοδα της περιόδου και περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, υπό άλλες περιπτώσεις αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση όταν αφορά σε στοιχεία που έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

4.5 Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση

Με βάση το νόμο 4308/2014 και συγκεκριμένα στο άρθρο 3 γίνεται αναφορά στη λογιστική και φορολογική βάση. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το άρθρο αυτό καταγράφεται ότι η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη φορολογική βάση των ανωτέρω στοιχείων με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Η λογιστική αξία, όπως και στο Δ.Λ.Π. 12, ορίζεται ως η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όσον αφορά τη φορολογική βάση ο ορισμός που δίνεται είναι ο ίδιος με αυτόν που αναφέρεται στο Δ.Λ.Π. 12 και αποδίδεται ως η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

⁷⁰ Νόμος 4308/2014, άρθρο 23, παράγραφος 3

⁷¹ Νόμος 4308/2014, άρθρο 23, παράγραφος 3

Επιπλέον, η οικονομική οντότητα σε περίπτωση ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση, πρέπει να τεκμηριώνει τα ποσά των διαφορών μεταξύ της φορολογικής και της λογιστικής βάσης των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης μέσω των εγγραφών στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά. Ακόμη, είναι απαραίτητη η παρακολούθηση της φορολογικής βάσης της καθαρής θέσης της και κυρίως των «κερδών εις νέο», έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να γνωρίζει σε περίπτωση διανομής τα ποσά για τα οποία υποχρεούται σε καταβολή φόρου εισοδήματος⁷².

4.6 Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π.

Η εταιρία «Ωμέγα Α.Ε.» για το έτος 2016 υπολογίζει σύμφωνα με τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων τις αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών της στοιχείων, που ανέρχονται στις 200.000€. Επίσης, τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ανήλθαν στο ποσό των 517.000€. Η «Ωμέγα Α.Ε.» φορολογείται με συντελεστή 29%.

Ωστόσο, εφαρμόζοντας τους κανονισμούς και τις αρχές που ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι αποσβέσεις της εταιρίας αντιστοιχούν σε 260.000€, ενώ τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων υπολογίζονται στις 495.000€.

Έτσι προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	Διαφορά
517.000€	495.000€	22.000€

Με βάση λοιπόν τα παραπάνω δεδομένα διαπιστώνουμε ότι τα αποτελέσματα που προκύπτουν στηριζόμενα στους κανονισμούς των Ε.Λ.Π. είναι μεγαλύτερα από τα αποτελέσματα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., άρα πρόκειται για την περίπτωση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Έτσι λοιπόν η ανάλογη λογιστική εγγραφή που γίνεται στα βιβλία των Δ.Λ.Π. είναι:

⁷² Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014, ΕΛΤΕ, σελ.19

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
18.90	Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις/ Απαιτήση από αναβαλλόμενη φορολογία (22.000€ x29% = 6.380€)	6.380	
54.08	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη / Φόρος κερδών χρήσης		6.380

Από την άλλη όμως, εάν τα αποτελέσματα που προέκυπταν με βάση τα Ε.Λ.Π. ήταν μικρότερα από τα αντίστοιχα των Δ.Λ.Π., η διαφορά επομένως θα ήταν αντίθετη, τότε θα αναφερόμασταν στην περίπτωση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και η αντίστοιχη λογιστική εγγραφή που θα γινόταν στα βιβλία των Δ.Λ.Π. θα ήταν η εξής:

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
45.90	Μακροπρόθεσμες Απαιτήση από φορολογία (22.000€ x29% = 6.380€)	Υποχρεώσεις/ αναβαλλόμενη	6.380
54.08	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη /Φόρος κερδών χρήσης	6.380	

4.7 Συμπεράσματα

Με την ψήφιση και εφαρμογή του νόμου 4308/2014 “Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ο οποίος τίθεται σε ισχύ από την 1/1/2015 εισάγεται ένα νέο νομικό πλαίσιο στη λειτουργία των εταιριών, το οποίο συντελεί στην ύπαρξη τροποποιήσεων στο λογιστικό χειρισμό των οικονομικών συναλλαγών, στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, αλλά και στον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων. Ακόμη, πραγματοποιείται κατάταξη των οικονομικών οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, οι οποίες έχουν σκοπό να προσδιορίσουν τις λογιστικές τους υποχρεώσεις σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν, τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από κάποιους κανόνες αποτίμησης και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος.

Επιπλέον, εισάγεται για πρώτη φορά η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες και αναγνωρίζουν πλέον τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος. Έτσι, λοιπόν, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να αναγνωρίζουν και να καταχωρούν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις έως στο βαθμό που αναμένεται ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη, έναντι των οποίων οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Επιπρόσθετα, οι επιχειρήσεις χρειάζεται να τεκμηριώνουν τα ποσά των διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης μέσω των εγγραφών στα βιβλία τους και με τα αντίστοιχα παραστατικά ως αποδεικτικά, έτσι ώστε να συμμορφώνονται με τους κανονισμούς της φορολογικής νομοθεσίας και να υποβάλλουν τις ανάλογες φορολογικές δηλώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Συμπεράσματα-Περιορισμοί-Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Με την υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π και κυρίως του Δ.Λ.Π. 12 – «Φόροι Εισοδήματος» παρέχεται ένα κοινό και πλέον αποδεκτό μέσο της παρουσίασης των λογιστικών αρχών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Με την εφαρμογή τους διασφαλίζεται η έγκυρη και αξιόπιστη πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η σύγκριση των στοιχείων αυτών με τα αντίστοιχα άλλων επιχειρήσεων της εγχώριας και διεθνής αγοράς που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο.

Στην παρούσα εργασία διερευνούνται οι έννοιες, οι βασικές αρχές, οι κανονισμοί, ο τρόπος και οι περιπτώσεις κατά τις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 12, το οποίο πραγματεύεται τον λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος ο οποίος αποτελεί έξοδο-δαπάνη, καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως και διακρίνεται στο τρέχων και αναβαλλόμενο φόρο. Ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση, είναι διαφορετικός από το φόρο που προκύπτει βάσει των λογιστικών κερδών, κατά τον προσδιορισμό των οποίων πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να καταχωρείται η διαφορά, είτε χρεωστική, είτε πιστωτική, που χαρακτηρίζεται ως αναβαλλόμενη φορολογία. Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται με βάση τη λογιστική αξία της απαίτησης ή της υποχρέωσης και για τον υπολογισμό του αναβαλλόμενου φόρου χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής που θα ισχύει κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της διαφοράς. Πιο συγκεκριμένα, με την αναγνώριση και καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης, αναμένεται να ανακτηθεί ή να τακτοποιηθεί η λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού αυτού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες ή μικρότερες από ό,τι αυτές θα ήταν, σε σχέση με αυτή που θα προκαλούνταν εάν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, τότε απαιτείται από την επιχείρηση, να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση αντιστοίχως. Η αναβαλλόμενη φορολογία,

επομένως, αποτελεί την οικονομική επιβάρυνση ή ελάφρυνση, η οποία αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο και συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημία της περιόδου, εκτός εάν η φορολογία προέρχεται από μία συναλλαγή ή ένα γεγονός το οποίο καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια ή από εξαγορά σε ενοποίηση επιχειρήσεων, ενώ τρέχων φόρος είναι ο φόρος της χρήσης. Επιπλέον, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, δεν επιτρέπεται η προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων, καθώς απαιτείται λεπτομερής προσδιορισμός του χρόνου αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς που πολλές φορές είναι πρακτικά αδύνατος ή περίπλοκος.

Από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας διαπιστώθηκε ότι με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και επομένως και του Δ.Λ.Π. 12 σημειώθηκαν αξιοσημείωτες αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών. Χαρακτηριστική αλλαγή αποτελεί το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις σταμάτησαν να είναι και φορολογικές λόγω της εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 12 και συγκεκριμένα με τη δημιουργία της αναβαλλόμενης φορολογίας με την οποία καθορίζονται οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των στοιχείων και της αντίστοιχης φορολογικής τους αξίας, με την προϋπόθεση ότι αυτές οι διαφορές δημιουργούν μελλοντικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.

Παράλληλα, μέσα από τις έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί εξετάζεται η επίδραση του αναβαλλόμενου φόρου στην αξία της επιχείρησης και έχει σημειωθεί η ύπαρξη αρνητικής σχέσης ανάμεσα στη φορολογία και την τιμή των μετοχών. Ακόμη, προέκυψε ότι με τις αλλαγές στην εκτίμηση των αναβαλλόμενων φόρων τα συμπεράσματα χαρακτηρίζονται ως διφορούμενα, καθώς από τη μία οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να γίνουν περισσότερο πληροφοριακές για τους επενδυτές ενσωματώνοντας τις μελλοντικές εκτιμήσεις και από την άλλη όμως, μπορεί να γίνουν λιγότερο πληροφοριακές, στην περίπτωση που οι διοικήσεις χρησιμοποιούν αυτές τις εκτιμήσεις για να διαμορφώσουν τα αποτελέσματα. Επίσης, επισημάνθηκε ότι η χρήση του αναβαλλόμενου φόρου-εξόδου μπορεί να συντελέσει ως μέσο αναγνώρισης ενεργειών χειραγώγησης των κερδών, καθώς αποτελεί από τους τελευταίους λογαριασμούς που κλείνουν πριν την ανακοίνωση των κερδών. Κατέληξαν, ακόμη, στο συμπέρασμα, ότι η αναβαλλόμενη φορολογία από τη μία πλευρά αποτελεί ένα μέσο παραποίησης των αποτελεσμάτων, ενώ από την άλλη αποτελεί ένα εργαλείο ένδειξης πιθανής χειραγώγησης αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα λοιπόν με τις προαναφερθείσες περιπτώσεις αλλά και τη δυσκολία που εντοπίζεται για την ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 12, κρίνεται απαραίτητος ο έλεγχος στις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, όσον αφορά τα στοιχεία που σχετίζονται με την αναβαλλόμενη φορολογία και την τήρηση των αρχών που διέπουν το Πρότυπο αυτό.

Η πιο σημαντική καινοτομία που εισάγει το Δ.Λ.Π. 12 στην ελληνική λογιστική πρακτική είναι η αναβαλλόμενη φορολογία. Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 τέθηκαν σε ισχύ τα Ε.Λ.Π. από 1/1/2015, δίνοντας τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Με την εισαγωγή της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας διακρίνεται ο διαχωρισμός μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών καταστάσεων, οι οποίες έχουν ως στόχο τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας. Οι οικονομικές οντότητες λοιπόν, που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, θα πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπεστές προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Μία ακόμη σημαντική αλλαγή που επέφερε ο νόμος 4308/2014 σε σχέση με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, είναι το γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος αντιμετωπίζεται πλέον ως έξοδο της περιόδου και όχι με τη μέθοδο του πληρωτέου φόρου και επομένως θα έχουν εφαρμογή και για τον συγκεκριμένο οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές που ισχύουν για όλα τα έξοδα, μεταξύ των οποίων και αυτή του δεδουλευμένου. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εφαρμόζεται για να αποτρέψει τους ετεροχρονισμούς που προκαλούνται από τη διαφοροποίηση μεταξύ του λογιστικού πλαισίου και της φορολογικής νομοθεσίας και προκειμένου να παρουσιαστεί ένα ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα.

Με βάση λοιπόν τα συμπεράσματα που προέκυψαν κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας και προαναφέρθηκαν προκύπτουν κάποιες προτάσεις για πιθανές μελλοντικές μελέτες προκειμένου να εμβαθύνουν περαιτέρω στην ανάλυση του Προτύπου. Μελλοντικές μελέτες λοιπόν θα μπορούσαν να επικεντρωθούν στις επιδράσεις που μπορεί να προκληθούν από την υιοθέτηση του Δ.Λ.Π. 12 στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός συγκεκριμένου κλάδου επιχειρήσεων της

οικονομίας. Επιπλέον, μία άλλη πιθανή μελέτη θα μπορούσε να αφορά τη σύγκριση του Δ.Λ.Π. 12 και των Ε.Λ.Π. μετά την ψήφιση του νόμου 4308/2014 ως προς τις γενικότερες διαφορές τους, αλλά και ως προς τις διαφορές τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός συγκεκριμένου κλάδου επιχειρήσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- ❖ Grant Thornton (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.), Τόμος Α', Τέταρτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Αθήνα.
- ❖ Grant Thornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, I.F.R.S.: Αναλυτική Παρουσίαση, Τόμος Α', Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Αθήνα.
- ❖ Βλάχος, Χ. και Λουκάς, Λ. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Παπαζήση – Globaltraining, Αθήνα.
- ❖ Νεγκάκης, Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη.
- ❖ Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.
- ❖ Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη.
- ❖ Ντζανάτος, Δ. (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια Και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
- ❖ Καραγιώργος, Θ. και Πετρίδης, Α.Γ. (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεωρία και Πράξη, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.), Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος ΟΕ, Θεσσαλονίκη.
- ❖ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (1998), Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 12: Φόροι Εισοδήματος, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα.
- ❖ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (1998), Αναθεωρήσεις Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα.

Εένη

- ❖ Amir, E., Kirschenheiter, M. and Willard, K. (1997), “The Valuation of Deferred Taxes”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 14, Issue 4, pp. 597-622.
- ❖ Amir, E. and Sougiannis, T. (1999), “Analysts’ Interpretation and Investors’ Valuation of Tax Carryforwards”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, pp. 1-33.
- ❖ Chang, C., Herbohn, K. and Tutticci, I. (2009), “Market’s perception of deferred tax accruals”, *Accounting and Finance*, Vol. 49, Issue 4, pp. 645-673.
- ❖ Chen, K.C.W. and Schoderbek, M.P. (2000), “The 1993 Tax Rate Increase and Deferred Tax Adjustments: A Test of Functional Fixation”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 38, No. 1, pp. 23-44.
- ❖ Chen, L.H., Dhaliwal, D.S. and Trombley, M.A. (2012), “Consistency of Book-Tax Differences and the Information Content of Earnings”, *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 34, No. 2, pp. 93-116.
- ❖ Chluddek, A.K. (2011), “Perceived versus Actual Cash Flow Implications of Deferred Taxes – An Analysis of Value Relevance and Reversal under IFRS”, *Journal of International Accounting Research*, Vol. 10, No. 1, pp. 1-25.
- ❖ Christensen, E.T., Paik, H.G. and Stice, K.E., (2008), “Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 35, No. 5-6, pp. 601-625.
- ❖ Cohen, L., Cornett M.M., Marcus A.J. and Tehranian H., (2011), “Bank Earnings Management and Tail Risk during the Financial Crisis”, Working Paper, Boston College.
- ❖ Desai, A.M. and Dharmapala, D. (2006), “Earnings Management and Corporate Tax Shelters”, Working Paper, Harvard Business School.
- ❖ Dhaliwal, D., Gleason, C. and Mills, L. (2004), “Last Chance Earnings Management. Using the Tax Expense to Achieve Earnings Targets”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 431-459.
- ❖ Givoly, D. and Hayn, C. (1992), “The Valuation of The Deferred Tax Liability: Evidence from The Stock Market”, *The Accounting Review*, Vol. 67, pp. 394-410.

- ❖ Gordon, E.A. and Joos, P.R. (2004), “Unrecognized Deferred taxes: Evidence from the U.K.”, *The Accounting Review*, Vol. 79 No. 1, pp. 97-124.
- ❖ Guenther, D.A. and Sansing, R.C. (2000), “Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities”, *The Accounting Review* Vol. 75, No. 1, pp. 1-12.
- ❖ Guenther, D.A. and Sansing, R.C. (2004), “The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities”, *the Accounting Review* Vol. 79, No. 2, pp. 437-451.
- ❖ Jung, D. and Pulliam, D. (2006), “Predictive Ability of The Valuation Allowance for Deferred Tax Assets”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 10, No. 2, pp. 49-70.
- ❖ Karatzimas, S., Zounta, S. and Kyriakidou, V. (2011), “Impacts and Changes in the Accounting Policies after the IAS Adoption: A Comparison between the Manufacturing and the Commercial Sector in Greece”, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol. 10, No. 3, pp. 302-317.
- ❖ Lev, B. and Nissim, D. (2004), “Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values”, *The Accounting Review: October 2004*, Vol. 79, No. 4, pp. 1039-1074.
- ❖ Lynn, S.G., Seethamraju, C. and Seetharaman, A. (2008), “Incremental Value Relevance of Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the United Kingdom”, *Journal of American Taxation Association*, Vol. 30, No. 2, pp. 107-137.
- ❖ Mills L., Newberry, K. and Trautman, W. (2002), “Trends in Book – Tax Income and Balance Sheet Differences”, *Proceedings of the I.F.R.S, Research Conference*.
- ❖ Noor, R., Mastuki, N. and Aziz, Z. (2007), “Earnings Management And Deferred Tax”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 6, No. 1, pp. 1-17.
- ❖ Phillips J., Pincus, M. and Rego, S.O. (2003), *Earnings Management: “New Evidence Based on Deferred Tax Expense”*, *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 2, pp. 491-521.
- ❖ Phillips, J., Pincus, M., Rego, S.O. and Wam, H. (2004), “Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earning Management Activities”, *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 26, No. 1, pp. 43-66.

- ❖ Poterba, J.M., Rao, N.S. and Seidman, J.K. (2011), “Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior Around Corporate Tax Changes”, National Tax Journal, Vol. 64, No. 1, pp. 27-58.
- ❖ Samara, A.D. (2013), “The implementation of IAS 12: Income Taxes in Greece: evidence on compliance value relevance and discretionary use of deferred taxation”, University of Surrey.
- ❖ Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007), “The Adoption of I.F.R.S. in South Eastern Europe: The Case of Greece”, International journal of Financial Services Management, Vol. 2, No. 1-2, pp. 50-63.

Ιστοσελίδες

www.iasplus.com

www.iasb.org

www.taxheaven.gr

www.power-tax.gr

www.e-forologia.gr

www.logistis.gr

www.kpmg.com

Νόμοι - Κανονισμοί

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014, ΕΛΤΕ

Νόμος 4308/2014

Πολ.1003/31.12.2014