



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

Διπλωματική Εργασία
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»

της
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑΣ ΤΣΑΠΑΤΟΥ
Επιβλέπων Καθηγητής : Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Οκτώβριος 2018

*Στον σύντροφό μου Γιάννη
και στη μπέμπα μας...*

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία γίνεται αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και εξετάζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος». Το Πρότυπο ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος, τη διάκριση λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος, την αναγνώριση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου, καθώς και με τις πληροφορίες που παρέχει η αναβαλλόμενη φορολογία και τις συνέπειες που επιφέρει στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων.

Από την επισκόπηση εγχώριας και διεθνούς αρθρογραφίας καταγράφονται οι επιδράσεις από την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις. Σημειώνονται περιπτώσεις χειραγώγησης αποτελεσμάτων και παραποίησης οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων. Παράλληλα, διερευνάται η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τραπεζικά ιδρύματα και η επίδρασή της στην τιμή της μετοχής τους και στην πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, εξετάζεται η εισαγωγή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις ελληνικές οντότητες με τον Ν.4308/14.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ	II
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	III
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	IV
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο - ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1 Εισαγωγή	1
1.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Ιστορική Αναδρομή	1
1.3 Σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	2
1.4 Διαδικασία Έκδοσης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Διερμηνειών	3
1.5 Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	5
1.6 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ευρωπαϊκή Ένωση	7
1.7 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα.....	7
1.8 Σκοπός Διπλωματικής	9
1.9 Δομή Διπλωματικής	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο – ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	10
2.1 Εισαγωγή	10
2.2 Επίδραση εφαρμογής Διεθνών Χρηματοοικονομικών Προτύπων Αναφοράς	10
2.3 Επίδραση Αναβαλλόμενης Φορολογίας	12
2.4 Συμπεράσματα	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο – ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	17
3.1 Εισαγωγή	17
3.2 Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12	17
3.3 Πεδίο Εφαρμογής	18

3.4 Βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 12	18
3.5 Αναβαλλόμενη Φορολογία	19
3.6 Φορολογική Βάση	20
3.7 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας	21
3.7.1 Προσωρινές Διαφορές	21
3.7.2 Φορολογικές Ζημίες και Πιστωτικοί Φόροι που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί	25
3.7.3 Ενοποιημένες Καταστάσεις και Συνενώσεις Επιχειρήσεων	25
3.7.4 Υπεραξία	26
3.7.5 Επενδύσεις σε θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες	26
3.8 Αποτίμηση	27
3.9 Αναγνώριση Τρέχοντος και Αναβαλλόμενου Φόρου	28
3.9.1 Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων	28
3.9.2 Καταχώρηση εκτός Αποτελεσμάτων	29
3.10 Αναβαλλόμενος Φόρος που προκύπτει από Συνένωση Επιχειρήσεων	30
3.11 Τρέχων και Αναβαλλόμενος Φόρος από Αμοιβές που καθορίζονται από την Αξία Μετοχών	30
3.12 Συμψηφισμός	31
3.13 Γνωστοποιήσεις	32
3.14 Διερμηνείες	35
3.15 Αναβαλλόμενη Φορολογία με βάση τα ΕΛΠ	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	43
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

Η ανάπτυξη των διεθνών αγορών κεφαλαίου και οι διασυνοριακές επενδυτικές δραστηριότητες δημιούργησαν την ανάγκη εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων όχι μόνο σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Η εφαρμογή ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων γεννά τη δυνατότητα σύγκρισης των Οικονομικών Καταστάσεων που συντάσσουν οι οικονομικές οντότητες. Αποφεύγεται με αυτόν τον τρόπο η παραπλάνηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και παρατίθενται οι απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μιας οντότητας, προκειμένου να ληφθούν οι κατάλληλες επενδυτικές αποφάσεις.

Επιπλέον, η διεθνής καθιέρωση λογιστικών προτύπων έναντι των εθνικών λογιστικών αρχών συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς και της άντλησης κεφαλαίων. Ενισχύεται η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και παράλληλα διευκολύνεται ο ανταγωνισμός των οικονομικών οντοτήτων στην εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων.

1.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Ιστορική Αναδρομή

Το 1973 ιδρύθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) στην οποία συμμετείχαν η Αυστραλία, ο Καναδάς, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιαπωνία, το Μεξικό, η Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ιρλανδία και οι ΗΠΑ.

Η πρώτη αυτή ενέργεια κοινής σύγκλισης οικονομικών και λογιστικών οργανισμών αποσκοπούσε στην έκδοση προτύπων για όλες τις χώρες, τα οποία ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards – IAS).

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – IASC λειτούργησε έως το 2001 οπότε και ανασυστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός από το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Η IASC μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB) προκειμένου να εναρμονιστεί λεκτικά η επωνυμία με την αντίστοιχη της αμερικανικής οργάνωσης (FASB). Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αποτελεί μια ανεξάρτητη αρχή που έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών επίσημων εγγράφων. Το 2010 το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASCF) μετονομάστηκε σε Ίδρυμα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS Foundation).

Τα κύρια σώματα που απαρτίζουν την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – IASC είναι οι Θεματοφύλακες (Trustees), το Συμβούλιο (Monitoring Board), το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council), το οποίο μετονομάστηκε σε Συμβουλευτικό Συμβούλιο Δ.Π.Χ.Α., και η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee.¹

1.3 Σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι να διαμορφώνει και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα τα οποία πρέπει να τηρούνται κατά τη σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και να προωθεί την αποδοχή και τήρηση αυτών των προτύπων. Επιπρόσθετα, το Συμβούλιο εργάζεται για τη συνεχή βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων και των διαδικασιών των Προτύπων που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

¹ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Θεωρία και Εφαρμογές, Νεγκάκης Χρήστος

Στα πλαίσια δημιουργίας λογιστικών προτύπων που θα είναι ευρέως αποδεκτά το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων συνεργάζεται με τις αντίστοιχες αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου (ASB) και των ΗΠΑ (FASB) καθώς και με τον Διεθνή Οργανισμό Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (International Organization of Securities Commission – IOSCO). Απώτερος στόχος αυτής της συνεργασίας είναι η κάλυψη των τρεχουσών αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων καθώς και η απρόσκοπτη ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς.

1.4 Διαδικασία Έκδοσης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Διερμηνειών

Η διαδικασία έκδοσης ενός Δ.Π.Χ.Α. που ακολουθείται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαιτεί τη δημόσια διαβούλευση του προτύπου. Η θεματολογία των προτύπων προκύπτει μετά από συνεργασία με διάφορους φορείς. Όταν προτείνεται ένα συγκεκριμένο θέμα το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξετάζει τους εξής παράγοντες:

- Την έλλειψη στον υφιστάμενο τρόπο χρηματοοικονομικής αναφοράς
- Τη σπουδαιότητα του προτεινόμενου θέματος για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων
- Τον αριθμό των οικονομικών οντοτήτων που ενδέχεται να επηρεαστούν από την έγκριση του συγκεκριμένου θέματος και τον βαθμό επιρροής ορισμένων θεσμικών πλαισίων σε σύγκριση με άλλα
- Την επίδραση της εφαρμογής της πρότασης στα αποτελέσματα των οικονομικών οντοτήτων

Αρχικά δημοσιεύεται ένα προσχέδιο του προτύπου, το οποίο έχει περίπου την ίδια μορφή με ένα πρότυπο. Το προσχέδιο αυτό αποτελεί το βασικό μέσο διαβούλευσης για την έκδοση του νέου προτύπου ή την αναθεώρηση ενός υφιστάμενου και η ανάπτυξή του γίνεται μέσω δημόσιων συνεδριάσεων του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Αφού επιτευχθεί συμφωνία για τα τεχνικά ζητήματα που αφορούν το προσχέδιο, προετοιμάζεται ένα πρότυπο στο οποίο ανακεφαλαιώνονται τα βήματα που έγιναν κατά την ανάπτυξη των προτάσεων, συμπεριλαμβανομένων των συμπερασμάτων που προέκυψαν,

επιβεβαιώνονται οι λόγοι που το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν θεώρησε απαραίτητο να σχηματιστεί συμβουλευτική ομάδα ή να διενεργηθεί έρευνα, και τέλος προτείνεται η προβλεπόμενη περίοδος διαβούλευσης του προσχεδίου.

Εφόσον θεωρηθεί πως έχουν επιλυθεί όλα τα ζητήματα τότε το τεχνικό προσωπικό ξεκινά την προετοιμασία του προσχεδίου ώστε να τεθεί σε ψηφοφορία. Στη συνέχεια το πρότυπο εισέρχεται στη διαδικασία οριστικοποίησης κατά την οποία πρέπει να έχει ορισμένα υποχρεωτικά μέρη, όπως τις αρχές και τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής, τους όρους που καθορίζονται στο πρότυπο, καθώς και την ημερομηνία έναρξης ισχύος και τις μεταβατικές παραγράφους.

Όταν εκδίδεται ένα νέο πρότυπο ή μια αναθεώρηση ενός ήδη υπάρχοντος, αυτό συνοδεύεται από αναθεωρήσεις σε άλλα πρότυπα που αποτελούν συνέπεια των νέων απαιτήσεων και ονομάζονται «επακόλουθες τροποποιήσεις». Μετά την έκδοση και οριστικοποίηση του προτύπου τα μέλη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το τεχνικό προσωπικό συναντούν τα ενδιαφερόμενα μέρη και φορείς ώστε να βοηθήσουν στην κατανόηση των θεμάτων που έχουν προκύψει από την πρακτική εφαρμογή του προτύπου.

Όσον αφορά τις Διερμηνείες των προτύπων, συντάσσονται από την Επιτροπή Διερμηνειών και επικυρώνονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η διαδικασία έκδοσης μιας διερμηνείας είναι αντίστοιχη με αυτή ενός προτύπου. Απαιτείται καταρχάς δημοσίευση ενός προσχεδίου και ακολουθεί διαβούλευση από όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Μια διερμηνεία περιλαμβάνει:

- Περίληψη των θεμάτων που αναπτύσσονται
- Συμφωνία που επιτεύχθηκε για τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό
- Παραπομπές σε σχετικά Δ.Π.Χ.Α., μέρη του πλαισίου κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλων δηλώσεων που έχουν συνταχθεί για να στηρίξουν τη συμφωνία
- Ημερομηνία μετάβασης και αντίστοιχες διατάξεις²

² Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Θεωρία και Εφαρμογές, Νεγκάκης Χρήστος

1.5 Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Το εννοιολογικό πλαίσιο των Δ.Π.Χ.Α. αφορά τις βασικές έννοιες που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να αξιολογήσουν την πληροφόρηση που τους παρέχεται. Το πλαίσιο κατέχει επικουρικό ρόλο ως εργαλείο ανάπτυξης νέων Δ.Π.Χ.Α. και αναμόρφωσης ήδη υπαρχόντων. Όλες οι πτυχές με τις οποίες ασχολείται το πλαίσιο πηγάζουν από τον αντικειμενικό σκοπό της χρηματοοικονομικής αναφοράς: να παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες σχετικά με την οικονομική οντότητα, οι οποίες είναι χρήσιμες για τους υφιστάμενους και δυνητικούς επενδυτές, τους δανειστές και λοιπούς πιστωτές, κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικά με την παροχή οικονομικών πόρων στην οικονομική οντότητα.

Οι θεμελιώδεις παραδοχές που χαρακτηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις είναι η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων και η συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Σύμφωνα με την πρώτη αρχή τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται, όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή τους, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των λογιστικών περιόδων που αφορούν. Σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την παραδοχή πως η οικονομική οντότητα θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της για το προβλεπόμενο μέλλον. Συνεπώς, τεκμαίρεται πως η οικονομική οντότητα δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να ρευστοποιήσει ή να περικόψει σημαντικά την κλίμακα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της.

Το πλαίσιο καθορίζει επίσης τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων που καθιστούν τις οικονομικές πληροφορίες χρήσιμες για τους χρήστες τους, τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- **Συνάφεια**

Για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες έχουν την ιδιότητα της συνάφειας όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας τους να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα και μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν και να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους.

- **Σημαντικότητα**

Τα οικονομικά στοιχεία είναι σημαντικά εάν η παράλειψη ή η παραποίηση τους επηρεάζει τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων

- **Ακριβοδίκαιη εικόνα/εύλογη παρουσίαση**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν ορθά την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας. Τα οικονομικά στοιχεία που παρουσιάζονται πρέπει να είναι πλήρη, ουδέτερα και αξιόπιστα, δηλαδή απαλλαγμένα από σφάλμα.

- **Συγκρισιμότητα**

Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν διαχρονικά τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας, καθώς και τις οικονομικές καταστάσεις ξεχωριστών οντοτήτων. Συνεπώς η επιμέτρηση και η απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων πρέπει να γίνεται με συστηματικό τρόπο.

- **Κατανοητότητα**

Οι παρεχόμενες από τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες. Έτσι, θεωρείται πως οι χρήστες διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.

- **Σύνεση**

Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι αβεβαιότητες που περιβάλλουν διάφορα γεγονότα πρέπει να γνωστοποιούνται με την επίδειξη σύνεσης. Η σύνεση είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας ώστε να γίνουν οι αναγκαίες εκτιμήσεις κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας και να αποφευχθεί υπερεκτίμηση ή υποεκτίμηση.

- **Ουσία πάνω από τον τύπο**

Οι πληροφορίες είναι αναγκαίο να αποδίδονται και να παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική πραγματικότητά τους και όχι μόνο με την νομική τους μορφή.

- **Έγκυρη πληροφόρηση**

Τα οικονομικά στοιχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη χρονική στιγμή που θα τους επηρεάσει στη λήψη μιας απόφασης.

1.6 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνωρίζοντας τη σπουδαιότητα δημιουργίας μιας κοινής οικονομικής αγοράς που θα επέτρεπε την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη, υιοθέτησε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Προκειμένου να βελτιωθεί η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των κοινοτικών οντοτήτων, να προστατευτούν οι επενδυτές, να διατηρείται κλίμα εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές, να λειτουργεί αποδοτικότερα και αποτελεσματικότερα η κεφαλαιαγορά, να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, καθώς και οι κοινοτικές οντότητες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων, η Ευρωπαϊκή Ένωση προχώρησε στην καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) αρ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου από το έτος 2005 οι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ευρωπαϊκές οικονομικές οντότητες θα καταρτίζουν και θα παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αντικαταστάθηκαν, λοιπόν, τα διάφορα εθνικά πρότυπα που χρησιμοποιούνταν μέχρι τότε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτυγχάνοντας την εναρμόνιση των λογιστικών αρχών μεταξύ των κρατών-μελών και ωθώντας τρίτες χώρες που συναλλάσσονταν με τα κράτη-μέλη στην υιοθέτηση και εφαρμογή τους. Ακολούθησε μια σειρά από Κανονισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αναφέρονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και στις Διερμηνείες.

1.7 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες δημιουργήθηκαν μέσα από την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και της κείμενης νομοθεσίας ακολουθώντας το γάλλο - γερμανικό μοντέλο λογιστικής τυποποίησης. Μέσα από την εφαρμογή των αρχών αυτών θεωρήθηκε πως εξασφαλιζόταν μια ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των πρακτικών λογιστικών θεμάτων και κατ' επέκταση μια αντικειμενικότερη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Οι γενικές λογιστικές αρχές και κανόνες καθιερώθηκαν νομοθετικά από:

- Τον Ν.4308/14 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα»
- Τον Ν.2190/20 «Περί Ανωνύμων Εταιριών»
- Τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
- Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)
- Την 4^η Οδηγία της Ε.Ε.³

Η υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. επήλθε για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών οντότητες τον Ιανουάριο του 2005 σύμφωνα με τον Ν.2992/2002. Ωστόσο, ορισμένες εταιρίες εισηγμένες στο χρηματιστήριο εφάρμοζαν τα Δ.Λ.Π. πριν γίνει υποχρεωτική η εφαρμογή τους, όπως π.χ. Εμπορική Τράπεζα, ΟΠΑΠ, Ελληνικά Πετρέλαια κ.α.. Εξάλλου, ανώνυμες εταιρίες μη εισηγμένες έχουν προαιρετικά τη δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. εφόσον το αποφασίσει η Γενική Συνέλευση.

Σύμφωνα με τον Ν.2992/2002 οι δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, την Κατάσταση Ταμιακών Ροών και τις Σημειώσεις. Οι Οικονομικές Καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν τόσο τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των μητρικών εταιριών όσο και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα την υποχρεωτική σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. από τις συνδεδεμένες με την μητρική εταιρία οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας.

Επιπλέον, σύμφωνα με τον Ν.3296/2004 οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., όπως προβλέπει ο Κανονισμός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οδηγεί στο να ανταγωνίζονται οι ελληνικές οντότητες τις αλλοδαπές σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση πόρων στις κοινοτικές και διεθνείς κεφαλαιαγορές. Ακόμη διευκολύνεται και προάγεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών τους καταστάσεων με τις αντίστοιχες καταστάσεις εταιριών εισηγμένων σε χρηματιστήρια του εξωτερικού.

³ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές, Νεγκάκης Χρήστος

1.8 Σκοπός Διπλωματικής

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η εξέταση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 «Φόροι Εισοδήματος», το πλαίσιο και οι επιπτώσεις εφαρμογής του στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων. Παρατίθεται και μελετάται το περιεχόμενο του Δ.Λ.Π. 12, καθώς και η προσαρμογή του στην ελληνική λογιστική πραγματικότητα με τον Ν.4308/14. Με υποστηρικτικό εργαλείο την επισκόπηση άρθρων εγχώριας και διεθνούς βιβλιογραφίας διερευνάται η επίδραση υιοθέτησης της αναβαλλόμενης φορολογίας στην αξία της οντότητας, ο ρόλος της στη χειραγώγηση κερδών και στην παραποίηση αποτελεσμάτων, καθώς και η επίδραση της εφαρμογής της σε τραπεζικά ιδρύματα, στοιχεία τα οποία και συνθέτουν τα ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας.

1.9 Δομή Διπλωματικής

Στο παρόν κεφάλαιο μνημονεύονται οι λόγοι που κατέστησαν αναγκαία την εφαρμογή ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο. Αναφέρεται η ιστορική διαδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα κύρια όργανα κατάρτισής τους καθώς και η διαδικασία έκδοσής τους. Τέλος, επισημαίνεται η υιοθέτησή τους στην ευρωπαϊκή και ελληνική πραγματικότητα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση όπου παρατίθενται άρθρα και μελέτες σχετικά με την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Το τρίτο κεφάλαιο πραγματεύεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φορολογία εισοδήματος». Επιπλέον, παρουσιάζεται η αναβαλλόμενη φορολογία όπως ορίζεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που τέθηκαν σε ισχύ με τον Ν.4308/14.

Στο τέταρτο κεφάλαιο ανακεφαλαιώνονται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την παρούσα εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται άρθρα της διεθνούς βιβλιογραφίας που πραγματεύονται τις επιπτώσεις της εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και ειδικότερα της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας.

2.2 Επίδραση εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Οι Christopher S. Armstrong, Mary E. Barth, Alan D. Jagolinzer and Edward J. Riedl⁴ (2010) διεξήγαγαν έρευνα στην οποία μελετούν την αντίδραση των ευρωπαϊκών χρηματιστηριακών αγορών σε γεγονότα που σχετίζονται με την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α.. Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. από τις ευρωπαϊκές οντότητες αποτέλεσε ορόσημο για τη σύγκλιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Σύμφωνα με την έρευνα θετικό αντίκτυπο παρουσίασαν οι επιχειρήσεις οι οποίες πριν την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. παρείχαν χρηματοοικονομικές πληροφορίες χαμηλής ποιότητας και εμφάνιζαν ασυμμετρία στην πληροφόρηση. Αυτό οφείλεται στο ότι οι επενδυτές προσδοκούσαν οφέλη από την υιοθέτησή τους. Αντίθετα, αρνητική επίδραση εμφάνισαν οι οντότητες που έδρευαν σε χώρες με αυστηρή νομοθεσία. Παράλληλα διαπιστώθηκε θετική αντίδραση και σε οντότητες που παρείχαν υψηλής ποιότητας πληροφορίες πριν την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α., αφού οι επενδυτές και σε αυτή την περίπτωση ανέμεναν τα οφέλη της υιοθέτησής τους.

⁴ Christopher S. Armstrong, Mary E. Barth, Alan D. Jagolinzer, and Edward J. Riedl (2010) Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*: January 2010, Vol. 85, No. 1, pp. 31-61.

Η έρευνα των Rita W. Y. Yip and Danqing Young⁵ (2012) εξετάζει την επιρροή των Δ.Π.Χ.Α. στη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μεταξύ 17 χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα αποτελέσματα της μελέτης τους υποδηλώνουν πως η υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. βελτίωσε τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών μεταξύ χωρών χωρίς να αλλοιώνει το περιεχόμενό τους. Σε αυτή την κατεύθυνση συνέβαλλαν τόσο η σύγκλιση των λογιστικών αρχών όσο και η παροχή υψηλής ποιότητας πληροφοριών που πηγάζουν από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α..

Το άρθρο των Hans B. Christensen, Edward Lee, Martin Walker & Cheng Zeng⁶ (2015) αναφέρεται στην ποιότητα των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων μετά την εθελοντική ή υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α.. Εστιάζει κυρίως στις πληροφορίες που σχετίζονται με την κερδοφορία, τη ζημία και την αξία της επιχείρησης. Η έρευνα καταλήγει πως οι οντότητες που υιοθέτησαν εθελοντικά τα Δ.Π.Χ.Α. πριν την υποχρεωτική εφαρμογή τους βελτίωσαν σημαντικά αυτούς τους τομείς. Αντίθετα, οντότητες που είχαν στενή σχέση με το τραπεζικό σύστημα και με μετόχους που γνωρίζουν πληροφορίες από εσωτερικές πηγές είχαν λιγότερα κίνητρα να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Α.. Επομένως, όσον αφορά στην ποιότητα των πληροφοριών, τα κίνητρα των οντοτήτων για την πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι βαρύνουσας σημασίας στη διαδικασία υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α..

Η έρευνα των J. Horton, G. Serafim, I. Serafeim⁷ (2012) πραγματεύεται την επίδραση της υποχρεωτικής υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α. στο πληροφοριακό περιβάλλον των οντοτήτων. Τα αποτελέσματα της μελέτης καταδεικνύουν πως η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. οδηγεί σε μείωση των σφαλμάτων πρόβλεψης και το μέγεθος της μείωσης αυτής απορρέει από τις διαφορές μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α. και των εγχώριων λογιστικών κανόνων και αρχών. Η ύπαρξη αυτών των διαφορών ενισχύει το συμπέρασμα πως η μείωση των σφαλμάτων πηγάζει από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. και όχι από τυχαίους παράγοντες. Σύμφωνα με την έρευνα, η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. βελτίωσε την ποιότητα της πληροφόρησης και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών μεγεθών.

⁵ Rita W. Y. Yip and Danqing Young (2012) Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability?. *The Accounting Review*: September 2012, Vol. 87, No. 5, pp. 1767-1789.

⁶ Hans B. Christensen, Edward Lee, Martin Walker & Cheng Zeng (2015) Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption?, *European Accounting Review*, Pages 31-61

⁷ J. Horton, G. Serafim, I. Serafeim (2012) Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment? *Contemporary Accounting Research* Volume 30, Issue 1, Pages 388-423

Οι Vedran Capkun, Dan Collins, Thomas Jeanjean⁸ (2016) εξετάζουν την επίδραση της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. στην εμφάνιση κερδοφορίας στις οικονομικές οντότητες. Υποστηρίζουν πως η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. από τις ευρωπαϊκές οντότητες οδήγησε στην ηθελημένη διαστρέβλωση των κερδών και στη μείωση των διακυμάνσεων των αποτελεσμάτων λόγω της ευελιξίας των λογιστικών χειρισμών που παρέχουν τα πρότυπα, καθώς και εξαιτίας της έλλειψης σαφών οδηγιών στην εφαρμογή τους.

2.3 Επίδραση Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Οι Cheryl Chang, Kathleen Herbohn, Irene Tutticci⁹ (2009) στην έρευνά τους καταγράφουν θετική σχέση μεταξύ των αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και της αξίας της επιχείρησης χρησιμοποιώντας το μοντέλο των επιπέδων. Παράλληλα, καταλήγουν πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αντανακλούν μελλοντικές πληρωμές φόρων. Επίσης, η έρευνά τους οδηγεί στο συμπέρασμα πως το υπόλοιπο των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων παρέχει αρνητικό μήνυμα στην αγορά σχετικά με τη μελλοντική κερδοφορία των οντοτήτων.

Στην έρευνα που πραγματοποίησαν οι Stephen Gregory Lynn, Chandra Seethamraju and Ananth Seetharaman¹⁰ (2008) χρησιμοποίησαν δείγμα από οικονομικές οντότητες του Ηνωμένου Βασιλείου για να καταλήξουν και αυτοί στην ύπαρξη θετικής συσχέτισης ανάμεσα στην τιμή της μετοχής της οντότητας και τις αναγνωρισμένες ή μη αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

Αντίστοιχα, στην έρευνα της Angeliki D. Samara¹¹ (2014) εξετάζεται το πληροφοριακό περιεχόμενο των στοιχείων αναβαλλόμενου φόρου αναφορικά με τις τιμές των μετοχών. Η μελέτη χρησιμοποιεί ένα δείγμα ελληνικών εισηγμένων εταιρειών και καταλήγει στο συμπέρασμα πως τα στοιχεία του αναβαλλόμενου φόρου παρέχουν πληροφορίες τις

⁸ Vedran Capkun, Dan Collins, Thomas Jeanjean (2016) The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): A closer look at competing explanations Journal of Accounting and Public Policy Volume 35, issue 4 July–August 2016, Pages 352-394

⁹ Cheryl Chang, Kathleen Herbohn, Irene Tutticci (2009) Market's Perception of Deferred Tax Accruals, Accounting & Finance volume 49, issue 4, pages 645-673

¹⁰ Stephen Gregory Lynn, Chandra Seethamraju, and Ananth Seetharaman (2008) Incremental Value Relevance of Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the United Kingdom. The Journal of the American Taxation Association: Fall 2008, Vol. 30, No. 2, pp. 107-130.

¹¹ Στην έρευνα της Angeliki D. Samara¹¹ (2014) Assessing the Relevance of Differed Tax Item: Evidence from loss firms during the financial crisis. The Journal of Economic Asymmetries, Vol. 11, June 2014, Pages 138-145

οποίες οι επενδυτές θεωρούν χρήσιμες. Συγκεκριμένα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που αναγνωρίζουν οι οντότητες σχετίζονται αρνητικά με την τιμή των μετοχών.

Οι Theodore E. Christens, Gyung H. Paik, Earl K. Stice¹² (2008) εστίασαν στο γεγονός πως ορισμένες οικονομικές οντότητες προκειμένου να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία παραποιούν την αναμενόμενη μελλοντική εισροή εσόδων ούτως ώστε να καλυφθεί η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αλλοιώνουν στοιχεία που σχετίζονται με την αναστροφή των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αποτέλεσμα να οδηγούμαστε σε παραποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Οι Ettredge, Sun, Lee and Anandarajan¹³ (2008) ασχολήθηκαν στην έρευνά τους με την ύπαρξη απάτης στην παρουσίαση των κερδών των οικονομικών οντοτήτων. Εξέτασαν το φαινόμενο της υπερεκτίμησης των εσόδων σε σχέση με μεταβλητές που αφορούν την αναβαλλόμενη φορολογία (έξοδο) και τη διαφορά λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος. Τα αποτελέσματα της έρευνας που εξήχθησαν από μελέτη 65 εταιριών καταδεικνύουν πως υφίσταται υψηλή συσχέτιση μεταξύ των μεταβλητών της αναβαλλόμενης φορολογίας και της ύπαρξης απάτης κατά το έτος που διεπράχθη η απάτη. Αντίθετα, οι μεταβλητές που αφορούν τη διαφορά λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος στερούνται παρόμοιας ερμηνευτικής ισχύος. Προτείνουν επομένως, οι μεταβλητές που βασίζονται στην αναβαλλόμενη φορολογία να αποτελέσουν και μέτρο ανίχνευσης παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων.

Η έρευνα των Jeyapalan Kasipilla, Sakthi Mahenthiran¹⁴ (2013) αφορά Μαλαισιανές εισηγμένες εταιρίες που χρησιμοποιούν τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας για να αποφύγουν ενδεχόμενη μείωση της κερδοφορίας τους. Επιπλέον, εξετάζει το βαθμό της επίδρασης της κυβερνητικής πολιτικής στον περιορισμό της χειραγώγησης των κερδών μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας. Αναλύοντας δείγμα 221 εταιριών η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα πως πράγματι υφίσταται χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας για την αποφυγή παρουσίασης μειωμένης κερδοφορίας, καθώς επίσης πως η έκταση της

¹² Theodore E. Christens, enGyung H. Paik, Earl K. Stice (2008) Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance, *Journal of Bussiness Finance & Accounting*, Volume 35, Issue 5-6, June/July 2008, Pages 601-625

¹³ michael l. ettredge, lili sun, picheng lee, and asokan a. anandarajan (2008) is earnings fraud associated with high deferred tax and/or book minus tax levels?. *auditing: a journal of practice & theory*: may 2008, vol. 27, no. 1, pp. 1-33.

¹⁴ Jeyapalan Kasipilla, Sakthi Mahenthiran, Deferred taxes, earnings management, and corporate governance: Malaysian evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 9, Issue 1, June 2013, Pages 1-18

χειραγώγησης αυτής αποτελεί συνισταμένη της ιδιοκτησίας και του Διοικητικού Συμβουλίου των οικονομικών οντοτήτων.

Στη μελέτη που πραγματοποίησε ο Rick C. Laux¹⁵ (2013) εξετάζει αν η αναβαλλόμενη φορολογία παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη μελλοντική πληρωμή φόρων και το βαθμό επίδρασης του χρόνου αναστροφής. Η ανάλυση αποδεικνύει πως ενώ οι αναβαλλόμενοι φόροι παρέχουν όντως πληροφορίες για τις μελλοντικές πληρωμές φόρων, η πληροφόρηση αυτή είναι ελάσσονος σημασίας. Επιπλέον, η σχέση μεταξύ των αναβαλλόμενων φόρων και των μελλοντικών φορολογικών πληρωμών εμφανίζει ασυμμετρία. Αναβαλλόμενοι φόροι, που σχετίζονται με προσωρινές διαφορές που περιλαμβάνονται στα λογιστικά κέρδη πριν το φορολογητέο εισόδημα, συνδέονται με μελλοντικές πληρωμές φόρων. Αντίθετα, αναβαλλόμενοι φόροι, που σχετίζονται με προσωρινές διαφορές που περιλαμβάνονται στα λογιστικά κέρδη μετά το φορολογητέο εισόδημα, δεν συνδέονται με μελλοντικές πληρωμές φόρων. Τέλος, σύμφωνα με την έρευνα, η αύξηση του υπολοίπου των λογαριασμών αναβαλλόμενης φορολογίας δεν αναβάλλει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων.

Αξίζει να σημειωθεί πως η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας έχει απασχολήσει σε μεγάλο βαθμό τους ερευνητές και στη μεθοδευμένη χρήση της από τραπεζικά ιδρύματα για την κάλυψη των αναγκών τους. Ο Doulgas J. Skinner¹⁶ (2008) μελέτησε το ρόλο της αναβαλλόμενης φορολογίας στην οικονομική κρίση των ιαπωνικών τραπεζών. Οι ιαπωνικές αρχές προκειμένου να μη διακυβευτεί η φερεγγυότητα των τραπεζών χρησιμοποίησαν την αναβαλλόμενη φορολογία στα πλαίσια μιας στρατηγικής ανεκτικότητας. Έτσι, οι μεγαλύτερες ιαπωνικές τράπεζες αναγνώρισαν το 1998 περίπου 55 δις δολάρια αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία, ώστε να ενισχυθεί το απαραίτητο ρυθμιστικό κεφάλαιο. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποδεικνύουν την ευελιξία και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τη διαστρέβλωση του τρόπου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α..

Η μελέτη των Anestis C. Ladas, Christos I. Negkakis and Angeliki D. Samara¹⁷ (2017) εξετάζει τη σχέση μεταξύ κεφαλαιακής δομής, κινδύνου απότομης πτώσης τιμής μετοχής και αναβαλλόμενης φορολογίας σε τραπεζικά ιδρύματα. Χρησιμοποιώντας ένα

¹⁵ Rick C. Laux (2013) The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments. *The Accounting Review*: July 2013, Vol. 88, No. 4, pp. 1357-1383.

¹⁶ Doulgas J. Skinner (2008) The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis. *Journal of Accounting and Economics* Volume Doulgas 46, Issues 2–3, December 2008, Pages 218-239

¹⁷ Anestis C. Ladas, Christos I. Negkakis and Angeliki D. Samara (2017), Accounting Quality Deferred tax and Risk in the Banking Industry, *International Journal of Banking, Accounting and Finance*, Vol. 8, No 1

δείγμα τραπεζών που εδρεύουν στην Ευρωζώνη, η έρευνα καταδεικνύει πως η ύπαρξη αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων οδηγεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, σε συνάρτηση με την κεφαλαιακή διάρθρωση, σε μελλοντικό κίνδυνο πτώσης των τιμών των μετοχών. Το αποτέλεσμα αυτό συναντάται κυρίως σε τραπεζικά ιδρύματα της νότιας Ευρώπης. Τράπεζες με αυξημένα ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που εδρεύουν σε χώρες που πλήττονται από την οικονομική κρίση έχουν μικρότερο μελλοντικό κίνδυνο διολίσθησης της τιμής της μετοχής τους, εφόσον η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.. Αντίθετα, για τις τράπεζες που αντιμετωπίζουν προβλήματα κεφαλαιακής διάρθρωσης και εδρεύουν σε χώρες που βιώνουν οικονομική κρίση τα υψηλά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων οδηγούν σε αυξημένο κίνδυνο απότομης πτώσης της τιμής των μετοχών τους.

Μια ακόμη μελέτη των Anestis C. Ladas, Christos I. Negkakis and Angeliki D. Samara¹⁸ (2017) διερευνά την πιστοληπτική ικανότητα των τραπεζικών ιδρυμάτων σε σχέση με τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Στη διάρκεια της χρηματοπιστωτικής κρίσης, μεγάλος αριθμός τραπεζικών ιδρυμάτων υπέστη λογιστικές ζημίες, γεγονός που οδήγησε στην αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων. Ωστόσο, η ύπαρξη αναβαλλόμενων περιουσιακών στοιχείων επηρεάζει αρνητικά την πιστοληπτική ικανότητα των τραπεζών. Η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα πως ο μελλοντικός πιστωτικός κίνδυνος σχετίζεται με την αναβαλλόμενη φορολογία και ειδικότερα τράπεζες με υψηλή μόχλευση και υψηλές αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις παρουσιάζουν υψηλότερο μελλοντικό πιστωτικό κίνδυνο.

2.4 Συμπεράσματα

Στην παραπάνω βιβλιογραφική επισκόπηση καταγράφηκαν έρευνες και μελέτες σχετικές με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς και ειδικότερα με την αναβαλλόμενη φορολογία.

Μέσα από τις έρευνες που σχετίζονται με την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. προκύπτει το συμπέρασμα πως η εφαρμογή τους συνέβαλλε στην ορθότερη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, στη βελτίωση της συγκρισιμότητας οντοτήτων που εδρεύουν

¹⁸ Anestis C. Ladas, Christos I. Negkakis and Angeliki D. Samara (2017), The Effects of the Financial Crisis on the Creditworthiness of Banks, The Greek Dept Crisis, pp 109-128

σε διαφορετικές χώρες και στη μείωση των σφαλμάτων πρόβλεψης. Ωστόσο, δεν λείπουν και οι περιπτώσεις χειραγώγησης λογιστικών κανόνων που στοχεύουν στην παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα άρθρα που αφορούν στην αναβαλλόμενη φορολογία καταδεικνύουν αφενός τη θετική σχέση των αναβαλλόμενων περιουσιακών απαιτήσεων με την τιμή της μετοχής των οντοτήτων και αφετέρου την αρνητική σχέση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων με την τιμή της μετοχής. Επισημαίνουν ακόμη, ότι σε ορισμένες περιπτώσεις η αναβαλλόμενη φορολογία συνδέεται με τη χειραγώγηση των κερδών και την αλλοίωση των οικονομικών καταστάσεων, γεγονός που την καθιστά εργαλείο ανίχνευσης ενδεχόμενης παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, διαπιστώνουν τη χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τραπεζικά ιδρύματα για τη διασφάλιση της βιωσιμότητάς τους. Καταλήγουν στο συμπέρασμα πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που αναγνωρίζουν οι τράπεζες επηρεάζουν αρνητικά την πιστοληπτική τους ικανότητα, καθώς και πως οι υψηλές αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, σε συνδυασμό με προβλήματα κεφαλαιακής διάρθρωσης, οδηγούν σε αυξημένο κίνδυνο απότομης πτώσης της τιμής των μετοχών τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος» πραγματεύεται τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και απεικόνιση του συνόλου των επιβαλλόμενων φόρων σε μια οικονομική οντότητα.

Το Πρότυπο εισάγει την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, εξετάζει τις διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος, αναγνωρίζει την ύπαρξη αναβαλλόμενου φόρου, προσδιορίζει το περιεχόμενο των φορολογητέων και εκπεστέων προσωρινών διαφορών και παραθέτει τον τρόπο παρουσίασης του φόρου στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις από την οντότητα.

3.2 Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Βαρύνουσας σπουδαιότητας ζήτημα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος αποτελεί η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από:

- τη μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή τον μελλοντικό διακανονισμό της λογιστικής αξίας των υποχρεώσεων που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης

- συναλλαγές και γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας.¹⁹

3.3 Πεδίο Εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. 12 εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς κατά τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος. Στους φόρους εισοδήματος περιλαμβάνονται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο εσωτερικό και εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα της οντότητας. Επιπλέον, περιλαμβάνονται οι παρακρατούμενοι φόροι που είναι πληρωτέοι από μια θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία τη χρονική στιγμή της διανομής κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρησης των Κρατικών Επιχορηγήσεων (Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης») και με τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Ωστόσο, ασχολείται με τη λογιστική παρακολούθηση των προσωρινών διαφορών που ενδεχομένως προκύπτουν από τις προαναφερθείσες επιχορηγήσεις ή πιστώσεις.²⁰

3.4 Βασικές Αρχές του Δ.Λ.Π. 12

Το Δ.Λ.Π. 12 διέπεται από τις παρακάτω βασικές αρχές:

- 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, με ορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

¹⁹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

²⁰ Δ.Λ.Π. 12 §2 και §4

- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, είτε στα κέρδη ή στις ζημίες είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν σε αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, είτε στα κέρδη ή στις ζημίες είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα, για την περίοδο.
- 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.
- Σε μια συνένωση επιχειρήσεων η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση των επιχειρήσεων.

3.5 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Οι οικονομικές οντότητες που υιοθετούν τα Δ.Π.Χ.Α. συμμορφώνονται τόσο με τους κανόνες και τις πρακτικές που τα τελευταία ορίζουν, όσο και με τις φορολογικές διατάξεις και νόμους που διέπουν την χώρα που τις φορολογεί. Το λογιστικό αποτέλεσμα που εμφανίζει μια οικονομική οντότητα μετατρέπεται σε φορολογικό αποτέλεσμα μέσα από τη διαδικασία σύνταξης της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης. Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης αναφέρονται οι διαφορές μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος.

Οι διαφορές που θα προκύψουν μέσα από αυτή τη διαδικασία μπορεί να έχουν είτε προσωρινό χαρακτήρα (προσωρινές διαφορές) είτε μόνιμο χαρακτήρα (μόνιμες διαφορές). Το διακριτικό τους στοιχείο είναι η δυνατότητα να «αναστραφούν» μελλοντικά.

Οι μόνιμες διαφορές δεν δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας, καθώς αφορούν έσοδα ή έξοδα που επηρεάζουν μόνο το λογιστικό ή μόνο το φορολογικό αποτέλεσμα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα μόνιμης διαφοράς είναι τα αφορολόγητα έσοδα τα οποία αναγνωρίζονται στον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, αλλά δεν έχουν καμία επίδραση στο φορολογητέο αποτέλεσμα. Αντίθετα, οι προσωρινές διαφορές αναμένεται να αλλάξουν – αναστραφούν στο μέλλον και από αυτές θα προκύψει η αναβαλλόμενη φορολογία. Διακρίνονται σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές,

που οδηγούν σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, και σε εκπεστέες προσωρινές διαφορές που καταλήγουν σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε είναι υποχρέωση είτε απαίτηση, παρεμβάλλεται μεταξύ του φόρου εισοδήματος, που αποτελεί έξοδο-δαπάνη για τη χρήση, και του φόρου εισοδήματος, που αποτελεί την τρέχουσα υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές.

$$\text{Φόρος-Έξοδο} = \text{Τρέχων φόρος} + \text{Αναβαλλόμενος φόρος}^{21}$$

3.6 Φορολογική Βάση

Σύμφωνα με το Πρότυπο για να διαπιστωθεί η ύπαρξη αναβαλλόμενου φόρου, θα πρέπει να συγκριθεί η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση. Η προκύπτουσα διαφορά θα αποτελέσει την αναβαλλόμενη φορολογία.

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού αποτελεί το ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ισούται με τη λογιστική του αξία.²²

Για παράδειγμα, έστω πάγιο αξίας 100€. Για φορολογικούς σκοπούς έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις 30€ που έχουν εκπέσει στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους. Το απομένον κόστος θα εκπέσει σε μελλοντικές περιόδους ως απόσβεση ή μέσω μιας έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του παγίου είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του παγίου θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημία από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση είναι 70€.

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης προκύπτει εφόσον από τη λογιστική αξία της υποχρέωσης αφαιρεθεί κάθε ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται

²¹ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Ειδικά Θέματα, Νεγκάκης Χρήστος

²² Δ.Λ.Π. 12 §7

προκαταβολικά η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.²³

Για παράδειγμα, στις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 1000€. Το σχετικό έξοδο θα εκπέσει φορολογικά σε ταμειακή βάση και έτσι η φορολογική βάση των δεδουλευμένων είναι μηδέν. Επιπλέον, σε δεύτερο παράδειγμα, υπάρχει υποχρέωση δανείου με λογιστική αξία 1500€. Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες και επομένως η φορολογική του βάση είναι 1500€.

Όταν η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης παρουσιάζει δυσκολία προσδιορισμού, τότε λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή του Προτύπου: μια οικονομική οντότητα οφείλει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση(αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο) εφόσον αναμένεται ότι η ανάκτηση ή ο διακανονισμός του περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης) πρόκειται να προκαλέσει μεγαλύτερη(μικρότερη) μελλοντική πληρωμή φόρου σε σχέση με αυτή που θα προκαλούνταν εάν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες.²⁴

Φορολογική βάση στοιχείου Ενεργητικού = Λογιστική αξία + Μελλοντικά εκπεστέα ποσά – Μελλοντικά φορολογητέα ποσά

Φορολογική βάση Υποχρέωσης = Λογιστική αξία + Μελλοντικά φορολογητέα ποσά – Μελλοντικά εκπεστέα ποσά

3.7 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας

3.7.1 Προσωρινές Διαφορές

Οι προσωρινές διαφορές προκύπτουν από τις διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της αντίστοιχης λογιστικής τους αξίας. Διακρίνονται σε:

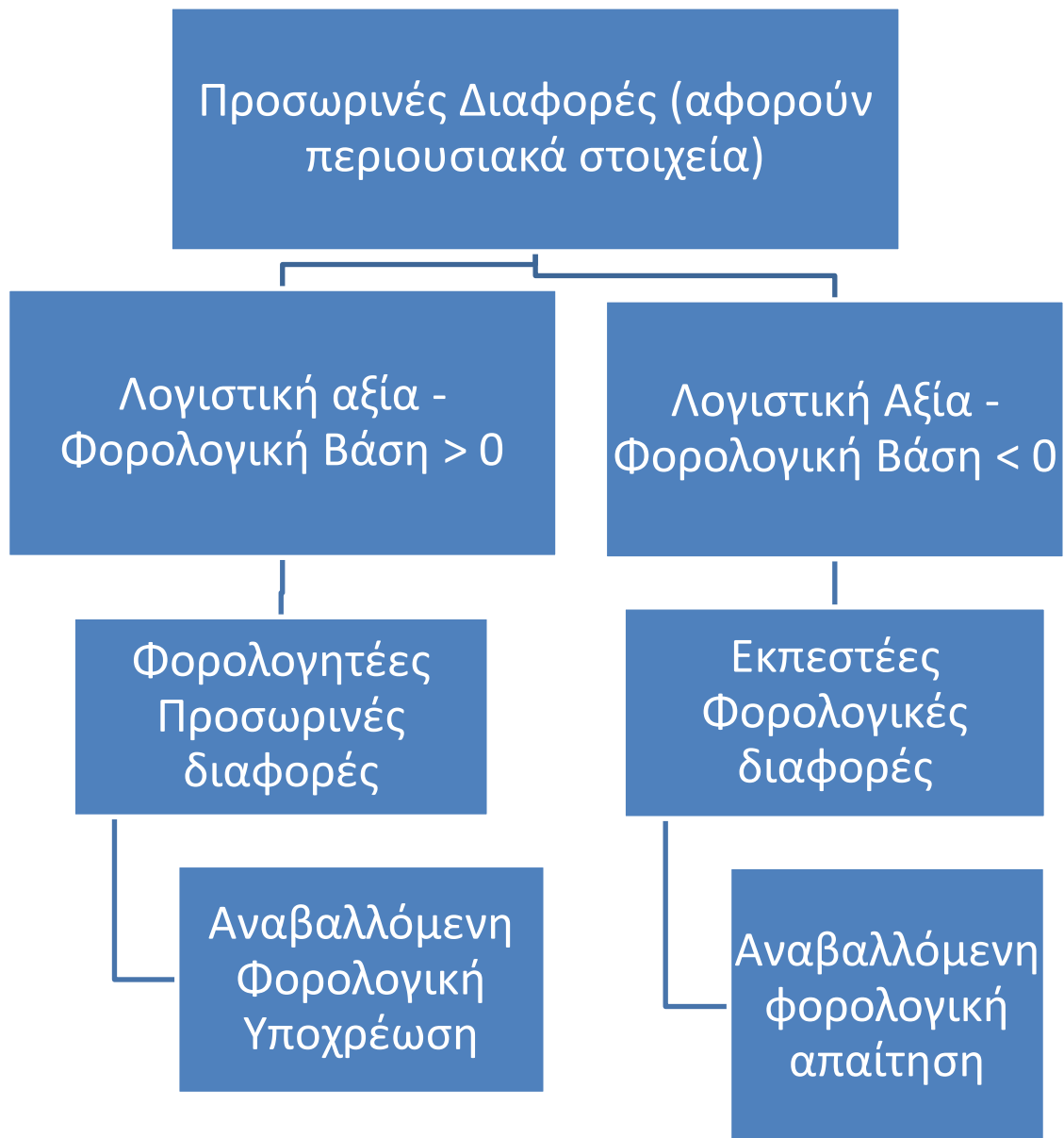
1. Φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και μελλοντική

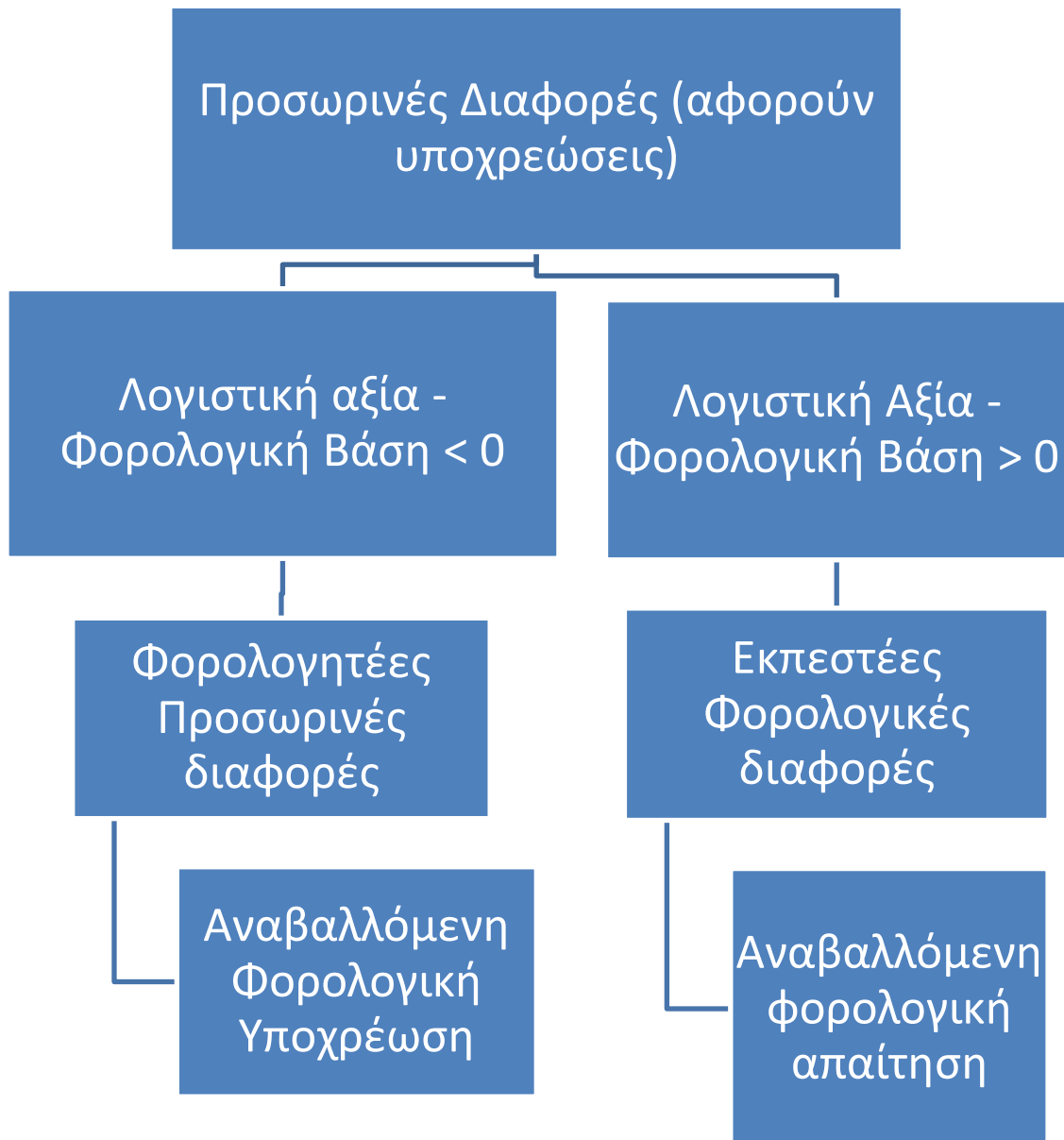
²³ Δ.Λ.Π. 12 §8

²⁴ Δ.Λ.Π. 12 §10

πληρωμή υψηλότερου φόρου μόλις η αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτηθεί ή διακανονιστεί

2. Εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και μελλοντική καταβολή χαμηλότερου φόρου μόλις η αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτηθεί ή διακανονιστεί. Προϋπόθεση αναγνώρισης εκπεστέας προσωρινής διαφοράς είναι η πιθανότητα μελλοντικού κέρδους, ώστε να συμψηφιστεί η απαίτηση με φορολογική υποχρέωση.





3.7.2 Φορολογικές Ζημιές και Πιστωτικοί Φόροι που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί

Για τη μεταφορά φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο έως το σημείο που αναμένεται να προκύψει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος ώστε να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και οι πιστωτικοί φόροι. Ισχύουν επομένως τα κριτήρια που απαιτούνται για την αναγνώριση φορολογικής απαίτησης που προκύπτει από εκπεστές προσωρινές διαφορές.

Αξίζει να σημειωθεί, ωστόσο, πως η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ένδειξη απουσίας μελλοντικού φορολογικού κέρδους. Συνεπώς, όταν η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, θα αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους, μόνο στο βαθμό που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή παρουσιάζεται άλλη πειστική απόδειξη πως θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι δύνανται να συμψηφιστούν από την οικονομική οντότητα. Σε αυτές τις περιπτώσεις απαιτείται γνωστοποίηση του ποσού του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και της φύσης της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή του.

3.7.3 Ενοποιημένες Καταστάσεις και Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενοποιημένη φορολογική δήλωση, όπου προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Διαφορετικά, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις εκάστης οικονομικής οντότητας του ομίλου.²⁵

Στις συνενώσεις επιχειρήσεων το προκύπτον κόστος κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης. Εάν οι φορολογικές τους βάσεις δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων, ή

²⁵ Δ.Λ.Π. 12 §11

επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο, τότε δημιουργούνται προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενο φόρο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία, αλλά η φορολογική του βάση παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, η οποία επηρεάζει την υπεραξία.²⁶

3.7.4 Υπεραξία

Ως υπεραξία ορίζεται η διαφορά που καταβάλλει ο αποκτών μιας οικονομικής οντότητας πάνω από την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτά κατά την αρχική αναγνώριση. Η υπεραξία, επομένως, είναι μια υπολειμματική αξία.

Πολλές φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία ως εκπεστέο έξοδο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής της βάσης αποτελεί φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Ωστόσο, το Πρότυπο δεν επιτρέπει την αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, καθώς αυτό θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.²⁷

Η απαγόρευση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ισχύει μόνο ως προς την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Μεταγενέστερες μειώσεις μη αναγνωρίσιμης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρούνται ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και επίσης δεν αναγνωρίζονται.²⁸

3.7.5 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Στην περίπτωση των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες η φορολογική βάση αντιστοιχεί συνήθως στο κόστος απόκτησης, ενώ η λογιστική αξία αντιστοιχεί στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της

²⁶ Δ.Λ.Π. 12 §19

²⁷ Δ.Λ.Π. 12 §21

²⁸ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Ειδικά Θέματα, Νεγκάκης Χρήστος

λογιστικής αξίας της υπεραξίας. Η λογιστική αξία των παραπάνω επενδύσεων ενδέχεται να διαφοροποιείται από τη φορολογική τους βάση, όπως για παράδειγμα σε περίπτωση ύπαρξης αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών, σε περίπτωση μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών όταν η μητρική εταιρία είναι εγκατεστημένη σε διαφορετική χώρα από τη θυγατρική και σε περίπτωση μείωσης της λογιστικής αξίας της επένδυσης στο ανακτήσιμο ποσό της.²⁹

Η οικονομική οντότητα προβαίνει στην αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, με εξαίρεση περιπτώσεις όπου η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο που αναστρέφεται η προσωρινή διαφορά και παράλληλα αναμένεται η μη αναστροφή της τελευταίας στο ορατό μέλλον.³⁰

Για το σύνολο των εκπεστέων προσωρινών διαφορών που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και από συμμετοχές σε κοινοπραξίες, όπως άλλωστε και στις υπόλοιπες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο εφόσον αναμένεται οι προσωρινές διαφορές να αναστραφούν στο εγγύς μέλλον και ταυτόχρονα αναμένεται ύπαρξη φορολογητέου κέρδους έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθεί η προσωρινή διαφορά.

3.8 Αποτίμηση

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αποτιμώνται για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί ή να ανακτηθεί από τις φορολογικές αρχές, σύμφωνα με τους θεσπισμένους φορολογικούς συντελεστές και νόμους μέχρι την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς.³¹

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν κατά τον διακανονισμό της

²⁹ Δ.Λ.Π. 12 §38

³⁰ Δ.Λ.Π. 12 §39

³¹ Δ.Λ.Π. 12 §46

υποχρέωσης ή του περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τους θεσπισμένους φορολογικούς συντελεστές και νόμους μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.³²

Σε περιπτώσεις που εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές στην κλίμακα του φορολογητέου εισοδήματος, τα αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο κέρδος ή ζημία των περιόδων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένεται να αναστραφούν.³³ Τέλος, σύμφωνα με το Πρότυπο, τα αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν επιτρέπεται να προεξοφληθούν.³⁴

3.9 Αναγνώριση Τρέχοντος και Αναβαλλόμενου Φόρου

Η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος ακολουθεί τον τρόπο λογιστικοποίησης της ίδιας της συναλλαγής ή του γεγονότος.³⁵

3.9.1 Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα έσοδα ή στα έξοδα και συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια, ή προκύπτει από συνένωση επιχειρήσεων.³⁶

Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας περιόδου, αλλά στο φορολογητέο κέρδος διαφορετικής περιόδου. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν τα έσοδα από τόκους, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης και τα μερίσματα που εισπράττονται με καθυστέρηση, τα οποία περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος στην περίοδο που αφορούν, αλλά στο φορολογητέο κέρδος σε ταμιακή βάση. Επιπρόσθετα, τα κόστη άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν κεφαλαιοποιηθεί,

³² Δ.Λ.Π. 12 §47

³³ Δ.Λ.Π. 12 §49

³⁴ Δ.Λ.Π. 12 §53

³⁵ Δ.Λ.Π. 12 §57

³⁶ Δ.Λ.Π. 12 §58

αποσβαίνονται στην κατάσταση συνολικών εσόδων, ενώ είχαν εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς όταν πραγματοποιήθηκαν.³⁷

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ενδέχεται να μεταβληθεί ακόμη και αν δεν υπάρχει μεταβολή στις σχετικές προσωρινές διαφορές. Αυτό μπορεί να προκύπτει από αλλαγή στους φορολογικούς συντελεστές και νόμους, από επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων και από αλλαγή του τρόπου ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο αναβαλλόμενος φόρος που θα προκύψει αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων εκτός από τις περιπτώσεις που αφορά στοιχεία τα οποία είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί εκτός αποτελεσμάτων.³⁸

3.9.2 Καταχώρηση εκτός αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος που αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων συνδέεται με στοιχεία που επίσης αναγνωρίζονται εκτός των κερδών ή ζημιών της περιόδου. Έτσι, ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία που καταχωρίζονται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα θα καταχωρίζεται επίσης στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, ενώ εκείνος που σχετίζεται με στοιχεία που αναγνωρίζονται απευθείας στην Καθαρή Θέση, θα αναγνωρίζεται επίσης απευθείας στην Καθαρή Θέση. Παράδειγμα αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας στα λοιπά συνολικά εισοδήματα είναι η μεταβολή της λογιστικής αξίας ενσώματου παγίου που δημιουργεί αποθεματικό αναπροσαρμογής. Παράδειγμα αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας στην καθαρή θέση αποτελεί η προσαρμογή της καθαρής θέσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 (μεταβολή λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη), καθώς και ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου.

Σε ορισμένες περιπτώσεις παρουσιάζεται δυσκολία προσδιορισμού του ποσού του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που σχετίζεται με στοιχείο το οποίο έχει αναγνωριστεί εκτός αποτελεσμάτων, όπως στην ύπαρξη κλιμακωτών φορολογικών συντελεστών, στη μεταβολή των φορολογικών συντελεστών και νόμων που επηρεάζουν ένα αναβαλλόμενο

³⁷ Δ.Λ.Π. 12 §59

³⁸ Δ.Λ.Π. 12 §60

περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που προηγουμένως είχε αναγνωριστεί εκτός αποτελεσμάτων, ή στην απόφαση αναγνώρισης ή μη αναγνώρισης αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου στο ακέραιο το οποίο συνδέεται με στοιχείο που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως εκτός αποτελεσμάτων. Σε αυτές τις περιπτώσεις η αναγνώριση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου βασίζεται σε μια εύλογη αναλογική κατανομή του φόρου με βάση τους ισχύοντες κανόνες ή με άλλο τρόπο, με σκοπό την ορθή κατανομή που θα εδράζεται στις ισχύουσες συνθήκες.³⁹

3.10 Αναβαλλόμενος Φόρος που προκύπτει από Συνένωση Επιχειρήσεων

Ως αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών έχει την πιθανότητα αναγνώρισης ενός αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου που προγενέστερα της συνένωσης δεν είχε. Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να δικαιούται να επωφεληθεί τις δικές του αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες έναντι των μελλοντικών φορολογητέων κερδών του αποκτώμενου. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο αποκτών αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν το περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων και, επομένως, δεν το λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου εκτός του κόστους της συνένωσης.⁴⁰

Ένα αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο ενδέχεται να αναγνωριστεί μεταγενέστερα της λογιστικοποίησης της συνένωσης. Η οικονομική οντότητα τότε θα καταχωρίζει το αποκτώμενο όφελος του αναβαλλόμενου φόρου σε μείωση της λογιστικής αξίας τυχόν υπεραξίας που προέκυψε από την απόκτηση. Σε περίπτωση μηδενικής υπεραξίας το όφελος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.⁴¹

3.11 Τρέχων και αναβαλλόμενος Φόρος από Αμοιβές που καθορίζονται από την Αξία Μετοχών

³⁹ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Ειδικά Θέματα, Νεγκάκης Χρήστος

⁴⁰ Δ.Λ.Π. 12§67

⁴¹ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Ειδικά Θέματα, Νεγκάκης Χρήστος

Σε ορισμένες φορολογικές δικαιοδοσίες η οικονομική οντότητα λαμβάνει φορολογική έκπτωση, ήτοι ένα ποσό που αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους, που σχετίζεται με απολαβές που καταβάλλονται υπό μορφή μετοχών, μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Το ποσό αυτής της φορολογικής έκπτωσης μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη απολαβών και μπορεί να ανακύψει σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει έξοδο για την ανάλωση υπηρεσιών των εργαζομένων ως αντάλλαγμα για παραχωρηθέντα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών» και να μη λάβει φορολογική έκπτωση, έως ότου ασκηθούν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ενώ η επιμέτρηση της φορολογικής έκπτωσης θα βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οικονομική οντότητας κατά την ημερομηνία της άσκησης.⁴²

Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης των υπηρεσιών των εργαζομένων και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους δεν είναι γνωστό κατά το τέλος της περιόδου, θα εκτιμηθεί βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών.⁴³

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω το ποσό της φορολογικής έκπτωσης μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη απολαβών. Έτσι, αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης, υπερβαίνει το ποσό του σχετιζόμενου συνολικού εξόδου απολαβών, αυτό υποδεικνύει ότι η φορολογική έκπτωση δεν σχετίζεται μόνο με έξοδο απολαβών αλλά και με στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση αυτή το υπερβάλλον ποσό του σχετιζόμενου τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.⁴⁴

3.12 Συμψηφισμός

Η οικονομική οντότητα δύναται να συμψηφίζει τα τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις μόνο στην περίπτωση που έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και προτίθεται είτε να προβεί σε

⁴² Δ.Λ.Π. 12 §68Α

⁴³ Δ.Λ.Π. 12 §68Β

⁴⁴ Δ.Λ.Π. 12 §68Γ

διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου είτε να ρευστοποιήσει το ποσό του περιουσιακού στοιχείου εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.⁴⁵

Αναφορικά με τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις η οικονομική οντότητα προχωρά σε συμψηφισμό μόνο όταν έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία έναντι τρεχόντων φορολογικών υποχρεώσεων και όταν τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή.⁴⁶

3.13 Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές οντότητες που εφαρμόζουν το Πρότυπο υποχρεούνται σε ξεχωριστή γνωστοποίηση των σημαντικών ποσών από τα οποία αποτελείται το έξοδο – έσοδο φόρου εισοδήματος.⁴⁷

Στο έξοδο – έσοδο φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται⁴⁸:

- Τρέχον έξοδο – έσοδο φόρου
- Κάθε προσαρμογή που αναγνωρίζεται στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου - εσόδου φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου - εσόδου φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή την επιβολή νέων φόρων
- Το ποσό της ωφέλειας από φορολογική ζημία που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως και προέρχεται από πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου

⁴⁵ Δ.Λ.Π. 12 §71

⁴⁶ Δ.Λ.Π. 12 §74

⁴⁷ Δ.Λ.Π. 12 §79

⁴⁸ Δ.Λ.Π. 12 §80

- Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης, ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου
- Το ποσό του εξόδου - 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 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη», επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Επιπρόσθετα, γνωστοποιούνται ξεχωριστά τα εξής⁴⁹:

- Το άθροισμα του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια
- Μια ανάλυση της σχέσης μεταξύ του εξόδου - εσόδου φόρου και του λογιστικού κέρδους, με έκαστο ή αμφοτέρους τους παρακάτω τρόπους:
 - ❖ Μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου - εσόδου φόρου και του γινόμενου του λογιστικού κέρδους πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο τελευταίος
 - ❖ Μια αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας αυτός υπολογίζεται
- Μια ανάλυση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές σε σχέση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο
- Το ποσό και η ενδεχόμενη ημερομηνία λήξης των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους κανένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης
- Το σύνολο των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν αναγνωρισθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

⁴⁹ Δ.Λ.Π. 12 §81

- Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, το ποσό των αναβαλλόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, καθώς και το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου – εσόδου που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης
- Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά στο κέρδος ή στη ζημία από τη διακοπή, καθώς και στο κέρδος ή στη ζημία από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας μαζί με τα σχετικά ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται
- Το ποσό των φορολογικών συνεπειών εισοδήματος από μερίσματα προς τους μετόχους της οικονομικής οντότητας, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό που αφορά ένα αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο, καθώς και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή του, όταν η χρήση του ανωτέρω εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επιπλέον των κερδών που προκύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών, και όταν η οικονομική οντότητα υποστεί ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.⁵⁰

Τέλος, όπου απαιτείται, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της, καθώς και τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που είναι εφικτά προσδιοριστέα αλλά και μη εφικτά προσδιοριστέα.⁵¹

⁵⁰ Δ.Α.Π. 12 §82

⁵¹ Δ.Α.Π. 12 §82Α

3.14 Διερμηνείες

Η Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ) έχει εκδώσει τις ακόλουθες διερμηνείες που σχετίζονται με το Δ.Λ.Π. 12:

- **Διερμηνεία ΜΕΔ 25 «Φόροι Εισοδήματος» - Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της**

Σύμφωνα με τη ΜΕΔ 25 μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της δεν καταλήγει σε αυξήσεις ή μειώσεις σε ποσά που καταχωρούνται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς πρέπει να περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο, εκτός αν αυτές οι συνέπειες αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που καταλήγουν, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, σε μία άμεση πίστωση ή χρέωση στο καταχωρημένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που αφορούν σε μεταβολές στο καταχωρημένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (μη συμπεριλαμβανόμενο στο καθαρό κέρδος ή ζημία), πρέπει να χρεώνονται ή να πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια.

- **Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 7 «Εφαρμογή της Προσέγγισης της Επαναδιατύπωσης βάση του Δ.Λ.Π. 29»**

Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση ως προς τον τρόπο εφαρμογής των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 29 σε μια περίοδο αναφοράς κατά την οποία μια οντότητα διαπιστώνει την ύπαρξη υπερπληθωρισμού στην οικονομία του νομίσματος λειτουργίας της, εφόσον η οικονομία δεν ήταν υπερπληθωριστική κατά την προηγούμενη περίοδο, με αποτέλεσμα η οντότητα να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 29.

Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού κλεισίματος οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12. Ωστόσο, τα αναβαλλόμενα φορολογικά ποσά στον ισολογισμό ανοίγματος της περιόδου αναφοράς, προσδιορίζονται ως εξής:

1. Η οντότητα προβαίνει σε εκ νέου μέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αφού πρώτα αναπροσαρμόσει την ονομαστική λογιστική αξία των μη νομισματικών

στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ανοίγματος της περιόδου αναφοράς, εφαρμόζοντας την μονάδα μέτρησης την ημερομηνία εκείνη.

2. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που έχουν μετρηθεί εκ νέου βάσει του (1) αναπροσαρμόζονται κατά το ποσό της μεταβολής της μονάδας μέτρησης από την ημερομηνία του ισολογισμού ανοίγματος της περιόδου αναφοράς έως την ημερομηνία του ισολογισμού κλεισίματος της ίδιας περιόδου.

Η οντότητα εφαρμόζει την παραπάνω προσέγγιση κατά την αναπροσαρμογή των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων στον ισολογισμό ανοίγματος οποιασδήποτε άλλης περιόδου σύγκρισης περιλαμβάνεται στις αναπροσαρμοσμένες οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο κατά την οποία η οντότητα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 29.

- **Διερμηνεία ΕΛΔΠΧΑ 21 «Εισφορές»**

Η παρούσα Διερμηνεία πραγματεύεται τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής εισφοράς, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 37 και της οποίας το χρονοδιάγραμμα και ποσό είναι βέβαια. Στη Διερμηνεία ορίζεται ως εισφορά μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη η οποία επιβάλλεται από τα κράτη σε οντότητες σύμφωνα με τη νομοθεσία. Εξαιρέση αποτελούν οι εκροές πόρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων Προτύπων, όπως οι φόροι εισοδήματος στο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος», καθώς και τα πρόστιμα και οι κυρώσεις της κείμενης νομοθεσίας.

- **Διερμηνεία ΕΛΔΠΧΑ 23 «Αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς φόρου εισοδήματος»**

Η Διερμηνεία ΕΛΔΠΧΑ 23 προσθέτει απαιτήσεις στο Δ.Λ.Π. 12, καθορίζοντας τον τρόπο ανταπόκρισης στις επιπτώσεις της αβεβαιότητας στη λογιστική καταχώριση των φόρων εισοδήματος. Συγκεκριμένα έχει εφαρμογή στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (ζημίας) και της φορολογικής βάσης, όταν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την ορθότητα των φορολογικών χειρισμών σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12. Η οικονομική οντότητα οφείλει καταρχάς να εκτιμήσει την πιθανότητα η φορολογική αρχή να κάνει δεκτό τον φορολογικό χειρισμό που πραγματοποιήθηκε σε καθεστώς αβεβαιότητας, δεδομένου πως η φορολογική αρχή διενεργεί έλεγχο έχοντας πλήρη πρόσβαση σε όλες τις σχετικές πληροφορίες. Στην περίπτωση που δεν είναι πιθανό η φορολογική αρχή να κάνει δεκτό τον φορολογικό χειρισμό,

τότε η οικονομική οντότητα οφείλει να προβεί σε εκτίμηση του πιθανότερου αποτελέσματος και να αναγνωρίσει τον τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο βάσει αυτής. Η εκτίμηση της αναμενόμενης αξίας του φορολογικού χειρισμού μπορεί να γίνει με τη μέση σταθμισμένη αξία που προκύπτει από τις διάφορες πιθανότητες αποτελέσματος. Η επαναξιολόγηση των εκτιμήσεων επιβάλλεται σε περίπτωση μεταβολής σχετικών γεγονότων.

Η Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 23 θα τεθεί σε ισχύ από 1^η Ιανουαρίου 2019.

3.15 Αναβαλλόμενη Φορολογία με βάση τα ΕΛΠ

Με τις διατάξεις του Ν.4308/14 εισάγεται στο Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο η έννοια της προσωρινής διαφοράς μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.⁵² Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας τίθεται σε καθαρά προαιρετική βάση, χωρίς βέβαια να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας σε εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα υιοθετεί την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών του αναβαλλόμενου φόρου⁵³.

Στο Παράρτημα Α' του Ν.4308/14 δίνονται οι εξής ορισμοί:

- Φόρος εισοδήματος (έξοδο ή έσοδο) (income tax, expense or income): Το άθροισμα τρέχοντος φόρου (έξοδο ή έσοδο) και, κατά περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο ή έσοδο) της κατάστασης αποτελεσμάτων. Περιλαμβάνει τον τρέχοντα φόρο (έξοδο ή έσοδο) που αναλογεί στην περίοδο, τις διαφορές φορολογικού ελέγχου για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις που προκύπτουν στην περίοδο από φορολογικό έλεγχο της τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων, και τον αναβαλλόμενο φόρο (έξοδο ή έσοδο).
- Προσωρινή διαφορά (temporary difference): Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των

⁵² Ν.4308/14 αρθ.3 §5

⁵³ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν.4308/14 αρθ.23 §3.6

χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.

- Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (deferred tax asset): Το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι ανακτήσιμος σε μελλοντικές περιόδους από εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους (tax credits).
- Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (deferred tax liability): Το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές.
- Φορολογική βάση (tax basis): Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Η εφαρμογή του Ν.4308/14 οδήγησε στη σύγκλιση μεταξύ των ΕΛΠ και των Δ.Π.Χ.Α. στο ζήτημα της αναβαλλόμενης φορολογίας. Εξάλλου, η Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Ν.4308/14 της ΕΛΤΕ παραπέμπει στο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» για την καθοδήγηση των οντοτήτων αναφορικά με τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας⁵⁴.

Παραδείγματα Αναβαλλόμενης Φορολογίας με βάση τα ΕΛΠ

I. Συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας :

Έστω η εταιρία «Α» έχει αναλάβει να παρέχει υπηρεσίες σε πελάτη της από 01.07.2018 έως 30.06.2019 έναντι αμοιβής 100.000,00€. Το δικαίωμα είσπραξης της αμοιβής αποκτάται με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών στις 30.06.2019 βάση της μεταξύ τους σύμβασης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας⁵⁵ για την υπαγωγή του εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν σωρευτικά δυο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί

⁵⁴ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν.4308/14 αρθ.23 §3.5

⁵⁵ Ν.4172/2013 και ΠΟΛ 1223/2015

δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους.

Συνεπώς, το συνολικό ποσό της αμοιβής θα υπαχθεί σε φορολόγηση το φορολογικό έτος 2019. Ωστόσο, για λογιστικούς σκοπούς τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης. Στις 31.12.2018 η παρεχόμενη υπηρεσία έχει ολοκληρωθεί κατά το ήμισυ και συνεπώς το έσοδο που θα αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές θα ανέρχεται σε 50.000,00€(100.000,00*50%). Αποτέλεσμα της παραπάνω αντιμετώπισης του εσόδου είναι η δημιουργία φορολογητέας προσωρινής διαφοράς 50.000,00€ μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας ύψους 14.500,00€ (50.000,00€*29%).

Οι εγγραφές στις 31.12.2018 θα έχουν ως εξής:

1. Έσοδα παροχής υπηρεσιών	50.000,00€
<u>Δεδουλευμένα έσοδα</u>	<u>50.000,00€</u>
2. Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο)	14.500,00€
<u>Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις</u>	<u>14.500,00€</u>

Οι εγγραφές στη 01.01.2019 θα έχουν ως εξής:

Έσοδα παροχής υπηρεσιών	50.000,00€
<u>Δεδουλευμένα έσοδα</u>	<u>50.000,00€</u>

Οι εγγραφές στις 30.06.2019 θα έχουν ως εξής:

Έσοδα παροχής υπηρεσιών	100.000,00€
ΦΠΑ εκροών	24.000,00€
<u>Πελάτης</u>	<u>124.000,00€</u>

Οι εγγραφές στις 31.12.2019 θα έχουν ως εξής:

1. Τρέχων φόρος	29.000,00€
<u>Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις</u>	<u>29.000,00€</u>

και *Αναστροφή φορολογητέων προσωρινών διαφορών*

2. Αναβαλλόμενος φόρος (έσοδο)	14.500,00€
<u>Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις</u>	<u>14.500,00€</u>

Στον ισολογισμό της 31.12.2019 θα πάψει να υφίσταται η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης.

II. Φόροι τέλη

Έστω η εταιρία «Α» έχει στην κατοχή της ακίνητο στο οποίο λειτουργεί η μονάδα παραγωγής. Για το έτος 2018 θα πρέπει να καταβάλλει το ποσό των 10.000,00€ σύμφωνα με το εκκαθαριστικό σημείωμα του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων σε 5 ισόποσες δόσεις.

A/A Δόσης	Ημερομηνία Πληρωμής	Ποσό Δόσης ΕΝΦΙΑ
1	30.09.2018	2.000,00€
2	31.10.2018	2.000,00€
3	30.11.2018	2.000,00€
4	31.12.2018	2.000,00€
5	31.01.2019	2.000,00€
	ΣΥΝΟΛΟ	10.000,00€

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113 /15 οι φόροι-τέλη που δικαιούται η οντότητα να εκπέσει από τα φορολογητέα έσοδα αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες όταν καταβάλλονται στο Ελληνικό Δημόσιο. Επομένως, η δόση που θα καταβληθεί το 2019 θα αναγνωριστεί ως φορολογικά εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη στο φορολογικό έτος 2019. Ωστόσο, για λογιστικούς σκοπούς το έξοδο που αφορά τον ΕΝΦΙΑ θα αναγνωριστεί σύμφωνα με την λογιστική αρχή του δεδουλευμένου στο έτος που αφορά, δηλαδή στην λογιστική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018.

Αποτέλεσμα αυτής της διαφοροποίησης μεταξύ λογιστικού και φορολογικού πλαισίου είναι η δημιουργία μιας εκπεστέας προσωρινής διαφοράς ανάμεσα στη λογιστική αξία της υποχρέωσης και της φορολογικής της βάσης και συνεπώς η αναγνώριση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ύψους 580,00€ (2.000,00€*29%).

Οι λογιστικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

30.09.2018

ΕΝΦΙΑ(έξοδο)	2.000,00€
<u>Ταμειακά Διαθέσιμα</u>	<u>2.000,00€</u>

31.10.2018

ΕΝΦΙΑ(έξοδο)	2.000,00€
<u>Ταμειακά Διαθέσιμα</u>	<u>2.000,00€</u>

30.11.2018

ΕΝΦΙΑ(έξοδο)	2.000,00€
<u>Ταμειακά Διαθέσιμα</u>	<u>2.000,00€</u>

31.12.2018

ΕΝΦΙΑ(έξοδο)	2.000,00€
<u>Ταμειακά Διαθέσιμα</u>	<u>2.000,00€</u>

31.12.2018

ΕΝΦΙΑ(έξοδο)	2.000,00€
<u>Υποχρεώσεις(ΕΝΦΙΑ)</u>	<u>2.000,00€</u>

31.12.2018

Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις	580,00€
<u>Αναβαλλόμενος Φόρος (έσοδο)</u>	<u>580,00€</u>

31.01.2019

ΕΝΦΙΑ(έξοδο)	2.000,00€
<u>Ταμειακά Διαθέσιμα</u>	<u>2.000,00€</u>

31.01.2019

Υποχρεώσεις(ΕΝΦΙΑ)	2.000,00€
<u>ΕΝΦΙΑ(έξοδο)</u>	<u>2.000,00€</u>

Και στις 31.12.2019 θα γίνει αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών:

Αναβαλλόμενος Φόρος (έξοδο) 580,00€

Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις 580,00€

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον δημιούργησε την ανάγκη ενός ολοκληρωμένου συστήματος παροχής οικονομικών πληροφοριών. Η ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας απαίτησε τη δημιουργία ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης και ομοιόμορφης εμφάνισης των λογαριασμών σε διεθνές επίπεδο. Για να ικανοποιηθούν αυτές οι ανάγκες διατυπώθηκαν αρχές και υιοθετήθηκαν διαδικασίες και λογιστικά πρότυπα που υπόκεινται σε συνεχή αναθεώρηση, αναπροσαρμογή και αναδιατύπωση, όταν μεταβάλλονται οι οικονομικές συνθήκες στις οποίες βασίστηκαν. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προσφέρει ένα ενιαίο και αποδεκτό μέσο παρουσίασης των λογιστικών αρχών και κανόνων, συμβάλλοντας έτσι στην αξιοπιστία και στη δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τρεις δεκαετίες μετά την ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να ενισχύσει τη διαφάνεια, να αυξήσει την αποτελεσματικότητα της αγοράς και να τονώσει την ευρωπαϊκή ανάπτυξη, προχωρά στην υποχρεωτική για τις εισηγμένες εταιρίες εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μέσω του Κανονισμού (ΕΚ) αρ.1606/2002. Έτσι, από 01/01/2005 ισχύει σε όλα τα κράτη μέλη, όπως και για τις ελληνικές εισηγμένες οντότητες, η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Με τον Ν.4308/14 το ελληνικό λογιστικό πλαίσιο συγκλίνει με τους λογιστικούς κανόνες των Δ.Λ.Π., γίνεται για πρώτη φορά αναφορά στον αναβαλλόμενο φόρο, και εξομαλύνονται οι διαφορές.

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και ειδικότερα του Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» συντελεί στην εγκυρότερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Το Δ.Λ.Π. 12 πραγματεύεται τον λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος μέσα από τις διαφορές που

προκύπτουν μεταξύ των φορολογικών και λογιστικών κανόνων. Το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης μετατρέπεται σε φορολογικό γεννώντας διαφορές προσωρινού ή μονίμου χαρακτήρα. Από τις προσωρινές διαφορές, που διακρίνονται σε φορολογητέες και εκπεστέες, προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε είναι υποχρέωση είτε απαίτηση, παρεμβάλλεται μεταξύ του φόρου εισοδήματος που αποτελεί έξοδο για τη χρήση και του φόρου εισοδήματος που αποτελεί τρέχουσα υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές.

Από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας διαπιστώθηκαν τα οφέλη της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο. Ωστόσο, κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις τα οφέλη επισκιάζονται από την κατάχρηση των λογιστικών κανόνων και κατά συνέπεια από τη διαστρέβλωση των οικονομικών καταστάσεων.

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας έχει αποτελέσει αντικείμενο έρευνας πολλών μελετητών. Έχει εξεταστεί η επίδραση της αναβαλλόμενης φορολογίας στην αξία της επιχείρησης και στην τιμή των μετοχών και έχει παρατηρηθεί ύπαρξη συσχέτισης, αρνητική με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και θετική με αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Ωστόσο, η πληροφόρηση που παρέχει η αναβαλλόμενη φορολογία για μελλοντικές πληρωμές φόρων δεν είναι πάντα επαρκής. Επιπλέον, η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας έχει συνδεθεί με την χειραγώγηση των κερδών και την παραποίηση των αποτελεσμάτων. Κρίνεται, επομένως, απαραίτητη η συνεπής εφαρμογή και τήρηση των αρχών και των κανόνων που διέπουν το Δ.Λ.Π. 12 ώστε να υπηρετεί τον σκοπό της ορθής πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, έχει γίνει χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τραπεζικά ιδρύματα προκειμένου να καλυφθούν λογιστικές ζημίες και έχει διαπιστωθεί από έρευνες πως οι υψηλές αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις οδηγούν σε αυξημένο κίνδυνο απότομης πτώσης της τιμής των μετοχών και επηρεάζουν αρνητικά την πιστοληπτική ικανότητα των τραπεζών.

Πέρα από τις υφιστάμενες μελέτες θα μπορούσαν να διενεργηθούν έρευνες για τον βαθμό επίδρασης της αναβαλλόμενης φορολογίας ανάμεσα σε διαφορετικούς κλάδους επιχειρήσεων και στους διαφορετικούς τομείς παραγωγής. Άλλες μελέτες θα μπορούσαν να επικεντρωθούν στη σχέση του αναβαλλόμενου φόρου με το ύψος δανεισμού μιας οντότητας. Επίσης, σημαντική θα ήταν και μια διερεύνηση του βαθμού εμπιστοσύνης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων στους λογαριασμούς του αναβαλλόμενου φόρου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Νεγκάκης Χρήστος (2015) Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα
- ❖ Νεγκάκης Χρήστος (2015) Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές
- ❖ Grant Thornton (2016) Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S.
- ❖ Armstrong Christopher S., Barth Mary E., Jagolinzer Alan D., and Riedl Edward J.(2010) Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*: January 2010, Vol. 85, No. 1, pp. 31-61
- ❖ Capkun Vedran, Collins Dan, Jeanjean Thomas(2016) The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): A closer look at competing explanations *Journal of Accounting and Public Policy* Volume 35, issue 4 July–August 2016, Pages 352-394
- ❖ Chang Cheryl, Herbohn Kathleen, Tutticci Irene (2009) Market's perception of deferred tax accruals. *Accounting & Finance* volume 49, Issue 4, pages 645-673
- ❖ Christens Theodore E., Paik Gyung H., Stice Earl K.(2008) Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance, *Journal of Bussiness Finance & Accounting*, Volume 35, Issue 5-6, June/July 2008, Pages 601-625
- ❖ Christensen Hans B., Lee Edward, Walker Martin & Zeng Cheng (2015) Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption?, *European Accounting Review*, Pages 31-61
- ❖ Ettredge Michael L., Sun Lili, Lee Picheng, and Anandarajan Asokan A .(2008) Is Earnings Fraud Associated with High Deferred Tax and/or Book Minus Tax Levels? *A Journal of Practice & Theory*: May 2008, Vol. 27, No. 1, pp. 1-33
- ❖ Horton J., Serafim G., Serafeim I. (2012) Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment? *Contemporary Accounting Research* Volume 30, Issue 1, Pages 388-423
- ❖ Kasipilla Jeyapalan, Mahenthiran Sakthi (2013), Deferred taxes, earnings management, and corporate governance: Malaysian evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 9, Issue 1, June 2013, Pages 1-18

- ❖ Ladas Anestis C., Negkakis Christos I. and Samara Angeliki D.(2017), Accounting Quality Deferred tax and Risk in the Banking Industry, International Journal of Banking, Accounting and Finance, Vol. 8, No 1
- ❖ Ladas Anestis C., Negkakis Christos I. and Samara Angeliki D.(2017), The Effects of the Financial Crisis on the Creditworthiness of Banks, The Greek Debt Crisis, pp 109-128
- ❖ Laux Rick C.(2013) The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments. The Accounting Review: July 2013, Vol. 88, No. 4, pp. 1357-1383
- ❖ Lynn Stephen Gregory, Seethamraju Chandra, and Seetharaman Ananth (2008) Incremental Value Relevance of Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the United Kingdom. The Journal of the American Taxation Association: Fall 2008, Vol. 30, No. 2, pp. 107-130
- ❖ Samara Angeliki D. (2014) Assessing the Relevance of Differed Tax Item: Evidence from loss firms during the financial crisis. The Journal of Economic Asymmetries, Vol. 11, June 2014, Pages 138-145
- ❖ Skinner Doulgas J. (2008) The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis. Journal of Accounting and Economics Volume Doulgas 46, Issues 2–3, December 2008, Pages 218-239
- ❖ Yip Rita W. Y. and Young Danqing (2012) Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability?. The Accounting Review: September 2012, Vol. 87, No. 5, pp. 1767-1789

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.taxheaven.gr

www.e-forologia.gr

www.ifrs.org

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ – ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος»

N.4308/14

N.4172/13

Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής N.4308/14, ΕΛΤΕ

Πολ. 1113/15

Πολ. 1223/15