



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

Διπλωματική Εργασία

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12: « Φόροι Εισοδήματος και Αναβαλλόμενη
Φορολογία»

της

Σοφίας Εξιζίδου

Θεσσαλονίκη 2021

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες καθηγητές για τις γνώσεις και την βοήθεια που μας παρείχαν καθ'όλη τη διάρκεια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και τους φίλους μου για την συμπαράσταση και την βοήθεια που μου πρόσφεραν καθ'όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρακάτω διπλωματική εργασία συντίθεται με σκοπό την παρουσίαση και την όσο το δυνατόν καλύτερη ανάλυση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 (ΔΛΠ 12)– «Φόροι εισοδήματος» και την διερεύνηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπου εστιάζει στην αντιμετώπιση των φόρων εισοδήματος και εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τις αρχές που διέπουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Το παρόν πρότυπο απαιτεί την αναγνώριση των φορολογικών συνεπειών όλων των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται από τις οικονομικές οντότητες. Αποτελεί ίσως, το πιο σημαντικό πρότυπο στην διαμόρφωση των κοινά αποδεκτών λογιστικών κανόνων και αρχών, αναφέροντας τον σκοπό, τις βασικές αρχές και τις έννοιες που εμφανίζονται σε αυτό.

Μέσα από την μελέτη που διεξάγεται, καταγράφονται οι επιδράσεις που επιφέρει η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, καθώς και ο ρόλος που διαδραματίζει η αναβαλλόμενη φορολογία στην αξία των οικονομικών οντοτήτων. Επίσης, μέσα από παλιότερες έρευνες που παρατίθενται παρακάτω συμπεραίνουμε πως η αναβαλλόμενη φορολογία έχει συνδυαστεί με περιπτώσεις χειραγώγησης των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις αλλά ταυτόχρονα αποτελεί σημαντική πηγή άντλησης πληροφοριών για τους αναλυτές και τους επενδυτές. Τέλος, γίνεται μία αναφορά στον τρόπο εισαγωγής του ΔΛΠ 12 στις ελληνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014 που ορίζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	2
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	8
1.2. Ιστορική Αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων/Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.....	9
1.3. Η Διαδικασία Έκδοσης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Διερμηνειών.....	11
1.4. Το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων(Framework).....	12
1.5. Τα Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων.....	14
1.6. Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων/Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις.....	16
1.7. Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων/Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα.....	17
1.8. Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας.....	19
1.9. Η Δομή της Διπλωματικής Εργασίας.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	21
2.1. Εισαγωγή.....	21
2.2. Οι Επιδράσεις της Αναβαλλόμενης Φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις και στην Αξία της Επιχείρησης.....	21
2.3. Ο Ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας στη Διαχείριση των Κερδών.....	25
2.4. Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ Δ.Λ.Π. 12.....	30
3.1. Εισαγωγή.....	30

3.2.	Σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 - Πεδίο Εφαρμογής.....	30
3.3.	Βασικές Έννοιες του Προτύπου.....	32
3.4.	Βασικές Αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12.....	33
3.5.	Τρέχουσα και Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	34
3.6.	Η Έννοια της Τρέχουσας Φορολογίας.....	35
3.6.1.	Αναγνώριση Τρέχουσας Φορολογίας.....	35
3.6.2.	Μέτρηση Τρέχουσας Φορολογίας.....	36
3.6.3.	Φορολογικές Ζημίες.....	36
3.7.	Η Έννοια της Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	37
3.7.1.	Φορολογική Βάση.....	38
3.7.2.	Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων (Α.Φ.Υ.).....	39
3.7.3.	Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων (Α.Φ.Α.).....	41
3.8.	Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	42
3.8.1.	Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές.....	43
3.8.2.	Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές.....	44
3.8.3.	Φορολογικές Ζημίες και Πιστωτικοί Φόροι που δεν έχουν Χρησιμοποιηθεί.....	45
3.8.4.	Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού.....	46
3.8.5.	Ενοποιημένες Καταστάσεις και Συνενώσεις Επιχειρήσεων.....	47
3.8.6.	Υπεραξία.....	48
3.8.7.	Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες.....	49
3.9.	Αποτίμηση Αναβαλλόμενων και Τρεχουσών Φορολογικών Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων.....	50
3.10.	Αναγνώριση Τρέχοντος και Αναβαλλόμενου Φόρου.....	51
3.10.1.	Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.....	51
3.10.2.	Καταχώρηση εκτός Αποτελεσμάτων.....	52
3.10.3.	Συμψηφισμοί.....	53
3.11.	Παρουσίαση Φόρου.....	55
3.12.	Γνωστοποιήσεις.....	55
3.13.	Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	58

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.....64

4.1. Εισαγωγή.....	64
4.2. Πεδίο Εφαρμογής.....	65
4.3. Προσδιορισμός Οντοτήτων Βάσει Μεγέθους.....	66
4.4. Αναβαλλόμενη Φορολογία Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	68
4.5. Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση.....	69
4.6. Διαφορές στο Λογιστικό Χειρισμό των Φόρων Εισοδήματος μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	71
4.7. Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	74
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	77
Ξενόγλωσση.....	77
Ελληνική.....	78
Ηλεκτρονικές Πηγές.....	79
Νόμοι και Διατάξεις.....	79

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η παγκοσμιοποίηση έχει οδηγήσει στην ανάπτυξη των διεθνών αγορών κεφαλαίου και αυτό δίνει την δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να μην εξαρτώνται πλέον μόνο από τις εγχώριες αγορές για την χρηματοδότησή τους αλλά να έχουν πρόσβαση πλέον σε δανειακά και ίδια κεφάλαια τόσο εντός, όσο και εκτός συνόρων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα όμως την επιτακτική ανάγκη για ομοιογενοποίηση των δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Συνεπώς, καθίσταται αναγκαία η εφαρμογή αποδεκτών, κατανοητών και εφαρμόσιμων σε διεθνές επίπεδο ενιαίων λογιστικών προτύπων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων, με σκοπό να συμβάλλει στην ενίσχυση της συγκρισιμότητας, της διαφάνειας και της υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτόν τον τρόπο, αποφεύγεται η παραπλάνηση των χρηστών και παρατίθενται οι απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μίας επιχείρησης, με σκοπό την λήψη κατάλληλων επενδυτικών αποφάσεων από τους συμμετέχοντες. Τέλος, η καθιέρωση των ΔΛΠ ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, διευκολύνει τον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων στην προσπάθειά τους να αντλήσουν χρηματοοικονομικούς πόρους και παράλληλα συμβάλλει στην ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς¹.

¹ GrantThornton (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.), Πρώτη Έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα

1.2. Ιστορική Αναδρομή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων/Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργήθηκε το 1973 (IASC–InternationalAccountingStandardsCommittee) έπειτα από συμφωνία των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής 8 χωρών και κατά τη διάρκεια μιας περιόδου σημαντικών αλλαγών στις λογιστικές ρυθμίσεις. Οι χώρες οι οποίες συμμετείχαν στην επιτροπή ήταν ο Καναδάς, η Αυστραλία, το Μεξικό, η Γαλλία, η Ιαπωνία, η Γερμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ολλανδία, οι Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και η Ιρλανδία. Η IASC αποτελεί έναν ανεξάρτητο οργανισμό και ο κύριος σκοπός δημιουργίας της ήταν η έκδοση προτύπων, τα οποία ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (InternationalAccountingStandards - IAS) και λειτούργησε επιτελώντας αυτό το σκοπό από την ίδρυσή της μέχρι το 2001. Προσπάθησε να διαμορφώσει, καταρτίσει, δημοσιεύσει, προωθήσει και επιβλέψει την αποδοχή και τήρηση των ΔΛΠ σύμφωνα με τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις, καθώς εργάζεται προς την κατεύθυνση βελτίωσης και εναρμόνισης των κανόνων και διαδικασιών των Προτύπων που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Μετά το 2001 αναδιοργανώθηκε και ανασυστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός από το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation - IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ².

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από τα εξής κύρια σώματα, τους Θεματοφύλακες (Trustees), το Συμβούλιο (MonitoringBoard), την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (StandingInterpretationsCommittee), το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (StandardsAdvisoryCouncil), το οποίο αργότερα μετονομάστηκε σε Συμβουλευτικό Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Η IASC συνεργάζεται με τις αντίστοιχες αρχές που υπάρχουν στο Ηνωμένο Βασίλειο (ASB), της ΗΠΑ (FASB) καθώς και το Διεθνή Οργανισμό Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (InternationalOrganizationofSecuritiesCommission - IOSCO) με στόχο την δημιουργία ενός πλαισίου δημιουργίας λογιστικών προτύπων που θα είναι ευρέως αποδεκτά και θα καλύπτουν

²Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη

τις τρέχουσες ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και αφετέρου θα συμβάλλουν στην ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς.

Αργότερα η IASC μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB) προκειμένου να εναρμονιστεί λεκτικά η επωνυμία με την αντίστοιχη της αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Αφορά μια ανεξάρτητη αρχή που έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και των σχετικών επίσημων εγγράφων. Τα ΔΠΧΑ μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των επιχειρήσεων παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί και αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων όπως εμποροβιομηχανικές επιχειρήσεις, χρηματοοικονομικά ιδρύματα και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Παρόλα αυτά, μπορούν να εφαρμοστούν και από επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού σκοπού. Τα ΔΠΧΑ θέτουν ένα πλαίσιο κανόνων και αρχών, αναγνώρισης, αποτίμησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης των ουσιαστικών συναλλαγών και γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης οι οποίες απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης. Επίσης, σε κάποιες περιπτώσεις εισάγουν, επιπρόσθετα αρχές που σκοπό έχουν την απεικόνιση συναλλαγών συγκεκριμένων κλάδων. Οι γενικές αρχές που βασίζονται τα ΔΠΧΑ αναλύονται στο «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων» (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), το οποίο επιλαμβάνεται των γενικών εννοιών που διέπουν τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης. Ο σκοπός του είναι να αποτελεί μία βάση αναφοράς της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων³.

1.3. Διαδικασία Έκδοσης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Διερμηνειών

³Grant Thornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

Η διαδικασία έκδοσης ενός ΔΠΧΑ που ακολουθείται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαιτεί πρώτα τη δημόσια διαβούλευση του προτύπου και στη συνέχεια τα σχόλια που αφορούν το πρότυπο να ληφθούν κατά την έκδοση του τελικού κειμένου. Η θεματολογία των ΔΠΧΑ προκύπτει έπειτα από συνεργασία με διάφορα μέρη και φορείς και όταν προκύπτει κάποιο συγκεκριμένο θέμα, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξετάζει τους παρακάτω παράγοντες:

- Την έλλειψη στον υφιστάμενο τρόπο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Τη σπουδαιότητα που έχει το συγκεκριμένο θέμα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.
- Τον αριθμό των οικονομικών οντοτήτων που ενδέχεται να επηρεαστούν από την υιοθέτηση του συγκεκριμένου θέματος και τον βαθμό που θα επηρεάσει κάποια θεσμικά πλαίσια σε σύγκριση με άλλα.
- Την επίδραση που θα έχουν τα αποτελέσματα των οικονομικών οντοτήτων από την εφαρμογή της συγκεκριμένης πρότασης.

Πριν γίνει η έκδοση κάποιου προτύπου ή η αναθεώρηση ενός ήδη υπάρχοντος, είναι απαραίτητο να δημοσιευτεί πρώτα κάποιο προσχέδιο του προτύπου, το οποίο αποτελεί μέσο διαβούλευσης, έχει την ίδια μορφή με το πρότυπο και η ανάπτυξή του γίνεται μέσω δημόσιων συνεδριάσεων του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Έπειτα συμφωνίας των τεχνικών ζητημάτων που αφορούν το προσχέδιο πρότυπο, το IASB προετοιμάζει ένα πρότυπο το οποίο θα ανακεφαλαιώνει όλα τα βήματα που έγιναν κατά την ανάπτυξη των προτάσεων, θα περιέχει όλα τα συμπεράσματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια των δημόσιων συνεδριάσεων, των ακροάσεων, των συναντήσεων, των Συμβουλευτικών ομάδων και του Γνωμοδοτικού Συμβουλίου. Επίσης, θα επιβεβαιώνει τους λόγους για τους οποίους το IASB δεν θεώρησε απαραίτητο να υπάρχει συμβουλευτική ομάδα ή να διενεργηθεί κάποια έρευνα. Τέλος, πρέπει να προτείνει την προβλεπόμενη περίοδο διαβούλευσης του προσχεδίου.

Αφού το IASB θεωρήσει ότι όλα τα ζητήματα που είχαν προκύψει έχουν πλέον επιλυθεί, τότε ζητάει από το τεχνικό προσωπικό την προετοιμασία του προσχεδίου ώστε να τεθεί σε ψηφοφορία. Στη πορεία το πρότυπο εισέρχεται στη διαδικασία οριστικοποίησης εάν έχει κάποια υποχρεωτικά μέρη. Τα υποχρεωτικά μέρη από τα οποία θα πρέπει να αποτελείται αφορούν τις αρχές και τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής, τους όρους που καθορίζονται από το πρότυπο, καθώς και την ημερομηνία έναρξης ισχύος και τις μεταβατικές παραγράφους.

Το νέο πρότυπο που θα εκδοθεί, καθώς και η τροποποίηση κάποιου υπάρχοντος προτύπου θα πρέπει να συνοδεύεται από αναθεωρήσεις σε άλλα πρότυπα που αποτελούν την συνέπεια των νέων απαιτήσεων και ονομάζονται «επακόλουθες τροποποιήσεις». Επίσης, κάθε νέο πρότυπο συνοδεύεται και από επιπρόσθετο υλικό όπως ο πίνακας των περιεχομένων, η εισαγωγή, η βάση για τα συμπεράσματα, καθώς και οι αντίθετες γνώμες. Στη συνέχεια αφού οριστικοποιηθεί και εκδοθεί ένα πρότυπο, τα μέλη του IASB και το τεχνικό προσωπικό συναντούν τα ενδιαφερόμενα μέρη όσο και άλλους φορείς θέσπισης προτύπων ώστε να βοηθήσουν στην κατανόηση θεμάτων που έχουν προκύψει από την πρακτική εφαρμογή του προτύπου.

Όσον αφορά τις Διερμηνείες των προτύπων, συντάσσονται από την Επιτροπή Διερμηνειών αλλά πρέπει να επικυρώνονται από το IASB αφού αποτελούν κομμάτι των ΔΠΧΑ. Η διαδικασία ολοκλήρωσης μιας διερμηνείας είναι αντίστοιχη με αυτή ενός προτύπου. Πιο συγκεκριμένα, πρέπει να γίνει η δημοσίευση ενός προσχεδίου το οποίο αποτελεί το κύριο μέσο διαβούλευσης με όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Επιπλέον, περιλαμβάνει μια περίληψη των θεμάτων που αναπτύσσονται, τη συμφωνία που έγινε σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό, τις παραπομπές σε σχετικά ΔΠΧΑ, μέρη του πλαισίου κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλων δηλώσεων που έχουν συνταχθεί για να στηρίξουν τη συμφωνία αυτή. Τέλος, περιλαμβάνει την ημερομηνία μετάβασης καθώς και αντίστοιχες διατάξεις⁴.

1.4. Το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων (Framework)

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) εξέδωσε το 1989 το πλαίσιο κατάρτισης για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο θέτει τις λογιστικές πολιτικές πάνω στις οποίες βασίζονται τα Πρότυπα ώστε να γίνουν κατανοητές από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

⁴Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη

Ο σκοπός του πλαισίου κατάρτισης είναι:

- Να βοηθήσει την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ανάπτυξη καινούργιων Προτύπων και στην αναθεώρηση των ήδη υπαρχόντων.
- Να βοηθήσει την IASC στην εναρμόνιση Προτύπων, λογιστικών πρακτικών και διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας μια βάση για τη μείωση των εναλλακτικών λογιστικών χειρισμών που επιτρέπονται από κάποια Πρότυπα.
- Να βοηθήσει τις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) και στην επίλυση θεμάτων που δεν αντιμετωπίζονται από αυτά.
- Να βοηθήσει τους ελεγκτές στον σχηματισμό γνώμης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των ΔΠΧΑ.
- Να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να καταλάβουν εάν οι πληροφορίες που δίνουν οι καταστάσεις αυτές είναι σύμφωνες με τις αρχές των ΔΠΧΑ.
- Να παρέχει πληροφορίες προς κάθε ενδιαφερόμενο σχετικά με την προσέγγιση της IASC για την έκδοση των Προτύπων.

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό την προϋπόθεση ότι ισχύουν δύο θεμελιώδεις παραδοχές, η αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας και η αρχή των δεδουλευμένων. Όσον αφορά την πρώτη αρχή, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με αυτή εκτός και εάν υπάρχουν λόγοι για τους οποίους δεν μπορεί να ικανοποιηθεί η παραδοχή αυτή. Η διοίκηση της οικονομικής οντότητας θα πρέπει να είναι σε θέση να εκτιμάει τη δυνατότητα συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για διάστημα τουλάχιστον πέρα των δώδεκα μηνών. Αφού γίνει η εκτίμηση αυτή από την διοίκηση, αν υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με τη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας, θα πρέπει να γνωστοποιούνται οι αβεβαιότητες που οδηγούν σε αμφιβολίες για τη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας στο μέλλον, ο λόγος για τον οποίο υπάρχει αυτή η αβεβαιότητα, καθώς και η βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, η οποία μπορεί να διαφέρει από τη βάση που χρησιμοποιείται όταν αναμένεται συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σύμφωνα με την δεύτερη αρχή, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, με την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών να

εξαιρείται από αυτή γιατί συντάσσεται σε ταμειακή βάση. Με βάση την συγκεκριμένη αρχή, όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις, αναγνωρίζονται μόνο όταν πραγματοποιούνται. Τα έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με βάση τη συσχέτιση αυτών με τα αντίστοιχα έσοδα που δημιουργούν, όχι κατά τη διάρκεια είσπραξης ή πληρωμής τους⁵.

1.5. Τα Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με κάποια συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά για να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες τους προκειμένου να λάβουν κατάλληλες οικονομικές καταστάσεις. Τα πιο σημαντικά ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι τα εξής:

- **Συνάφεια**

Οι πληροφορίες προκειμένου να είναι χρήσιμες για τους χρήστες θα πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες τους για λήψη αποφάσεων, βοηθώντας τους να αξιολογήσουν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα καθώς και να επιβεβαιώσουν ή να διορθώσουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους.

- **Σημαντικότητα**

Η συνάφεια των πληροφοριών που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζεται από το είδος και τη σημαντικότητά τους. Οι πληροφορίες θεωρούνται ουσιώδεις, αν η παράλειψη ή η κακή διατύπωσή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του λάθους, το οποίο κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της πληροφορίας.

- **Σαφήνεια**

⁵GrantThornton (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – IFRS, Πρώτη Έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα

Οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες, οι οποίοι γνωρίζουν τις οικονομικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

- **Ακριβοδίκαιη παρουσίαση**

Οι πληροφορίες για να είναι χρήσιμες για τους χρήστες θα πρέπει να είναι αξιόπιστες. Συγκεκριμένα, τα οικονομικά στοιχεία που οδηγούν σε ακριβοδίκαιη παρουσίαση θα πρέπει να είναι πλήρη, δηλαδή θα πρέπει να περιλαμβάνουν χρήσιμες πληροφορίες ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να κατανοήσουν τα γεγονότα που παρουσιάζουν, να είναι ουδέτερα δηλαδή να μην περιέχουν προκαταλήψεις και τέλος δεν θα πρέπει να περιέχουν ουσιώδη λάθη κατά την περιγραφή ενός οικονομικού γεγονότος.

Επίσης, μεταξύ των χαρακτηριστικών που βελτιώνουν και ενισχύουν την χρησιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που διαθέτουν τα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά περιλαμβάνονται η κατανοητότητα, η συγκρισιμότητα, η επίκαιρη πληροφόρηση, η επαληθευσιμότητα και η αρχή της οικονομικής ουσίας πάνω από τον νομικό τύπο.

- **Κατανοητότητα**

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν πληροφορίες οι οποίες θα είναι κατανοητές από τους χρήστες.

- **Συγκρισιμότητα**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν συγκριτική πληροφόρηση μέσα στο χρόνο, ώστε να μπορούν να παρουσιαστούν όλες οι αλλαγές που έχουν γίνει διαχρονικά στην οικονομική θέση και αποδοτικότητα της οικονομικής οντότητας.

- **Επίκαιρη πληροφόρηση**

Τα οικονομικά στοιχεία θα πρέπει να είναι διαθέσιμα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη χρονική στιγμή που πρέπει προκειμένου να τους επηρεάσουν όταν θα πάρουν μια οικονομική απόφαση.

- **Επαληθευσιμότητα**

Θα πρέπει διαφορετικοί και ανεξάρτητοι μεταξύ τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, που έχουν τις απαραίτητες γνώσεις, να καταλήγουν περίπου σε ίδια συμπεράσματα σχετικά με την ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων.

- **Η αρχή της οικονομικής ουσίας πάνω από τον νομικό τύπο**

Ένα από τα στοιχεία που διασφαλίζει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων είναι και η αντανάκλαση της οικονομικής ουσίας των γεγονότων και συναλλαγών και όχι μόνο με την νομική τους μορφή.

1.6. Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων/Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις

Σήμερα, το μεγαλύτερο ποσοστό των οικονομικών οντοτήτων εφαρμόζει τους κανόνες της κάθε χώρας που ανήκει, οι οποίοι βασίζονται στις φορολογικές ιδιαιτερότητες της κάθε χώρας και φυσικά απέχουν σημαντικά από τις αρχές που διέπουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχει αντιληφθεί ότι όσο συνεχίζει ένα μεγάλο μέρος των μικρομεσαίων επιχειρήσεων να μην εφαρμόζει τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ τότε θα συμβεί το ίδιο και με τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις.

Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις αποφεύγουν την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ κυρίως λόγω του υψηλού κόστους εφαρμογής τους, διότι για να εφαρμοστούν θα πρέπει οι επιχειρήσεις να προσλάβουν εξειδικευμένο προσωπικό καθώς και καλύτερες πληροφορικές υποδομές. Έτσι λοιπόν, το IASB αποφάσισε να δημιουργήσει ένα ΔΠΧΑ που αφορά μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις. Σκοπός δημιουργίας του συγκεκριμένου προτύπου είναι να απλοποιήσει το σύνολο των λογιστικών αρχών ώστε να είναι κατάλληλες για μικρότερες, μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεις, βασιζόμενες στα πλήρη ΔΠΧΑ, τα οποία αρχικά είχαν αναπτυχθεί για εισηγμένες. Το νέο αυτό πρότυπο δημοσιεύτηκε τον Σεπτέμβριο του 2009 με μειωμένο όγκο λογιστικών οδηγιών περισσότερο από το 85% του πλήρες συνόλου των ΔΠΧΑ αφού καταργήθηκαν αρκετά θέματα που δεν αφορούν τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και απλοποιήθηκαν μέθοδοι αναγνώρισης και επιμέτρησης. Η δημιουργία του νέου προτύπου είχε ως αποτέλεσμα να προσφέρει ένα εύχρηστο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών και κανόνων που για πρώτη φορά, θα δίνεται η δυνατότητα στους επενδυτές να συγκρίνουν την οικονομική απόδοση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε εθνικό και διεθνές επίπεδο με βάση σύγκρισης όμοιων στοιχείων.

Το IASB, αναπτύσσει τα ΔΠΧΑ για μικρομεσαίες επιχειρήσεις με σκοπό να παρέχει υψηλής ποιότητας, κατανοητά και εκτελεστά λογιστικά πρότυπα κατάλληλα για μικρομεσαίες επιχειρήσεις παγκοσμίως. Επίσης, προσπαθεί να ελαφρύνει το φορτίο των οικονομικών αναφορών των μικρομεσαίων επιχειρήσεων που θέλουν να χρησιμοποιήσουν παγκόσμια πρότυπα και προσπαθούν να ανταποκριθούν στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Τέλος, οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις ορίζονται, από τα αντίστοιχα πρότυπα ως επιχειρήσεις που δεν υπόκεινται σε δημόσια λογοδοσία και δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού για χρήση από εξωτερικούς χρήστες⁶.

1.7. Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων/Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα

Κύριος στόχος της Ευρωπαϊκής ένωσης ήταν να δημιουργηθεί μία κοινή οικονομική αγορά, στην οποία θα επιτρέπεται η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού καθώς και άλλων δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη – μέλη. Για τον λόγο αυτό, υιοθέτησε και βασίστηκε στα πρότυπα που ήδη είχαν αναπτυχθεί από την IASC. Με στόχο λοιπόν την βελτίωση της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων, την διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές, την προστασία των επενδυτών καθώς και την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των κεφαλαιγορών, η Ευρωπαϊκή Ένωση προχώρησε στην καθιέρωση των ΔΛΠ που αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Σύμφωνα με τον Κανονισμό αρ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου από το έτος 2005 οι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ευρωπαϊκές επιχειρήσεις θα καταρτίζουν και θα παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις

⁶ Καραγιώργος, Α. Θ. και Πετρίδης, Γ. Α. (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 Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Έτσι λοιπόν το 2005, τα ΔΛΠ αντικατέστησαν όλα τα λογιστικά πρότυπα που εφάρμοζε η κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέχρι τότε, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται από ένα μεγάλο αριθμό χωρών σε όλο τον κόσμο.

Η εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και της κείμενης νομοθεσίας δημιούργησε στην Ελλάδα τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες ακολουθώντας το γαλλο – γερμανικό μοντέλο λογιστικής τυποποίησης, ώστε να καταφέρουν να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις του οικονομικού περιβάλλοντος. Μέσα από την εφαρμογή αυτών των αρχών, θεωρήθηκε πως εξασφαλιζόταν μια ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των πρακτικών λογιστικών θεμάτων και θα βοηθούσε στην καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Οι γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες καθιερώθηκαν νομοθετικά από τα παρακάτω:

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

Το ΕΓΛΣ εμφανίζει κάποια χαρακτηριστικά γνωρίσματα τα οποία είναι η γενικότητα της εφαρμογής, η ελαστικότητα και η προσαρμοστικότητα, η επαρκούς πληρότητα, η σαφήνεια και η ταχύτητα με την οποία συγκεντρώνονται οι πληροφορίες.

Το 2004 έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή των ΔΛΠ για τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ) σύμφωνα με τον Νόμο 2992/2002. Ωστόσο, διάφορες χρονικές παρατάσεις για λόγους κυρίως προετοιμασίας των επιχειρήσεων, οδήγησαν στην καθυστέρηση της πλήρους εφαρμογής των ΔΠΧΑ από τις ελληνικές επιχειρήσεις το 2005. Σύμφωνα με τον συγκεκριμένο νόμο, οι εταιρείες που υιοθετούν τα ΔΛΠ πρέπει να δημοσιεύουν μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων η οποία αποτελείται από:

- *Ισολογισμό*
- *Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως*
- *Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων*
- *Κατάσταση Ταμειακών Ροών*
- *Προσάρτημα*

Τέλος, θεωρήθηκε πως η εφαρμογή και υιοθέτηση των ΔΛΠ θα βοηθήσει τις Ελληνικές εταιρείες να ανταγωνίζονται τις υπόλοιπες σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση πόρων, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Επίσης, οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να είναι συγκρίσιμες με αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις εταιρειών, οι μετοχές των οποίων διαπραγματεύονται σε χρηματιστήρια του εξωτερικού⁷.

1.8. Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας

Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση και η ανάλυση του ΔΛΠ 12, το οποίο εστιάζει στον χειρισμό των φόρων εισοδήματος και εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τις αρχές που διέπουν τα ΔΠΧΑ. Πιο αναλυτικά, εξετάζονται οι έννοιες και οι όροι που αφορούν το συγκεκριμένο πρότυπο, καθώς και ο τρόπος εφαρμογής και αναγνώρισής τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπλέον, ένας ακόμα στόχος της διπλωματικής εργασίας είναι η καταγραφή των επιδράσεων που επιφέρει η υιοθέτηση των ΔΛΠ και η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καθώς επίσης, και ο ρόλος που διαδραματίζει η αναβαλλόμενη φορολογία στην χειραγώγηση των κερδών και στην αξία των οικονομικών οντοτήτων.

1.9. Δομή της Διπλωματικής Εργασίας

Στο παρόν κεφάλαιο, γίνεται μια σύντομη ιστορική επισκόπηση των ΔΛΠ, αναφέροντας τους λόγους για τους οποίους είναι αναγκαία η εφαρμογή τους. Τέλος, παρουσιάζεται ο σκοπός και η δομή της διπλωματικής εργασίας.

⁷Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη

Στο δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται μια επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας σχετικά με το ΔΛΠ 12, την επίδραση και τον ρόλο που διαδραματίζει η αναβαλλόμενη φορολογία στην αξία και στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η οποία στηρίζεται σε έρευνες και μελέτες που έχουν διεξαχθεί.

Συνεχίζοντας στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται μια αναλυτική παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου που διέπει το ΔΛΠ 12 και έχει ως στόχο την ανάλυση των εννοιών της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας πραγματοποιώντας αρχικά, μία εισαγωγή όπου αναφέρονται οι ορισμοί των εννοιών και στην συνέχεια, μελετώντας τις έννοιες ξεχωριστά. Για την περίπτωση της τρέχουσας φορολογίας, αναφέρεται ο τρόπος αναγνώρισης και η μέτρησή της και για την περίπτωση της αναβαλλόμενης φορολογίας, αναφέρονται αρχικά, η φορολογική βάση, τόσο του ενεργητικού όσο και της υποχρέωσης και στην πορεία αναφέρονται οι τεχνικές αναγνώρισης των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων. Επίσης, πραγματοποιείται η ανάλυση του τρόπου αποτίμησης των αναβαλλόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς παρουσιάζεται και η μέθοδος αναγνώρισης του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου. Τέλος, το τρίτο κεφάλαιο κλείνει με την εφαρμογή ενός παραδείγματος αναβαλλόμενης φορολογίας.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, αναλύεται το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας σύμφωνα με τον Νόμο 4308/2014 που ορίζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, παραθέτοντας ένα παράδειγμα για την καλύτερη κατανόησή της.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την παρούσα διπλωματική εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Στο δεύτερο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας, παρουσιάζεται η επισκόπηση των άρθρων της διεθνούς βιβλιογραφίας η οποία περιλαμβάνει έρευνες που σχετίζονται με τις επιδράσεις της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και στην αξία των επιχειρήσεων. Επιπλέον, παρουσιάζονται μελέτες σχετικά με τον ρόλο που διαδραματίζει η αναβαλλόμενη φορολογία στη διαχείριση των κερδών μίας επιχείρησης.

2.2 Οι Επιδράσεις της Αναβαλλόμενης Φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις και στην Αξία της Επιχείρησης

Όπως πολλά άλλα φορολογικά συστήματα, τα λογιστικά κέρδη διαφέρουν από τα φορολογητέα κέρδη στο ελληνικό φορολογικό σύστημα. Αυτό συμβαίνει επειδή οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων σχετίζονται με τους αντίστοιχους κανόνες που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές.

Συγκεκριμένα, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ για να προετοιμάσει τις οικονομικές καταστάσεις της, αναφέροντας τα λογιστικά αποτελέσματα που ορίζονται στα πρότυπα και στη συνέχεια ετοιμάζει μια φορολογική αναθεώρηση, στην οποία τα λογιστικά αποτελέσματα μετατρέπονται σε φορολογικές δηλώσεις καθώς αναγράφονται και όλες οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών κερδών και των φορολογικών κερδών. Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και των υποχρεώσεων του στον ισολογισμό και της φορολογικής του βάσης.

Στην έρευνα που πραγματοποίησαν οι Ladas et al.⁸(2017), σε κάποιες τράπεζες που εδρεύουν στην Ευρώπη, εστίασαν στην σχέση που υπάρχει μεταξύ της κεφαλαικής διάρθρωσης, του κινδύνου κατάρρευσης τιμής μετοχής και της αναβαλλόμενης φορολογίας. Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν πως η καταγραφή των αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων οδηγεί σε κάποιες περιπτώσεις, σε σύγκριση με την κεφαλαιακή διάρθρωση, σε μελλοντικό κίνδυνο κατάρρευσης των τιμών των μετοχών. Σύμφωνα με την έρευνα, το συμπέρασμα αυτό παρατηρείται σε τράπεζες που εδρεύουν στη νότια Ευρώπη. Επιπλέον, η ανάλυση έδειξε πως οι τράπεζες με υψηλά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία που εδρεύουν σε χώρες που πλήττονται από οικονομική κρίση, έχουν μικρότερο μελλοντικό κίνδυνο για κατάρρευση των τιμών των μετοχών τους. Ενώ αντίθετα, σε τράπεζες που έχουν προβλήματα κεφαλαιακής διάρθρωσης και εδρεύουν σε χώρες που πλήττονται από οικονομική κρίση, τα υψηλά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία έχουν μεγαλύτερο κίνδυνο για κατάρρευση των τιμών των μετοχών τους.

Μέσα από την έρευνα που πραγματοποίησαν οι Brouwer και Naarding⁹(2018), κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο για προσωρινές διαφορές που θα έχουν ως αποτέλεσμα τις πραγματικές μελλοντικές πληρωμές φόρου ή ακόμα και τις φορολογικές εισπράξεις. Οι προσωρινές διαφορές για τις οποίες έχει ήδη πραγματοποιηθεί η φορολογική ταμειακή ροή έχουν επιπτώσεις αποτίμησης για τα περιουσιακά στοιχεία ή για μια υποχρέωση και επομένως και θα πρέπει να λογιστικοποιούνται βάσει της μεθόδου αποτίμησης.

Η Chluddek¹⁰(August 2011), με την έρευνα που πραγματοποίησε, επικεντρώθηκε στην επίδραση των αναβαλλόμενων φόρων στην αξία μιας οικονομικής οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, επιχειρεί να χρησιμοποιήσει τρεις εμπειρικές μελέτες για να μελετήσει τη συσχέτιση μεταξύ των ταμειακών ροών (πραγματικές και μελλοντικές αξίες) και δημοσίευσε

⁸ Ladas, A.C., Negkakis, C.I. and Samara, A. (2017), "Accounting quality deferred tax and risk in the banking industry", *International Journal of Banking, Accounting and Finance (IJBAAF)*, Vol. 8

⁹ Brouwer, A. and Naarding, E. (2018), "Making Deferred Taxes Relevant", *Accounting in Europe*, Vol. 15, pp. 200-230

¹⁰ 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, pp. 1-25

τους αναβαλλόμενους φόρους και την επίδραση αυτών των φόρων στην αξία της επιχείρησης, έτσι ώστε να προσδιοριστεί η χρήση των αναβαλλόμενων φόρων. Τα κύρια αποτελέσματα της εμπειρικής ανάλυσης που παρουσιάζονται σε αυτό το άρθρο είναι τα εξής:

1. Εκτός από τα καθαρά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία μεγάλης κλίμακας, ο αναβαλλόμενος φόρος γενικά δεν αντικατοπτρίζει την επιχειρηματική αξία και οι επενδυτές αναμένουν ότι ο αναβαλλόμενος φόρος δεν θα δημιουργήσει μεγάλο ποσό ταμειακών ροών στο εγγύς μέλλον.
2. Βραχυπρόθεσμα, τα υπόλοιπα έχουν ταχύτητα αντιστροφής. Λαμβάνοντας υπόψη ότι ένα μεγάλο ποσό των ταμειακών ροών έμμεσων αναβαλλόμενων φόρων είναι πολύ μικρό, η σημασία αυτών των στοιχείων αποζημίωσης είναι αρκετά μικρή αναλογικά.
3. Η μέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής ροής δείχνει ότι αυτός ο τύπος ταμειακών ροών αντιπροσωπεύει λιγότερο από το 5% της συνολικής ταμειακής ροής φόρου.
4. Μακροπρόθεσμα, το αναβαλλόμενο φορολογικό υπόλοιπο δείχνει πως θα αυξηθεί.
5. Οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν μπορούν να παρέχουν ακριβείς πληροφορίες σχετικά με τις μελλοντικές φορολογικές ταμειακές ροές.

Επομένως, τα αποτελέσματα της εμπειρικής μελέτης δείχνουν ότι τα γνωστοποιημένα δεδομένα αναβαλλόμενης φορολογίας δεν παρέχουν σημαντικά στοιχεία σχετικά με τις ταμειακές ροές, ούτε παρέχουν πληροφορίες για τις μελλοντικές ταμειακές ροές που σχετίζονται με τους φόρους, με αποτέλεσμα την έλλειψη αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τον αντίκτυπο που θα έχουν οι ταμειακές ροές φόρου.

Οι Sozibiliretal.¹¹(2015), στην μελέτη τους διερευνούν το γενικότερο περιεχόμενο πληροφοριών των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων δεκαέξι τραπεζών οι οποίες είναι εισηγμένες στο Borsa Istanbul (BIST) της Τουρκίας. Συγκεκριμένα, ασχολήθηκαν με τους αναβαλλόμενους φόρους δημιουργώντας μια σύνδεση μεταξύ τους και με τις προσωρινές διαφορές. Αφού εξέτασαν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αυτών των δεκαέξι τραπεζών για την περίοδο 2005 – 2013 κατέληξαν στο συμπέρασμα πως τα δικαιώματα πληρωμής αποζημίωσης είναι η κύρια αιτία αναβαλλόμενης φορολογίας

¹¹Sozibilir, H., Kula, V. and Baykut, E. (2015), A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey, *European Journal of Business and Management*, Vol.7, pp. 2222-2839

περιουσιακών στοιχείων ενώ η κύρια αιτία για τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

ΟLaux¹²(2013), εξέτασε εάν οι αναβαλλόμενοι φόροι παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις μελλοντικές πληρωμές φόρου και διερευνούν εάν η σχέση αυτή επηρεάζεται από το αν οι λογαριασμοί των αναβαλλόμενων φόρων αντιστρέφονται στο χρόνο. Η έρευνα έδειξε ότι ενώ οι αναβαλλόμενοι φόροι παρέχουν σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τις μελλοντικές πληρωμές φόρου, το μέγεθος των πληροφοριών αυτών είναι αρκετά μικρό. Επιπλέον, από την ανάλυση φάνηκε πως υπάρχει ασύμμετρη σχέση μεταξύ των αναβαλλόμενων φόρων και των μελλοντικών φορολογικών πληρωμών. Οι αναβαλλόμενοι φόροι οι οποίοι σχετίζονται με τις προσωρινές διαφορές που περιλαμβάνονται στα λογιστικά κέρδη πριν από το φορολογητέο εισόδημα, σχετίζονται με τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές. Αντίθετα όμως, οι αναβαλλόμενοι φόροι οι οποίοι σχετίζονται με τις προσωρινές διαφορές που περιλαμβάνονται στα λογιστικά κέρδη μετά από το φορολογητέο εισόδημα, δεν σχετίζονται με τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές. Τέλος, η μελέτη δείχνει πως η αύξηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υπολοίπων των λογαριασμών, δεν αναβάλλει τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές.

ΟιGuentherκαιSansing¹³(2000), χρησιμοποίησαν για την έρευνα που έκαναν ένα αναλυτικό μοντέλο ώστε να μπορέσουν να εξετάσουν την αξία μιας εταιρείας σε περίπτωση που υπάρχουν προσωρινές διαφορές όταν τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται για φορολογικούς ή και για λογιστικούς σκοπούς. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, το μοντέλο έδειξε πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μετατρέπουν τις λογιστικές αξίες των υποκείμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε εκτιμήσεις των μετά φόρων ταμειακών ροών στις οποίες βασίζεται η αξία που έχει η εταιρεία στην αγορά. Από την ανάλυση προκύπτει πως εάν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις καταγράφονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών τους ροών, τότε η αγοραία αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων αφορά το συγκεκριμένο ποσό

¹²Laux, R.C. (2013), “The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments”, *The Accounting Review*, Vol. 88, pp. 1357-1383

¹³Guenther, 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, pp. 1-12

αναξάρτητα από το πότε θα πραγματοποιηθούν. Τέλος, ο αναμενόμενος χρόνος αντιστροφής των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων δεν επηρεάζει την αξία της εταιρείας και άρα δεν υπάρχει λόγος για προεξόφληση βάσει αυτού του χρόνου.

Στην έρευνα που πραγματοποίησε η Samara¹⁴ (June 2014), εξέτασε το περιεχόμενο πληροφοριών των αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων για τις τιμές των μετοχών χρησιμοποιώντας ένα σύνολο ελληνικών εισηγμένων εταιρειών. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την έρευνα έδειξαν πως τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία διαθέτουν χρήσιμες πληροφορίες για τους επενδυτές και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις σχετίζονται αρνητικά με τις τιμές των μετοχών.

2.3 Ο Ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας στη Διαχείριση των Κερδών

Έχουν πραγματοποιηθεί αρκετές έρευνες οι οποίες αποδεικνύουν πως η αναβαλλόμενη φορολογία δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση μιας εταιρείας για διαχείριση των κερδών και αυτό συμβαίνει διότι τα κέρδη μιας εταιρείας συνδέονται με το φορολογητέο εισόδημα. Παρακάτω λοιπόν, αναφέρονται κάποιες έρευνες που έχουν διεξαχθεί με σκοπό την επίδραση που έχει η αναβαλλόμενη φορολογία στη διαχείριση των κερδών.

Η έρευνα που διεξήγαγαν οι Fernando et al.¹⁵ (February 2021), είχε ως στόχο τον προσδιορισμό της επίδρασης των αναβαλλόμενων φορολογικών εξόδων στη διαχείριση των κερδών σε τραπεζικές εταιρείες. Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν πως η αναβαλλόμενη φορολογική δαπάνη επηρεάζει τη διαχείριση των κερδών. Πιο συγκεκριμένα, εάν μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει έπειτα από επιθυμία της διοίκησης μιας εταιρείας, τότε εκτιμάται πως η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης απαίτησης γίνεται σε

¹⁴Samara, A. (2014), "Assessing the Relevance of Deferred Tax Items: Evidence from Loss Firms During the Financial Crisis", *The Journal of Economic Asymmetries*, Vol. 11, pp. 138-145

¹⁵Fernando, E., Meiryani, Hendratno, S.P., Dewiyanti, S. and Yanny, V. (2021), "The Effect of Deferred Tax Expenses on Earning Management in Banking Companies", *7th International Conference on E-Business and Applications*, pp. 111-117

προγραμματισμένη από την διοίκηση της εταιρείας περίοδο, με σκοπό την αύξηση των κερδών της εταιρείας κατά την εν λόγω περίοδο.

Σύμφωνα με μία άλλη έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τον Tarigan¹⁶ (2019) και είχε ως στόχο να εξετάσει τη χρήση των αναβαλλόμενων φορολογικών εξόδων για τον εντοπισμό χειραγώγησης κερδών, κατέληξε στο συμπέρασμα πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές δαπάνες επηρεάζουν τη διαχείριση των κερδών από τις εταιρείες για την αποφυγή της μείωσης των κερδών καθώς και για την αποφυγή των απωλειών.

Οι Bunaca και Nurdayadi¹⁷ (2019), με ένα δείγμα 24 εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο της Ινδονησίας από το διάστημα 2013-2017, διεξήγαγαν έρευνα που είχε ως στόχο την ανάλυση του αντίκτυπου που έχει το αναβαλλόμενο φορολογικό κόστος και ο φορολογικός προγραμματισμός στη διαχείριση κερδών καθώς και στην κερδοφορία μιας εταιρείας. Σύμφωνα με το αποτέλεσμα της συγκεκριμένης έρευνας διαπιστώθηκε ότι η αναβαλλόμενη φορολογική δαπάνη, επηρεάζει σημαντικά τη διαχείριση κερδών αλλά δεν επηρεάζει την κερδοφορία της εταιρείας. Ο φορολογικός σχεδιασμός δεν έχει σημαντική επίδραση στη διαχείριση των κερδών αλλά έχει σημαντική επίδραση στην κερδοφορία. Επιπλέον, διαπιστώθηκε πως η διαχείριση των κερδών ενισχύει την επιρροή από την αναβαλλόμενη φορολογική δαπάνη στην κερδοφορία της εταιρείας αλλά αποδυναμώνει την επιρροή από τον φορολογικό σχεδιασμό.

Οι Soliman και Ali¹⁸ (2020), κατά την έρευνά τους εξέτασαν την επίδραση της αναβαλλόμενης φορολογίας στις αποφάσεις των επενδυτών μελετώντας 107 εισηγμένες εταιρείες στο Αιγυπτιακό Χρηματιστήριο για την περίοδο έξι ετών κατά το διάστημα 2013-2018. Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν ήταν πως οι διοικήσεις των εταιρειών χρησιμοποιούν τον αναβαλλόμενο φόρο για τον χειρισμό

¹⁶Tarigan, L.Y.P. (2019), “Deferred Tax Expenses as Earning Management Indicator”, *Journal of Accounting and Management Innovation*, Vol. 3

¹⁷Bunaca, R.A. and Nurdayadi (2019), “The Impact of Deferred Tax Expense and Tax Planning toward Earnings Management and Profitability”, *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, Vol. 21, pp. 215-236

¹⁸Soliman, W.S.M.K. and Ali, K.M. (2020), “An Investigation of the Value Relevance of Deferred Tax: The Mediating Effect of Earnings Management”, *Investment Management and Financial Innovations*, Vol. 17, pp. 317-328

των εσόδων, καθώς η αύξηση των αναβαλλόμενων φόρων αυξάνει τις πρακτικές διαχείρισης των κερδών. Επιπλέον, συμπεράναν πως οι πρακτικές διαχείρισης των κερδών δεν επηρεάζουν τις αποφάσεις των επενδυτών αλλά ο αναβαλλόμενος φόρος είναι ένας από τους καθοριστικούς παράγοντες που επηρεάζει τις αποφάσεις τους και άρα δεν υπάρχει κάποια συνάφεια αξίας του αναβαλλόμενου φόρου μέσω της διαχείρισης των κερδών.

Οι Fajarwati et al.¹⁹ (2020), μελέτησαν ένανι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, τα τρέχοντα φορολογικά έξοδα και η μόχλευση επηρεάζουν τη διαχείριση κερδών μίας εταιρείας. Για την διεξαγωγή της έρευνας χρησιμοποίησαν 74 κατασκευαστικές εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Ινδονησίας κατά το διάστημα 2016-2018. Τα ευρήματα της έρευνας αποκάλυψαν πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, τα τρέχοντα φορολογικά έξοδα και η μόχλευση δεν έχουν θετική επίδραση στη διαχείριση των κερδών.

Η έρευνα που πραγματοποίησε ο Chytis²⁰ (August 2019), εστιάζει στην επίδραση των αναβαλλόμενων φόρων κατά την λήψη επιχειρηματικών, επενδυτικών και χρηματοοικονομικών αποφάσεων. Σύμφωνα λοιπόν με την μελέτη που έγινε, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, σε αντίθεση με τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, αποτιμώνται θετικά από τις κεφαλαιαγορές. Οι αναβαλλόμενοι φόροι συνδέονται με τη διαχείριση των κερδών και συμβάλλουν θετικά στην πρόβλεψη μελλοντικών ταμειακών ροών. Επιπλέον, κατέληξε στο συμπέρασμα πως η παρουσίαση των αναβαλλόμενων φόρων στον ισολογισμό έχει αρνητική επίδραση στην πιστοληπτική ικανότητα.

Οι Phillips et al.²¹ (2003), στην έρευνα που διεξήγαγαν μελέτησαν την χρησιμότητα των αναβαλλόμενων φορολογικών εξόδων στον εντοπισμό της διαχείρισης κερδών έναντι των δεδουλευμένων. Τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την μελέτη που έκαναν είναι ότι το

¹⁹Fajarwati, D., Maysaroh, N., Tama, A.I. and Putranto, I.E. (2020), "The Effect of Deferred Tax Assets, Current Tax Expenses and Leverage on Profit Management", *International Journal of Economics*, Vol. 4, pp. 2622-4771

²⁰Chytis, E. (2019), "The Informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting", *Journal of Accounting and Taxation*, Vol.11, pp. 130-138

²¹Phillips, J., Pincus, M. and Rego, S.O. (2003), "Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense", *The Accounting Review*, Vol. 78, pp. 491-521

αναβαλλόμενο φορολογικό κόστος είναι χρήσιμο για τον εντοπισμό της διαχείρισης κερδών, καθώς και για την αποφυγή μείωσης των κερδών.

Σύμφωνα με μία ακόμη έρευνα που πραγματοποίησαν οι Phillipsetal.²²(2004), διερεύνησαν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των μεταβολών στα ετήσια κέρδη και των μεταβολών στα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιώντας δεδομένα από ετήσιες γνωστοποιήσεις υποσημειώσεων κάποιων εταιρειών. Κατέληξαν λοιπόν στο συμπέρασμα πως οι μεταβολές που υπάρχουν στις καθарές φορολογικές υποχρεώσεις μίας εταιρείας που έχουν σχέση με τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εξακρίβωση της διαχείρισης κερδών με σκοπό την αποφυγή πτώσης των κερδών. Επιπλέον, σε συνέχεια της έρευνας που διεξήγαγαν, αποδείχτηκε πως τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία που αντικατοπτρίζουν τα δεδουλευμένα έσοδα/έξοδα και αποθεματικά, αποτελούν τον πιο σημαντικό παράγοντα για την αύξηση των κερδών.

2.4 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Από την βιβλιογραφική επισκόπηση που πραγματοποιήθηκε καταγράφηκε ένα εύρος ερευνών με κύριο σκοπό την λήψη διαφόρων συμπερασμάτων που σχετίζονται με τον ρόλο και τις επιδράσεις της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται έντονο ενδιαφέρον σε έρευνες που σχετίζονται με την αναβαλλόμενη φορολογία καθώς και τον ρόλο που αυτή διαδραματίζει σε ότι αφορά την διαχείριση κερδών. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι γιατί η αναβαλλόμενη φορολογία έχει άμεση σχέση με τα έσοδα των επιχειρήσεων.

Με βάση τα αποτελέσματα των ερευνητών προκύπτει πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για τους επενδυτές, παρουσιάζουν δηλαδή θετική σχέση με την τιμή της μετοχής, ενώ αντίθετα οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις παρουσιάζουν αρνητική σχέση. Επίσης, έρευνες έδειξαν πως τα

²²Phillips, J., Pincus, M., Rego, S.O. and Wan, H. (2004), "Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities", *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 26, pp. 43-66

γνωστοποιημένα δεδομένα αναβαλλόμενης φορολογίας δεν παρέχουν σημαντικά στοιχεία σχετικά με τις ταμειακές ροές, ούτε παρέχουν πληροφορίες για τις μελλοντικές ταμειακές ροές που σχετίζονται με τους φόρους, με αποτέλεσμα την έλλειψη αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τον αντίκτυπο που θα έχουν οι ταμειακές ροές φόρου. Επιπλέον, έπειτα από κάποιες μελέτες διαπιστώθηκε πως οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μετατρέπουν τις λογιστικές αξίες των υποκείμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε εκτιμήσεις των μετά φόρων ταμειακών ροών στις οποίες βασίζεται η αξία που έχει η εταιρεία στην αγορά. Προκύπτει πως εάν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις καταγράφονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών τους ροών, τότε η αγοραία αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων αφορά το συγκεκριμένο ποσό αναξάρτητα από το πότε θα πραγματοποιηθούν. Τέλος, ο αναμενόμενος χρόνος αντιστροφής των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων δεν επηρεάζει την αξία της εταιρείας και άρα δεν υπάρχει λόγος για προεξόφληση βάσει αυτού του χρόνου.

Οι περισσότερες έρευνες έδειξαν πως οι επιχειρήσεις έχουν την ευχέρεια της διαχείρισης των κερδών μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας με σκοπό την αποφυγή μείωσης των κερδών ή την αποφυγή απωλειών. Αναφέρεται πως ενώ η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί ένα μέσο για τη διαχείριση των κερδών από τις επιχειρήσεις, ταυτόχρονα αποτελεί και ένδειξη για την χειραγώγηση των κερδών καθώς και την αλλοίωση των οικονομικών καταστάσεων. Από έρευνες που πραγματοποιήθηκαν προέκυψε πως οι μεταβολές που υπάρχουν στις καθαρές φορολογικές υποχρεώσεις μίας εταιρείας που έχουν σχέση με τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εξακρίβωση της διαχείρισης κερδών με σκοπό την αποφυγή πτώσης των κερδών. Επίσης, διαπιστώθηκε πως τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία που αντικατοπτρίζουν τα δεδουλευμένα έσοδα/έξοδα και αποθεματικά, αποτελούν τον πιο σημαντικό παράγοντα ο οποίος εξηγεί την πιθανότητα διαχείρισης των κερδών με σκοπό την αύξηση αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ Δ.Λ.Π. 12

3.1 Εισαγωγή

Στο τρίτο κεφάλαιο καταγράφεται η αναλυτική παρουσίαση του ΔΛΠ 12. Πιο συγκεκριμένα, παρουσιάζεται ο σκοπός του προτύπου, οι βασικές έννοιες και αρχές που διέπουν το πρότυπο αυτό, καθώς περιγράφεται και ο τρόπος λογιστικού χειρισμού σε διάφορες ειδικές περιπτώσεις σύμφωνα πάντα με το πρότυπο.

Το ΔΛΠ 12 ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος, καθώς συγκρίνει τη λογιστική αξία των υποχρεώσεων και των στοιχείων του ενεργητικού με την φορολογική τους βάση για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας που προκύπτει. Η ανάγκη για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας προκύπτει από το γεγονός ότι το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος ή ζημία και έτσι, δημιουργούνται μόνιμες ή προσωρινές διαφορές. Οι προσωρινές διαφορές αφορούν κάποιες λογιστικές εγγραφές οι οποίες επιδρούν φορολογικά σε κάποια άλλη χρήση. Τέλος, το πρότυπο απαιτεί την αναγνώριση των φορολογικών συνεπειών όλων των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται από τις οικονομικές οντότητες και αποτελεί ίσως, το πιο σημαντικό πρότυπο στην διαμόρφωση των κοινά αποδεκτών λογιστικών κανόνων και αρχών.

3.2 Σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 - Πεδίο Εφαρμογής

Ο σκοπός του ΔΛΠ 12 είναι η προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού των φόρων εισοδήματος. Το πιο σημαντικό θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να γίνει η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που θα προκύψουν από τα παρακάτω:

- Από τη μελλοντική ανάκτηση ή τον μελλοντικό διακανονισμό της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων ή των υποχρεώσεων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης.
- Από τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσης τα οποία είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης²³.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ και είναι απαραίτητο για την λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους εθνικούς καθώς και εξωτερικούς φόρους που βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Επίσης, 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. Σε κάποιους νόμους οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο συντελεστή, αν κάποιο μέρος ή ακόμα και το σύνολο των καθαρών κερδών ή των αδιανέμητων κερδών καταβάλλεται σε μερίσματα. Αντίθετα, σε κάποιους άλλους νόμους μπορεί να είναι επιστρεπτέοι, αν κάποιο μέρος ή το σύνολο των καθαρών κερδών ή των αδιανέμητων κερδών καταβάλλεται σε μερίσματα. Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει πότε και με ποιον τρόπο μία επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων και των λοιπών διανομών της επιχείρησης.

Τέλος, το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρησης των Κρατικών επιχορηγήσεων (ΔΛΠ 20 Λογιστική για Κρατικές επιχορηγήσεις και γνωστοποιήσεις της Κρατικής υποστήριξης) ή με τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων. Παρόλα αυτά όμως, το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των χρονικών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή κίνητρα επενδύσεων²⁴.

²³ Βλάχος, Χ. και Λουκάς, Λ. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

²⁴ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 12, Income Taxes

3.3 Βασικές Έννοιες του Προτύπου

Για την καλύτερη κατανόηση των όσων παρουσιάζονται παρακάτω, είναι χρήσιμη η αναφορά σε κάποιες βασικές έννοιες του Προτύπου οι οποίες είναι οι εξής:

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

Φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) αφορά το ποσό του κέρδους ή της ζημίας μιας χρήσης, το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές και επί του οποίου είναι πληρωτέοι ή εισπρακτέοι οι φόροι εισοδήματος.

Φόροι έξοδα (φόροι έσοδα) είναι το συγκεντρωτικό ποσό το οποίο περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσης και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των φόρων εισοδήματος πληρωτέων ή εισπρακτέων που αναλογούν στο φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημία μιας χρήσης.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε προσωρινές φορολογητέες διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορά εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες μελλοντικές φορολογικές ζημίες και μεταφερόμενους μελλοντικούς πιστωτικούς φόρους.

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης του Ισολογισμού και της φορολογικής του βάσης. Οι προσωρινές διαφορές χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

1. Φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες είναι διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή της φορολογικής ζημίας των μελλοντικών χρήσεων, όταν ανακτάται ή διακανονίζεται η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης.
2. Εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου

κέρδους ή της φορολογικής ζημίας των μελλοντικών χρήσεων, όταν ανακτάται ή διακανονίζεται η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης²⁵.

Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του στοιχείου. Αν δεν είναι φορολογητέα τα οικονομικά οφέλη, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το στοιχείο ή την υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς²⁶.

3.4 Βασικές Αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12

Οι βασικές αρχές που διέπουν το ΔΛΠ 12 είναι οι παρακάτω:

- Με την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης, η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει την λογιστική αξία αυτού του στοιχείου. Σε 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 κάποιες εξαιρέσεις, πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (είτε στα κέρδη ή στις ζημίες είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα) για την χρήση.

²⁵GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

²⁶Καραγιώργος, Α.Θ. και Πετρίδης, Γ.Α. (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 Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν σε αυτή την φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στα ίδια κεφάλαια²⁷.
- Σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων, η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή που ανακύπτει σε αυτή από την ενοποίηση των επιχειρήσεων²⁸.

3.5 Τρέχουσα και Αναβαλλόμενη Φορολογία

Διαφορές Λογιστικού – Φορολογητέου Αποτελέσματος

Σύμφωνα με τα παραπάνω, καθώς οι φορολογικοί κανόνες διαφέρουν από τους λογιστικούς τότε και το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογητέο και έτσι προκύπτουν οι μόνιμες και οι προσωρινές διαφορές.

Οι προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές οι οποίες πρόκειται να αναστραφούν στο μέλλον και από τις οποίες προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Παρακάτω στο κεφάλαιο αυτό, γίνεται η αναλυτική παρουσίαση των προσωρινών διαφορών.

Οι μόνιμες διαφορές είναι οι διαφορές οι οποίες δεν δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας διότι πρόκειται για έξοδα ή έσοδα που επηρεάζουν μόνο το λογιστικό ή μόνο το φορολογητέο αποτέλεσμα και δε λαμβάνονται υπόψη. Για παράδειγμα τα μερίσματα τα οποία είναι ένα αφορολόγητο έσοδοέχει αναγνωριστεί στα λογιστικά αποτελέσματα για την παρούσα χρήση, αλλά δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί. Αντίστοιχα, ένα έξοδο το οποίο δεν αναγνωρίζεται φορολογικά αλλά αναγνωρίζεται λογιστικά²⁹.

²⁷GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

²⁸INTERNATIONALACCOUNTINGSTANDARD 12, IncomeTaxes

²⁹Νεγκάκης, Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

3.6 Η Έννοια της Τρέχουσας Φορολογίας

Ο όρος τρέχουσα φορολογία αναφέρεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβληθεί στις φορολογικές αρχές και το οποίο αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, όπως αυτά αναγράφονται στους φορολογικούς νόμους στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο τρέχων φόρος λοιπόν, υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών της περιόδου και αποτελεί συνήθως μια τρέχουσα υποχρέωση της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, σε ότι αφορά το ελληνικό φορολογικό καθεστώς, ένα μέρος του τρέχοντος φόρου προκαταβάλλεται κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ το υπόλοιπο μέρος του ποσού καταβάλλεται σε μία άλλη χρήση.³⁰

3.6.1 Αναγνώριση Τρέχουσας Φορολογίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 οι διατάξεις που σχετίζονται με την τρέχουσα φορολογία είναι οι παρακάτω:

- Ο φόρος εισοδήματος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, εφόσον δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό που αναλογεί σε αυτές τις περιόδους, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο δηλαδή ως απαίτηση.
- Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία, η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του φόρου προηγούμενης χρήσης, πρέπει να αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, δηλαδή ως απαίτηση.
- Οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προγενέστερων χρήσεων και του οριστικού φόρου που συμφωνείται με τις

³⁰ Grant Thornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

φορολογικές αρχές, θεωρούνται αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων και αναγνωρίζονται στα κέρδη ή στις ζημίες της τρέχουσας χρήσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8³¹.

3.6.2 Μέτρηση Τρέχουσας Φορολογίας

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις που αφορούν την τρέχουσα ή προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να καταβληθεί στις φορολογικές αρχές ή να ανακτηθεί από αυτές, με τη χρήση φορολογικών συντελεστών και με τη χρήση της φορολογικής νομοθεσίας που έχουν τεθεί σε ισχύ ή που θα τεθούν σε ισχύ κατά την ημερομηνία της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης δηλαδή κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

3.6.3 Φορολογικές Ζημίες

Για οποιοδήποτε ποσό φορολογικής ζημίας που προκύπτει και μπορεί να μεταφερθεί έναντι κερδών προγενέστερων περιόδων και το οποίο δημιουργεί φόρο επιστρεπτέο, τότε μπορεί να αναγνωριστεί ως στοιχείο του ενεργητικού της τρέχουσας περιόδου, εάν πιθανολογείται πως θα επωφεληθεί η επιχείρηση από αυτό το στοιχείο και το ποσό μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.

Παράδειγμα

Το 20X5 η εταιρεία «ΓΑΜΑ Α.Ε.» πλήρωσε φόρο εισοδήματος 90.000€. Το 20X6 προέκυψε στην εταιρεία φορολογική ζημία 55.000€. Το φορολογικό σύστημα της χώρας επιτρέπει τη

³¹GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

συμψηφισή των ζημιών με φόρους πληρωτέους που αφορούν σε προγενέστερες περιόδους. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 24%.

Η επιστροφή του φόρου για τις ζημιές που έγιναν το 20X6 είναι $55.000€ \times 24\% = 13.200€$. Η καταχώριση που θα γίνει είναι η εξής (ποσά σε €):

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Φόρος επιστρεπτέος (κυκλοφορούν ενεργητικό)	13.200	
Φόρος εισοδήματος (Κατάσταση Αποτελεσμάτων)		13.200

Ο επιστρεπτέος φόρος θα παραμείνει ως στοιχείο του ενεργητικού στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της εταιρείας μέχρι να επιστραφεί από τις φορολογικές αρχές ή να συμψηφιστεί με άλλους πληρωτέους φόρους³².

3.7 Η Έννοια της Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Για τον προσδιορισμό των φορολογικών μεγεθών, προκύπτουν διαφορές μεταξύ φορολογικών και λογιστικών κανόνων και αυτό συμβαίνει διότι παρόλο που η κάθε χώρα διαθέτει τις δικές της φορολογικές διατάξεις και νόμους, τα ΔΠΧΑ επιβάλλουν την υιοθέτηση συγκεκριμένων κανόνων και πρακτικών για την λογιστική απεικόνιση συναλλαγών και για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Πιο συγκεκριμένα, όταν μία επιχείρηση εφαρμόσει τους λογιστικούς κανόνες που ορίζουν τα Πρότυπα, προκύπτει ένα λογιστικό αποτέλεσμα το οποίο στη συνέχεια μετατρέπεται σε φορολογικό μέσα από τη διαδικασία σύνταξης της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης. Μέσα από τη συγκεκριμένη διαδικασία λοιπόν δημιουργούνται οι διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος οι οποίες μπορεί να έχουν είτε προσωρινό χαρακτήρα ή αλλιώς προσωρινές διαφορές είτε μόνιμο χαρακτήρα ή αλλιώς μόνιμες διαφορές. Τέτοιες διαφορές είναι για παράδειγμα τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα αφορολόγητα έσοδα, οι αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά

³²Βλάχος, Χ. και Λουκάς, Λ. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

κριτήρια όπως η ταμειακή βάση από αυτά με τα οποία αναγνωρίζονται όπως είναι η αρχή του δεδουλευμένου, τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς από ότι για λογιστικούς όπως οι αποσβέσεις³³.

Ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές και είτε είναι απαίτηση είτε υποχρέωση, παρεμβάλλεται μεταξύ του φόρου εισοδήματος που αποτελεί δαπάνη-έξοδο για τη χρήση και του φόρου εισοδήματος που αποτελεί τρέχουσα υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές³⁴.

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

3.7.1 Φορολογική Βάση

Μια επιχείρηση για να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία, πρέπει να συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού της και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, σύμφωνα πάντα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 12.

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού μίας επιχείρησης είναι το ποσό που θα εκπίπτει φορολογικά από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση όταν ανακτήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού. Εάν τα οικονομικά οφέλη δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου του ενεργητικού θα είναι ίση με τη λογιστική του αξία. Παρακάτω δίνεται ένα παράδειγμα υπολογισμού της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου μίας επιχείρησης.

Έστω ότι μία επιχείρηση έχει ένα μηχάνημα που κοστίζει 100€. Για φορολογικούς σκοπούς έχουν γίνει αποσβέσεις 30€ που έχουν ήδη εκπεστεί στην τρέχουσα και στις

³³GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

³⁴Νεγκάκης,Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

προηγούμενες χρήσεις και το κόστος που απομένει θα εκπεστεί σε μελλοντικές χρήσεις ως απόσβεση ή μέσω μιας έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από την χρήση του μηχανήματος είναι φορολογητέα καθώς και κάθε κέρδος της επιχείρησης από την πώληση του μηχανήματος θα είναι επίσης φορολογητέο. Επιπλέον, οποιαδήποτε ζημία προκύψει από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογικά εκπεστέα. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, προκύπτει πως η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 70€.

Η φορολογική βάση μίας υποχρέωσης προκύπτει εφόσον από τη λογιστική αξία της υποχρέωσης, αφαιρεθεί κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Σχετικά με τα έσοδα τα οποία εισπράττονται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της υποχρέωσης που προκύπτει ισούται με τη λογιστική της αξία εφόσον αφαιρεθεί το ποσό το ποσό του εσόδου το οποίο δεν είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις. Παρακάτω δίνονται δύο περιπτώσεις υπολογισμού της φορολογικής βάσης μίας υποχρέωσης.

Η πρώτη περίπτωση αφορά τις τρέχουσες υποχρεώσεις οι οποίες περιλαμβάνουν προβλέψεις δεδουλευμένων δαπανών με λογιστική αξία 260€. Η σχετική δαπάνη θα εκπεσθεί φορολογικά σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων δαπανών είναι μηδέν, διότι από τη λογιστική αξία της υποχρέωσης θα αφαιρεθεί ολόκληρο το ποσό αυτής όταν θα πληρωθεί στο μέλλον. Η δεύτερη περίπτωση αφορά την ύπαρξη υποχρέωσης δανείου με λογιστική αξία 1.300€. Η εξόφληση του δανείου δεν έχει φορολογικές συνέπειες και άρα η φορολογική βάση του δανείου είναι 1.300€³⁵.

3.7.2 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων (Α.Φ.Υ.)

Όπως ήδη αναφέρθηκε παραπάνω, το ΔΛΠ 12 υιοθετεί τη μέθοδο των υποχρεώσεων για τον προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φόρων. Πιο συγκεκριμένα, συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με τη φορολογική τους βάση ώστε να

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

προσδιοριστούν οι προσωρινές διαφορές που προκύπτουν και να υπολογιστεί ο αναβαλλόμενος φόρος.

Όταν μία επιχείρηση αναγνωρίσει κάποιο στοιχείο του ενεργητικού τότε αναμένει την ανάκτηση της λογιστικής του αξίας στο μέλλον το οποίο θα συμβεί με την πώληση του συγκεκριμένου στοιχείου ή με τη χρήση του για την απόκτηση άλλων στοιχείων. Παράλληλα, με την αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού η επιχείρηση αναμένει να έχει μία έκπτωση στο μέλλον η οποία να είναι ίση με τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών. Η έκπτωση αυτή θα προκύψει καθώς η επιχείρηση χρησιμοποιήσει τα στοιχεία αυτά ή τις υπηρεσίες που αυτά προσφέρουν.

Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική τους βάση, τότε 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. Έτσι λοιπόν, θα προκύψει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο από το λογιστικό και θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος. Αποτέλεσμα είναι η δημιουργία μίας φορολογικής υποχρέωσης στο μέλλον, η οποία αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στο παρόν³⁶.

Παράδειγμα δημιουργίας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης

Η εταιρεία «ΚΑΠΑ Α.Ε.» αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας 120.000€. Στο τέλος του 20X8 το μηχάνημα παρουσιάζεται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της εταιρείας με ποσό 90.000€, μετά από αφαιρέσεις συσσωρευμένων λογιστικών αποσβέσεων ύψους 20.000€. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του μηχανήματος είναι 60.000€ για φορολογικούς σκοπούς και ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%.

Το μηχάνημα θα έχει φορολογική βάση $120.000€ - 60.000€ = 60.000€$.

Η εταιρεία για να ανακτήσει τη λογιστική αξία του μηχανήματος, αναμένει ότι θα κερδίσει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα 90.000€. Παρόλα αυτά όμως, το ποσό που θα μπορέσει να αφαιρέσει η εταιρεία από τα φορολογητέα εισοδήματά της είναι μόνο το ποσό των 60.000€. Αυτό σημαίνει ότι στο μέλλον η εταιρεία θα έχει να πληρώσει:

³⁶GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

(λογιστική αξία – φορολογική βάση)X φορολογικός συντελεστής = (90.000€ – 60.000€) X 25% = 7.500€, δηλαδή περισσότερο φόρο από ότι θα πλήρωνε εάν δεν υπήρχαν οι μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις της διαφοράς αυτής.

Η λογιστική εγγραφή που θα πρέπει να καταχωρίσει η εταιρεία «ΚΑΠΑ Α.Ε.» για την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι το ποσό των 7.500€³⁷.

3.7.3 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων (Α.Φ.Α.)

Η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης έχει παρόμοια μέθοδο με την αναγνώριση της φορολογικής υποχρέωσης.

Πιο συγκεκριμένα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση, τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση εφόσον εάν η επιχείρηση αναμένει αρκετά φορολογητέα κέρδη στο μέλλον, έτσι ώστε να έχει όφελος από αυτή την φορολογική έκπτωση.

Όταν η φορολογική βάση του στοιχείου είναι μεγαλύτερη, τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και άρα ο φόρος που θα πληρωθεί θα είναι μικρότερος. Δημιουργείται λοιπόν ένα φορολογικό όφελος το οποίο αναγνωρίζεται σήμερα εφόσον το όφελος αυτό θα εισρεύσει στην επιχείρηση³⁸.

Πίνακας 1³⁹: Τρόπος Υπολογισμού των Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων

Φορολογικά Αποτελέσματα	>	Λογιστικά Αποτελέσματα (Δ.Λ.Π.)	=	Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (στη διαφορά)
----------------------------	---	------------------------------------	---	---

³⁷ Βλάχος, Χ. και Λουκάς, Λ. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

³⁸ GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

³⁹ Καραγιώργος, Α.Θ. και Πετρίδης, Γ.Α. (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 Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

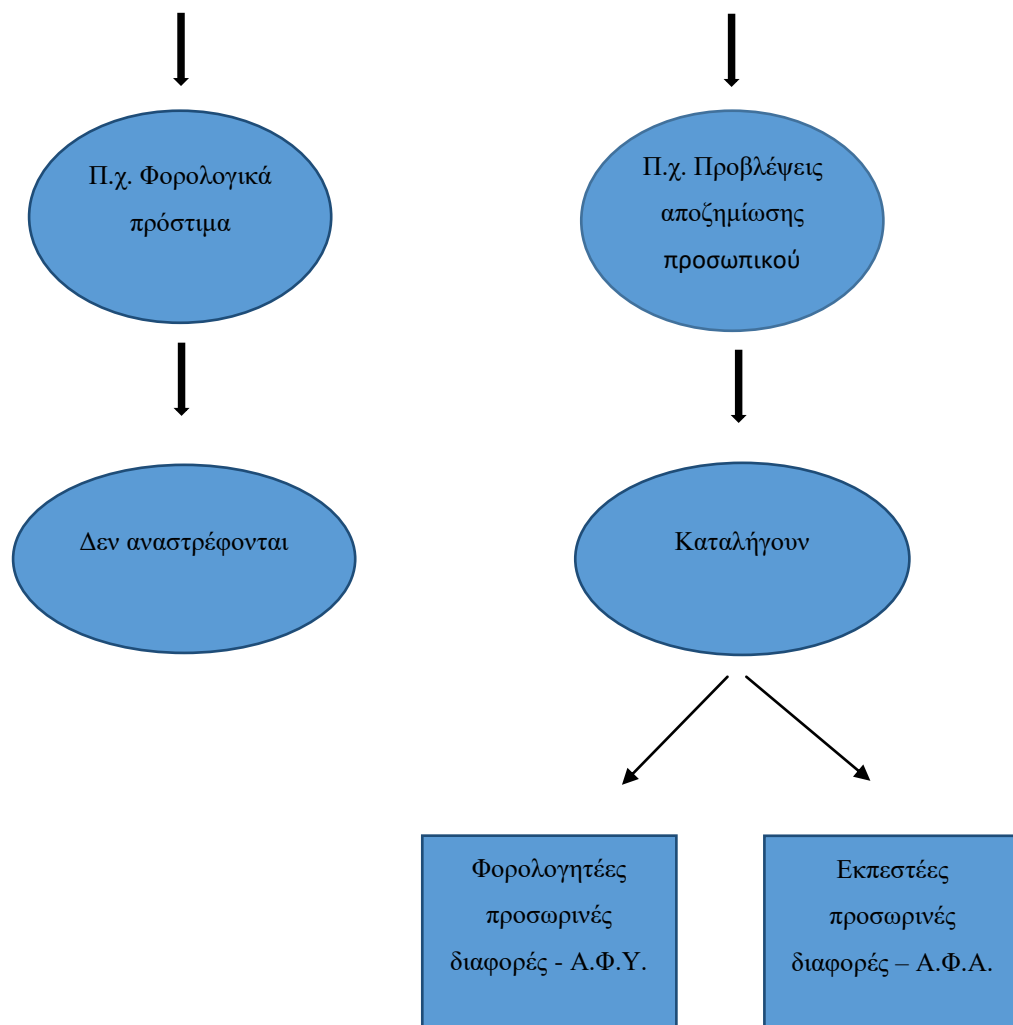
Φορολογικά Αποτελέσματα	<	Λογιστικά Αποτελέσματα (Δ.Λ.Π.)	=	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (στη διαφορά)
-------------------------	---	---------------------------------	---	--

Ο υπολογισμός γίνεται ανάλογα με το συντελεστή φορολογίας που ισχύει στη χρήση στην οποία αναφέρονται και οι αναβαλλόμενοι φόροι συνιστούν προσωρινές διαφορές και όχι πραγματικές/οριστικές. Τέλος, οι λογαριασμοί “αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση” και “αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση” παρομοιάζονται με τους μεταβατικούς λογαριασμούς του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

3.8 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Η ανάγκη για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας όπως προαναφέρθηκε προκύπτει από το γεγονός ότι η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων διαφέρει από την αξία που προσδίδεται στα στοιχεία αυτά για φορολογικούς σκοπούς. Οι διαφορές αυτές διακρίνονται σε μόνιμες οι οποίες αγνοούνται και σε προσωρινές από τις οποίες προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε φορολογητέες οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και σε εκπεστές προσωρινές διαφορές οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως η αναβαλλόμενη φορολογία πρέπει να αναγνωρίζεται διότι πρόκειται για ένα δεδουλευμένο έξοδο ή έσοδο αφορά δηλαδή μία υποχρέωση ή μία απαίτηση.





Πηγή: <https://www.e-forologia.gr/>

3.8.1 Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός από τις περιπτώσεις που αυτή η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση ενός

στοιχείου του ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία δεν συνιστά συνένωση επιχειρήσεων και κατά τον χρόνο της συναλλαγής δεν επιδρά στο λογιστικό ή φορολογητέο αποτέλεσμα.

Ωστόσο, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες έχουν σχέση με επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις, υποκαταστήματα και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση εάν η μητρική επιχείρηση, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών μπορούν να ελέγχουν τον χρόνο κατά τον οποίο θα πραγματοποιηθεί η αναστροφή της προσωρινής διαφοράς και παράλληλα πιθανολογείται ότι η διαφορά αυτή δεν θα αναστραφεί στο προσεχές μέλλον.

3.8.2 Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές

Για κάθε εκπεστέα προσωρινή διαφορά αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση όπως τα έξοδα έρευνας, το κόστος συνένωσης εταιρειών, εφόσον όμως πιθανολογείται πως στο μέλλον θα υπάρχουν κέρδη για να συμψηφιστεί η απαίτηση με φορολογική υποχρέωση στο μέλλον. Εάν όμως η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύψει από από την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση ή συναλλαγή που δεν επηρεάζει το λογιστικό και το φορολογικό αποτέλεσμα κατά τον χρόνο της συναλλαγής, τότε το παραπάνω δεν θα συμβαίνει.

Ωστόσο, για εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μόνο εάν θα υπάρξει αναστροφή των προσωρινών διαφορών στο μέλλον και φορολογητέο κέρδος για το οποίο θα χρησιμοποιηθεί η διαφορά.

Στην περίπτωση αναγνώρισης μιας υποχρέωσης, η λογιστική της αξία τακτοποιείται στο μέλλον με την εκροή πόρων από την επιχείρηση τα οποία ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Καθώς εκρέουν οι πόροι από την επιχείρηση, κάποιο μέρος ή και το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους σε μελλοντική χρήση, διαφορετική όμως από την χρήση της αναγνώρισης της υποχρέωσης,

οπότε υπάρχει μια προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης της υποχρέωσης. Έτσι λοιπόν δημιουργείται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που έχει σχέση με φόρους εισοδήματος οι οποίοι είναι μελλοντικά ανακτήσιμοι όταν θα είναι εκπεστέο το μέρος αυτής της υποχρέωσης κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Επιπλέον, εάν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, τότε δημιουργείται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές χρήσεις⁴⁰.

3.8.3 Φορολογικές Ζημίες και Πιστωτικοί Φόροι που δεν έχουν Χρησιμοποιηθεί

Για τη μεταφορά φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στο βαθμό που αναμένεται μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου δύναται να χρησιμοποιηθούν οι φορολογικές ζημίες και οι πιστωτικοί φόροι που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί. Τα κριτήρια είναι ίδια με αυτά που απαιτούνται για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης η οποία προκύπτει από εκπεστές προσωρινές διαφορές.

Η ύπαρξη όμως φορολογικών ζημιών που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί αποτελεί ισχυρή ένδειξη πως μπορεί στο μέλλον να μην υπάρξει κάποιο φορολογητέο κέρδος για την επιχείρηση. Έτσι λοιπόν, όταν η επιχείρηση παρουσιάσει ζημίες τα τελευταία χρόνια, θα αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση η οποία είναι αποτέλεσμα φορολογικών ζημιών ή πιστωτικών φόρων που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, μόνο στην περίπτωση που θα αναμένει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή κάποια άλλη αξιόπιστη απόδειξη πως θα έχει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα γίνει συμψηφισμός από την επιχείρηση με τις φορολογικές ζημίες που παρουσιάζει. Το ΔΛΠ 12 απαιτεί την γνωστοποίηση του ποσού της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, καθώς και με ποιον τρόπο αποδείχτηκε η αναγνώρισή της.

⁴⁰Νεγκάκης,Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

Η επιχείρηση για να εκτιμήσει την πιθανότητα να υπάρξει φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου οι φορολογικές ζημιές και οι πιστωτικοί φόροι που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί μπορούν να χρησιμοποιηθούν πρέπει να εξετάσει τα ακόλουθα:

- Εάν έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με την ίδια φορολογική αρχή αφορούν την ίδια φορολογούμενη επιχείρηση, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν.
- Εάν η επιχείρηση κρίνει πως θα υπάρξουν φορολογητέα κέρδη πριν από τη λήξη της χρήσης, μέσα στην οποία μπορεί να συμψηφίσει τις φορολογικές ζημιές ή τους πιστωτικούς φόρους που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί.
- Εάν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές που παρουσίασε η επιχείρηση αφορούν γεγονότα τα οποία δεν πρόκειται να ξανά συμβούν.
- Εάν στην επιχείρηση υπάρχει φορολογικός προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο κατά την οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν⁴¹.

3.8.4 Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού

Τα ΔΠΧΑ επιτρέπουν κάποια στοιχεία του ενεργητικού να αποτιμώνται στην εύλογη αξία. Όταν η αποτίμηση αυτή αναγνωρίζεται από την φορολογική νομοθεσία και άρα το φορολογητέο κέρδος επηρεάζεται και αναπροσαρμόζεται η φορολογική βάση του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται η ανάγκη για αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας. Αντίθετα όμως, αν το φορολογητέο κέρδος δεν επηρεάζεται από την αποτίμηση και αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου δεν αναπροσαρμόζεται, τότε δημιουργείται η ανάγκη αναγνώρισης της αναβαλλόμενης απαίτησης ή υποχρέωσης.

⁴¹Νεγκάκης,Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

Η διαφορά που δημιουργείται μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης, αποτελεί μία προσωρινή διαφορά και έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (εάν $\Lambda\text{A} > \Phi\text{B}$) η οποία θα διακανονιστεί με έναν από τους παρακάτω τρόπους:

- Με την πώληση του στοιχείου. Θα ανακτηθεί η λογιστική αξία του στοιχείου, δημιουργώντας έτσι ένα λογιστικό αποτέλεσμα από την πώλησή του. Ο προσδιορισμός του φορολογητέου κέρδους θα γίνει με την μικρότερη φορολογική βάση του στοιχείου και άρα ο φόρος που θα καταβληθεί θα είναι μεγαλύτερος.
- Με τη χρήση του στοιχείου. Σταδιακά θα ανακτάται η λογιστική αξία μέσω των αποσβέσεων και θα επιφέρει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο, αφού οι φορολογικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες.

Τέλος, όταν λοιπόν προκύπτει από την αναπροσαρμογή ότι η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση, τότε αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, η οποία θα πρέπει να καταχωριστεί στην τρέχουσα χρήση⁴². Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός από το οποίο δημιουργείται ο φόρος.

3.8.5 Ενοποιημένες Καταστάσεις και Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αν ο φόρος εισοδήματος λογίζεται σε ενοποιημένο επίπεδο τότε οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Ο προσδιορισμός της φορολογικής βάσης γίνεται με αναφορά αν προβλέπεται, σε μία

⁴² Βλάχος, Χ. και Λουκάς, Λ. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

ενοποιημένη φορολογική δήλωση ή αλλιώς αν δεν προβλέπεται τότε γίνεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε επιχείρησης του ομίλου⁴³.

Σε συνενώσεις επιχειρήσεων, το κόστος που προκύπτει από την απόκτηση κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα στοιχεία του ενεργητικού που αποκτήθηκαν και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκαν. Οι προσωρινές διαφορές δημιουργούνται όταν η φορολογική βάση των αναγνωρίσιμων στοιχείων του ενεργητικού ή των αναληφθέντων υποχρεώσεων δεν επηρεάζεται από την συνένωση των επιχειρήσεων ή επηρεάζεται με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μία προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, η οποία επηρεάζει την υπεραξία.

3.8.6 Υπεραξία

Η υπεραξία σε μία επιχειρηματική συνένωση ορίζεται το επιπλέον του κόστους της συνένωσης, πάνω από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Οι περισσότερες φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία, δηλαδή δεν επιτρέπουν την μείωση της υπεραξίας ως εκπεστέο έξοδο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία διαφοράς μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της φορολογικής της βάσης. Η διαφορά αυτή είναι συνήθως μηδενική. Παρόλα αυτά όμως, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος, καθώς αυτός προέρχεται από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Η υπεραξία από συνένωση επιχειρήσεων αποτελεί υπολειμματική αξία και συνεπώς το ΔΛΠ 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία. Πιο συγκεκριμένα, η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας, θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας ως υπολειμματικού ποσού καθώς και την αύξηση εκ

⁴³GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

νέου της αναβαλλόμενης φορολογίας, με αποτέλεσμα την νέα μεταβολή της υπεραξίας. Η απαγόρευση αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ισχύει μόνο κατά την έκταση που αυτή σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Το ίδιο ισχύει και για μεταγενέστερες μειώσεις μη αναγνωρίσιμης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, οι οποίες θεωρείται πως προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας⁴⁴.

3.8.7 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 στην αναλογία στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας.

Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, μπορεί να διαφοροποιείται από τη φορολογική τους βάση με αποτέλεσμα να δημιουργούνται προσωρινές διαφορές. Συγκεκριμένα, οι διαφορές αυτές προκύπτουν όταν:

- Υπάρχουν αδιανέμητα κέρδη των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών και κοινοπραξιών
- Η θυγατρική έχει την έδρα της σε διαφορετική χώρα από αυτή της μητρικής και παρουσιάζονται μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες
- Η λογιστική αξία της επένδυσης σε συγγενή μειώθηκε στο ανακτήσιμο ποσό της.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με τις επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, εκτός εάν ικανοποιούνται τα παρακάτω:

⁴⁴Νεγκάκης,Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

- Η μητρική, η επενδύτρια επιχείρηση ή το μέλος της κοινοπραξίας είναι σε θέση να ελέγξει το χρονικό σημείο αναστροφής της προσωρινής διαφοράς
- Πιθανολογείται πως η προσωρινή διαφορά δεν θα αναστραφεί στο προσεχές μέλλον.

Μία μητρική επιχείρηση αφού μπορεί να έχει τον έλεγχο της μερισματικής πολιτικής της θυγατρικής της, τότε μπορεί να ελέγχει και το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με αυτήν την συμμετοχή, συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν από τα αδιανέμητα κέρδη, καθώς και από κάθε διαφορά μετατροπής. Όταν μια μητρική επιχείρηση αποφασίσει να μη διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο προσεχές μέλλον, τότε η μητρική δεν αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Τα ίδια εφαρμόζονται για επενδύσεις σε υποκαταστήματα⁴⁵.

Η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για όλες τις εκπεστές διαφορές που έχουν σχέση με τις επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, μόνο εάν πιθανολογείται ότι:

- Η προσωρινή διαφορά θα αναστραφεί στο προσεχές μέλλον.
- Θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί⁴⁶.

3.9 Αποτίμηση Αναβαλλόμενων και Τρεχουσών Φορολογικών Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν στην περίοδο όπου θα γίνει ο διακανονισμός της συγκεκριμένης απαίτησης ή υποχρέωσης, λαμβάνοντας υπόψη εκτός

⁴⁵ Καραγιώργος, Α.Θ. και Πετρίδης, Γ.Α. (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 Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

⁴⁶ Grant Thornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

από τους φορολογικούς συντελεστές και τους φορολογικούς νόμους που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού. Σύμφωνα με το Πρότυπο, η προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαγορεύεται καθώς ο χρόνος της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς πρέπει να είναι προσδιορισμένος με ακρίβεια. Σε πολλές περιπτώσεις, τέτοιος προσδιορισμός είναι πρακτικά αδύνατος ή εξαιρετικά πολύπλοκος. Επιπλέον, η περίπτωση προεξόφλησης των αναβαλλόμενων φόρων μπορεί να ερχόταν σε αντίθεση με τις βασικές αρχές των Προτύπων, όπως αυτή της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των επιχειρήσεων.

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις για την τρέχουσα και για προηγούμενες χρήσεις, πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί ή να ανακτηθεί από τις φορολογικές αρχές, με τη χρήση φορολογικών συντελεστών και φορολογικών νόμων που έχουν θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού⁴⁷.

3.10 Αναγνώριση Τρέχοντος και Αναβαλλόμενου Φόρου

Η λογιστική απεικόνιση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο απεικόνισης της ίδιας της συναλλαγής ή του γεγονότος. Για παράδειγμα, εάν η συναλλαγή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, αντίστοιχα θα αναγνωριστούν και οι φορολογικές του επιπτώσεις. Η λογιστικοποίησή τους μπορεί να γίνει είτε στα αποτελέσματα είτε εκτός αυτών.

3.10.1 Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα ή στα έσοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από τα παρακάτω:

⁴⁷INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 12, Income Taxes

- i. Από συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρήθηκε κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική χρήση.
- ii. Από ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε εξαγορά.

Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν όταν τα έξοδα ή έσοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας χρήσης αλλά όχι στο φορολογητέο, καθώς θα περιληφθούν στο φορολογητέο κέρδος διαφορετικής χρήσης. Έτσι λοιπόν, προκύπτουν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, με αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου στα κέρδη ή στις ζημίες της χρήσης. Για παράδειγμα, τα έσοδα από τόκους, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης ή τα μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα στην χρήση που αφορούν αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος ή στη φορολογική ζημία σε ταμιακή βάση. Σχετικά με τα κόστη άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν κεφαλαιοποιηθεί, αποσβένονται στην κατάσταση συνολικών εσόδων, αλλά είχαν εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς όταν παραγματοποιήθηκαν.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται, χωρίς απαραίτητα να υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν για παράδειγμα:

- i. Υπάρχει μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή στους φορολογικούς νόμους.
- ii. Γίνεται επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.
- iii. Αλλάζει ο αναμενόμενος τρόπος ανάκτησης μίας απαίτησης.

Ο αναβαλλόμενος φόρος που θα προκύψει καταχωρείται στην Κατάσταση αποτελεσμάτων, εκτός από περιπτώσεις που αφορά στοιχεία που προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια⁴⁸.

⁴⁸Νεγκάκης,Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

3.10.2 Καταχώρηση εκτός Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που θα αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων θα συνδέεται με στοιχεία που επίσης αναγνωρίζονται εκτός των κερδών ή των ζημιών της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που έχουν σχέση με στοιχεία που καταχωρίζονται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, θα καταχωρίζονται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα. Τέτοια παραδείγματα είναι, η μεταβολή της λογιστικής αξίας ενός ενσώματου παγίου που δημιουργεί αποθεματικό αναπροσαρμογής, καθώς και οι συναλλαγματικές διαφορές που μπορεί να προκύψουν κατά την μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμετάλλευσης εξωτερικού. Επίσης, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που έχουν σχέση με στοιχεία που αναγνωρίζονται στην Καθαρή Θέση, θα αναγνωρίζονται απευθείας στην Καθαρή Θέση. Τέτοια παραδείγματα είναι οι προσαρμογές της Καθαρής Θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 (μεταβολή λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη) αλλά και ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου που έχει σχέση με στοιχείο που έχει αναγνωριστεί εκτός αποτελεσμάτων, να μην μπορεί να προσδιοριστεί. Αυτό συμβαίνει όταν υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου, όταν οι μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές και στους φορολογικούς νόμους επηρεάζουν μία αναβαλλόμενη απαίτηση ή υποχρέωση που είχε αναγνωριστεί πιο πριν εκτός αποτελεσμάτων, καθώς και όταν η επιχείρηση αποφασίζει να αναγνωρίσει ή όχι στο ακέραιο, μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση η οποία συνδέεται με στοιχείο που είχε αναγνωριστεί πιο πριν εκτός αποτελεσμάτων.

Εάν συμβούν τα παραπάνω, η αναγνώριση του τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου βασίζεται σε μία εύλογη αναλογική κατανομή του φόρου με βάση τους κανόνες που ισχύουν ή με κάποιον άλλο τρόπο με σκοπό όμως την ορθή κατανομή σύμφωνα με τις ισχύουσες συνθήκες⁴⁹.

⁴⁹Νεγκάκης, Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

3.10.3 Συμψηφισμοί

Γενικά, οι φορολογικές απαιτήσεις και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Πρέπει να διακρίνονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Όταν μια επιχείρηση κάνει διάκριση ανάμεσα στις τρέχουσες και μη τρέχουσες απαιτήσεις και υποχρεώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της, τότε δεν πρέπει να περιλαμβάνει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στην ίδια κατηγορία με τις τρέχουσες⁵⁰.

Μια επιχείρηση μπορεί να συμψηφίσει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις όταν και μόνο όταν η επιχείρηση:

- i. έχει ισχυρό δικαίωμα σύμφωνα με τον νόμο να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και
- ii. έχει επίσης, την πρόθεση είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να ρευστοποιήσει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας παράλληλα την υποχρέωση.

Παρόλο που οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και επιμετρώνται ξεχωριστά, στον Ισολογισμό συμψηφίζονται όταν πληρούνται τα παρακάτω κριτήρια:

- i. η επιχείρηση έχει ισχυρό δικαίωμα με βάση τον νόμο να συμψηφίσει μια τρέχουσα φορολογική απαίτηση με μια τρέχουσα φορολογική υποχρέωση και
- ii. οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν φόρους εισοδήματος τους οποίους επιβάλλει η ίδια φορολογική αρχή και έχουν σχέση με την ίδια επιχείρηση που φορολογείται ή με διαφορετικές επιχειρήσεις, οι οποίες όμως έχουν σκοπό είτε να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις με τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις, είτε να εισπράξουν τις απαιτήσεις και ταυτόχρονα να γίνει διακανονισμός στις υποχρεώσεις σε κάθε μελλοντική χρήση στην

⁵⁰ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 12, Income Taxes

οποία οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις θα διακανονιστούν και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα ανακτηθούν⁵¹.

Σε σπάνιες περιπτώσεις, μια επιχείρηση μπορεί να έχει το ισχυρό δικαίωμα συμψηφισμού σύμφωνα με τον νόμο αλλά ο συμψηφισμός μπορεί να πραγματοποιείται σε καθορισμένες περιόδους και να προκαλεί προβλήματα στις ροές, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα την ανάγκη για φορολογικό προγραμματισμό. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν για παράδειγμα τα ποσά είναι μεγάλα και ο διακανονισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων θα γίνει σε διαφορετικό χρόνο.

3.11 Παρουσίαση Φόρου

Ο φόρος εισοδήματος σαν έξοδο της χρήσης αποτελεί το άθροισμα του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου. Αν υπάρχει υποχρέωση για φόρο εισοδήματος πληρωτέο στη χρήση, εμφανίζεται στις υποχρεώσεις. Αντίστοιχα, αν υπάρχει απαίτηση για φόρο εισοδήματος, τότε θα εμφανίζεται στις απαιτήσεις, όπως για παράδειγμα σε περίπτωση μεγαλύτερων παρακρατήσεων.

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και λοιπόν συνολικών εσόδων, η επιχείρηση θα εμφανίζει το έξοδο ή το έσοδο φόρου το οποίο αφορά το κέρδος ή τη ζημία από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Όταν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων καταχωρούνται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή από αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις εξωτερικού, τότε η επιχείρηση μπορεί να κατατάξει αυτές τις διαφορές ως αναβαλλόμενα έξοδα ή έσοδα φόρου, στην περίπτωση που οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θεωρήσουν χρήσιμη τη συγκεκριμένη παρουσίαση⁵².

⁵¹ Grant Thornton (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – IFRS, Πρώτη Έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα

⁵² Νεγκάκης, Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

3.12 Γνωστοποιήσεις

Γνωστοποιήσεις για φόρους έξοδα ή έσοδα

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, η γνωστοποίηση των σημαντικών ποσών που αποτελείται ένα έξοδο ή έσοδο φόρου εισοδήματος, πρέπει να γίνεται ξεχωριστά σύμφωνα με το Πρότυπο. Στους φόρους έξοδα ή έσοδα περιλαμβάνονται τα παρακάτω:

- Ο τρέχων φόρος έξοδο ή έσοδο.
- Κάθε προσαρμογή αναγνωρισμένη στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου εξόδου ή εσόδου που έχει σχέση με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου εξόδου ή εσόδου που έχει σχέση με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή την επιβολή νέων φόρων.
- Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από την φορολογική ζημία που δεν έχει πρωτύτερα αναγνωριστεί και προέρχεται από πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, η οποία χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου.
- Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από την φορολογική ζημία που δεν έχει πρωτύτερα αναγνωριστεί και προέρχεται από πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, η οποία χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.
- Τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο, ο οποίος προκύπτει από την υποτίμηση ή την αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης μίας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.
- Το ποσό του εφόρου εξόδου ή εσόδου που έχει σχέση με μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή στη ζημία της περιόδου, σύμφωνα με αυτά που ορίζει το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Γνωστοποιήσεις για τη σχέση φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος

Τα παρακάτω πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

- Το άθροισμα του τέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που σχετίζεται με στοιχεία τα οποία χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν απαυθείας στα ίδια κεφάλαια.
- Η ανάλυση της σχέσης μεταξύ του φόρου εξόδου ή εσόδου και του λογιστικού κέρδους, με αμφότερου τους ακόλουθους τρόπου ή με έναν από αυτούς:
 - ❖ μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του φόρου εξόδου ή εσόδου και του γινόμενου του λογιστικού κέρδους πολλαπλασιαζόμενου με τον 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 φορολογικού συντελεστή και του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, καθώς και την γνωστοποίηση της βάσης στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής.
- Μια ανάλυση των μεταβολών στον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές σε σχέση με την προηγούμενη λογιστική χρήση.
- Το ποσό, καθώς και την ημερομηνία λήξης αν υπάρχει, των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους στον Ισολογισμό δεν αναγνωρίζεται καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
- Το αθροιστικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν αναγνωριστεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- Σχετικά με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:
 - ❖ το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων το οποίο αναγνωρίστηκε στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη χρήση,
 - ❖ το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου ή εσόδου που αναγνωρίστηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, αν δεν είναι ορατό από τις μεταβολές των ποσών που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό.
- Σχετικά με τις διακοπείσες δραστηριότητες και τις συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, ο φόρος έξοδο που αφορά το κέρδος ή τη ζημία από αυτή τη διακοπή και το κέρδος ή τη ζημία της χρήσης από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται.

- Σε περίπτωση που η καταβολή μερισμάτων προς τους μετόχους έχει συνέπειες για το φόρο έξοδο, τότε το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, θα πρέπει να γνωστοποιείται. Αυτό συμβαίνει εφόσον τα μερίσματα αυτά προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν από την έγκριση έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Η επιχείρηση πρέπει επίσης, να γνωστοποιεί το ποσό μίας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της απόδειξης στην οποία η επιχείρηση βασίζει την αναγνώρισή του όταν, η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη αλλά αυτό δεν αφορά τα κέρδη που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών. Επίσης, όταν η επιχείρηση παρουσιάσει ζημία στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Επιπλέον, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της, τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που μπορούν να προσδιοριστούν από την επιχείρηση, καθώς και αν προκύψουν συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν μπορούν να προσδιοριστούν.

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από μία επιχείρηση παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ εσόδου/εξόδου φόρου και του λογιστικού κέρδους δεν είναι συνηθισμένη, καθώς και τους σημαντικούς λόγους για τους οποίους μπορεί να επηρεάσουν τη σχέση αυτή στο μέλλον. Η σχέση μεταξύ εσόδου/εξόδου και λογιστικού κέρδους, μπορεί να επηρεάζεται από έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή φορολογικής ζημίας, καθώς και από την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού⁵³.

⁵³Νεγκάκης,Ι.Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

3.13 Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Η εταιρεία «ΒΗΤΑ Α.Ε.» καταρτίζει τις Οικονομικές Καταστάσεις της για τη χρήση 2018. Παρακάτω βλέπουμε το ισοζύγιο της εταιρείας μετά τις εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος και πριν από τον υπολογισμό των φόρων. (Ποσά σε €)

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2018
Κτίρια	51.000
Μηχανολογικός εξοπλισμός	100.000
Αποθέματα	22.000
Πελάτες	30.000
Προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων	19.000
Εισπρακτέα έσοδα χρήσης	5.500
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	16.500
Μετοχικό κεφάλαιο	(50.000)
Αποθεματικά	(98.000)
Κέρδη προ φόρων	(35.000)
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	(1.600)
Παροχές προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(6.000)
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	(3.500)
Προμηθευτές	(59.000)
Λοιποί φόροι και τέλη	(10.000)
Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα	(3.500)

Ανάλυση του παραδείγματος:

- Σύμφωνα με τον εναλλακτικό τρόπο λογιστικού χειρισμού του ΔΛΠ 16, τα κτίρια αποτιμήθηκαν στην εύλογη αξία τους την 1/01/2018. Τα κτίρια είχαν αγοραστεί από την εταιρεία την 1/01/2015 στο ποσό των 52.000€, αλλά αποτιμήθηκαν σε ποσό 55.000€ μετά την αναπροσαρμογή. Ο συντελεστής υπολογισμού των αποσβέσεων για φορολογικούς αλλά και λογιστικούς σκοπούς είναι 6%.
- Η εταιρεία αγόρασε τον μηχανολογικό εξοπλισμό της 120.000€ πριν από δύο έτη, δηλαδή την 1/01/2016. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με συντελεστή 10% στο κόστος κτήσης του, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ενώ η ωφέλιμη ζωή του παγίου είχε καθοριστεί σε 10 έτη.
- Τα εισπρακτέα έσοδα χρήσης της εταιρείας αφορούν σε έσοδα από την εκχώρηση δικαιωμάτων παραγωγής. Τα συγκεκριμένα εισοδήματα φορολογούνται αυτοτελώς κατά την είσπραξή τους με συντελεστή 20%.

- Ένας από τους πελάτες της εταιρείας είναι και η εταιρεία «ΣΙΓΜΑ Α.Ε.» η οποία θεωρείται ανεπίδεκτης εισπραξης και η «ΒΗΤΑ Α.Ε.» έχει ήδη προβλέψει την απώλεια της απαίτησης του ποσού 3.500€ από τη χρήση 2017.
- Οι παροχές προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία αφορούν σε αποζημιώσεις που θα καταβάλλει η εταιρεία στο προσωπικό κατά τη συνταξιοδότησή του. Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος, στην περίοδο κατά την οποία καταβάλλονται. Στην συγκεκριμένη χρήση αναγνωρίστηκαν έξοδα ποσού 1.500€.
- Τα έσοδα από μερίσματα που εισέπραξε η «ΒΗΤΑ Α.Ε.» από τις μετοχές που έχει σε άλλη εταιρεία είναι 2.800€ και περιλαμβάνονται στα κέρδη που παρουσιάζει η εταιρεία στη χρήση. Τα μερίσματα αυτά δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος.
- Τα έξοδα της εταιρείας στη χρήση αφορούν σε πρόστιμα, φορολογικές προσαυξήσεις και άλλα έξοδα τα οποία δεν εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος, συνολικού ποσού 2.000€.
- Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%.

Υπολογισμός φορολογητέου κέρδους – τρέχοντος φόρου

Λογιστικά κέρδη προ φόρων	35.000
Πλέον Λογιστικές αποσβέσεις	15.300
Μείον Φορολογικές αποσβέσεις	(15.120)
Μείον Αφορολόγητα έσοδα (μερίσματα)	(2.800)
Μείον Έσοδα που φορολογούνται σε επόμενη περίοδο (δικαιώματα παραγωγής)	(2.500)
Πλέον Έξοδα που δεν εκπίπτουν (πρόστιμα)	2.000
Πλέον Έξοδα που εκπίπτουν σε μελλοντικές περιόδους (προγράμματα καθορισμένων παροχών σε εργαζομένους)	1.500
Φορολογητέα κέρδη	33.380
Φορολογικός συντελεστής	25%
Φόρος πληρωτέος (τρέχον φόρος)	8.345

- **Υπολογισμός λογιστικών αποσβέσεων της χρήσης**

Λογιστικές αποσβέσεις	Κτίρια	Μηχανολογικός εξοπλισμός	Σύνολο
Κόστος κτήσης	52.000	120.000	172.000
Μείον Συσσωρευμένες αποσβέσεις προηγούμενων χρήσεων	(9.360) (52.000 X 6% X 3)	(12.000)	(21.360)
Πλέον Απαλοιφή συσσωρευμένων	9.360	0	9.360

αποσβέσεων κατά την αναπροσαρμογή την 1/01/2018			
Πλέον Αναπροσαρμογή την 1/01/2018	3.000	0	3.000
Μείον Αποσβέσεις χρήσης 2018	(3.300) (55.000 X 6%)	(12.000)	(15.300)
Λογιστική αξία την 31/12/2018	51.700	96.000	147.700

- **Υπολογισμός φορολογικών αποσβέσεων της χρήσης**

Φορολογικές αποσβέσεις	Κτίρια	Μηχανολογικός εξοπλισμός	Σύνολο
Κόστος κτήσης	52.000	120.000	172.000
Μείον Συσσωρευμένες αποσβέσεις προηγούμενων χρήσεων	(9.360)	(12.000)	(21.360)
Αποσβέσεις χρήσης 2018	(3.120) (52.000 X 6%)	(12.000)	(15.120)
Φορολογική βάση την 31/12/2018	39.520	96.000	135.520

Υπολογισμός αναβαλλόμενης φορολογίας

Περιγραφή	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά Λ.Α. – Φ.Β.	Σχόλια
Στοιχεία Ενεργητικού				
Κτίρια	51.000	39.520	11.480	Φορολογητέες προσωρινές διαφορές = 20.980
Μηχανολογικός εξοπλισμός	100.000	96.000	4.000	
Αποθέματα	22.000	22.000	0	
Απαιτήσεις από πελάτες	30.000	30.000	0	
Προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων	19.000	19.000	0	
Έσοδα χρήσης εισπρακτέα	5.500	0	5.500	
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	16.500	16.500	0	
Υποχρεώσεις				
Προβλέψεις επισφαλών	(3.500)	0	(3.500)	Εκπεστές προσωρινές

πελατών				διαφορές = (9.500)
Παροχές προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	(6.000)	0	(6.000)	
Προμηθευτές	(59.000)	(59.000)	0	
Λοιποί φόροι και τέλη	(10.000)	(10.000)	0	
Έξοδα χρήσης δεδουλευμένα	(3.500)	(3.500)	0	
Σύνολο προσωρινών διαφορών			11.480	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση: 20.980 X 25%	5.245
Μείον Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση: (9.500) X 25%	(2.375)
Καθαρή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (31/12/2018)	2.870
Μείον Υπόλοιπο έναρξης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (Προηγούμενης Χρήσης)	(1.600)
Μείον Αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί στο αποθεματικό αναπροσαρμογής: 3.000 X 25%	(750)
Αναβαλλόμενος φόρος χρήσης	520

Το συνολικό έξοδο φόρου της χρήσης 2018

Περιγραφή των εξόδων φόρου της χρήσης	Ποσα σε €
Φόροι έξοδα (τρέχων φόρος)	8.345
Φόροι έξοδα (αναβαλλόμενοι φόροι)	520
Σύνολο φόροι – έξοδα	8.865

Οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές πραγματοποιούνται για την αναγνώριση του εξόδου – φόρου της χρήσης.

Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι έξοδα (τρέχων φόρος)	8.345	
Φόροι πληρωτέοι		8.345
Φόροι έξοδα (αναβαλλόμενος φόρος)	2.895	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		2.895
Αποθεματικό αναπροσαρμογής	750	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		750
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	2.375	
Φόροι έσοδα (αναβαλλόμενος φόρος)		2.375

Οι αναβαλλόμενοι φόροι της χρήσης προκύπτουν ως εξής:

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση – αναβαλλόμενη φορολογία προηγούμενων χρήσεων
– αναβαλλόμενος φόρος αποθεματικού αναπροσαρμογής = 5.245 – 1.600 – 750 = 2.895

Συμφωνία λογιστικού αποτελέσματος με φόρους έξοδα

Λογιστικά κέρδη προ φόρων	35.000
Φόροι έξοδα με βάση τον φορολογικό συντελεστή: 35.000 X 25%	8.750
Μείον Φόρος που αναλογεί στο αποθεματικό αναπροσαρμογής	(750)
Μείον Φόρος που αναλογεί σε αφορολόγητα έσοδα (τα μερίσματα): 2.800 X 25%	(700)
Πλέον Φόρος που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενα έξοδα (τα πρόστιμα): 2.000 X 25%	500
Φόροι έξοδα	8.865

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Ε.Λ.Π.

4.1 Εισαγωγή

Στις 24 Νοεμβρίου του 2014 δημοσιεύτηκε από την εφημερίδα της κυβέρνησης ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ο οποίος ψηφίστηκε από την Ελληνική βουλή στις 20 Νοεμβρίου του 2014 και τέθηκε σε εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου του 2015. Μετά την ψήφιση του Νόμου 4308/2014, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2014 που αναφέρεται στις νέες διατάξεις που ρυθμίζουν τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων από τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.

Πιο συγκεκριμένα, καταργείται το Π.Δ. 1123/1980 περί εφαρμογής των διατάξεων του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ), τροποποιούνται οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 περί Αωνόμων Εταιρειών, καταργείται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) και εισάγονται τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ). Οι τροποποιήσεις που φέρει η εφαρμογή του Νόμου 4308/2014 αφορούν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις, τους κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, την ύπαρξη απλοποιήσεων και απαλλαγών με βάση το μέγεθος των επιχειρήσεων, την υποχρέωση των επιχειρήσεων να

παρακολουθούν πέρα από την λογιστική βάση και την φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης⁵⁴.

Τέλος, το βασικότερο χαρακτηριστικό των ΕΛΠ είναι ότι ο τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και η αντιμετώπιση των λογιστικών γεγονότων και κανόνων επιμέτρησης είναι κοινός με αυτόν των ΔΠΧΑ. Έτσι, ότι δεν μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τον νόμο, καλύπτεται από τις αντίστοιχες διατάξεις των Προτύπων⁵⁵.

4.2 Πεδίο Εφαρμογής

Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του Νόμου 4308/2014:

- ❖ Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- ❖ Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της παραπάνω περίπτωσης της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- ❖ Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- ❖ Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που 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.

⁵⁴<https://www.pwc.com/>

⁵⁵Νεγκάκης, Ι.Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη

Σύμφωνα με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες δεν αποκτούν κάποιο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής των ΕΛΠ⁵⁶.

4.3 Προσδιορισμός Οντοτήτων Βάσει Μεγέθους

Με την εφαρμογή του Νόμου 4308/2014 από 1/01/2015, οι επιχειρήσεις κατατάσσονται με βάση τα κριτήρια μεγέθους που τίθενται με την Οδηγία 2013/34 της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Για τον προσδιορισμό του μεγέθους των επιχειρήσεων στις παραπάνω κατηγορίες, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του ενεργητικού, το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών των επιχειρήσεων και ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολεί η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης⁵⁷.

Ειδικότερα, οι Ομόρρυθμες Εταιρείες(ΟΕ) και οι Ετερόρρυθμες Εταιρείες (ΕΕ) των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ κατά μετοχές, καθώς και οι ατομικές εταιρείες και κάθε άλλη επιχείρηση του ιδιωτικού τομέα που έχει υποχρέωση εφαρμογής του συγκεκριμένου νόμου από φορολογικές ή άλλες διατάξεις, ανήκουν στην κατηγορία των πολύ μικρών επιχειρήσεων όταν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το 1.500.000€ (παρ. 2γ άρθρου 1). Ο όρος «κύκλος εργασιών» αποδίδεται στην ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια της χρήσης που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, με εξαίρεση τις αυξήσεις που γίνονται στην καθαρή θέση από συνεισφορές των ιδιοκτητών των επιχειρήσεων⁵⁸. Παρακάτω, στον πίνακα 2 περιγράφονται τα κριτήρια κατηγοριοποίησης των οντοτήτων.

Πίνακας 2: Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων Βάση των ΕΛΠ

⁵⁶Νόμος 4308/2014, <https://www.kodiko.gr/>

⁵⁷Νεγκάκης, Ι.Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη

⁵⁸<https://www.taxheaven.gr/>

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ			
<u>ΜΕΓΕΘΟΣ</u> <u>ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ</u>	Σύνολο Ενεργητικού	Καθαρό Ύψος Κύκλου Εργασιών	Μέσος όρος του προσωπικού που απασχολεί η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης
Πολύ Μικρές	≤350.000	≤700.000	≤10 άτομα
Μικρές	≤4.000.000	≤8.000.000	≤50 άτομα
Μεσαίες	≤20.000.000	≤40.000.000	≤250 άτομα
Μεγάλες	>20.000.000	>40.000.000	>250 ατόμων

Όταν η επιχείρηση υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει συνολικά τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων που δίνονται στον παραπάνω πίνακα, για δυο συνεχείς χρήσεις, η επιχείρηση αλλάζει κατηγορία μεγέθους η οποία ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο αυτών συνεχόμενων χρήσεων⁵⁹.

Η παραπάνω κατηγοριοποίηση των οντοτήτων αφορά:

- Τις κεφαλαιακές εταιρείες, δηλαδή ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρείες και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες.
- Τις προσωπικές εταιρείες, δηλαδή τις ομόρρυθμες και τις ετερόρρυθμες εταιρείες, όταν το σύνολο των εταιρειών αποτελείται από κεφαλαιακές εταιρείες.
- Όλες τις οντότητες που ανήκουν ή ελέγχονται από το Δημόσιο.

Με βάση την κατάταξη των οντοτήτων προσδιορίζεται το λογιστικό σύστημα σύμφωνα με το οποίο ενημερώνονται τα λογιστικά αρχεία που πρέπει κάθε επιχείρηση να ακολουθεί.

Συγκεκριμένα:

- Οι πολύ μικρές οντότητες τηρούν το απλογραφικό λογιστικό σύστημα (το βιβλίο εσόδων - εξόδων), γιατί η κατάταξή τους προσδιορίζεται μόνο με βάση το ύψος του καθαρού κύκλου εργασιών.

⁵⁹<https://www.pwc.com/>

- Το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία Γ' κατηγορίας), το τηρούν όλες οι οντότητες εκτός από τις πολύ μικρές όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι οποίες όμως μπορούν να το τηρούν προαιρετικά.

Ανάλογα με την κατάταξη που έχει η κάθε οντότητα, πρέπει να συντάσσει το σύνολο ή ένα μέρος από τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό ή την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, την Κατάσταση Χρηματοροών και το Προσάρτημα ή αλλιώς Σημειώσεις.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τις οντότητες σύμφωνα με το μέγεθός τους είναι:

- ❖ Οι πολύ μικρές οντότητες οι οποίες τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, συντάσσουν Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα.
- ❖ Οι πολύ μικρές οντότητες που τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, συντάσσουν Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα.
- ❖ Οι μικρές οντότητες, συντάσσουν Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα.
- ❖ Οι μεσαίες οντότητες, συντάσσουν Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και Προσάρτημα.
- ❖ Οι μεγάλες οντότητες, συντάσσουν Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, Κατάσταση Χρηματοροών και Προσάρτημα.

Για να αλλάξει κατηγορία μία οντότητα θα πρέπει, για τις οντότητες που χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα η αλλαγή να γίνει στη χρήση που σταμάτησε να ισχύει το κριτήριο και για τις οντότητες που χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα για την

τήρηση των λογιστικών τους αρχείων θα πρέπει, τα κριτήρια που τις αλλάζουν σε ανώτερη ή κατώτερη κατηγορία να ισχύουν για δύο συνεχείς χρήσεις⁶⁰.

4.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Όπως προαναφέρθηκε, με τις διατάξεις του Νόμου 4308/2014 καθιερώθηκαν τα ΕΛΠ ως αποτέλεσμα της ενσωμάτωσης στο εσωτερικό δίκαιο των λογιστικών διατάξεων της Οδηγίας 34/2013 της Ερωπαϊκής ένωσης. Σύμφωνα με τον συγκεκριμένο νόμο, προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να αναγνωρίζουν στις οικονομικές τους καταστάσεις αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος. Ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν ένα έσοδο ή ένα έξοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως αλλά το φορολογικό όφελος ή η επιβάρυνση αναβάλλεται και πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο χρόνο⁶¹.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να αναγνωρίσουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στον βαθμό που είναι πιθανόν ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται στο τέλος κάθε χρήσης στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή που ισχύει κατά τη χρονική στιγμή της αντιστροφής των προσωρινών διαφορών. Επίσης, η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων επανεκτιμάται στο κλείσιμο του Ισολογισμού όπου αναγνωρίζονται ή αναστρέφονται οι προσωρινές διαφορές.

Οι μεταβολές που προκύπτουν από χρήση σε χρήση στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του Ισολογισμού, αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων όπως συμβαίνει

⁶⁰Νεγκάκης, Ι.Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη

⁶¹<https://www.accountancygreece.gr/>

και στο ΔΛΠ 12.Εξαιρέση αποτελούν οι διαφορές που προκύπτουν από απαιτήσεις ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως απευθείας στην καθαρή θέση σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου⁶².

4.5 Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση

Σύμφωνα με την εφαρμογή του Νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» που τέθηκε σε εφαρμογή από 1/1/2015, οι οντότητες που εφαρμόζουν τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου πρέπει να ακολουθούν λογιστικό σύστημα που παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εξόδων, των εσόδων, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Επιπλέον, το λογιστικό σύστημα της οντότητας, πρέπει να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εξόδων, των εσόδων, των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων⁶³.

Σύμφωνα με το παράρτημα Α του νόμου, όπως και στο ΔΛΠ 12, φορολογική βάση (taxbasis)ορίζεται η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ενώ λογιστική αξία (bookvalueorcarryingamount), ορίζεται η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.Η παρακολούθηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης από τις οντότητες είναι υποχρεωτική, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων⁶⁴.

⁶²Νόμος 4308/2014, Άρθρο 23, <https://www.kodiko.gr/>

⁶³Νόμος 4308/2014, <https://www.kodiko.gr/>

⁶⁴Νόμος 4308/2014, <https://www.kodiko.gr/>

Η παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Συγκεκριμένα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές σχετίζονται με έσοδα/έξοδα είτε όχι. Επίσης, σημαντικό είναι η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής θέσης και κυρίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής⁶⁵.

Ωστόσο, σε αρκετές περιπτώσεις, η αξία μίας απαίτησης ή υποχρέωσης με την οποία αναγνωρίζεται στη φορολογική βάση, διαφέρει από την αξία με την οποία αναγνωρίζεται στη λογιστική βάση. Όπως και στο ΔΛΠ 12, οι διαφορές αυτές που προκύπτουν μεταξύ της φορολογικής μεταχείρισης οικονομικών γεγονότων σε σχέση με τη λογιστική, διακρίνονται σε προσωρινές, όταν αυτές αναστρέφονται στο μέλλον και μόνιμες όταν οι διαφορές αυτές δεν αλλάζουν μελλοντικά⁶⁶.

4.6 Διαφορές στο Λογιστικό Χειρισμό των Φόρων Εισοδήματος μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Μία από τις μεγαλύτερες αλλαγές που δημιούργησαν τα ΔΠΧΑ στο θεσμικό πλαίσιο πριν από την εφαρμογή του Νόμου 4308/2014, ήταν η εφαρμογή του ΔΛΠ 12. Πριν την εφαρμογή του, η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν υπήρχε ενώ αντίθετα στα ΔΠΧΑ ο λογισμός του αναβαλλόμενου φόρου προκαλεί πολλές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, αποτυπώνοντας ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά και ορθότερη απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, βάσει και της αρχής των δεδουλευμένων. Έτσι, με τον Νόμο 4308/2014 έρχεται προαιρετικά η αναγνώριση του αναβαλλόμενου φόρου στην Ελλάδα σε αντίθεση με τα ΔΠΧΑ όπου είναι υποχρεωτική η εφαρμογή του για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

⁶⁵ Πολ. 1003/2015, <https://www.logistis.gr/>

⁶⁶ <https://www.e-forologia.gr/>

Ακόμα μία διαφορά, είναι ότι ο λογισμός του φόρου μέχρι και πριν την εφαρμογή του Νόμου 4308/2014 γινόταν ξεχωριστά από κάθε επιχείρηση που συμμετέχει σε ένα όμιλο, ενώ στο ΔΛΠ 12 προβλέπονται διατάξεις και ρυθμίσεις για την φορολογία ομίλου και όχι μεμονωμένα των επιχειρήσεων του ομίλου. Μία επιπλέον σημαντική διαφορά είναι η παρουσίαση των φόρων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων όπου πριν από την εφαρμογή του Νόμου 4308/2014 οι φόροι παρουσιάζονταν από τις επιχειρήσεις στον Πίνακα Διάθεσης Κερδών ενώ με βάση τα ΔΠΧΑ εμφανίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων αλλά και ως στοιχείο της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης.

Η εφαρμογή όμως του Νόμου 4308/2014 οδήγησε στη σύγκλιση μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΠΧΑ με την ύπαρξη του ειδικού άρθρου 23. Έτσι, γίνεται αναφορά στο ζήτημα της αναβαλλόμενης φορολογίας και δεν παρουσιάζει σημαντικές διαφορές με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 12 αφού οι επιχειρήσεις μπορούν να αναζητήσουν οποιαδήποτε καθοδήγηση χρειαστούν.

4.7 Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁶⁷

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η εταιρεία “ΑΛΦΑ Α.Ε.” το έτος 2017 με βάση τους φορολογικούς συντελεστές, υπολογίζει τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών της στοιχείων 350.000€. Επιπλέον, τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ήταν 500.000€. Ο φορολογικός συντελεστής για το έτος 2017 ήταν στο 25%.

Παρόλα αυτά όμως, η εταιρεία “ΑΛΦΑ Α.Ε.” για τις ανάγκες των ΔΛΠ υπολόγισε τις αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών της στοιχείων 380.000€ και τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ανήλθαν στο ποσό των 450.000€.

Παρακάτω υπολογίζεται ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος. (Ποσά σε €)

⁶⁷ Καραγιώργος, Α.Θ. και Πετρίδης, Γ.Α. (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 Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

Φορολογικά Αποτελέσματα - ΕΛΠ	Λογιστικά Αποτελέσματα– ΔΛΠ	Διαφορά Φορολογικών Αποτελεσμάτων
500.000	450.000	50.000

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα βλέπουμε ότι τα φορολογικά αποτελέσματα της εταιρείας “ΑΛΦΑ Α.Ε.” με βάση τους κανόνες των ΕΛΠ είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά αποτελέσματα της εταιρείας με βάση τα ΔΛΠ και άρα προκύπτει η περίπτωση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται η λογιστική εγγραφή που γίνεται στα βιβλία των ΔΛΠ.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα ΔΛΠ			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
18.90	Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις / Απαίτηση από αναβαλλόμενη φορολογία: 50.000 X 25% = 12.500	12.500	
54.08	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη / Φόρος κερδών χρήσης		12.500

Παρακάτω παρουσιάζεται ο πίνακας με τη λογιστική εγγραφή που γίνεται στα βιβλία των ΔΛΠ, στην περίπτωση που τα λογιστικά αποτελέσματα της εταιρείας με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ ήταν μεγαλύτερα από τα φορολογικά αποτελέσματα με βάση τα ΕΛΠ. Σε αυτή την περίπτωση θα προέκυπτε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα ΔΛΠ			
Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
45.90	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Υποχρέωση από αναβαλλόμενη φορολογία: 50.000 X 25% = 12.500	12.500	
54.08	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη / Φόρος κερδών χρήσης		12.500

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία είδαμε πόσοσημαντική είναι η εφαρμογή των ΔΛΠκαι ειδικότερα του ΔΛΠ 12 από τις επιχειρήσεις,για τη διασφάλιση έγκυρης και αξιόπιστης πληροφόρησης στιςοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσουν. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ αποφεύγεται η σύγχυση και η παραπλάνηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και παρατίθονται οι απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης, με σκοπό την λήψη κατάλληλων επενδυτικών αποφάσεων από τους συμμετέχοντες. Επίσης, ενισχύεται η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, διευκολύνεται ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων στην προσπάθειά τους να αντλήσουν χρηματοοικονομικούς πόρους και παράλληλα επιτυγχάνεται η ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Τέλος, τα ΔΛΠ είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων, κατανοητών και εφαρμόσιμων σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

Βασικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίαςήταν ηαναλυτική παρουσίαση του ΔΛΠ 12 – «Φόροι εισοδήματος», καθώς και η διερεύνηση της αναβαλλόμενης φορολογίας.Το ΔΛΠ 12 εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και απεικόνιση των φόρων εισοδήματος. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο/δαπάνη που πρέπει να καταχωρηθεί στον λογαριασμό αποτελεσμάτων, προκειμένου να προκύψει το τελικό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία της χρήσης.

Η κάθε χώρα έχει τις δικές της φορολογικές διατάξεις, αλλά παράλληλα τα ΔΛΠ επιβάλλουν την υιοθέτηση συγκεκριμένων λογιστικών κανόνων, κοινών για όλες τις χώρες, με συνέπεια λοιπόν να διαφέρει το φορολογητέο αποτέλεσμα από το λογιστικό και έτσι να προκύπτουν διαφορές μεταξύ φορολογικών και λογιστικών κανόνων. Οι διαφορές αυτές μπορεί να είναι μόνιμες, δηλαδή δεν μπορούν να αλλάξουν μελλοντικά ή προσωρινές, δηλαδή μπορούν στο μέλλον να αναστραφούν. Είναι πολύ σημαντικό να εντοπιστούν οι προσωρινές και οι μόνιμες διαφορές από την επιχείρηση καθώς παίζουν σημαντικό ρόλο στο τελικό αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης, στον φόρο εισοδήματος. Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε φορολογητέες οι οποίες δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και σε εκπεστέες οι οποίες καταλήγουν σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Ο φορολογικός συντελεστής που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του φόρου, εξαρτάται από την ημερομηνία στην οποία θα πραγματοποιηθεί η διαφορά. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε είναι υποχρέωση είτε απαίτηση, παρεμβάλλεται μεταξύ του φόρου εισοδήματος έξοδο/δαπάνη για τη χρήση και του φόρου εισοδήματος που αποτελεί τρέχουσα υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές.

Με την επισκόπηση της βιβλιογραφίας που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε πως η υιοθέτηση των ΔΛΠ και συνεπώς του ΔΛΠ 12 και η εισαγωγή της αναβαλλόμενης φορολογίας, έφεραν πολύ σημαντικές αλλαγές στον λογιστικό χειρισμό και στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τα τελευταία χρόνια παρατηρήθηκε μεγάλο ενδιαφέρον σε έρευνες που σχετίζονται με την αναβαλλόμενη φορολογία καθώς και τον ρόλο που αυτή διαδραματίζει σε ότι αφορά τη διαχείριση κερδών γιατί έχει άμεση σχέση με τα έσοδα των επιχειρήσεων. Κατέληξαν στο συμπέρασμα πως η αναβαλλόμενη φορολογία έχει διπλό ρόλο στις οικονομικές καταστάσεις διότι, από την μία πλευρά παρέχει χρήσιμη και αμερόληπτη πληροφόρηση για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ενσωματώνοντας τις μελλοντικές εκτιμήσεις, ωστόσο όμως αποτελεί και ένα μέσο για την χειραγώγηση των κερδών από τις επιχειρήσεις καθώς και την αλλοίωση των αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν στις οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να αποκρύψουν την πραγματική οικονομική αξία της επιχείρησης. Επίσης, από έρευνες που πραγματοποιήθηκαν διαπιστώθηκε η αρνητική σχέση μεταξύ της φορολογίας και των τιμών των μετοχών. Τέλος, η τήρηση των αρχών και των κανόνων που διέπουν το ΔΛΠ 12, καθώς και ο εντατικός έλεγχος αυτών, κρίνονται απαραίτητα ώστε οι επιχειρήσεις να παρέχουν χρήσιμες και αξιόπιστες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Με την ψήφιση του Νόμου 4308/2014 καθιερώθηκαν τα ΕΛΠστην ελληνική νομοθεσία, τα οποία τέθηκαν σε εφαρμογή από 1/01/2015 και είχαν ως αποτέλεσμα τον εκσυγχρονισμό του ελληνικού λογιστικού συστήματος. Η πιο σημαντική αλλαγή που έφεραν είναι η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις. Με την αναβαλλόμενη φορολογία οι επιχειρήσεις μπορούν να διαχωρίσουν τις λογιστικές και φορολογικές διαφορές ώστε να προσδιορίσουν τα φορολογητέα κέρδη. Οι επιχειρήσεις λοιπόν, πρέπει να αναγνωρίσουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στον βαθμό που είναι πιθανόν ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Τέλος, θα μπορούσαν να διενεργηθούν περισσότερες έρευνες με κύριο θέμα μελέτης τη σύγκριση των ΕΛΠ και του ΔΛΠ 12, επικεντρώνοντας στις γενικότερες διαφορές που παρουσιάζουν μεταξύ τους καθώς και στις διαφορές που παρουσιάζουν στις οικονομικές καταστάσεις σε συγκεκριμένο κλάδο επιχειρήσεων. Επίσης, πολύ σημαντική θα ήταν και η διεξαγωγή έρευνας σχετικά με τις επιδράσεις της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα για τυχόν ωραιοποίηση των στοιχείων που παρουσιάζουν στις οικονομικές καταστάσεις προς όφελός τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση

- Ladas,A.C., Negkakis, C.I. and Samara, A. (2017), “Accounting quality deferred tax and risk in the banking industry”, *International Journal of Banking, Accounting and Finance (IJBAAF)*, Vol. 8
- Brouwer, A. and Naarding, E. (2018), “Making Deferred Taxes Relevant”, *Accounting in Europe*, Vol. 15, pp. 200-230
- Chludek, 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, pp. 1-25
- Samara, A. (2014), “Assessing the Relevance of Deferred Tax Items: Evidence from Loss Firms During the Financial Crisis”, *The Journal of Economic Asymmetries*, Vol. 11, pp. 138-145
- 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, pp. 1-12
- Fajarwati, D.,Maysaroh, N., Tama, A.I. and Putranto, I.E. (2020), “The Effect of Deferred Tax Assets, Current Tax Expenses and Leverage on Profit Management”, *International Journal of Economics*, Vol. 4, pp. 2622-4771

- Chytis, E. (2019), “The Informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting”, *Journal of Accounting and Taxation*, Article Number – 4159EF061739, Vol.11, pp. 130-138
- Sozibilir, H., Kula, V. and Baykut, E. (2015), A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey, *European Journal of Business and Management*, Vol.7, pp. 2222-2839
- Phillips, J., Pincus, M. and Rego, S.O. (2003), “Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense”, *The Accounting Review*, Vol. 78, pp. 491-521
- Phillips, J., Pincus, M., Rego, S.O. and Wan, H. (2004), “Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities”, *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 26, pp. 43-66
- Tarigan, L.Y.P. (2019), “Deferred Tax Expenses as Earning Management Indicator”, *Journal of Accounting and Management Innovation*, Vol. 3
- Meiryani, Fernando, E., Hendratno, S.P., Dewiyanti, S. and Yanny, V. (2021), “The Effect of Deferred Tax Expenses on Earning Management in Banking Companies”, *7th International Conference on E-Business and Applications*, pp. 111-117
- Laux, R.C. (2013), “The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments”, *The Accounting Review*, Vol. 88, pp. 1357-1383
- Bunaca, R.A. and Nurdayadi (2019), “The Impact of Deferred Tax Expense and Tax Planning Toward Earnings Management and Profitability”, *JurnalBisnis Dan Akuntansi*, Vol. 21, pp. 215-236
- Soliman, W.S.M.K and Ali, K.M. (2020), “An Investigation of the Value Relevance of Deferred Tax: The Mediating Effect of Earnings Management”, *Investment Management and Financial Innovations*, Vol. 17, pp. 317-328

Ελληνική

- GrantThornton (2004), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.), Πρώτη Έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα
- GrantThornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - IFRS, Τρίτη Έκδοση Αναθεωρημένη, Τόμος Α', Αθήνα

- INTERNATIONALACCOUNTINGSTANDARD 12, IncomeTaxes
- Βλάχος, Χ. και Λουκάς, Λ. (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
- Καραγιώργος, Α. Θ. και Πετρίδης, Γ. Α. (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 Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε., Θεσσαλονίκη
- Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη
- Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – IFRS, Ειδικά Θέματα, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη
- Νεγκάκης, Ι. Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών – Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη

Ηλεκτρονικές Πηγές

<https://www.e-forologia.gr/>

<https://www.pwc.com/>

<https://www.kodiko.gr/>

<https://www.taxheaven.gr/>

<https://www.accountancygreece.gr/>

<https://www.logistis.gr/>

Νόμοι και Διατάξεις

- Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12: «Φόροι Εισοδήματος»
- Εφημερίδα Κυβερνήσεως, ΦΕΚ 251, 24/11/2014, Νόμος υπ' αριθμό4308
- Εγκύκλιος Πολ. 1003/2015 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

- Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»