



ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

“Αναβαλλόμενη Φορολογία στις Ελληνικές Επιχειρήσεις”

Διπλωματική Εργασία

που υποβλήθηκε στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΕΛΜΕΠΑ

ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση

Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Λογιστική και Ελεγκτική

από τον

Γιακουμάκης Ιωάννης

Ηράκλειο

Χειμερινό Εξάμηνο 2022 - 2023

ΔΗΛΩΣΗ ΑΥΘΕΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ, ΖΗΤΗΜΑΤΑ COPYRIGHT

« Ο μεταπτυχιακός φοιτητής που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει ολόκληρη την ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στη βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και χαρακτήρα της χρήσης (μη-εμπορικός, μη-κερδοσκοπικός, αλλά εκπαιδευτικός-ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί (τμήμα του κειμένου, πίνακες, σχήματα, εικόνες κ.λπ.), του ποσοστού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright, και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου».

Γιακουμάκης Ιωάννης

ΣΕΛΙΔΑ ΤΡΙΜΕΛΟΥΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

« Η παρούσα διπλωματική εργασία εγκρίθηκε ομόφωνα από την τριμελή εξεταστική επιτροπή η οποία ορίστηκε από την Σ.Ε. του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΕΛΜΕΠΑ, σύμφωνα με το νόμο και τον εγκεκριμένο Κανονισμό Διπλωματικών Εργασιών του ΔΠΜΣ «Λογιστικής και Ελεγκτικής». Τα μέλη της Επιτροπής ήταν:

- Ταμπουρατζή Ευθαλία (Επιβλέπων)
- Ταχυνάκης Παναγιώτης (Μέλος)
- Λαδάς Ανέστης (Μέλος)

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοίκησης & Οικονομίας του Ελληνικού Μεσογειακού Πανεπιστημίου δεν υποδηλώνει αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα.»

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της παρούσας Διπλωματικής Εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Ελληνικού Μεσογειακού Πανεπιστημίου καθώς και τους καθηγητές του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για τις πολύτιμες γνώσεις που μου προσέφεραν κατά την διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος και ιδιαιτέρως την κυρία Ε. Ταμπουρατζή για την ανάθεση του θέματος, την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση της, όπως και για τον χρόνο που αφιέρωσε σε όλα τα στάδια της εργασίας μου.

Ένα μεγάλο ευχαριστώ, οφείλω στην οικογένεια μου και στην σύζυγο μου, για την αμέριστη συμπαράσταση, εμπύχωση, ενθάρρυνση, υπομονή, κατανόηση και υποστήριξη που μου προσέφεραν όλο αυτό το διάστημα. Ευγνώμων σε όλους σας !

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην κάτωθι διπλωματική εργασία γίνεται μια προσπάθεια πλήρης παρουσίασης του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 12 « Φόροι Εισοδήματος », που αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόστηκαν από την Ε.Ε ως απώτερο σκοπού στην δημιουργία κοινών αποδεκτών λογιστικών αρχών. Στόχος μας στην παρούσα εργασία, είναι να βοηθήσουμε κάποιον να εμβαθύνει τις γνώσεις του, πάνω στην φιλοσοφία και θεωρία του Διεθνές Προτύπου 12, που επικεντρώνεται στην λογιστική αντιμετώπιση του φόρου εισοδήματος καθώς και στην διεύρυνση της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Πιο συγκεκριμένα, στο 1^ο κεφάλαιο μετά από διεθνή & εγχώρια βιβλιογραφία παρουσιάζεται μια ιστορική ανασκόπηση από σχετικές μελέτες που έχουν διενεργηθεί και αφορούν την επίδραση που έχει η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές οντότητες καθώς και ποια η επίδραση της αναβαλλόμενης φορολογίας πάνω στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους.

Στο 2^ο & 3^ο κεφάλαιο, γίνεται μια αναφορά περί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αναφέρονται δηλαδή, οι βασικές αρχές των ΔΛΠ & ΕΛΠ, οι λόγοι υιοθέτησή τους, όπως και η μετάβαση των επιχειρήσεων στα πρότυπα αυτά καθώς και τι ισχύει στα ΕΛΠ που αφορούν την λογιστική & φορολογική βάση.

Στο 4^ο κεφάλαιο, που αποτελεί στην ουσία και το κεντρικό θέμα της παρούσης διπλωματικής εργασίας, γίνεται μια εκτενής παρουσίαση του Διεθνές Προτύπου 12 « Φόροι Εισοδήματος », όπου αναφέρεται το θεσμικό πλαίσιο, ο σκοπός του προτύπου, στη συνέχεια γίνεται λεπτομερής ανάλυση του φόρου εισοδήματος σε τρέχουσα και αναβαλλόμενη φορολογία καθώς και σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις, και τέλος ποιες οι βασικές διαφορές τους ανάμεσα σε ΔΛΠ και ΕΛΠ και οι σχετικές γνωστοποιήσεις του προτύπου.

Στο 5^ο κεφάλαιο, που ακολουθεί παρουσιάζουμε αναλυτικά ως προς το σχεδιασμό, τη μεθοδολογία καθώς και τα αποτελέσματα της εμπειρικής διερεύνησης που ακολουθήσαμε και αφορά το ρόλο της αναβαλλόμενης φορολογίας στις ελληνικές επιχειρήσεις. Τέλος, στο 6^ο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα μας ενώ παράλληλα υποδεικνύουμε προτάσεις για μελλοντική έρευνα που αφορούν την αναβαλλόμενη φορολογία.

Κλειδιά-Λέξεις: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Αναβαλλόμενη Φορολογία, Λογιστική – Φορολογική Βάση, Φόροι Εισοδήματος, Ε.Ε.

ABSTRACT

In the following master thesis, is made an attempt to fully present the International Accounting Standard 12 "Income Taxes", which is one of the most important accounting standards applied by the European Union as the ultimate goal of creating common accepted accounting principles. Our aim in this paper is, to help someone deepen his knowledge, on the philosophy and theory of International Standard 12, which focuses on the accounting treatment of income tax as well as on the extension of deferred taxation.

More specifically, in the 1st chapter, after international & domestic literature, a historical review is presented from relevant studies that have been carried out and concern the effect that the adoption of International Accounting Standards has on financial entities as well as the effect of deferred taxation on their financial statements.

In the 2nd & 3rd chapter, a reference is made to the International Accounting Standards and the Greek Accounting Standards. In other words, the basic principles of International Accounting Standards & Greek Accounting Standards, the reasons for their adoption, as well as the transition of companies to these standards as well as what applies to the Greek Accounting Standards regarding the accounting & tax basis.

In the 4th chapter, which is essentially the central topic of this master thesis, there is an extensive presentation of International Standard 12 "Income Taxes", where mentioned the institutional framework, the purpose of the standard, then there is a detailed analysis of income tax in current and deferred taxation as well as in some special cases, and ending with their key differences between International Accounting Standards and Greek Accounting Standards and their relevant disclosures.

In the 5th chapter, below we present in detail the design, methodology and results of the empirical investigation which we followed and concerns the role of deferred taxation in Greek firms. Finally, in the 6th and last chapter of this master thesis, our conclusions are presented while at the same time we indicated proposals for future research concerning deferred taxation.

Key-Words: International Accounting Standards, Greek Accounting Standards, Deferred taxation, Accounting – Tax Basis, Income Taxes, E.E.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη.....	4
Abstract	5
Περιεχόμενα	6
Κατάλογος Πινάκων.....	8
Κατάλογος Γραφημάτων	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο – ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	10
1.1 Εισαγωγή	10
1.2 Διεθνείς Μελέτες Περί Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ...	10
1.3 Έρευνες περί Αναβαλλομένης Φορολογίας	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	15
2.1 Εισαγωγή	15
2.2 ΔΛΠ, Λόγοι και Χρησιμότητα υιοθέτησης τους	15
2.3 Βασικές Παραδοχές των ΔΛΠ	16
2.4 Βασικές Αρχές των ΔΛΠ	18
2.5 Πρότυπα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ που ισχύουν σήμερα	19
2.6 Η μετάβαση των επιχειρήσεων στα ΔΠΧ και οι απαιτήσεις εφαρμογής τους	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο – ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	24
3.1 Εισαγωγή	24
3.2 Πεδίο Εφαρμογής & Κατηγορίες Οντοτήτων	24
3.3 Βασικές Αρχές που διέπουν τα ΕΛΠ	26
3.4 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα υιοθέτησης των ΕΛΠ	27
3.5 Λογιστική & Φορολογική Βάση των ΕΛΠ	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο – ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12	36
4.1 Εισαγωγή	36
4.2 Σκοπός του προτύπου	36
4.3 Βασικές Αρχές του ΔΛΠ12	37
4.4 Εννοιολογική Προσέγγιση του Προτύπου	37
4.5 Τρέχουσα & Αναβαλλόμενη Φορολογία	39
4.6 Τρέχουσα Φορολογία	39
4.6.1 Αναγνώριση Τρέχουσας Φορολογίας	40
4.7 Αναβαλλόμενη Φορολογία	40
4.7.1 Τεχνική Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης	41
4.7.2 Τεχνική Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης	41
4.7.3 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας	43

4.8 Ειδικές περιπτώσεις Αναβαλλόμενης Φορολογίας	44
4.8.1 Φορολογικές Ζημίες και Πιστωτικοί Φόροι αχρησιμοποίητοι	44
4.8.2 Επανεκτίμηση των μη Αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων	45
4.8.3 Περιουσιακά Στοιχεία Αποτιμώμενα στην Εύλογη Αξία.....	45
4.8.4 Ενοποιημένες Καταστάσεις & Συνενώσεις Επιχειρήσεων	45
4.8.5 Υπεραξία	46
4.8.6 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες	46
4.9 Αποτίμηση & Προεξόφληση αναβαλλόμενων φόρων	47
4.10 Αναγνώριση Τρέχοντος & Αναβαλλόμενων φόρων	47
4.10.1 Καταχώρηση εντός καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως	47
4.10.2 Καταχώρηση εκτός καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως	48
4.10.3 Αναβαλλόμενος φόρος συνένωσης επιχειρήσεων	49
4.11 Τρέχων & Αναβαλλόμενος φόρος από αμοιβές προερχόμενες από την αξία των μετόχων	49
4.12 Συμψηφισμοί.....	50
4.13 Παρουσίαση Φόρου	50
4.14 Γνωστοποιήσεις	51
4.15 Διαφορές στο λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος μεταξύ των ΔΠΧΑ & ΕΛΠ	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο – ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	54
5.1 Σχεδιασμός Εμπειρικής Προσέγγισης	54
5.2 Μεθοδολογία Εμπειρικής Προσέγγισης	54
5.3 Αποτελέσματα Εμπειρικής Διερεύνησης	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	71
6.1 Συμπεράσματα & Προτάσεις για μελλοντική Έρευνα	71
Βιβλιογραφία.....	74
Παράρτημα Α΄ : ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	75

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 2.1: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	4
Πίνακας 2.2: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς	5
Πίνακας 2.3: Διερμηνείες Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς	6
Πίνακας 3.1: Κατηγορίες Οντοτήτων Βάσει ΕΛΠ	8
Πίνακας 5.1: Νομική Μορφή	4
Πίνακας 5.2: Μέγεθος Οντότητας	5
Πίνακας 5.3: Κλάδος Δραστηριότητας	6
Πίνακας 5.4: Γεωγραφικό Διαμέρισμα	8
Πίνακας 5.5: Υιοθέτηση ΕΛΠ ή ΔΛΠ	4
Πίνακας 5.6: Οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από ΔΛΠ θεωρούνται χρήσιμες	5
Πίνακας 5.7: Οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από ΕΛΠ θεωρούνται χρήσιμες	6
Πίνακας 5.8: Εμπιστοσύνη Αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα ΔΛΠ & τα ΕΛΠ	8
Πίνακας 5.9: Τήρηση διπλής βάσης (Λογιστική – Φορολογική) εσωλογιστικά ή εξωλογιστικά	4
Πίνακας 5.10: Παρακολούθηση λογιστικής & φορολογικής βάσης θεωρείται σημαντική	5
Πίνακας 5.11: Η εταιρεία εφαρμόζει αναβαλλόμενη φορολογία	6
Πίνακας 5.12: Πόσο πολύ επηρεάζουν την ανάλυση και την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις	8
Πίνακας 5.13: Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν πολύ καλά τις έννοιες της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς επίσης και την κατανόηση των σχετικών γνωστοποιήσεων	4
Πίνακας 5.14: Εάν η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες επιδρά θετικά ή αρνητικά σε ότι αφορά την πραγματική της αξία και κερδοφορία.	5
Πίνακας 5.15: Ποια θεωρείται πως είναι η σχέση μεταξύ της τιμής των μετοχών και των αναβαλλόμενων φόρων που σχετίζονται με τη μεταφορά ζημιών σε επόμενες περιόδους	6
Πίνακας 5.16: Εάν η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών της αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημιές)	8
Πίνακας 5.17: Ποιες Οι πιθανές συνέπειες από την εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας στην λειτουργία της οικονομικής οντότητας	4
Πίνακας 5.18: Ποιες αλλαγές ή διορθώσεις θα προτείνατε και αφορούν την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες	5

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

Γράφημα 5.1: Νομική Μορφή.....	4
Γράφημα 5.2: Μέγεθος Οντότητας	5
Γράφημα 5.3: Κλάδος Δραστηριότητας.....	6
Γράφημα 5.4: Γεωγραφικό Διαμέρισμα.....	8
Γράφημα 5.5: Υιοθέτηση ΕΛΠ ή ΔΛΠ.....	4
Γράφημα 5.6: Οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από ΔΛΠ θεωρούνται χρήσιμες.....	5
Γράφημα 5.7: Οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από ΕΛΠ θεωρούνται χρήσιμες	6
Γράφημα 5.8: Εμπιστοσύνη Αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα ΔΛΠ & τα ΕΛΠ.....	8
Γράφημα 5.9: Τήρηση διπλής βάσης (Λογιστική – Φορολογική) εσωλογιστικά ή εξωλογιστικά	4
Γράφημα 5.10: Παρακολούθηση λογιστικής & φορολογικής βάσης θεωρείται σημαντική.....	5
Γράφημα 5.11: Η εταιρεία εφαρμόζει αναβαλλόμενη φορολογία.....	6
Γράφημα 5.12: Πόσο πολύ επηρεάζουν την ανάλυση και την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις	8
Γράφημα 5.13: Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν πολύ καλά τις έννοιες της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς επίσης και την κατανόηση των σχετικών γνωστοποιήσεων	4
Γράφημα 5.14: Εάν η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες επιδρά θετικά ή αρνητικά σε ότι αφορά την πραγματική της αξία και κερδοφορία.	5
Γράφημα 5.15: Ποια θεωρείται πως είναι η σχέση μεταξύ της τιμής των μετοχών και των αναβαλλόμενων φόρων που σχετίζονται με τη μεταφορά ζημιών σε επόμενες περιόδους	6
Γράφημα 5.16: Εάν η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών της αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες)	8
Γράφημα 5.17: Ποιες Οι πιθανές συνέπειες από την εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας στην λειτουργία της οικονομικής οντότητας	4
Γράφημα 5.18: Ποιες αλλαγές ή διορθώσεις θα προτείνατε και αφορούν την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες	5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

1.1 Εισαγωγή

Η παγκόσμια κοινότητα χρειάζεται έναν υγιή ανταγωνισμό για την ανάπτυξη αποτελεσματικών αγορών που θα επιτρέψουν την ροή κεφαλαίων υπό διαφανείς και αντικειμενικές συνθήκες όπως π.χ. η χρηματοπιστωτική κρίση που εκδηλώθηκε στις αρχές του 21ου αιώνα, όπου εταιρείες μεγάλου βεληνεκούς όπως η World Com & Enron, εκμεταλλεύτηκαν τα μεγάλα κενά της νομοθεσίας προκειμένου να «ωραιοποιήσουν» τις οικονομικές καταστάσεις με σκοπό να εξαπατήσουν τις αγορές, κρίθηκε επιτακτική η ανάγκη για την κατάρτιση και εφαρμογή των ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ. Στο παρόν κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας αναφέρεται σε βιβλιογραφική ανασκόπηση βασισμένες σε ξένες επιστημονικά εργασίες καθώς και σε μελέτες περιπτώσεων στον ίδιο κλάδο. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις σε άρθρα που σχετίζονται με αναβαλλόμενους φόρους και πως επηρεάζονται από την εταιρική υιοθεσία τους.

1.2 Διεθνείς Μελέτες Περί Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Σε μελέτη τους οι Lawrence A. Gordon et al (2018) εξετάζουν το αντίκτυπο εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων στο μέγεθος των ξένων επενδύσεων μιας χώρας, λαμβάνοντας υπόψη τις συνολικές εισροές άμεσων ξένων επενδύσεων, (FDI) καθώς επίσης και να προσδιοριστεί εάν η επίδραση των ΔΠΧΑ στις εισροές άμεσων ξένων επενδύσεων ανά χώρα ποικίλλει ανάλογα με το αν μια χώρα κατατάσσεται ως αναπτυσσόμενη ή αναπτυγμένη οικονομία. Η μελέτη έδειξε ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ από μια χώρα με αναπτυσσόμενη οικονομία έχει, κατά μέσο όρο, θετικό και στατιστικά αντίκτυπο στη συνολική εισροή άμεσων ξένων επενδύσεων εν αντιθέσει από μια χώρα που χαρακτηρίζεται ως ανεπτυγμένη οικονομία. Επιπλέον η μελέτη έδειξε ότι μια χώρα για να προσελκύσει άμεσα ξένες επενδύσεις, κατά ένα μεγάλο βαθμό θα εξαρτηθεί από ποια πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης θα υιοθετήσει η χώρα αυτή. Τέλος, η έρευνα έδειξε ότι στις αναπτυσσόμενες οικονομίες που εξαρτώνται από την είσπραξη

εξωτερικών κεφαλαίων από διεθνείς πιστωτικούς οργανισμούς, επηρεάζονται άμεσα από την αποδοχή των ΔΠΧΑ σε μια χώρα που πρόκειται να εφαρμοστούν.¹

Ο Renata Nogueira Braga (2017), στην έρευνα του μελετά τις φορολογικές συνέπειες της υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α σε όλο τον κόσμο σχετικά με το αν συνδέεται με τα υψηλότερα επίπεδα φοροδιαφυγής μεταξύ των εισηγμένων εταιρειών. Πιο συγκεκριμένα ερευνά τον τρόπο με τον οποίο η σχέση μεταξύ της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α και φοροδιαφυγής των εταιρειών συμπεριφέρεται σε περιβάλλοντα συμμόρφωσης με υψηλούς και χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές καθώς και αν η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α έχει αντίκτυπο στην εμπλοκή των εταιρειών για φοροδιαφυγή μέσω της διαχείρισης δεδουλευμένων στοιχείων. Σύμφωνα με στοιχεία από σχετικές μελέτες, τα ευρήματα δείχνουν ότι με την αναγκαστική αποδοχή των Διεθνών Προτύπων, οι επιχειρήσεις άρχισαν να ασχολούνται συστηματικά σε περισσότερες δραστηριότητες φοροδιαφυγής ακόμα και όταν το επίπεδο συμμόρφωσης μεταξύ των δηλωθέντων κερδών και του φορολογητέου εισοδήματος παρέμενε σταθερό. Επιπλέον, η έρευνα έδειξε ότι εταιρείες που εδρεύουν σε χώρες με υψηλότερα επίπεδα φορολογικών συντελεστών άρχισαν να επιδίδονται περισσότερο σε φοροδιαφυγή από ότι σε χώρες με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές.²

Οι Thomas Schleicher et al (2010), στην έρευνα τους εξέτασαν το εάν η αποδοχή των Διεθνών Προτύπων έχει διαφορετικό αντίκτυπο στο μέτρο της επενδυτικής απόδοσης, όπως αυτή διαμορφώνεται από την ευαισθησία των επενδυτικών – ταμειακών ροών που λειτουργεί ως υποκατάστατο για την αποδοτικότητα μιας επένδυσης, στις οικονομίες της Ε.Ε που ανήκουν στις ανοικτές και κλειστές οικονομίες. Ειδικότερα, εξετάζεται αν η αποδοχή των Διεθνών Προτύπων ενισχύει την επενδυτική αποδοτικότητα περισσότερο για τις επιχειρήσεις που κατέχουν εμπιστευτικές πληροφορίες πάρα για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και περισσότερο για τις μικρές επιχειρήσεις παρά για τις μεγάλες επιχειρήσεις. Σχετικά ερευνητικά αποτελέσματα δείχνουν ότι πριν από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α, οι επενδύσεις των επιχειρήσεων που λειτουργούν σε κλειστές οικονομίες είναι ιδιαίτερα ευαίσθητο στις καθυστερημένες ταμειακές ροές, εν αντιθέσει με τις επενδύσεις των επιχειρήσεων που λειτουργούν στις ανοικτές οικονομίες. Ενώ αντίστοιχα με την χρησιμοποίηση των Διεθνών Προτύπων, οι επενδύσεις των εταιρειών που λειτουργούν στις κλειστές οικονομίες μειώνεται η ευαισθησία των επενδυτικών -

¹Lawrence A. Gordon, Martin P. Loeb, Wenjie Zhu “ The Impact of IFRS adoption on foreign direct investment”, Journal of Accounting and Public Policy Volume31, Issue 4, July – August 2012, page 374-398

² Renata Nogueira Braga, “Effects of IFRS adoption on tax avoidance”, Accounting and Finance Magazine, 2nd version, May 2017

ταμειακών ροών με σε σχέση με εκείνων των επενδύσεων από τις επιχειρήσεις στις ανοικτές οικονομίες.³

Οι Martin Surya Mulyadi et al (2012), στην έρευνα τους αναλύουν τον αντίκτυπο που έχει η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α στο φορολογικό πλαίσιο εξετάζοντας 20 χώρες από την Αφρική, Αμερική, την Ασία, τον Ειρηνικό και την Ευρώπη. Τα αποτελέσματα που πρόέκυψαν από την έρευνα, έδειξαν ότι η διαφορετική υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α μεταξύ μιας χώρας σε άλλη οδηγεί σε διαφορετική αντιμετώπιση του ζητήματος της φορολογίας. Με άλλα λόγια, οι φορολογικές πολιτικές που θα χαράξουν οι εκάστοτε κυβερνήσεις ή φορολογικές αρχές μεταξύ των χωρών ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με την αναγνώριση ή μη των Διεθνών Προτύπων που απαιτούνται ως σημείο αναφοράς με δεδομένου ότι προσαρμογή ή αλλαγή της φορολογικής πολιτικής για την στήριξη της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α, δεν μεταβάλλουν τον φορολογικό κανονισμό και αντίστοιχα οι επιχειρήσεις να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις εναρμονισμένες με τις λογιστικές αρχές και πρότυπα της χώρας τους ή να μην επιτρέπουν την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων βάσει των Δ.Π.Χ.Α για φορολογικούς σκοπούς.⁴

1.3 Έρευνες περί Αναβαλλομένης Φορολογίας

Οι Yumi Inamura et al (2017), επηρεασμένοι από προηγούμενες έρευνες οι οποίες στηρίχτηκαν πάνω στην αγορά χρέους χρησιμοποιώντας τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, έκαναν ένα βήμα παραπάνω στην έρευνα τους μελετώντας αυτή τη φορά το περιεχόμενο των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων των Ιαπωνικών επιχειρήσεων στην αγορά χρέους. Τα αποτελέσματα της σχετικής τους έρευνας, υποδεικνύουν ότι τα καθαρά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία συνδέονται αρνητικά με το κόστος χρέους εν αντίθεση με τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που συνδέονται θετικά. Επιπλέον στα ευρήματα της σχετικής έρευνας, έδειξαν ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις δεν αντιστοιχούν στατιστικά με το κόστος του χρέους καθώς και ότι τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από τις προσωρινές διαφορές συνδέονται διαφορετικά με το κόστος του χρέους. Αντίθετα, από την άλλη οι αναβαλλόμενες

³ Thomas Schleicher, Ahmed Tahoun, Martin Walker “IFRS Adoption in Europe and investment-cash flow sensitive: Outsider versus insider economies”, The International Journal of Accounting, Volume 45, Issue 2, June 2010, pages 143-168

⁴ Martin Surya Mulyadi, Gatot Soepriyanto, Yunita Anwar “IFRS adoption and taxation issue”, International Journal of Arts and Commerce, Vol.1 No.7, December 2012, pages 159-165.

φορολογικές απαιτήσεις που προκύπτουν από καθαρές λειτουργικές ζημίες συνδέονται θετικά με το κόστος χρέους.⁵

Οι Kay Blaufus et al (2017), στην έρευνα τους μελετούν κατά ποσό οι φορολογικοί ελεγκτές θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ή όχι τις γνωστοποιήσεις από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και τις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών για υποθέσεις φοροδιαφυγής τόσο στις ιδιωτικές όσο και στις δημόσιες επιχειρήσεις. Στις επιχειρήσεις το λογιστικό όσο και το φορολογικό κέρδος μπορεί να είναι χαμηλό ή υψηλό. Επομένως, οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να αποφασίζουν εάν παρουσιάσουν το αντίστοιχο φορολογικό τους κέρδος με πλήρη διαφάνεια ή θα το παραποιήσουν προκειμένου να αποφευχθεί ένας πιθανός έλεγχος φοροδιαφυγής. Ωστόσο οι φορολογικοί ελεγκτές λαμβάνουν τις φορολογικές δηλώσεις των επιχειρήσεων και με βάση αυτές προχωρούν ή όχι σε φορολογικό έλεγχο. Η σχετική έρευνα πραγματοποιήθηκε σε τρία στάδια: 1) Υποθέτοντας ότι οι φορολογικοί ελεγκτές δεν λάμβαναν υπόψη τις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων πέραν από τις αναφερόμενες φορολογικές δηλώσεις, 2) λάμβαναν υπόψη τις σχετικές γνωστοποιήσεις και 3) λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή για την ορθότητα των φερών περί αναβαλλόμενης φορολογίας. Τα ευρήματα της σχετικής μελέτης μεταξύ ιδιωτικών & δημόσιων επιχειρήσεων διαφέρανε. Ενώ στις ιδιωτικές επιχειρήσεις η μέση φοροδιαφυγή φαίνεται ότι δεν επηρεάζεται καθόλου από τις γνωστοποιήσεις που αντλούνταν μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις λόγω του ότι αντιστάθμιζαν τις λογιστικές και φορολογικές αξίες στο σημείο εκείνο όπου δεν θα υπήρχε υψηλός κίνδυνος ώστε να οδηγηθούν σε πιθανό έλεγχο από τους φορολογικούς ελεγκτές σε αντίθεση των δημόσιων επιχειρήσεων όπου επηρεάζεται πολύ λόγω του ότι δεν μπορούν να συγκαλυφθούν τα οικονομικά τους έσοδα & επειδή συμμορφώνονται με τους λογιστικούς κανόνες. Από την άλλη πλευρά, λαμβάνοντας υπόψη τις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών και με βάση τα υψηλά κίνητρα των φορολογικών ελεγκτών για συμμόρφωση των επιχειρήσεων στους λογιστικούς – φορολογικούς κανόνες, τα φορολογικά έσοδα των ιδιωτικών επιχειρήσεων μειώνονται ενώ στις δημόσιες επιχειρήσεις τα φορολογικά τους έσοδα αυξάνονται λόγω των χαμηλών κινήτρων φοροδιαφυγής αλλά & της συμμόρφωσης τους με τους λογιστικούς – φορολογικούς κανόνες.⁶

Οι Srie Nuning Mulatsih et al (2019), στην έρευνα τους μελετούν κατά ποσό ο φορολογικός σχεδιασμός καθώς και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις & τα

⁵ Yumi Inamura, Shin'ya Okuda “Deferred Taxes and Cost of Debt: Evidence from Japan”, Pacific Journal of Accounting & Economics, Volume24, 2017, Issue 3-4

⁶ Kay Blaufus, Jens Robert Schondube, Stefan Wielenberg “The Audit of Deferred Taxes as a Signal for Tax Auditors: Tax Compliance Implications for Private and Public Firms”, March 2017.

φορολογικά έξοδα επηρεάζουν την διαχείριση κερδών. Τα αποτελέσματα της σχετικής έρευνας έδειξαν ότι, ο φορολογικός σχεδιασμός έχει θετική επίδραση στην διαχείριση των κερδών λόγω του ότι η επιχείρηση θέλει να αποφύγει την υψηλή φορολόγηση, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις και των φορολογικών εξόδων της αναβαλλόμενης φορολογίας που επιδρά αρνητικά στη διαχείριση των κερδών λόγω της στενής σχέσης που υπάρχει μεταξύ των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των φορολογικών προβλέψεων.⁷

Οι Ladas et al (2017), στην έρευνα τους μελετούν, τη διαφορά μεταξύ της κεφαλαιακής διάρθρωσης των τραπεζικών ιδρυμάτων της ζώνης του ευρώ, του κίνδυνου απότομης πτώσης των τιμών των μετοχών και της αναβαλλόμενης φορολογίας. Ισχυρίζονται ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο συνδυασμός δεδομένων αναβαλλόμενης φορολογίας και κεφαλαιακής διάρθρωσης δημιουργεί κίνδυνο μελλοντικής πτώσης της τιμής της μετοχής. Αυτό το αποτέλεσμα είναι πιο κοινό μεταξύ των τραπεζικών ιδρυμάτων της Νότιας Αφρικής. Με βάση την έρευνά τους, αναφέρουν ότι οι τράπεζες με αυξημένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση έχουν χαμηλότερο κίνδυνο πτώσης των τιμών των μετοχών σε χώρες που πλήττονται από την οικονομική κρίση, υπό την προϋπόθεση ότι ο αναβαλλόμενος φόρος υιοθετείται σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 12. Τέλος, για πιστωτικά ιδρύματα με προβλήματα κεφαλαιακής διάρθρωσης, υπάρχει αυξημένος κίνδυνος πτώσης των τιμών της μετοχής λόγω των μεγάλων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.⁸

Στη μελέτη της, η Samara (2014) εξετάζει την άμεση σχέση μεταξύ των αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων με τις τιμές των μετοχών που αναμένονται να επηρεαστούν από την οικονομική κρίση και από προκληθείσα ζημιά.. Τα ευρήματα της έρευνας, κατέληξαν στο γεγονός, ότι οι καθαρές αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις στις επιχειρήσεις με μεταφερόμενες ζημίες κατά τη διάρκεια οικονομικής κρίσης καθιστά λιγότερο την αντιστροφή της από ζημιά σε κέρδος δημιουργώντας αυξητικούς αρνητικούς συντελεστές στις τιμές των μετοχών επειδή αντικατοπτρίζουν μελλοντικές πληρωμές φόρων, των οποίων γίνεται άμεσα αντιληπτό από τους επενδυτές ως αρνητικό γεγονός. Από την άλλη, η καταγραφή των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σε εταιρείες με ζημίες εκτιμάται θετικά από τους επενδυτές όταν σηματοδοτούν μελλοντική κερδοφορία.⁹

⁷ Srie Nuning Mulatsih, Nela Dharmayanti, Aisyah Ratnasari “ The Effect of Tax Planning, Asset of Deferred Tax, Deferred Tax Expense on Profit Management (Case Study Of Manufacturing Companies Listed on the Stock Exchange 2013 – 2017 Period)”Kne Social Sciences, Volume March 2019.

⁸ Ladas A., Negkakis C. and Samara A. (2017), “Accounting Quality Deferred tax and Risk in the Banking Industry”, International Journal of Banking, Accounting and Finance, Vol. 8, No 1.

⁹ 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Εισαγωγή

Η ανάγκη για ενιαίες αρχές και κανόνες που θα διέπουν τις λειτουργίες κάθε επιχείρησης ανά τον κόσμο όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις και τις πληροφορίες που διανέμονται στους υποψήφιους επενδυτές καθιστούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υποχρεωτικά. Η εφαρμογή των ΔΛΠ αναμένεται να αναδείξει σημαντικά πλεονεκτήματα όπως η συγκρισιμότητα κλίμακας, η ακρίβεια των δεδομένων, η αποφυγή εσφαλμένων υπολογισμών και η προσέλκυση ξένων επενδυτών για τη διασφάλιση υψηλής διαφάνειας και αποτελεσματικής λειτουργίας των κεφαλαιαγορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στον παρόν κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας δίνεται μια σύντομη αναφορά στο θέμα γύρω από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2.2 ΔΛΠ, Λόγοι και Χρησιμότητα υιοθέτησης τους

Τον Ιούνιο 73', με τη συμμετοχή 10 μελών χωρών της υφηλίου ιδρύεται η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), όπου κυρία αρμοδιότητα της είναι να εκδίδει λογιστικά πρότυπα σύμφωνα με τα όποια θα συμμορφώνονται όλες οι επιχειρήσεις με σκοπό να δημοσιεύουν λογιστικά τυποποιημένα αποτελέσματα. Όμως το 2001, άλλαξε μορφή και ονομασία σε Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), όπου αποτελούσε πλέον έναν ανεξάρτητο φορέα και κύριο μέλημα της είναι να εγκρίνει και να αναπτύσσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εποπτευόμενο πάντα από τον IFRS. Με τον ευρωπαϊκό κανονισμό με αριθμό 1606/2002 εκδιδόμενο από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στις κεφαλαιαγορές των χωρών μελών της Ε.Ε, υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.¹⁰

¹⁰ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, 19^{ης} Ιουλίου 2002.

Σύμφωνα με τον κ. Αλαμάνο¹¹ (2002), τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών και διαδικασιών που οριοθετούν ένα πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων που απευθύνονται σε εξωτερικούς χρήστες. Πολλοί είναι οι λόγοι και η χρησιμότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που το καθιστούν αναγκαίο σε παγκόσμιο επίπεδο. Ενδεικτικά, με το άνοιγμα των διεθνών αγορών όπου πραγματοποιούνται συνεχώς συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων τα οποία ξεφεύγουν από τα όρια ενός κράτους, με τα επιχειρηματικά σκάνδαλα και τις «ωραιοποιήσεις» των οικονομικών καταστάσεων σε ΗΠΑ και Ευρώπη, καθώς και στην περίπτωση της Ελλάδας την περίοδο της χρηματοοικονομικής κρίσης το 1999 – 2000 με ένα λογιστικό σύστημα πλήρως απαρχαιωμένο και μη ικανοποιητικό, όλα αυτά οδήγησαν στην καταπολέμηση της διαφθοράς που συνηθίζεται να συμβαίνει ανά τον κόσμο σε επενδυτές, πελάτες και προμηθευτές με την υποχρεωτική καθιέρωση των Διεθνών Προτύπων. Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων η οποία προκαλεί θετικό αντίκτυπο στην Ελληνική και Ευρωπαϊκή οικονομία για τις επιχειρήσεις, εξασφαλίζοντας ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων με τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων του εξωτερικού για καλύτερη διαπραγμάτευση των ελληνικών μετοχών στις διεθνείς κεφαλαιαγορές καθώς και την χορήγηση σημαντικών οικονομικών πληροφοριών που αποτελούν πολύτιμα εργαλεία τόσο προς τους υποψήφιους χρηματοδότες όσο και προς τα ανώτατα στελέχη των εταιρειών καθώς και στις ρυθμιστικές αρχές της χώρας. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, συμβάλουν σημαντικά στην αποτροπή λογιστικών λαθών, παραλείψεων και φαινόμενα απάτης και ταυτόχρονα ενισχύει την κλιμάκωση του εταιρικού ελέγχου, επεκτείνοντας έτσι τον ρόλο των ελεγκτών με την πλήρη ανεξαρτησία τους από τις ελεγχόμενες εταιρείες.

2.3 Βασικές Παραδοχές των ΔΛΠ¹²

Στην παρούσα ενότητα αναφερόμαστε στις βασικές παραδοχές που διέπουν τα ΔΛΠ σύμφωνα με τα οποίες όλες οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να συμμορφώνονται και να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Συγκεκριμένα υπάρχουν οι εξής πέντε βασικές παραδοχές που ισχύουν για τα ΔΛΠ: 1) της αυτοτελούς οικονομικής οντότητας, 2) της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, 3) της νομισματικής μονάδας, 4) της περιοδικότητας και 5) της αυτοτέλειας των χρήσεων.

¹¹ Αλαμάνος Χ. , “ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 116, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002.

¹² Νεγκάκης, Σώρρος, (2019), «Λογιστική Εκτενής Ανάλυση με ΔΠΧΑ», 2^η Έκδοση, σελ: 47 – 48.

- 1ο. **Παραδοχή της Αυτοτελούς Οικονομικής Οντότητας (economic entity assumption):** που σημαίνει ότι όλες οι οικονομικές μονάδες να αποτελούν αυτόνομες και αυτοτελείς οντότητες. Με άλλα λόγια, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να είναι σε θέση να διακρίνουν μεταξύ των δραστηριοτήτων και των στοιχείων διαφορετικών εταιρειών. Η έννοια της αυτοτελούς οντότητας δεν περιορίζεται αποκλειστικά σε μια νομική οντότητα, αλλά μπορεί να αναφέρεται σε διαφορετικές νομικές οντότητες όπως πχ σε μια μητρική εταιρεία με τις θυγατρικές της, όπου η συγχώνευση των δραστηριοτήτων τους για λόγους λογιστικούς δεν καταργεί την παραδοχή αυτή.
- 2ο. **Παραδοχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας (going concern assumption):** που σημαίνει ότι όλες οι οικονομικές μονάδες θα πρέπει να έχουν μεγάλη διάρκεια ζωής προκειμένου να εκπληρώσουν τους στόχους και τις δεσμεύσεις τους. Όμως στην περίπτωση που μια οικονομική οντότητα βρίσκεται στο στάδιο της εκκαθάρισης, τότε η εφαρμογή της συγκεκριμένης παραδοχής δεν μπορεί να τηρηθεί, δεδομένου ότι η ταξινόμηση των περιουσιακών της στοιχείων σε κυκλοφορούντα και μη, αλλά και των υποχρεώσεων της σε βραχυπρόθεσμα και μη, χάνει μεγάλο μέρος της σημασίας του, που είναι δύσκολο να αποδειχθεί.
- 3ο. **Παραδοχή της Νομισματικής Μονάδας Μέτρησης (monetary unit assumption):** Η συγκεκριμένη παραδοχή σε εκτενή βιβλιογραφία μπορεί να την συναντήσει κανείς και ως αρχή της σταθερότητας της αγοραστικής δύναμης της νομισματικής μονάδας. Συγκεκριμένα σε όλες τις οικονομικές οντότητες το νόμισμα θα είναι εκείνο που θα παίζει τον καθοριστικό παράγοντα « κλειδί », που θα αποτελέσει την βάση για τη λογιστική επιμέτρηση και ανάλυση για τον αποτελεσματικότερο τρόπο παρουσίασης των μεταβολών στα κεφάλαια και στις ανταλλαγές αγαθών και υπηρεσιών στα ενδιαφερόμενα μέρη.
- 4ο. **Παραδοχή της Περιοδικότητας (time period assumption):** Όλες οι οικονομικές οντότητες έχουν την δυνατότητα να διαιρέσουν τις οικονομικές τους δραστηριότητες με σκοπό τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους σε χρονικές περιόδους ενός μήνα ή τριμήνου ακόμα και σε έτος. Όσο πιο μικρό είναι το χρονικό σημείο τόσο καθιστά δύσκολο τον προσδιορισμό του κέρδους, και γι' αυτό το λόγο οι επενδυτές επιδιώκουν και επιζητούν από τις εταιρείες να παρέχουν περισσότερες χρηματοοικονομικές πληροφορίες σε πραγματικό χρόνο προκειμένου να διασφαλιστεί όσο το δυνατόν γίνεται η πιστή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών δεδομένων.
- 5ο. **Παραδοχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων (accrual basis of accounting):** Όπως γνωρίζουμε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων συντάσσονται βάσει της αρχής των δεδουλευμένων. Επομένως οι όποιες συναλλαγές που θα επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας θα

καταχωρηθούν στην περίοδο που έλαβαν χώρα. Με την παραδοχή αυτή βοηθά τα ενδιαφερόμενα μέρη των οικονομικών καταστάσεων να τους παρέχουν πληροφορίες όχι μόνο για τις συναλλαγές του παρελθόντος που περιλαμβάνουν πληρωμές ή τις εισπράξεις των χρημάτων, αλλά και για γεγονότα μελλοντικά στα όποια αναμένουν να καταβληθούν χρήματα ακόμα και για εισπραξη χρημάτων.

2.4 Βασικές Αρχές των ΔΛΠ¹³

- 1) **Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ:** Με τις οικονομικές οντότητες να έχουν την πλήρη ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων συμμορφούμενα με τα ΔΠΧΑ, με τη δυνατότητα σύνταξης οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, λόγω απάτης ή λάθους.
- 2) **Ομοιομορφία παρουσίας οικονομικών καταστάσεων:** Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει η εμφάνιση και η κατανομή των στοιχείων της να είναι ομοιόμορφη από περίοδο σε περίοδο εκτός και αν υπάρξουν αλλαγές στην λογιστική πολιτική της εκατοστέ οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα όσα προβλέπει το ΔΛΠ8 ή σε οποιοδήποτε Πρότυπο ή Διερμηνεία όπου απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.
- 3) **Ουσιαστικότητα και Ολότητα:** Κάθε οικονομική συναλλαγή ή οικονομικό γεγονός που πραγματοποιεί η οικονομική οντότητα θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά σε συγκεκριμένη κατηγορία σύμφωνα με την φύση ή τη λειτουργία της, ενώ τα ασήμαντα γεγονότα θα πρέπει να συγκεντρώνονται με ποσά στοιχειά όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ανακριβής και μπορεί να έχει μοιραία επίδραση ως προς τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.
- 4) **Συμψηφισμός:** Εάν προβλέπεται κάτι διαφορετικά σε πρότυπο ή σχετική διερμηνεία, τότε οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν συμψηφίζονται με έσοδα και έξοδα.
- 5) **Συγκριτική Πληροφόρηση:** Παρέχοντας στα ενδιαφερόμενα μέρη να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρείας για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους, ακόμα και διαφορετικών εταιρειών με σκοπό να τους βοηθήσουν να εκτιμήσουν τις οποίες αποφάσεις ή ακόμα και να εξάγουν τα συμπεράσματα τους για την λήψη μιας επενδυτικής απόφασης.

¹³ Νεγκάκης, Σώρρος, (2019), «Λογιστική Εκτενής Ανάλυση με ΔΠΧΑ», 2^η Έκδοση, σελ: 49 – 52.

2.5 Πρότυπα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ που ισχύουν σήμερα¹⁴

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που ισχύουν σήμερα αναφέρονται παρακάτω ως εξής:

Πίνακας 2.1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Δ.Λ.Π 1	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΤΕΩΝ
Δ.Λ.Π 2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
Δ.Λ.Π 7	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ
Δ.Λ.Π 8	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ
Δ.Λ.Π 10	ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
Δ.Λ.Π 11	ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π 12	ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Δ.Λ.Π 16	ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ
Δ.Λ.Π 17	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π 18	ΕΣΟΔΑ
Δ.Λ.Π 19	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ
Δ.Λ.Π 20	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΙΠΟΙΗΣΗ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ
Δ.Λ.Π 21	ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ
Δ.Λ.Π 23	ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ
Δ.Λ.Π 24	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ
Δ.Λ.Π 26	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ & ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
Δ.Λ.Π 27	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π 28	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π 29	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

¹⁴ Εφημερίδα της Ε.Ε, (2003), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1725/2003.

Δ.Α.Π 32	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ
Δ.Α.Π 33	ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ
Δ.Α.Π 34	ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
Δ.Α.Π 36	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
Δ.Α.Π 37	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
Δ.Α.Π 38	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
Δ.Α.Π 39	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ & ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ
Δ.Α.Π 40	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ
Δ.Α.Π 41	ΓΕΩΡΓΙΑ

Αντίθετα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α) που ισχύουν σήμερα είναι:

Πίνακας 2.2: ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Δ.Π.Χ.Α 1	ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α
Δ.Π.Χ.Α 2	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ
Δ.Π.Χ.Α 3	ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
Δ.Π.Χ.Α 4	ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ
Δ.Π.Χ.Α 5	ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ & ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
Δ.Π.Χ.Α 6	ΕΡΕΥΝΑ & ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ
Δ.Π.Χ.Α 7	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
Δ.Π.Χ.Α 8	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ
Δ.Π.Χ.Α 9	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ
Δ.Π.Χ.Α 10	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
Δ.Π.Χ.Α 11	ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ
Δ.Π.Χ.Α 12	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Δ.Π.Χ.Α 13	ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ
Δ.Π.Χ.Α 14	ΡΥΘΜΙΖΟΜΕΝΟΙ ΑΝΑΒΑΛΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
Δ.Π.Χ.Α 15	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ

Οι αντίστοιχες ισχύουσες Διερμηνείες των Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς τα όποια συσχετίζονται με κάποια από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς παρουσιάζονται παρακάτω ως εξής:

Πίνακας 2.3: ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 1	ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΠΛΙΣΜΟΥ, ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ & ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ 1, ΔΛΠ8, ΔΛΠ16,ΔΛΠ23,ΔΛΠ36 & ΔΛΠ37
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 2	ΜΕΤΟΧΕΣ ΜΕΛΩΝ ΣΕ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ & ΠΑΡΕΜΦΕΡΗ ΜΕΣΑ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ32 & ΔΛΠ39
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 4	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΑΝ ΜΙΑ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΕΜΠΕΡΙΕΧΕΙ ΜΙΣΘΩΣΗ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ8, ΔΛΠ16, ΔΛΠ37 & ΔΛΠ38
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 5	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΤΑΜΕΙΑ ΠΑΡΟΠΛΙΣΜΟΥ, ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ & ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ8, ΔΛΠ 27, ΔΛΠ28, ΔΛΠ37 & ΔΛΠ39
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 6	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΑΓΟΡΑ- ΑΠΟΒΛΗΤΑ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΟΥ & ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ8 & ΔΛΠ37
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 7	ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΔΛΠ29 ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ12 & ΔΛΠ 29
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 8	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 2	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ8 & ΔΠΧΑ2
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 9	ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ39, ΔΠΧΑ1 & ΔΠΧΑ3
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 10	ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ & ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ36 & ΔΛΠ34
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 11	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΟΜΙΛΟΥ & ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ- ΔΠΧΑ2	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ32 & ΔΠΧΑ2
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ	ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ8

ΕΛΔΠΧΑ 12		
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 13	ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ	ΣΥΣΧΕΤ ΜΕ ΔΛΠ8
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 14	ΤΟ ΟΡΙΟ ΣΕ ΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, ΟΙ ΕΛΑΧΙΣΤΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΛΛΗΛΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥΣ-ΔΛΠ19	
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 15	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 16	ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΣΕ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 17	ΔΙΑΝΟΜΕΣ ΜΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ	
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 18	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΠΕΛΑΤΕΣ	
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 19	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ	
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 20	ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗΣ ΣΤΗ ΦΑΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΟΡΥΧΕΙΟΥ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ	
ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 21	ΕΙΣΦΟΡΕΣ	

2.6 Η μετάβαση των επιχειρήσεων στα ΔΠΧ και οι απαιτήσεις εφαρμογής τους

Σύμφωνα με τον κανονισμό του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου αριθ. 1606/2002, υποχρεώνει όλες τις εταιρείες που ανήκουν στα κράτη μέλη της ΕΕ και που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο συμπεριλαμβανομένων και των τραπεζών και τις ασφαλιστικές εταιρείες να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002, όλες οι εταιρείες δημοσίου συμφέροντος καθώς και εταιρείες θυγατρικής που βρίσκονται στην Ελλάδα των οποίων οι τίτλοι τους ή τα εταιρικά μερίδια τους είναι εισηγμένα στα χρηματιστήρια των κρατών μελών της ΕΕ, υποχρεούνται να συντάσσουν οικονομικές

καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α και είναι χρηματοπιστωτικά ιδρύματα που μεμονωμένα ή σωρευτικά αντιπροσωπεύουν ετήσιο τζίρο πάνω από το 5% ή των περιουσιακών στοιχείων της μητρικής εταιρείας ή του μέσου εργαζομένου και υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας. Επιπρόσθετα ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, επενδύσεων χαρτοφυλακίου, επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία καθώς και ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών και διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων.

Η χρόνια του 2005 έπαιξε σημαντικό και καθοριστικό ρολό καθώς ήταν η μεταβατική για τις επιχειρήσεις περίοδο καθότι το 2002 η ΕΕ είχε έρθει σε συμφωνία με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ώστε από την 1^η Ιανουαρίου του 05' όλες οι μεγάλες οικονομικές οντότητες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Η μετάβαση των επιχειρήσεων να συντάσσουν δηλαδή τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των ΔΠΧΑ μόνο θετικές επιπτώσεις είχαν με σκοπό να μπορούν να αποκτήσουν πρόσβαση στα ξένα κεφάλαια. Με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, έχει αποδειχθεί ότι βελτιώνει σημαντικά την ομαλότητα των κερδών και των εξόδων, ενώ μειώνει την αναγνώριση των ζημιών τους και ωφελεί σε μεγάλο βαθμό τον δείκτη αξίας μιας εταιρείας. Τέλος η υποχρεωτική υιοθέτηση τους επέφερε στις επιχειρήσεις την βελτίωση της λογιστικής ποιότητας προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, αλλά κυρίως προς όφελος των επενδυτών προστατεύοντας τους από κάποια καιροσκοπική συμπεριφορά της διοίκησης.¹⁵

¹⁵ Γαρεφαλάκης, Πασσάς, Ταμπουρατζή, Καγιάς, Σπινθηρόπουλος, (2020), «Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 1^η Έκδοση, σελ: 35 – 38.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή

Η νέα οδηγία με αριθ. 2013/34 της Ευρωπαϊκής Ένωσης στοχεύει στη δημιουργία ενός πλήρες λογιστικού πλαισίου, που διασφαλίζει τη διαφάνεια, την συγκρισιμότητα και την επαληθευσιμότητα των οικονομικών πληροφοριών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων για το σύνολο των περισσότερων οντοτήτων που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα. Έτσι λοιπόν υιοθετείται ο Ν.4308/2014 περί ΕΛΠ, ο οποίος δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως 251 Α' εκδόσεως 24/11/14, που εναρμονίζεται με τους κανόνες υπό την οδηγία με αριθμ. 2013/34 της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιδιώκοντας να δημιουργήσει ενός σύγχρονο ρυθμιστικό πλαίσιο που μειώνει το διοικητικό κόστος ενώ αυξάνει την ανταγωνιστικότητα, χωρίς να παρεμποδίζει το έργο των φορολογικών η διοικητικών ελέγχων. Ο Ν.4308/2014, αποτελείται από 8 κεφάλαια, 44 άρθρα και τέσσερα παραρτήματα: Ορισμούς, Υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων, Λογιστικό Σχέδιο και σύνδεση του με τις οικονομικές καταστάσεις. Με τη διάταξη αυτή του νόμου ουσιαστικά απλουστεύεται ο Κ.Φ.Α.Σ, ενώ συγχωνεύονται και βελτιώνονται οι λογιστικοί κανόνες της Ελλάδος καθώς αποσκοπεί και στον εκσυγχρονισμό του πλαισίου της λογιστικής τυποποίησης ο οποίος είχε ενσωματωθεί με το ΕΓΛΣ. Με απλά λόγια του ψηφισθέντος Ν.4308/2014, εξασφαλίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις να μπορούν να εκτελούν τις υποχρεώσεις τους βάσει διεθνών πρακτικών εναρμονισμένες στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την διασφάλιση δικλίδων ασφαλείας ως προς τους ελέγχους από το Δημόσιο όπου αυτοί κρίνονται απαραίτητοι.

3.2 Πεδίο Εφαρμογής & Κατηγορίες Οντοτήτων

Σύμφωνα με τα οριζόμενα του νόμου 4308/2014, οι οικονομικές οντότητες που είναι υποχρεωμένες για την υιοθέτηση του είναι τα:

α) Νομικά πρόσωπα υπό μορφή ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, και ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών.

β) Νομικά πρόσωπα ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι εταίροι τους έχουν περιορισμένη ευθύνη εξαιτίας του ότι είναι νομικά πρόσωπα τα οποία ανήκουν στην περίπτωση α' που αναφέρθηκε προηγουμένως ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Κάθε προσωπική ή κεφαλαιουχική ή άλλη οικονομική εταιρεία ιδιωτικού φορέα μετά από σχετική φορολογική ή νομοθετική διάταξη στην εφαρμογή του παρόντος νόμου.

δ) Κερδοσκοπικά ή μη νομικά πρόσωπα Δημοσίου συμφέροντος ή επιχειρήσεις που υπόκεινται σε κρατικό έλεγχο ή κρατική εποπτεία, και δεν περιλαμβάνονται στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014.¹⁶

Ο παρών νόμος 4308/2014 για πρώτη φορά εισάγει την έννοια της οντότητας, αντί της γνωστής όπως αναφέρεται στην βιβλιογραφία «επιχείρηση» ή «οικονομική μονάδα», και νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα. Στη συνέχεια οι οντότητες κατατάσσονται σε δυο κατηγορίες με την πρώτη κριτήριο η νομική της μορφή και δεύτερο το μέγεθος της. Με βάση την νομική της μορφή διακρίνονται σε κεφαλαιουχικές που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρεία και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας καθώς και σε προσωπικές που έχουν την μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας. Στην υιοθέτηση του νόμου από ειδική νομοθετική ή φορολογική διάταξη υποχρεούνται, όλοι οι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι εταίροι που έχουν περιορισμένη ευθύνη καθώς και ατομικές ή άλλες επιχειρήσεις ιδιωτικού φορέα. Επιπλέον, κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες δημόσιου φορέα που ελέγχονται ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν εξαιρούνται της εφαρμογής του άρθρου 156 του Ν.4270/2014. Αντίθετα βάσει μεγέθους οντότητας διακρίνονται σε πολύ μικρές οντότητες, σε μικρές οντότητες, σε μεσαίες οντότητες καθώς και σε μεγάλες οντότητες. Για τον καθορισμό ένταξης ή αλλαγής κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δυο συνεχόμενες χρήσεις τα δυο από τα τρία όρια μεγέθους που αναφέρονται στον ακόλουθο πίνακα.¹⁷

¹⁶ elte.org.gr/ ΦΕΚ Ν.4308 Αρ. Φύλλου 251, άρθρο 1 σελ.7651 (2014).

¹⁷ elte.org.gr/ ΦΕΚ Ν.4308 Αρ. Φύλλου 251, άρθρο 2 σελ.7652 & 7653 (2014).

Πίνακας 3.1: ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΠ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ
ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ	0 - 10	0€ - 350.000€	0€ - 700.000€
ΜΙΚΡΕΣ	11 - 50	350.000€ - 4.000.000€	700.000€ - 8.000.000€
ΜΕΣΣΑΙΕΣ	51 - 250	4.000.000€ - 20.000.000€	8.000.000€ - 40.000.000€
ΜΕΓΑΛΕΣ	>250	>20.000.000€	>40.000.000€

Ακολουθεί ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα με σκοπό να κατανοήσουμε για το πώς θα προσδιορίσουμε σε ποια κατηγορία μεγέθους οντότητας εντάσσεται:

Παράδειγμα: Ομόρρυθμη εταιρεία, εξοπλισμού τυροκομείων για τις περιόδου 2018 έως 2020 είχε τα εξής μεγέθη:

	ΧΡΗΣΗ 2020	ΧΡΗΣΗ 2019	ΧΡΗΣΗ 2018
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	900.000€	700.000€	500.000€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	500.000€	350.000€	250.000€
Μ.Ο ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	12	12	9

Ζητείται με βάση τα παραπάνω να προσδιοριστεί σε ποια κατηγορία οντότητας ανήκει.

Λύση Παραδείγματος: Παρατηρούμε ότι κατά την περίοδο 2020 η συγκεκριμένη οντότητα θα καταταχτεί στις «μικρές» οντότητες, αφού υπερβαίνει (για δυο συνεχόμενες χρονιές) τα όρια των δυο από τα τρία κριτήρια και συγκεκριμένα: α) Σύνολο Ενεργητικού: 700.000€, β) Κύκλος Εργασιών: 350.000€ και γ) Μέσος Όρος Προσωπικού: 12.

3.3 Βασικές Αρχές που διέπουν τα ΕΛΠ¹⁸

Στο παρόν νόμο 4308/2014 ωστόσο διέπονται από κάποιες βασικές αρχές που ισχύουν στα ΕΛΠ:

- ✓ Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων: Με τον ακριβοδίκαιο διαχωρισμό των οικονομικών γεγονότων και συναλλαγών και των αποτελεσμάτων μεταξύ των χρήσεων.

¹⁸ elte.org.gr/ ΦΕΚ Ν.4308 Αρ. Φύλλου 251, άρθρο 17 σελ.7661 (2014).

- ✓ Η αρχή του δικαιολογητικού: Με την κάθε οικονομική συναλλαγή ή γεγονός που πραγματοποιείται να υπάρχει απολυτή τεκμηρίωση.
- ✓ Η αρχή του δεδουλευμένου: Τα οικονομικά γεγονότα και οι οικονομικές συναλλαγές να αναφέρονται χρονικά στην λογιστική χρήση που πραγματοποιήθηκαν.
- ✓ Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας: Υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει τις δραστηριότητές της, ακόμα και να υπάρχει «αύριο».

3.4 Πλεονεκτήματα & Μειονεκτήματα υιοθέτησης των ΕΛΠ

Με την υιοθέτηση του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» στο σύνολο των ελληνικών επιχειρήσεων από 01.01.2015 προκύπτουν κάποια σημαντικά πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Σύμφωνα με το άρθρο 24, το σημαντικότερο πλεονέκτημα της εφαρμοστέας νομοθεσίας είναι ότι τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη τους αξία (με την οποία εννοούμε την τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή τον διακανονισμό μιας υποχρέωσης, μεταξύ των ενημερωμένων μερών στις υπό κανονικές συνθήκες αγοράς, την ημέρα μέτρησης), την καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και σύγκριση τους αντίστοιχα με εκείνα των ευρωπαϊκών εταιρειών όπου οδηγεί στην καλύτερη αξιολόγηση τους από τους εξωτερικούς χρήστες, επιπλέον στη μείωση του κόστους των πληροφοριών μεταξύ εταιρειών ενός ομίλου και στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας καθώς και στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων. Αντίθετα τα μειονεκτήματα είναι: 1) το κόστος των απαιτήσεων που αυξάνεται με την εφαρμογή των ΕΛΠ, (όπως η εκπαίδευση των εργαζομένων, ή το κόστος εφαρμογής του λογιστικού πλαισίου κτλ.), και 2) ένα λογιστικό πλαίσιο καθαρά για σκοπούς φορολογικούς και άλλο ένα για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (εφόσον έχει επιλεχτεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας» ή των φορολογικών συντελεστών). Τέλος, ένα επιπλέον μειονέκτημα με την εφαρμογή των ΕΛΠ είναι η κατάργηση πλέον του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης όπου αποτελούσε καθοριστικό εργαλείο για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων ως προς την λήψη αποφάσεων καθώς και κατά τη διάρκεια των φορολογικών ελέγχων από το οικονομικό επιτελείο της χώρας.

3.5 Λογιστική & Φορολογική Βάση των ΕΛΠ

Στον νόμο περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, γίνεται ειδική αναφορά στις λογιστικές και φορολογικές βάσεις των οικονομικών οντοτήτων, ιδίως στο άρθρο 3, παράγραφος 5, όπου οι εν λόγω οικονομικές οντότητες υποχρεούνται να εφαρμόζουν λογιστικό σύστημα παρακολούθησης των λογιστικών αξιών και φορολογικών βάσεων, εφόσον διαφέρουν, στοιχεία για τα έσοδα, τα έξοδα, τα απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις και τα Ίδια Κεφάλαια, προκειμένου να είναι σε θέση να εξάγουν όλες εκείνες τις αναγκαίες πληροφορίες για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων καθώς και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Ειδικότερα στο Παράρτημα Α του νόμου 4308/2014 δίνονται οι παρακάτω ορισμοί σε λογιστική αξία και φορολογική βάση. Ειδικότερα, η αναγνώριση της αξίας οποιουδήποτε στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις ορίζεται ως λογιστική αξία (book value or carrying amount), ενώ η αναγνώριση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης για φορολογικούς σκοπούς νοείται ως φορολογική βάση (tax basis). Πολλές φορές όμως η αξία ενός στοιχείου που αναγνωρίζεται στη φορολογική βάση να διαφέρει με την αξία που αναγνωρίζεται στη λογιστική βάση. Επομένως, η διάκριση σε μόνιμες και προσωρινές διαφορές προσδιορίζεται ανάμεσα στην διαφορά που προκύπτει μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης. Με γνώμονα, το Παράρτημα Α του παρόντος νόμου 4308/2014, ως προσωρινή διαφορά είναι η μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν αυτή η διαφορά αναστρέφεται στο μέλλον. Χαρακτηριστικό και συχνό παράδειγμα κατανόησης προσωρινής διαφοράς είναι, η χρήση διαφορετικού συντελεστή απόσβεσης στα περιουσιακά στοιχεία όπως αυτά ορίζονται βάσει παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε, επειδή η διοίκηση της εταιρείας πιστεύει ότι η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου αυτού δεν συμμορφώνεται με τον προτεινόμενο ποσοστό απόσβεσης. Αντίθετα, η μόνιμη διαφορά είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται, π.χ. η αρμόδια ΔΟΥ επιβάλλει πρόστιμο προς την επιχείρηση, το οποίο και θα λογιστικοποιήσει στο φορολογικό έτος που θα το πληρώσει, επηρεάζοντας την περιουσιακή της κατάσταση άρα και την σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων (δηλαδή, τα χρηματικά διαθέσιμα θα μειωθούν κατά το ποσό του

προστίμου ενώ ταυτόχρονα η φορολογική βάση θα αυξηθεί, ώστε το φορολογητέο αποτέλεσμα να συμμορφωθεί με τα όσα ορίζονται στη Φορολογία Εισοδήματος).¹⁹

Ακολουθεί παράδειγμα με την χρησιμοποίηση δεδομένων εσόδων και εξόδων περιόδου για την κατανόηση της φορολογικής και λογιστικής βάσης:

Έστω το ακόλουθο Ισοζύγιο της εταιρείας Β για το έτος 2021:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	15.000€
2	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	6.000€
3	ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	2.000€
4	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ	1.800€
5	ΠΡΟΣΤΙΜΑ & ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	1.000€
6	ΕΞΟΔΑ – ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	3.000€
7	ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	1.500€
8	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.000€
9	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ & ΖΗΜΙΕΣ	2.000€
10	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ & ΚΕΡΔΗ	1.000€
11	ΣΥΝΟΛΟ	35.300€

Επιπλέον ακολουθούν οι παρακάτω πληροφορίες προερχόμενες από το Λογιστήριο:

- 1) Τα έξοδα μισθοδοσίας λογιστικοποιούνται χωρίς να υπάρχει θέμα διαφορών.
- 2) Οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λογίζονται ως έξοδο με λογιστική διάσταση.
- 3) Οι κυρώσεις δεν αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς αλλά αποτελούν μόνιμες διαφορές σε λογιστική και φορολογική βάση, δηλαδή δεν αναστρέφονται στο μέλλον αλλά διακανονίζονται στο τρέχον φορολογικό έτος.
- 4) Ψυχαγωγικές και προσωπικές δαπάνες, δεν αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, αλλά υπολογίζεται στη λογιστική για να αντικατοπτρίζει την πραγματική κατάσταση.
- 5) Για λοιπά έξοδα και ζημίες καθώς και άλλα έσοδα και κέρδη, δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης, επομένως δεν αναγνωρίζονται ως «λογιστικές διαφορές».

¹⁹Γαρεφαλάκης, Πασσάς, Ταμπουρατζή, Καγιάς, Σπινθηρόπουλος, (2020), «Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 1^η Έκδοση, σελ: 64 – 73.

- 6) Αναγνωρισθέντες αποσβέσεις χρήσεως είναι στα 1.400.
 7) Ο συντελεστής της φορολογίας είναι 26%.

Ζητείται να:

- α) Να σχεδιαστεί πίνακας, στον οποίο να παρουσιάζεται η λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων της φορολογικής περιόδου.
 β) Να υπολογίσετε το φορολογητέο κέρδος, χρησιμοποιώντας τις προσωρινές και μόνιμες διαφορές, καθώς και το καταβληθέν φόρο εισοδήματος.
 γ) Να υπολογιστεί το καθαρό λογιστικό κέρδος της φορολογικής χρήσης, μετά φόρων.

Λύση:

Απεικόνιση Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης

Λογαριασμός	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση
Παροχή Υπηρεσιών	+25.000,00	+25.000,00
Μισθοδοσία	-6.000,00	-6.000,00
Πρόβλεψη Αποζημίωση Προσωπικού	-2.000,00	
Αποσβέσεις Παγίων	-1.800,00	-1.400,00
Πρόστιμα & Προσαυξήσεις	-1.000,00	
Έξοδα-Προσωπικές Δαπάνες	-3.000,00	
Λοιπές Δαπάνες	-1.500,00	
Τέλος Επιτηδεύματος	-1.000,00	
Λοιπά Έξοδα & Ζημίες	-2.000,00	-2.000,00
Λοιπά Έσοδα & Κέρδη	+1.000,00	+1.000,00
Λογιστικά Κέρδη προ Φόρων	+7.700,00	
Φορολογητέα Κέρδη		+16.600,00

β) Φορολογητέα κέρδη, προσδιοριζόμενα βάσει προσωρινών και μόνιμων διαφορών και πληρωτέων φόρων επιχειρήσεων:

Προσωρινές Διαφορές

Προβλέψεις Αποζημίωσης Προσωπικού	+2.000,00
Αποσβέσεις Παγίων	+400
Σύνολο	2.400,00

Μόνιμες Διαφορές

Πρόστιμα & Προσαυξήσεις	+1.000,00
Έξοδα/Προσωπικές Δαπάνες	+3.000,00
Λοιπές Δαπάνες	+1.500,00
Τέλος Επιτηδεύματος	+1.000,00
Σύνολο	+6.500,00

Φορολογητέα Κέρδη

Λογιστικά Κέρδη	+7.700,00
Προσωρινές Διαφορές	+2.400,00
Μόνιμες Διαφορές	+6.500,00
Σύνολο Φορολογητέων Κερδών	+16.600,00

Προσδιορισμός καταβλητέου φόρου εισοδήματος 29% , από επιχειρηματική δραστηριότητα:

16.600,00 X 26%	4.316,00 €
------------------------	-------------------

γ) Προσδιορισμός καθαρών λογιστικών κερδών του φορολογικού έτους:

7.700 – 4.316,00	3.384,00€
-------------------------	------------------

Στην συνέχεια ακολουθεί παράδειγμα μεταβολών λογαριασμών ισολογισμού σε λογιστική και φορολογική βάση.

Για την εταιρεία ΑΛΦΑ παρατίθενται τα παρακάτω λογιστικά δεδομένα που αφορούν τη χρήση 2021:

- Λογιστικός συντελεστής παγίων 8% και φορολογικός 10%.
- Λογιστικός συντελεστής άυλων παγίων 15% και φορολογικός 10%.
- Τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία και στο κόστος για φορολογικούς σκοπούς.
- Για λογιστικούς σκοπούς, οι απαιτήσεις είναι απομειωμένοι, ενώ για φορολογικούς σκοπούς παρακολουθούνται στο κόστος.
- Οι μεταβολές των επιχειρηματικών χαρτοφυλακίων που επιμετρώνται βάσει της εύλογης αξίας δύναται να αναγνωριστούν στα αποτελέσματα, ενώ οι διαφορές τους δεν υπολογίζονται για σκοπούς φορολογίας.

στ) Προβλέψεις για αμοιβές εργαζομένων υπολογίζονται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, μειώνοντας την αξία τους όταν πραγματοποιηθούν οι σχετικές πληρωμές, ενώ φορολογικά οι πληρωμές δεν αναγνωρίζονται αλλά αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

ζ) Μη διανομή μερίσματος κατά την διάρκεια χρήσης.

Ακολουθεί ο Πίνακας λογιστικής και φορολογικής βάσης του Ισολογισμού για την ΑΛΦΑ:

	2021		2020	
	Λογιστ. Αξία	Φορολ Αξία	Λογιστ. Αξία	Φορολ Αξία
Μη κυκλοφορούντα στοιχεία				
Ενσώματα Πάγια	2.800€	2.800€	2.800€	2.800€
Αποσβέσεις Παγίων	-896€	-1.120€	-672€	-840€
Αναπόσβεστη αξία	1.904€	1.680€	2.128€	1.960€
Άυλα	1.200€	1.200€	1.200€	1.200€
Αποσβέσεις	-720€	-480€	-540€	-340€
Αναπόσβεστη αξία	480€	720€	660€	860€
Διαθέσιμα για πώληση	1.000€	1.000€	1.000€	1.000€
χρηματοοικονομικά στοιχεία				
Διαφορές Επιμέτρησης στην εύλογη αξία	-100€	0€	10€	0€
Εύλογη αξία διαθεσίμων για πώληση	900€	1.000€	1.010€	1.000€
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων	3.284€	3.400€	3.798€	3.820€
Κυκλοφορούντα στοιχεία				
Αποθέματα	300€	300€	200€	200€
Εμπορικές Απαιτήσεις	350€	350€	600€	600€
Απομειώσεις (επισφάλειες)	-120€	0€	-100€	0€
Καθαρή αξία εμπορικών απαιτήσεων	230€	350€	500€	600€
Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο	200€	200€	0€	0€
Διαφορές Ε.Α εμπορικού χαρτοφυλακίου	50€	0€	0€	0€
Εύλογη αξία εμπορικού	250€	200€	0€	0€

χαρτοφυλακίου				
Διαθέσιμα	20€	20€	5€	5€
Σύνολο κυκλοφορούντων στοιχείων	800€	870€	705€	805€
Σύνολο Ενεργητικού	4.084€	4.270€	4.503€	4.625€
Καθαρή Θέση				
Καταβεβλημένο κεφάλαιο	2.500€	2.500€	2.500€	2.500€
Διαφορές Ε.Α διαθεσίμων για πώληση	-100€	0€	10€	0€
Αποτελέσματα εις νέον	-479€	307€	-522€	300€
Σύνολο καθαρής θέσης	1.921€	2.807€	1.988€	2.800€
Προβλέψεις				
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450€	0€	460€	0€
Λοιπές προβλέψεις	250€	0€	250€	0€
Σύνολο προβλέψεων	700€	0€	710€	0€
Υποχρεώσεις				
Τραπεζικά Δάνεια	700€	700€	900€	900€
Εμπορικές Υποχρεώσεις	550€	550€	600€	600€
Τρέχων φόρος εισοδήματος	13€	13€	70€	70€
Λοιπές Υποχρεώσεις	200€	200€	235€	235€
Σύνολο Υποχρεώσεων	1.463€	1.463€	1.805€	1.805€
Σύνολο Καθαρή θέση, προβλέψεων & υποχρεώσεων	4.084€	4.270€	4.503€	4.605€

Αντίστοιχα παρατίθεται ο Πίνακας Αποτελεσμάτων της ΑΛΦΑ 2021:

Κατάσταση Αποτελεσμάτων ΑΛΦΑ 2021		
	2021	2020
Πωλήσεις	2.000€	2.000€
Αναλώσεις Υλικών	-987€	-987€
Μεταβολή Αποθεμάτων	100€	100€
Παροχές σε εργαζομένους	-300€	-300€
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξιοδότηση	-30€	0€
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0€	-40€
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων	-224€	-280€
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180€	-120€

Λοιπά έξοδα	-280€	-280€
Έξοδα Ψυχαγωγίας	-15€	0€
Τέλος επιτηδεύματος	-5€	0€
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20€	0€
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50€	0€
Χρεωστικοί Τόκοι	-43€	-43€
Πρόστιμα	-10€	0€
Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά/φορολογητέα)	56€	50€
Μείον:		
Φόρος εισοδήματος (συντελεστή 26%)	15€	13€
Κέρδη μετά από φόρο εισοδήματος (λογιστικά/φορολογικά)	41€	37€

Ζητείται:

Να σχεδιαστεί ένας πίνακας με διαφορές σε φορολογική και λογιστική βάση, χωρισμένο σε μόνιμο και προσωρινό.

Διαφορές Λογιστικής & Φορολογικής βάσης Ισολογισμού της ΑΛΦΑ 2021			
	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορά Βάσεων
Διαφορές Στοιχείων Ενεργητικού			
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων	-896€	-1.120€	-224€
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-720€	-480€	240€
Διαφορές επιμέτρησης διαθεσίμων για πώληση στην εύλογη αξία	-100€	0€	100€
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	-1.716€	-1.600€	116€
Απομείωση εμπορικών απαιτήσεων	-120€	0€	120€
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50€	0€	-50€
Σύνολο διαφορών ενεργητικού			186€
Διαφορές καθαρής θέσης			
Διαφορές εύλογης αξίας διαθεσίμων για πώληση	-100€	0€	100€
Αποτελέσματα εις νέον	-479€	307€	786
Διαφορές προβλέψεων			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450€	0€	-450€

Λοιπές προβλέψεις	250€	0€	-250€
Σύνολο διαφορών καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων			186€
Διαφορές κατάστασης αποτελεσμάτων & προσδιορισμός φορολογητέων κερδών			
(I) Λογιστικά κέρδη Ισολογισμού προ φόρων			56€
<u>Πλέον:</u>			
<u>(II) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές</u>			
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξιοδότηση	-30€	0€	30€
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0€	-40€	-40€
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων	-224€	-280€	-56€
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180€	-120€	60€
Απομειώσεις εμπορικ απαιτήσεων	-20€	0€	20€
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50€	0€	-50€
Έξοδα Ψυχαγωγίας	-15€	0€	15€
Τέλος Επιτηδεύματος	-5€	0€	5€
Πρόστιμα	-10€	0€	10€
Φορολογητέα Κέρδη			50€
Φόρος Εισοδήματος (50X26%)			-13€
Καθαρά λογιστικά κέρδη (κέρδη προ φόρων μείον φόρο εισοδήματος)			43€
Καθαρά (λογιστικά) κέρδη (φορολογητέα κέρδη προ φόρων μείον φ.ε)			37€

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

4.1 Εισαγωγή

Το κέρδος αποτελεί ένα πολύ σημαντικό δείκτη τόσο σε μακροοικονομικό όσο και σε μικροοικονομικό επίπεδο, δεδομένου ότι αποτελεί μια σημαντική πηγή εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού της επανεπένδυσης επιχειρήσεων καθώς και της τόνωσης των εργαζομένων. Ο τεράστιος όγκος του φόρου που επιβάλλεται στα κέρδη επηρεάζει άμεσα τα κέρδη των επενδυτών αλλά και τα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού. Επομένως κρίνεται επιτακτική ανάγκη η λογιστική του φόρου επί των κερδών μιας και αποτελεί σημαντικό γεγονός για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων. Πριν την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ελλάδα, οι φορολογικοί νόμοι σχετιζόνταν άμεσα με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, και η λογιστική βάση επηρεαζόταν άμεσα από τους νόμους της χώρας. Για το λόγο αυτό το διοικητικό συμβούλιο της επιτροπής των λογιστικών προτύπων δημιούργησε το πρότυπο ΔΛΠ12 « Φόροι Εισοδήματος » με σκοπό να παρέχει πληροφορίες ως προς την λογιστική αντιμετώπιση του φόρου επί των κερδών. Ξεκινώντας το κεφάλαιο παρέχοντας μια πλήρη ανάλυση του ΔΛΠ 12 «Φορολογία εισοδήματος», και επιπλέον αναφερόμαστε εξ αρχής σε βασικές έννοιες που έχουν σχεδιαστεί με σκοπό να γίνουν πιο κατανοητά τα επόμενα μέρη του κεφαλαίου. Στη συνέχεια, αναφέρονται οι έννοιες της αναβαλλόμενης και τρέχουσας φορολογίας και τέλος γίνεται εκτενής αναφορά στην ειδική περίπτωση της αναβαλλόμενης φορολογίας μαζί με όλες τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις αυτού του προτύπου ΔΛΠ12.

4.2 Σκοπός του προτύπου

Κύριος σκοπός του προτύπου ΔΛΠ12, είναι η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού της φορολογίας εισοδήματος. Βασικό της μέλημα για τον προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος είναι η λογιστική για μελλοντικές ανακτήσεις ή διακανονισμούς περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων για τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές

4.3 Βασικές Αρχές του ΔΛΠ12

Το Δ.Λ.Π 12 ακολουθεί τις βασικές αρχές:

- Με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή υποχρέωσης), η εταιρεία αναμένει να ανακτήσει (ή να διακανονίσει) τη λογιστική αξία αυτού του στοιχείου. Με ελάχιστες εξαιρέσεις, και εφόσον η λογιστική βάση της απαίτησης ή υποχρέωσης που ανακτήθηκε ή διακανονίστηκε πιθανώς να αυξήσει ή να μειώσει τη μελλοντική φορολογική της υποχρέωση (σε σύγκριση με μια κατάσταση όπου η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν θα είχε φορολογική επίπτωση) τότε η εταιρεία μπορεί να αναγνωρίσει απαίτηση ή υποχρέωση της αναβαλλόμενης φορολογίας.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο αναγνωρισμένος στην κατάσταση αποτελεσμάτων εφόσον οι οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα που συνδέονται άμεσα με τη φορολογική επίδραση η οποία αναγνωρίζεται επίσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- Από τι στιγμή που οι οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα συνδέονται με τη φορολογική αυτή επίδραση αναγνωρίσιμη στην Καθαρή Θέση, τότε ο φόρος του εισοδήματος θα αποτελέσει έξοδο για την Καθαρή Θέση.
- Αναγνωρισθέντες απαιτήσεις και υποχρεώσεις της αναβαλλόμενης φορολογίας που αφορά συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το αποτέλεσμα της υπεραξίας ή των ευνοϊκών κεφαλαιακών κερδών που προκύπτουν από τη συνένωση.²¹

4.4 Εννοιολογική Προσέγγιση του Προτύπου

Παρατίθενται ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το πρότυπο Δ.Λ.Π 12 των οποίων θα μας βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση του παρόντος κεφαλαίου:

Λογιστικό Αποτέλεσμα: Καθαρά κέρδη ή ζημιές για το έτος προ φόρων και εξόδων.

Φορολογητέο Κέρδος (Φορολογική Ζημία): Είναι το ποσό του κέρδους (ή της ζημίας) για ένα έτος, που προσδιορίζεται και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ή είναι επιστρεφόμενο σύμφωνα με τους κανόνες που ορίζει η φορολογική αρχή.

²⁰ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 237-238.

²¹ Grant Thornton, (2006), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», 2^η Έκδοση σελ: 253

Φόροι Έσοδα (Φόροι Έξοδα): Είναι το συνολικό ποσό για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας για το έτος, που περιλαμβάνει τρέχοντες και αναβαλλόμενους φόρους.

Τρέχοντας Φόρος: Εκείνο το ποσό του φόρου εισοδήματος που καλείται η εταιρεία να πληρώσει ή που αναμένει να τις επιστραφεί από τις φορολογικές αρχές και που αφορά το φορολογητέο κέρδος ή ζημία μιας χρήσης.

Υποχρεώσεις Αναβαλλόμενης Φορολογίας: Τα ποσά φόρου εισοδήματος που πρόκειται να πληρωθούν σε μελλοντικές περιόδους, και αφορούν φορολογητέες χρονικές διαφορές.

Απαιτήσεις Αναβαλλόμενης Φορολογίας: Τα ποσά φόρου εισοδήματος που αναμένονται να επιστραφούν σε μεταγενέστερες περιόδους και αφορούν σε:

- α. Προσωρινές Διαφορές που αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.
- β. Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες συνεχιζόμενες σε μελλοντικές περιόδους.
- γ. Αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι συνεχιζόμενες σε μελλοντικές περιόδους.

Προσωρινές Διαφορές: Εκείνο το ποσό φόρου εισοδήματος που θα προκύψει ανάμεσα στην λογιστική αξία μιας απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού με την αντίστοιχη φορολογική του βάση. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- α) Φορολογητέες, που είναι μια διαφορά που καταλήγει σε ποσό φόρου εισοδήματος κατά τον προσδιορισμό φορολογητέου κέρδους ή ζημίας σε μελλοντικές περιόδους κατά τις οποίες ανακτάται ή προσαρμόζεται η λογιστική αξία μιας απαίτησης ή υποχρέωσης.
- β) Εκπεστές, που είναι μια διαφορά που καταλήγει σε ποσό αφαιρούμενο του φόρου εισοδήματος κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημίας σε μελλοντικές περιόδους, κατά τις οποίες ανακτάται ή προσαρμόζεται η λογιστική αξία μιας απαίτησης ή υποχρέωσης.

Φορολογική Βάση: Εκείνο το ποσό της απαίτησης ή της υποχρέωσης που αποδίδεται στις φορολογικές αρχές για λόγους φορολογικούς.²²

²² Grant Thornton, (2006), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», 2^η Έκδοση σελ: 252-253

4.5 Τρέχουσα & Αναβαλλόμενη Φορολογία

Σε κάθε χώρα ανά τον κόσμο όπου εφαρμόζει τους δικούς της κανόνες και νόμους για την φορολογία εισοδήματος, τα ΔΠΧΑ για τη λογιστική παρουσίαση των οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων κατά την σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων κοινών σε όλες τις χώρες, απαιτούν συγκεκριμένους κανόνες και πρακτικές. Η λογιστική πολιτική όμως που θα χαράζει για την αναγνώριση του λογιστικού αποτελέσματος θα διαφέρει από τους αντίστοιχους κανόνες και νόμους των φορολογικών αρχών. Από την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων προσδιορίζεται ένα λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης που μετατρέπεται σε φορολογικό μέσα από την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Ως αποτέλεσμα αυτού, παρουσιάζονται διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων, οι οποίες διαφορές αυτές μπορεί να είναι προσωρινές διαφορές ή μόνιμες διαφορές. Μόνιμες διαφορές ονομάζονται έτσι, γιατί δεν υπάρχει περίπτωση να αλλάξουν – αναστραφούν στο μέλλον, τέτοιες μπορεί να είναι πχ ένα έξοδο που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, όμως λογιστικά αναγνωρίζεται. Αντίθετα, στις προσωρινές διαφορές ονομάζονται έτσι, καθώς πρόκειται να «αναστραφούν» στο μέλλον και διακρίνονται σε υποχρεώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας που καλούνται ως φορολογητέες προσωρινές διαφορές και σε απαιτήσεις αναβαλλόμενης φορολογίας που καλούνται ως εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Παράδειγμα τέτοιας προσωρινής διαφοράς είναι η απόσβεση, όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής απόσβεσης. Τέλος, το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογίας εισοδήματος προερχόμενος από τις προσωρινές διαφορές, είτε ο φόρος είναι υποχρέωση είτε περιουσιακό στοιχείο, και διακρίνει ότι ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο για το τρέχον έτος και τρέχουσα υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές. Με αλλά λόγια τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω μπορούν να εκφραστούν ως εξής:²³



4.6 Τρέχουσα Φορολογία

Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, κάθε επιχείρηση αποδίδει το φόρο του φορολογητέου εισοδήματος του προηγούμενου έτους προς τις φορολογικές αρχές. Ο

²³ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 238-239.

φόρος προσδιορίζεται επί του φορολογητέου κέρδους της χρήσης, συνήθως μια τρέχουσα (βραχυπρόθεσμη) υποχρέωση της εταιρείας.

4.6.1 Αναγνώριση Τρέχουσας Φορολογίας

Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο του ΔΛΠ12 και τις αντίστοιχες παραγράφους 12, 13, 14, οι τρέχων φόροι αλλά και προγενέστερων χρήσεων αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις όταν η εταιρεία αδυνατεί να πληρώσει τις φορολογικές αρχές, ωστόσο εάν το ποσό που καταβλήθηκε το τρέχον έτος και τα προηγούμενα έτη είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό κατά το τρέχον έτος, θα αναγνωριστεί ως απαίτηση. Τα οφέλη που σχετίζονται με φορολογικές ζημίες που μπορούν να μεταφερθούν για την ανάκτηση προηγούμενων φορολογικών πληρωμών αναγνωρίζονται ως απαιτήσεις. Τέλος, εάν η φορολογική ζημία χρησιμοποιείται για την ανάκτηση φόρων από προηγούμενες περιόδους, το κέρδος αναγνωρίζεται ως απαίτηση στη σχετική περίοδο επειδή αναμένεται να εισρεύσει στην εταιρεία και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.²⁴

4.7 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Σύμφωνα με το πρότυπο ΔΛΠ12, και όσα αναφέρθηκαν παραπάνω η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει μέσα από τις προσωρινές διαφορές. Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, προσδιορίζεται ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της υποχρέωσης, βάσει ισολογισμού, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων με τις αντίστοιχες φορολογικές βάσεις τους. Το ποσό που αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς είναι η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Συγκεκριμένα έχουμε:²⁵

- **Φορολογική Βάση περιουσιακού στοιχείου:** Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που μπορεί να αφαιρεθεί από το φορολογητέο οικονομικό όφελος όταν η επιχείρηση ανακτήσει τη λογιστική βάση του περιουσιακού στοιχείου. Τα κέρδη της επιχείρησης δεν φορολογούνται, στην περίπτωση που η απαίτηση της φορολογικής της βάση είναι ίση με την αντίστοιχη λογιστική της.
- **Φορολογική Βάση υποχρέωσης:** Θεωρείται οποιοδήποτε ποσό της λογιστικής αξία που μπορεί να αφαιρεθεί από τον φόρο επί της υποχρέωσης σε

²⁴ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 245-246.

²⁵ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 242.

μεταγενέστερες περιόδους. Αντίθετα, η φορολογική βάση των εισοδημάτων που εισπράχθηκαν προκαταβολικά, θα είναι η λογιστική της αξία εάν εκπίπτει από εισόδημα που δεν φορολογείται σε μεταγενέστερες περιόδους.

4.7.1 Τεχνική Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης

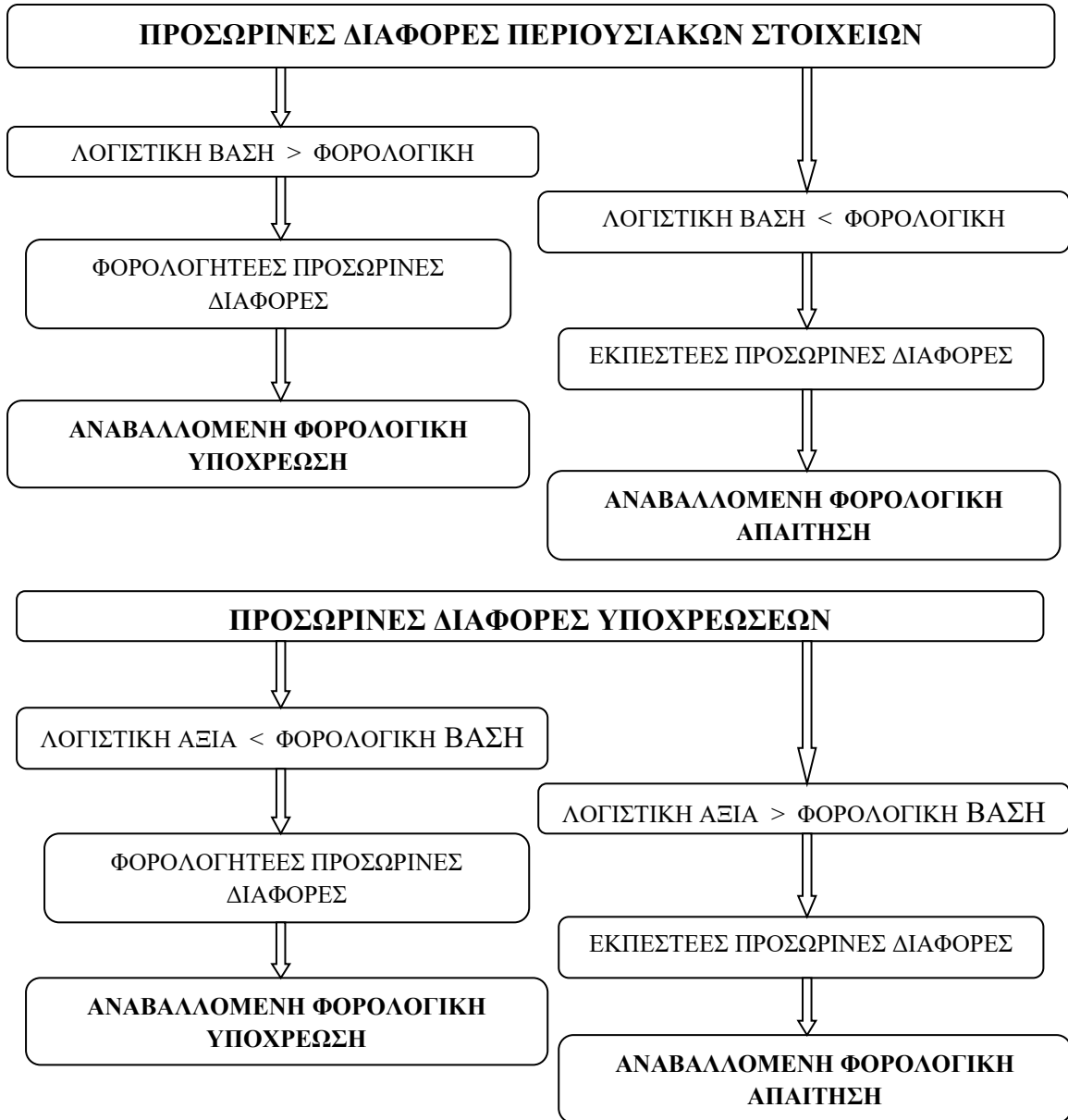
Γενικά μια επιχείρηση όταν αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο, μελλοντικά αναμένει ότι θα αποκτήσει ξανά πίσω την λογιστική του αξία καθώς και να έχει μια μελλοντική φορολογική έκπτωση η οποία θα είναι ίση με την φορολογική της βάση και αυτό επιτυγχάνεται είτε με την διάθεση προς πώληση του στοιχείου ενεργητικού είτε με την εκμετάλλευση του για την αγορά άλλων στοιχείων (π.χ. μηχανήματα παραγωγής). Έτσι, με άλλα λόγια, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική του βάση, ουσιαστικά σημαίνει ότι η εταιρεία πληρώνει λιγότερο φόρο και αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που αντιπροσωπεύει τους φόρους που θα πληρώσει στο μέλλον. Αντίθετα όταν η επιχείρηση αποκτήσει πάλι πίσω την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου της, αυτομάτως θα έχει μεγαλύτερο φορολογικό κέρδος απ' ό,τι λογιστικό με συνέπεια να καταβάλει μεγαλύτερο φόρο εισοδήματος, συνεπώς μια μελλοντική φορολογική υποχρέωση η οποία αναγνωρίζεται στο παρόν ως Αναβαλλόμενη φορολογική Υποχρέωση.

4.7.2 Τεχνική Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης

Σε σχέση με την τεχνική αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης τα πράγματα εδώ είναι σχεδόν παρόμοια. Πιο συγκεκριμένα, όταν η επιχείρηση αναμένει να έχει αρκετά μελλοντικά φορολογικά κέρδη, των οποίων οι φορολογικές τις εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες πληρώνοντας με αυτό το τρόπο μικρότερο φόρο, του οποίου το όφελος αυτό θα εισρεύσει στην επιχείρηση, συνεπώς, η λογιστική βάση του περιουσιακού στοιχείου θα είναι χαμηλότερη από τη φορολογική βάση του και θα αναγνωρίζεται αυτόματα η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Όμως στην περίπτωση των υποχρεώσεων, η τακτοποίηση μιας υποχρέωσης έχει ως αποτέλεσμα μια εκροή κεφαλαίων χωρίς να επηρεάζεται το λογιστικό αποτέλεσμα άμεσα. Δηλαδή, εάν αυτή η εκροή ή μέρος αυτής αφαιρεθεί από τα μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβάλει η εταιρεία, άρα οδηγεί σε ένα μελλοντικό φορολογικό όφελος για το οποίο αναμένει να τις επιστραφεί από τις φορολογικές αρχές. Με άλλα λόγια η λογιστική αξία μιας

υποχρέωσης όταν είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική της βάση, δημιουργείται μια προσωρινή εκπεστέα διαφορά, που αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.²⁶

Στο παρακάτω απεικονίζονται διαγραμματικά τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω ώστε να κατανοήσουμε πλήρως τις Προσωρινές Διαφορές Περιουσιακών Στοιχείων & Υποχρεώσεων:



²⁶ Grant Thornton, (2006), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», 2^η Έκδοση σελ: 262-264.

4.7.3 Αναγνώριση Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Το γεγονός ότι η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων διαφέρει από την αξία που παρέχεται επιπρόσθετα για λόγους φορολογικούς, κρίνεται επιτακτική ανάγκη για αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας. Επομένως ανάλογα με το είδος των διαφορών αυτών, χωρίζονται σε μόνιμες διαφορές και σε προσωρινές διαφορές:

Μόνιμες Διαφορές: Αυτές οι επιβαρύνσεις ή έσοδα επηρεάζουν σαφώς μόνο τα φορολογικά ή λογιστικά αποτελέσματα, επομένως δεν δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου.

Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές: Προκύπτουν όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την φορολογική του βάση, από την οποία θα δημιουργηθούν φορολογητέα ποσά στο μέλλον στα οποία καλείται η οικονομική οντότητα να πληρώσει τώρα μικρότερο φόρο αναγνωρίζοντας αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση η οποία αντιπροσωπεύει τους μελλοντικούς της φόρους.

Επιπλέον φορολογητέες προσωρινές διαφορές προκύπτει από :

- i. Αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή η αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης λαμβάνει χώρα σε μια συναλλαγή που δεν περιλαμβάνει συνένωση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει άμεσα τα λογιστικά ή φορολογικά αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- ii. Επένδυση σε θυγατρικές ή υποκαταστήματα και οι συγγενείς τους καθώς και συμμετοχή σε κοινοπραξίες όταν πληρεί την ακόλουθη προϋπόθεση: η μητρική εταιρεία, ο επενδυτής ή το συμβαλλόμενο μέρος της κοινοπραξίας μπορεί να ελέγξει το χρόνο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς κάτι το οποίο δεν θα συμβεί στο μέλλον αντίστροφα.
- iii. Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων βάσει ΔΛΠ 16, μη προσαρμοσμένη για ισοδυναμία για φορολογικούς σκοπούς.

Υπάρχει η δυνατότητα όταν οικονομικές εισροές ή εκροές να ανήκουν ταυτόχρονα στο λογιστικό αποτέλεσμα της παρούσης χρήσεως ενώ παράλληλα να ανήκουν και στο φορολογικό αποτέλεσμα διαφορετικής χρήσεως. Παραδείγματα προσωρινών διαφορών που αναφέρονται συχνά και ως χρονικές διαφορές, μπορεί να θεωρηθούν:

- Το εισόδημα από τόκους περιλαμβάνεται στο λογιστικό κέρδος της περιόδου που αφορά, αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις, όταν εισπράττεται σε μετρητά, λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.
- Μαζί με τις αποσβέσεις, που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή της ζημίας, σε αντίθεση με την απόσβεση, η οποία χρησιμοποιείται χωριστά για τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους.
- Τη δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης του κόστους ανάπτυξης σε μεταγενέστερες περιόδους όταν προσδιορίζεται το λογιστικό κέρδος καθώς και

να αφαιρείται από το φορολογητέο εισόδημα κατά την περίοδο πραγματοποίησής του.

Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές: Είναι συναλλαγές ή χρηματοοικονομικά γεγονότα που έχουν ως αποτέλεσμα υπερπληρωμή φόρου εισοδήματος στο τρέχον έτος και υποπληρωμή μελλοντικού φόρου λόγω της προσδοκίας ότι ο φόρος θα εκπεστεί σε μεταγενέστερη περίοδο. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μπορεί επίσης να προκύψει, όταν η προσωρινή διαφορά αντιστρέφεται στο μέλλον και το φορολογητέο εισόδημα χρησιμοποιείται για συμψηφισμό της διαφοράς και αφορούν για επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συνδεδεμένες εταιρείες καθώς και συμμετοχή σε κοινοπραξίες. Τέλος, δεν υπάρχει εκπιπτόμενη προσωρινή διαφορά όταν μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που δεν σχετίζεται με τη συγχώνευση ή που δεν επηρεάζει άμεσα τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα. εμπορικές συναλλαγές.²⁷

4.8 Ειδικές περιπτώσεις Αναβαλλόμενης Φορολογίας

4.8.1 Φορολογικές Ζημίες και Πιστωτικοί Φόροι αχρησιμοποίητοι

Γενικά, ένα μεγάλο ζήτημα που προκύπτει είναι ότι υπάρχουν αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες που υποδεικνύουν ότι μπορεί να μην υπάρχουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επομένως οι οντότητες θα πρέπει να αναγνωρίζουν απαιτήσεις αναβαλλόμενης φορολογίας, ή όταν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή κάποια άλλη αξιόπιστη ένδειξη ότι υπάρχουν επαρκή φορολογητέα κέρδη για την αντιστάθμιση αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και εκπτώσεων φόρου. Το ποσό απαίτησης αναβαλλόμενης φορολογίας σύμφωνα με το πρότυπο Δ.Λ.Π 12, θα πρέπει να γνωστοποιείτε καθώς και η τεκμηρίωση που στηρίζει την αναγνώριση αυτή. Ωστόσο και σύμφωνα πάντα με το πρότυπο ισχύουν μερικά κριτήρια για την όποια η επιχείρηση να εκτιμά την ύπαρξη φορολογητέου κέρδους, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητοι φορολογικές ζημίες ή πιστωτικοί φόροι:

- Υπάρχουν επαρκείς φορολογικές προσωρινές διαφορές τόσο για την ίδια όσο και τις φορολογικές αρχές, οι οποίες διαφορές αυτές οδηγούν σε φορολογική υποχρέωση έναντι της οποίας μπορούν να χρησιμοποιηθούν αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή εκπτώσεις φόρου.
- Πριν την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία η επιχείρηση αναμένει να έχει σημαντικά φορολογικά κέρδη, προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει για τον συμψηφισμό αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων και φορολογικών ζημιών.
- Φορολογικές ζημίες συνήθως προέρχονται από ασυνήθιστα γεγονότα. (π.χ. έκτακτες ζημίες οι οποίες προκλήθηκαν από έκτακτα συμβάντα)

²⁷Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 246-252

- Στην επιχείρηση υπάρχει φορολογικός σχεδιασμός, ο οποίος δημιουργεί φορολογητέο κέρδος και αφορά την περίοδο στην οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι ή φορολογικές ζημιές.²⁸

4.8.2 Επανεκτίμηση των μη Αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων

Στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου, κάθε εταιρεία διενεργεί επανεκτίμηση και, εάν προκύψει, αναγνωρίζει μια μη καταχωρημένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, για την οποία κατά την χρησιμοποίηση της αναμένει μελλοντικά φορολογητέα κέρδη.²⁹



4.8.3 Περιουσιακά Στοιχεία Αποτιμώμενα στην Εύλογη Αξία

Ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού ταξινομούνται σύμφωνα με πρότυπα (π.χ., Δ.Λ.Π 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία, Δ.Λ.Π 16 Ενσώματα πάγια στοιχεία, Δ.Λ.Π 40 Επενδύσεις σε ακίνητα, Δ.Λ.Π 39 Χρηματοοικονομικά Στοιχεία, κ.λπ.). Όταν γίνεται μια τέτοιου είδους αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού που επηρεάζει άμεσα το φορολογητέο αποτέλεσμα εκείνης της περιόδου που πραγματοποιήθηκε, προσαρμόζοντας τη φορολογική του βάση, δεν θα υπάρξουν αποκλίσεις, άρα δεν θα υπάρξουν θέματα αναβαλλόμενης φορολογίας. Αντίθετα, όταν η αξία προσαρμόζεται και δεν επηρεάζει άμεσα τα τρέχοντα φορολογικά αποτελέσματα, θα προκύψει διαφορά μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης και μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου > φορολογική βάση) ή απαίτηση (περιουσιακό στοιχείο περιουσιακό στοιχείο < φορολογική βάση) τότε θα αναγνωριστεί η υποκείμενη λογιστική αξία. Όταν η επιχείρηση προβαίνει σε διακανονισμό κατά την πώληση ενός στοιχείου του ενεργητικού είτε με την χρήση του παγίου στοιχείου (π.χ. αποσβέσεις), τότε θα αναγνωρίσει υποχρέωση ή απαίτηση αναβαλλόμενης φορολογίας αντίστοιχα.³⁰

4.8.4 Ενοποιημένες Καταστάσεις & Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π 3, κατά την ημέρα της απόκτησης των στοιχείων του ενεργητικού που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναμένεται ότι θα αναληφθούν, η εύλογη αξία τους θα επιμεριστεί με το κόστος απόκτηση τους και αφορούν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις . Αν σε επίπεδο ενοποιημένων καταστάσεων λογίζεται φόρος εισοδήματος, τότε οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται ανάμεσα στη βάση της λογιστικής διαφοράς των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με εκείνη της φορολογικής της βάση που παρουσιάζονται

²⁸ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 253

²⁹ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 253-256.

³⁰ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 257-262.

σε μια ενοποιημένη φορολογική δήλωση, διαφορετικά σε ξεχωριστές φορολογικές δηλώσεις κάθε εταιρείας του ομίλου. Ωστόσο, εάν η συνένωση επιχειρήσεων δεν επιδρά αρνητικά στις φορολογικές βάσεις αλλά να τις επηρεάζει χωριστά ή με διαφορετικούς τρόπους τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, θα προκύψουν προσωρινές διαφορές με αποτέλεσμα την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας.³¹

4.8.5 Υπεραξία

Στις περισσότερες περιπτώσεις, λόγω του προβλήματος μηδενικής φορολογικής βάσης, η διαφορά ανάμεσα στη λογιστική της βάση με την αντίστοιχη μηδενικής της βάση, η υπεραξία δεν θα αναγνωριστεί ως αφαιρούμενο έξοδο για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος από τις φορολογικές αρχές. Ως υπεραξία, νοείται η υπέρβαση που καλείται να καταβάλλει ο αγοραστής μιας επιχείρησης σε σχέση με την τιμή ανταλλαγής ή διακανονισμού, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Ανεξάρτητα από τη διαφορά τους, ότι δεν αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος, θεωρείται υπολειμματική αξία λόγω της αρχικής αναγνώρισης από την υπεραξία. Επομένως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, λόγω του ότι η υπεραξία αναγνωρίζεται ως υπολειπόμενη, καθώς αυξάνεται η λογιστική της βάση κατά την αρχική της μέτρηση δεν επιτρέπεται η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Τέλος, δεν αναγνωρίζονται αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν αναμένονται ότι θα προκύψουν μελλοντικές μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας.³²

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

Με βάση το κόστος κτήσης καθορίζεται η φορολογική βάση των επενδύσεων σε υποκαταστήματα, θυγατρικές, , κοινοπραξίες και συγγενείς ενώ αντίστοιχα η λογιστική της βάση με το ποσοστό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της. Είναι πιθανόν, η φορολογική βάση να διαφέρει από τη λογιστική βάση της όταν υπάρχουν αδιανέμητα κέρδη από συγγενείς, κοινοπραξίες και θυγατρικές, επειδή η επιχείρηση δεν βρίσκεται στο ίδιο μέρος με τη μητρική της, πράγμα που σημαίνει ότι η συναλλαγματική ισοτιμία θα αλλάξει, και θα επηρεάσει την λογιστική αξία της επένδυσης, σύμφωνα με τη διαγραφή του ανακτήσιμου ποσού της. Ωστόσο, στην περίπτωση όλων των φορολογητέων προσωρινών διαφορών που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και κοινοπραξίες, μπορεί να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση εκτός εάν ο έλεγχος του χρόνου αναστροφής της προσωρινής διαφοράς προς τη μητρική εταιρεία ή τον επενδυτή ή της κοινοπραξίας για την οποία δεν αναμένει να αντιστραφεί το μέλλον της. Στην αναγνώριση εκπεστέων προσωρινών διαφορών για επενδύσεις υποκαταστήματα σε θυγατρικές, , κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, όταν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η αναστροφή των προσωρινών διαφορών στο μέλλον θα έχει ως

³¹ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 263-264

³² Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 264-266

4.9 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ & ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, η επιμέτρηση των ποσών φόρου εισοδήματος που αναμένει η επιχείρηση να καταβάλλει ή να τις επιστραφούν σε βάθος χρόνου από τις φορολογικές αρχές για τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες αφορούν την τρέχουσα ή προγενέστερες διαχειριστικές περιόδους, γίνεται με την εφαρμογή των νόμων και των αντίστοιχων φορολογικών συντελεστών που έχουν δημοσιευτεί από τις εκατοστέ κυβερνήσεις μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού. Πολλές φορές μπορεί να ισχύουν διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, με αποτέλεσμα να επιμετρούνται από το μέσο φορολογικό συντελεστή οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αναμένεται να εφαρμοστεί στο φορολογητέο κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία αναμένεται να αντιστραφεί η προσωρινή διαφορά. Τέλος, το Δ.Λ.Π. 12 δεν επιτρέπει πριν από την λήξη της, την καταβολή αξίας υποχρεώσεων και απαιτήσεων αναβαλλόμενης φορολογίας, καθώς θα απαιτούσε πλήρη προσδιορισμό του χρόνου αναστροφής όλων των προσωρινών διαφορών, καθιστώντας την είτε αδύνατη είτε περίπλοκη. Σε αντίθεση περίπτωση , η αναγνώριση προεξόφλησης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, πολύ πιθανόν να δημιουργήσει ρήξη στις βασικές αρχές των Προτύπων, και πρωτίστως ανάμεσα στην συγκρισιμότητα μεταξύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.³⁴

4.10 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ & ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

4.10.1 Καταχώρηση εντός καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως

Όπως σημειώθηκε παραπάνω, στο τέλος διαχειριστικής περιόδου και συγκεκριμένα στα αποτελέσματα θα πρέπει να χρεώνονται ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος ως έξοδα ή έσοδα αντίστοιχα, εκτός εάν σχετίζεται με συναλλαγή διαφορετική από αυτή που επηρεάζει το αποτέλεσμα, όπως μια συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια στην τρέχουσα ή διαφορετική διαχειριστική περίοδο, ή καταχωρείται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, ακόμη και αν αφορά συνένωση επιχειρήσεων. Ωστόσο, όταν υπάρχει πρόβλημα αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, είναι επειδή τα έσοδα ή τα έξοδα περιλαμβάνονται στα λογιστικά κέρδη μιας διαχειριστικής περιόδου και επιπλέον περιλαμβάνονται και στο φορολογητέο εισόδημα άλλης διαχειριστικής περιόδου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ότι τα έσοδα από αναβαλλόμενους τόκους ή μερίσματα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος ή ζημία κατά τη διαχειριστική περίοδο που σχετίζεται, αλλά περιλαμβάνονται ταυτόχρονα και στο φορολογητέο εισόδημα σε ταμειακή βάση. Συνεπώς, οι προκύπτουσες αναβαλλόμενες φορολογικές

³³ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 267

³⁴ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 267-268.

υποχρεώσεις και απαιτήσεις αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος στα τρέχοντα αποτελέσματα (κέρδος ή ζημία). Ωστόσο, είναι πιθανόν να αλλάξουν ανά πάσα στιγμή και ώρα σε μεταβολή των φορολογικών συντελεστών των ποσών της αναβαλλόμενης φορολογίας ή οι νόμοι που ορίζονται από τις τοπικές κυβερνήσεις ή όταν επανεκτιμάται η ανακτησιμότητα των αναβαλλόμενων φόρων και αλλάζουν οι μέθοδοι ανάκτησης περιουσιακών στοιχείων καθώς και η αντίστοιχη προσωρινή διαφορά που τη δημιούργησε. Τότε ο φόρος της αναβαλλόμενης φορολογίας που θα προκύψει θα αναγνωρισθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων εκτός εάν έχει σχέση με στοιχεία που είχαν αρχικώς αναγνωρισθεί εκτός κατάστασης αποτελεσμάτων.³⁵

4.10.2 Καταχώρηση εκτός καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως

Οι φόροι που αφορούν σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στην Καθαρή Θέση ή στα λοιπά συνολικά εισοδήματα στην τρέχουσα ή σε διαφορετική διαχειριστική περίοδο, θα πρέπει να χρεώνονται ή πιστώνονται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια ή στα λοιπά συνολικά εισοδήματα και οι αντίστοιχα τρέχων και αναβαλλόμενοι φόροι. Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων που χρεώνονται ή πιστώνονται αναγνωρισμένα στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, είναι μεταβολές στην λογιστική αξία μετά από μια αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων με βάση το Δ.Λ.Π 16 καθώς και οι συναλλαγματικές διαφορές από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό όπως αναφέρεται στο Δ.Λ.Π 21. Έτσι, παραδείγματα στοιχείων που χρεώνονται απευθείας ή πιστώνονται στα ίδια κεφάλαια, αναπροσαρμογές κερδών εις νέον μετά από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται αναδρομικά ή διορθώσεις σφαλμάτων σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 και αρχική αναγνώριση σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων. Σε σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι δύσκολος ο προσδιορισμός του αναβαλλόμενου και τρέχοντα φόρου σε στοιχεία που έχουν αναγνωρισθεί εκτός αποτελεσμάτων, και σε τέτοιες περιπτώσεις υπάρχουν συχνά εκατοντάδες προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές ή νόμοι που θεσπίζονται από τις κυβερνήσεις επηρεάζοντας προηγούμενα αναγνωρισμένα αναβαλλόμενους φόρους σε στοιχεία που αναγνωρίζονται εκτός αποτελεσμάτων ή όταν μια εταιρεία προβαίνει στην αναγνώριση ή μη αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου του οποίου συνδέεται άμεσα με στοιχείο που προηγουμένως αναγνωρίστηκε εκτός αποτελεσμάτων. Δεδομένου των όσων ειπώθηκαν παραπάνω, καταλήγουμε στο γεγονός ότι ο αναβαλλόμενος ή τρέχοντας φόρος εισοδήματος είναι μια αναλογική κατανομή σύμφωνα με τους τρέχων κανόνες ή με άλλο τρόπο ώστε να κατανέμεται σωστά στις συγκεκριμένες περιστάσεις.

Οι αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων οι οποίες συνδέονται με τις λογιστικές αναπροσαρμογές που αναμένονται να γίνουν ή έχουν γίνει ήδη και χρησιμοποιούνται για φορολογικούς σκοπούς, τότε οι φορολογικές επιδράσεις θα καταχωρηθούν στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, διαφορετικά καταχωρούνται στα αποτελέσματα. Στην περίπτωση διανομής μερίσματος, μπορεί να ζητηθεί να καταβληθεί μέρος των μερισμάτων για λογαριασμό των εταίρων προς τις φορολογικές αρχές, οπότε και γίνεται παρακράτηση φόρου ο οποίος χρεώνεται απευθείας στην Καθαρή Θέση.

³⁵ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 268-269

Στην περίπτωση των ενσώματων παγίων βάσει και του ΔΛΠ16, δεν διευκρινίζεται ο χειρισμός του πλεονάσματος αναπροσαρμογής στη μεταφορά των κερδών εις νέον, δηλαδή τη διαφορά του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα στο έξοδο απόσβεσης και του κόστους εξόδου απόσβεσης του. Αν όμως πραγματοποιηθεί μεταφορά, τότε προκύπτει καθαρό ποσό από κάθε σχετικά αναβαλλόμενο φόρο. Τα ακριβώς ίδια ισχύουν και για μεταφορές ποσών κατά των οποίων η οικονομική οντότητα προβαίνει σε πώληση στοιχείων των ενσώματων παγίων.³⁶

4.10.3 Αναβαλλόμενος φόρος συνένωσης επιχειρήσεων

Στην περίπτωση συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών μπορεί να συνεχίσει να αναγνωρίζει αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία που δεν υπήρχαν πριν από τη συνένωση. Με άλλα λόγια, μπορεί να χρησιμοποιήσει για τον συμψηφισμό μελλοντικών φορολογητέων κερδών του εξαγοραζόμενου μέρους τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες. Επιπλέον, έχει τη δυνατότητα να προβεί σε αναγνώριση αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου για το οποίο αδυνατεί να ανακτηθεί από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη. Τότε στην περίπτωση αυτή, ο αποκτών μη λαμβάνοντας υπόψη τα πιθανά οφέλη από τη συνένωση των εταιρειών ή την αποτίμηση της υπεραξίας, υπολογίζει όλους τους αναμενόμενους αναβαλλόμενους φόρους. Επιπλέον, κατά τη διαδικασία συνένωσης επιχειρήσεων, είναι πιθανό τα αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία να μην αναγνωριστούν αλλά να αναγνωριστούν σε μεταγενέστερη περίοδο. Ως αποτέλεσμα αυτού, η μείωσης της λογιστικής αξίας οποιασδήποτε υπεραξίας που προέκυψε κατά την διαδικασία της απόκτησης θα καταγραφεί ως αναβαλλόμενο φορολογικό όφελος ή διαφορετικά μηδενική υπεραξία και το όφελος αυτό θα χρεωθεί απευθείας στα αποτελέσματα.³⁷

4.11 ΤΡΕΧΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Αμοιβές υπό τη μορφή μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων ή δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών τις οποίες καταβάλλουν οι επιχειρήσεις, υπάρχει η δυνατότητα, να τους χορηγηθούν φορολογικά οφέλη, όπως φορολογικές εκπτώσεις προκειμένου να προσδιορίσουν το φόρο εισοδήματος. Τα ποσά αυτά πιθανόν να διαφέρουν από το ποσό της σχετικής δαπάνης μισθοδοσίας ή ακόμη να αναφέρεται σε μελλοντική λογιστική περίοδο. Λόγου χάρη, μια εταιρεία μπορεί να αναγνωρίσει τα έξοδα εξυπηρέτησης των εργαζομένων που πραγματοποιήθηκαν σε αντάλλαγμα με δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που παραχωρήθηκαν και να μην της χορηγηθεί η φορολογική έκπτωση του φόρου εισοδήματος που ανέμενε έως ότου ασκηθούν τα δικαιώματα αυτά. Ωστόσο, η επιμέτρηση έκπτωσης του φόρου εισοδήματος υπολογίζεται επί της τιμής μετοχής που ορίζει η οικονομική οντότητα την περίοδο άσκησης της.

³⁶ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 269-274

³⁷ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 274

Η παροχή οικονομικών ωφελειών από την επιχείρηση προς τους εργαζομένου της, και η διαφορά που θα προκύψει ανάμεσα στη φορολογική της βάση με εκείνη της μηδενικής βάσης, δημιουργεί μια απαίτηση αναβαλλόμενης φορολογίας, συνεπώς μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά.. Τα ποσά αυτά αναμένει η επιχείρηση να συμψηφιστούν με επιχορηγήσεις μετοχών και πιστώσεις εξόδων αναγνωρίζοντας τα ως αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Με την έκπτωση αργότερα να έχει ως αποτέλεσμα το κλείσιμο του λογαριασμού. Εάν η έκπτωση είναι μεγαλύτερη από τον υπολογιζόμενο αναβαλλόμενο φόρο, το ποσό αυτό μεταφέρεται πλέον στα ίδια κεφάλαια ως πίστωση.³⁸

4.12 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ

Ο συμψηφισμός τρεχουσών φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων είναι δυνατός μόνο εάν η εταιρεία έχει ισχυρό νόμιμο δικαίωμα και σκοπεύει να πληρώσει την υποχρέωση ή να διακανονίσει το καθαρό υπόλοιπο ταυτόχρονα με την εκκαθάριση του ποσού της απαίτησης.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τα τρέχοντα φορολογικά στοιχεία (απαιτήσεις και υποχρεώσεις) διαφορετικών εταιρειών μπορούν να συμψηφιστούν μεταξύ τους, εφόσον υπάρχει νομικά έγκυρο δικαίωμα ταυτόχρονης εκκαθάρισης.

Όταν ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος συμψηφίζεται (παρουσιάζεται), και αφορά αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, , μόνο όταν υπάρχει νόμιμο και έγκυρο δικαίωμα συμψηφισμού του τρέχοντος φόρου εισοδήματος και εμπλέκουν τη φορολογική αρχή να χορηγήσει τον συμψηφισμό σωστά.

Σπάνια, μπορεί να οριστεί ως ο συμψηφισμός που συμβαίνει κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης και να δημιουργεί προβλήματα στη ροή, (παράδειγμα, μεγάλα ποσά που θα προκύψουν και θα χρειαστεί να διακανονιστούν οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας σε διαφορετικές χρονικές περιόδους), επομένως θα απαιτηθεί και ο αντίστοιχος φορολογικός σχεδιασμός.³⁹

4.13 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΦΟΡΟΥ

Το άθροισμα τρεχόντων και αναβαλλόμενων φόρων που μελετήσαμε και αναφέραμε στο προηγούμενο κεφάλαιο καθορίζει τον φόρο εισοδήματος που είναι και το έξοδο της περιόδου. Αν προκύψει υποχρέωση για φόρο εισοδήματος που είναι να πληρωθεί προς τις φορολογικές αρχές τότε το ποσό του φόρου εμφανίζεται στις υποχρεώσεις, ενώ αντίστοιχα, όταν προκύψει απαίτηση φόρου εισοδήματος όπως για παράδειγμα στην περίπτωση που υπάρχει μεγαλύτερη παρακράτηση, τότε το ποσό του φόρου θα εμφανίζεται στις απαιτήσεις. Αντίθετα, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, η εταιρεία θα εμφανίζει φορολογικά έξοδα/έσοδα που αντιστοιχούν σε κέρδη ή ζημίες

³⁸ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 275

³⁹ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 275-276

από συνήθειες δραστηριότητες, και αναβαλλόμενα έξοδα ή αναβαλλόμενα έσοδα για συναλλαγματικές διαφορές που σχετίζονται με αναβαλλόμενους φόρους εξωτερικού, πράγμα που το καθιστά από άποψη παρουσίας φόρου απαραίτητο για την ορθή πληροφόρηση των χρηστών οικονομικών καταστάσεων.⁴⁰

4.14 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Κάθε οικονομική οντότητα στην οποία εφαρμόζεται το πρότυπο απαιτείται να γνωστοποιεί τα ποσά των στοιχείων εσόδων ή εξόδων φόρου εισοδήματος, περιλαμβάνοντας τα εξής:

- Τρέχοντα έξοδα ή έσοδα φόρου
- Τυχόν προσαρμογές που αναγνωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο και αφορούν για τρέχοντα φόρο προηγούμενης περιόδου.
- Αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος που συνδέονται με προσωρινές διαφορές της τρέχουσας περιόδου.
- Αναβαλλόμενοι φόροι που συνδέονται με αλλαγές που έγιναν στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβλήθηκαν νέοι φόροι.
- Κέρδη από μη αναγνωρισμένες προηγούμενως φορολογικές ζημιές που προκύπτουν από μειώσεις στο τρέχον ή αναβαλλόμενο έξοδο φόρου εισοδήματος σε προηγούμενες περιόδους ως αποτέλεσμα πιστώσεων φόρου ή προσωρινών διαφορών.
- Αναβαλλόμενη φορολογική δαπάνη, από μειώσεις ή αναστροφές προηγούμενων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.
- Αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη βάσει του ΔΛΠ 8, για ποσά φορολογικών εσόδων ή εξόδων που προέκυψαν και τα οποία συμπεριλήφθηκαν στα αποτελέσματα επειδή δεν λογιστικοποιήθηκαν αναδρομικά.

Επίσης, κοινοποιούνται τα παρακάτω:

- Το αποτέλεσμα του αθροίσματος αναβαλλόμενου φόρου και του φόρου εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης που συνδέονται με στοιχεία που περιλαμβάνονται στην Καθαρή Θέση.
- Ανάλυση της σχέσης μεταξύ λογιστικού κέρδους και φορολογικών εσόδων ή εξόδων. Επιπλέον, το γινόμενο του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή και του λογιστικού κέρδους και της αριθμητικής αξίας μεταξύ του φορολογικού εξόδου ή του εσόδου ή της αριθμητικής τιμής μεταξύ του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή και του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή, και σε κάθε περίπτωση η γνωστοποιούμενη βάση χρησιμοποιούμενη για υπολογισμό του φορολογικού συντελεστή που ισχύει.
- Τυχόν αλλαγές στους ισχύοντες συντελεστές που σχετίζονται με προηγούμενη χρήση.

⁴⁰ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 276

- Η οικονομική οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει στην κατάσταση οικονομικής θέσης τυχόν υπάρχουσες λήξεις για τυχόν αναβαλλόμενες απαιτήσεις και ποσά που σχετίζονται με αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και εκπτώσεις φόρου και εκπεστές προσωρινές διαφορές.
- Σε όλες τις προσωρινές διαφορές για τις οποίες δεν αναγνωρίστηκαν υποχρεώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας για επενδύσεις σε υποκαταστήματα, θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς .
- Για τυχόν προσωρινές διαφορές και αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητες εκπτώσεις φόρου, το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης και το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών εσόδων ή εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, εάν αυτό δεν είναι εμφανές από την μεταβολή του ποσού που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- Φορολογικές επιβαρύνσεις που σχετίζονται με κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με διακοπείσες δραστηριότητες και καθημερινές δραστηριότητες διακοπειών δραστηριοτήτων. Επιπλέον, παρουσιάζονται τα σχετικά ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο.
- Η φορολογική επίπτωση στα έσοδα από μερίσματα των κύριων μετόχων που είχαν προταθεί ή ανακοινωθεί πριν από την έγκριση της οικονομικής κατάστασης αλλά δεν έχει αναγνωριστεί ως υποχρέωση.

Επιπλέον, όταν η χρήση των παραπάνω στοιχείων εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, γνωστοποιούνται επίσης τα ποσά που σχετίζονται με τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και η φύση των αποδεικτικών στοιχείων στα οποία βασίζεται η αναγνώριση της από την εταιρεία. Αυτό αποκλείει την αναστροφή κερδών από υπάρχουσες φορολογικές προσωρινές διαφορές και ζημίες που πραγματοποιήθηκαν από την οικονομική οντότητα προς την ίδια φορολογική αρχή στην οποία δημιουργήθηκε η απαίτηση αναβαλλόμενης φορολογίας για την τρέχουσα ή προηγούμενη περίοδο.

Τέλος, η φύση των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που προκύπτουν από πληρωμές μερισμάτων προς τους μετόχους της, καθώς και ποσά πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος όπου μπορούν ή όχι να εξακριβωθούν και τυχόν φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις όπου χρειάζεται, να προβαίνει σε σχετική γνωστοποίηση τους.⁴¹

4.15 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΠΧΑ ΚΑΙ ΕΛΠ

Η ψήφιση του ΔΛΠ 12, πολύ πριν την εφαρμογή του Ν.4308/14, επέφερε μια δραστική αλλαγή στο θεσμικό της πλαίσιο. Με βάση το υπάρχον σύστημα των ελληνικών προτύπων, δεν αναφερόταν καν η έννοια του φόρου της αναβαλλόμενης φορολογίας σε αντίθεση με τα Δ.Π.Χ.Α, που ο προσδιορισμός του φόρου αναβαλλόμενης φορολογίας

⁴¹ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 277-282

δημιούργησε θετικές επιπτώσεις στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, αντανακλώντας πιο σωστά λογιστικά αποτελέσματα και πιο σωστές περιγραφές στην Κατάσταση Οικονομικής θέσης σε δεδουλευμένη βάση. Ενώ όσες επιχειρήσεις υιοθετούν τα Δ.Π.Χ.Α ,τις υποχρεώνει αυστηρά στις οικονομικές τους καταστάσεις να εφαρμόζουν την αναβαλλόμενη φορολογία, από την άλλη πλευρά στην ελληνική πραγματικότητα με την θέσπιση του Ν4308/14, η εφαρμογή της τίθεται σε προαιρετική βάση.

Συνοψίζοντας, δυο σημαντικές διαφορές προκύπτουν και αφορούν για τη λογιστική διαδικασία προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ:

1. Ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος για επιχειρήσεις που συμμετέχουν σε όμιλο βάση τα όσα προβλέπονται του προτύπου Δ.Λ.Π 12 γίνεται σε ατομικό επίπεδο και όχι σε επίπεδο ομίλου.
2. Μια ακόμη σημαντική επισήμανση πριν την εφαρμογή του Ν4308/14, η παρουσίαση του φόρου εισοδήματος, εμφανιζόταν στην κατάσταση επιμερισμού κερδών ενώ στα αντίστοιχα ΔΠΧΑ εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως αναπόσπαστο μέρος της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης.⁴²

⁴² Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα», σελ: 282-283.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

5.1 Σχεδιασμός Εμπειρικής Προσέγγισης

Κύριος σκοπός της παρούσης εργασίας μέσω της εμπειρικής διερεύνησης είναι να εξαχθούν πολύτιμες πληροφορίες οι οποίες θα προέρχονται από το χώρο των οικονομικών οντοτήτων και αφορούν τη χρησιμοποίηση ή μη του αναβαλλόμενου φόρου, προκειμένου να συμπεράνουμε κατά πόσο επηρεάζει την ανάλυση και ερμηνεία των δεικτών στα αποτελέσματα τους οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Προϋπόθεση προκειμένου να εξαχθούν οι πληροφορίες αυτές που αφορούν τον αναβαλλόμενο φόρο είναι οι απαντήσεις που θα λάβουμε από τις οικονομικές οντότητες με τη χρήση ενός κατάλληλου μικρής εκτάσεως ερωτηματολογίου, προσδιορίζοντας το δείγμα του, δηλαδή που θα απευθύνεται, στον σχεδιασμό του δηλαδή το περιεχόμενο, η διατύπωση και η σειρά των ερωτήσεων καθώς και το χρόνο που θα απαιτηθεί για την συμπλήρωση του. Με τον σωστό σχεδιασμό του ερωτηματολογίου επιτυγχάνουμε τόσο την ακριβή ανάλυση των απαντήσεων όσο και την εξαγωγή σωστών αποτελεσμάτων. Ένα σωστό αλλά και συνάμα έξυπνο ερωτηματολόγιο προϋποθέτει οι ερωτήσεις που θα διατυπωθούν να είναι άρτια κατανοητές προς τους ερωτώμενους έχοντας την ίδια σημασία καθώς και να είναι μονοσήμαντες χωρίς να χρίζεται επιπλέον διευκρινιστικές οδηγίες.

5.2 Μεθοδολογία Εμπειρικής Προσέγγισης

Η εμπειρική διερεύνηση της παρούσης εργασίας θα λέγαμε ότι συγκαταλέγεται στις ποσοτικές έρευνες, η οποία πραγματοποιείται μέσω του ερωτηματολογίου γύρω από ένα κοινωνικό, επιχειρηματικό σύνολο για στατιστικές αναλύσεις. Προκειμένου η έρευνα μας καθώς και τα αποτελέσματα της να είναι αξιόπιστα, θα πρέπει οι ερωτώμενοι να προέρχονται από ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα ούτως ώστε να εξάγουμε τα χρήσιμα συμπεράσματα μας για την αναβαλλόμενη φορολογία.

Η μικρής εκτάσεως ερωτηματολόγιο αποτελείται από 18 ερωτήσεις κλειστού τύπου χωρισμένο σε 3 μέρη. Το πρώτο μέρος ακολουθούν ερωτήσεις δημογραφικού ενδιαφέροντος τύπου, νομικής οντότητας, μέγεθος οντότητας, κλάδος δραστηριότητας καθώς και γεωγραφικό διαμέρισμα. Στο δεύτερο μέρος ακολουθούν γενικές ερωτήσεις

περί ΔΛΠ και ΕΛΠ, ενώ στο τρίτο και τελευταίο μέρος ερωτήσεις περί αναβαλλόμενης φορολογίας.

Στο ερωτηματολόγιο μας επιλέξαμε κλειστού τύπου ερωτήσεις προσφέροντας μια σειρά πιθανών απαντήσεων διευκολύνοντας με αυτό τον τρόπο τους ερωτώμενούς μας να επιλέξουν μόνο μια απάντηση, προκειμένου να δοθούν ακριβείς απαντήσεις οι οποίες θα μας βοηθήσουν να εξάγουμε σαφή και ξεκάθαρα αποτελέσματα. Επιπλέον στις ερωτήσεις κλειστού τύπου οι πιθανές απαντήσεις που δίνονται κατατάσσονται με μια βαθμολογική κλίμακα από το ένα (1) που λαμβάνει τιμή «Καθόλου», το δύο (2) «Λίγο», το τρία (3) «Αρκετά», το τέσσερα (4) «Πολύ» έως και το πέντε (5) «Πάρα Πολύ», υποδεικνύοντας με αυτό τον τρόπο τον βαθμό ικανοποίησης ή μη.

Ο πληθυσμός του αντιπροσωπευτικού μας δείγματος της εμπειρικής μας διερεύνησης απευθύνεται σε 1.000 επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται επαγγελματικά στον Ελλαδικό χώρο, η οποία διεξήχθη τον Μάρτιο του 2023 μέσω της συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου μας το οποίο στάλθηκε στις ηλεκτρονικές διευθύνσεις των εκάστοτε επιχειρήσεων.

Είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι στο ερωτηματολόγιο μας τηρείται η απόλυτη ουδετερότητα και διασφάλιση ανωνυμίας απαντήσεων των επιχειρήσεων, τηρώντας με αυτό τον τρόπο την αρχή της προστασίας προσωπικών δεδομένων. Τέλος, ο σχεδιασμός και η επεξεργασία του ερωτηματολογίου μας, πραγματοποιήθηκε με τη χρήση της ηλεκτρονικής ιστοσελίδας ερωτηματολογίων της Google (Google Forms), ενώ η εξαγωγή των αποτελεσμάτων της καθώς και η ανάλυσή τους έγιναν μέσω των υπολογιστικών φύλλων του Microsoft Excel.

5.3 Αποτελέσματα Εμπειρικής Διερεύνησης

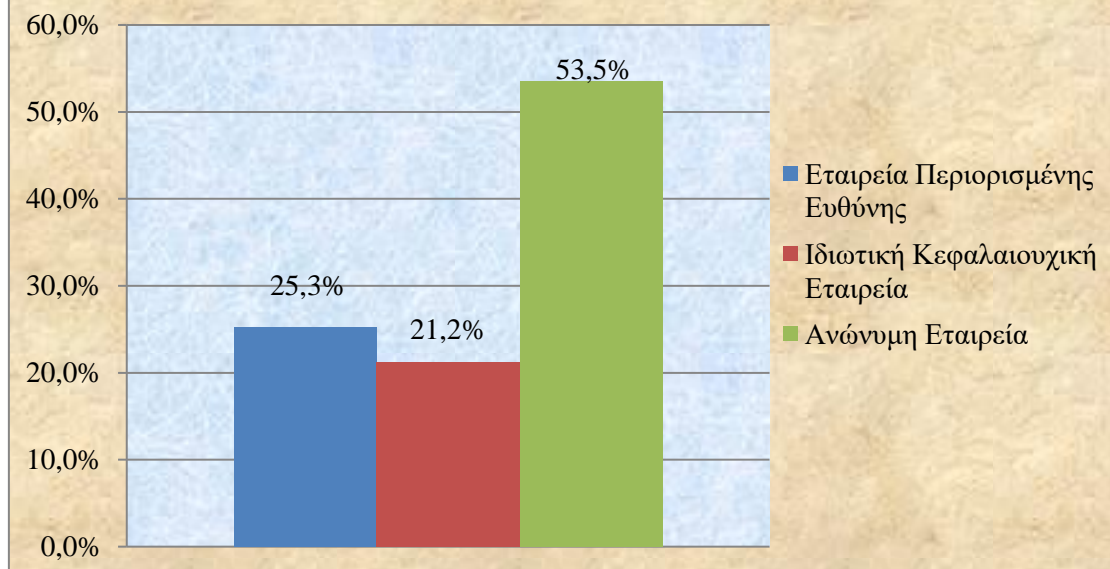
Στη παρούσα παράγραφο θα παρουσιάσουμε τα αναλυτικά αποτελέσματα της εμπειρικής μας διερεύνησης, τα όποια αναλύθηκαν στα υπολογιστικά φύλλα του Microsoft Excel με σκοπό να γίνουν πιο κατανοητά προς τους αναγνώστες μας.

1^η Ερώτηση: Νομική Μορφή Οντότητας

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.1 καθώς και στο γράφημα μας από τις 99 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 53,5% των απαντήσεων ανήκουν στην Ανώνυμη Εταιρεία ενώ μόλις το 25,3% ανήκουν στις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και μόλις το 21,2% στις Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες.

Πίνακας 5.1: Νομική Μορφή	
Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης	25,3%
Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία	21,2%
Ανώνυμη Εταιρεία	53,5%
Σύνολο	100%

Γράφημα 5.1: Νομική Μορφή Οντότητας

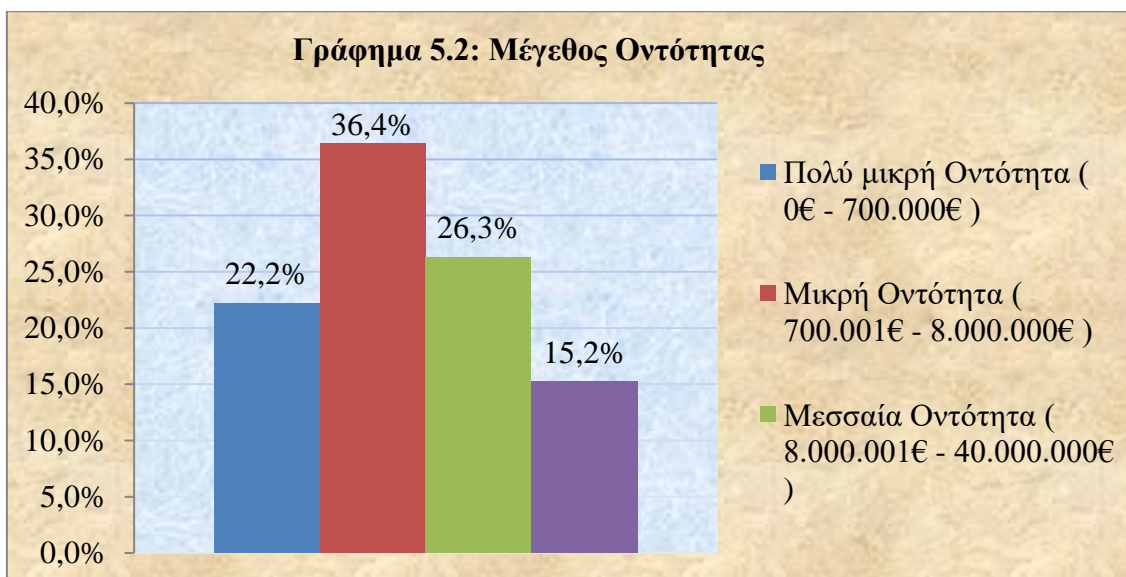


2^η Ερώτηση: Μέγεθος Οντότητας

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.2 καθώς και στο γράφημα μας από τις 99 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 36,4% των απαντήσεων ανήκουν στην Μικρή Οντότητα ενώ μόλις το 26,3% ανήκουν στην Μεσαία Οντότητα. Τέλος, μόνο το 22,2% ανήκει στην Πολύ μικρή Οντότητα ενώ το 15,2% στην Μεγάλη Οντότητα.

Πίνακας 5.2: Μέγεθος Οντότητας	
Πολύ μικρή Οντότητα (0€ - 700.000€)	22,2%
Μικρή Οντότητα (700.001€ - 8.000.000€)	36,4%
Μεσαία Οντότητα (8.000.001€ - 40.000.000€)	26,3%
Μεγάλη Οντότητα (> 40.000.001€)	15,2%
Σύνολο	100%

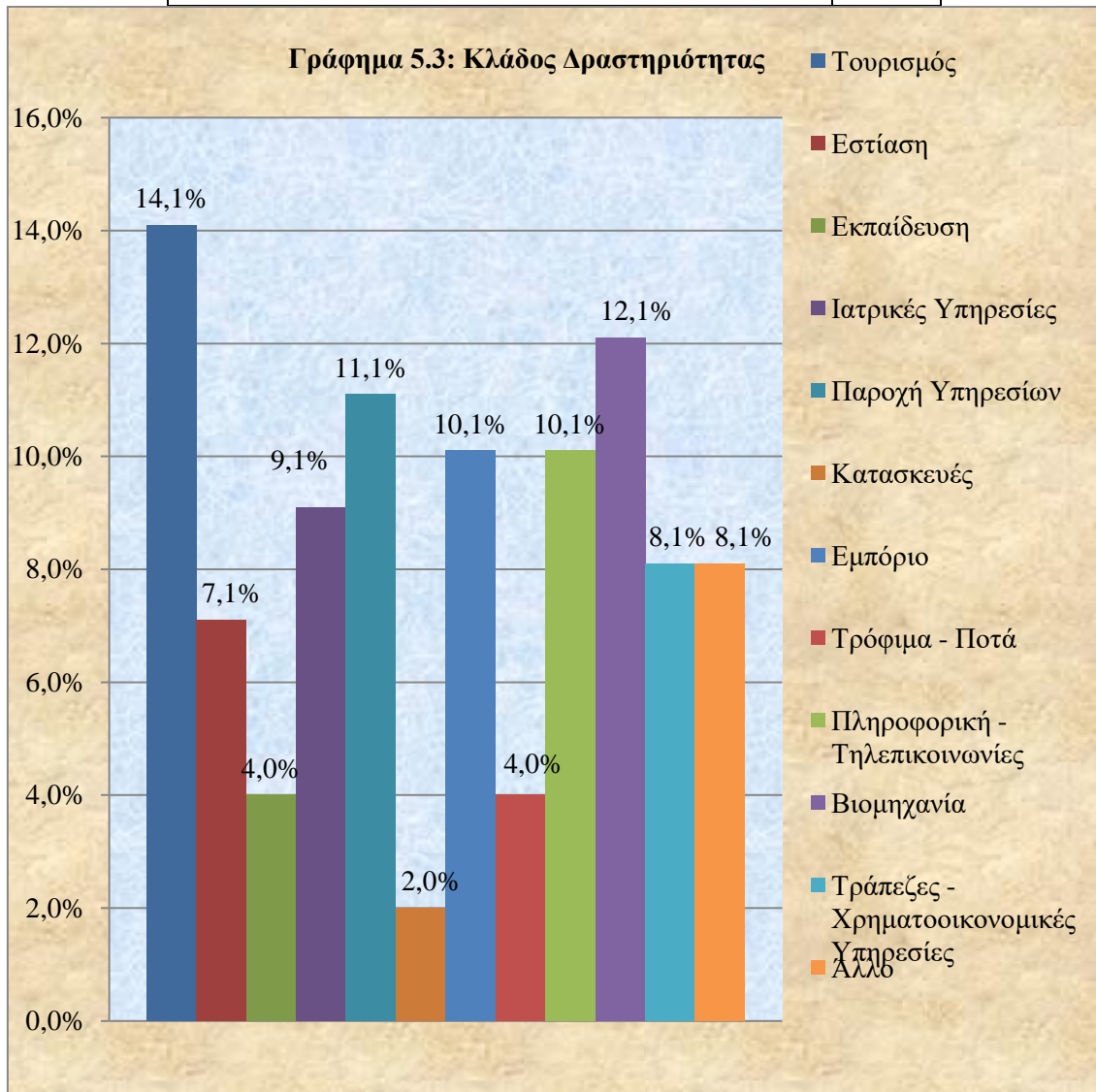
Γράφημα 5.2: Μέγεθος Οντότητας



3^η Ερώτηση: Κλάδος Δραστηριότητας

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.3 καθώς και στο γράφημα μας από τις 99 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 13,5% ανήκει στην Βιομηχανία ενώ ακολουθούν με 12,4% στην Παροχή Υπηρεσιών, με 11,2% ισάριθμα σε Τουρισμό – Εμπόριο – Πληροφορική & Τηλεπικοινωνίες, με 10,1% στις Ιατρικές Υπηρεσίες, με 9% σε Τράπεζες & Άλλο, με 4,5 σε Εκπαίδευση & Τρόφιμα – Ποτά και 2,2% σε Κατασκευές. Τέλος μόνο το 1,1% ανήκει στην εστίαση.

Πίνακας 5.3: Κλάδος Δραστηριότητας	
Τουρισμός	14,1%
Εστίαση	7,1%
Εκπαίδευση	4,0%
Ιατρικές Υπηρεσίες	9,1%
Παροχή Υπηρεσιών	11,1%
Κατασκευές	2,0%
Εμπόριο	10,1%
Τρόφιμα - Ποτά	4,0%
Πληροφορική - Τηλεπικοινωνίες	10,1%
Βιομηχανία	12,1%
Τράπεζες - Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες	8,1%
Άλλο	8,1%
Σύνολο	100%



4^η Ερώτηση: Γεωγραφικό Διαμέρισμα

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.4 καθώς και στο γράφημα μας από τις 94 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 39,4% ανήκει στην Στερεά Ελλάδα, ακολουθούν με 16,2% σε Νησιά Νοτίου & Βορείου Αιγαίου, με 13,8% σε Μακεδονία, με 11,7% σε Κρήτη, με 5,3% σε Ήπειρο, σε 5% Επτάνησα, σε 3,2% Πελοπόννησος & Θράκη ενώ μόλις το 2,1% ανήκει στη Θεσσαλία.

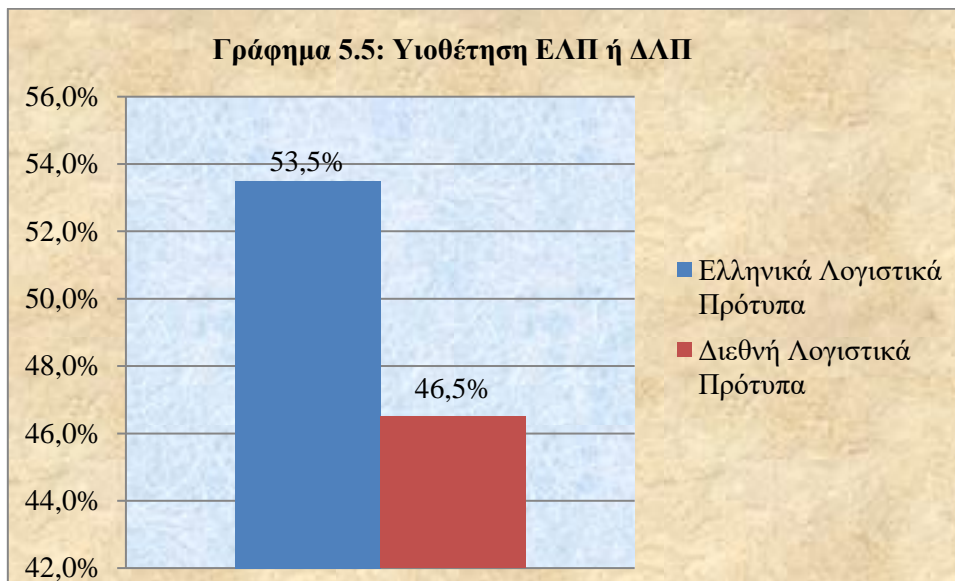
Ήπειρος	5,3%
Θεσσαλία	2,1%
Θράκη	3,2%
Κρήτη	11,7%
Μακεδονία	13,8%
Νησιά Νότιου & Βόρειου Αιγαίου	16,0%
Επτάνησα	5%
Πελοπόννησος	3,2%
Στερεά Ελλάδα	39,4%
Σύνολο	100%



5^η Ερώτηση: Υιοθέτηση ΕΛΠ ή ΔΛΠ

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.5 καθώς και στο γράφημα μας από τις 99 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 53,5% δηλώνουν ότι υιοθετούν τα ΕΛΠ ενώ μόλις το 46,5% τα ΔΛΠ.

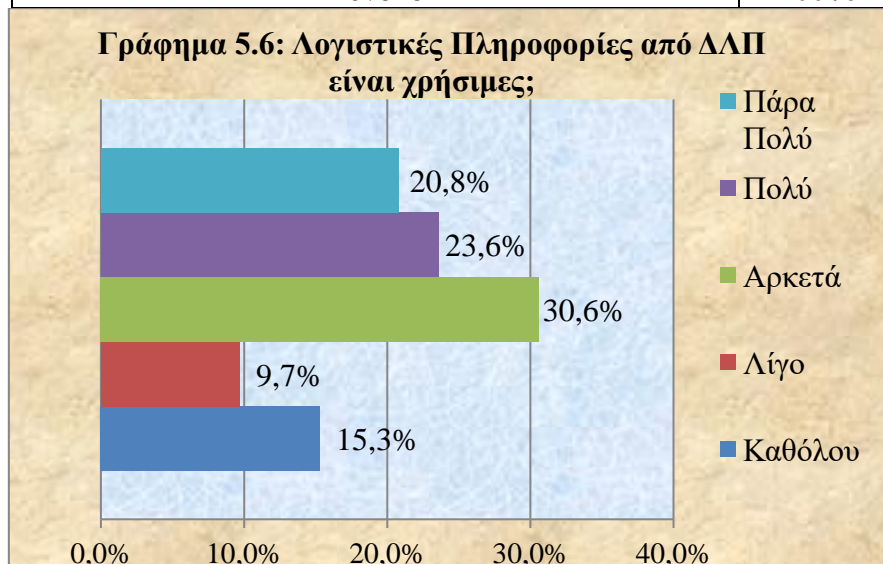
Πίνακας 5.5: Υιοθέτηση ΕΛΠ ή ΔΛΠ	
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	46,5%
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	53,5%
Σύνολο	100%



6^η Ερώτηση: Εάν οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από τα ΔΛΠ θεωρούνται χρήσιμες

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.6 καθώς και στο γράφημα μας από τις 72 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 30,6% θεωρεί ότι είναι αρκετά χρήσιμες οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από τα ΔΛΠ.

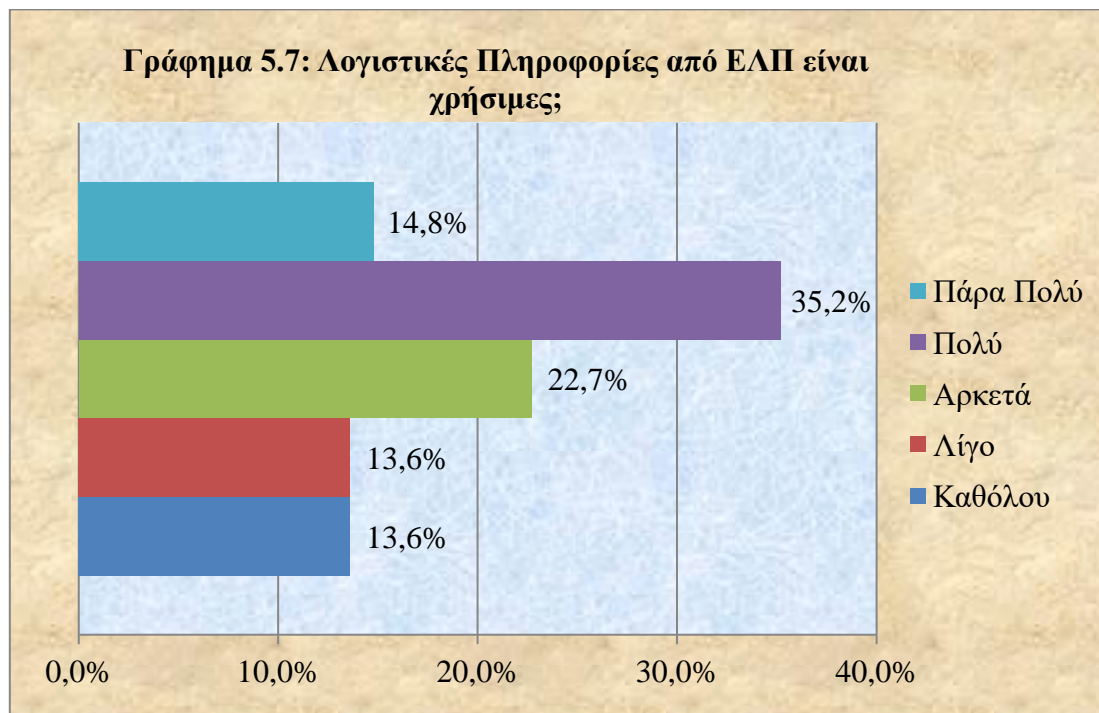
Πίνακας 5.6: Λογιστικές Πληροφορίες από ΔΛΠ είναι χρήσιμες;	
Καθόλου	15,3%
Λίγο	9,7%
Αρκετά	30,6%
Πολύ	23,6%
Πάρα Πολύ	20,8%
Σύνολο	100%



7^η Ερώτηση: Εάν οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από τα ΕΛΠ θεωρούνται χρήσιμες

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.7 καθώς και στο γράφημα μας από τις 88 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 35,2% θεωρεί ότι είναι πολύ χρήσιμες οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται από τα ΕΛΠ.

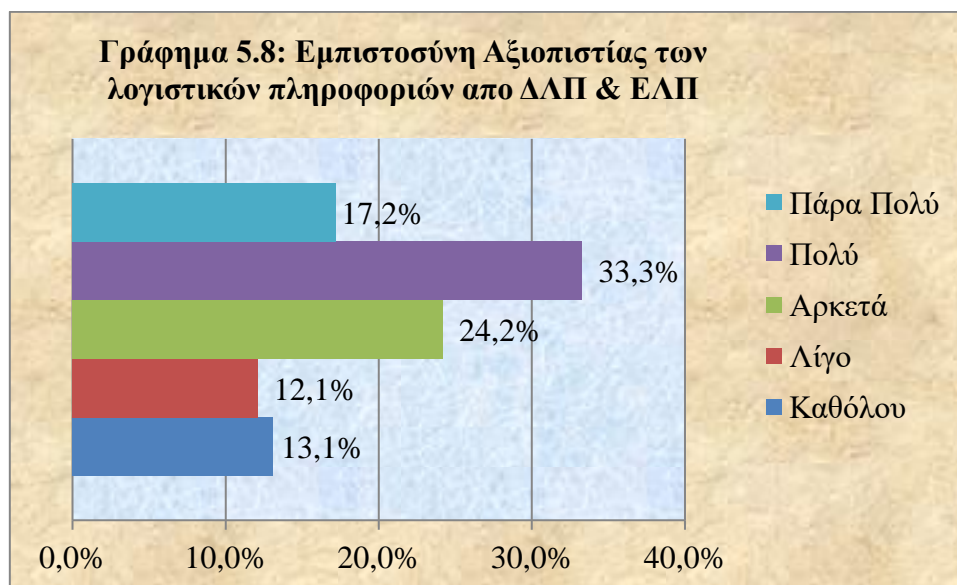
Πίνακας 5.7: Λογιστικές Πληροφορίες από ΕΛΠ είναι χρήσιμες;	
Καθόλου	13,6%
Λίγο	13,6%
Αρκετά	22,7%
Πολύ	35,2%
Πάρα Πολύ	14,8%
Σύνολο	100%



8^η Ερώτηση: Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν απολυτή εμπιστοσύνη στην αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα ΔΛΠ & τα ΕΛΠ;

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.8 καθώς και στο γράφημα μας από τις 89 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 33,3% από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θεωρεί πως έχουν πολύ εμπιστοσύνη στην αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα ΔΛΠ & τα ΕΛΠ.

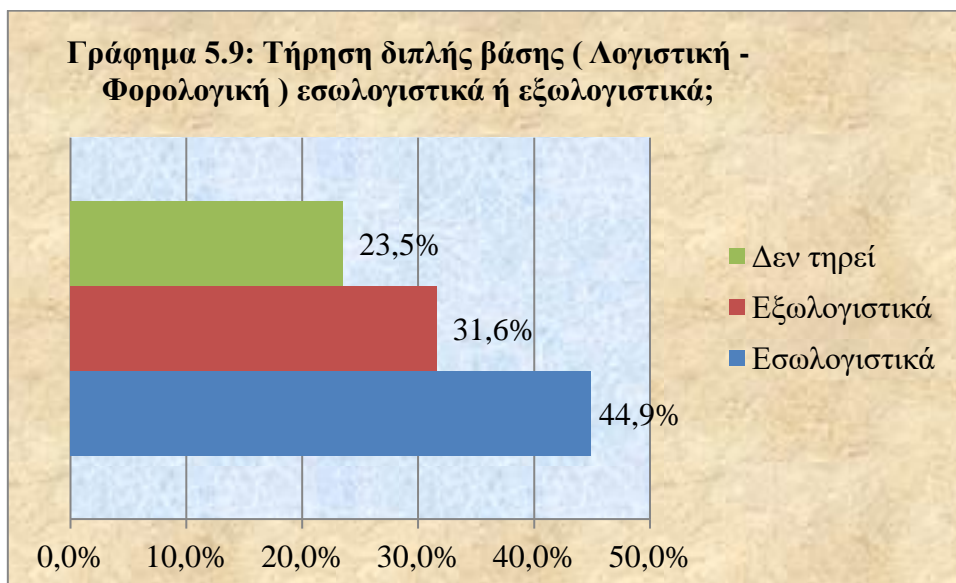
Πίνακας 5.8: Εμπιστοσύνη Αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών από ΔΛΠ & ΕΛΠ	
Καθόλου	13,1%
Λίγο	12,1%
Αρκετά	24,2%
Πολύ	33,3%
Πάρα Πολύ	17,2%
Σύνολο	100%



9^η Ερώτηση: Τήρηση διπλής βάσης (Λογιστική - Φορολογική) εσωλογιστικά ή εξωλογιστικά;

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.9 καθώς και στο γράφημα μας από τις 98 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 44,9% τηρεί εσωλογιστικά την διπλή βάση λογιστικής & φορολογικής έναντι 31,6% όπου τηρείται εξωλογιστικά. Είναι σημαντικό όμως να αναφερθεί ότι το 23,5% των απαντήσεων δηλώνει ότι δεν τηρείται η διπλή βάση.

Πίνακας 5.9: Τήρηση διπλής βάσης (Λογιστική - Φορολογική) εσωλογιστικά ή εξωλογιστικά;	
Εσωλογιστικά	44,9%
Εξωλογιστικά	31,6%
Δεν τηρεί	23,5%
Σύνολο	100%

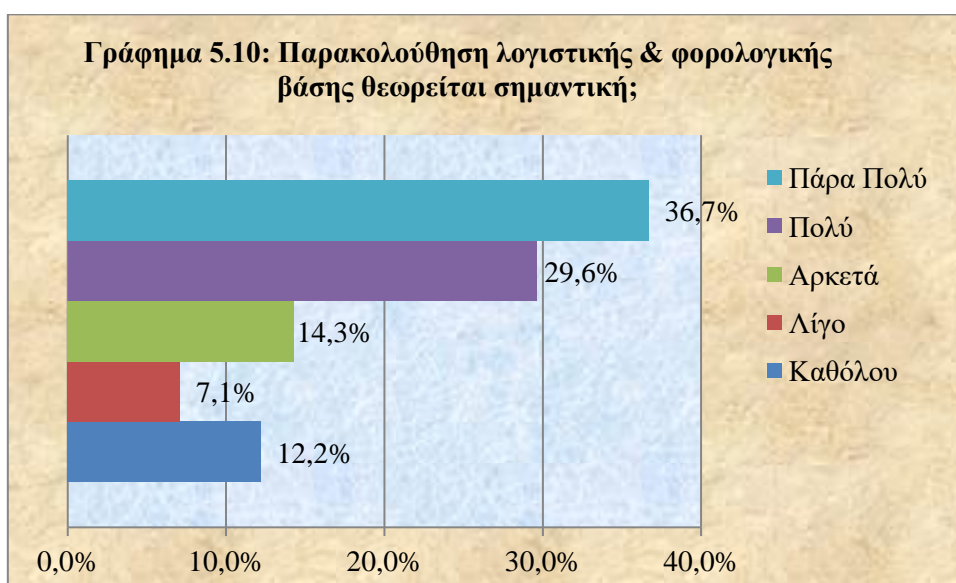


10^η Ερώτηση: Εάν θεωρείται σημαντική η παρακολούθηση της λογιστικής & φορολογικής βάσης

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.10 καθώς και στο γράφημα μας από τις 98 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 36,7% δηλώνει ότι είναι πάρα πολύ σημαντική η παρακολούθηση της λογιστικής & φορολογικής βάσης.

Πίνακας 5.10: Παρακολούθηση λογιστικής & φορολογικής βάσης θεωρείται σημαντική;

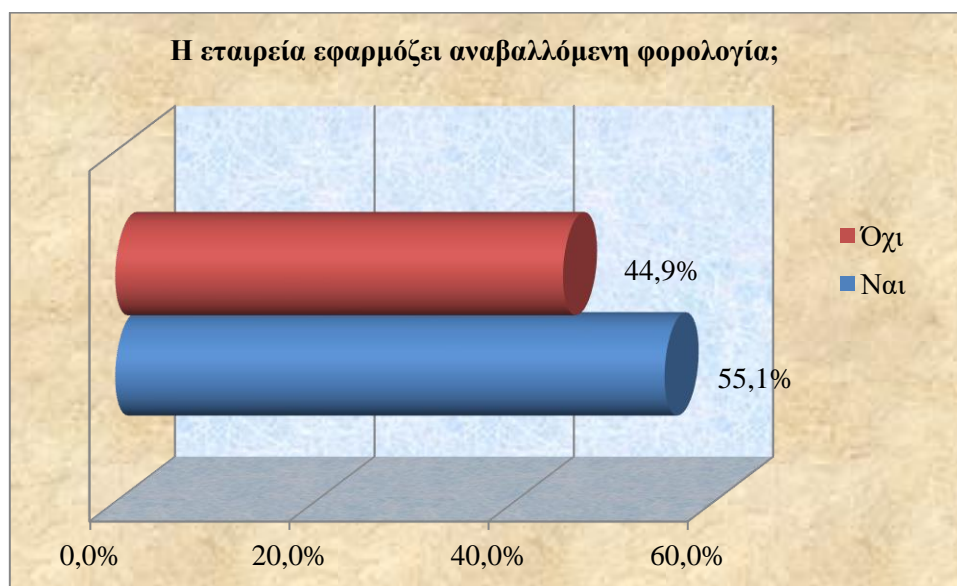
Καθόλου	12,2%
Λίγο	7,1%
Αρκετά	14,3%
Πολύ	29,6%
Πάρα Πολύ	36,7%
Σύνολο	100%



11^η Ερώτηση: Εάν η εταιρεία εφαρμόζει αναβαλλόμενη φορολογία

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.11 καθώς και στο γράφημα μας από τις 98 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 55,1% δηλώνουν ότι τηρείται η αναβαλλόμενη φορολογία στις επιχειρήσεις τους σε αντίθεση με το 44,9% όπου δεν τηρείται.

Πίνακας 5.11: Η εταιρεία εφαρμόζει αναβαλλόμενη φορολογία;	
Ναι	55,1%
Όχι	44,9%
Σύνολο	100%

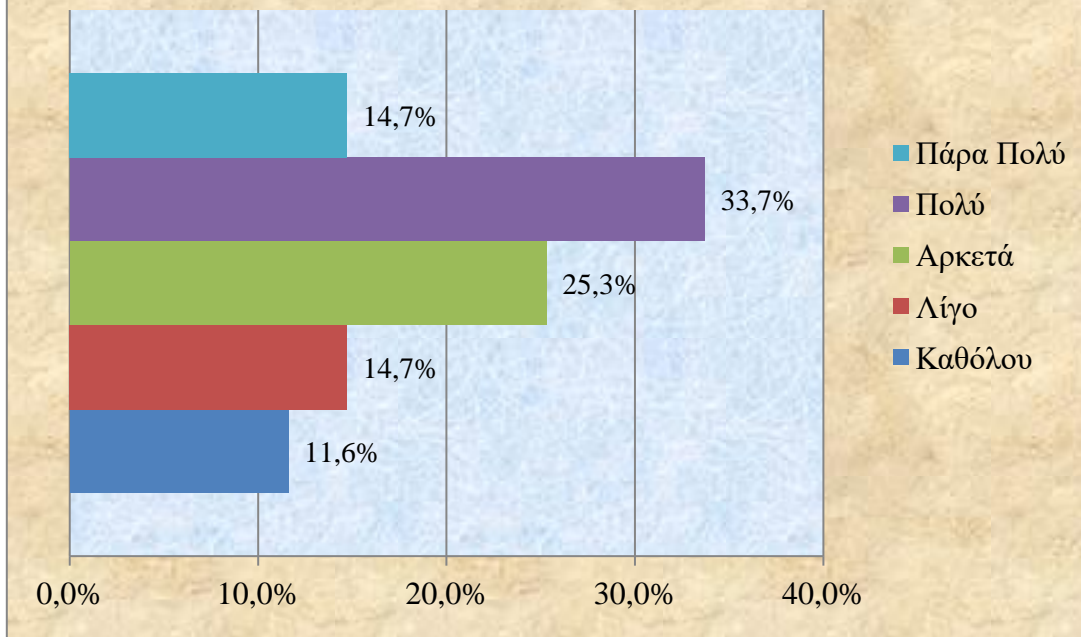


12^η Ερώτηση: Πόσο πολύ επηρεάζουν την ανάλυση και την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις;

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.12 καθώς και στο γράφημα μας από τις 95 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 33,7% δηλώνουν ότι επηρεάζει πολύ την ανάλυση και την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις

Πίνακας 5.12: Πόσο πολύ επηρεάζουν την ανάλυση και την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις;	
Καθόλου	11,6%
Λίγο	14,7%
Αρκετά	25,3%
Πολύ	33,7%
Πάρα Πολύ	14,7%
Σύνολο	100%

Γράφημα 5.12: Πόσο πολύ επηρεάζουν την ανάλυση και την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις;



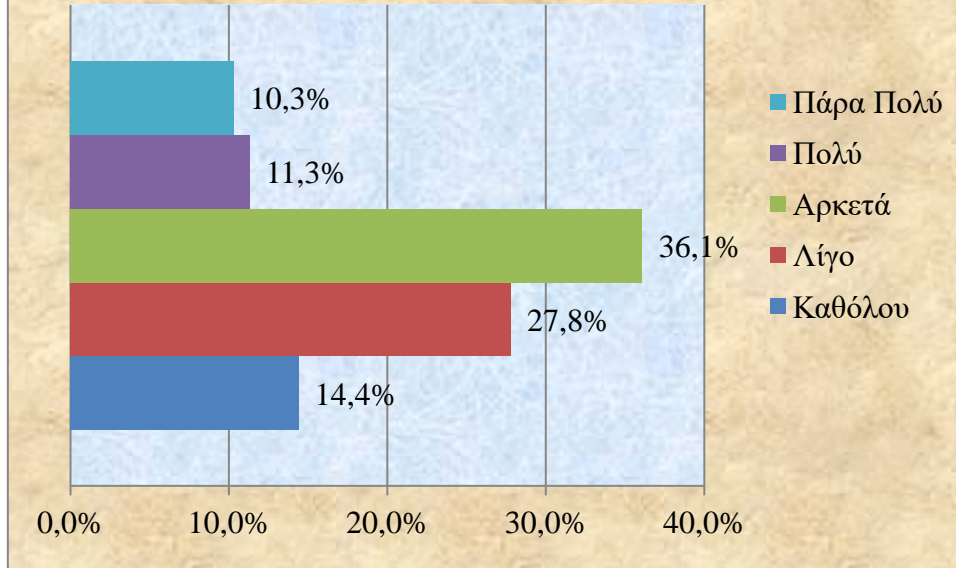
13^η Ερώτηση: Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν πολύ καλά τις έννοιες της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς επίσης και την κατανόηση των σχετικών γνωστοποιήσεων;

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.13 καθώς και στο γράφημα μας από τις 97 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 36,1% δηλώνουν ότι γνωρίζουν αρκετά καλά τις έννοιες της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς επίσης και την κατανόηση των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Πίνακας 5.13: Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν πολύ καλά τις έννοιες της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς επίσης και την κατανόηση των σχετικών γνωστοποιήσεων;

Καθόλου	14,4%
Λίγο	27,8%
Αρκετά	36,1%
Πολύ	11,3%
Πάρα Πολύ	10,3%
Σύνολο	100%

Γράφημα 5.13: Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν πολύ καλά τις έννοιες της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς επίσης και την κατανόηση των σχετικών γνωστοποιήσεων;



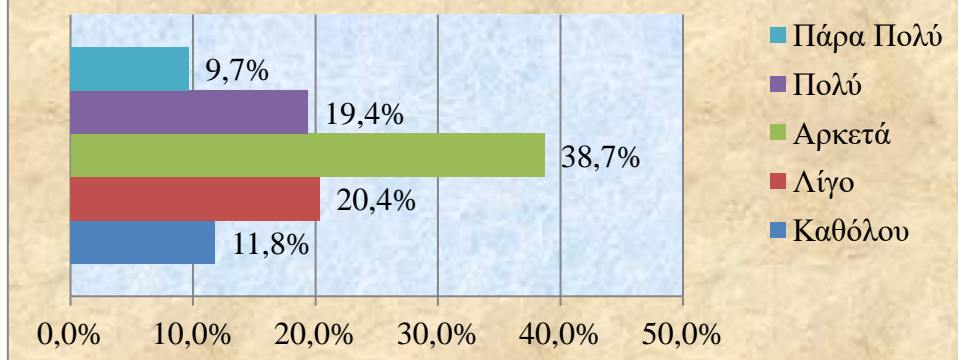
14^η Ερώτηση: Εάν η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες επιδρά θετικά ή αρνητικά σε ότι αφορά την πραγματική της αξία και κερδοφορία.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.14 καθώς και στο γράφημα μας από τις 93 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 38,7% δηλώνουν ότι η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες επιδρά αρκετά θετικά σε ότι αφορά την πραγματική της αξία και κερδοφορία.

Πίνακας 5.14: Η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες επιδρά θετικά ή αρνητικά σε ότι αφορά την πραγματική της αξία και κερδοφορία;

Καθόλου	11,8%
Λίγο	20,4%
Αρκετά	38,7%
Πολύ	19,4%
Πάρα Πολύ	9,7%
Σύνολο	100%

Γράφημα 5.14: Η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες επιδρά θετικά ή αρνητικά σε ότι αφορά την πραγματική της αξία και κερδοφορία;

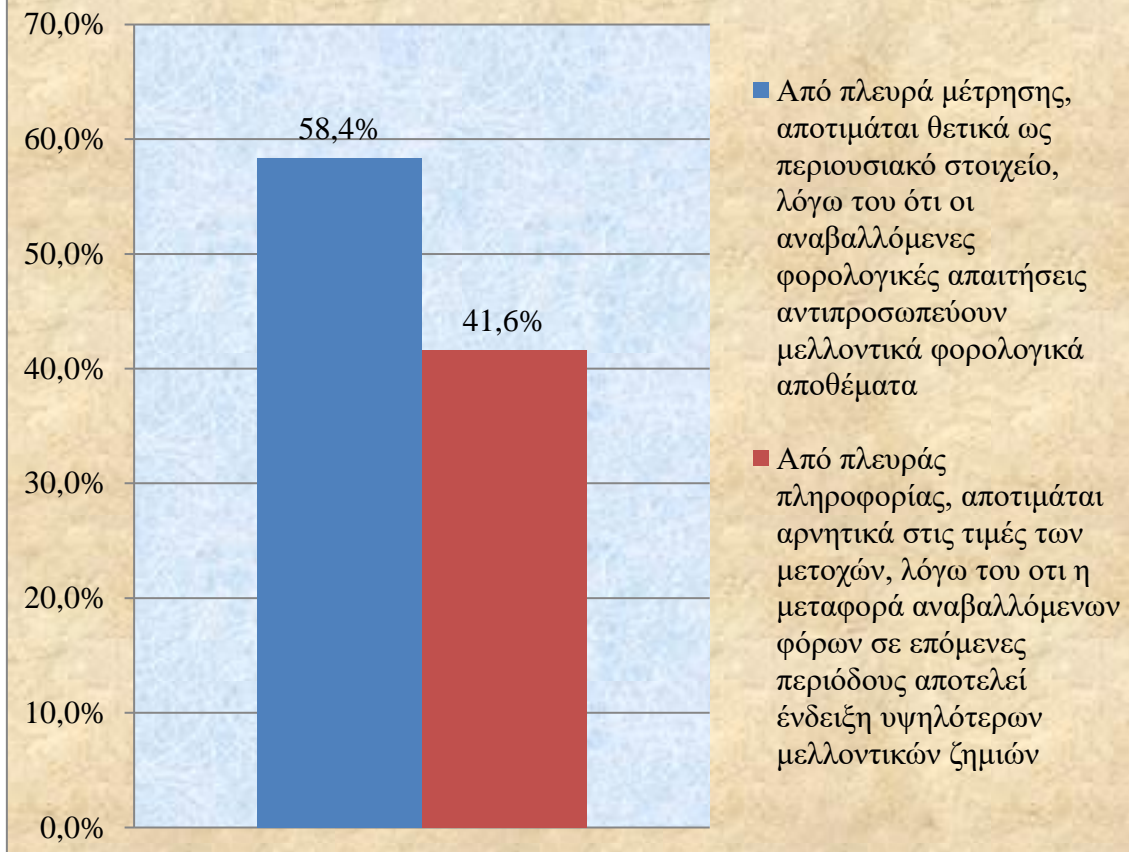


15^η Ερώτηση: Ποια θεωρείται πως είναι η σχέση μεταξύ της τιμής των μετοχών και των αναβαλλόμενων φόρων που σχετίζονται με τη μεταφορά ζημιών σε επόμενες περιόδους;

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.15 καθώς και στο γράφημα μας από τις 89 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 58,4% θεωρούν πως από πλευρά μέτρησης, αποτιμάται θετικά ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αντιπροσωπεύουν μελλοντικά φορολογικά αποθέματα σε αντίθεση του 41,6% που θεωρεί πως από πλευράς πληροφoρίας, αποτιμάται αρνητικά στις τιμές των μετοχών, λόγω του ότι η μεταφορά αναβαλλόμενων φόρων σε επόμενες περιόδους αποτελεί ένδειξη υψηλότερων μελλοντικών ζημιών.

Πίνακας 5.15: Η σχέση μεταξύ της τιμής των μετοχών και των αναβαλλόμενων φόρων που σχετίζονται με τη μεταφορά ζημιών σε επόμενες περιόδους	
Από πλευρά μέτρησης, αποτιμάται θετικά ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αντιπροσωπεύουν μελλοντικά φορολογικά αποθέματα	58,4%
Από πλευράς πληροφoρίας, αποτιμάται αρνητικά στις τιμές των μετοχών, λόγω του ότι η μεταφορά αναβαλλόμενων φόρων σε επόμενες περιόδους αποτελεί ένδειξη υψηλότερων μελλοντικών ζημιών	41,6%
Σύνολο	100%

Γράφημα 5.15: Η σχέση μεταξύ της τιμής των μετοχών και των αναβαλλόμενων φόρων που σχετίζονται με τη μεταφορά ζημιών σε επόμενες περιόδους;



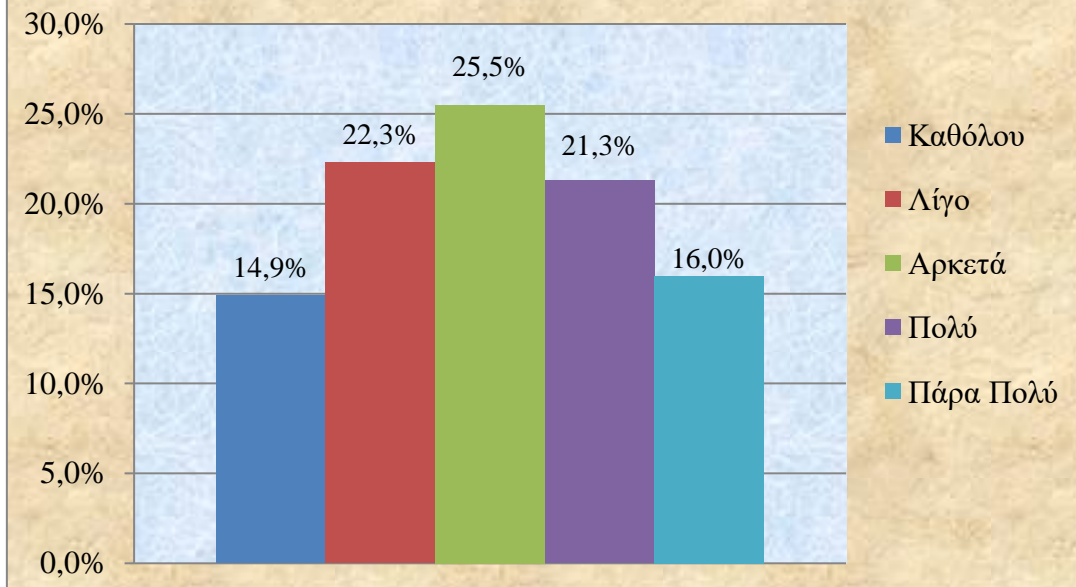
16^η Ερώτηση: Εάν η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών της αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες)

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.16 καθώς και στο γράφημα μας από τις 94 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 25,5% θεωρεί αρκετά πως η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών της αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες) έναντι του 22,3% που θεωρεί πως λίγο επηρεάζει τα οικονομικά αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων.

Πίνακας 5.16: η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών της αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες);

Καθόλου	10,7%
Λίγο	25%
Αρκετά	28,6%
Πολύ	23,8%
Πάρα Πολύ	11,9%
Σύνολο	100%

Γράφημα 5.16: Η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες);

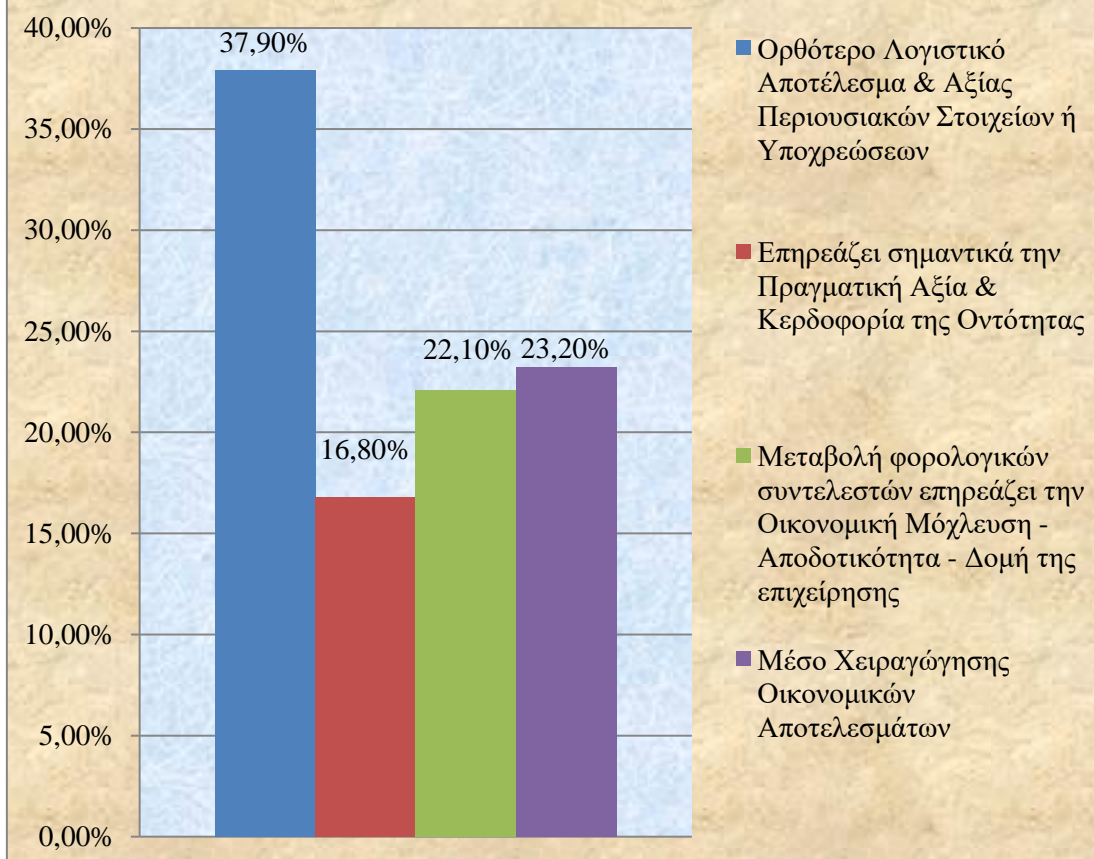


17^η Ερώτηση: Ποιες Οι πιθανές συνέπειες από την εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας στην λειτουργία της οικονομικής οντότητας

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.17 καθώς και στο γράφημα μας από τις 95 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 37,9% θεωρεί πως με την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας παρουσιάζει ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα & αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων έναντι του 23,2% που πιστεύει πως χειραγωγεί τα οικονομικά αποτελέσματα.

Πίνακας 5.17: Οι πιθανές συνέπειες από την εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας στην λειτουργία της οικονομικής οντότητας	
Ορθότερο Λογιστικό Αποτέλεσμα & Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων ή Υποχρεώσεων	37,9%
Επηρεάζει σημαντικά την Πραγματική Αξία & Κερδοφορία της Οντότητας	16,8%
Μεταβολή φορολογικών συντελεστών επηρεάζει την Οικονομική Μόχλευση - Αποδοτικότητα - Δομή της επιχείρησης	22,1%
Μέσο Χειραγώγησης Οικονομικών Αποτελεσμάτων	23,2%
Σύνολο	100%

Γράφημα 5.17: Οι πιθανές συνέπειες από την εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας στην λειτουργία της οικονομικής οντότητας;



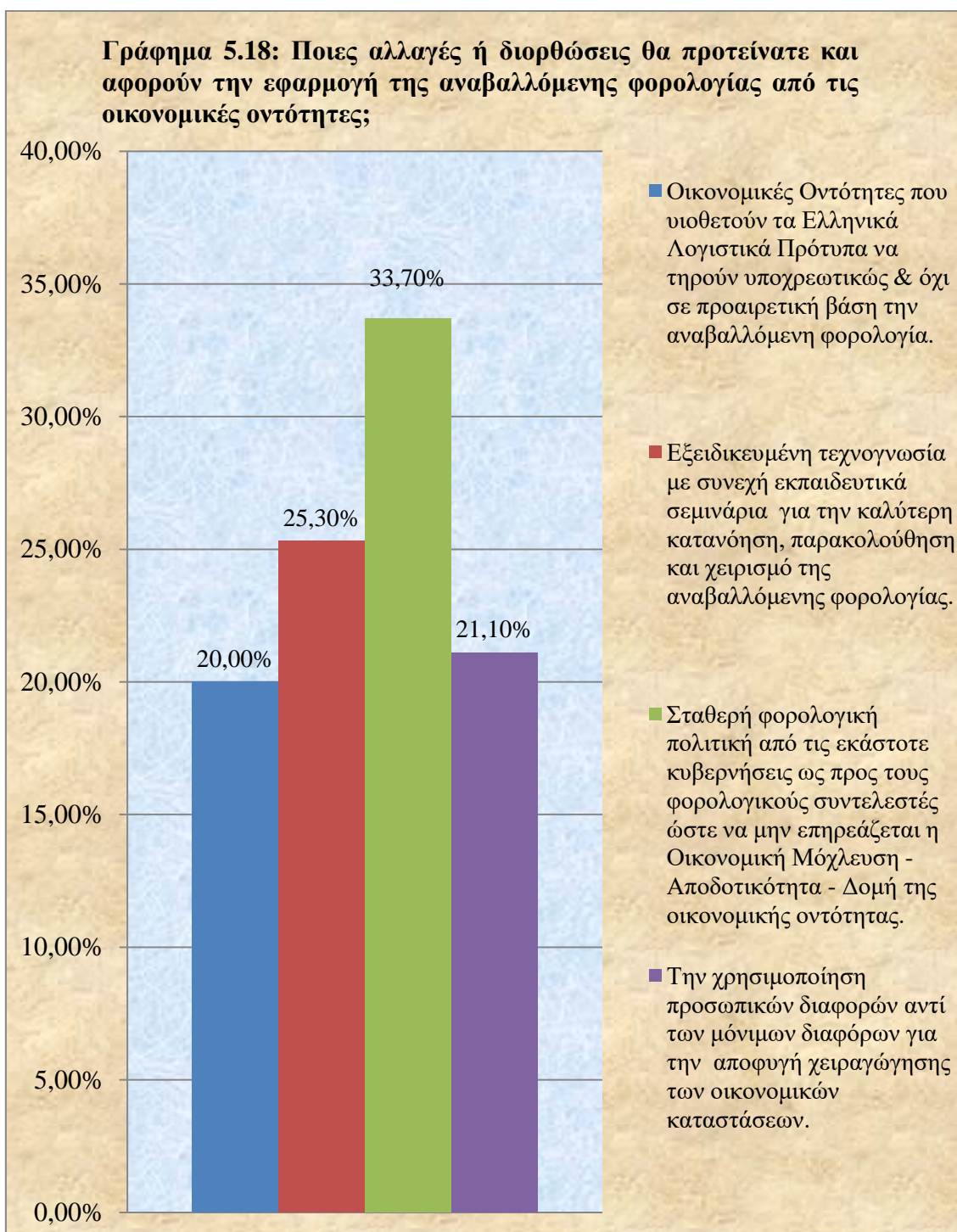
18^η Ερώτηση: Ποιες αλλαγές ή διορθώσεις θα προτείνατε και αφορούν την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται στον Πίνακα 5.18 καθώς και στο γράφημα μας από τις 95 απαντήσεις που δέχτηκαν να συμμετέχουν στην έρευνα μας, το 33,7% θεωρεί πως θα πρέπει να υπάρχει σταθερή φορολογική πολιτική από τις εκάστοτε κυβερνήσεις ως προς τους φορολογικούς συντελεστές ώστε να μην επηρεάζεται η Οικονομική Μόχλευση - Αποδοτικότητα - Δομή της οικονομικής οντότητας έναντι του 25,3% που θεωρεί ότι θα πρέπει να υπάρχει εξειδικευμένη τεχνογνωσία με συνεχή εκπαιδευτικά σεμινάρια για την καλύτερη κατανόηση, παρακολούθηση και χειρισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Πίνακας 5.18: Ποιες αλλαγές η διορθώσεις θα προτείνατε και αφορούν την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες.

Οικονομικές Οντότητες που υιοθετούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα να τηρούν υποχρεωτικώς & όχι σε προαιρετική βάση την αναβαλλόμενη φορολογία.	20,0%
Εξειδικευμένη τεχνογνωσία με συνεχή εκπαιδευτικά σεμινάρια για την καλύτερη κατανόηση, παρακολούθηση και χειρισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας.	25,3%

Σταθερή φορολογική πολιτική από τις εκάστοτε κυβερνήσεις ως προς τους φορολογικούς συντελεστές ώστε να μην επηρεάζεται η Οικονομική Μόχλευση - Αποδοτικότητα - Δομή της οικονομικής οντότητας.	33,7%
Την χρησιμοποίηση προσωπικών διαφορών αντί των μόνιμων διαφορών για την αποφυγή χειραγώγησης των οικονομικών καταστάσεων.	21,1%
Σύνολο	100%



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ & ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Σκοπός της παρούσης διπλωματικής εργασίας ήταν να αναφέρουμε καθώς και να παρουσιάσουμε το ρόλο που παίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 « Φόροι Εισοδήματος» στην λειτουργία των οικονομικών οντοτήτων και πώς επηρεάζει τα οικονομικά τους αποτελέσματα με τη χρησιμοποίησή του. Πρωτίστως, έγινε μια σύντομη αναφορά στον Ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ , όπως αυτός εφαρμόστηκε από 01/01/2015 υποχρεωτικώς από τις ελληνικές επιχειρήσεις με κύριο στόχο την απλοποίηση των λογιστικών κανόνων και με την ταυτόχρονη εναρμόνιση τους με τις διεθνείς κανόνες προκειμένου να ενισχυθεί η αξιοπιστία, η διαφάνεια καθώς και η συγκρισιμότητα των πληροφοριών που αντλούνται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ώστε να είναι όσο γίνεται πιο εύκολα κατανοητές στους ξένους και εγχώριους πιστωτές.

Η συνεχής προσπάθεια των φορολογικών αρχών για τον προσδιορισμό του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος υπό το πρίσμα του Ν.4172/2013 περί ΚΦΕ, για τον ακριβή προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, οδήγησε στο λογιστικό πρόβλημα αυτό της αναβαλλόμενης φορολογίας. Βάσει των ΕΛΠ, τα λογιστικά συστήματα των οικονομικών οντοτήτων, η λογιστικοποίηση του αναβαλλομένου φόρου είναι στην εκάστοτε ευχέρεια αρά δεν την καθιστά υποχρεωτικώς, παρόλο που θα πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ φορολογικής & λογιστικής βάσης των στοιχείων που περικλείουν στο σύνολο τους έναν ισολογισμό καθώς και να καταγράφονται οι διαφορές αυτές, ασχέτως εάν οι επιχειρήσεις συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με τα ΕΛΠ ή τα ΔΠΧΑ.

Με την υιοθέτηση του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 12 « Φόροι Εισοδήματος» στο σύνολο των οικονομικών οντοτήτων, οδηγεί σε λογιστικό χειρισμό του φορολογητέου εισοδήματος από τις όποιες διαφορές που θα προκύψουν από τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης οι οποίες χωρίζονται σε μόνιμες και προσωρινές, ενώ από τις προσωρινές διαφορές από την οποία θα προκύψει η αναβαλλόμενη φορολογία αναλύονται σε φορολογητέες ή εκπεστέες,, βάσει του οποίου θα αποτελέσει μια πιθανή επιβάρυνση ή ελάφρυνση για την επιχείρηση στην οποία και θα συμπεριλάβει στα τελικά της αποτελέσματα.

Συνοψίζοντας, με την διεξαγωγή της έρευνάς μας όπου έγινε με κύριο σκοπό να παρουσιάσουμε με τις απαντήσεις που θα συγκεντρώσουμε από το χώρο των οικονομικών οντοτήτων και αφορούν τη χρησιμοποίηση ή μη της αναβαλλόμενης φορολογίας, και κατά πόσο επηρεάζει την ανάλυση και ερμηνεία των δεικτών στα

αποτελέσματα τους οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Με τα έως τώρα αποτελέσματά μας, παρατηρούμε ότι οι περισσότερες οικονομικές οντότητες προέρχονται κυρίως από Α.Ε μόλις 53,5%, υιοθετώντας περισσότερο τα ΕΛΠ με 35,2%, θεωρώντας με το 33,3% που υιοθετούν τόσο ΕΛΠ όσο και ΔΛΠ ότι έχουν πολύ εμπιστοσύνη στην αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών που αντλούνται από αυτές. Από τις εταιρείες που κλήθηκαν να απαντήσουν μόλις το 55,1% εφαρμόζει αναβαλλόμενη φορολογία, με το 44,9% να προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα και τις αναβαλλόμενες υποχρεώσεις & απαιτήσεις εσωλογιστικά με βάση τα λογιστικά τους βιβλία καθότι πιστεύουν πως το 36,7% θεωρείται σημαντική η τήρηση της, επιτυγχάνοντας με αυτό το τρόπο ορθότερο λογιστικό & φορολογικό αποτέλεσμα και ταυτόχρονη αξιόπιστη πληροφόρηση προς τους επενδυτές για την πραγματική αξία της οντότητας.

Σημαντικό συμπέρασμα που προκύπτει από την έρευνά μας, είναι πως το 33,7% πιστεύει ότι η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας επηρεάζει αρκετά την ανάλυση και ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας στα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις λόγω π.χ. αποφυγής ελέγχου φοροδιαφυγής ή αντιστάθμισης των λογιστικών & φορολογικών αξιών για πληρωμή λιγότερου ή είσπραξη περισσότερο φόρου κτλ., καθώς και του ότι το 38,7% πιστεύει ότι επιδρά θετικά στην πραγματική αξία και κερδοφορία της οικονομικής οντότητας για αποτελεσματικότερη πληροφόρηση των επενδυτών της αλλά και εύκολης χρηματοδότησης από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αξίζει να αναφερθεί, πως το 28,6% πιστεύει ότι η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών της αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημιές) για αποφυγή φοροδιαφυγής από τους φορολογικούς ελεγκτές και παραπλάνησης των εξωτερικών χρηστών οικονομικών καταστάσεων για δήθεν χρηματοδότησης από τράπεζες ή επένδυσης. εν αντιθέσει του 37,9% που θεωρεί ότι η εφαρμογή της προσδιορίζει ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα & αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων. Τέλος, αξιοσημείωτο, να επισημάνουμε πως οι περισσότερες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα το 33,7% με την χρησιμοποίηση αναβαλλόμενης φορολογίας προτείνουν να υπάρχει σταθερή φορολογική πολιτική από τις εκάστοτε κυβερνήσεις ως προς τους φορολογικούς συντελεστές ώστε να μην επηρεάζεται η Οικονομική Μόχλευση - Αποδοτικότητα - Δομή της οικονομικής οντότητας καθώς και το 25,3% που θεωρεί πως θα πρέπει να υπάρχει εξειδικευμένη τεχνογνωσία με συνεχή εκπαιδευτικά σεμινάρια για την καλύτερη κατανόηση, παρακολούθηση και χειρισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον βάσει της δημοσκόπησης αλλά και των αποτελεσμάτων της που προέκυψαν για περαιτέρω μελλοντικής έρευνα για την αναβαλλόμενη φορολογία, θα πρότεινα να εξεταστεί για πιο λόγο ζητούν & προσδοκούν από τις εκάστοτε κυβερνήσεις να υπάρξει ένα σταθερό φορολογικό σύστημα προκειμένου να υπάρχει

ισότητα για τον προσδιορισμού φόρου κοινό για όλες τις επιχειρήσεις χωρίς να επηρεάζεται σημαντικά η οικονομική μόχλευση καθώς και η αποδοτικότητα – δομή της όπως επίσης για έρευνα χρίζεται το γεγονός την ύπαρξη εξειδικευμένης τεχνογνωσίας με συνεχή εκπαιδευτικά σεμινάρια για την καλύτερη κατανόηση, παρακολούθηση και χειρισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας. λόγω της ανοχής που προβλέπουν τα ΕΛΠ για προαιρετική εφαρμογή της από τις επιχειρήσεις σε ένα πρότυπο μεγάλης σημαντικότητας για την εξαγωγή ορθότερου Λογιστικού Αποτελέσματος & Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων ή Υποχρεώσεων αλλά και εργαλείο αξιοποίησης πληροφοριών των επενδυτών αλλά και των φορολογικών ελεγκτών για καταπολέμηση επικείμενης φοροδιαφυγής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Lawrence A. Gordon, Martin P. Loeb, Wenjie Zhu “ The Impact of IFRS adoption on foreign direct investment”, Journal of Accounting and Public Policy Volume31, Issue 4, July – August 2012, page 374-398.
- ❖ Renata Nogueira Braga, “Effects of IFRS adoption on tax avoidance”, Accounting and Finance Magazine, 2nd version, May 2017.
- ❖ Thomas Schleicher, Ahmed Tahoun, Martin Walker “IFRS Adoption in Europe and investment-cash flow sensitive: Outsider versus insider economies”, The International Journal of Accounting, Volume 45, Issue 2, June 2010, pages 143-168.
- ❖ Martin Surya Mulyadi, Gatot Soepriyanto, Yunita Anwar “IFRS adoption and taxation issue”, International Journal of Arts and Commerce, Vol.1 No.7, December 2012, pages 159-165.
- ❖ Yumi Inamura, Shin’ya Okuda “Deferred Taxes and Cost of Debt: Evidence from Japan”, Pacific Journal of Accounting & Economics, Volume24, 2017, Issue 3-4.
- ❖ Kay Blaufus, Jens Robert Schondube, Stefan Wielenberg “The Audit of Deferred Taxes as a Signal for Tax Auditors: Tax Compliance Implications for Private and Public Firms”, March 2017.
- ❖ Srie Nuning Mulatsih, Nela Dharmayanti, Aisyah Ratnasari “ The Effect of Tax Planning, Asset of Deferred Tax, Deferred Tax Expense on Profit Management (Case Study Of Manufacturing Companies Listed on the Stock Exchange 2013 – 2017 Period)”Kne Social Sciences, Volume March 2019.
- ❖ 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.
- ❖ Ladas A., Negkakis C. and Samara A. (2017), “Accounting Quality Deferred tax and Risk in the Banking Industry”, International Journal of Banking, Accounting and Finance, Vol. 8, No 1.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Αλαμάνος Χ. , “ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Οικονομικά Χρονικά, τεύχος 116, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002.
- ❖ Νεγκάκης, Σώρρος, (2019), «Λογιστική Εκτενής Ανάλυση με ΔΠΧΑ», 2^η Έκδοση, Π.Χ.Πασχαλίδης.
- ❖ Γαρεφαλάκης, Πασσάς, Ταμπουρατζή, Καγιάς, Σπινθηρόπουλος, (2020), «Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 1^η Έκδοση Αλέξανδρος ΙΚΕ.
- ❖ Νεγκάκης, (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα».
- ❖ Grant Thornton, (2006), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», 2^η Έκδοση.

- ❖ Νίκος Σγουρινάκης, (2017), «Λογιστικές Εφαρμογές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ.
- ❖ Θεοφάνης Αλ. Καραγιώργος, Ανδρέας Γ. Πετρίδης, (2017), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Θεωρία & Πράξη», Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου ΟΕ.
- ❖ Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, (2009), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 5^η έκδοση, Παπαζήσης.
- ❖ Μιχάλης Χατζησταυράκης, (2014), «Διεθνή Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Δ.Π.Χ.Α, Β' Μέρος», Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- ❖ <https://elte.org.gr>
- ❖ <https://et.gr>
- ❖ <https://www.ifrs.org>
- ❖ <https://www.taxheaven.gr>
- ❖ <https://www.accountancygreece.gr>
- ❖ <https://www.capital.gr>
- ❖ <https://www.e-forologia.gr>
- ❖ <https://www.epixeirisi.gr>
- ❖ <https://www.taxpress.gr>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α΄

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΔΙΕΥΡΕΝΗΣΗΣ: ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Νομική Μορφή Οντότητας

- Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
- Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
- Ανώνυμη Εταιρεία

2. Μέγεθος Οικονομικής Οντότητας

- Πολύ μικρή Οντότητα (0€ - 700.000€)
- Μικρή Οντότητα (700.001€ - 8.000.000€)
- Μεσαία Οντότητα (8.000.001€ - 40.000.000€)
- Μεγάλη Οντότητα (> 40.000.001€)

3. Σε ποιο από τους παρακάτω κλάδους οικονομικής δραστηριότητας ανήκει η οικονομική οντότητα στην οποία δηλώσατε παραπάνω;

- Τουρισμός
- Εστίαση
- Εκπαίδευση
- Ιατρικές Υπηρεσίες
- Παροχή Υπηρεσιών
- Κατασκευές
- Εμπόριο
- Τρόφιμα - Ποτά
- Πληροφορική - Τηλεπικοινωνίες
- Βιομηχανία
- Τράπεζες - Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες
- Άλλο

4. Σε ποιο από τα παρακάτω γεωγραφικά διαμερίσματα ανήκει η οικονομική οντότητα στην οποία δηλώσατε παραπάνω;

- Ήπειρος
- Θεσσαλία
- Θράκη
- Κρήτη
- Μακεδονία
- Νησιά Νότιου & Βόρειου Αιγαίου
- Επτάνησα
- Πελοπόννησος
- Στερεά Ελλάδα

5. Η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα;

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

6. Η οικονομική οντότητα που υιοθετεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι λογιστικές πληροφορίες που προκύπτουν είναι χρήσιμες;

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

7. Η οικονομική οντότητα που υιοθετεί τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι λογιστικές πληροφορίες που προκύπτουν είναι χρήσιμες;

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

8. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν απόλυτη εμπιστοσύνη στην αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών που παρέχονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα;

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

9. Η επιχείρησή σας, τηρεί διπλή βάση (λογιστική - φορολογική) εσωλογιστικά ή εξωλογιστικά;

- Εσωλογιστικά
- Εξωλογιστικά
- Δεν τηρεί

10. Κατά την γνώμη σας, πιστεύεται ότι η παρακολούθηση τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης θεωρείται σημαντική;

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

11. Η εταιρεία σας εφαρμόζει αναβαλλόμενη φορολογία;

- Ναι
- Όχι

12. Κατά την γνώμη σας, πόσο πολύ επηρεάζουν την ανάλυση και την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων και δεικτών της οντότητας τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις;

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

13. Πιστεύεται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν πολύ καλά τις έννοιες της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς επίσης και την κατανόηση των σχετικών γνωστοποιήσεων;

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

14. Πιστεύεται ότι η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες επιδρά θετικά ή αρνητικά σε ότι αφορά την πραγματική της αξία και κερδοφορία;

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

15. Κατά την γνώμη σας, ποια η σχέση μεταξύ της τιμής των μετοχών και των αναβαλλόμενων φόρων που σχετίζονται με τη μεταφορά ζημιών σε επόμενες περιόδους;

- Από πλευρά μέτρησης, αποτιμάται θετικά ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αντιπροσωπεύουν μελλοντικά φορολογικά αποθέματα
- Από πλευράς πληροφορίας, αποτιμάται αρνητικά στις τιμές των μετοχών, λόγω του ότι η μεταφορά αναβαλλόμενων φόρων σε επόμενες περιόδους αποτελεί ένδειξη υψηλότερων μελλοντικών ζημιών

16. Κατά την γνώμη σας, πιστεύεται ότι η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οντότητες χρησιμοποιείται ως μέσο χειραγώγησης των οικονομικών της αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες);

	1	2	3	4	5	
Καθόλου	ο	ο	ο	ο	ο	Πάρα πολύ

1=καθόλου, 2=λίγο, 3=αρκετά, 4=πολύ, 5=πάρα πολύ

17. Κατά την γνώμη σας, ποιες οι πιθανές συνέπειες από την εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας στην λειτουργία της οικονομικής οντότητας;

- Ορθότερο Λογιστικό Αποτέλεσμα & Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων ή Υποχρεώσεων
- Επηρεάζει σημαντικά την Πραγματική Αξία & Κερδοφορία της Οντότητας
- Μεταβολή φορολογικών συντελεστών επηρεάζει την Οικονομική Μόχλευση - Αποδοτικότητα - Δομή της επιχείρησης
- Μέσο Χειραγώγησης Οικονομικών Αποτελεσμάτων
- Άλλο:

18. Ποιες αλλαγές ή διορθώσεις θα προτείνατε και αφορούν την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας από τις οικονομικές οντότητες;

- Οικονομικές Οντότητες που υιοθετούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα να τηρούν υποχρεωτικώς & όχι σε προαιρετική βάση την αναβαλλόμενη φορολογία.
- Εξειδικευμένη τεχνογνωσία με συνεχή εκπαιδευτικά σεμινάρια για την καλύτερη κατανόηση, παρακολούθηση και χειρισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας.
- Σταθερή φορολογική πολιτική από τις εκάστοτε κυβερνήσεις ως προς τους φορολογικούς συντελεστές ώστε να μην επηρεάζεται η Οικονομική Μόχλευση - Αποδοτικότητα - Δομή της οικονομικής οντότητας.
- Την χρησιμοποίηση προσωπικών διαφορών αντί των μόνιμων διαφορών για την αποφυγή χειραγώγησης των οικονομικών καταστάσεων.
- Άλλο: