

Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΤΕΙ Κρήτης



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό
Ίδρυμα Κρήτης

ΠΤΥΓΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 – “ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ”

ΑΠΟΣΤΟΛΕΛΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
ΣΟΦΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΧΕΙΜΩΝΑΚΗ ΧΡΙΣΙΤΑΝΝΑ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2017

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12-ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	6
2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	6
2.2 ΦΑΣΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	8
2.3 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ	8
2.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	9
2.5 ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	9
2.5.1 ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	9
2.5.1.1 ΟΡΙΣΜΟΙ.....	11
2.5.2 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	12
2.5.2.1 ΣΚΟΠΟΣ	12
2.5.2.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	13
2.6 ΜΟΝΙΜΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	14
2.7 ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	14
2.8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ.....	15
2.8.1 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 1	16
2.9 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	17
2.9.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	18
2.9.2 ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	20
2.10 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 2 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	23
2.11 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 3 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	24
2.12 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	28
2.13 ΕΠΑΝΕΚ ΤΙΜΗΣΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	29
2.14 ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ	30
2.15 ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	33
2.15.1 ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ.....	33
2.16 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	35
2.17 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΥΧΕΙΟΥ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ	36

2.18 ΕΝΟΠΙΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	39
2.19 ΥΠΕΡΑΞΙΑ (GOODWILL)	39
2.20 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ & ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	40
2.21 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	41
2.22 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	43
2.23 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	44
2.24 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ.....	46
2.25 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12.....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 ΚΑΙ ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΕΣ ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ...	51
4.1 ΣΚΟΠΟΣ	51
4.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε.	53
4.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΣΤΗΡ ΠΑΛΛΑΣ ΒΟΥΛΙΑΓΜΕΝΗΣ Α.Ξ.Ε	55
4.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΕΚΕ ΑΕ	58
4.5 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.	60
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	64
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	65

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πρόκειται να αναφερθεί στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις σε όλη την υφήλιο με σκοπό την επίτευξη διαφάνειας αλλά και συγκρισιμότητας μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων τους.

Το κυρίως θέμα της πτυχιακής εργασίας είναι η εξέταση και αναφορά στο Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 – Αναβαλλόμενη φορολογία, το οποίο αποσκοπεί στο διαχωρισμό του φορολογητέου κέρδους από το λογιστικό κέρδος, δημιουργώντας έτσι μια φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση στο μέλλον.

Τα Διαρθρωμένα κεφάλαια της εργασίας είναι:

- Κεφάλαιο 1, στο οποίο γίνεται αναφορά στο θεσμικό πλαίσιο του νόμου όπως και στην εφαρμογή του ΔΛΠ 12 με εφαρμογές και παραδείγματα.
- Κεφάλαιο 2, όπου αναλύονται οι καινοτομίες και οι επιπτώσεις της αναβαλλόμενης φορολογίας στην Ελλάδα, η οποία μέχρι πρότινος εφαρμόζονταν μόνο σε εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Τώρα με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα του Ν.4308 δύναται οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν σε προαιρετική βάση την αναβαλλόμενη φορολογία. Στο κεφάλαιο αυτό θα πραγματοποιηθεί ανάλυση 4 ελληνικών εταιρειών, που είναι εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο, ώστε να γίνει περισσότερο κατανοητή η εφαρμογή του ΔΛΠ 12 και οι καινοτομίες που επιφέρουν.
- Κεφάλαιο 3, στο οποίο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της μελέτης.

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την επιβλέπουσα καθηγήτρια κυρία Χειμωνάκη Χριστιάνα για την ανάθεση της παρούσας εργασίας αλλά και στην πολύτιμη βοήθειά της για την ολοκλήρωση αυτής.

Τέλος ένα μεγάλο ευχαριστώ σε όλους τους καθηγητές του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής αλλά και του πρώην τμήματος Χρηματοοικονομικής και Ασφαλιστικής του Αγίου Νικολάου που με την ακαδημαϊκή τους παιδεία καταφέραμε να αποκομίσουμε τις γνώσεις τους.

ABSTRACT

As part of the study carried out investigating one of the features that make up the International Accounting Standards 12 (IAS 12) and Deferred Tax (IS). This is a study based on data from the laws and regulations in force before 2014 until today. Essentially, through this study is a presentation of data on the general principles of IAS 12 and their application to Greece. Still, the study focuses on income taxes imposed by the Law. 4110/2013 and Law. 4308/2014. Basic also considered the fact of analyzing the characteristics of HO and its technical recognition.

On the method used is the secondary research through the Greek legislation and the foreign language literature. This study presents examples of records related to the matter and coming through approved scientific research.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ανάπτυξη των μελών κρατών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άλλα και των υπολοίπων κρατών παγκοσμίως, όπως επίσης και οι επιχειρήσεις που εδρεύουν στα κράτη αυτά, δημιούργησε μια σχέση εξάρτησης μεταξύ τους. Η παγκοσμιοποίηση, η όπως συνηθίζεται πλέον να λέγεται διακυβέρνηση, οδήγησε στην ελευθέρωση του εμπορίου που οδήγησε στην εξαρτημένη σχέση που αναπτύχθηκε μεταξύ των κρατών. Για το σκοπό αυτό η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών δημιούργησε ένα πλαίσιο από κανόνες σε ελεγκτικό άλλα και σε λογιστικό επίπεδο με σκοπό την δημιουργία ενός ενιαίου ολοκληρωμένου συστήματος παροχής οικονομικών πληροφοριών σε ομοιόμορφο καταρτισμένο διεθνές επίπεδο έτσι ώστε να συμβάλει στην αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους.

Το 1973 δημιουργήθηκε η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων όπου συμμετείχαν το Ηνωμένο Βασίλειο, οι ΗΠΑ, Ιρλανδία, Ολλανδία, Μεξικό, Ιαπωνία, Γερμανία, Γαλλία, Καναδάς και η Αυστραλία. Η επιτροπή αυτή αποσκοπούσε στη σύνταξη των διεθνών λογιστικών προτύπων. Τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (δπα- ifrs) συγκροτούν ένα αρκετά μεγάλο φάσμα από λογιστικού κανόνες και συγκεκριμένα πρότυπα τα οποία εγκρίνονται από το συμβούλιο διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB) και τα οποία εφαρμόζονται σε παγκόσμιο επίπεδο. Τα ΔΠΧΑ θα μπορούσαμε να τα ερμηνεύσουμε σαν μια γλωσσά επικοινωνίας, μια

λογιστική μέθοδο που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις ανά τον κόσμο και αποσκοπεί στην ομοιόμορφη αντιμετώπιση των λογιστικών και πρακτικών θεμάτων.

Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα που αναδεικνύεται από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ θα μπορούσαμε να πούμε πως είναι η ισότιμη σε βάση ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων αλλά και η συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων κάθε επιχείρησης. Τα ΔΠΧΑ ορίζουν ως οικονομικές καταστάσεις :

- 1) Την κατάσταση οικονομικής θέσης
- 2) Την κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως
- 3) Την κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- 4) Την Κατάσταση Ταμειακών ροών
- 5) Τις σημειώσεις

Πιο συγκεκριμένα, τα ΔΠΧΑ ρυθμίζουν τους κανονισμούς αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποιήσεις που αφορούν πράξεις συναλλαγών και γεγονότα που είναι σημαντικά για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στην Ελλάδα οι λογιστικές αρχές που καθιερώθηκαν προέρχονται από τον νόμο 4308/2014 Ελληνικά λογιστικά πρότυπα (ΕΛΠ) πρώην Ενιαίο γενικό λογιστικό σχέδιο (ΕΓΛΣ) από τον νόμο 2190/1920 Ανώνυμες Εταιρίες και από τον Κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών (ΚΦΑΣ). Επίσης με τον νόμο 3296/04 προβλεπόταν ότι οι Ανώνυμες εταιρίες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο να συντάσσουν τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ όπου βέβαια με κάποιες παρατάσεις η πλήρους εφαρμογή των ΔΠΧΑ οδηγήθηκε στο 2005. Ακόμα εταιρίες που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ και οι οποίες είναι μητρικές εταιρίες είναι υποχρεωμένες από την νομοθεσία να συντάσσουν τριμηνιαίες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Επίσης, σύμφωνα με την υπάρχουσα φορολογική νομοθεσία στην Ελλάδα, οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ θα πρέπει υποχρεωτικά να τηρούν τα εξής φορολογικά αρχεία:

- ✓ Σύνταξη πίνακα συμφωνία φορολογικής και λογιστικής βάσης
- ✓ Σύνταξη πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης
- ✓ Τηρήσει φορολογικού μητρώου Παγίων περιουσιακών στοιχείων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12- ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ως φόρος εισοδήματος εννοείται το ποσοστό των κερδών που καταβάλλει η κάθε επιχείρηση στο κράτος. Ο φόρος υπολογίζεται στο καθαρό φορολογητέο εισόδημα, που είναι το εισόδημα μετά την αφαίρεση δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσοστό αυτό που καταβάλλει η επιχείρηση υπολογίζεται βάση ενός φορολογικού συντελεστή. Στην Ελλάδα εφαρμόζεται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του νόμου 4172. Ακαθάριστο εισόδημα σύμφωνα με τον νόμο 4172 είναι το εισόδημα που προέρχεται είτε από επιχειρηματική δραστηριότητα είτε από μισθωτή εργασία είτε από σύνταξη είτε από κεφάλαιο είτε ακόμα και από υπεραξία, που δημιουργείτε μετά από μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται ως το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών, των επισφαλών απαιτήσεων και των αποσβέσεων. Επίσης στα έσοδα προστίθενται πωλήσεις στοιχείων του Ενεργητικού, όπως επίσης και το προϊόν της εκκαθάρισης της. Το κέρδος που προκύπτει από την επιχειρηματική δραστηριότητα απεικονίζεται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα και τον ΚΦΑΣ Ν.4172

. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Διεθνή λογιστικά πρότυπα το κέρδος προσδιορίζεται από τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. Ως δαπάνες που δεν εκπίπτουν φορολογικά ορίζονται οι δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από την φορολογική αρχή και οποίες δεν πρέπει να αφαιρεθούν από τα κέρδη της επιχείρησης για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος τέτοιες δαπάνες είναι:

1. Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους εκτός από τραπεζικά δάνεια.
2. Δαπάνες όπου αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες άνω των 500 ευρώ εφόσον η εξόφληση δεν έγινε μέσω της τράπεζας.
3. Ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν
4. Οι προβλέψεις δεν εκπίπτουν, εκτός από τις Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
5. Πρόστιμα και ποινές

6. Το τέλος επιτηδευματία και ο φόρος εισοδήματος όπου επιβάλλεται για κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
7. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες
8. Δαπάνες ψυχαγωγίας-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες
9. Δαπάνες που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμος σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ
10. Αμοιβές Προσωπικού οι οποίες δεν εξοφλούνται με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής δεν εκπίπτουν

Αντιθέτως η επιχείρηση τις αναγνωρίζει όπου διαμορφώνει το λογιστικό αποτέλεσμα. Οι δαπάνες αυτές λέγονται και Λογιστικές Διαφορές. Επίσης αν με τον προσδιορισμό του Αποτελέσματος χρήσης προκύψει ζημιά τότε η ζημιά αυτή μπορεί να συμψηφιστεί στα επόμενα 5 χρόνια των κερδών χρήσης με την προϋπόθεση η ζημιά να φορολογικά εκπεστέα. Επομένως για τον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου μπορούμε να αναφέρουμε το παρακάτω παράδειγμα.

Κέρδη Χρήσης :	1.000.000€
Λογιστικές Διαφορές:	300.000€
Ζημίες προηγούμενης χρήσης φορολογικά εκπεστέες:	80.000€

Τρέχον Φόρος = (1.000.000+300.000-80.000) X 29% = 353.800€

Επομένως : Κέρδη Χρήσης:	1.000.000€
Τρέχον Φόρος:	(353.800€)
Προηγούμενης χρήσης φορολογικά εκπεστέες:	(80.000€)
Καθαρά κέρδη μετά φόρων:	566.200€

Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι κάθε χώρα εφαρμόζει τους δικούς της φορολογικούς αλλά και λογιστικούς κανόνες για να διαμορφώσει αντίστοιχα το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα. Επομένως υπάρχει μια ανεξαρτησία μεταξύ

φορολογικής νομοθεσίας και λογιστικών κανόνων. Σε ορισμένες χώρες παρατηρείται ότι δεν υπάρχει ανεξαρτησία όπως είναι το Βέλγιο η Γαλλία η Γερμανία η Φιλανδία η Ολλανδία η Ιταλία και η Σουηδία. Στην Ελλάδα υπάρχει ανεξαρτησία μεταξύ φορολογικής νομοθεσίας και Λογιστικών κανόνων.

2.2 ΦΑΣΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12, όπως και προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση του φόρου εισοδήματος και ως φόρος εισοδήματος συνυπολογίζεται κάθε είδους εγχώριου και ξένου φόρου που προκύπτει από τα φορολογητέα κέρδη της εκάστοτε εταιρίας. Άλλοι φόροι που συμπεριλαμβάνονται είναι και οι παρακρατούμενοι φόροι μόνο όταν αυτοί είναι πληρωτέοι στην περίπτωση θυγατρικής ,κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης όταν αυτές κάνουν διαθέσεις προς την εταιρία που υποκύπτει στα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .

2.3 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ

Διαβλέπονται δυο χαρακτηριστικοί κανόνες για το λογιστικό χειρισμό του διεθνούς λογιστικού προτύπου 12 :

- Η ύπαρξη ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης δηλώνει ότι η εταιρία περιμένει να ανακτήσει (διακανονίσει) τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης.
- Οι φορολογικές επιπτώσεις των συναλλαγών πρέπει να αναγνωρίζονται στην ίδια χρηματοοικονομική κατάσταση που αναγνωρίζεται και το εν λόγω γεγονός ή συναλλαγή. Οπότε οι φορολογικές επιπτώσεις των γεγονότων ή συναλλαγών που μπαίνουν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να αναγνωρίζονται και από αυτές στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Ενώ οι φορολογικές επιπτώσεις γεγονότων ή συναλλαγών που μπαίνουν στα ίδια κεφάλαια πρέπει να αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια.

Ακόμα το συγκεκριμένο πρότυπο ενδιαφέρεται στην αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με την γνωστοποίηση των σχετικών πληροφοριών.

2.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

- Λογιστικό αποτέλεσμα : είναι το κέρδος ή ζημιά μιας περιόδου χρήσης πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.
- Έξοδο φόρου : είναι το ολόκληρο ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημιάς της περιόδου χρήσης και αφορά τον τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο.
- τρέχων φόρος: είναι το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος ή ζημιάς μιας περιόδου.
- Φορολογητέο κέρδος ή ζημιά : είναι το ποσό κέρδους ή ζημιάς μιας περιόδου, που προσδιορίζεται συμφωνά με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές του οποίου είναι πληρωτέοι οι φόροι εισοδήματος.
- Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία : είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι ανακτήσιμα σε μελλοντικές περιόδους.
- Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις : είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους που αφορούν σε χρονικές διαφορές.
- Προσωρινές διαφορές : είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής άξιας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του.

2.5 ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

2.5.1 ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Ο όρος της τρέχουσας φορολογίας μας δείχνει ότι στο ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται και αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης που προσδιορίζονται βάση νόμου στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών με συντελεστή ανάλογα με την μορφή της εταιρείας , και αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη υποχρέωση της επιχείρησης . Ένα μέρος του τρέχοντος φόρου καταβάλλεται προκαταβολικά κατά τη διάρκεια της χρήσης , ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εντός του επόμενου έτους .

Πως αναγνωρίζεται η τρέχουσα φορολογία :

Η αναγνώριση της τρέχουσας φορολογίας γίνεται με τις ακόλουθες διατάξεις του διεθνές λογιστικού προτύπου 12:

- Ο φόρος εισοδήματος πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις προηγούμενες χρήσεις στο ποσό που δεν έχει καταβληθεί. Σε περίπτωση που το ποσό που ήδη καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο του οφειλόμενου ποσού τότε το υπερβάλλον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση.
- Πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση το όφελος που σχετίζεται με μια φορολογική ζημία , η οποία , μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του φόρου προηγούμενης χρήσης

Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προηγούμενων περιόδων και του οριστικού φόρου από τις φορολογικές αρχές αναγνωρίζονται στην Κ.Α.Χ. της τρέχουσας περιόδου (διεθνές λογιστικό πρότυπο 8)

- Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, δηλαδή τους φόρους τους οποίους πρέπει η επιχείρηση να καταβάλλει στο μέλλον στις φορολογικές αρχές
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που αφορούν επιστροφές φόρων για τα επόμενα έτη .

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται με βάση όλες τις προσωρινές διαφορές του ισολογισμού και με τα ποσοστά φορολόγησης που αναμένεται να ισχύσουν από τη νομοθεσία για την χρήση που θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση ή θα διακανονισθεί η υποχρέωση .

Οι κυριότερες πηγές αναβαλλόμενων φόρων είναι οι εξής :

- Επανεκτιμήσεις σε εύλογη αξία
- Υπολογισμός αποσβέσεων με ωφέλιμη διάρκεια ζωής
- Διαφορές σε προβλέψεις
- Διαφορετική Λογιστική αντιμετώπιση (άυλα στοιχεία ενεργητικού).

Η δαπάνη αναβαλλόμενου φόρου προκύπτει κυρίως ως η φορολογική επίδραση των χρονικών διαφορών που προκύπτουν κατά την διάρκεια της περιόδου.

Σήμερα το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 έχει εισάγει και υιοθετήσει την έννοια των προσωρινών διαφορών, που είναι ευρύτερη από εκείνη των χρονικών διαφορών διότι οι προσωρινές διαφορές περιλαμβάνουν τόσο τις χρονικές διαφορές όσο και επιπρόσθετα κονδύλια. Συγκεκριμένα, προσωρινές διαφορές ορίζονται όλες εκείνες οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών αξιών και φορολογικών βάσεων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον βαθμό που αυτές θα έχουν επίδραση στο μέλλον σε φορολογητέα ή εκπεστέα φορολογικώς ποσά .

Προσωρινές διαφορές που αποτελούν χρονικές διαφορές είναι οι εξής :

➤ Αναγνωριζόμενα έσοδα για τους σκοπούς της λογιστικής πριν αναγνωριστούν για φορολογικούς σκοπούς .Τέτοιες διαφορές αποτελούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές από τι οποίες προκύπτουν μελλοντικές αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις .

➤ Έσοδα που αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς πριν αναγνωριστούν για λογιστικούς σκοπούς. Αυτά αποτελούν προσωρινές διαφορές που θα εκπέσουν στο μέλλον και δημιουργούν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

➤ Έξοδα που είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς πριν λογιστικοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις .Αυτά τα έξοδα αποτελούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές με συνέπεια την δημιουργία αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.

➤ Έξοδα που λογιστικοποιούνται και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις πριν γίνουν εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς . Αυτά αποτελούν εκπεστέες προσωρινές διαφορές και συνιστούν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις

2.5.1.1 ΟΡΙΣΜΟΙ

Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού: είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος που θα ανακτηθούν στο μέλλον σε σχέση με :

1. Τις αφαιρετέες προσωρινές διαφορές
2. Τις αχρησιμοποίητες μεταφερόμενες φορολογικές πιστώσεις
3. Τις αχρησιμοποίητες μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις: είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος που θα καταστούν πληρωτέας σε μελλοντική περίοδο.

Έξοδο φόρου: είναι το συνολικό που περιλαμβάνεται από τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους αποτελείται από τον τρέχον φόρο και την αναβαλλόμενη φορολογία

Λογιστικό κέρδος: είναι το καθαρό κέρδος της χρήσης πριν την αφαίρεση του εξόδου της φορολογίας.

Προσωρινές διαφορές: είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης και της φορολογικής του βάσης. Οι διαφορές αυτές είναι είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές είτε εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

Εκπεστέες προσωρινές διαφορές: είναι οι προσωρινές διαφορές θα δημιουργήσουν μελλοντικά αφαιρετέα ποσά από τον μελλοντικό φόρο όταν η λογιστική τους αξία θα ανακτηθεί.

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές: είναι οι προσωρινές διαφορές που θα δημιουργήσουν στο μέλλον φορολογητέο ποσό όταν η λογιστική τους αξία θα ανακτηθεί.

Τρέχουσα φορολογία είναι το ποσό των φόρων εισοδήματος που είναι πληρωτέο σε σχέση με το φορολογητέο κέρδος της χρήσης.

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται και αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς.

Φορολογητέο κέρδος είναι το καθαρό κέρδος της χρήσης που θα φορολογηθεί.

2.5.2 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

2.5.2.1 ΣΚΟΠΟΣ

Ο κύριος στόχος και σκοπός του διεθνούς λογιστικού προτύπου 12 είναι να σχεδιάσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος για το πως θα λογιστικοποιηθούν οι μελλοντικές και τρέχουσες φορολογικές συνέπειες από το μελλοντικό διακανονισμό της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων που φαίνονται στον ισολογισμό μια εταιρίας και επίσης στις συναλλαγές αλλά και στα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που διαφαίνονται στις οικονομικές καταστάσεις της εκάστοτε εταιρίας.

Οι βασικές αρχές που έχει ορίσει το διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 12 είναι:

1. Η επιχείρηση με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης προϋποθέτει ότι η λογιστική αξία πρόκειται να ανακτηθεί στο μέλλον. Επομένως αν είναι πιθανόν ότι η ανάκτηση αυτή θα αύξηση ή θα μειώσει τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές
2. Οι φορολογικές επιπτώσεις των συναλλαγών και το γεγονός ότι πρέπει να αναγνωρίζονται στη ίδια χρηματοοικονομική κατάσταση που αναγνωρίζεται και το κάθε γεγονός ή συμβάν.

2.5.2.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω κάθε χώρα διέπεται από τους δικούς της φορολογικούς κανόνες και νόμους. Επομένως όταν μια εταιρία, η οποία εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της, θα υπολογίσει το λογιστικό της αποτέλεσμα όπου στη συνέχεια μετά την σύνταξη της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης θα προκύψει και το φορολογητέο αποτέλεσμα. Έτσι δημιουργείται μια διαφορά μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος, όπου από τις διαφορές αυτές προκύπτουν οι μόνιμες διαφορές (δηλαδή οι διαφορές που έχουν μόνιμα χαρακτήρα δηλαδή δεν θα αφαιρεθούν από τα φορολογητέα κέρδη ποτέ) και τις προσωρινές διαφορές όπου προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Επομένως η σχέση που μπορεί να αναδυθεί είναι η εξής:

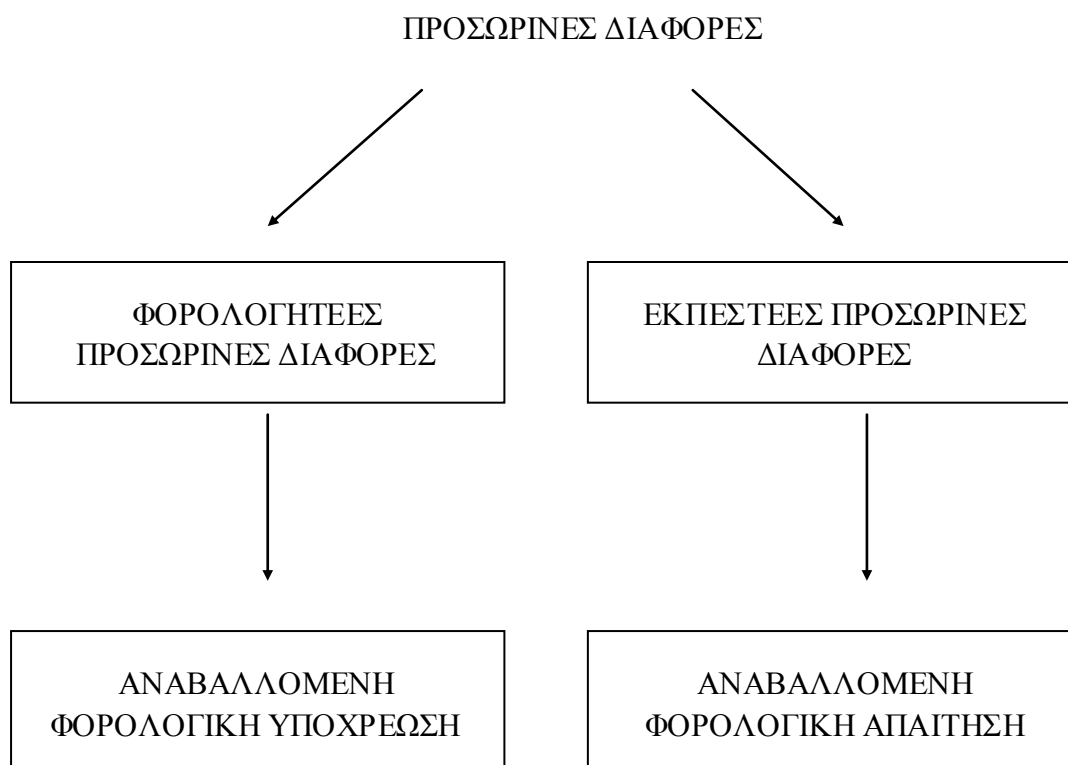
$$\text{ΦΟΡΟΣ-ΈΞΟΔΟ} = \text{ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ} + \text{ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ}$$

2.6 ΜΟΝΙΜΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Οι μόνιμες διαφορές είναι αυτές, οι οποίες ενώ καταχωρούνται στη λογιστική και διαμορφώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου αποτελέσματος στη χρήση όπου δημιουργήθηκαν αλλά ούτε και θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα σε μεταγενέστερες χρήσεις. Οι μόνιμες διαφορές αυτές μπορεί να είναι για παράδειγμα πρόστιμα που πληρώνει μια εταιρία , έξοδα ψυχαγωγίας, προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και τέλη επιτηδευματία.

2.7 ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Όπως προαναφέρθηκε οι προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής του βάσης. Η διαφορά αυτή κατά την ολοκλήρωση του εξόδου αυτού θα μηδενιστεί. Έτσι υπάρχει διαφορά μεταξύ των αποτελεσμάτων δηλαδή μπορεί σε μια χρήση το λογιστικό αποτέλεσμα να είναι μεγαλύτερο από το φορολογικό και το αντίστροφο όπως για παράδειγμα μπορεί να έχουμε προσωρινές διαφορές στις προβλέψεις προσωπικού, προβλέψεις για επισφαλείς χρεώστες και πιο συνηθισμένα στις αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων όπου κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος χρησιμοποιείται διαφορετικός συντελεστής σε σχέση με το φορολογητέο αποτέλεσμα. Επομένως οι προσωρινές διαφορές χωρίζονται σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και σε εκπεστέες προσωρινές διαφορές που θα οδηγήσουν σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.



Ο βασικός κανόνας που υπάρχει στις φορολογητέες προσωρινές διαφορές είναι ότι όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

2.8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό, το οποίο αναγνωρίζεται φορολογικά από την φορολογική αρχή. Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του Ενεργητικού είναι το ποσό το οποίο θα εκπέσει η επιχείρηση φορολογικά από μελλοντικά φορολογητέα οφέλη. Φορολογική βάση μια υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία, από την οποία αφαιρείται οποιοδήποτε ποσό που θα αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη. Για αναβαλλόμενα εισοδήματα που προ εισπράττονται η φορολογική τους βάση είναι η λογιστική τους αξία μείον οποιοδήποτε ποσό των εισοδημάτων που δεν φορολογείται. Κάποια στοιχεία έχουν φορολογική βάση αλλά δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Λόγου χάρη τα κόστη έρευνας αναγνωρίζονται στα έξοδα του λογιστικού κέρδους της περιόδου αλλά υπάρχει περίπτωση να μην επιτρέπεται η έκπτωση τους της φορολογητέας ζημιάς μέχρι μιας μετέπειτα περιόδου.

Η διαφορά της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας και της μηδενικής λογιστικής αξίας είναι η προσωρινή (εκπεστέα) διαφορά που γίνεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Όταν η φορολογική βάση ενός στοιχείου δεν είναι εμφανής, ορθό είναι να λαμβάνεται η θεμελιώδης αρχή στην οποία στηρίζεται το Πρότυπο, η οποία λέει πως μια οικονομική μονάδα οφείλει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση όταν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης θα καθιστά τις μελλοντικές πληρωμές (μεγαλύτερες / μικρότερες) από όσες θα ήταν η ίδια η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν έχει φορολογικές συνέπειες.

Τέλος, να προστεθεί ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι προσωρινές διαφορές βγαίνουν από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την φορολογική βάση που αυτή προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενοποιημένη φορολογική δήλωση και σε όσες διαδικασίες προβλέπει η υποβολή μιας τέτοιας δήλωσης.

2.8.1 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 1

Στην παρακάτω μελέτη περίπτωσης θα καταρτιστεί ο πίνακας με την λογιστική και την φορολογική βάση στοιχείων εσόδων και εξόδων. Θα υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων ποσών του φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της χρήσης και θα καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης. Τέλος θα γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

Ισοζύγιο	
Πωλήσεις	10.000
Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	4.000
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	500
Αποσβέσεις παγίων	1.000
Απομείωση παγίων	500
Αναστροφή απομείωσης χρ.στοιχείων	500
Πρόστιμα	100
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	100
Δαπάνες ψυχαγωγίας	150
Τέλος επιτηδεύματος	100
Λοιπά έξοδα και ζημίες	150
Λοιπά έσοδα και Κέρδη	300

Οι αποσβέσεις που αναγνωρίζει η φορολογική αρχή είναι 1.500.

Ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%.

Πίνακας λογιστικής και φορολογικής βάσης		
Ισοζύγιο	Λογιστική Αξία	Φορολογική βάση
Πωλήσεις	10.000	10.000
Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	(4.000)	(4.000)
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	(600)	0
Αποσβέσεις παγίων (φορολογικές 1500)	(1.000)	(1.500)
Απομείωση παγίων	(500)	0
Αναστροφή απομείωσης χρ. Στοιχείων	500	0
Πρόστιμα	(100)	0
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	(100)	0
Δαπάνες ψυχαγωγίας	(150)	0
Τέλος επιτηδεύματος	(100)	0
Λοιπά έξοδα και ζημίες	(150)	(150)
Λοιπά έσοδα και Κέρδη	300	300
Λογιστικά Κέρδη	4.100	
Φορολογητέα Κέρδη		4.650

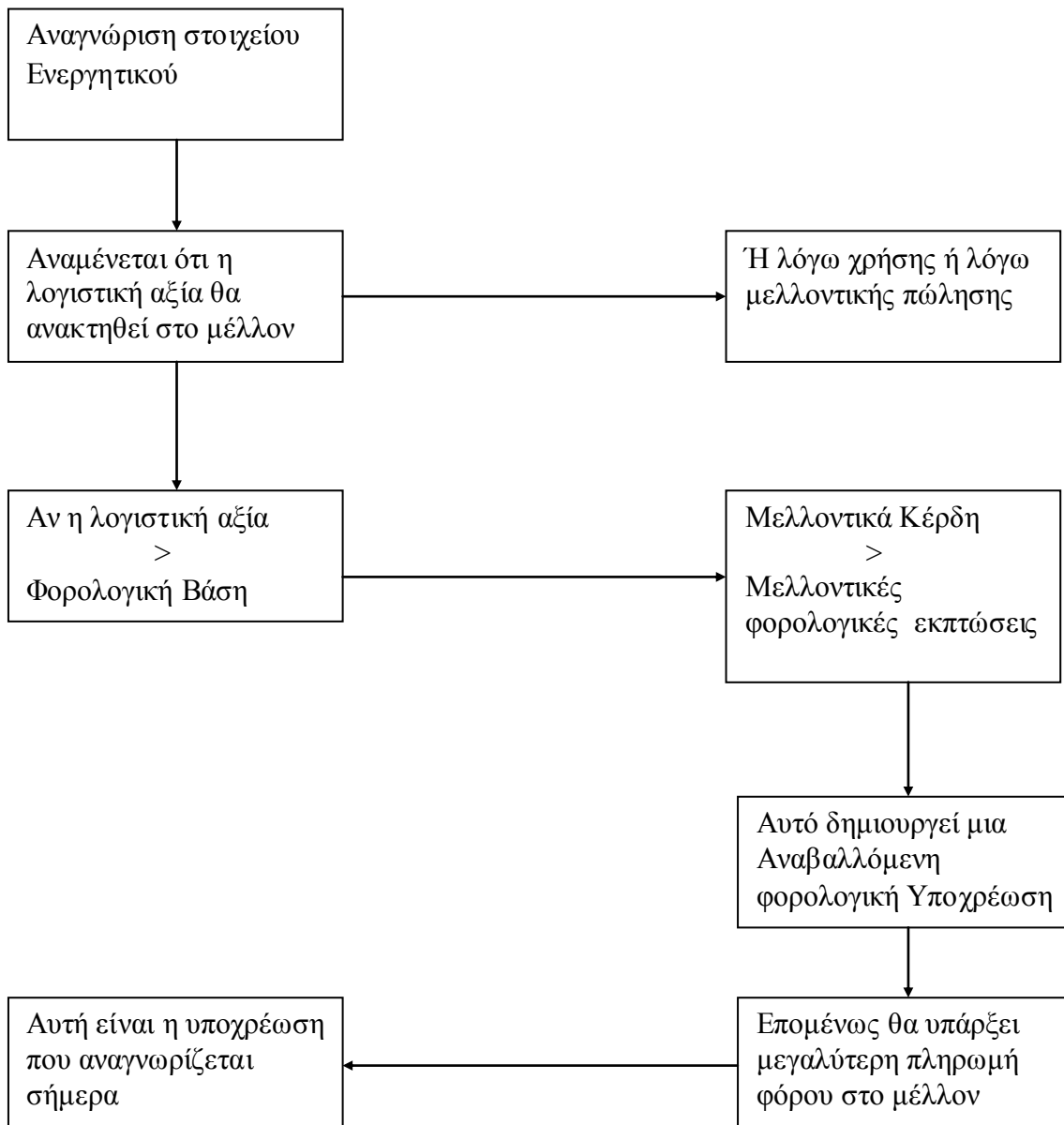
Πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης			
Ισοζύγιο	Λογιστική Αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
Λογιστικά Κέρδη			4.100
+			
Προσωρινές Διαφορές			
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	-600	0	600
Αποσβέσεις παγίων (φορολογικές 1500)	-1.000	-1.500	-500
Απομείωση παγίων	-500	0	500
Αναστροφή απομείωσης χρ .στοιχείων	500	0	-500
Σύνολο Προσωρινών διαφορών	1.600	-1.500	100
+			
Μόνιμες διαφορές			
Πρόστιμα	100	0	100
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	100	0	100
Δαπάνες ψυχαγωγίας	150	0	150
Τέλος επιτηδεύματος	100	0	100
			450
Φορολογητέα Κέρδη		4.650	

Επομένως αν ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%, ο Τρέχον Φόρος που θα καταβάλει η επιχείρηση είναι $4650 \times 29\% = 1348,5$

2.9 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές και εκπεστές προσωρινές διαφορές. Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ενώ οι εκπεστές προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

2.9.1 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ



Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ η επιχείρηση θα αναγνωρίσει ένα στοιχείο του ενεργητικού όταν εκτιμά ότι θα της επιφέρει μελλοντικά οφέλη. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την φορολογική του βάση, όπως για παράδειγμα στις αποσβέσεις, τότε αυτό συνεπάγεται ότι τα λογιστικά κέρδη μετά την αφαίρεση των εξόδων (αποσβέσεων) θα είναι χαμηλότερα από τα φορολογητέα κέρδη και επομένως θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος και έτσι δημιουργείται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές οδηγούν σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Εξαιρέση αποτελούν:

- ❖ Η αρχική αναγνώριση στοιχείου του Ενεργητικού ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν συνιστά συνένωση επιχειρήσεων και δεν επιδρά στο λογιστικό και φορολογητέο αποτέλεσμα.
- ❖ Η αρχική αναγνώριση υπεραξίας, δηλαδή τη διαφορά που καταβάλλει ο αγοραστής έναντι κάποιων περιουσιακών στοιχείων επιπλέον της ακριβοδίκαιης αξίας.

Βέβαια κατά την συνένωση επιχειρήσεων ή σε επενδύσεις σε θυγατρικές ή και σε κοινοπραξίες θα αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση κατά τον βαθμό που ο επενδυτής ή η μητρική είναι σε θέση να ελέγχει τον χρόνο όπου θα πραγματοποιηθεί η αναστροφή της προσωρινής διαφοράς. Οπότε φορολογητέες προσωρινές διαφορές έχουμε όταν:

1. Οι φορολογικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες από τις Λογιστικές αποσβέσεις
2. Έσοδα από τόκους τα οποία αναγνωρίζονται στη χρήση αλλά φορολογικά θα εκπέσουν όταν πληρωθούν.
3. Κόστη ανάπτυξης τα οποία μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και να αποσβένονται αλλά φορολογικά να εκπίπτουν στη περίοδο που πραγματοποιούνται.
4. Κατά την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία χωρίς να υπάρχει ισοδύναμη αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς.
5. Όταν προκύπτει υπεραξία από συνένωση επιχειρήσεων
6. Όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογική βάσης κατά την αρχική αναγνώριση

Στην περίπτωση αυτή, η ημερολογιακή εγγραφή θα έχει ως εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα Χρήσης Φόρος Εισοδήματος (Εξοδο)	XXX	
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		XXX
Τρέχον Φόρος		XXX

2.9.2 ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Εκπεστές προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές που θα καταλήξουν να εκπέσουν σε μελλοντική περίοδο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ανακτάται.

Ο βασικός κανόνας των εκπεστέων προσωρινών διαφορών είναι ότι όλες οι εκπεστές προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτησης αλλά λόγω της αρχής της συντηρητικότητας θα αναγνωρίζονται μόνο όταν θα υπάρξει αρκετό διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έτσι ώστε να χρησιμοποιηθούν οι εκπεστές διαφορές έκτος και αν:

- Η συναλλαγή δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση
- Κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν επηρεάζεται το λογιστικό και το φορολογητέο κέρδος

Σε εκπεστές προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με θυγατρικές και σε συμμετοχές σε κοινοπραξίες είτε και σε επενδύσεις για την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης θα πρέπει:

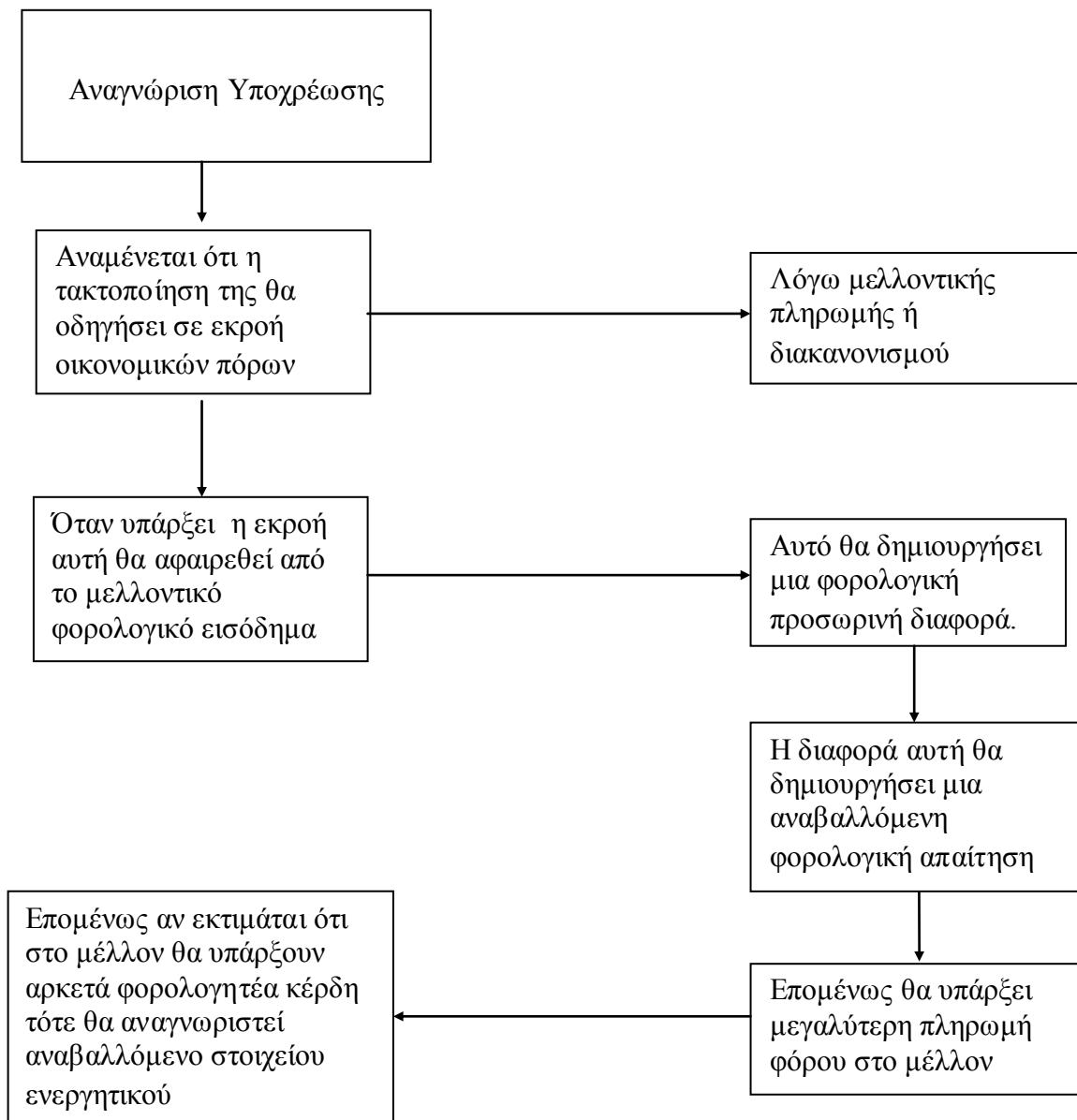
- Να υπάρχει μελλοντική αναστροφή των προσωρινών διαφορών
- Και αρκετό φορολογητέο κέρδος το οποίο θα συμψηφιστεί με τις διαφορές αυτές.

Σε περίπτωση που δεν εκτιμάται ότι θα υπάρχουν μελλοντικά κέρδη ή δεν θα υπάρχουν αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για να συμψηφιστούν με τις

αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις τότε η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει την απαίτηση αυτή.

Στην περίπτωση αυτή η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα Χρήσης Φόρος Εισοδήματος (Εξοδο)	XXX	
Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	XXX	
Τρέχον Φόρος		XXX



2.10 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 2 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Παράδειγμα Αναβαλλόμενων φόρων επί Διαφοράς Αποσβέσεων

Έστω ότι την 31/12/2016 η εταιρία Α Α.Ε εμφανίζει στα ενσώματα πάγια της μηχανήμα αξίας κτήσης 1.000.000 το οποίο αποκτήθηκε την 1/1/2011. Υποθέτουμε ότι η εταιρία παρουσίαζε λογιστικά κέρδη από το 2011 μέχρι και το 2016 1.500.000. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος υπολογίστηκε σε 5 έτη ενώ ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 15%. Ο συντελεστής φόρου που επιβάλλεται στο φορολογικό εισόδημα ανέρχεται στο 29%.

Α) Προσδιορισμός ετήσιας Αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης

Έτη	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Φορολογικές Αποσβέσεις	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000
Λογιστικές Αποσβέσεις	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000

Υπολογισμός Φόρου εισοδήματος		
	Λογιστικό Αποτέλεσμα	Φορολογικό Αποτέλεσμα
Κέρδη Χρήσης	1.500.000	1.500.000
Φορολογικές Αποσβέσεις		150.000
Λογιστικές Αποσβέσεις	200.000	
Λογιστικό Αποτέλεσμα	1.300.000	
Φορολογικό Αποτέλεσμα		<u>1.350.000</u>
Τρέχον Φόρος		<u>391.500</u>
Φόρος-Έξοδο	<u>377.000</u>	

Τρέχον Φόρος = $1.350.000 \times 29\% = 391.500$

Φόρος-Έξοδο = $1.300.000 \times 29\% = 377.000$

Επομένως Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση = $391.500 - 377.000 = 14.500$

Η ημερολογιακή εγγραφή που θα διενεργείται κάθε χρόνο θα είναι.

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Φόρος Εισοδήματος (Εξοδο)	377.000	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	14.500	
Τρέχων Φόρος		391.500

Επομένως η εταιρία Α πληρώνει για κάθε χρόνο περισσότερο φόρο από αυτόν που της αναλογεί.

Β) Προσδιορισμός Λογιστικής και Φορολογικής Αξίας Μηχανήματος

Έτη	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Λογιστική Αξία	800.000	600.0000	400.000	200.000	0	
Φορολογική Αξία	850.000	700.000	550.000	400.000	250.000	100.000

2.11 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ 3 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Έστω πάγιο περιουσιακό στοιχείο της εταιρίας ΑΛΦΑ Α.Ε με αξία κτήσης 400.000 όπου η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ορίζεται στα 5 έτη ενώ σύμφωνα με τις φορολογικές αρχές οι αποσβέσεις διενεργούνται με φορολογικό συντελεστή 25% . Να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν τον τρέχον και τον αναβαλλόμενο φόρο για όλες τις χρήσεις υποθέτοντας ότι τα κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων είναι 500.000 και ο φόρος εισοδήματος είναι 29%

Έτη	2016	2017	2018	2019	2020
Αξία Κτήσης	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000
Λογιστικές Αποσβέσεις	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
Λογιστική Αξία	320.000	240.000	160.000	80.000	0
Αξία Κτήσης	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000
Φορολογικές Αποσβέσεις	100.000	100.000	100.000	100.000	0
Φορολογική Βάση	300.000	200.000	100.000	0	0
Διαφορά Λ.Α με Φ.Β	20.000	40.000	60.000	80.000	0

Για το έτος 2016:

Φόρος Έξοδο = $500.000 - 80.000 = 420.000 \times 29\% = 121.800$

Τρέχων Φόρος = $500.000 - 100.000 = 400.000 \times 29\% = 116.000$

Οπότε Φόρος Έξοδο – Τρέχων Φόρος = 5.800 Αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση

Λογιστικές Εγγραφές

	Χρέωση	Πίστωση
Φόρος Εισοδήματος	121.800	
Α.Φ.Υ		116.000
Τρέχων Φόρος		5.800

Για το έτος 2017:

Φόρος Έξοδο = $500.000 - 80.000 = 420.000 \times 29\% = 121.800$

Τρέχων Φόρος = $500.000 - 100.000 = 400.000 \times 29\% = 116.000$

Οπότε Φόρος Έξοδο – Τρέχων Φόρος = 5.800 Αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση

Λογιστικές Εγγραφές

	Χρέωση	Πίστωση
Φόρος Εισοδήματος	121.800	
Α.Φ.Υ		116.000
Τρέχων Φόρος		5.800

Για το έτος 2018:

Φόρος Έξοδο = $500.000 - 80.000 = 420.000 \times 29\% = 121.800$

Τρέχων Φόρος = $500.000 - 100.000 = 400.000 \times 29\% = 116.000$

Οπότε Φόρος Έξοδο – Τρέχων Φόρος = 5.800 Αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση

Λογιστικές Εγγραφές

	Χρέωση	Πίστωση
Φόρος Εισοδήματος	121.800	
Α.Φ.Υ		116.000
Τρέχων Φόρος		5.800

Για το έτος 2019:

Φόρος Έξοδο = $500.000 - 80.000 = 420.000 \times 29\% = 121.800$

Τρέχων Φόρος = $500.000 - 100.000 = 400.000 \times 29\% = 116.000$

Οπότε Φόρος Έξοδο – Τρέχων Φόρος = 5.800 Αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση

Λογιστικές Εγγραφές

	Χρέωση	Πίστωση
Φόρος Εισοδήματος	121.800	
Α.Φ.Υ		116.000
Τρέχων Φόρος		5.800

Για το έτος 2020:

Φόρος Έξοδο = $500.000 - 80.000 = 420.000 \times 29\% = 121.800$

Τρέχων Φόρος = $500.000 \times 29\% = 145.000$

Λογιστικές Εγγραφές

	Χρέωση	Πίστωση
Φόρος Εισοδήματος	121.800	
Α.Φ.Υ	23.200	
Τρέχων Φόρος		145.00

Μελέτη Περίπτωσης

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε αγοράζει στις 1/1/2017 πάγιο μηχάνημα αξίας κτήσης 150.000 και η ωφέλιμη ζωή του προσδιορίζεται σε 8 έτη. Ο συντελεστής απόσβεσης σύμφωνα με τις φορολογικές αρχές ανέρχεται σε 10% και ο συντελεστής φορολόγησης σε 29%. Ο συντελεστής απόσβεσης σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή είναι 12,5%. Στις 31/12/2017 η λογιστική αξία του μηχανήματος είναι και η φορολογική βάση είναι

Πάγια 31/12/2017	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση
Μηχάνημα	150.000	150.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις	18.750	15.000
Αναπόσβεστη Αξία	131.250	135.000

Η λογιστική αξία είναι μικρότερη από την φορολογική του βάση οπότε η επιχείρηση θα αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Έτος	Λογιστική Αξία	Φορολογική Βάση	Διαφορά	Α.Φ.Α	Επίδραση στα κέρδη ή στις ζημιές
2017	131.250	135.000	3.750	1.087,5	1.087,5
2018	112.500	120.000	7.500	2.175	1.087,5
2019	93.750	105.000	11.250	3.262,5	1.087,5
2020	75.000	90.000	15.000	4.350	1.087,5
2021	56250	75.000	18.750	5.437,5	
2022	37500	60.000	22.500	6.525	1.087,5
2023	18750	45.000	26.250	7.612,5	1.087,5
2024	0	30.000	30.000	8.700	1.087,5
2025		15.000	15.000	4.350	-4350
2026		0	0		-4350

2.12 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Ορισμένα ΔΠΧΑ όπως το ΔΛΠ 16-Ενσώματα Πάγια το ΔΛΠ 38-Άυλα περιουσιακά στοιχεία το ΔΛΠ 40-Επενδύσεις σε ακίνητα και το ΔΛΠ 39-Χρηματοοικονομικά μέσα απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να αναπροσαρμόζονται και να επιμετρούνται στην εύλογη αξία. Σε μερικές περιπτώσεις οι αναπροσαρμογές επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος στη τρέχουσα χρήση και επομένως οι φορολογικές βάσεις προσαρμόζονται και έτσι δεν δημιουργούνται προσωρινές διαφορές. Σε άλλες περιπτώσεις οι αναπροσαρμογές δεν επηρεάζουν τα φορολογητέα κέρδη και συνεπώς οι φορολογικές βάσεις δεν προσαρμόζονται.

Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής του βάσης εμφανίζει μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε περιπτώσεις όταν η επιχείρηση δεν σκοπεύει να εκποιήσει το περιουσιακό της στοιχείο ή όταν ο φόρος επί των κεφαλαιακών κερδών αναβάλλεται.

Μελέτη περίπτωσης

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε στις 31/12/2016 αναπροσαρμόζει οικόπεδο με αξία κτήσης 500.000 στην εύλογη αξία του στις 600.000 . Ο φορολογικός συντελεστής για τα κέρδη ανέρχεται στο 29%.

Η επιχείρηση θα αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αξίας $100.000 \times 29\% = 29.000$ σε χρέωση του Αποθεματικού αναπροσαρμογής παγίου.

Λογιστικές Εγγραφές

	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο	100.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής Παγίων		100.000
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής Παγίων	29.000	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		29.000

2.13 ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Μια οικονομική οντότητα σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού , επανεξετάζει τα μη αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία. Η εταιρία αναγνωρίζει ένα προηγούμενως μη αναγνωρισμένο αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Λόγου χάρη μια βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει

περισσότερο πιθανό για την εταιρεία ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον . Επίσης ένα άλλο είναι πως μια εταιρεία επανεκτιμά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία μιας συνένωσης επιχειρήσεων ή ετεροχρονισμένα .

2.14 ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

Η παρουσίαση των φόρων γίνεται στις οικονομικές καταστάσεις του των Αποτελεσμάτων Χρήσης και του ισολογισμού. Με βάση το διεθνή λογιστικό πρότυπο 1 , τόσο οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις όσο και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να φαίνονται σαν ιδιαίτερα κονδύλια στον Ισολογισμό. Ιδιαίτερα οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να φαίνονται στον Ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αντίστοιχα .

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις μπορεί να συγχωνεύονται σε περίπτωση που η επιχείρηση ακολουθεί :

1^ο Το νομικό δικαίωμα για το συμψηφισμό των τρέχων φορολογικών απαιτήσεων έναντι των υποχρεώσεων.

2^ο Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν φόρους εισοδήματος που έχουν καταλογισθεί από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται με την ίδια φορολογούμενη επιχείρηση .

Τα έσοδα ή οι φόροι έξοδα που αποσκοπούν στο κέρδος ή στην ζημία από γνωστές δραστηριότητες πρέπει να παρουσιάζονται στη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα:

- ◆ Ο τρέχων φόρος έξοδο ή έσοδο της χρήσης
- ◆ Ο αναβαλλόμενος φόρος έξοδο ή έσοδο ο οποίος προκύπτει από την πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης
- ◆ Η διαφορά μεταξύ του ποσού που είχε αναγνωρισθεί για φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και του ποσού που τελικά επέβαλαν οι φορολογικές αρχές .

Παράδειγμα απεικόνισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας στις Οικονομικές καταστάσεις του ομίλου Εθνικής Τράπεζας Ελλάδος για τη χρήση 2015. Ποσά σε εκ. €.

<u>Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις από αναβαλλόμενους φόρους</u>	
Απαιτήσεις από αναβαλλόμενους φόρους:	
Αναπόσβεστο υπόλοιπο ζημιών PSI	2.386
Αξιόγραφα	10
Ενσώματα πάγια στοιχεία και άυλα περιουσιακά στοιχεία	-6
Συνταξιοδοτικές και άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία	2
Δάνεια και απαιτήσεις κατά πελατών	2.523
Φορολογικές ζημιές	59
Λοιπές προσωρινές διαφορές	122
Απαιτήσεις από αναβαλλόμενους φόρους:	5.096

<u>Υποχρεώσεις από αναβαλλόμενους φόρους</u>	
Αξιόγραφα	1
Παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα	
Ενσώματα πάγια στοιχεία και άυλα περιουσιακά στοιχεία	2
Συνταξιοδοτικές και άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία	-1
Ασφαλιστικά αποθέματα	1
Δάνεια και απαιτήσεις κατά πελατών	8

Λοιπές προσωρινές διαφορές	-2
Υποχρεώσεις από αναβαλλόμενους φόρους	9

Ενοποιημένος Ισολογισμός

Ενεργητικό	
Ταμείο και διαθέσιμα σε Κεντρικές Τράπεζες	2.208
Απαιτήσεις κατά χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων	2.799
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία	2.486
Παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα	3.895
Δάνεια και απαιτήσεις κατά πελατών (μετά από προβλέψεις)	45.375
χαρτοφυλάκιο Επενδύσεων	16.117
Ακίνητα επενδύσεων	869
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις	
Συμμετοχές με τη μέθοδο της καθαρής θέσης	16
Υπεραξία επιχειρήσεων λογισμικό και λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία	147
Ενσώματα πάγια στοιχεία	1.325
<u>Απαιτήσεις από αναβαλλόμενους φόρους</u>	<u>5.096</u>
Απαιτήσεις από ασφαλιστικές δραστηριότητες	601
Απαιτήσεις από φόρο εισοδήματος	579
Λοιπά στοιχεία ενεργητικού	1.952
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα προς πώληση	27.767
Σύνολο Ενεργητικού	111.232
Παθητικό	
Υποχρεώσεις προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα	25.166
Παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα	4.638
Υποχρεώσεις προς πελάτες	42.959
Υποχρεώσεις από πιστωτικούς τίτλους	1.106
Λοιπές δανειακές υποχρεώσεις	146

Ασφαλιστικά αποθέματα και υποχρεώσεις	2.226
<u>Υποχρεώσεις από αναβαλλόμενους φόρους</u>	<u>9</u>
Υποχρεώσεις από παροχές στο προσωπικό	273
Φόρος εισοδήματος Λοιπά	10
στοιχεία παθητικού	1.232
Υποχρεώσεις σχετιζόμενες με μη κύκλο/ντα περιουσιακά στοιχεία	23.643
Σύνολο Παθητικού	101.408
Ίδια Κεφάλαια	
Μετοχικό κεφάλαιο	2.744
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	13.866
Μείον: Ίδιες μετοχές	-1
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέον	-6.577
στοιχεία προοριζόμενα προς πώληση	-2.962
Υπό αίρεση μετατρέψιμες ομολογίες	2.029
Ίδια Κεφάλαια μετόχων Τράπεζας	9.099
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	725
Προνομιούχοι τίτλοι	
Σύνολο Παθητικού και Ιδίων Κεφαλαίων	111.232

2.15 ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

2.15.1 ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ

Όταν θα αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο από την μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων τότε θα υπάρχει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος όπου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και οι πιστωτικοί φόροι θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Γενικός κανόνας όμως είναι όταν θα υπάρχουν αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές κατά γενική ομολογία είναι πιθανό να μην υπάρχει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Όποτε όταν μια εταιρία έχει ιστορικό βραχυπρόθεσμων ζημιών αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και αυτή βγαίνει από τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή τους πιστωτικούς φόρους μόνο όσο η εταιρία έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να υπάρχει

επαρκές φορολογητέο κέρδος οπότε θα μπορεί να χρησιμοποιήσει για πιστωτικούς φόρους ή αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές. Σε αυτήν την περίπτωση είναι αναγκαία η γνωστοποίηση του ποσού της αναβαλλομένης φορολογικής απαίτησης καθώς και στοιχείων που πιστοποιούν την αναγνώριση απαίτησης.

Η οικονομική οντότητα εξετάζει τα παρακάτω κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος από το οποίο οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν στις παρακάτω περιπτώσεις:

1^ο Αν η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν από την εκπνοή τους.

2^ο Αν αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

3^ο Αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να συμβούν ξανά.

4^ο Αν υπάρχει στην οικονομική οντότητα φορολογικός σχεδιασμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Στην περίπτωση που δεν θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Μελέτη περίπτωσης

Έστω η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε πραγματοποιεί στη χρήση του 2016 φορολογική ζημία 20.000 και η οποία μπορεί να μεταφερθεί και να συμψηφιστεί μέσα επόμενα φορολογητέα κέρδη της επόμενης πενταετίας. Επίσης η επιχείρηση έχει υπογράψει τη χρήση του 2016 μελλοντικά συμβόλαια όπου θα της αποφέρουν κέρδη αξίας 15.000. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 29% και την 31/12/2016 υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές 2.000 οι οποίες θα αναστραφούν μέσα στην διετία.

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση θα αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην έκταση όπου η ζημιά θα συμψηφιστεί με μελλοντικά

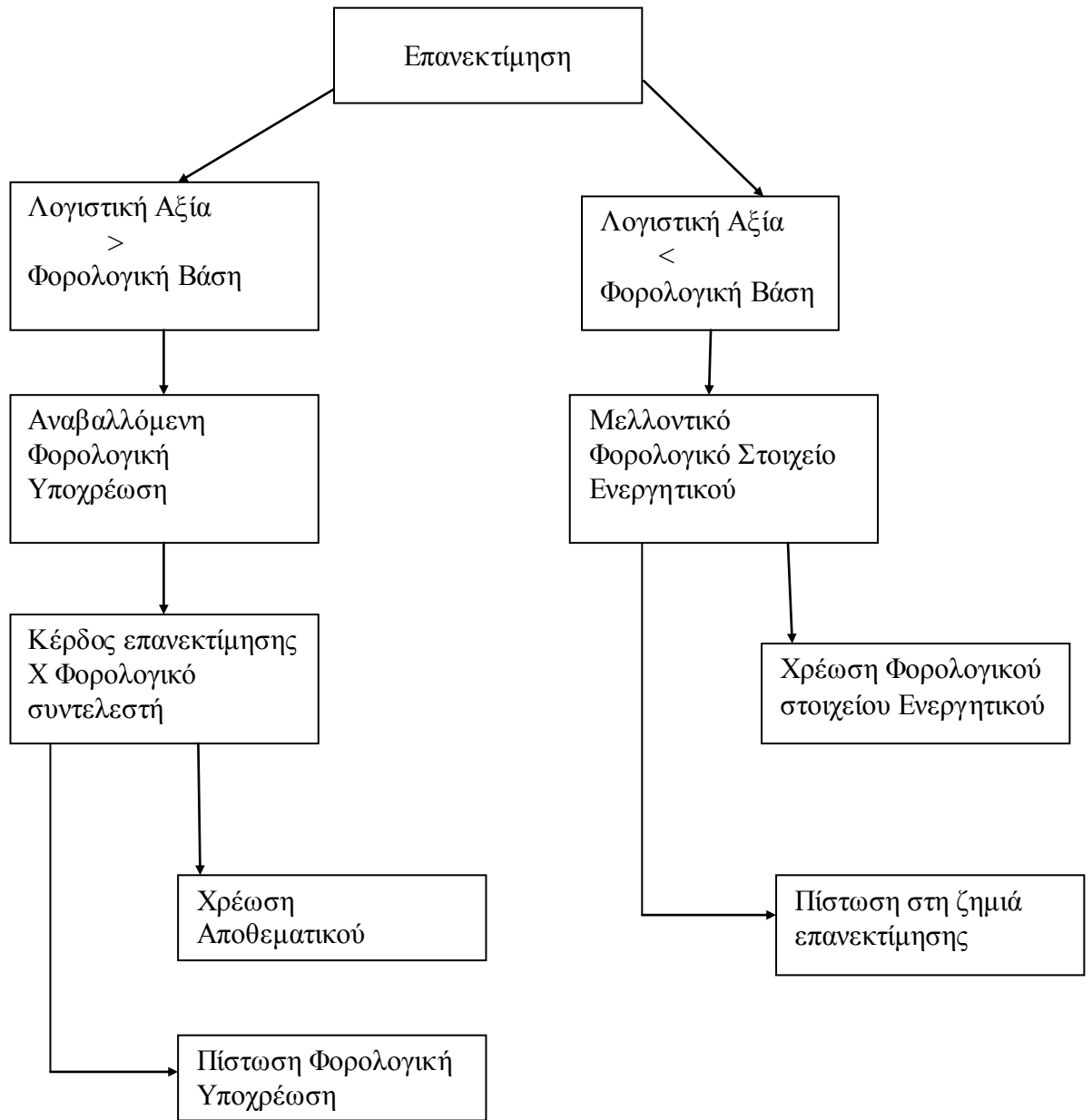
κέρδη και προσωρινές διαφορές . Άρα η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που θα αναγνωρίσει θα είναι $(15.000 + 2.000) \times 29\% = 4.930$

2.16 ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα επιτρέπουν ή απαιτούν κάποια στοιχεία του ενεργητικού να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους ή να αναπροσαρμόζονται (διεθνή λογιστικά πρότυπα 6 : Ενσώματα πάγια , διεθνή λογιστικά πρότυπα 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία , διεθνή λογιστικά πρότυπα 39 : Χρηματοοικονομικά μέσα , διεθνή λογιστικά πρότυπα 40 : Επενδύσεις σε ακίνητα). Όταν με την αναγνώριση της αποτίμησης αλλάζει το φορολογητέο κέρδος και αλλάζει και αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου τότε προφανώς δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας. Σε κάθε άλλη περίπτωση πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση . Η διαφορά μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης είναι μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση η οποία θα διακανονιστεί είτε με την πώληση του στοιχείου είτε με την χρήση του .

Υπάρχουν δύο περιπτώσεις που προκύπτουν από αυτό το γεγονός της αναπροσαρμογής :

- Όταν η λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από την Φορολογική βάση , οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση . Και με βάση αυτά που ορίζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα 12 , ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί τον φόρο αυτό. Ένα από τα πιο χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελεί η αναπροσαρμογή της αξίας παγίων στοιχείων του ενεργητικού διεθνούς λογιστικού προτύπου 16 όπου ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται στο λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων (Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού) απευθείας. Σε κάθε άλλη περίπτωση που το κέρδος της αναπροσαρμογής έχει μεταφερθεί στα αποτελέσματα , τότε η αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογία φαίνεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης .
- Όταν η Λογιστική αξία στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από την Φορολογική βάση, τότε αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση . Η απαίτηση αυτή πιστώνεται κατά περίπτωση ανάλογα με το πού έχει χρεωθεί η αντίστοιχη ζημιά από μείωση της αξίας του στοιχείου είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε απευθείας στον λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων (Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού).



2.17 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΥΧΕΙΟΥ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Έστω η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε την 31/12/2016 αναπροσαρμόζει το οικοπέδο της με αξία κτήσης 1.000.000 στην εύλογη αξία στις 1.200.000. Ο φορολογικός συντελεστής για τα κέρδη από πώληση του οικοπέδου είναι 29%. Επομένως κατά την αναπροσαρμογή θα πρέπει να αναγνωρισουμε Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση για τα κέρδη από την πώληση του Οικοπέδου ($200.000 \times 29\% = 58.000$)

Κατά την αρχική αναγνώριση του οικοπέδου οι λογιστικές εγγραφές θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδα	1.000.0000	
Καταθέσεις Όψεως		1.000.000

Στην αναπροσαρμογή του οικοπέδου στην εύλογη αξία οι λογιστικές εγγραφές είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδα	200.000	
Αποθεματικά Αναπροσ. Παγίων		200.000
Αποθεματικά Αναπροσ. Παγίων	58.000	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		58.000

Μελέτη περίπτωσης

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε αγοράζει μηχάνημα στις 1/1/2016 και το κόστος κτήσης του είναι 1.200.000. Η ωφέλιμη ζωή του είναι 10 έτη και ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι 10% . Στις 1/1/2018 αναπροσαρμόζεται η αξία του παγίου και αυξάνεται κατά 500.000. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 29% .

Μηχάνημα	1.200.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις	240.000
Λογιστική Αξία	960.000

Με την αναπροσαρμογή του παγίου στην Εύλογη Αξία, λογιστική Αξία θα αυξηθεί 500.000 και θα γίνει 1.460.000. Το ΔΛΠ 16 προτείνει 2 τρόπους επιμέτρησης. Ο ένας

γίνεται με αντιλογισμό των Αποσβέσεων και ο δεύτερος γίνεται με τον συντελεστή αναπροσαρμογής. Σύμφωνα λοιπόν με τον Αντιλογισμό των αποσβέσεων οι λογιστικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Σωρευμένες Αποσβέσεις	240.000	
Μηχανήματα	260.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής		500.000

Τις 1/1/2018 μετά την αναπροσαρμογή, ο συντελεστής αποσβέσεων ανέρχεται σε $(1.460.000/8 \text{ έτη}) = (182.500 / 1.460.000) = 12,5\%$

Ο φορολογικός συντελεστής είναι 10 %

Το 2018 οι αποσβέσεις τις χρήσεις θα είναι 182.500

	Χρέωση	Πίστωση
Αποσβέσεις	182.500	
Σωρευμένες Αποσβέσεις		182.500

Οι Φορολογικές Αποσβέσεις είναι $1.200.000 \times 10 \% = 120.000$

Η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς οπότε σχηματίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 130.000

Αποθεματικό Αναπροσαρμογής = 500.000

Φορολογικός Συντελεστής X 29%

=Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 145.000

Επομένως η λογιστική εγγραφή είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής	145.000	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		145.000

Από τις φορολογικές Αποσβέσεις οι οποίες είναι 120.000 προκύπτει μια προσωρινή διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας.

$$\begin{aligned}
 & \text{Λογιστικές Αποσβέσεις : } 182.500 \\
 & - \text{ Φορολογικές Αποσβέσεις: } 120.000 \\
 & = \text{ Προσωρινή Διαφορά: } 62500
 \end{aligned}$$

Άρα η αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση είναι $16250 \times 29\% = 18125$

2.18 ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Όταν υπάρχει ενοποίηση επιχειρήσεων με βάση το διεθνή λογιστικό πρότυπο 3, το κόστος της απόκτησης κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων αντίστοιχα που αναλήφθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους την ημέρα της απόκτησης. Όταν η φορολογική βάση των στοιχείων που αποκτήθηκαν δεν επηρεάζεται από την αξία που τυχόν τους αποδίδει η ενοποίηση αλλά εξακολουθούν να είναι ίσα με το κόστος του προηγούμενου κατόχου τότε προκύπτουν προσωρινές διαφορές. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει επηρεάζει την υπεραξία.

2.19 ΥΠΕΡΑΞΙΑ (GOODWILL)

Σύμφωνα με το διεθνή λογιστικό πρότυπο 3 αναγνωρίζεται ως υπεραξία η διαφορά που υπάρχει μεταξύ του κόστους απόκτησης και της εύλογης αξίας των

στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που αποκτώνται. Σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014 ως υπεραξία καθορίζεται η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση του συνόλου ή ενός μέρους μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικευμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Οι περισσότερες φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία με αποτέλεσμα να δημιουργείται μια διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της φορολογικής βάσης η οποία είναι ως επί το πλείστον μηδενική. Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία.

Αν ποτέ υπάρξει αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας ως υπολειμματικού ποσού και ξανά την αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογίας που θα οδηγήσει με την σειρά της σε νέα μεταβολή της υπεραξίας. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται μόνο στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

2.20 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ & ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες μπορεί να διαφέρει από την φορολογική τους βάση λόγω αδιανέμητων κερδών, μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος σε περίπτωση διαφορετικής χώρας και λόγω μείωσης της λογιστικής αξίας της επένδυσης στο ανακτήσιμο ποσό της.

Η οικονομική οντότητα σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12, πρέπει να καταλαβαίνει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές από την στιγμή που ικανοποιούνται και γίνονται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- ✓ Η μητρική εταιρεία, είτε η επενδύτρια εταιρεία ή το μέλος της κοινοπραξίας να είναι σε θέση να ελέγξει το χρονικό σημείο αναστροφής της προσωρινής διαφοράς.
- ✓ Να πιθανολογείται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

Η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές εφόσον πιθανολογείται ότι:

- ✓ Η προσωρινή διαφορά θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.
- ✓ Θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος για το οποίο η προσωρινή διαφορά θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί

2.21 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (στοιχεία ενεργητικού) θα πρέπει να επιμετρούνται στο ποσό που αναμένεται ότι θα πληρωθούν στις φορολογικές αρχές βάση των φορολογικών συντελεστών που έχουν θεσπιστεί. Όταν ισχύουν κλιμακωτοί φορολογικοί συντελεστές η επιμέτρηση γίνεται χρησιμοποιώντας έναν μέσο συντελεστή. Έτσι για παράδειγμα αν σε περίπτωση που η επιχείρηση γνώριζε τη μεταβολή του φορολογικού συντελεστή από 29% σε 30% σε μια μεταγενέστερη χρονική περίοδο τότε οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις κατά την σύνταξη των τρεχόντων οικονομικών καταστάσεων θα υπολογίζονται με 30% καθώς θα είναι ο συντελεστής όπου θα ισχύει όταν η απαίτηση ή υποχρέωση θα διακανονιστεί. Κάθε επιχείρηση πρέπει να ελέγχει την λογιστική αξία του αναβαλλόμενου φορολογικού στοιχείου και να επανεξετάζεται στο τέλος της χρήσης.

Μελέτη περίπτωσης

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ Α.Ε κατέχει στις 31/12/2016 μηχάνημα με λογιστική αξία 6.000 και φορολογική βάση 5.000. Στις 31/12/2017 πραγματοποιούνται οι ακόλουθες αλλαγές: 1) η λογιστική αξία είναι 5.000 και η φορολογική βάση είναι 4.500 και 2) ο φορολογικός συντελεστής από 29% το 2016 μεταβάλλεται σε 26% το 2017.

Το 2016 η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση οπότε η επιχείρηση θα αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Περιγραφή	Ποσά
Λογιστική Αξία	6.000
Φορολογική Βάση	5.000
Διαφορά	1.000
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	$290 = 1000 \times 29\%$

Το 2017 η αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση είναι 130

Περιγραφή	Ποσά
Λογιστική Αξία	5.000
Φορολογική Βάση	4.500
Διαφορά	500
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2017	$130 = 500 \times 26\%$

Περιγραφή	Ποσά
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2016	290
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 2017	130
Διαφορά	160

Η διαφορά θα πρέπει να πιστωθεί στα Κέρδη ή στις ζημιές της χρήσης.

Περιγραφή	Ποσά
Μείωση διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης από 1000 σε 500	$130 = 500 \times 26\%$
Μείωση φορολογικού συντελεστή 4%	$40 = (290 \times 0,04) / 0,29$
Διαφορά	170

Η μεταβολή αυτή του φορολογικού συντελεστή από 29% σε 26% καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στη Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να αναφερθεί στις γνωστοποιήσεις.

2.22 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, οι οποίες ακολουθούν τις Οικονομικές Καταστάσεις μιας Επιχείρησης, θα πρέπει να γνωστοποιούνται με ξεχωριστό τρόπο τα σημαντικά ποσά, που προκύπτουν από τα έσοδα ή έξοδα φόρου.

Τα έσοδα ή έξοδα φόρων μπορεί να είναι:

- ➔ Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου, που αφορά τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών
- ➔ Ο τρέχων φόρος, που σχετίζεται με τη χρήση
- ➔ Οποιαδήποτε προσαρμογή, που αναγνωρίζεται στην περίοδο για τρέχοντες φόρους παλαιότερων περιόδων
- ➔ Το ποσό της ωφέλειας, το οποίο προκύπτει από φορολογική ζημιά, που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης χρήσης, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος φόρου έξοδο
- ➔ Το ποσό της ωφέλειας, το οποίο προκύπτει από φορολογική ζημιά, που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο
- ➔ Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου, που αφορά τις μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές και την επιβολή νέων φόρων
- ➔ Τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο, ο οποίος προκύπτει από τη μείωση ή την αναστροφή παλαιότερης μείωσης μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης
- ➔ Το ποσό του φόρου έξοδο/έσοδο, που αφορά τις αλλαγές των λογιστικών λαθών και πολιτικών, που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή την ζημιά της χρήσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ8, επειδή είναι αδύνατο να αναγνωριστούν αναδρομικά

Επιπλέον πρέπει να γνωστοποιούνται τα παρακάτω στοιχεία:

- ➔ Το σύνολο του τρέχοντος φόρου και του αναβαλλόμενου, που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση
- ➔ Συμφωνία αποτελέσματος προ φόρου και φόρων με το φόρο που θα προέκυπτε με την εφαρμογή στα προ φόρων των ισχυόντων συντελεστών

- ➔ Οποιαδήποτε μεταβολή στον ισχύοντα συντελεστή, σε σχέση με προηγούμενες χρήσεις
- ➔ Πίνακας κατά κατηγορία στοιχείων του Ισολογισμού, με ανάλυση των αναβαλλόμενων φόρων έναρξης, λήξης και των μεταβολών χρήσης
- ➔ Για δραστηριότητες, που έχουν διακοπεί, το έξοδο ή έσοδο φόρου από τη διακοπή και ο φόρος εισοδήματος από τη διακοπείσα δραστηριότητα
- ➔ Σχετικά με τα μερίσματα, αν έχουν ανακοινωθεί και δεν έχουν λογιστεί, ο φόρος που αντιστοιχεί. Αν πρόκειται να μοιραστούν αλλά δεν έχουν λογιστεί οι υποχρεώσεις για φόρο, το ποσό που προβλέπεται να είναι ή απλή αναφορά σε περίπτωση αδυναμίας υπολογισμού
- ➔ Αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι μεγαλύτερες από τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, το ποσό της διαφοράς και η αιτιολογία του συμψηφισμού τους
- ➔ Η αιτιολογία απαίτησης για ζημιές – το ποσό που λογίστηκε ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και η αιτιολογία συμψηφισμού τους
- ➔ Οι διαφορές φορολογικού ελέγχου, ως ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Σε περίπτωση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης η Επιχείρηση θα πρέπει επιπλέον να γνωστοποιήσει το ποσό της απαίτησης και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή της όταν συντρέχουν οι παρακάτω δύο λόγοι:

- ◆ Όταν η χρησιμοποίησή της εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, εκτός από τα κέρδη που προκύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών
- ◆ Όταν η επιχείρηση παρουσίασε ζημιά, στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη χρήση στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία, στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση

2.23 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα νέα λογιστικά πρότυπα ψηφίστηκαν με τον νόμο 4308/2014 και ήρθαν να αντικαταστήσουν το παλιό ΕΓΛΣ. Η εφαρμογή των ΕΛΠ τηρείται από όλα τα νομικά πρόσωπα. Εξαιρέση αποτελούν αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα ΕΛΠ επέφεραν σημαντικές αλλαγές στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών, στην τήρηση των λογιστικών αρχείων και στη διατύπωση των οικονομικών καταστάσεων. Οι αλλαγές που επέφεραν είναι:

- Δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τους.
- Κατάργηση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Οι Οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζονται με συγκεκριμένα υποδείγματα βάση του νόμου
- Κατάρτιση Κατάστασης Χρηματοροών για τις μεγάλες Οντότητες
- Αναγνώριση πολιτικών αλλαγών
- Δυνατότητα καθοδήγησης από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων βασίζεται σε μια από τις τέσσερις κατηγορίες που παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

Κατηγορίες οντοτήτων	Μ.Ο προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικού	κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)			≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)			> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β, δηλ. ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ (κατά μετοχές), ΙΚΕ και ΟΕ, ΕΕ που όλοι οι εταίροι τους είναι νομικά πρόσωπα	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β, δηλ. ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ (κατά μετοχές), ΙΚΕ και ΟΕ, ΕΕ που όλοι οι εταίροι τους είναι νομικά πρόσωπα	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Κατηγορίες οντοτήτων		Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	Βιβλία	
			Υποχρεωτικά	Προαιρετικά
Πολύ μικρές	Όλες	<p>Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης Προσάρτημα</p> <p><u>Η εναλλακτικά</u> Συνοπτικό Ισολογισμό Συνοπτικά Αποτελέσματα Χρήσης</p>	Διπλογραφικά	
	Μόνο όσες υπάγονται στο άρθρο 1, παρ.2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική)	<p>Όπως τα παραπάνω</p> <p><u>Η εναλλακτικά</u> Μόνο Αποτελέσματα Χρήσης</p>	Απλογραφικά	Διπλογραφικά
Μικρές (όλες)		<p>Ισολογισμός Αποτελέσματα Χρήσης Προσάρτημα</p>	Διπλογραφικά	
Μεσαίες (όλες)		<p>Όπως τα παραπάνω επιπλέον Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων</p>	Διπλογραφικά	
Μεγάλες (όλες)		<p>Όλα όσα υποχρεούνται οι μεσαίες Πλέον Κατάσταση Χρηματοροών</p>	Διπλογραφικά	

2.24 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ

Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	Κατηγορία Μεγέθους				
	Πολύ μικρές				
	άρθρο 1 παρ. 2.γ	άρθρο 1 παρ. 2.α & 2.β	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
Κατάσταση αποτελεσμάτων	√	√	√	√	√
Προσάρτημα	√	√	√	√	√
Ισολογισμός		√	√	√	√
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				√	√
Κατάσταση Χρηματοροών					√

2.25 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του νόμου 4308/2014 εισάγεται για πρώτη φορά η δυνατότητα οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν και να αναγνωρίζουν προαιρετικά Αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων, που προκύπτουν ως αποτέλεσμα από αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους ή από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, η παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και η γνωστοποίηση των πληροφοριών αφορούν τους φόρους εισοδήματος θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης όταν αυτές κάνουν διαθέσεις προς την εταιρία που υποκύπτει στα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ - ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

Στο κεφάλαιο “ επισκόπηση βιβλιογραφίας – διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 “ παρουσιάζεται η εξέταση των άρθρων της διεθνούς βιβλιογραφίας , που αναγράφονται μελέτες σχετικά με την επίδραση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών και κυριότερα του Δ.Λ.Π 12 και τις συνέπειες αυτού.

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

Επιπλέον οι Tsalavoutas και Evans(2010) σε έρευνα που διενήργησαν σχετικά την επίδραση της μετάβασης στα Δ.Λ.Π στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών και εστίασαν κυρίως στα κέρδη, στην καθαρή θέση, στην μόχλευση και στην ρευστότητα .Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. είχε θετική επίδραση στο κεφάλαιο και στα καθαρά κέρδη ενώ όσον αφορά τη μόχλευση και τη ρευστότητα ο αντίκτυπος ήταν αρνητικός.

Και τέλος οι Pazarskis et al.(2011) είχαν ως σκοπό να συγκρίνουν την επίδραση των Δ.Λ.Π. κατά το έτος έγκρισης τους από την Ε.Ε.(2002) και κατά το έτος επίσημης εφαρμογής τους(2005).Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι δεν υπήρχε καμία επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων του δείγματος μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. διότι δεν υπήρχε κάποια σημαντική στατιστική μεταβολή. Αντίθετα, με την εξέταση του ίδιου δείγματος επιχειρήσεων, για περίοδο τριών ετών πριν την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π και τριών ετών μετά αυτής, οι δείκτες Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους προ τόκων και Φόρων και Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων προς Ίδια Κεφάλαια εμφανίζουν μια καλύτερη απόδοση που οδηγεί σε μια θετική επίδραση λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Όσον αφορά την αναβαλλόμενη φορολογία σε εργασία τους οι Badertcher et al.(2009) συμπέραναν παραποίηση των χρηματοοικονομικών τους ότι, οι εταιρείες με στόχο την καταστάσεων χρησιμοποιούν τους αναβαλλόμενους φόρους.

Οι Noor et al.(2007) , με έρευνα που πραγματοποίησαν σε ένα δείγμα εταιριών έδειξαν ότι η αναβαλλόμενη φορολογία έχει διπλή σημασία, καθώς στο δείγμα έλεγχου παρατηρήθηκε ότι εμφανιζόταν όλο και μεγαλύτερες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος, ώστε να υπάρχει η δυνατότητα να αναγνωρίζουν συνεχώς μεγαλύτερα ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και συμπέραναν, ότι η αναβαλλόμενη φορολογία μπορεί να αποτελέσει ένα μέσο παραποίηση των αποτελεσμάτων αλλά και ένα εργαλείο ένδειξης πιθανής χειραγώγησης αποτελεσμάτων

Ακόμη,οι Dhaliwal et al.(2004) διαπίστωσαν ότι η αναβαλλόμενη φορολογία δίνει την τελευταία ευκαιρία για διαχείριση των κερδών καθώς ο φόρος-έξοδο είναι ένας από τους τελευταίους λογαριασμούς που κλείνουν πριν από την ανακοίνωση των κερδών.

Στην έρευνα του ο Sansing (1998) με ένα μοντέλο εταιρικών επενδύσεων διαπίστωσε ότι στην περίπτωση που οι δηλωθείσες αναβαλλόμενες υποχρεώσεις δεν αντιστρέφονται ποτέ οι αναβαλλόμενοι φόροι είναι μια πραγματική οικονομική επιβάρυνση και η αξία τους είναι ίση με το ποσό που αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις πολλαπλασιαζόταν με ένα κλάσμα, του οποίου ο αριθμητής είναι το ποσοστό απόσβεσης του φόρου και παρονομαστής το άθροισμα του ποσοστού απόσβεσης του φόρου και του κόστους κεφαλαίου. Και αν η επιχείρηση εφαρμόσει τη στρατηγική επανεπένδυσης όπου οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις δεν αντιστρέφονται, η διαφορά μεταξύ φορολογικής και λογιστικής απόσβεσης μειώνεται με την πάροδο του χρόνου , καθώς η φορολογική βάση του στοιχείου σταδιακά αποκλίνει από το κόστος αντικατάστασής του.

Με την πρόσφατη μελέτη τους οι Chang et al.(2009) τεκμηριώνουν μια θετική συσχέτιση μεταξύ των αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και της αξίας της επιχείρησης. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις απεικονίζουν τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές και το υπόλοιπο των μη αναγνωρισμένων φορολογικών απαιτήσεων παρέχει αρνητικό σήμα στην αγορά για την μελλοντική κερδοφορία των επιχειρήσεων.

Οι Lynn et al.(2008) , απέδειξαν την ύπαρξη θετικής συσχέτισης ανάμεσα στο μέγεθος του αναβαλλόμενου φόρου μιας επιχείρησης και στις τιμές των μετοχών της. Επιπλέον, υπογράμμισαν ότι οποιαδήποτε αλλαγή στην αξία της αναβαλλόμενης φορολογίας παρέχει στοιχειώδη πληροφορίες χρήσιμες για τους επενδυτές.

Συμπληρωματικά των συμπερασμάτων που προκύπτουν από το παραπάνω άρθρο οι Geunther και Sansing(2000) ,με τη χρήση αναλυτικών μοντέλων κατέληξαν στο ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μετατρέπουν τη λογιστική αξία των υποκείμενων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε εκτιμήσεις ως αναφορά τις ταμειακές ροές μετά φόρων, στις οποίες βασίζεται η

αγοραία αξία της επιχείρησης. Επιπλέον συμπέραναν ότι η αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που σχετίζεται με τα κόστη, τα οποία λογίζονται για λογιστικούς και όχι φορολογικούς σκοπούς, εξισώνεται με τη λογιστική τους αξία. Η τυχόν διαφορά που προκύπτει μεταξύ της λογιστικής και της αγοραίας αξίας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων αντανακλά και τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική και στη αγοραία αξία των αντίστοιχων υποχρεώσεων. Τέλος διαπίστωσαν ότι αναμενόμενος χρόνος αναστροφής των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων δεν έχει καμιά επίδραση στην η αξία της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τους Jung και Pulhiam(2006) , οι αλλαγές στην εκτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων έχει ως αντίκτυπο την αναγνώριση μελλοντικών πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων κάνοντας τις πιο πληροφοριακές για τους επενδυτές αλλά μπορεί να γίνουν και λιγότερο πληροφοριακές αν η διοίκηση χρησιμοποιήσει αυτές τις εκτιμήσεις για τη διαμόρφωση αποτελέσματος.

Ακομη οι Amir et al.(2001) όπου στην έρευνα τους αναφέρουν ότι “οι αναβαλλόμενοι φόροι προσθέτουν αξία επειδή αντιπροσωπεύουν την αναβολή της καταβολής των φόρων, οπότε η αξία τους είναι η καθαρή παρούσα αξία των φορολογικών ελαφρύνσεων” και υποστηρίζουν ότι το ποσοστό επανεπένδυσης δεν έχει καμιά επίδραση στην αξία της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, ενώ το ποσοστό αναστροφής των αναβαλλόμενων φόρων παίζει σημαντικό ρόλο στην αγοραία αξία τους.

Οι Kumar και Visvanathan,(2003), στη μελέτη τους ερεύνησαν την επιρροή που είχε η γνωστοποίηση των αλλαγών αποτίμησης στην αναβαλλόμενη φορολογία στην αξιολόγηση της επιχείρησης από τους επενδυτές. Τα αποτελέσματα τους απέδειξαν ότι οι γνωστοποιήσεις για μεταβολές στην αναβαλλόμενη φορολογία παρέχουν επιπρόσθετες πληροφορίες από αυτές που δημοσιεύονται στις οικονομικές καταστάσεις όπου οι επενδυτές τις χρησιμοποιούν ώστε να αντλήσουν πληροφορίες αναφορικά με τη μελλοντική κερδοφορία της εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 ΚΑΙ ΟΙ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΕΣ ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΤΩΝ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

4.1 ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός της παρούσας έρευνας είναι η διερεύνηση της επίδρασης της αναβαλλόμενης φορολογίας στην χρηματιστηριακής τιμής. Ο στόχος είναι η εξέταση κατά πόσον υπάρχει θετική συσχέτιση καθώς και το είδος αυτής μεταξύ των αντίστοιχων μεταβολών της χρηματιστηριακής τιμής των εισηγμένων εταιριών και των ποσοστιαίων μεταβολών της αναβαλλόμενης φορολογίας. Ο κλάδος των εταιριών ανήκει στον ξενοδοχειακό κλάδο και ο αριθμός των εταιριών προς εξέταση είναι τέσσερις . Οι εταιρίες αυτές είναι οι :

- ΛΑΜΨΑ ΑΕ
- ΓΕΚΕ ΑΕ
- ΑΣΤΗΡ ΠΑΛΛΑΣ ΒΟΥΛΙΑΓΜΕΝΗΣ ΑΞΕ
- ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΕ

Οι συγκεκριμένες εταιρίες είναι υπόχρεες στην εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών προτύπων από το 2005. Τα δεδομένα της έρευνας αποτελούνται από τις τιμές των μετοχών την 31^η Δεκεμβρίου και αφετέρου από τα ποσά που καταρτίζονται στους λογαριασμούς αναβαλλόμενης φορολογίας στους Ισολογισμούς των εταιριών. Το χρονικό εύρος των δεδομένων εκτείνεται από το 2004 έως και το 2015. Ο λόγος της επιλογής αυτού του εύρους είναι ότι η εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών προτύπων για τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο ξεκίνησε την 1.1.2015. Έτσι τα στοιχεία της αναβαλλόμενης φορολογίας ήταν διαθέσιμα μόνο για την παραπάνω περίοδο.

Η σχέση μεταξύ των μεταβλητών που πρόκειται να αναλύσουμε θα εξεταστεί με τον υπολογισμό του συντελεστή Pearson και τον συντελεστή Spearman. Ο συντελεστής Pearson καταδεικνύει την ένταση της σχέσης μεταξύ δύο μεταβλητών ως εξής. Το είδος γίνεται αντιληπτό από το πρόσημο του συντελεστή. Εάν είναι θετικό υπάρχει θετική συσχέτιση εάν είναι αρνητικό υπάρχει αρνητική συσχέτιση. Ο βαθμός του συντελεστή κυμαίνεται από 0 έως 1 . Εάν ο συντελεστής είναι 1 τότε έχουμε απόλυτη θετική συσχέτιση. Αντίθετα εάν έχουμε -1 έχουμε απόλυτη αρνητική συσχέτιση. Ο γενικός τύπος μέτρησης του συντελεστή είναι ο παρακάτω.

$$r = \frac{\sum(X-\mu)(Y-\mu)}{N\sigma_{xy}}$$

Οι τιμές X και Y αναφέρονται στα μεγέθη που επιθυμούμε να συγκρίνουμε. Οι τιμές μ είναι ο μέσος όρος των τιμών X και Y. Η εξέταση του συντελεστή Pearson θα γίνει με το excel .

Η χρηματιστηριακή τιμή και των 4 ξενοδοχείων περιγράφεται παρακάτω.

Variable	Obs	Mean	Std. Dev	Min	Man	
Χρηματιστηριακή τιμή	47	9.387021	5.623921	1.48	20.81	

1. η μέση χρηματιστηριακή τιμή των εταιριών του δείγματος 47 είναι της τάξης των 9,38 ευρώ.
2. Η χρηματιστηριακή τιμή κάθε εταιρίας αποκλίνει κατά μέσο όρο από τη μέση χρηματιστηριακή τιμή κατά 5,62 ευρώ
3. Η μικρότερη χρηματιστηριακή τιμή είναι 1,48 ευρώ και η μεγαλύτερη είναι 20,81 ευρώ.

4.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε.

ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΕ						
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ						
ΕΤΗ	ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΑΞΙΑ	%ΜΤΒ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	%ΜΤΒ	ΑΦΥ	ΑΦΑ
2004	9,98		-3.190.000,00	%ΜΤΒ	-	8.530,00
2005	9,20	-7,82%	-377.000,00	-88,18%	-	8.152,00
2006	10,96	19,13%	-568.000,00	50,66%	-	4.635,00
2007	15,98	45,80%	-1.003.000,00	76,58%	-	3.632,00
2008	15,78	-1,25%	6.593.000,00	-757,33%	-	9.512,00
2009	13,64	-13,56%	-348.000,00	-105,28%	-	9.163,00
2010	14,00	2,64%	-577.000,00	65,80%	-	8.586,00
2011	14,00	0,00%	362.000,00	-162,74%	-	8.948,00
2012	13,00	-7,14%	715.000,00	97,51%	-	9.605,00
2013	8,25	-36,54%	3.113.000,00	335,38%	-	12.705,00
2014	7,25	-12,12%	-272.000,00	-108,74%	-	12.554,00
2015	5,64	-22,21%	1.138.000,00	-518,38%	-	13.692,00

X	Y	X-mean	Y-mean	XY	X ²	Y ²
-0,0782	-0,8818	-0,0481	0,1316	-0,0063	0,0023	0,0173
0,1913	0,5066	0,2214	1,5200	0,3365	0,0490	2,3103
0,4580	0,7658	0,4881	1,7792	0,8684	0,2382	3,1655
-0,0125	-7,5733	0,0176	-6,5599	-0,1152	0,0003	43,0325

-0,1356	-1,0528	-0,1055	-0,0394	0,0042	0,0111	0,0016
0,0264	0,6580	0,0565	1,6714	0,0944	0,0032	2,7935
-	-1,6274	0,0301	-0,6140	-0,0185	0,0009	0,3770
-0,0714	0,9751	-0,0413	1,9885	-0,0822	0,0017	3,9541
-0,3654	3,3538	-0,3353	4,3672	-1,4645	0,1125	19,0723
-0,1212	-1,0874	-0,0911	-0,0740	0,0067	0,0083	0,0055
-0,2221	-5,1838	-0,1920	-4,1704	0,8009	0,0369	17,3924
Μέσος Όρος	Μέσος Όρος			sum		
-0,03	-1,01	-	-	0,42429	0,46441	92,12197

Ο συντελεστής Pearson είναι $r = \frac{\sum(X-\mu)(Y-\mu)}{N\sigma_{XY}}$ οπότε $r=0.06$

Οι παρατηρήσεις μας είναι $n = 11$ επομένως οι βαθμοί ελευθερίας είναι $n-2 = 9$. Και από τους πίνακες για βαθμούς ελευθερίας 9 έχω $Df = 0.602$

Άρα η συσχέτιση δεν είναι στατιστικά σημαντική. Έτσι η ποσοστιαία μεταβολή της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν παρουσιάζει δυνατή συσχέτιση με την χρηματιστηριακή τιμή.

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0,064868496
R Τετράγωνο	0,004207922
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,106435642
Τυπικό σφάλμα	0,22667947
Μέγεθος δείγματος	11

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	1	0,001954186	0,001954186	0,03803133	0,849711648
Υπόλοιπο	9	0,46245224	0,051383582		
Σύνολο	10	0,464406425			

	Συντελεστές	STD	T	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%
Τεταγμένη επί την αρχή	-0,025396243	0,072415748	-0,3507005	0,7338817	0,189212045	- 0,13841956
Μεταβλητή X 1	0,00460576	0,023617319	0,19501623	0,8497116	0,048820326	0,058031847

Για διάστημα εμπιστοσύνης $\alpha = 0,05$, η τιμή P είναι μεγαλύτερη από 0,05. $P > 0,05$ οπότε η σχέση μεταξύ της ποσοστιαίας μεταβολής της χρηματιστηριακής τιμής και της ποσοστιαίας μεταβολής της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι στατιστικά μη σημαντική

4.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΣΤΗΡ ΠΑΛΛΑΣ ΒΟΥΛΙΑΓΜΕΝΗΣ Α.Ε.Ε

ΑΣΤΗΡ ΠΑΛΛΑΣ ΒΟΥΛΙΑΓΜΕΝΗΣ ΑΕΕ						
ΕΤΗ	ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΑΞΙΑ	% ΜΤΒ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	% ΜΤΒ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	
					ΑΦΥ	ΑΦΑ
2004	6,24		-210.000,00		80.000,00	692.000,00
2005	6,76	8,33%	-20.000,00	-90,48%	71.000,00	664.000,00

2006	7,03	3,99%	5.749.000,00	-28845,00%	87.000,00	6.429.000,00
2007	6,64	-5,55%	2.473.000,00	-56,98%	87.000,00	8.902.000,00
2008	3,48	-47,59%	-1.712.000,00	-169,23%	78.000,00	7.258.000,00
2009	3,40	-2,30%	-2.159.000,00	26,11%	58.000,00	5.079.000,00
2010	1,95	-42,65%	-	-100,00%	-	4.369.000,00
2011	1,48	-24,10%	-3.073.000,00	0%	-	1.296.000,00
2012	3,49	135,81%	-319.000,00	-89,62%	-	977.000,00
2013	3,93	12,61%	-55.000,00	-82,76%	-	922.000,00
2014	3,48	-11,45%	-251.000,00	356,36%	-	671.000,00
2015	3,59	3,16%	-365.000,00	45,42%	-	306.000,00

X	Y	X-mean	Y-mean	XY	X^2	Y^2
0,0833	-0,9045	0,0558	25,0997	1,4003	0,0031	629,9954
0,0399	-288,4500	0,0124	-262,4458	-3,2519	0,0002	68.877,7932
-0,0555	-0,5698	-0,0830	25,4344	-2,1113	0,0069	646,9092
-0,4759	-1,6923	-0,5034	24,3119	-12,2388	0,2534	591,0689
-0,0230	0,2611	-0,0505	26,2653	-1,3266	0,0026	689,8665
-0,4265	-0,6980	-0,4540	25,3062	-11,4892	0,2061	640,4042
-0,2410	3,7132	-0,2685	29,7174	-7,9794	0,0721	883,1244
1,3581	-0,8962	1,3306	25,1080	33,4085	1,7705	630,4121

0,1261	-0,8276	0,0986	25,1766	2,4822	0,0097	633,8616
-0,1145	3,5636	-0,1420	29,5678	-4,1989	0,0202	874,2553
0,0316	0,4542	0,0041	26,4584	0,1082	0,0000	700,0474
Μέσος Όρος	Μέσος Όρος			sum		
0,03	-26,00	0,00	0,00	-5,19700	2,34473	75.797,73825

Ο συντελεστής Pearson είναι $r = \frac{\sum(X-\mu)(Y-\mu)}{N\sigma_{X\sigma_Y}}$ οπότε $r = -0,01$

Οι παρατηρήσεις μας είναι $n = 11$ επομένως οι βαθμοί ελευθερίας είναι $n-2 = 9$. Και από τους πίνακες για βαθμούς ελευθερίας 9 έχω $Df = 0.602$

Άρα η συσχέτιση δεν είναι στατιστικά σημαντική. Έτσι η ποσοστιαία μεταβολή της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν παρουσιάζει δυνατή συσχέτιση με την χρηματιστηριακή τιμή.

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0,01232759
R Τετράγωνο	0,000151969
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-
Τυπικό σφάλμα	0,510377775
Μέγεθος δείγματος	11

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	1	0,000356327	0,000356327	0,00136793	0,971303876
Υπόλοιπο	9	2,344369262	0,260485474		
Σύνολο	10	2,344725589			

	Συντελεστές	std	T	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,025726139	0,161258743	0,159533295	0,8767716	0,339066481	0,390518759
Μεταβλητή X 1	-6,8564E-05	0,001853803	0,036985581	0,97130388	0,004262158	0,00412503

Για επίπεδο εμπιστοσύνης $\alpha = 0,05$. Η τιμή P είναι μεγαλύτερη από 0,05 . Επομένως η σχέση μεταξύ της ποσοστιαίας μεταβολής της χρηματιστηριακής τιμής και της ποσοστιαίας μεταβολής της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι στατιστικά μη σημαντική.

4.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΕΚΕ ΑΕ

ΓΕΚΕ ΑΕ						
ΕΤΗ	ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΑΞΙΑ	% ΜΤΒ	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	% ΜΤΒ	ΑΦΥ	ΑΦΑ
2004	4,53		146.793,02		31.869,69	-
2005	5,08	12,14%	254.314,97	73,25%	283.452,97	-
2006	5,52	8,66%	-25.534,45	-110,04%	17.790.233,47	-
2007	5,47	-0,91%	-57.749,66	126,16%	17.732.483,81	-
2008	4,93	-9,87%	-60.555,87	4,86%	15.253.677,60	-
2009	6,13	24,34%	-34.535,63	-42,97%	15.219.141,97	-
2010	5,98	-2,45%	-14.157,00	-59,01%	15.204.984,97	-
2011	5,55	-7,19%	71.866,82	-607,64%	12.254.038,87	-
2012	6,59	18,74%	-36.667,86	-151,02%	11.503.824,30	-
2013	6,67	1,21%	-53.976,00	47,20%	14.917.953,00	-
2014	5,20	-22,04%	111.971,00	-307,45%	14.797.452,00	-
2015	4,29	-17,50%	-106.496,00	-195,11%	15.656.988,00	-

X	Y	X-mean	Y-mean	XY	X^2	Y^2
0,1214	0,7325	0,1167	1,8432	0,2152	0,0136	3,3974
0,0866	-1,1004	0,0819	0,0103	0,0008	0,0067	0,0001
-0,0091	1,2616	-0,0138	2,3723	-0,0327	0,0002	5,6278
-0,0987	0,0486	-0,1034	1,1593	-0,1198	0,0107	1,3440
0,2434	-0,4297	0,2387	0,6810	0,1626	0,0570	0,4638
-0,0245	-0,5901	-0,0292	0,5206	-0,0152	0,0009	0,2710
-0,0719	-6,0764	-0,0766	-4,9657	0,3802	0,0059	24,6582
0,1874	-1,5102	0,1827	-0,3995	-0,0730	0,0334	0,1596
0,0121	0,4720	0,0074	1,5827	0,0118	0,0001	2,5049
-0,2204	-3,0745	-0,2251	-1,9638	0,4420	0,0507	3,8565
-0,1750	-1,9511	-0,1797	-0,8404	0,1510	0,0323	0,7063
Μέσος Όρος	Μέσος Όρος			sum		
0,00	-1,11	-	-	1,12286	0,21130	42,98956

Ο συντελεστής Pearson είναι
$$r = \frac{\sum(X-\mu)(Y-\mu)}{N\sigma_X\sigma_Y}$$
 οπότε $r = 0,37$

Οι παρατηρήσεις μας είναι $n = 11$ επομένως οι βαθμοί ελευθερίας είναι $n-2 = 9$. Και από τους πίνακες για βαθμούς ελευθερίας 9 έχω $Df = 0.602$

Επομένως συμπεραίνουμε ότι ο συντελεστής συσχέτισης παρουσιάζει μια αδύναμη θετική συσχέτιση. Έτσι η ποσοστιαία μεταβολή της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν παρουσιάζει δυνατή συσχέτιση με την χρηματιστηριακή τιμή.

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0,372554862
R Τετράγωνο	0,138797125
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	0,043107917
Τυπικό σφάλμα	0,142194836
Μέγεθος δείγματος	11

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	1	0,029328183	0,029328183	1,45049925	0,259163746
Υπόλοιπο	9	0,181974342	0,020219371		
Σύνολο	10	0,211302525			

	Συντελεστές	std	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%
Τεταγμένη επί την αρχή	0,033674312	0,04917674	0,684760939	0,51074267	-0,077571208	0,144919833
Μεταβλητή X 1	0,026119273	0,02168714	1,204366742	0,25916375	-0,022940451	0,075178996

Για επίπεδο εμπιστοσύνης $\alpha = 0,05$. Η τιμή P είναι μεγαλύτερη από 0,05 . Επομένως η σχέση μεταξύ της ποσοστιαίας μεταβολής της χρηματιστηριακής τιμής και της ποσοστιαίας μεταβολής της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι στατιστικά μη σημαντική.

4.5 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4: ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΛΑΜΨΑ Α.Ε.

ΛΑΜΨΑ ΑΕ						
ΕΤΗ	ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΑΞΙΑ	% MTB	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	% MTB	ΑΦΥ	ΑΦΑ
2004	6,36		431.000,00		350.000,00	713.000,00
2005	7,50	17,92%	503.000,00	16,71%	1.255.000,00	1.164.000,00
2006	13,54	80,53%	430.000,00	-14,51%	1.968.000,00	1.317.000,00

2007	16,98	25,41%	824.000,00	91,63%	1.287.000,00	341.000,00
2008	19,84	16,84%	-3.341.000,00	-505,46%	2.291.000,00	3.152.000,00
2009	20,81	4,89%	-323.000,00	-90,33%	1.046.000,00	1.611.000,00
2010	18,66	-10,33%	418.000,00	-229,41%	1.004.000,00	1.986.000,00
2011	16,90	-9,43%	-902.000,00	-315,79%	2.514.000,00	2.594.000,00
2012	18,00	6,51%	1.303.000,00	-244,46%	4.420.000,00	5.413.000,00
2013	17,98	-0,11%	1.951.000,00	49,73%	4.258.000,00	7.237.000,00
2014	18,00	0,11%	2.087.000,00	6,97%	3.845.000,00	9.092.000,00
2015	17,00	-5,56%	-100.000,00	-104,79%	3.428.000,00	8.518.000,00

X	Y	X-mean	Y-mean	XY	X^2	Y^2
0,1792	0,1671	0,0639	1,3850	0,0886	0,0041	1,9183
0,8053	-0,1451	0,6900	1,0728	0,7403	0,4762	1,1509
0,2541	0,9163	0,1388	2,1342	0,2963	0,0193	4,5549
0,1684	-5,0546	0,0531	-3,8367	-0,2039	0,0028	14,7201
0,0489	-0,9033	-0,0664	0,3146	-0,0209	0,0044	0,0990
-0,1033	-2,2941	-0,2186	-1,0762	0,2352	0,0478	1,1582
-0,0943	-3,1579	-0,2096	-1,9400	0,4065	0,0439	3,7635
0,0651	-2,4446	-0,0502	-1,2267	0,0615	0,0025	1,5047
-	0,4973	-0,1164	1,7152	-0,1996	0,0135	2,9420
0,0011	0,0697	-0,1142	1,2876	-0,1470	0,0130	1,6580
-0,0556	-1,0479	-0,1709	0,1700	-0,0290	0,0292	0,0289

Μέσος Όρος	Μέσος Όρος			sum		
0,12	-1,22	-	0,00	1,22806	0,65671	33,49850

Ο συντελεστής Pearson είναι
$$r = \frac{\sum(X-\mu)(Y-\mu)}{N\sigma_{XY}}$$
 οπότε $r = 0,26$

Οι παρατηρήσεις μας είναι $n = 11$ επομένως οι βαθμοί ελευθερίας είναι $n-2 = 9$. Και από τους πίνακες για βαθμούς ελευθερίας 9 έχω $Df = 0.602$

Άρα η συσχέτιση δεν είναι στατιστικά σημαντική. Έτσι η ποσοστιαία μεταβολή της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν παρουσιάζει δυνατή συσχέτιση με την χρηματιστηριακή τιμή.

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0,261829376
R Τετράγωνο	0,068554622
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0,034939308
Τυπικό σφάλμα	0,260702485
Μέγεθος δείγματος	11

ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	1	0,045020696	0,045020696	0,662402344	0,43671606
Υπόλοιπο	9	0,611692072	0,067965786		
Σύνολο	10	0,656712767			

	Συντελεστές	std	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%
Τεταγμένη επί της αρχή	0,159903526	0,095855388	1,668174617	0,129626274	-0,056936427	0,376743478
Μεταβλητή X 1	0,036660082	0,045043538	0,813881038	0,43671606	-0,065235481	0,138555645

Για επίπεδο εμπιστοσύνης $\alpha = 0,05$. Η τιμή P είναι μεγαλύτερη από 0,05 . Επομένως η σχέση μεταξύ της ποσοστιαίας μεταβολής της χρηματιστηριακής τιμής και της ποσοστιαίας μεταβολής της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι στατιστικά μη σημαντική.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σύμφωνα με όσα παρατέθηκαν παραπάνω μπορούμε να εκφράσουμε την άποψη ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν διαφοροποιήσει τον τρόπο χειρισμού των οικονομικών καταστάσεων. Με την ένταξη των ΔΛΠ έγινε διαχωρισμός των οικονομικών καταστάσεων από την φορολογία. Η εφαρμογή του ΔΛΠ 12 είχε θετικά αποτελέσματα ως προς την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ότι έχει να κάνει με την κερδοφορία της επιχείρησης.

Ακόμα, η υιοθέτηση του ΔΛΠ 12 περιορίζει καταστάσεις παραπληροφόρησης του επενδυτικού κοινού εξασφαλίζοντας αντιθέτως διασφάλιση ως προς την εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος μελλοντικές μελέτες θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε περισσότερα συμπεράσματα μιας και οι παρατηρήσεις που χρησιμοποιήσαμε στην έρευνα ήταν πολύ λίγες λόγω του ότι τα χρόνια όπου οι εταιρίες εφαρμόζουν Διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι μόλις δώδεκα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007 global training Δρ . Χρίστος Βλάχος , Λουκάς Λουκά
2. Σύγχρονη λογιστική 2014 σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα διεθνή λογιστικά πρότυπα Πατατούκας Κυριάκος , Μπατσινίλας Επαμεινώνδας
3. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς 2015 ειδικά θέματα Νεγκάκης Ι. Χρήστος
4. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς 2015 θεωρία και εφαρμογές Νεγκάκης Ι. Χρήστος
5. Εισαγωγή στη οικονομετρία Χρήστου Γεωργίου
6. Pazarskis M., Alexandrakis A., Notopoulos P., Kydros D. (2011), “IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector”, MIBES Transactions
7. Tsalavoutas I. and Evans L. (2010), “Transition to IFRS in Greece: Financial statement effects and auditor size”, Managerial Auditing

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Harrington C., Smith W., Trippeer D., (2012), Deferred tax assets and liabilities: tax benefits, obligations and corporate debt policy, Journal of Finance and Accountancy
2. Grant Thornton 2009 διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφορησης
3. Desai M. A., Dharmapala D. (2006), “Earnings Management and Corporate Tax Shelters”, Working Paper, Harvard Business School.
4. Dhaliwal, D., C. Gleason and L. Mills. (2004), “Last Chance Earnings Management. Using the Tax Expense to Achieve Earnings Targets”, Contemporary Accounting Research.

5. Badertcher B.A., Philips J.D., Pincus M., and Rego S. (2009), “Earnings Management Strategies and the Trade - Off between Tax Benefits and Detection Risk: To Conform or Not to Conform?”, Accounting Review
6. Noor R., Mastuki N. and Aziz Z. (2007), Earnings management and deferred tax”, Malaysian Accounting Review
7. Chang, C., Herbohn, K. and Tutticci, I. (2009), “Market's perception of deferred tax accruals”, Accounting & Finance
8. Sansing R. (1998), “Valuing the deferred tax liability”, Journal of Accounting Research
9. Geunther D. and Sansing R. (2000), “Valuation of the firm in the presence of temporary book – tax differences: The role of deferred tax assets and liabilities”, The Accounting Review
10. Amir E., Kirschenheiter M. and Willard K. (2001), “The Aggregation and Valuation of Deferred Taxes”, Review of Accounting Studies
11. Lynn, S.G., Seethamraju, C., and Seetharaman, A., (2008) “Incremental Value Relevance of Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the United Kingdom”, Journal of American Taxation Association
12. Kumar, Krishna R. and Gnanakumar Visvanathan (2003), “The information content of the deferred tax valuation allowance”, The Accounting Review
13. Jung D. and Pulliam D., “Predictive Ability of the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets” Academy of Accounting and Financial Studies Journal

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. www.taxheaven.gr
2. www.wikipedia.gr

3. www.e-forologia.gr
4. www.athex.gr

ΝΟΜΟΙ ΚΑΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Ν. 4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα