

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Μουρτζάκης Ιωάννης AM 10216

Ταχάν Γεώργιος AM10326

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΛΠ12

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Καραμπίνης Νικόλαος

Ηράκλειο
Ιανουάριος, 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον καθηγητή μας κ. Καραμπίνη για την καθοδήγηση και την βοήθεια του σε όλη την διάρκεια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία οφείλει τη δημιουργία της στο γενικότερο ενδιαφέρον που παρατηρείται για την οικονομία τα τελευταία χρόνια, όσον αφορά θέματα που σχετίζονται με την αναβαλλόμενη φορολογία. Η εργασία μας αποτελείται από τρία κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο, γίνεται λόγος για την ιστορική πορεία των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης παγκοσμίως καθώς και για την υιοθέτησή τους από την χώρα μας. Επίσης θα εστιάσουμε και στις διαφορές ανάμεσα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Το δεύτερο κεφάλαιο, αναφέρεται στον ορισμό της φορολογίας εισοδήματος και επικεντρώνει στην φορολογία των νομικών προσώπων.

Στο τρίτο κεφάλαιο, αναλύεται το περιεχόμενο του ΔΛΠ 12 έτσι ώστε να μπορέσουμε να προσεγγίσουμε την αναβαλλόμενη φορολογία ξεκινώντας με τις βασικές έννοιες και τους λογιστικούς χειρισμούς του αναβαλλόμενου φόρου.

ABSTRACT

This graduate thesis was created due to the general interest observed in the economy in recent years, with regard to issues related to deferred taxation. Our work consists of three chapters.

In the first chapter we talk about the historical course of International Financial Reporting Standards worldwide and about their adoption by our country. We will also focus on the differences between International Financial Reporting Standards and Greek Accounting Standards.

The second chapter refers to the definition of income tax and focuses on the taxation of legal persons.

In the third chapter, we analyze the content of IAS 12 so that we can approach deferred taxation starting with the basic concepts and accounting of the deferred tax.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<i>Εισαγωγή</i>	4
Κεφάλαιο Πρώτο	7
1.1 Εισαγωγή	7
1.2 Ιστορική Αναδρομή	8
1.2.1 Τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο	8
1.2.2 Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών πρότυπων (ΔΛΠ) στην Ελλάδα	9
1.2.3 Διαφορές μεταξύ των ΔΠΧΠ και των ΕΛΠ	10
Κεφάλαιο Δεύτερο	13
2.1 Εισαγωγή	13
2.2 Εισαγωγή στην φορολογία εισοδήματος	14
2.2.1 Φορολογία εισοδήματος	14
2.2.2 Φορολογία νομικών προσώπων	15
Κεφάλαιο Τρίτο	17
3.1 Εισαγωγή στο ΔΛΠ 12	17
3.2 Εννοιολογική προσέγγιση της αναβαλλόμενης φορολογίας	18
3.3 Λογιστική αντιμετώπιση αναβαλλόμενης φορολογίας	20
3.3.1 Λογιστικός χειρισμός οριστικών διαφορών	20
3.3.2 Λογιστικός χειρισμός προσωρινών διαφορών	22
3.4 Άλλες περιπτώσεις που δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογία	32
3.5 Ερμηνευτικό περιεχόμενο διερμηνειών	41
3.6 Απεικόνιση της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις	42
3.7 Γνωστοποιήσεις σχετικά με την αναβαλλόμενη φορολογία	43
3.8 Βιβλιογραφία	45

Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 έχει στόχο να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό που πρέπει να ακολουθείται για τους φόρους εισοδήματος. Εν προκειμένω διαβάζοντας άρθρα στον τύπο αλλά και σε διάφορους διαδικτυακούς τόπους μας έκανε να προβληματιστούμε σχετικά με τη έννοια του αναβαλλόμενου φόρου. Η αναβαλλόμενη φορολογία είναι μια έννοια που άρχισε να γίνεται γνωστή στην ελληνική οικονομία κυρίως με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, και αποτελεί μέχρι σήμερα μια όχι και τόσο κατανοητή διαδικασία ως προς την αναγνώριση και τον λογιστικό χειρισμό του αναβαλλόμενου φόρου. Μέσω αυτής της πτυχιακής εργασίας θα γίνει μια αναλυτική αναφορά στην έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και ειδικότερα στο ΔΛΠ 12 ώστε να γίνει περισσότερο κατανοητή.

Πρώτα απ'όλα, γίνεται αναφορά στην ιστορική πορεία των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε όλο τον κόσμο. Αναλυτικότερα, αναφέρεται το πότε και το που δημιουργήθηκαν τα πρότυπα αυτά, από ποιους δημιουργήθηκαν, τα προβλήματα που προέκυψαν και το πως αντιμετωπίστηκαν. Στην συνέχεια είναι αναγκαίο να αναγραφεί η υιοθέτηση αυτών των προτύπων από την χώρα μας και τις δυσκολίες που φυσικά προέκυψαν κατά την υιοθέτησή τους. Προκειμένου να υπάρξει μια πιο σαφής εικόνα στην διαφορετικότητα των δυο προτύπων, τονίζουμε ορισμένες από τις βασικές διαφορές μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης με τα αντίστοιχα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Επιπροσθέτως, αναλύεται το θέμα της φορολογίας εισοδήματος. Θα αναφερθούμε σε ορισμένους βασικούς όρους που σχετίζονται με την φορολογία εισοδήματος, έπειτα στο ποιος την καθορίζει αλλά και στον τρόπο με τον οποίον η φορολογία εισοδήματος προκύπτει. Ακόμη, θα εστιάσουμε στην φορολόγηση των επιχειρήσεων και κατά πόσο υπάρχει σχέση ανάμεσα στην φορολογία με την λογιστική. Όλα αυτά παρέχονται ως γενική γνώση προκειμένου στο τρίτο στάδιο να αναλυθεί και να γίνει κατανοητή η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου. Μετά επισημαίνουμε το περιεχόμενο του ΔΛΠ 12 ως αποτέλεσμα να μπορέσουμε να προσεγγίσουμε την αναβαλλόμενη φορολογία

αρχίζοντας με την ανάλυση βασικών εννοιών οι οποίες είναι πρωτόγνωρες για τα ελληνικά δεδομένα. Στην πορεία αναλύεται και γίνεται διαχωρισμός των μόνιμων διαφορών και των προσωρινών διαφορών με παραδείγματα, έτσι ώστε να ολοκληρωθεί η γνώση γύρω από το θέμα του αναβαλλόμενου φόρου. Τέλος γίνεται αναφορά στους παράγοντες που θα μπορέσουν να δημιουργήσουν αναβαλλόμενο φόρο, χρησιμοποιώντας παραδείγματα και πίνακες ώστε να γίνει πιο κατανοητοί.

Κεφάλαιο Πρώτο

1.1 Εισαγωγή

Το πρώτο κεφάλαιο αποσκοπεί στο να γίνει μία ολική αναφορά γύρω από το θέμα της εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε ευρύτερο επίπεδο. Αρχικά, γίνεται αναφορά σε παλαιότερα έτη όπου υπήρχε η επιτακτική ανάγκη της παγκόσμιας κοινότητας να προβεί στην δημιουργία Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IAS-IFRSs) ώστε να επιτευχθεί συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών σε παγκόσμιο επίπεδο καθώς και εξαιτίας της ανάγκης για παροχή περαιτέρω πληροφόρησης στο επενδυτικό κοινό, επιτυγχάνοντας με αυτόν τον τρόπο μεγαλύτερη διαφάνεια του διαχειριστικού ελέγχου των εταιρειών και την προσέλκυση περισσότερων κεφαλαίων από το εξωτερικό (Taylor & Jones 1999). Στη συνέχεια αναλύεται ο τρόπος υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην Ελλάδα ,προκειμένου να υπάρξει μια σφαιρική πληροφόρηση για την εξέλιξη τους, τον ρόλο τους, αλλά και για τα προβλήματα που προέκυψαν κατά την εφαρμογή τους. Επίσης, γίνεται μια συνοπτική αναφορά στις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

1.2 Ιστορική Αναδρομή

1.2.1 Τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε παγκόσμιο επίπεδο

Τον Ιούνιο του 1973 σημειώθηκε η πρώτη ενέργεια κοινής σύγκλισης των οικονομικών - λογιστικών οργανισμών από διάφορες χώρες και ηπείρους όπως της Αυστραλίας, της Ιρλανδίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γαλλίας, των κάτω χωρών, της Γερμανίας, των ΗΠΑ, του Μεξικού και του Ηνωμένου Βασιλείου με αποτέλεσμα να ιδρυθεί η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee) (PricewaterhouseCoopers 2002). Ο αρχικός σκοπός της ήταν να δημιουργηθούν πρότυπα για όλες τις χώρες και ειδικότερα για εκείνες που δεν διέθεταν. Δυο έτη αφότου ιδρύθηκε η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων εκδόθηκε το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Το 1977, οι οργανισμοί λογιστικής ενέταξαν επίσημα τις διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες τους, υπό τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών (International Financial Accounting Committee). Μόλις λίγα έτη αργότερα 1981, η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (IASB) και η Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) ήρθαν σε συμφωνία ότι η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων θα είχε τον πλήρη έλεγχο σε ό,τι αφορά τον ορισμό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και την έκδοση όλων των εγγράφων συζητήσεων. Την ίδια χρονική στιγμή, τα μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών εισχώρησαν στους κόλπους της Διεθνής Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων. Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκίνησε η προσπάθεια προκειμένου να αναβαθμιστούν τα λογιστικά πρότυπα και η λογιστική τυποποίηση. Το 1995 ύστερα από συμφωνία ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO) εμφανίστηκαν ξανά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτή η επιτροπή είχε σκοπό να δημιουργήσει μια δέσμη ενιαίων λογιστικών προτύπων που θα είναι κοινώς αποδεκτά από τη διεθνή κοινότητα. Από το 1995 μέχρι το 1998, ο συμφωνημένος αριθμός προτύπων σύμφωνα με το πλάνο είχε ολοκληρωθεί από την Διεθνή Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής IASB. Στην διακήρυξη της 30ης Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών μαζί και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν από την IAIS (international association of insurance supervisors), την Basel

committee και το IOSCO (international organization of securities commissions) να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που έθεσε η IASC. Στις 13 Ιουνίου 2000 η επιτροπή έκδοσε ανακοίνωση της έχοντας τον τίτλο :«Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της ΕΕ: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005. Κατόπιν, έναν μήνα αργότερα του ίδιου έτους το Συμβούλιο Ecofin υποστήριξε και επιδοκίμασε την παραπάνω απόφαση ,τονίζοντας την σπουδαιότητα της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων των εταιριών . Επίσης ένα έτος αργότερα ανακοινώθηκε η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδει το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ όσα Πρότυπα που έχει εκδοσει η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) μέσα στην χρονική περίοδο με έναρξη το έτος 1973 και λήξη το έτος 2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα(Noor R. M,2007).

1.2.2 Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ) στην Ελλάδα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν λογιστικές πρακτικές με την μορφή νόμων που αναφέρουν τον τρόπο όπου συγκεκριμένα είδη συναλλαγών και άλλα γεγονότα αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις επιχειρήσεις (Καραγιάννης & Συνεργάτες,2017).

Η υποχρεωτική υιοθέτηση τους στην Ελλάδα ,όπως αναφέρθηκε παραπάνω επήλθε στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών από τον Ιανουάριο του 2005. Η ελληνική νομοθεσία αναφέρθηκε για πρώτη φορά στα ΔΛΠ με τον Ν.2992/2002 και άρθρο 1 όσον αφορά τα μέτρα ενίσχυσης της κεφαλαιαγοράς. Ειδικότερα βασιζόμενοι στις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.3229/2004 προστέθηκε στον Ν.2190/1920 το 15 κεφάλαιο που ορίζει το πως θα εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον ελληνικό χώρο . Βάση όλων των παραπάνω διατάξεων έχουν την υποχρέωση να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ

όλες οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά καθώς και οι θυγατρικές τους. Ειδικότερα οι μητρικές εταιρίες έχουν την υποχρέωση να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ και να καταρτίζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις . Επίσης προαιρετικά οι ανώνυμες εταιρίες μη εισηγμένες ή εταιρίες περιορισμένης ευθύνης έχουν την δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ εφόσον η γενική συνέλευση των μετόχων ή των μελών το έχει αποφασίσει (Καραγιάννης & Συνεργάτες,2017). Η φορολογική νομοθεσία στην Ελλάδα για αρκετά χρόνια μέχρι να εφαρμοστούν τα ΔΛΠ ήταν αρκετά συνδεδεμένη με την δημιουργία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιριών. Όλοι οι λογιστικοί χειρισμοί των εταιριών βασιζόντουσαν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, όπου και ήταν άμεσα συνδεδεμένο με την φορολογική νομοθεσία της χώρας (Ballas ,1994). Με την εισαγωγή των ΔΛΠ αφενός επικεντρώνονται στην πληροφόρηση των επενδυτών και αφετέρου πέτυχαν να απομονώσουν την λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων θεμάτων από την αντίστοιχη φορολογική (Spathis & Georgakoroulou, 2007) . Βασιζόμενοι σε αυτά τα σημαντικά γεγονότα στην ιστορία της λογιστικής, δημιουργήθηκε και το ενδιαφέρον μας για το ΔΛΠ 12 και ειδικότερα για την αναβαλλόμενη φορολογία (Deferred Taxation) όπου και θα αποτελέσει το αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας μας .

1.2.3 Διαφορές μεταξύ των ΔΠΧΠ και των ΕΛΠ

Το 1948 δημιουργήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) , ένα νομοθέτημα το οποίο ρυθμίζει τις οικονομικές σχέσεις των επαγγελματιών και βοήθησε τη λογιστική οργάνωση των εταιριών (PricewaterhouseCoopers,2015). Επί σειρά ετών από το 1954 γινόντουσαν αρκετές προσπάθειες για να δημιουργηθεί ένα λογιστικό σχέδιο, χωρίς

όμως να είναι επιτυχημένο. Έτσι λοιπόν με την ένταξη της Ελλάδας στην ΕΟΚ επιβλήθηκαν σημαντικές υποχρεώσεις προσαρμογής της νομοθεσίας. Ως εκ τούτου, τον Ιανουάριο του 1976 συστήθηκε η Ε' επιτροπή με το Σπύρο Βασιλείου, στη θέση του προέδρου. Αυτή η επιτροπή προσπάθησε να καταρτίσει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) όπου και πέτυχε το έργο της τον Ιούνιο του 1980. Ένα έτος μετά κυκλοφόρησε το ΕΓΛΣ ενώ ήταν προαιρετική η εφαρμογή του μέχρι το 1986. Με την εφαρμογή του ΕΓΛΣ οι μέτοχοι-εταίροι είχαν καλύτερη πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις ενώ οι εταιρείες άλλαξαν τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, διευκολύνοντας και τον έλεγχο τους. Το 2014 με έναν νέο νόμο, τον 4308/2014, καταργήθηκε ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), το ΠΔ 1123/1980 για την εφαρμογή του ΕΓΛΣ, τις λογιστικές διατάξεις του Ν. 2190/1920 καθώς και κάθε προηγούμενη διάταξη και ερμηνεία. Ο στόχος ύπαρξης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) είναι η αντικατάσταση και ένωση όλων των προηγούμενων διατάξεων οδηγίων κι ερμηνειών. Η εισαγωγή των ΔΛΠ δεν θα μεταβάλλει καθόλου τις φορολογικές υποχρεώσεις που μία εταιρεία καλείται να καταβάλει στις φορολογικές αρχές αλλά αλλάζει μόνο ο τρόπος παρουσίαση τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Συγκρίνοντας τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) με τα ΕΛΠ προκύπτουν αρκετές διαφορές. Στην ενότητα αυτή θα γίνει γενική αναφορά στις βασικότερες από αυτές. Αρχικά, η υποχρεωτική εφαρμογή τους δημιουργεί σημαντικά προβλήματα ορισμένες φορές αφού το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στην Ελλάδα είναι διαφορετικό από των άλλων χωρών των Ε.Ε.. Ειδικότερα όσον αφορά το περιεχόμενο και την δομή των οικονομικών καταστάσεων καθορίζονται από τα ΕΛΠ καθώς επίσης παρέχουν και ένα υπόδειγμα αυτών, στις Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης όπου υποχρεούνται να τηρούν. Από την άλλη πλευρά τα Δ.Π.Χ.Π. δεν καθορίζουν κάποιο υπόδειγμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά καθορίζουν τον ελάχιστο αριθμό λογαριασμών που πρέπει να εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπροσθέτως σημαντική διαφορά προκύπτει στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων. Με βάση τα ΔΛΠ τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους με βάση τακτικές εκτιμήσεις από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ

στα ΕΛΠ η αποτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην αξία τιμής κτήσης του παγίου προσαυξημένη με τυχόν υπάρχουσες δαπάνες προσθήκης και βελτιώσεις και μειούμενη με τις αποσβέσεις (Πρωτοψάλτης Ν. & Λουμιώτης Β. 2009). Μια άλλη ενδεικτική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι οι τίτλοι του εμπορικού χαρτοφυλακίου όπου με τα ΔΛΠ αποτιμώνται στην τιμή πωλήσεως ενώ με βάση τα ΕΛΠ αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας. Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης αντιμετωπίζονται διαφορετικά από τα ΕΛΠ και ΔΠΧΠ. Με βάση τα ΕΛΠ, τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης καταχωρούνται στον ισολογισμό, καθώς και η απόσβεση τους γίνεται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε 5 έτη. Ενώ τα ΔΠΧΠ τα καταχωρούν απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης, με την μόνη εξαίρεση των εξόδων ακινητοποιήσεως και το κόστος δανεισμού για την απόκτηση μη άμεσων εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, που κεφαλαιοποιούνται στην περίπτωση που η επιχείρηση επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα κεφαλαιοποιήσει τους τόκους (Πρωτοψάλτης Ν. & Λουμιώτης Β. 2009). Επιπλέον, όσο αφορά τα σημαντικά λάθη επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προηγούμενων χρήσεων τα ΕΛΠ δεν προβλέπουν την διόρθωση σοβαρών λαθών, ενώ τα ΔΠΧΠ και συγκεκριμένα το ΔΛΠ 8 δίνει την δυνατότητα αναπροσαρμογής τους μέσω του λογαριασμού “αποτελέσματα εις νέον” (Πρωτοψάλτης Ν. & Λουμιώτης Β. 2009). Επιπλέον, σε ό,τι αφορά τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης σύμφωνα με τα ΕΛΠ υπάρχει η δυνατότητα να κεφαλαιοποιηθούν με την προϋπόθεση ότι αφορούν τη δημιουργία κάποιου άυλου περιουσιακού στοιχείου. Με τα ΔΠΧΠ οι δαπάνες έρευνας δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά καταχωρούνται κατευθείαν στα αποτελέσματα χρήσης επιβαρύνοντας απευθείας τα έσοδα της περιόδου. Αντίθετα, οι δαπάνες ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται, εφόσον πληρούν ορισμένες αυστηρές προϋποθέσεις με βάση το ΔΛΠ 38. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι ένας σημαντικός τομέας όπου παρουσιάζονται και εκεί διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΠ. Τα ΕΛΠ καταχωρούν τα ακίνητα χρηματοδοτικής μίσθωσης σε λογαριασμούς ουσίας του εκμισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του μισθωτή, ενώ τα ΔΠΧΠ τα καταχωρούν σε λογαριασμούς ουσίας του μισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του εκμισθωτή. Ως αξίας κτήσης λαμβάνεται η παρούσα αξία των μελλοντικών

μισθωμάτων, στα βιβλία του μισθωτή υπολογίζονται οι αποσβέσεις και οι τόκοι των μισθωμάτων, ενώ στα βιβλία του εκμισθωτή καταχωρείται η αντίστοιχη χρηματοοικονομική απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 (Πρωτοψάλτης Ν. & Λουμιώτης Β. 2009). Επιπλέον σημαντική διαφορά υπάρχει για το πώς θα παρουσιάζεται ο φόρος εισοδήματος. Με βάση τα ΕΛΠ, ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ με βάση τα ΔΠΧΠ θεωρείται έξοδο και καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (ΔΛΠ 12). Μία από τις βασικές διαφορές που υπάρχουν, πράγμα που αποτελεί και το αντικείμενο της παρούσης πτυχιακής εργασίας, είναι η διαφορετική αντιμετώπιση του αναβαλλόμενου φόρου από τα ΕΛΠ και ΔΠΧΠ. Τα ΕΛΠ δεν προβλέπουν καμία λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων ή των υποχρεώσεων από φόρους που θα προκύψουν σε μελλοντικές χρήσεις, στην περίπτωση που υπάρχει ετεροχρονισμός από την φορολογική αρχή ως προς την αναγνώριση κάποιων λογιστικοποιηθέντων εσόδων ή εξόδων. Σε αντίθεση με τα ΕΛΠ, τα ΔΠΧΠ και ειδικότερα με το ΔΛΠ 12 προβλέπεται η απεικόνιση του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις (PricewaterhouseCoopers, 2015).

Κεφάλαιο Δεύτερο

2.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλυθεί η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων και όχι των φυσικών αφού ο αναβαλλόμενος φόρος δεν έχει εφαρμογή στην φορολογία φυσικών προσώπων. Για να μπορέσει να δημιουργηθεί αναβαλλόμενος φόρος είναι απαραίτητο να υπάρχει ένα λογιστικό αποτέλεσμα αλλά και να υπάρχει ένα φορολογικό αποτέλεσμα. Αναλύοντας τα παραπάνω, θα γίνει διαχωρισμός των διαφορών που προκύπτουν μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων. Προκειμένου να γίνει κατανοητή η παρούσα πτυχιακή εργασία είναι σημαντικό να δοθεί έμφαση στις ερμηνείες των μόνιμων και των προσωρινών διαφορών. Για να μπορέσουν να γίνουν

περισσότερο κατανοητές οι προαναφερόμενες διαφορές για κάθε περίπτωση θα υπάρχει και το σχετικό παράδειγμα.

2.2 Εισαγωγή στην φορολογία εισοδήματος

2.2.1 Φορολογία εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος είναι ένας φόρος που οι κυβερνήσεις επιβάλλουν στα χρηματοοικονομικά έσοδα που παράγονται από όλες τις οντότητες που βρίσκονται στη δικαιοδοσία τους. Ο φόρος αυτός καθορίζεται από τον εκάστοτε κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Investopedia,2017). Ο αρχικός κώδικας φορολογίας εισοδήματος (νόμος 2238) δημοσιεύθηκε με το ΦΕΚ Α 151/16-09-1994, ενώ ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος (νόμος 4172) δημοσιεύθηκε με το ΦΕΚ Α 167/23-07-2013.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. Επίσης Ο ΚΦΕ ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του (Γενική γραμματεία δημοσίων εσόδων, 2013).

Ο φόρος προκύπτει ύστερα από την εφαρμογή ορισμένων συντελεστών για κάθε περίπτωση στο ακαθάριστο εισόδημα. Σύμφωνα με το άρθρο 7 και παράγραφο 2 του ΚΦΕ Ν.4172/13, ως ακαθάριστο εισόδημα θεωρείται το εισόδημα που απομένει μετά που θα αφαιρεθούν οι δαπάνες που εκπίπτουν είτε από μισθωτή εργασία και συντάξεις είτε από επιχειρηματική

δραστηριότητα είτε από κεφάλαιο είτε από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (Γενική γραμματεία δημοσίων εσόδων, 2013).

2.2.2 Φορολογία νομικών προσώπων

Συνήθως οι νόμοι που εφαρμόζονται από τις χώρες συχνά διαφέρουν από χώρα σε χώρα ανά τον κόσμο, συνεπώς και οι κανόνες για τη λογιστική και τη φορολογία διαφέρουν κι αυτοί. Ειδικότερα όσον αφορά την φορολογία υπάρχει η περίπτωση που ενώ οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται στην ίδια χώρα η φορολογική επιβάρυνση ενδέχεται να διαφέρει ανάλογα με την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης να έχει αφορολόγητα έσοδα και εκπιπτόμενα έξοδα. Η αποτελεσματικότητα αυτή θα επιτευχθεί ανάλογα με την φορολογική στρατηγική που ακολουθεί η κάθε επιχείρηση (Grant Thornton, 2006). Επίσης υπάρχουν χώρες στις οποίες η φορολογία και η λογιστική είναι αλληλοεξαρτώμενες και χώρες που αυτά τα δύο είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους. Παραδείγματα χωρών που εμφανίζουν ανεξαρτησία είναι η Πολωνία, η Ολλανδία, η Τσεχία, η Δανία, η Νορβηγία, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ιρλανδία, ενώ ορισμένες χώρες που δεν εμφανίζουν ανεξαρτησία είναι η Φινλανδία, η Γαλλία, το Βέλγιο, η Ιταλία, η Σουηδία και η Γερμανία. Η σχέση της λογιστικής και της φορολογίας, έχει αποτελέσει αρκετές φορές αντικείμενο μελέτης ερευνητικών εργασιών (Accounting and taxation in Europe , 2017). Η χώρα μας θεωρείται μια από τις χώρες που ανήκει στην ομάδα των χωρών όπου το λογιστικό αποτέλεσμα προσδιορίζεται από τις αρχές και τα πρότυπα της χρηματοοικονομικής λογιστικής ενώ το φορολογικό προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας συνεπώς τα δυο αποτελέσματα είναι ανεξάρτητα.

Βασικός στόχος της επιχείρησης όσον αφορά την φορολογία, είναι να μειώσει το φορολογητέο εισοδήματος, προκειμένου να μειωθούν οι πληρωτέοι φόροι ή ακόμα και

να καθυστερήσει τις πληρωμές τους. Ενώ από την άλλη πλευρά, βασική επιδίωξη της επιχείρησης όσον αφορά την χρηματοοικονομική λογιστική είναι να μεγιστοποιήσει τα κέρδη ή ακόμα και να τα εξομαλύνει, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι μέτοχοι και οι επενδυτές της και κατ' επέκταση να υποστηριχθεί η τιμή της μετοχής της εν λόγω επιχείρησης ώστε να αυξηθεί η αξία της επιχείρησης. Έτσι, γίνεται ευκολότερα κατανοητό πως αυτά τα δύο αποτελέσματα είναι δύσκολο να συμβαδίσουν (Accounting and taxation in Europe, 1996).

Όπως καθ' όλη την διάρκεια του οικονομικού έτους είναι απαραίτητο οι επιχειρήσεις να ακολουθούν τις θεμελιώδεις λογιστικές αρχές, έτσι είναι απαραίτητο να τις ακολουθούν και κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Στις εργασίες που γίνονται στο τέλος χρήσεως, οι λογιστικές αρχές που είναι περισσότερο ευαίσθητες ως προς την παραβίασή τους είναι αυτή της συσχέτισης των εσόδων και εξόδων και αυτή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Αυτές οι δύο αρχές δεν είναι εφικτό να τηρούνται πάντα ταυτόχρονα. Μία δαπάνη που έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία και επηρεάζει το λογιστικό αποτέλεσμα, μπορεί να μην αναγνωρίζεται φορολογικά. Για παράδειγμα μια επιχείρηση πραγματοποιεί μια διαφημιστική δαπάνη. Για την χρηματοοικονομική λογιστική αποτελεί έξοδο. Ενώ για την φορολογική λογιστική που υπόκεινται στην φορολογική νομοθεσία δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο αν δεν καταβληθεί το σχετικό δημοτικό τέλος διαφήμισης. Έτσι, θα εμφανίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα μειωμένο, ενώ το φορολογητέο αποτέλεσμα αυξημένο. Μπορεί να ισχύει και το αντίστροφο, δηλαδή ένα έσοδο που έχει συμβάλει στη διαμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος να μην αναγνωρίζεται φορολογικά και ως αποτέλεσμα αυτού, να εμφανίζεται αυξημένο το λογιστικό αποτέλεσμα και μειωμένο το φορολογητέο. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να διευκρινιστεί η διαφορά του φορολογικού και του φορολογητέου αποτελέσματος. Φορολογικό είναι το κέρδος το οποίο προσδιορίζεται βάσει της φορολογικής λογιστικής. Ενώ φορολογητέο είναι το αποτέλεσμα, το οποίο τελικά θα φορολογηθεί αν από το φορολογικό αποτέλεσμα αφαιρεθούν τυχόν μειώσεις και προστεθούν τυχόν προσαυξήσεις που απαιτεί ο φορολογικός νόμος. Η διαφορά που προκύπτει από τη σύγκριση του φορολογικού αποτελέσματος με του λογιστικού

αποτελέσματος μπορεί να είναι είτε προσωρινή είτε μόνιμη. Και στις δύο περιπτώσεις, οι διαφορές αυτές πρέπει να λογιστικοποιούνται και να βαρύνουν ή να ωφελούν τις μελλοντικές οικονομικές χρήσεις στις οποίες τελικά θα οριστικοποιηθούν.

Κεφάλαιο Τρίτο

3.1 Εισαγωγή στο ΔΛΠ 12

Με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(ΔΠΧΠ) οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ υποχρεούνται να δημιουργούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Σύμφωνα με αρχές οι οποίες αντιμετώπιζαν ένα λογιστικό γεγονός από διαφορετική οπτική γωνία είτε από νέες καινοτόμες αρχές για την ελληνική πραγματικότητα. Με το ΔΛΠ 12 εισήχθησαν νέες έννοιες στην φορολογία όπως αυτή της αναβαλλόμενης φορολογίας στα πλαίσια μίας ήδη περίπλοκης διαδικασίας για την ελληνική φορολογική νομοθεσία. Ειδικότερα το ΔΛΠ 12 αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο θα γίνεται ο λογιστικός χειρισμός τόσο των τρεχουσών όσο και των φορολογικών συνεπειών που προκύπτουν κατά τη διάρκεια μια οικονομικής χρήσης σε μια εταιρία. Ουσιαστικά με το πρότυπο αυτό εισάγεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας στην ελληνική φορολογική νομοθεσία. Δηλαδή, αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο θα καταλογιστούν στην τρέχουσα και στις μελλοντικές χρήσεις οι εκάστοτε φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις. Συμπληρωματικά με το ΔΛΠ 12 εκδόθηκαν οι διερμηνείες ΜΕΔ 21 – “Φόροι εισοδήματος – Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβεστέων στοιχείων του ενεργητικού” και ΜΕΔ 25 – “Φόροι εισοδήματος – Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς ή στους μετόχους μίας επιχείρησης” καθώς και το ΕΔΔΠΧΠ 7 – “Εφαρμόζοντας την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα

με το ΔΛΠ 29 – Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες”(Grant Thornton, 2006).

3.2 Εννοιολογική προσέγγιση της αναβαλλόμενης φορολογίας

Πριν την αναλυτική παρουσίαση των απαιτήσεων του ΔΛΠ 12 είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες είναι πρωτόγνωρες για τα ελληνικά δεδομένα. Μια από τις σημαντικότερες έννοιες που εισήλθε με τα ΔΛΠ είναι αυτή της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας. Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που αναλογεί στο φορολογητέο κέρδος και καλείται να καταβάλει μια επιχείρηση στις φορολογικές αρχές για την παρούσα λογιστική χρήση. Αντίθετα ο αναβαλλόμενος φόρος διακρίνεται αφενός στις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες σχετίζονται με πληρωτέους φόρους τους οποίους η εταιρία καλείται μελλοντικά να καταβάλει στις φορολογικές αρχές και αφετέρου στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που αφορούν επιστροφές φόρων οι οποίες αναμένονται τα επόμενα έτη. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να δοθεί έμφαση στην έννοια των οριστικών και των προσωρινών λογιστικών διαφορών που προκύπτουν από τη διαδικασία υπολογισμού του φορολογητέου αποτελέσματος. Με βάση τα ΔΛΠ ο φόρος έξοδο είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσης και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο. Επίσης δεν καταχωρείται πλέον στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, όπου η κατάρτιση του πλέον δεν προβλέπεται, αλλά στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Όπως έχει αναφερθεί παραπάνω κάθε εταιρία στο τέλος της λογιστικής χρήσης υποχρεούται να προσδιορίσει τα κέρδη ή τις ζημίες προ φόρων μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Στη συνέχεια βάση φορολογικής νομοθεσίας απαιτούνται

ορισμένες φορολογικές αναμορφώσεις προκειμένου να υπολογιστεί το φορολογητέο κέρδος ή η ζημία, επί του οποίου θα υπολογιστεί ο φόρος που θα καταβληθεί στις φορολογικές αρχές από την επιχείρηση. Οι λογιστικές διαφορές που προκύπτουν ανάμεσα στο λογιστικό και φορολογητέο αποτέλεσμα διαχωρίζονται σε οριστικές και προσωρινές. Αυτό συνέβη για τους εξής λόγους. Καταρχήν, οι προσωρινές διαφορές είναι αυτές που επηρεάζουν τόσο το λογιστικό όσο και το φορολογητέο εισόδημα απλά σε διαφορετική χρονική στιγμή (οι λεγόμενες χρονικές διαφορές) αλλά και τη λογιστική και φορολογική βάση ενός στοιχείου του ισολογισμού. Ως φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης θεωρείται το ποσό που αποδίδεται σε αυτό για φορολογικούς σκοπούς επιχείρησης που του προσδίδει η φορολογική αρχή. Ένα από τα βασικότερα χαρακτηριστικά των προσωρινών διαφορών που τις διαφοροποιεί από τις οριστικές είναι ότι δημιουργούνται αξίες οι οποίες μελλοντικά αναμένεται να δημιουργήσουν φορολογικές υποχρεώσεις (φορολογητέες προσωρινές διαφορές) ή δημιουργούνται αξίες οι οποίες αναμένεται να δημιουργήσουν φορολογικές ελαφρύνσεις σε μελλοντικές χρήσεις (εκπεστέες προσωρινές διαφορές). Αυτή είναι η αιτία που επιβάλλεται η αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση για αυτές τις αξίες. Αντίθετα οι μόνιμες διαφορές, αναφέρονται σε ποσά που επηρεάζουν μόνο το φορολογητέο ή λογιστικό εισόδημα και δεν θ αναστραφούν στο μέλλον. Τέτοια παραδείγματα μόνιμων διαφορών αποτελούν το τέλος επιτηδεύματος, τα πρόστιμα ή οι προσαυξήσεις, δαπάνες ψυχαγωγίας καθώς και οι δαπάνες που υπερβαίνουν σε ποσό τα €500 και δεν έχουν εξοφληθεί μέσω τράπεζας. Ένα πρόστιμο το οποίο εκπίπτει μεν από το λογιστικό αποτέλεσμα αλλά δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη. Οι φορολογικοί συντελεστές διακρίνονται σε 3 κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής: ο επίσημος φορολογικός συντελεστής, ο οποίος επιβάλλεται από τις επίσημες φορολογικές αρχές τον αποτελεσματικό φορολογικό συντελεστή, ο οποίος ισούται με το φόρο έξοδο δια φορολογικό αποτέλεσμα και τέλος τον τρέχων φορολογικό συντελεστή ο οποίος ισούται με τον τρέχων φόρο δια το λογιστικό αποτέλεσμα (Γκίκας,2016). Προκειμένου να υπολογιστεί η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση σημαντικό ρόλο έχουν οι παρακάτω παράγοντες Αρχικά, για τον υπολογισμό

του σχετικού κονδυλίου χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής που ισχύει εκείνη τη χρονική στιγμή που τακτοποιείται η προσωρινή διαφορά, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία. Επίσης, σε ορισμένες χώρες η λογιστική αξία επηρεάζει τον φορολογικό συντελεστή δηλαδή από τον τρόπο με τον οποίο μία επιχείρηση επιλέγει να χειριστεί ένα πάγιο, να το πουλήσει και να ανακτήσει την αξία του ή να το χρησιμοποιήσει και να ανακτήσει την αξία του μέσω των αποσβέσεων που θα διενεργήσει (ΔΛΠ 12, §8). Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι το ΔΛΠ 12 απαγορεύει ρητά με την παράγραφο 53 την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων (Χέβας Δ, 2000).

3.3 Λογιστική αντιμετώπιση αναβαλλόμενης φορολογίας

3.3.1 Λογιστικός χειρισμός οριστικών διαφορών

Αρχικά για να γίνει κατανοητό ο λογιστικός χειρισμός των οριστικών διαφορών θα εστιάσουμε στον υπολογισμό του λογιστικού και του φορολογητέου αποτελέσματος. Όπως είναι ήδη γνωστό τα δυο αποτελέσματα αυτά δεν ταυτίζονται εξαιτίας της διαφορετικής λογικής υπολογισμού που έχει η επιχείρηση και οι φορολογικές αρχές. Η επιχείρηση προσδιορίζει το λογιστικό κέρδος ή την ζημία της, χρησιμοποιώντας όλα τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα της περιόδου σε αντίθεση με τις φορολογικές αρχές, οι οποίες λαμβάνουν υπόψιν τους τις εισπράξεις και τις πληρωμές που έγιναν εντός της χρήσης ώστε να καταλήξει στο φορολογητέο αποτέλεσμα. Οι διαφορές μεταξύ των δυο αποτελεσμάτων μπορεί να οφείλονται σε μη εκπιπτόμενα έξοδα, σε αφορολόγητα έσοδα και αποθεματικά, σε αφορολόγητες εκπτώσεις, σε έξοδα τα οποία υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο πχ οι αποσβέσεις και τέλος σε έσοδα και έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται σε ταμειακή βάση και όχι δεδουλευμένη. Ο φόρος έσοδο - εισοδήματος της χρήσης υπολογίζεται με βάση τα λογιστικά κέρδη μετά αποσβέσεων. Οι οριστικές διαφορές στα έσοδα η έξοδα μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος δημιουργούν κατά επέκταση διάφορες και στο φόρο έσοδο που

αντιστοιχεί στα λογιστικά και στα φορολογητέα κέρδη. Αυτές οι διαφορές όμως αγνοούνται από το ΔΛΠ 12 αφού δεν θα επηρεάσουν τις επόμενες χρήσεις διότι τα ποσά δεν είναι αναστρέψιμα.

Παράδειγμα οριστικής διαφοράς :

Η επιχείρηση ΜΤ ΑΕ κατά το έτος 2012 πραγματοποίησε λογιστικά κέρδη ύψους 80000 ευρώ αποφασίζοντας να μην διανείμει μέρισμα. Ανάμεσα στα έξοδα είχαν καταλογιστεί έξοδα συντήρησης κτιρίων 30000 ευρώ. Οι φορολογικές αρχές αναγνώρισαν προς έκπτωση μόνο το 50% αυτού του εξόδου. Έστω φορολογικός συντελεστής 20%.

Απάντηση :

Λογιστικά κέρδη	Φορολογητέα κέρδη
110.000,00€	110.000,00€
30.000,00€	15.000,00€
80.000,00€	95.000,00€
Φόρος	19.000,00€

Οι φορολογικές αρχές αναγνώρισαν προς έκπτωση μόνο τις 15000 ευρώ ενώ το υπόλοιπο ποσό αναπροσαρμόστηκε και θα φορολογηθεί . Ο φόρος που αντιστοιχεί στις υπόλοιπες

15000 αποτελεί οριστική διαφορά διότι η επιχείρηση θα το καταβάλλει και στο μέλλον δεν πρόκειται να αναστραφεί.

3.3.2 Λογιστικός χειρισμός προσωρινών διαφορών

Αρχικά προτού το ΔΛΠ 12 αναθεωρηθεί υπολόγιζε την αναβαλλόμενη φορολογία στηριζόμενο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης βάση της οποίας δινόταν έμφαση στις χρονικές διαφορές, όπως για παράδειγμα είναι οι προβλέψεις προσωπικού οι οποίες λογιστικά εκπίπτουν στη χρήση που θα γίνουν δεδουλευμένες όμως φορολογικά θα εκπέσουν τη χρήση που θα εκταμιευθούν, επηρεάζοντας με αυτό τον τρόπο και την μελλοντική χρήση που θα εκταμιευθούν. Μετά την αναθεώρηση του ΔΛΠ 12 ο υπολογισμός της αναβαλλόμενης φορολογίας έπαψε να γίνεται με βάση την προηγούμενη μέθοδο και στηρίζεται πλέον στη μέθοδο ισολογισμού. Με αυτή τη νέα μέθοδο οι προσωρινές διαφορές εμπεριέχουν αφενός τις χρονικές διαφορές και αφετέρου τις διάφορες που προκύπτουν μεταξύ της λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης. Ως λογιστική αξία καλείται η αξία που αναγράφεται στον ισολογισμό και αν πρόκειται για πάγιο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται η αξία που θα προκύψει μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων από το κόστος κτήσης. Η ανάγκη αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας προκύπτει να μεν από τις φορολογητέες και τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές αλλά και από τις διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης. Ειδικότερα εφόσον υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά δημιουργείται στο μέλλον μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και αντίστροφα μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά στο μέλλον θα δημιουργήσει μη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική του βάση και κατ' επέκταση δημιουργείται η ανάγκη

αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενώ η ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης προκύπτει στην περίπτωση που έχουν δημιουργηθεί εκπεστές προσωρινές διαφορές, όταν δηλαδή η λογιστική αξία ενός στοιχείου του Ενεργητικού είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση ή όταν η λογιστική αξία μίας υποχρέωσης είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική της βάση. Συνεπώς προκειμένου να γίνει περισσότερο κατανοητή η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και απαίτηση συγκρίνοντας την λογιστική αξία στοιχείων ενεργητικού και παθητικού με τη φορολογική τους βάση παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας(Phillips, J,2002):

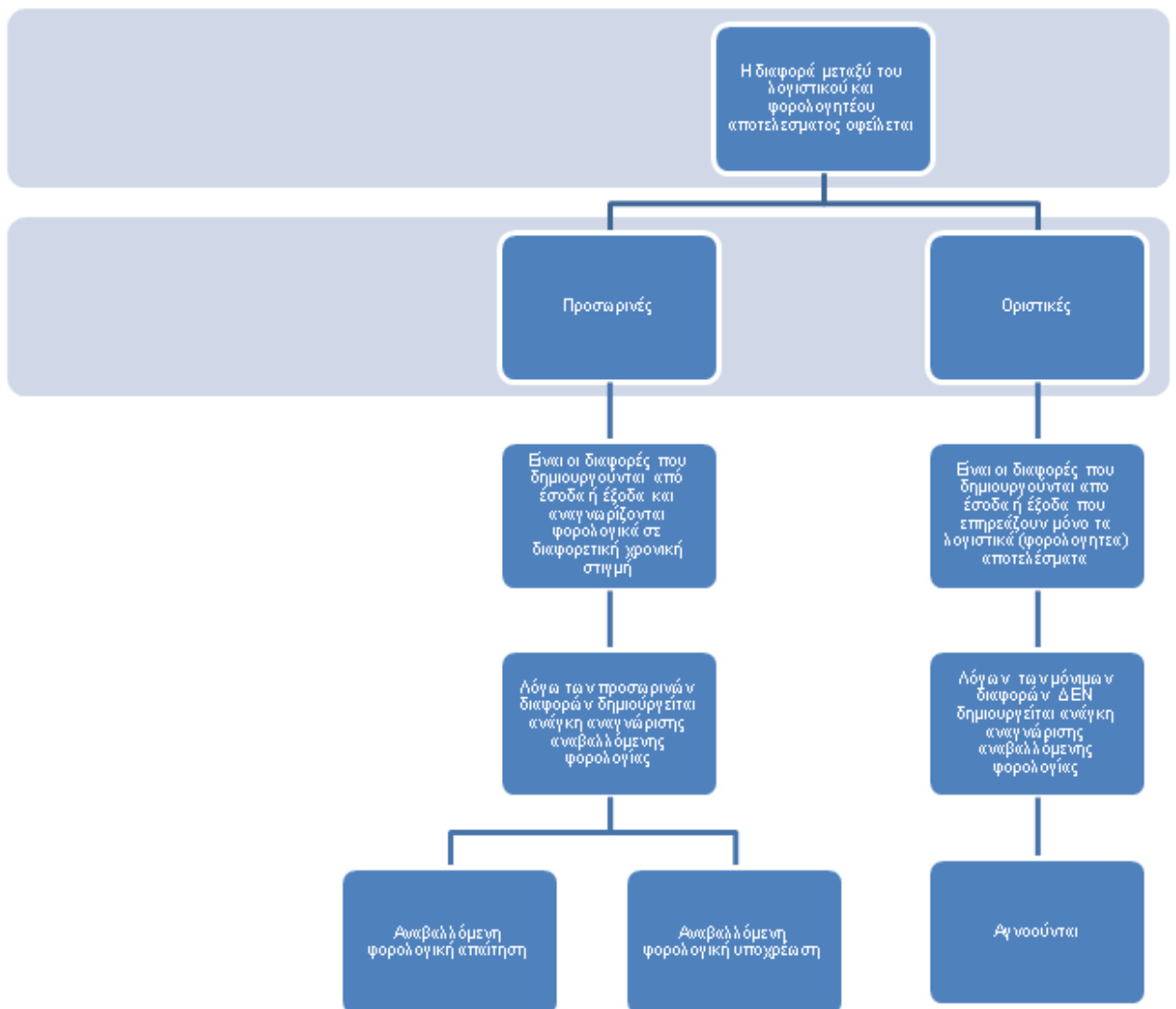
Στοιχεία Ενεργητικού	ΛΑ>ΦΒ	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
	ΛΑ<ΦΒ	Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση
Υποχρεώσεις	ΛΑ>ΦΒ	Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση

Εκτός από τις χρονικές διαφορές άλλες αιτίες που επηρεάζουν τις προσωρινές διαφορές είναι :

1. Η αναπροσαρμοσμένη αξία περιουσιακών στοιχείων όπου φορολογικά δεν αναγνωρίζεται.
2. Η υπεράξια που θα προκύψει κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων.
3. Κατά την διάρκεια της ένωσης δυο επιχειρήσεων όπου το κόστος της εξαγοράς κατανέμεται στα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις βάσει της εύλογης αξίας του χωρίς να αναπροσαρμόζεται η φορολογική βάση των στοιχείων αυτών.

4. Όταν οι θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι κοινοπραξίες δεν έχουν διανείμει το σύνολο των πραγματοποιηθέντων κερδών τους στην μητρική επιχείρηση ή στους επενδυτές.
5. Όταν μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις μια δραστηριότητας στο εξωτερικό μετατρέπονται στο εγχώριο νόμισμα με βάση ιστορικές συναλλαγματικές τιμές (παραπομπή).

Εξαίρεση στην καταχώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης η απαίτησης θεωρείται η αρχική αναγνώριση υπεράξιας και η αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης σε μια συναλλαγή η οποία δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση και κατά την ημερομηνία της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος(Βασιλάτου-Θανοπούλου Ε,1966).



Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης:

Έστω η επιχείρηση ΜΤ ΑΕ έχει σταθερά ετήσια λογιστικά κέρδη προ αποσβέσεων 120.000 ευρώ. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανολογικό εξοπλισμό κόστους κτήσης 160.000 ευρώ τον οποίο τον απέκτησε 1/1/2000 , έχει ωφέλιμη ζωή 5 έτη και 20.000 ευρώ υπολειμματική αξία. Η επιχείρηση για σκοπούς χρηματοοικονομικής λογιστικής χρησιμοποιεί την μέθοδο της σταθερής απόσβεσης. Για φορολογικούς σκοπούς εξοπλισμός αποσβένεται επίσης με βάση τη σταθερή μέθοδο αλλά με 4 έτη ωφέλιμης ζωής. Το κόστος και η υπολειμματική αξία θεωρούνται το ίδιο για φορολογικούς σκοπούς. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 20%.

Απάντηση:

Λογιστικές αποσβέσεις = (κόστος κτήσης - υπολειμματική αξία)/ωφέλιμη ζωή	28000
Φορολογικές αποσβέσεις = (κόστος κτήσης - υπολειμματική αξία)/ωφέλιμη ζωή	35000

	Λογιστικός υπολογισμός				
Έτη	2000	2001	2002	2003	2004
Λογιστικά κέρδη προ αποσβέσεων	120000	120000	120000	120000	120000
Λογιστικές αποσβέσεις	-28000	-28000	-28000	-28000	-28000
Λογιστικά κέρδη μετά αποσβέσεων (φορολογητέα)	92000	92000	92000	92000	92000
Φορολογικός συντελεστής	20%	20%	20%	20%	20%
Φόρος έξοδο	18400	18400	18400	18400	18400

	Φορολογικός υπολογισμός				
Έτη	2000	2001	2002	2003	2004
Λογιστικά κέρδη προ αποσβέσεων	120000	120000	120000	120000	120000
Φορολογικές αποσβέσεις	-35000	-35000	-35000	-35000	
Λογιστικά κέρδη μετά αποσβέσεων (φορολογητέα)	85000	85000	85000	85000	120000
Φορολογικός συντελεστής	20%	20%	20%	20%	20%
Τρέχων φόρος	17000	17000	17000	17000	24000

Φόρος έξοδο	18400	18400	18400	18400	18400
Τρέχων φόρος	17000	17000	17000	17000	24000
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	1400	1400	1400	1400	5600

31/12/2000		Χρέωση	Πίστωση
Φόρος έξοδο		18400	
	Τρέχων φόρος		17000
	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		1400
31/12/2001			
Φόρος έξοδο		18400	
	Τρέχων φόρος		17000
	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		1400
31/12/2002			
Φόρος έξοδο		18400	
	Τρέχων φόρος		17000

	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		1400
31/12/2003			
Φόρος έξοδο		18400	
	Τρέχων φόρος		17000
	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		1400
31/12/2004			
Φόρος έξοδο		18400	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		5600	
	Τρέχων φόρος		24000

Με βάσει τους παραπάνω πίνακες στην επιχείρηση ΜΤ ΑΕ έχουν αναγνωρισθεί παραπάνω φορολογικές αποσβέσεις από τις φορολογικές αρχές σε σχέση με τις λογιστικές τις ,με αποτέλεσμα να της δημιουργήσει στο μέλλον αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις .Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση θα πληρώνει για τα πρώτα 4 χρόνια 17000, δηλ θα ωφελείται κατά 1400 (18400-17000) και στο 5 έτος θα τα καταβάλλει συνολικά τα ποσά που είχε διευκολυνθεί, μαζί και το ποσό που έπρεπε να πληρώσει τυπικά στο 5 έτος (5600+18400=24000).

Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης:

Έστω η ΜΤ ΑΕ διαθέτει μηχανολογικό εξοπλισμό που αποσβένεται λογιστικά με τη σταθερά μέθοδο μέσα σε 3 έτη ενώ φορολογικά αποσβένεται με συντελεστή 30%. Ο εξοπλισμός έχει κόστος κτήσης 12000 ευρώ και τα λογιστικά κέρδη είναι 100000 ευρώ (ίδια για κάθε χρήση). Προκειμένου να δοθεί έμφαση στις αποσβέσεις θα θεωρηθεί ότι δεν υπάρχουν άλλες διαφορές προσωρινές ή οριστικές ανάμεσα στο λογιστικό και φορολογητέο αποτέλεσμα(Ουζούνογλου,2009).

Απάντηση:

Έτη	Λογιστικός υπολογισμός				
	2000	2001	2002	2003	2004
Λογιστικά κέρδη προ αποσβέσεων	100000	100000	100000	100000	100000
Λογιστικές αποσβέσεις	-4000	-4000	-4000	-4000	-4000
Λογιστικά κέρδη μετά αποσβέσεων (φορολογητέα)	96000	96000	96000	96000	96000
Φορολογικός συντελεστής	25%	25%	25%	25%	25%
Φόρος έξοδο	24000	24000	24000	24000	24000

	Φορολογικός υπολογισμός				
Έτη	2000	2001	2002	2003	2004
Λογιστικά κέρδη προ αποσβέσεων	100000	100000	100000	100000	100000
Φορολογικές αποσβέσεις	-3600	-3600	-3600	-3600	-1200
Λογιστικά κέρδη μετά αποσβέσεων (φορολογητέα)	96400	96400	96400	96400	98800
Φορολογικός συντελεστής	25%	25%	25%	25%	25%
Τρέχων φόρος	24100	24100	24100	24100	24700

Φόρος έξοδο	24000	24000	24000	24000	25000
Τρέχων φόρος	24100	24100	24100	24100	24700
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	100	100	100	100	-300

31/12/2000		Χρέωση	Πίστωση
Φόρος έξοδο		24000	
Αναβαλλόμενη φορολογική		100	

απαίτηση			
	Τρέχων φόρος		24100
31/12/2001			
Φόρος έξοδο		24000	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		100	
	Τρέχων φόρος		24100
31/12/2002			
Φόρος έξοδο		24000	
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		100	
	Τρέχων φόρος		24100
31/12/2003			
Φόρος έξοδο		25000	
	Τρέχων φόρος		24700
	Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		300

Όπως μπορεί να διαπιστωθεί από τα παραπάνω οι φορολογικές αρχές αναγνωρίζουν λιγότερες αποσβέσεις από ότι είναι οι λογιστικές. Συνεπώς τα φορολογητέα κέρδη θα είναι υψηλότερα από ότι τα λογιστικά κέρδη. Έτσι δημιουργείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μεταξύ τους. Μέσα στα 3 πρώτα χρόνια το πάγιο θα έχει λογιστικά αποσβεστεί, τον τέταρτο χρόνο αφού δεν θα έχει άλλα έξοδα αποσβέσεων στα 100.000 ευρώ θα υπολογιστεί ο φόρος έξοδο. Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είναι 100 ευρώ από το 2000 μέχρι και το 2002, όπου θα πάει και θα συμψηφιστεί με το ποσό του φόρου που έπρεπε κανονικά να πληρωθεί και θα τον μειώσει (25000-300=24700).

3.4 Άλλες περιπτώσεις που δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογία

Οι αιτίες που δημιουργούν την ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας σε μια επιχείρηση, οφείλονται είτε σε παράγοντες όπου στο μέλλον θα δημιουργήσουν φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις στην επιχείρηση, είτε σε προσωρινές διαφορές που εντοπίζονται κατά την διαδικασία αναπροσαρμογής των λογιστικών αποτελεσμάτων ώστε να προκύψει το φορολογητέο αποτέλεσμα. Άλλες αιτίες που δημιουργούν προσωρινές διαφορές είναι η αναπροσαρμογή στοιχείων ενεργητικού, προβλέψεων κα. Στην συνέχεια παρατίθενται αναλυτικότερα κάποιες ειδικές περιπτώσεις που είναι υποχρεωτική αναγνώριση του αναβαλλόμενου φόρου.

❖ Αναπροσαρμογή αξίας παγίων

Τα ΕΛΠ για την αναπροσαρμογή των παγίων έχουν κρατήσει μια πιο συντηρητική, λογιστική αντιμετώπιση άμεσα συνδεδεμένη με την φορολογική νομοθεσία. Ο νόμος 2065/1992 (άρθρο 20-21) απαιτεί οι εταιρίες οι οποίες τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας να αναπροσαρμόζουν την αξία των παγίων (οικόπεδα, κτίρια, των ακινήτων) κάθε τέσσερα χρόνια σύμφωνα με τους αντίστοιχους συντελεστές, αναπροσαρμόζοντας αντίστοιχα και τις τυχόν αποσβέσεις που μπορεί να απορρέουν από κάθε περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση που η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων είναι μεγαλύτερη της αντίστοιχης αντικειμενικής τους αξίας θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η διαφορά (υπεραξία αναπροσαρμογής) που προκύπτει εξαιτίας της αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιείται με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και με την έκδοση νέων μετοχών ή με την αύξηση της ονομαστικής αξίας (ή και τους δύο τρόπους). Ενώ, σύμφωνα με τα ΔΛΠ και βάσει ορισμένων προτύπων όπως (π.χ. το ΔΛΠ 16§ 39), μία επιχείρηση μπορεί πλέον να επιλέξει να αποτιμά τα περιουσιακά της στοιχεία στην

εύλογη αξία. Με αυτή την μέθοδο μπορούν να προκύπτουν ετησίως αναπροσαρμογές παγίων, εν αντιθέσει με τα ΕΛΠ όπου η αναπροσαρμογή επί της αξίας κτήσης γίνεται ανά τετραετία καθώς επηρεάζεται από τη φορολογική νομοθεσία. Έτσι λοιπόν σύμφωνα με τα ΔΛΠ όταν υπάρχει θετική αναπροσαρμογή, δηλαδή αυξάνεται η αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στη καθαρή θέση. Εκτός από την περίπτωση που θα αναστραφεί κάποια προηγούμενη αρνητική αναπροσαρμογή όπου τότε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης. Όταν, αυτή η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, η λογιστική αξία του στοιχείου καταλήγει να διαφέρει από τη φορολογική του βάση και για αυτό το λόγο προκύπτει η ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Παράδειγμα αναπροσαρμογή αξίας παγίων:

Έστω η ΜΤ ΑΕ που διαθέτει κτίριο αξίας 40.000€, το οποίο αποσβένεται λογιστικά με τη σταθερά μέθοδο εντός 4 ετών ενώ φορολογικά αποσβένεται με συντελεστή 45%. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%. Το τρίτο έτος βάσει του ΔΛΠ 16 η επιχείρηση αποτιμά το πάγιο και αποφασίζει να αναπροσαρμόσει την αξία του στις 30.000€. Βέβαια, αυτή η αναπροσαρμογή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και ως αποτέλεσμα προκύπτουν τα παρακάτω:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ				
	2001	2002	2003	2004
Αξία παγίου	40,000	30,000	30,000	15,000
Λογιστικές αποσβέσεις	-10,000	-10,000	-15,000	-15,000
Αναπόσβεστη/ Λογιστική αξία	30,000	20,000	15,000	0
Φόρος (έξοδο)	7,500	5,000	3,750	0

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ				
	2001	2002	2003	2004
Αξία παγίου	40,000	22,000	4,000	15,000
Λογιστικές αποσβέσεις	-18,000	-18,000	-4,000	-15,000
Αναπόσβεστη/ Λογιστική αξία	22,000	4,000	0	0
Φόρος πληρωτέος	5,500	1,000	0	0

ΔΙΑΦΟΡΑ				
	2001	2002	2003	2004
Φόρος έξοδο	7,500	5,000	3,750	0
Φόρος πληρωτέος	-5,500	-1,000	0	0
Φορολογική υποχρέωση	2,000	4,000	3,750	-9,750
Ποσό ανάβ. Φόρου στα Α/Χ	2,000	4,000	1,250	-9,750
Ποσό ανάβ. Φόρου στα ΙΚ	0	0	2,500	0

Όπως μπορεί να διαπιστωθεί η διαδικασία αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν διαφέρει από τα προηγούμενα παραδείγματα, η μοναδική διαφορά εντοπίζεται στο γεγονός ότι σε αυτήν την περίπτωση εξαιτίας της αναπροσαρμογής στην αξία του παγίου του οποίου Η αναγνώριση θα γίνει στον ισολογισμό της επιχείρησης (αποθεματικό αναπροσαρμογής παγίων) πρέπει αντίστοιχα το ποσό που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ αναπροσαρμοσμένης αξίας και αναπόσβεστης αξίας πολλαπλασιαζόμενο με τον φορολογικό συντελεστή $(30000-20000)*25\%$ να

καταχωρηθεί ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στην καθαρή θέση. Στο τέταρτο έτος ο που τελειώνουν οι λογιστικές και οι φορολογικές αποσβέσεις γίνεται η τακτοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης(Ουζούνογλου,2009).

❖ Ενοποίηση επιχειρήσεων

Στην περίπτωση της ενοποίησης επιχειρήσεων, το κόστος της απόκτησης κατανέμεται στα επιμέρους στοιχεία του ενεργητικού που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που εκτιμάται ότι αναλήφθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημέρα της απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογική βάση των στοιχείων που αποκτήθηκαν δεν επηρεάζεται από την αξία που τους αποδίδεται κατά την ενοποίηση, αλλά εξακολουθούν να είναι ίσα με το κόστος του προηγούμενου κατόχου.(Grant Thornton, 2009)

Παράδειγμα ενοποίησης επιχειρήσεων :

Μια θυγατρική έχει ένα κτίριο με λογιστική αξία ίση με την φορολογική βάση ποσού 15000 ευρώ. Κατά την ημέρα της εξαγοράς η εύλογη αξία του κτιρίου ήταν 25000 ευρώ,ΦΣ 26%. Το στοιχείο αυτό του ενεργητικού θα απεικονιστεί στην πρώτη ενοποίηση

με λογιστική αξία 25000 ευρώ, χωρίς να αλλάξει η φορολογική του βάση. Στην ενοποίηση λοιπόν, θα αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επι της διαφοράς των 10000, έστω 2600 $\{(Λ.Α.:25000-Φ.Β.:15000)*26\}$. Ως συνέπεια της αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας κατά την ενοποίηση, αυξάνεται κατά 2600 και η υπεραξία (ως υπολειμματική αξία, διότι αυξήθηκαν οι υποχρεώσεις και άρα μειώνεται το καθαρό ενεργητικό που αποκτήθηκε) (Grant Thornton, 2009).

❖ Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητοι φόροι-έσοδα

Με βάση τον κωδικά φορολογίας εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) του νόμου Ν.2238/1194, άρθρο 4 και παράγραφος 3: Όταν σε μία επιχείρηση το λογιστικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει είναι ζημία, το ποσό της ζημιάς αυτής επιτρέπεται να μεταφερθεί προς συμψηφισμό για τα επόμενα 5 έτη. Την ίδια στιγμή προκύπτει και φορολογικό όφελος από την ύπαρξη ζημιάς. Είναι πιστωτικός φόρος που θα εκπέσει από μελλοντικά κέρδη προς φορολόγηση και αναγνωρίζεται στην περίοδο που προέκυψαν οι ζημιές ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (Ουζούνου,2009). Επίσης αυτή η μελλοντική απαίτηση αναγνωρίζεται υπό την προϋπόθεση ότι θα υπάρξουν τέτοια οικονομικά οφέλη ώστε η απαίτηση θα συμψηφιστεί με την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει λογιστικές ζημιές θεωρείται μία απόδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Όταν συνεπώς η επιχείρηση έχει ζημιές κατά τα τελευταία έτη, τότε λοιπόν θα αναγνωρισθεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μόνο μέχρι το σημείο που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος ώστε να συμψηφιστούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 είναι υποχρεωτικό να γνωστοποιείται το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καθώς και η φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώριση της. Έτσι μια επιχείρηση προκειμένου να προβεί στην παραπάνω αναγνώριση πρέπει να έχει εξετάσει όλες τις πιθανότητες επίτευξης του ανάλογου φορολογητέου κέρδους. Για αυτόν τον λόγο πρέπει να λάβει υπόψιν της τα παρακάτω κριτήρια (Grant Thornton, 2009):

- Κατά πόσο η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογούμενη οντότητα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων θα συμψηφιστούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι .
- Εάν είναι πιθανή η ύπαρξη κερδών πριν από την λήξη της περιόδου ώστε να συμψηφιστούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι (Ουζούνoglou,2009).
- Από το κατά πόσο οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες οι οποίες είναι απίθανο να ξανασυμβούν πχ έκτακτα γεγονότα που οδηγούν σε έκτακτες ζημιές .
- Από το κατά πόσο η επιχείρηση έχει προβεί σε κάποιο φορολογικό προγραμματισμό που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο την οποία υφίστανται οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι.

Παράδειγμα αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και φόρων -εσόδων:

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> πραγματοποίησε στη χρήση 2006 (01/01-31/12/2006), φορολογική ζημιά ύψους 10.000 € και ο φορολογικός συντελεστής είναι 30%. Η ζημιά μπορεί να μεταφερθεί και να συμψηφιστεί με τα φορολογητέα κέρδη της επόμενης πενταετίας. Οι ζημιές οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση βρίσκεται στο ιδρυτικό της στάδιο και σύμφωνα με το επιχειρηματικό της σχέδιο, την επόμενη πενταετία είναι πιθανό να πραγματοποιήσει φορολογικά κέρδη ποσού 5.000€ .

Την 31/12/2006 υπήρχαν φορολογητέες προσωρινές διαφορές ποσού 1.000€, οι οποίες οφείλονται σε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης μεταξύ ηλεκτρονικού εξοπλισμού. Με βάση τους συντελεστές απόσβεσης η διαφορά αυτή θα έχει αναστραφεί την επόμενη τριετία.

Η επιχείρηση θα αναγνωρίσει την 31/12/2006 αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που η φορολογική ζημιά της χρήσης 2006 θα συμψηφιστεί με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη και φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Θα αναγνωρίσει επομένως, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ποσού 1.800€ [$30\% \times (5.000+1.000)$] και όχι 3.000€ ($30\% \times 10.000$).

Στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιηθεί το γεγονός ότι η <<ΑΛΦΑ>> έχει ήδη αναλάβει την εκτέλεση των συμβάσεων από τις οποίες αναμένονται κέρδη, επομένως, δικαιολογείται η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Αν στην επόμενη χρήση (2007) η επιχείρηση αναλάβει επιπλέον συμβάσεις και προβλέπεται ότι θα πραγματοποιήσει αρκετά κέρδη για να πραγματοποιήσει ολόκληρο το ποσό των φορολογικών ζημιών, τότε μπορεί να αναγνωρίσει το επιπλέον ποσό της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης απαίτησης των 1.200€ [30% x (10.000-6.000)].

Κατά συνέπεια, γίνεται κατανοητό ότι σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, η επιχείρηση θα επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και μπορεί να αναγνωρίσει μια προηγούμενη μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (Grant Thornton, 2006).

❖ Υπεραξία

Ως υπεραξία καλείται η διαφορά μεταξύ του συνολικού κόστους εξαγοράς μιας επιχείρησης και της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεών της. Δηλαδή είναι το παραπάνω ποσό από την καθαρή αξία της επιχείρησης που εξαγοράζεται. Οι φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν αυτή την υπεραξία με αποτέλεσμα να δημιουργείται διαφορά ανάμεσα στην λογιστική αξία της υπεραξίας και της φορολογικής βάσης. Βάσει του ΔΛΠ 12 δεν επιτρέπεται να αναγνωριστεί αναβαλλόμενος φόρος, όσον αφορά την υπεραξία κατά την αρχική αναγνώριση της. Αυτό οφείλεται στο ότι αν αναγνωριστεί ένα παραπάνω ποσό υπεραξίας θα πρέπει να αναγνωριστεί και η αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση, η οποία προκειμένου να ισοσκελιστεί ο ισολογισμός θα πρέπει να ακολουθηθεί μια περαιτέρω της υπεραξίας η οποία δημιουργεί εκ νέου την ανάγκη αναγνώρισης επιπλέον ποσού αναβαλλόμενης υποχρέωσης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ 3 υπεραξία δεν αποσβένεται λογιστικά αλλά θα γίνεται έλεγχος απομείωσης ενώ φορολογικά η υπεραξία αποσβένεται ισόποσα εντός πενταετίας εφόσον αναγνωρίζεται. Συνεπώς επιτρέπεται να αναγνωριστεί αναβαλλόμενος φόρος μόνο όταν υπάρχει διαφορά ανάμεσα στην λογιστική αξία

υπεραξίας και φορολογικής βάσης που οφείλεται στο διαφορετικό υπολογισμό των αποσβέσεων.

❖ Επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις.

Όσον αφορά τις επενδύσεις σε θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες αναγνωρίζεται και εκεί αναβαλλόμενος φόρος. Ειδικότερα οι προσωρινές διαφορές θα εμφανιστούν μόνο όταν υπάρχουν αδιανέμητα κέρδη, συναλλαγματικές διαφορές εξαιτίας της διαφορετικής χώρας που εδρεύουν οι θυγατρικές επιχειρήσεις σε σχέση με την μητρική ή επειδή έχει μειωθεί η λογιστική η αξία της επένδυσης. Οι προσωρινές φορολογητέες ή εκπεστές διαφορές είναι υποχρεωτικό να αναγνωρίζονται με μοναδική εξαίρεση την περίπτωση που η επενδύτρια επιχείρηση μπορεί να προβλέψει το χρονικό σημείο της διαφοράς αυτής ή γνωρίζει ότι η διαφορά αυτή δεν θα ανακτηθεί στο μέλλον, ενώ παράλληλα η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί τα ποσά που αναφέρονται σε συγκεκριμένες προσωρινές διαφορές.

Αρχικά εξετάζοντας τα αδιανέμητα κέρδη της θυγατρικής προς την μητρική, η τελευταία οφείλει να αναγνωρίσει μία μελλοντική φορολογική υποχρέωση καθώς τα κέρδη διανεμηθούν σε μελλοντική χρήση η μητρική θα κληθεί να πληρώσει στις φορολογικές αρχές το αντίστοιχο ποσό. Συχνά οι μητρικές λόγω της δεσπόζουσας επιρροής τους στις θυγατρικές επηρεάζουν άμεσα την μερισματική πολιτική που ασκείται γνωρίζοντας με αυτόν τον τρόπο την χρονική στιγμή που θα διανεμηθεί το μέρισμα.

Επίσης οι συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν σε μία επιχείρηση είτε εξαιτίας επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις οι οποίες εδρεύουν στο εξωτερικό είτε λόγω συναλλαγών(αγορές ή πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών) με επιχειρήσεις που βρίσκονται στο εξωτερικό. Οι θυγατρικές αυτές δημιουργούν τις οικονομικές

καταστάσεις τους στο νόμισμα της χώρας που εδρεύουν και στέλνουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές στην μητρική τους ώστε να ενσωματωθούν στα στοιχεία αυτής, εφόσον πρώτα έχουν μετατραπεί στο εγχώριο νόμισμα (Grant Thornton, 2009).

3.5 Ερμηνευτικό περιεχόμενο διερμηνειών

Όπως είχε αναφερθεί παραπάνω το ΔΛΠ 12 εμπεριέχει κάποιες διερμηνείες. Αρχικά η ΜΕΔ 21: “φόροι εισοδήματος ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβεστέων στοιχείων του ενεργητικού” αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται η αναβαλλόμενη φορολογία ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο θα ανακτηθεί η αξία του παγίου. Αυτό θα γίνει είτε μέσω αποσβέσεων είτε από την πώλησή του. Επιπροσθέτως μέσω της ερμηνείας αυτής γίνεται σαφές το ζήτημα της αναβαλλόμενης φορολογίας σχετικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν αποσβένονται πχ οικόπεδα, γήπεδα. Στην συνέχεια με τη ΜΕΔ 25 -“φόροι εισοδήματος μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς ή στους μετόχους μιας επιχείρησης” καλύπτονται όσα προκύπτουν από αλλαγές στην φορολογική νομοθεσία ή στους μετόχους που πιθανόν να έχει συνέπειες στις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας. Τέλος με την ΕΔΔΠΧΠ 7 εφαρμόζοντας την αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 29 Παρουσίαση Οικονομικών στοιχείων υπερπληθωριστικές οικονομίες επεξηγεί τις αναγκαίες ενέργειες όπου μία επιχείρηση πρέπει να κάνει σε περίπτωση υπερπληθωριστικών οικονομικών προκειμένου να αναδιατυπώσει τις οικονομικές καταστάσεις και στη συνέχεια να επανεκτιμήσει από την αρχή την αναβαλλόμενη φορολογία (Revsine L, 2009).

3.6 Απεικόνιση της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις

Αρχικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι. Έτσι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις καταχωρούνται στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία στο ενεργητικό ενώ αντίστοιχα οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις καταχωρούνται στον λογαριασμό προβλέψεις και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις στο παθητικό.

Επίσης οι φόροι έξοδα που αφορούν το κέρδος από συνήθεις δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Οι φόροι έξοδα που μπορούν να μειώσουν το αποτέλεσμα μιας επιχείρησης περιλαμβάνουν τα εξής ποσά:

- Τον τρέχοντα φόρο έξοδο της χρήσης δηλαδή τον φόρο που έχει υπολογιστεί επί των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης.
- Την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
- Την διαφορά μεταξύ του ποσού που είχε αναγνωριστεί για φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και του ποσού που τελικά επέβαλαν οι φορολογικές αρχές.

3.7 Γνωστοποιήσεις σχετικά με την αναβαλλόμενη φορολογία

Τα ΔΛΠ πέρα από τις τροποποιήσεις που έχουν επιφέρει στις οικονομικές καταστάσεις, υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να καταρτίζουν και τις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις. Μέσω των γνωστοποιήσεων (επεξηγηματικές σημειώσεις) επιτυγχάνεται παροχή επιπλέον πληροφόρησης, συμπληρωματικής των οικονομικών καταστάσεων. Αυτές θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν αποτελούν ένα απλό συνοδευτικό υλικό.

Ειδικότερα το ΔΛΠ12 υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να προβαίνουν στις παρακάτω γνωστοποιήσεις:

- Να αναλύεται με λεπτομέρεια το κονδύλι του φόρου εισοδήματος που λειτουργεί αφαιρετικά του αποτελέσματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης. Δηλαδή, να γίνεται στις γνωστοποιήσεις η ανάλυση του κονδυλίου αυτού σε τρέχων φόρο, διαφορές φορολογικού ελέγχου, αναβαλλόμενο φόρο και ειδικότερα σε εκείνο που αφορά δημιουργία ή αναστροφή προσωρινών διαφορών αλλά και σε εκείνο που αφορά μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές.
- Σχετικά με τον φόρο που επηρεάζει απευθείας την Καθαρή θέση πρέπει να γνωστοποιείται το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου χωριστά.
- Πρέπει να εμφανίζεται η συμφωνία-εξήγηση του λογιστικού αποτελέσματος σε σχέση με το φόρο έξοδο.
- Κάθε μεταβολή στους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.
- Για τα ποσά του φόρου που εμφανίζονται στον Ισολογισμό να αναφέρονται τα ποσά στην αρχή και στο τέλος της χρήσης καθώς και η μεταβολή τους κατά τη διάρκεια αυτής.

- Τα ποσά σχετικά με τις διακοπείσες δραστηριότητες μίας επιχείρησης και τους σχετικούς φόρους, δηλαδή το φόρο που σχετίζεται με το κέρδος ή τη ζημία από τη διακοπή.
- Αν έχει ανακοινώσει η επιχείρηση μερίσματα και βρίσκονται ακόμα στην Καθαρά Θέση πρέπει να γνωστοποιείται ο φόρος που σχετίζεται με αυτά.
- Σε περίπτωση συμψηφισμού ποσών αναβαλλόμενων φορολογικών

υποχρεώσεων και απαιτήσεων πρέπει να αναφέρεται το ποσό της διαφοράς και ποιο υπερτερεί.

- Στην παρούσα χρήση πρέπει να γίνει αναφορά στην αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που αναγνωρίστηκε και γιατί εκτιμάται ότι θα καλυφθεί.

- Σε περίπτωση ζημιών όπου δεν έχει γίνει όλη η αναγνώριση το ποσού της αναβαλλόμενης απαίτησης πρέπει να γνωστοποιείται αυτό το ποσό και μέχρι πότε υπάρχει η δυνατότητα να γίνει συμπληρωματική αναγνώριση. Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές απαιτείται να γνωστοποιείται το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών χωρίς να είναι υποχρεωτική και η γνωστοποίηση του ποσού του αναβαλλόμενου φόρου, παρά το γεγονός ότι προτείνεται η γνωστοποίηση του για περαιτέρω πληροφόρηση των επενδυτών(Ουζούνου,2009).

3.8 Βιβλιογραφία

Έντυπη

Ελληνική Βιβλιογραφία

- ❖ Ντζανάτος Δημήτρης, 2008, “Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά”, Εκδόσεις Καστανιώτη.
- ❖ Ντζανάτος Δ, 2008, “Δημιουργία σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας τους”, Εκδόσεις Καστανιώτη.
- ❖ Πεταλάς Κωνσταντίνος , “Γνωρίζοντας την ανώνυμη εταιρία, Από νομική, λογιστική και φορολογική άποψη”.
- ❖ Πρωτοψάλτης Ν. & Λουμιώτης Β., 2009, σελ. 124, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- ❖ Πρωτοψάλτης Ν. & Λουμιώτης Β., 2009, σελ. 124-125, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης»
- ❖ Grant Thornton, 2006, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα.
- ❖ Grant Thornton, 2006, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S., Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Α΄ τόμος, Αθήνα.
- ❖ Grant Thornton, 2006, “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, IFRS, αναλυτική παρουσίαση”.
- ❖ Χέβας Δ., Ειδικά Λογιστικά Θέματα Εταιριών, Εκδόσεις: Το οικονομικό, 2000.
- ❖ Βασιλάτου-Θανοπούλου Ε., Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τεύχος Β΄, Εκδόσεις: Ευγ. Μπένου 1966

Ξένη Βιβλιογραφία

- ❖ Taylor M., Jones R., (1999), “The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure”, The International Journal of Accounting, Vol. 34, No. 4, p. 557-570.
- ❖ PricewaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standard Setting, 2002
- ❖ Ballas A. (1994), “Accounting in Greece”, The European Accounting Review, Vol. 3, No. 1, p.107–121. 1.2.2. Spathis C. and Georgakopoulou El. (2007), “The adoption of IFRS in South Eastern Europe: the case of Greece”, Int. J. Financial Services Management, Vol. 2, Nos. ½.
- ❖ PricewaterhouseCoopers, 2015 Tax Bulletin Ιανουάριος 2015
- ❖ Investopedia, 2017
- ❖ Accounting and taxation in Europe – A comparative overview, Hoogendoorn (1996). 2.2.4.N.4308/2014 αρ.3 παρ.5 και N.4172/2013 αρ.22-273.1,3.4 ”
- ❖ Accounting and taxation in Europe – A comparative overview Hoogendoorn), European Financial Reporting Series (Routledge
- ❖ Phillips, J., Pincus, M., Rego, S., (2002) Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense, The Accounting Review, Vol.78, No.2, pp. 491-521.
- ❖ Wong, N., (2006), Accounting for deferred taxes under NZ IAS 12, Business Review, Vol. 8 No.1, 55-59.
- ❖ Holland K., Jackson R., (2004), “Earnings management and deferred tax”, Accounting and Business Research, Vol. 34 No. 2, pp. 101-123
- ❖ International Standard on Auditing 240 (Revised), Approved February 2004, “The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements”, International Auditing and Assurance Standards Board.
- ❖ Noor R. M., Mastuki N., Aziz Z., (2007), “Earnings Management And Deferred Tax”, Malaysian Accounting Review, Volume 6, No1, p.p. 1-17

- ❖ Anthony, R., D. Hawkins and K. Merchant, Accounting: Text and Cases, 19th Ed., Irwin/ McGraw-Hill, 1999.
- ❖ Cairns, D., B. Creighton and Anne Daniels, Applying International Accounting Standards, 3rd ed., Tolley LexisNexis, 2003.
- ❖ Dyckman, T., R. Dukes and C. Davis, Intermediate Accounting, 4th ed., Irwin/ McGraw-Hill, 1998.
- ❖ Horngren, C., G. Sunden and Elliot, Financial Accounting, 5th ed., Prentice hall, 1993
- ❖ International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards, 2011.
- ❖ Kieso, D., J. Weygandt and T. Warfield, Intermediate Accounting, 13th ed., John Willey and Sons, 2010
- ❖ Stutton, T., Corporate Financial Accounting and Reporting, 2nd ed. Prentice hall 2004.
- ❖ Revsine L., D. Collins B. Johnson and F. Mittelstaedt, Financial Reporting and Analysis, 4th ed., McGraw-Hill, 2009.

Ηλεκτρονικές Πηγές

1. <https://www.taxheaven.gr/>
2. <https://www.e-forologia.gr/>
3. <http://www.athex.gr/>