



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Ο Φόρος Εισοδήματος στις Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το
ΔΛΠ 12**

Βελλιανίτη Μαρίνα

Επιβλέπων: Χύτης Ευάγγελος

Αναπληρωτής Καθηγητής

ΠΡΕΒΕΖΑ 2023

**THE INCOME TAX IN THE FINANCIAL STATEMENTS
ACCORDING TO IAS 12**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή
Πρέβεζα, 23/3/2023

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Επιβλέπων καθηγητής

Ευάγγελος Χύτης,

Αναπληρωτής Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής

Κωνσταντινά Τσιλιγιάννη,

3. Μέλος επιτροπής

Στέργιος Τάσιος, Επιστημονικός Συνεργάτης

© Βελλιανίτη, Μαρίνα, 2023.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα πτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Επίθετο, Όνομα

Υπογραφή

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε για τις ανάγκες ολοκλήρωσης του Προπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Ιωαννίνων. Θέλω να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Χύτη Ευάγγελο για τις συμβουλές του και την καθοδήγηση του κατά τη διάρκεια της συγγραφής της παρούσας εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία επικεντρώνει το ενδιαφέρον της σε ένα θέμα που έχει απασχολήσει αρκετά τον κλάδο της οικονομίας τα τελευταία χρόνια , και είναι η αναβαλλόμενη φορολογία.

Στο πρώτο κεφάλαιο, αναλύονται κάποιες εισαγωγικές έννοιες όσο αφορά το φορολογικό σύστημα. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται η έννοια, ο σκοπός και οι κατηγορίες των φόρων καθώς και στα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτών .

Στο δεύτερο κεφάλαιο εστιάζουμε στις οικονομικές καταστάσεις εξηγώντας τον σκοπό τους και αναλύοντας καθεμία από αυτές. Ειδικότερα, αναφέρεται το νομικό πλαίσιο , σε ποιους απευθύνονται καθώς και σε κάποιες βασικές αρχές σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να διατυπώνονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Στο τρίτο και στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα Διεθνή λογιστικά πρότυπα και πως η παγκοσμιοποίηση οδήγησε στην δημιουργία ενός κοινού πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Κύριος σκοπός τους ήταν η αξιοπιστία, η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των πληροφοριών που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις έτσι ώστε να μπορούν να κατανοηθούν και να αξιοποιηθούν από τα ενδιαφερόμενα μέρη. Στην συνέχεια αναλύεται το Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 12. Το ΔΛΠ 12 ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος, τη διάκριση την τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας, τον τρόπο υπολογισμού καθώς και την αναγνώριση τους παρέχοντας επιπλέον και κάποιες σχετικές πληροφορίες.

Τέλος, στο πέμπτο και στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έρευνα παραθέτοντας τα σημαντικότερα αποτελέσματα και συμπεράσματα. Το δείγμα μας ήταν οι εταιρίες μεγάλης κεφαλαιοποίησης του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών και καλύπτει τις χρήσεις 2017-2021. Στόχος ήταν να διερευνήσουμε αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ του Αναβαλλόμενου Φόρου και της χρηματιστηριακής αξίας των επιχειρήσεων του δείγματος.

Από τα ευρήματα της παλινδρόμησής προκύπτει ότι υπάρχει θετική συσχέτιση της χρηματιστηριακής αξίας της επιχείρησης με τη χρηματιστηριακή της αξία , τον αριθμό των μετοχών, τα ebitda ενώ η σχέση με τις υπόλοιπες μεταβλητές του υποδείγματος δεν εμφανίζεται στατιστικά σημαντική.

Λέξεις-κλειδιά: ΔΛΠ 12 , αναβαλλόμενη φορολογία, Εταιρίες Χρηματιστηρίου, Χρηματιστηριακή Αξία

ABSTRACT

This paper focuses its interest on a topic that has been of considerable concern to the economic sector in recent years, and that is deferred taxation.

In the first chapter some introductory concepts regarding the tax system are analyzed. More specifically, the meaning, purpose and categories of taxes are mentioned as well as their advantages and disadvantages.

In the second chapter we focus on financial statements explaining the purpose and analyzing each of them. In particular, the legal framework is mentioned, to whom they are addressed as well as some basic principles according to which the financial statements must be formulated.

In the third and fourth chapters, general information on international accounting standards is provided. Globalization has led to the creation of a common financial information framework. The main purpose was the reliability, transparency and comparability of the information published by the companies so that it could be understood and utilized by the interested parties. Then the international standard 12 is analyzed. Ias 12 deals with the accounting treatment of income taxes, the distinction between current and deferred taxation, the method of calculation as well as their recognition, additionally providing some relevant information.

Finally, in the fifth and sixth chapters, our research is presented, citing some important results and conclusions. Our sample was the companies with the highest capitalization of Athens Stock Exchange, excluding banks, and covers the years 2017-2021. The aim was to investigate if there is a correlation between the deferred tax and the market value of the companies in the sample.

From the findings of the regression on panel data of random effects model, it emerges that there is a positive correlation of the stock market price, the number of shareholders, Ebitda while the relationship with the rest of the sample variables is not statistically significant.

Keywords: Ias 12, deferred tax, stock exchange companies, market value

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	vi
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	i
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	vi
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ.....	vii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	viii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:	1
1.1 Η έννοια των φόρων	1
1.2 Σκοπός των φόρων	1
1.3 Διακρίσεις των φόρων.....	3
1.4 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των άμεσων και των έμμεσων φόρων.....	5
1.5 Κανόνες φορολογίας.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Οικονομικές Καταστάσεις	7
2.1 Οι οικονομικές καταστάσεις και ο σκοπός τους.....	7
2.1.1 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).....	8
2.1.2 Κατάσταση Εισοδήματος (Αποτελεσμάτων Χρήσης).....	8
2.1.3 Η Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων	9
2.1.4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών.....	10
2.1.5 Προσάρτημα-Σημειώσεις	13
2.2 Γενικές αρχές	14
2.1.1 Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση σύμφωνα με τα ΔΛΧΑ.....	14
2.2.2 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	14
2.2.3 Αρχή των δεδουλευμένων	15
2.2.4 Σημαντικότητα και συγκέντρωση	16
2.2.5 Συμψηφισμός	17
2.2.6 Συχνότητα παρουσίασης.....	17
2.2.7 Συγκριτική πληροφόρηση	17

2.2.8 Ομοιομορφία της παρουσίασης	18
2.3 Σε ποιους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις	18
2.4 Νομικό πλαίσιο των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	22
3.1 Ιστορική αναδρομή των Λογιστικών Προτύπων.....	22
3.2 Όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	22
3.3 Σκοπός των ΔΛΠ.....	23
3.4 Διαδικασία έκδοσης ενός ΔΛΠ	24
3.5 Ποιες επιχειρήσεις που έχουν την υποχρέωση να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τα ΔΛΠ.....	25
3.6 Κύριες διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ	26
3.7 Ισχύοντα ΔΛΠ	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 12.....	32
4.1 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12(ΔΛΠ12)-Φόροι Εισοδήματος	32
4.2 Σκοπός του ΔΛΠ 12.....	32
4.3 Πεδίο εφαρμογής.....	32
4.4 Βασικοί ορισμοί	33
4.5 Τρέχουσα και αναβαλλόμενη φορολογία.....	34
4.5.1 Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος.....	35
4.5.2 Τρέχων φόρος εισοδήματος	36
4.6 Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων.....	36
Φορολογητέες προσωρινές διαφορές.....	36
Εκπεστές Προσωρινές διαφορές.....	36
Συνενώσεις επιχειρήσεων	40
Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία	40
Υπεραξία	41
Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί τόκοι.....	41

Επανεκτίμηση των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων	42
Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες	42
4.7 Αναγνώριση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και φορολογικών απαιτήσεων.....	43
4.8 Αποτίμηση	44
4.9 Αναγνώριση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου	44
4.10 Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από την συνένωση επιχειρήσεων	45
4.11 Γνωστοποιήσεις.....	46
4.12 Διερμηνείες Μ.Ε.Δ 21 και Μ.Ε.Δ 25	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : Εμπειρική Μελέτη.....	57
6.1 Περιγραφή του δείγματος.....	57
6.2 Περιγραφική στατιστική.....	59
6.3 Ανάλυση αποτελεσμάτων.....	59
Συμπεράσματα.....	61

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Βιβλιογραφική επισκόπηση	54
Πίνακας 2: Εταιρίες δείγματος ανά κλάδο	57
Πίνακας 3: Περιγραφική στατιστική	59

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1 : Σκοπός φορολογίας.....	2
Εικόνα 2: Διάκριση φόρων.....	3
Εικόνα 3:Υπόδειγμα αποτελεσμάτων χρήσης.....	9
Εικόνα 4: Υπόδειγμα ταμειακών ροών	12
Εικόνα 5: Κριτήρια μεγέθους επιχειρήσεων	20
Εικόνα 6 : Μόνιμες και προσωρινές διαφορές.....	35
Εικόνα 7: Προσωρινές διαφορές για στοιχεία ενεργητικού	37
Εικόνα 8: Προσωρινές διαφορές για στοιχεία παθητικού.....	38

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ:

ΧΑΑ: Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Αρ. : άρθρο

Δ.Λ.Π: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Π.Χ.Α: Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς

Ε.Λ.Π: Ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Σ.Δ.Λ.Π: συμβούλιο διεθνών λογιστικών προτύπων

Α.Φ.Α: Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Α.Φ.Υ: Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

ΦΒ: Φορολογική Βάση

ΛΑ: Λογιστική Αξία

ΑΓΓΛΙΚΗ:

I.A.S.C: Επιτροπή Διεθνών λογιστικών προτύπων

I.A.S.B: Σώμα Διεθνών λογιστικών προτύπων

S.A.C: Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων

I.F.R.I.C: Επιτροπή Διερμηνειών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:

1.1 Η έννοια των φόρων

Οι φόροι αποτελούν ένα πάρα πολύ σημαντικό κομμάτι της δημόσιας οικονομίας αφού είναι η κύρια πηγή εισοδήματος της. Οι φόροι υπήρχαν ακόμη και από τα πολύ παλιά χρόνια. Όπως είχε πει και ο Βενιαμίν Φραγκλίνος, «τίποτα δεν είναι σίγουρο σε αυτή την ζωή εκτός από τον θάνατο και τους φόρους». Με τους φόρους το κράτος εξασφαλίζει περισσότερο από 90% των εσόδων του και μέσω αυτών μπορεί να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του, καθώς και να προβεί σε σημαντικές ενέργειες που θα ενισχύσουν την κοινωνική ευημερία. Η φορολογία βέβαια διαφοροποιείται από άλλες μορφές πληρωμής όπως τις αγορές, κυρίως στο κομμάτι ότι η φορολογία δεν απαιτεί συγκατάθεση και ούτε συνδέεται άμεσα με κάποια υπηρεσία. Αν θα μπορούσαμε να δώσουμε έναν ορισμό για τον φόρο θα ήταν ότι αποτελεί την υποχρεωτική καταβολή ενός χρηματικού ποσού μέσω κάποιας ρητής απόφασης, η οποία καταβολή καταβάλλεται από τους πολίτες της χώρας προκειμένου να καλυφθούν οι δημόσιες ανάγκες. Σε αυτό το σημείο πρέπει να επισημάνουμε ότι φόρους δεν πληρώνουν μόνο οι πολίτες που ζουν μέσα στην ίδια την χώρα αλλά και πολίτες που πλέον είναι εγκατεστημένοι στην χώρα μας. Φυσικά φόρους πληρώνουν και οι επιχειρήσεις. (Γκίνογλου 2014).

1.2 Σκοπός των φόρων

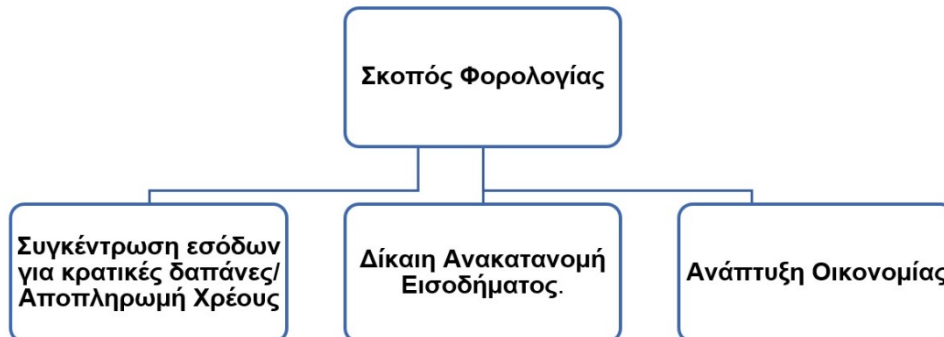
Είναι πολύ σημαντικό να αναλύσουμε γιατί χρειάζεται η φορολογία.

Ένας χρήσιμος τρόπος να δούμε τον σκοπό της φορολογίας που αποδίδεται στον Αμερικάνο οικονομολόγο Richard A. Musgrave είναι να γίνει διάκριση. Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός. Ως κύριο σκοπό αρχικά έχει την χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, ύστερα την ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, και τέλος η αναδιανομή του πλούτου που αφορά την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων. (<https://esproject.gr/foroi/>)

Η κυβέρνηση μέσω της φορολόγησης προσπαθεί να επιτύχει την συγκέντρωση ενός ικανοποιητικού ποσού εσόδων που θα της επιτρέψει να καλύψει το κόστος των δημόσιων

δαπανών της σε διάφορους τομείς όπως η εκπαίδευση και η ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Αρκετά σημαντικό σκοπό αποτελεί επίσης και η άμβλυνση των οικονομικών ανισοτήτων μεταξύ των πολιτών. Αυτό επιτυγχάνεται καθώς τα άτομα με μεγάλη περιουσία και μεγάλα εισοδήματα πληρώνουν μεγαλύτερα ποσά φόρου και οι πολίτες με χαμηλότερα εισοδήματα επωφελούνται περισσότερο από τους φόρους με την είσπραξη επιδομάτων. Τέλος, με τα έσοδα των φόρων το κράτος μπορεί να πραγματοποιεί επενδύσεις μέσω των οποίων ενισχύεται η οικονομία και γίνεται πιο ανταγωνιστική. Η οικονομική μεγέθυνση ή ανάπτυξη και η διεθνής ανταγωνιστικότητα αναφέρονται μερικές φορές ως χωριστοί στόχοι αλλά μπορούν να υπαχθούν στους άλλους τρεις. (<https://esproject.gr/foroi/>)

Οι φόροι επιπλέον έχουν ιδιαίτερα σημαντικό σκοπό κυρίως σε περιόδους που παρατηρείται οικονομική ύφεση διότι δρουν σαν σταθεροποιητές του προϋπολογισμού και έτσι συμβάλλουν στην στήριξη των οικονομικών του κράτους.



Εικόνα 1 : Σκοπός φορολογίας:¹

¹ Πηγή: <https://esproject.gr/foroi/>

1.3 Διακρίσεις των φόρων

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν με διάφορα κριτήρια, η κυριότερη διάκριση όμως είναι η εξής (Κόντος 2015):

Στους άμεσους φόρους οι οποίοι υπολογίζονται με βάση κάποιας ²φορολογικής βάσης και στους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται στο αντικείμενο του φόρου.

Άμεσοι Φόροι	Έμμεσοι Φόροι
<ul style="list-style-type: none">• Φόρος εισοδήματος• Φόρος κληρονομιάς• ΕΝΦΙΑ	<ul style="list-style-type: none">• ΦΠΑ• Ειδικοί φόροι στην κατανάλωση αλκοόλ και καπνού.

Εικόνα 2: Διάκριση φόρων³

Ένας άλλος διαχωρισμός των φόρων είναι σε φόρο(Κόντος 2015):

- Εισοδήματος
- Κεφαλαίου

Οι φόροι εισοδήματος διακρίνονται σε φόρους εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Ο φόρος κατοχής περιουσίας αποτελεί τον κυριότερο φόρο κεφαλαίου που επιβάλλεται στο σύνολο της αξίας του κεφαλαίου που ανήκει στους φορολογούμενους. Αυτός ο φόρος έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα αφού οι φορολογούμενοι οφείλουν να συμμετέχουν στις δαπάνες που υπόκειται το κράτος για την προστασία και διαφύλαξη της ατομικής ιδιοκτησίας, όπως δαπάνη για κατασκευή και συντήρηση οδών, οργάνωση κτηματολογίου και υποθηκοφυλακείου κ.λ.π. Επιπλέον, στους φόρους κεφαλαίου ανήκει και ο φόρος κληρονομιάς ο οποίος επιβάλλεται στην περιουσία που κληρονομεί κάποιος από τους γονείς ή από άλλα συγγενικά πρόσωπα. Τέλος, στους φόρους κεφαλαίου περιλαμβάνεται και ο φόρος δωρεών που επιβάλλεται στην περιουσία σε χρήμα ή σε είδος που λαμβάνει κάποιος από άλλο πρόσωπο χωρίς όμως να πρέπει να καταβάλει κάποιο αντάλλαγμα. (Κόντος 2015)

²Φορολογική βάση είναι το μέγεθος με το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση. Κάποια παραδείγματα φορολογικής βάσης αποτελούν το εισόδημα ενός ατόμου, η περιουσία του.

³ <https://esproject.gr/foroi/>

Στη συνέχεια, ένα άλλο κριτήριο με το οποίο μπορούν να διακριθούν οι φόροι είναι με βάση τη φύση του φορολογικού συντελεστή

Έτσι, διακρίνονται σε προοδευτικούς, αναλογικούς και αντίστροφα προοδευτικούς. (Mankiw 2015)

- Προοδευτικός φόρος είναι εκείνος όπου ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση στην οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής.
- Αναλογικός φόρος είναι εκείνος με τον οποίο ο φορολογικός συντελεστής δεν αλλάζει όταν αλλάζει η φορολογική βάση.
- Αντίστροφα προοδευτικός φόρος είναι εκείνος στον οποίο ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση. Η κατηγορία αυτή δεν εμφανίζεται και τόσο συχνά.

Ένα σημαντικό πρόβλημα που προκύπτει από την εφαρμογή του προοδευτικού συστήματος φορολόγησης είναι ότι υπάρχει κίνδυνος απόκρυψης εσόδων από τους πολίτες που λαμβάνουν υψηλά εισοδήματα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ 2021

Έως 10.000€ : 9%

10.001-20.000€: 22%

20.001-30.000€: 28%

30.001-40.000€ : 36%

Πάνω από 40.000€ : 44%

Εφαρμόζεται κλιμακωτά . Οπότε με βάση τα παραπάνω δεδομένα ένα άτομο με εισόδημα 28.000€ θα πρέπει να πληρώσει τον εξής φόρο:

$10.000€ \cdot 9\% = 900€$

$10.000€ \cdot 22\% = 2.200€$

$8.000€ \cdot 36\% = 2.880€$

Σύνολο= **5.980€**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο αναλογικός φόρος είναι ένας μεμονωμένος φορολογικός φόρος όπου χωρίς να λαμβάνονται κάποια κριτήρια τα εισοδήματα φορολογούνται με σταθερό συντελεστή ανεξάρτητα από το είδος του εισοδήματος.

Έτσι, αν κατά την διάρκεια του έτους ο Α λαμβάνει 40.000€ και ο Β 10.000€ δεδομένου ότι ο συντελεστής φορολόγησης είναι 10% τότε ο φόρος που αναλογεί στο καθένα είναι 4.000 και 1000 αντίστοιχα.

1.4 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των άμεσων και των έμμεσων φόρων

Σύμφωνα με τους (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

Τα Πλεονεκτήματα άμεσων φόρων είναι τα εξής:

- Οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται στο εισόδημα και θεωρούνται αρκετά δίκαιοι σε σχέση με τη φορολογική επιβάρυνση των πολιτών.
- Σταθερότητα απόδοσης προς το δημόσιο
- Έχουν μικρό κόστος είσπραξης
- Οι φορολογούμενοι γνωρίζουν τι ακριβή ποσό που πρέπει να καταβάλουν

Από την άλλη πλευρά τα μειονεκτήματα είναι τα ακόλουθα

Μειονεκτήματα άμεσων φόρων:

- Με την άμεση φορολογία οι πολίτες καταφεύγουν ευκολότερα στην φοροδιαφυγή
- Γίνονται αντικείμενο πολιτικής εκμετάλλευσης (αλλαγή βάσης)
- Η διαδικασία είσπραξης είναι δυσκολότερη

Ως προς τους έμμεσους φόρους έχουμε τα εξής:

Πλεονεκτήματα έμμεσων φόρων:

- Έχουμε αισθητή μείωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής
- Ευκολότερη είσπραξη
- Ευκολότερη καταβολή
- Εισπράττονται ακόμα και από ξένους

Μειονεκτήματα έμμεσων φόρων:

- Σε περιόδους οικονομικής κρίσης η είσπραξη τους δεν είναι βέβαιη
- Δημιουργείται άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών διότι επιβαρύνονται όλοι οι πολίτες το ίδιο ανεξάρτητα από το μέγεθος του εισοδήματος του και όχι με βάση αυτό. (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

1.5 Κανόνες φορολογίας

Η επιβολή των φόρων στα κράτη γίνεται με βάση κάποιων κανόνων που έχουν θεσπιστεί από την πολιτεία και είναι αναγνωρισμένοι διεθνώς. Οι κανόνες αυτοί πρέπει να είναι σύμφωνοι με κάποιες γενικές αρχές που αποτελούν συνδυασμό της επιστήμης και της πείρας. Οι αρχές στις οποίες αναφερόμαστε είναι οι εξής (Γκίνου 2017):

- Αρχές οικονομικές
- Αρχές δικαιοσύνης
- Αρχές ταμειευτικές
- Αρχές διοικητικές

Οι σημαντικότεροι κανόνες είναι οι εξής (Γκίνου 2017):

1^{ος} κανόνας φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας: οι φορολογούμενοι πρέπει να συνεισφέρουν στις δαπάνες του κράτους ανάλογα με τις οικονομικές απολαβές τους.

2^{ος} κανόνας της βεβαιότητας του φόρου: Ο φόρος να είναι βέβαιος και όχι αυθαίρετος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής του φόρου καθώς και το ποσό που πρέπει να καταβληθεί πρέπει να είναι σαφώς καθορισμένα έτσι ώστε να μην αφήνεται ο φορολογούμενος στη διάθεση του δημόσιου υπαλλήλου.

3^{ος} κανόνας της προσφορότητας ή καταλληλότητας του φόρου: Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται με τρόπο που να είναι πιο κατάλληλοι για τον φορολογούμενο.

4^{ος} κανόνας της οικονομικότητας του φόρου: Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σύμφωνα με την οικονομική αρχή, δηλαδή με τέτοιο τρόπο ώστε η διαφορά ανάμεσα στον φόρο που καταβάλλουν οι πολίτες και στο ποσό που λαμβάνει το κράτος να είναι όσο το δυνατόν μικρότερη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Οι Οικονομικές Καταστάσεις

2.1 Οι Οικονομικές Καταστάσεις και ο σκοπός τους

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα δομημένο τρόπο παρουσίασης των λογιστικών και χρηματοοικονομικών δεδομένων. Στην ουσία είναι πίνακες οι οποίοι απεικονίζουν τα οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και δίνουν την δυνατότητα στους επενδυτές να έχουν μια σαφέστατη χρηματοοικονομική εικόνα μιας οντότητας (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

Σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 1 , οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι μια οικονομική απεικόνιση , με κάποια πολύ συγκεκριμένα χαρακτηριστικά όπως, αξιοπιστία ,συνάφεια , κατανοητότητα, συγκρισιμότητα της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης. Ειδικά η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει ιδιαίτερα μεγάλη σημασία για τους ενδιαφερόμενους χρήστες που στα περισσότερα εταιρικά σκάνδαλα μεταξύ 2001-2009 στο κέντρο έρευνας τους βρίσκονταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση της Folli-follie όπου ακόμα και σήμερα η υπόθεση δεν έχει κλείσει.

Επομένως, κύριος σκοπός τους είναι η παροχή χρήσιμων πληροφοριών σχετικά με την απόδοση , την οικονομική θέση , τη δραστηριότητα και της ταμειακές ροές της επιχείρησης στους εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες οι οποίοι με την σειρά τους θα τις χρησιμοποιήσουν για να λάβουν σημαντικές αποφάσεις για την εκπλήρωση των στόχων τους. (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

Σύμφωνα με τα Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι ακόλουθες (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014):

- Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης- ισολογισμός(Balance sheet-statement of financial position)
- Κατάσταση εισοδήματος- Αποτελέσματα χρήσης(profit and loss ή income statement)

- Μεταβολές ιδίων κεφαλαίων(changes in Equity)
- Κατάσταση ταμειακών ροών(cash flow)
- Προσάρτημα- σημειώσεις(notes to the financial statements)

2.1.1 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)

Ο ισολογισμός αποτελεί μια ολοκληρωμένη εικόνα της επιχείρησης για μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή και καταρτίζεται στο τέλος κάθε χρήσης. Απεικονίζει το σύνολο των υποχρεώσεων και των απαιτήσεων καθώς και τη οικονομική θέση της επιχείρησης. Ωστόσο , η ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού δεν είναι η ίδια για όλες τις χώρες ούτε για όλες τις εταιρίες. Συγκεκριμένα στην Ελλάδα , οι εταιρίες που είναι υποχρεωμένες να συντάξουν ισολογισμό επιτρέπεται να τον εκδώσουν στις 31/12 ή στις 30/6. Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε ότι σε πολλές χώρες η ημερομηνία λήξης του ⁴λογιστικού έτους ταυτίζεται απόλυτα με του φορολογικού έτους , όμως στην περίπτωση που δεν συμβαίνει αυτό τότε θα έχουμε σημαντικές διαφορές στην εκτίμηση ορισμένων λογαριασμών για παράδειγμα στην υποχρέωση φόρων.(Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

2.1.2 Κατάσταση Εισοδήματος (Αποτελεσμάτων Χρήσης)

Αποτελεί μια κατάσταση όπου παρέχει σημαντικές πληροφορίες για τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης των στοιχείων ενεργητικού , τα διοικητικά, χρηματοοικονομικά , λογιστικά και φορολογικά έξοδα εντός του λογιστικού έτους. Καταρτίζεται στο τέλος κάθε χρήσης και στην ουσία απεικονίζει την αποδοτικότητα της επιχείρησης. Οπότε ο ισολογισμός δείχνει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης στο τέλος κάθε χρήσης και τα αποτελέσματα χρήσης δείχνουν την πορεία της οντότητας. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν στον ισολογισμό εμφανίζονται στην καθαρή θέση.

Η εξίσωση εισοδήματος όπως αυτή ορίζεται λογιστικά είναι η εξής:

$$\text{Έσοδα- έξοδα} = \text{εισόδημα}$$

⁴ Λογιστική περίοδος είναι η δωδεκάμηνη περίοδος κατά την οποία οι οντότητες συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με την νομοθεσία.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	Σημ.	31/12/2020	31/12/2019
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	8.2	882.466	829.817
Κόστος Πωληθέντων	8.3	-665.172	-631.682
Μικτό Κέρδος		217.294	198.134
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	8.4	71.185	74.329
Έξοδα διάθεσης	8.5	-230.424	-217.154
Έξοδα διοίκησης	8.5	-30.871	-28.789
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	8.6	-5.047	-5.562
Λειτουργικά κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων		22.136	20.958
Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	8.7	-8.907	-9.248
Κέρδη προ φόρων		13.229	11.710
Φόροι εισοδήματος	8.8	-3.304	-3.448
Κέρδη μετά από φόρους (α)		9.925	8.262
<i>Κατανέμονται σε:</i>			
Μετόχους Εταιρείας		9.925	8.262
Κέρδη μετά από φόρους ανά μετοχή (σε ευρώ)		19,72	16,41

Εικόνα 3: Υπόδειγμα αποτελεσμάτων χρήσης⁵

2.1.3 Η Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων

Ένα από τα σημαντικότερα μεγέθη που ενδιαφέρουν τους αναλυτές είναι η καθαρή θέση. Η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων παίζει καθαρυστικό ρόλο στην λήψη αποφάσεων. Στην κατάσταση των ιδίων κεφαλαίων αναφέρονται τα παρακάτω (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014):

- Μεταβολές κεφαλαίου με τους μετόχους της εταιρίας
- Διανομές μερισμάτων
- Μεταβολές των λογαριασμών συσσωρευμένων κερδών
- Επιπτώσεις των μεταβολών των λογιστικών μεθόδων
- Επανεκτιμήσεις αξίας παγίων ή οποιεσδήποτε μεταβολές των αποθεματικών κεφαλαίων

⁵ <https://www.masoutis.gr/pdf/notes2020.pdf>

2.1.4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα πλέον οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν και να δημοσιεύουν τις ταμειακές ροές.

Οι ταμειακές ροές αποτελούν τις μεταβολές των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδύναμων, οι οποίες προέρχονται από χρηματοοικονομικές, επενδυτικές και λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

- Ταμειακά ισοδύναμα: οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις υψηλής ρευστότητας που μπορούν σε σύντομο χρονικό διάστημα να μετατραπούν σε ταμειακά διαθέσιμα να ρευστοποιηθούν δηλαδή χωρίς να μεταβληθεί σημαντικά η αξία τους π.χ. καταθετικοί λογαριασμοί, έντοκα γραμμάτια δημοσίου.
- Ταμειακά διαθέσιμα: Είναι τα χρήματα που υπάρχουν στο ταμείο της επιχείρησης ή καταθέσεις που μπορούν να χρησιμοποιηθούν άμεσα.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες:

- Εισπράξεις από πελάτες μέσω την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών
- Πληρωμές με μετρητά προς τους προμηθευτές
- Εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, προμήθειες και αμοιβές
- Πληρωμές με μετρητά προς τους εργαζόμενων
- Πληρωμές και εισπράξεις μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές
- Πληρωμές με μετρητά ή την επιστροφή φόρων εισοδήματος, εκτός από τις περιπτώσεις δραστηριοτήτων που μπορούν να χαρακτηριστούν ως χρηματοοικονομικές ή επενδυτικές(Νεγκάκης 2015)

Επενδυτικές δραστηριότητες:

- Οι επενδυτικές ταμειακές ροές αφορούν τις αγορές και τις πωλήσεις παγίων και άλλων μακροχρόνιων επενδύσεων. Παρακάτω αναφέρονται ορισμένα παραδείγματα (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014):
- Πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές για χρηματοοικονομικά μέσα που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση)
- Ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δίνονται σε τρίτους (εξαιρούνται οι προκαταβολές και δάνεια που δίνονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα)
- Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων , άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων
- Πωλήσεις συμμετοχών στο μετοχικό κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες(εξαιρούνται οι εισπράξεις για μέσα που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς
- Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων(Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

Χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές:

Αποτελούν χρηματοοικονομικές δραστηριότητες που προκαλούν μεταβολές στο μέγεθος των ιδίων κεφαλαίων. Μερικά παραδείγματα είναι τα ακόλουθα (Νεγκάκης 2015) :

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
- Πληρωμές τις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης
- Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων

- Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης (Νεγκάκης 2015)

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	31/12/2020	31/12/2019
Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες		
Κέρδη περιόδου προ φόρων	13.229	11.710
Προσαρμογές για:		
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων	21.793	21.338
Αποσβέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων	16.153	15.154
Ζημιές / (Κέρδη) από πώληση παγίων	193	503
Ζημιές από καταστροφή παγίων	143	198
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	560	553
Προβλέψεις για επισφαλείς απατήσεις	10	21
Λοιπές Προβλέψεις	-	-
Απομείωση υπεραξίας	1.000	-
Ζημιές / (Κέρδη) αποτίμησης αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	749	1
Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	-	-
Χρηματοοικονομικά Έξοδα	9.054	9.357
Έσοδα από Τόκους	-178	-109
Λειτουργικό κέρδος προ μεταβολών κεφαλαίου κίνησης	62.707	58.725
Μεταβολές κεφαλαίου κίνησης		
(Αύξηση) / Μείωση αποθεμάτων	958	-13
(Αύξηση) / Μείωση εμπορικών και λοιπών απατήσεων	1.255	4.234
(Αύξηση) / Μείωση Λοιπών κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού	6.504	6.925
Αύξηση / (Μείωση) εμπορικών και λοιπών υποχρεώσεων	8.495	-21.807
Αύξηση / (Μείωση) λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	9.703	924
Αύξηση / (Μείωση) λοιπών φορολ. και ασφαλ. υποχρεώσεων	1.465	-2.124
Αύξηση / (Μείωση) λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	-10.932	-2.600
Λοιπά	-3.733	624
Σύνολο μεταβολών κεφαλαίου κίνησης	13.714	-13.835
Χρηματοοικονομικά έξοδα πληρωθέντα	-5.539	-5.874
Καταβλημένοι φόροι εισοδήματος	-2.873	-1.390
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	68.008	37.626
Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες		
Αγορά λοιπών παγίων περιουσιακών στοιχείων	-26.358	-14.474
Είσπραξη από πώληση παγίων περιουσιακών στοιχείων	367	994
Αγορά Άυλων περιουσιακών στοιχείων	-	-139
Αγορές χρηματοοικονομικών στοιχείων	-	-7
Τόκοι εισπραχθέντες	178	109
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες	-25.814	-13.517
Ταμειακές Ροές από Χρηματ/κές Δραστηριότητες		
Καθαρή μεταβολή βραχυπρόθεσμων δανείων	-5.911	9.470
Αναλήψεις από μακροπρόθεσμα δάνεια	34.007	3.862
Πληρωμές μακροπρόθεσμων δανείων	-3.900	-6.000
Πληρωμές κεφαλαίου χρηματοδοτικών μισθώσεων	-6.739	-3.852
Πληρωμές υποχρεώσεων μίσθωσης	-19.077	-18.067
Μερίσματα πληρωθέντα	-5.000	-14.000
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Χρηματ/κές Δραστηριότητες	-6.619	-28.587
Καθαρή Αύξηση / (Μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	35.575	-4.478
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	29.793	34.271
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στη λήξη της περιόδου	65.367	29.793

Οι συνημμένες επεξηγηματικές σημειώσεις αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Εικόνα 4: Υπόδειγμα ταμειακών ροών⁶

⁶ <https://www.masoutis.gr/pdf/notes2020.pdf>

2.1.5 Προσάρτημα-Σημειώσεις

Το προσάρτημα- σημειώσεις παρέχει κάποιες πληροφορίες όχι σχετικά με το λογιστικό αποτέλεσμα ή το σύνολο των απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας συγκεκριμένης οντότητας, αλλά μέσω αυτού μπορούμε να αντλήσουμε κάποιες σημαντικές πληροφορίες τόσο για τις πολιτικές που χρησιμοποιεί η εταιρία όσο και για την δομή των οικονομικών καταστάσεων. Στις σημειώσεις περιέχονται τα εξής στοιχεία(Νεγκάκης 2015):

- Γίνεται αναφορά στις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιεί η επιχείρηση. Εάν όμως υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή των λογιστικών πολιτικών , λογιστικών εκτιμήσεων , ή γίνει διόρθωση λαθών τότε πρέπει να γίνει αναφορά στους λόγους που οδήγησαν σε αυτή την αλλαγή ή τη διόρθωση ,και να γνωστοποιηθούν επακριβώς τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάστηκαν.
- Οποιαδήποτε πληροφορία η οποία αφορά λογιστική εκτίμηση αλλά και αβεβαιότητα σχετικά με μια εκτίμηση που μπορεί να προκαλέσει αλλαγές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μελλοντική περίοδο
- Γνωστοποίηση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί όπως αναφέρει η νομοθεσία.
- Επιπλέον η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με :

A) την επωνυμία της οντότητας

B) το νομικό τύπο της οντότητας

Γ) την περίοδο αναφοράς

Δ) τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας

E) το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση

Στ) εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Z) εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση

2.2 Γενικές αρχές

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να διατυπώνονται σύμφωνα με κάποιες αρχές οι οποίες θα αναλυθούν παρακάτω:

2.1.1 Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση σύμφωνα με τα ΔΛΧΑ

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτυπώνουν ακριβοδίκαια τις ταμειακές ροές, τη χρηματοοικονομική επίδοση και την οικονομική θέση της επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων προϋποθέτει την πιστή αποτύπωση των επιδράσεων των συναλλαγών, και άλλων συμβάντων σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για έξοδα, έσοδα, περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, τα οποία εμφανίζονται στο πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση. Αν υπάρχει παρέκκλιση από πρότυπο τότε στην περίπτωση αυτή απαιτείται να γίνει γνωστό ποιο πρότυπο ήταν αυτό που υπήρξε η συγκεκριμένη παρέκκλιση, το είδος της παρέκκλισης μαζί με τον λογιστικό χειρισμό που απαιτούν τα ΔΠΧΑ, ο λόγος που αν εφαρμόζοταν ο λογιστικός χειρισμός που ορίζει το πρότυπο τότε θα αντικρούοταν με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς και την επίδραση που θα έχει σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων. (Νεγκάκης 2015)

2.2.2 Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάση της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, δηλαδή η επιχείρηση θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες και δεν σκοπεύει να προβεί σε ρευστοποίηση. Όταν όμως οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται με βάση την αρχή αυτή, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται από την οικονομική οντότητα, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα δεν θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

2.2.3 Αρχή των δεδουλευμένων

Η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμειακών ροών. Βάση της αρχής αυτής, μια επειχέρηση αναγνωρίζει τα στοιχεία ως έξοδα, έσοδα, περιουσιακά στοιχεία, ίδια κεφάλαια, όταν πραγματοποιηθούν άσχετα πότε θα πληρωθούν ή θα εισπραχθούν. (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

Παράδειγμα για την τιμολόγηση επόμενης χρήσης

Κατά την χρήση του 2021 η επιχείρηση X έκδωσε κάποια δελτία αποστολής για την μεταφορά κάποιων προϊόντων λόγω του ότι πραγματοποιήθηκε μια πώληση, όμως αυτά τα προϊόντα τιμολογήθηκαν μέσα στον Ιανουάριο του 2022.

Σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων προβλέπεται η αναγνώριση του εσόδου στην χρήση του 2021 αλλά χωρίς ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ αναγνωρίζεται στον μήνα που θα εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο π.χ 15/1/22.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ1003/2014 με την οποία ερμηνεύτηκε και το άρθρο 11 β του Ν4308/2014 σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου, η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που έγινε η αποστολή των προϊόντων. Βέβαια δεν επισημαίνεται ότι ο χρόνος γέννησης της υποχρέωσης του τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του. Το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μετά τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την αποστολή των αγαθών. (<https://www.taxheaven.gr/circulars/28791/s-lo-t-ario-prwt-614-ex-29-5-2018>)

Σε αυτό το σημείο πρέπει να επισημανθεί ότι ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συνδέεται με την αρχή των δεδουλευμένων για την καταχώρηση του εσόδου. Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει το συγκεκριμένο έσοδο στην χρήση που πραγματοποιήθηκε αλλά δεν χρειάζεται να γίνει η έκδοση του τιμολογίου την ίδια χρονική στιγμή και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης του σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει και για το διπλογραφικό και το απλογραφικό σύστημα.

Είναι ξεκάθαρο ότι το έσοδο που πραγματοποιήθηκε το 2021 είναι έσοδο από πωλήσεις και πρέπει να εμφανιστεί στα έσοδα της λογιστικής χρήσης του 2021 ανεξάρτητα με το πότε θα εκδοθεί το τιμολόγιο. Επειδή όμως το Δελτίο αποστολής δεν αποτελεί παραστατικό αξίας

τότε δεν θα μπορέσουμε να χρησιμοποιήσουμε τον λογαριασμό ΠΕΛΑΤΩΝ αλλά θα κάνουμε χρήση μεταβατικών λογαριασμών.

Ας υποθέσουμε ότι η αξία των εμπορευμάτων είναι 2000€ και ΦΠΑ 24% 480€

Θα γίνουν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

31/12/2021

37.02 Δεδουλευμένα έσοδα	2000€	
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων		2000€

Και την επόμενη χρήση όταν γίνει η έκδοση του τιμολογίου θα γίνει η εξής εγγραφή:

15/1/2022

30 Πελάτες	2480€	
37.02 Δεδουλευμένα έσοδα		2000€
54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας		480€

2.2.4 Σημαντικότητα και συγκέντρωση

Μια οικονομική οντότητα θα απεικονίζει παρόμοιου τύπου στοιχεία κάθε σημαντικής κατηγορίας μεμονωμένα και αντιθέτως στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας ξεχωριστά εκτός αν είναι σημαντικό. Οι οικονομικές καταστάσεις προκύπτουν από την επεξεργασία πολλών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα με τη φύση ή την λειτουργία τους. Το τελευταίο κομμάτι στη διαδικασία της συγκέντρωσης και κατάταξης είναι η παρουσίαση των συμπυκνωμένων και ταξινομημένων στοιχείων, που σχηματίζουν συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις. Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι σημαντικό σε μεμονωμένη βάση, αυτό συγλεντρώνεται με τα άλλα στοιχεία στις καταστάσεις εκείνες ή στις σημειώσεις. Εάν ένα στοιχείο δεν είναι τόσο σημαντικό μπορεί να μην απαιτείται να παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένα αλλά να πρέπει να γίνει η σχετική αναφορά στις σημειώσεις(Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

2.2.5 Συμψηφισμός

Η επιχείρηση απεικονίζει ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις καθώς και έξοδα και έσοδα. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση συνολικών εσόδων ή οικονομικής θέσης ή στην ιδιαίτερη κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων , εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος , υστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές , τα λοιπά γεγονότα και τις περιστάσεις που έχουν πραγματοποιηθεί και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Συμπερασματικά δεν εφαρμόζονται συμψηφισμοί στις οικονομικές καταστάσεις.(Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

2.2.6 Συχνότητα παρουσίασης

Οι οντότητες δημοσιεύουν μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων ετησίως. Όταν μια οντότητα αλλάζει το τέλος της περιόδου αναφοράς της και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις μιας περιόδου μεγαλύτερης ή μικρότερης του ενός έτους, θα γνωστοποιηθεί , το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και το γεγονός ότι τα ποσά που απεικονίζονται στις καταστάσεις δεν μπορούν να συγκριθούν πλήρως. (Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

2.2.7 Συγκριτική πληροφόρηση

Είναι η διαδικασία κατά την οποία γνωστοποιούνται όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο, εκτός εάν το πρότυπο ορίζει διαφορετικά. Με την μέθοδο της συγκρισιμότητας γίνεται μια εκτίμηση και αξιολογούνται οι στόχοι και η πορεία μιας επιχείρησης στην τρέχουσα περίοδο σε σχέση με μια προηγούμενη. Παρέχει την δυνατότητα μελέτης των τάσεων αλλά και εύρεση των αδύναμων σημείων της επιχείρησης με τα στοιχεία της ίδιας της εταιρίας και με τον μέσο όρο του κλάδα. Βέβαια δεν πρέπει να την μπερδεύουμε με την ομοιομορφία διότι η ομοιομορφία αφορά την εμφάνιση και κατάταξη των στοιχείων με συνέπεια ενώ στην συγκριτική πληροφόρηση η σύγκριση γίνεται μεταξύ ίδιων στοιχείων. Αν στις οικονομικές

καταστάσεις η παρουσίαση ή η κατάταξη των στοιχείων τροποποιηθεί , τότε τα συγκριτικά ποσά θα ανακαταταχθούν εκτός και αν αυτό δεν είναι εφικτό. Σε περίπτωση που συμβεί τότε πρέπει να γνωστοποιηθεί το ποσό , το είδος και οι λόγοι της ανακατάταξης και αν αυτή η ανακατάταξη δεν είναι εφικτή τότε πρέπει να γνωστοποιηθούν οι λόγοι και το είδος των προσαρμογών που θα είχαν συμβεί αν είχαμε ανακατάταξη των ποσών. Επιπλέον, οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους υπάρχει περίπτωση να συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα περίοδο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι πληροφορίες για μια εκκρεμή δικαστική διαμάχη , που το αποτέλεσμα της είναι μη προβλέψιμο κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας περιόδου , οι οποίες πληροφορίες γνωστοποιούνται στην τρέχουσα περίοδο . Αυτές οι πληροφορίες επωφελούν τους ενδιαφερόμενους χρήστες διότι θα ξέρουν ότι αυτή η αβεβαιότητα υπήρχε από την προηγούμενη περίοδο και θα γνωρίζουν και τα μέτρα που έχουν παρθεί στην τρέχουσα περίοδο για την επίλυση αυτής της αβεβαιότητας.(Νεγκάκης 2015)

2.2.8 Ομοιομορφία της παρουσίασης

Η εικόνα και η αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να είναι με την ίδια δομή παρουσίασης ανά περίοδο εκτός εάν λόγω κάποιας αλλαγής στην δραστηριότητα της επιχείρησης χρήζει μια διαφορετική παρουσίαση ευμενέστερη από την προηγούμενη(Σαριαννίδης, Κοντέος, Λαζαρίδης 2014)

2.3 Σε ποιους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις

Πολλοί συναλλασσόμενοι δείχνουν έντονο ενδιαφέρον για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και βρίσκονται τόσο εντός όσο και εκτός αυτής. Οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να χωριστούν σε δύο μεγάλες κατηγορίες :

➤ Εσωτερικούς χρήστες:

όπου αναφερόμαστε στους διευθυντές, μετόχους και στο προσωπικό.

Οι διευθυντές της επιχείρησης είναι τα άτομα τα οποία είναι υπεύθυνα για την μακροζωία της οντότητας και βρίσκονται στα υψηλότερα ιεραρχικά κλιμάκια της επιχείρησης. Επίσης, είναι υποχρεωμένοι να ενημερώνουν τους μετόχους για την πορεία της.

Από την άλλη οι μέτοχοι ενδιαφέρονται αποκλειστικά για την ανάπτυξη της επιχείρησης και παρακολουθούν την τιμή της μετοχής. Επιπλέον, ενδιαφέρονται για την μερισματική πολιτική της επιχείρησης αλλά και για τα κέρδη της κάθε χρήσης της.

Το προσωπικό της επιχείρησης επίσης ενδιαφέρεται για την ανάπτυξη της επιχείρησης και συλλέγει σημαντικές πληροφορίες όπως για θέματα της μισθοδοσίας.

➤ **Εξωτερικούς χρήστες:**

Με τον όρο εξωτερικοί χρήστες αναφερόμαστε στους προμηθευτές, επενδυτές, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και δανειστές.

Οι επενδυτές, λαμβάνουν πληροφορίες από την μελέτη των οικονομικών καταστάσεων και ύστερα αποφασίζουν αν αξίζει να επενδύσουν τα χρήματά τους στην συγκεκριμένη επιχείρηση. Φυσικά, βασικότατο στοιχείο για αυτή τους την απόφαση αποτελεί η κερδοφορία της οντότητας διαχρονικά και όχι από μια μεμονωμένη λογιστική χρήση.

Βασικός σκοπός των χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων και των δανειστών είναι η μέτρηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης ώστε να γνωρίζουν αν η οντότητα είναι ικανή να ανταπεξέλθει στις δανειακές της υποχρεώσεις.

Οι προμηθευτές ενδιαφέρονται αποκλειστικά για το επίπεδο ρευστότητας της επιχείρησης και γι' αυτό τον λόγο ασχολούνται με την μέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών δεικτών όπως της κυκλοφοριακής ταχύτητας. Ο συγκεκριμένος δείκτης δείχνει την ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις.

2.4 Νομικό πλαίσιο των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων –Ελληνικά

Λογιστικά Πρότυπα.

Οι οικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να καταρτίσουν στο τέλος κάθε χρήσης καθώς και ο έλεγχος αυτών καθορίζεται από τη νομική τους μορφή αλλά και από το μέγεθος τους. Παρακάτω θα δώσουμε έναν πίνακα με τα κριτήρια που καθορίζουν το μέγεθος της κάθε επιχείρησης σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (νόμος 4308/24.11.2014)

Είδη επιχειρήσεων	Κριτήρια καθορισμού μεγέθους (Να πληρούν 2 από τα 3)		
	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,			>1.500.000

ΕΕ, ατομική, κλπ)			
Πολύ μικρές Άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	<10	<350.000	<700.000
Μικρές Άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	<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

Εικόνα 5: Κριτήρια μεγέθους επιχειρήσεων

Πηγή : <https://www.forin.gr/articles/article/15911/logistikh-odhgia-efarmoghs-tou-nomou-4308-2014>

⁷Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε ότι η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παραπάνω πίνακα.

Σύμφωνα με το νόμο 4308/24.11.2014 που εισήγαγε τα ΕΛΠ, οι επιχειρήσεις ανάλογα με το μέγεθος τους πρέπει να τηρούν τις εξής οικονομικές καταστάσεις:

Μεγάλες επιχειρήσεις:

- ✓ Κατάσταση Χρηματοοικονομική Θέσης (Ισολογισμός)
- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- ✓ Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης
- ✓ Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- ✓ Προσάρτημα

⁷ <https://www.taxheaven.gr/circulars/20132/pol-1003-31-12-2014>

Μεσαίες επιχειρήσεις:

- ✓ Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)
- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- ✓ Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης
- ✓ Προσάρτημα

Πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις:

- ✓ Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)
- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- ✓ Προσάρτημα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

3.1 Ιστορική αναδρομή των Λογιστικών Προτύπων

Η διεθνής σύγκλιση λογιστικών προτύπων δεν είναι κάτι καινούργιο. Η έννοια της σύγκλισης προέκυψε για πρώτη φορά στα τέλη της δεκαετίας του 1950 ως απάντηση στην οικονομική ολοκλήρωση μετά τον Β΄ παγκόσμιο Πόλεμο και στις σχετικές αυξήσεις στις διασυνοριακές ροές κεφαλαίων. Οι αρχικές προσπάθειες επικεντρώθηκαν στην εναρμόνιση, μειώνοντας τις διαφορές μεταξύ λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται στις μεγάλες κεφαλαιαγορές σε όλο τον κόσμο. Μέχρι τη δεκαετία του 1990 η έννοια της εναρμόνισης αντικαταστάθηκε από την έννοια της σύγκλισης, σκοπός ήταν η ανάπτυξη ενός ενοποιημένου συνόλου υψηλής ποιότητας διεθνών λογιστικών προτύπων που θα χρησιμοποιούταν σε όλες τις μεγάλες κεφαλαιαγορές. Η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων που δημιουργήθηκε το 1973 στον Λονδίνο, ήταν ο πρώτος οργανισμός διεθνούς θέσπισης προτύπων. Αναδιοργανώθηκε το 2001 και έγινε ανεξάρτητος θεσμός διεθνών προτύπων, το συμβούλιο Διεθνών λογιστικών προτύπων(IASB). Το πρώτο διεθνές λογιστικό πρότυπο ιδρύθηκε το 1975. Από τότε η χρήση των Διεθνών λογιστικών προτύπων έχει προχωρήσει. Από το 2013, η Ευρωπαϊκή ένωση και περισσότερες από 100 άλλες χώρες είτε απαιτούν είτε επιτρέπουν τη χρήση των Διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΑ) που εκδίδονται από το IASB.(Κόντος 2015, Καρτάλης Ν. 2019)

3.2 Όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η διαδικασία έκδοσης ενός Δ.Λ.Π γίνεται μέσω μιας νόμιμης διαδικασίας με τη συμμετοχή όλων των οργανώσεων και των ενδιαφερόμενων από όλα τα μέρη του κόσμου.

Τα όργανα κατάρτισης των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι (Νεγκάκης 2015) :

- Επιτροπή Διεθνών λογιστικών προτύπων International Accounting standards Committee Foundation (I.A.S.C)
- Σώμα Διεθνών λογιστικών προτύπων International Accounting Standards Board(I.A.S.B)
- Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων Standards Advisory Council(S.A.C)

- Επιτροπή Διεργησιών προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης International Financial Reporting Internations Committee(I.F.R.I.C)
- Η επιτροπή των Διεθνών λογιστικών προτύπων (I.A.S.C.) ιδρύθηκε το 1973 από επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών από 9 χώρες(Αυστραλία, Καναδάς, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία και ΗΠΑ) αλλά και με την πρωτοβουλία του Henry Benson, ενός Βρετανού Ορκωτού λογιστή. Από τον Μάρτιο του 2002 μετατράπηκε σε μη κερδοσκοπικός οργανισμός και εγκαταστάθηκε στην πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ. Η επιτροπή είναι υπεύθυνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων και σε συνεργασία με το Σώμα Διεθνών λογιστικών προτύπων(I.A.S.B) φροντίζει για την πλήρη εφαρμογή και δημιουργία των λογιστικών προτύπων. Επίσης, ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική εταιρία του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η IASC μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Διεθνών λογιστικών προτύπων IASB για να εναρμονιστεί λεκτικά η επωνυμία με την αντίστοιχη της Αμερικάνικης οργάνωσης (FASB). Η IASC εξέδωσε συνολικά 42 πρότυπα εκ των οποίων τα 28 τέθηκαν σε ισχύ την 31/12/2014.
 - Το σώμα των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι μια ανεξάρτητη αρχή που είναι υπεύθυνη για την έκδοση και την ανάπτυξη των Δ.Π.Χ.Π καθώς και των προσχέδιων προτύπων. Σκοπός του είναι η ανάπτυξη παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, η προώθηση της χρήσης των προτύπων και η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή.
 - Η συμβουλευτική επιτροπή προτύπων(S.A.C.), παρέχει συμβουλές στο συμβούλιο των διεθνών λογιστικών προτύπων, αλλά και σημαντικές πληροφορίες για τις επιπτώσεις που έχουν τα προτεινόμενα πρότυπα στους χρήστες.
 - Κύρια αρμοδιότητα της Επιτροπής Διεργησιών Διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, είναι η ερμηνεία των προτύπων και η παροχή σαφών οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των προτύπων αυτών. (Νεγκάκης 2015)

3.3 Σκοπός των ΔΛΠ

Τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ένα σύνολο κανόνων τους οποίους πρέπει να ακολουθούν όλες οι οντότητες έτσι ώστε να διασφαλίζουν ότι οι οικονομικές τους καταστάσεις παρουσιάζουν την πραγματικότητα και φυσικά ότι αυτή η πραγματικότητα

γίνεται κατανοητή σε παγκόσμιο επίπεδο. Οπότε, Βασικός σκοπός των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων είναι οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν τις ακριβείς χρηματοοικονομικές καταστάσεις με τέτοιο τρόπο ώστε να αποτυπώνεται η αληθινή οικονομική θέση της εταιρίας καθώς και να αποφεύγεται η σύγχυση και παραπλάνηση των ενδιαφερόμενων μερών που θα τους οδηγήσουν σε λάθος επενδυτικές αποφάσεις.

3.4 Διαδικασία έκδοσης ενός ΔΛΠ

Η διαδικασία έκδοσης ενός ΔΛΠ γίνεται σε έξι στάδια και αποτελεί μια αυστηρή διαδικασία η οποία συνήθως απαιτεί και μεγάλο χρονικό διάστημα.

Τα έξι στάδια είναι τα εξής(Κόντος 2015):

1. Εισαγωγή στον κατάλογο θεμάτων για συζήτηση

Το IASB αξιολογεί για το αν θα προστεθεί ένα θέμα στον κατάλογο των θεμάτων του και σε συνεδρία παίρνει την τελική απόφαση με πλειοψηφία ψήφων για να πάρει την μορφή λογιστικού προτύπου.

2. Σχεδιασμός του έργου ανάπτυξης του προτύπου

Για κάθε λογιστικό θέμα που θα προστεθεί στο ΣΔΛΠ οργανώνεται ένα σχέδιο στο οποίο η IASB αποφασίζει αν θα πρέπει να αναλάβει το έργο μόνη της ή από κοινού με άλλον φορέα θέσπισης προτύπων όπως το συμβούλιο χρηματοοικονομικών λογιστικών προτύπων. Στη συνέχεια της διαδικασίας θα γίνει σύσταση μιας συμβουλευτικής ομάδας με ένα διαχειριστή που θα είναι υπεύθυνος για την κατάρτιση του σχεδίου του προγράμματος.

3. Ανάπτυξη και δημοσίευση εγγράφου διαβούλευσης

Στο τρίτο στάδιο η IASB εκδίδει ένα έγγραφο συζήτησης το οποίο αναφέρει σημαντικές επεξηγήσεις αλλά θα μαζέψει και σημαντικά σχόλια. Για την έκδοση αυτού του εγγράφου αποφασίζει η IASB και χρειάζεται απλή πλειοψηφία. Ωστόσο αυτό το στάδιο είναι προαιρετικό αλλά αν παραληφθεί θα πρέπει να αναφερθούν η λόγοι. Επίσης, ένα τέτοιο έγγραφο περιλαμβάνει περίληψη του θέματος, πρώτες σκέψεις των συντακτών, πιθανές προσεγγίσεις του προβλήματος για να αντιμετωπιστεί και πρόσκληση για υποβολή παρατηρήσεων. Για να συζητηθούν και για αναλυθούν όλα τα θέματα που αναγράφονται στο έγγραφο χρειάζονται 4 μήνες και αν κριθεί ότι το θέμα είναι πολύ σημαντικό μπορεί να πάρει και παράταση. Στη συνέχεια όλα τα σχόλια που θα συλληφθούν θα δημοσιευτούν στην ιστοσελίδα του ΣΔΛΠ.

4. Ανάπτυξη και δημοσίευση σχεδίου προτύπου

Το τεχνικό προσωπικό του συμβουλίου εξετάζει εάν και κατά πόσο πτυχές του υπό συζήτηση θέματος έρχονται σε αντίθεση με το πλαίσιο Αρχών. Αν υπάρξει πλειοψηφία 10 μελών (10/16) μετά το τέλος του κύκλου των συζητήσεων τότε ακολουθεί η έκδοση του σχεδίου προτύπου το οποίο τίθεται σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέλη για έλεγχο και σχολιασμό. Το σχέδιο προτύπου συνοδεύει η βάση συμπερασμάτων καθώς και διαφορετικές απόψεις των μελών του Συμβουλίου. Ο χρόνος για τον σχολιασμό και έλεγχο του προτύπου είναι 4 μήνες εκτός και αν πρόκειται για κάποιο επείγον θέμα ή έχουμε μικρό προσχέδιο , τότε μπορεί να ολοκληρωθεί και στον έναν μήνα μόνο όμως με την συμφωνία του 75% των διαχειριστών.

5. Ανάπτυξη και δημοσίευση του τελικού κειμένου του προτύπου

Μετά το πέρας των 4 μηνών και αφού όλα τα σχόλια και οι παρατηρήσεις έχουν ελεγχθεί , το ΣΔΛΠ αποφασίζει για έναν ακόμα έλεγχο και σχολιασμό.

6. Διαδικασίες μετά την έκδοση του προτύπου (αναθεώρηση, τροποποιήσεις, οδηγίες εφαρμογή)

Με πλειοψηφία πάλι 10 μελών (10/16) γίνεται έκδοση του οριστικού προτύπου το οποίο συνοδεύουν η βάση συμπερασμάτων καθώς και διαφορετικές απόψεις των μελών του Συμβουλίου. Στη βάση αυτή εξηγείται η διαδικασία που ακολούθησε το Συμβούλιο για την αποδοχή του προτύπου αλλά και πως χειρίστηκε τα σχόλια και τις παρατηρήσεις που έλαβε επι του σχεδίου του προτύπου(Κόντος 2015)

3.5 Ποιες επιχειρήσεις που έχουν την υποχρέωση να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τα ΔΛΠ

Σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγρ.3 του ν.4308/2014 για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα , οι κατηγορίες οντοτήτων που είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι οι εξής:

- ❖ Οι οντότητες δημόσιου ενδιαφέροντος όπως τράπεζες, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις
- ❖ Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής ένωσης κατά την έννοια της

οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζομένων της μητρικής

- ❖ Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παραγρ.1 του άρθρου 4 του κανονισμού (ΕΕ) αριθμ.575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας, πρόκειται δηλαδή για εταιρίες Leasing, Factoring, παροχής συμβουλών σε επιχειρήσεις όσον αφορά τη διάρθρωση του κεφαλαίου, τη βιομηχανική στρατηγική και συναφή θέματα , και υπηρεσιών στον τομέα της συγχώνευσης και της εξαγοράς επιχειρήσεων, Διαχείρισης χαρτοφυλακίου ή παροχής συμβουλών για τη διαχείριση χαρτοφυλακίου, φύλαξης και Διαχείρισης κινητών αξιών
- ❖ Οι ανώνυμες εταιρίες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν.3606/2007 (οδηγία 2004/39/ΕΚ)
- ❖ Οι ανώνυμες εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν.3371/2005
- ❖ Οι ανώνυμες εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν.2778/1999
- ❖ Οι ανώνυμες εταιρίες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν.2367/1995
- ❖ Οι ανώνυμες εταιρίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν.4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ)
- ❖ Οι οντότητες χαρτοφυλακίου και οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.(Κόντος 2015)

3.6 Κύριες διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ

Οι βασικές διαφορές των ΔΛΠ με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα είναι οι παρακάτω (ΚαρτάληςΝ.2019):

➤ Οικονομικές Καταστάσεις

Με τα ΕΛΠ ν.4308/ 14 υπάρχει μια κλιμάκωση βάσει του μεγέθους της επιχείρησης όσον αφορά το ποιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται. Ειδικότερα, στην μεταβολή ιδίων κεφαλαίων απεικονίζονται συναλλαγές με τους μετόχους αλλά και συναλλαγές μεταγενέστερης επιμέτρησης όπως επιμέτρηση διαθεσίμων προς πώληση περιουσιακών στοιχείων. Από την άλλη σύμφωνα με τα ΔΛΠ απαιτείται η κατάρτιση της

πλήρης σειράς των οικονομικών καταστάσεων ανεξαρτήτως μεγέθους και στην κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων παρακολουθούνται οι συναλλαγές μόνο με τους ιδιοκτήτες-μετόχους της επιχείρησης. Οι υπόλοιπες μεταβολές πρέπει να απεικονίζονται μέσω μιας ενιαίας κατάστασης συνολικού εισοδήματος ή με μία μεμονωμένη κατάσταση λοιπού εισοδήματος.

➤ **Κατάσταση Ταμειακών Ροών**

Με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται η άμεση μέθοδος και αναγνωρίζεται μόνο η έμμεση μέθοδος ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 7 η κατάρτιση της Κατάστασης των ταμειακών ροών γίνεται και με τις δύο μεθόδους.

➤ **Απομείωση**

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από την λογιστική αξία του χωρίς να χρειάζεται να εξεταστεί αν η ζημιά αυτή είναι μόνιμη ενώ με τα ΕΛΠ η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται όταν γίνει εκτίμηση ότι η ζημιά που προκύπτει χαρακτηρίζεται ως νόμιμου χαρακτήρα.

➤ **Αναβαλλόμενος Φόρος**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου είναι προαιρετική, ενώ με τα ΔΛΠ είναι υποχρεωτική.

➤ **Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι μικρού και μεσαίου μεγέθους όμιλοι δεν είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εκτός βέβαια αν πρόκειται για επιχειρήσεις του ομίλου που είναι δημόσιου ενδιαφέροντος. Με λίγα λόγια υπάρχουν κάποιες απαλλαγές. Με τα ΔΛΠ όμως είναι υποχρεωτικό να ενοποιούνται όλες οι επενδύσεις μιας οντότητας και δεν υπάρχουν απαλλαγές παρα μόνο πολύ ελάχιστες.

➤ **Καθαρή θέση**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, κόστη που σχετίζονται με κάποιο στοιχείο καθαρής θέσης παρακολουθούνται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης εφόσον είναι σημαντικά, ενώ με τα ΔΛΠ οποιοδήποτε αντάλλαγμα που σχετίζεται με στοιχεία καθαρής θέσης αφαιρείται ή προστίθεται, λαμβάνεται ή καταβάλλεται απευθείας από την καθαρή θέση ανεξαρτήτως της σημαντικότητας του ποσού.

➤ **Προσάρτημα**

Με τα ΕΛΠ όσο μικραίνει το μέγεθος της επιχείρησης τόσο αυξάνονται και οι απαλλαγές από γνωστοποιήσεις ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ δεν υπάρχουν απαλλαγές στις απαιτούμενες από τα Δ.Π.Χ.Α γνωστοποιήσεις εκτός και αν αφορούν οντότητες των οποίων οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε οργανωμένη αγορά. Το Δ.Π.Χ.Α. απαιτεί μια σειρά

γνωστοποιήσεων σχετικά με την έκταση και την φύση των κινδύνων από τα χρηματοοικονομικά μέσα που κατέχει η οντότητα και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους κινδύνους.

➤ **Κρατικές επιχορηγήσεις**

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται είτε μειωτικά στην αξία κτήσης επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων είτε ως υποχρεώσεις. Με τα ΕΛΠ αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις.

➤ **Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση**

Με τα ΕΛΠ, μόνο οι επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους έχουν υποχρέωση να περιλαμβάνουν στις επεξηγηματικές σημειώσεις πληροφορίες για τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Στα ΔΛΠ οι ομάδες εκποίησης, ομάδες περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και υποχρεώσεων τα οποία προορίζονται για εκποίηση κατατάσσονται και εμφανίζονται με εμφανή τρόπο στον ισολογισμό στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής και της εύλογης αξίας τους μείον τα άμεσα κόστη πώλησης.

➤ **Συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης**

Με βάση τα ΕΛΠ, σε περίπτωση πώλησης και επαναμίσθωσης με λειτουργική μίσθωση αναγνωρίζεται το αποτέλεσμα από την πώληση, ενώ με τα ΔΛΠ εξετάζεται πιο βαθιά η ουσία της συναλλαγής όπως σχέση λογιστικής-εύλογης αξίας, τιμή πώλησης-ποσό μισθώματος σε σχέση με τα ισχύοντα στην αγορά και υπό κάποιες προϋποθέσεις αναγνωρίζεται το αποτέλεσμα από την πώληση.

➤ **Αποθέματα**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων εμφανίζονται στον ισολογισμό μαζί με τα αποθέματα και δίνεται η επιλογή σχετικά με την επιβάρυνση ή μη αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευές με τόκους έντοκων υποχρεώσεων. Στα ΔΛΠ όμως, οι προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων δεν εμφανίζονται στο κονδύλι αποθέματα και οι τόκοι έντοκων υποχρεώσεων προσαυξάνουν την αξία αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευής.

➤ **Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού**

Με βάση τα ΕΛΠ, οι προβλέψεις σε παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρησή τους αναγνωρίζονται και αποτιμώνται είτε στα προκύπτοντα από την νομοθεσία ονομαστικά ποσά είτε με βάση την αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο. Εάν αυτή η μέθοδος έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις τότε όλες οι διαφορές που θα προκύψουν από την επανεκτίμηση προβλέψεων αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο την οποία θα

προκύψουν. Με τα ΔΛΠ η χρήση της αναλογιστικής μεθόδου απαιτείται και τα κέρδη και οι ζημιές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης αλλά ως λοιπά συνολικά εισοδήματα που κινούν την καθαρή θέση.

➤ **Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, δίνεται η επιλογή σχετικά με την επιβάρυνση ή μη ιδιοπαραγόμενων παγίων με μακρά περίοδο κατασκευής με τόκους έντοκων υποχρεώσεων. Οι δαπάνες ανάπτυξης εσωτερικά δημιουργημένων άυλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης εμφανίζονται στο ενεργητικό στις οικονομικές καταστάσεις και αποσβένονται σε 10 έτη. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα επιμετρούνται μόνο στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης. Στην περίπτωση επιλογής της λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα προβλέπεται επαναπροσδιορισμός της εύλογης αξίας τουλάχιστον ανά τετραετία και διετία αντίστοιχα. Από την άλλη, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, οι τόκοι έντοκων υποχρεώσεων προσαυξάνουν την αξία κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου με μακρά περίοδο κατασκευής. Οι δαπάνες ανάπτυξης καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποσβένεται σε συστηματική βάση κατά τα έτη της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Όταν δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν αποσβένεται. Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία υπάρχει επιλογή λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης στην εύλογη αξία. Στην περίπτωση επιλογής της λογιστικής πολιτικής μεταγενέστερης επιμέτρησης σε εύλογη αξία για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και τα επενδυτικά ακίνητα ο επαναπροσδιορισμός της εύλογης αξίας ορίζεται ότι πρέπει να γίνονται τακτικά δίχως να προσδιορίζεται χρονική περίοδος. (www.taxheaven.gr)

➤ **Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις**

Με βάση τα ΕΛΠ τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπάρχει δυνατότητα να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης στο κόστος κτήσης μείον τις ζημιές απομείωσης. Επίσης, επιτρέπεται η μεταφορά από τα μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία διακρατούμενα μέχρι τη λήξη, προς την κατηγορία διαθέσιμα προς πώληση, αρκεί όμως να αλλάξει η πρόθεση της διοίκησης. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση στο αποσβέσιμο κόστος των έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου κρίνεται από την σημαντικότητα των ποσών, δηλαδή αν τα ποσά δεν είναι σημαντικά τα έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρούνται στο κόστος ή στο οφειλόμενο κόστος. Τώρα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη

κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμη και γνωστοποιείται η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα θα οδηγήσουν στην αναστροφή της απομείωσης τα διαθέσιμα προς πώληση. Οι ζημιές απομείωσης από συμμετοχικούς τίτλους αναστρέφονται όχι μέσω των αποτελεσμάτων αλλά κατευθείαν στην καθαρή θέση. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά την απόκτηση τους κατατάσσονται σε μία εκ των κατηγοριών ανάλογα με το είδος τους και τις προθέσεις της Διοίκησης και δεν υπάρχει δυνατότητα επιμέτρησης στο κόστος κτήσης παρά μόνο σε σπάνιες περιπτώσεις π.χ. σε μη εισηγμένους συμμετοχικούς τίτλους που δεν μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Η ζημιά απομείωσης μη συμμετοχικού τίτλου δεν επιτρέπεται να αντιστραφεί. Τα παράγωγα μπορεί να μην αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και να παρασχεθούν γνωστοποιήσεις.

Σε περίπτωση αναταξινόμησης η κατηγορία διακρατούμενα μέχρι την λήξη κηλιδώνεται αφού δεν πραγματοποιήθηκε η δέσμευση της επιχείρησης να διατηρήσει μέχρι τη λήξη τα χρηματοοικονομικά μέσα. Οι συνέπειες της κηλίδωσης είναι η υποχρεωτική μεταφορά όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που είναι ταξινομημένα ως διακρατούμενα ως τη λήξη σε άλλη κατηγορία και η απαγόρευση χρήσης της κατηγορίας για τα επόμενα 2 έτη. Επιπλέον τα Δάνεια και απαιτήσεις, οι διακρατούμενες ως την λήξη επενδύσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος και οι τόκοι υπολογίζονται βάσει τη μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου. Αν έχει συμβεί κάποιο γεγονός που προκαλεί ζημιά και το περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί απομείωση τότε αναγνωρίζεται άμεσα η απομείωση. Η μόνη περίπτωση όπου θα εξεταστεί ο μόνιμος χαρακτήρας απομείωσης είναι όταν εξετάζονται για απομείωση τα διαθέσιμα προς πώληση (Καρτάλης Ν. 2019)

3.7 Ισχύοντα ΔΛΠ

ΔΛΠ 1 παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (preparations of Financial statements)

ΔΛΠ 2 αποθέματα (inventories)

ΔΛΠ 7 καταστάσεις ταμειακών ροών (statement of cash flow)

ΔΛΠ 8 λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη (accounting policies, changes in Accounting Estimates and errors)

ΔΛΠ10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (events after the reporting period)

ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής (construction contracts)

ΔΛΠ 12 φόροι εισοδήματος (income taxes)

ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια (property, plant and equipment)

ΔΛΠ 17 Μισθώσεις (Accounting for leases)

ΔΛΠ 18 Έσοδα (Revenue)

ΔΛΠ 19 παροχές σε εργαζόμενους (Employee benefits)

ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης (Accounting for Government Grants and disclosure of Government assistance)

ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις των μεταβολών των τιμών Συναλλάγματος (The effects of changes in foreign exchange rates)

ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού (Borrowing costs)

ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (Related- party Disclosures)

ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία (Accounting and reporting by Retirement Benefit plans)

ΔΛΠ 27 ατομικές οικονομικές καταστάσεις (separate Financial statements)

ΔΛΠ 28 επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες (Investments in Associates and joint ventures)

ΔΛΠ 29 παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες (Financial reporting in hyperinflation Economies)

ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση (Financial instruments : presentation)

ΔΛΠ 33 κέρδη ανά μετοχή (Earnings per Share)

ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά (interim Financial Reporting)

ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας Περιουσιακών στοιχείων (Impairments of assets)

ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία (Provisions, contingent liabilities and contingent assets)

ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία (Intangible assets)

ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση κ Επιμέτρηση (Financial instruments: recognition and Measurement)

ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα (Investment property)

ΔΛΠ 41 Γεωργία (agriculture) (Καρτάλης Ν 2019)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12

4.1 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12(ΔΛΠ12)-Φόροι Εισοδήματος

Στη συνέχεια αυτής της εργασίας θα ασχοληθούμε αποκλειστικά με το ΔΛΠ 12 . Πιο αναλυτικά, θα γίνει αναφορά στο σκοπό, το πεδίο εφαρμογής καθώς και σε διάφορους ορισμούς του προτύπου και επιπλέον γίνεται εκτεταμένη αναφορά στην τρέχουσα και την αναβαλλόμενη φορολογία με συνδυασμό παραδειγμάτων που συμβάλουν στην καλύτερη κατανόηση τους.

4.2 Σκοπός του ΔΛΠ 12

Βασικός σκοπός του ΔΛΠ 12 είναι να σχεδιάσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Βασικό θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από (<https://www.taxheaven.gr/>)

- Τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων(υποχρεώσεων) που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και
- Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης

4.3 Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 12 πρέπει να εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν ακόμα φόρους όπως οι παρακρατούμενοι φόροι οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση.

Επιπλέον, το πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρησης για τις κρατικές επιχορηγήσεις (ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης) ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

Ωστόσο , καλύπτει τη λογιστική προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.(
<https://www.taxheaven.gr/>)

4.4 Βασικοί ορισμοί

Κάποιοι βασικοί ορισμοί που σχετίζονται με το συγκεκριμένο πρότυπο είναι οι ακόλουθοι(<https://www.taxheaven.gr/>)

Λογιστικό αποτέλεσμα: είναι το κέρδος ή ζημιά μιας περιόδου πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.

Τρέχων φόρος : είναι το ποσό των πληρωτέων (ανακτήσιμων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογικό κέρδος ή ζημιά μιας περιόδου.

Φορολογικό κέρδος (φορολογική ζημιά): είναι το ποσό του κέρδους ή της ζημιάς μιας περιόδου που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ανακτήσιμοι) οι φόροι εισοδήματος.

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου): είναι το συνολικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημιάς της χρήσης και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις: είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- Εκπεστές προσωρινές διαφορές
- Μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και
- Μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

Προσωρινές διαφορές: είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- ❖ Φορολογητέες προσωρινές διαφορές: είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή της φορολογικής ζημιάς των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται ή

- ❖ Εκπεστές προσωρινές διαφορές: είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή φορολογικής ζημιάς των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

Φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης: είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς λόγους.

Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου): περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρο (τρέχον έσοδο φόρο) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρο (αναβαλλόμενο έσοδο φόρο).

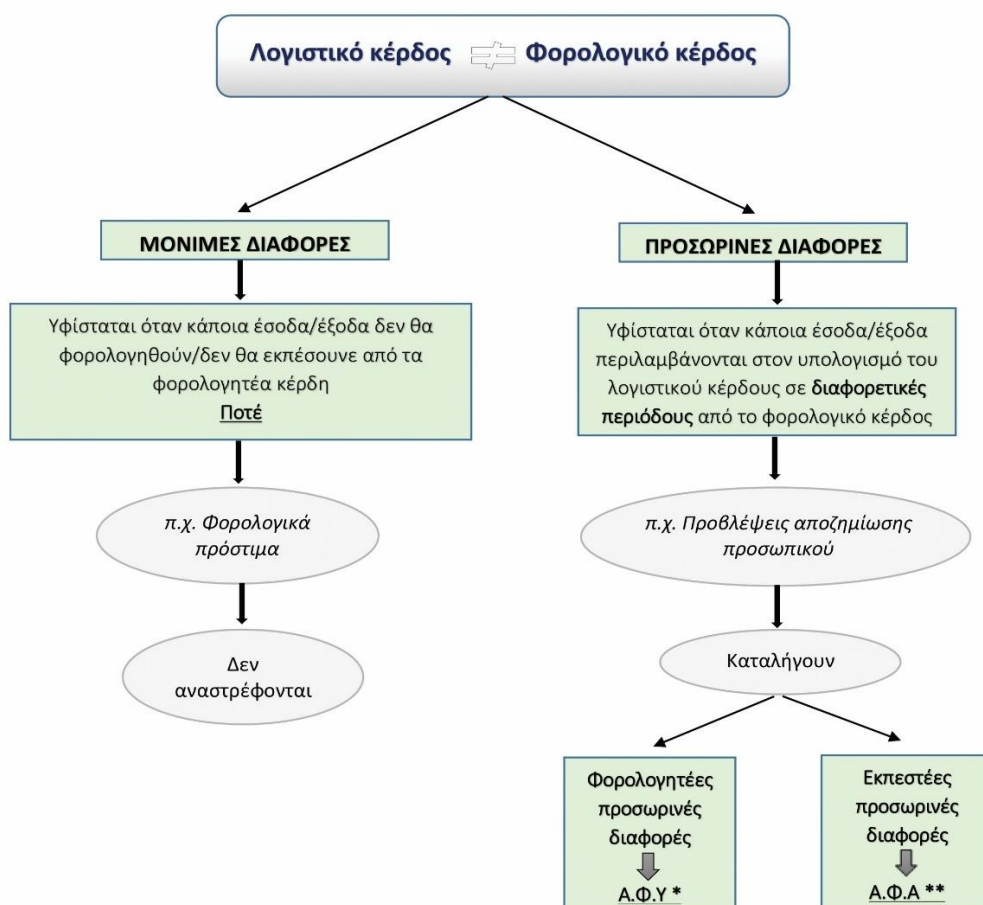
4.5 Τρέχουσα και Αναβαλλόμενη Φορολογία

Όπως και σε άλλες χώρες έτσι και στην Ελλάδα παρατηρούμαι ότι το λογιστικό κέρδος ή ζημιά διαφέρει από το φορολογικό. Αυτό συμβαίνει διότι κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος οι φορολογικές αρχές χρησιμοποιούν κανόνες διαφορετικούς από τις αντίστοιχες λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Επίσης, όλες οι επιχειρήσεις καταρτίζουν μια κατάσταση αναμόρφωσης λογιστικών κερδών στα φορολογικά κέρδη που παρουσιάζουν όλες τις διαφορές. Τέτοιες διαφορές θα μπορούσαν να είναι τα μη εκπιπόμενα έξοδα , τα έξοδα που υπολογίζονται διαφορετικά για φορολογικούς σκοπούς όπως οι αποσβέσεις.

Τις διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος μπορούμε να τις διακρίνουμε σε 2 κατηγορίες(<https://www.taxheaven.gr/>):

Μόνιμες διαφορές: είναι οι διαφορές που δεν αντιστραφούν στο μέλλον. Τέτοιες διαφορές μπορούν να δημιουργηθούν από ένα έξοδο που μεν καταχωρήθηκε αλλά δεν αναγνωρίζεται από τις φορολογικές αρχές.

Προσωρινές διαφορές: είναι διαφορές που μπορούν να αντιστραφούν στο μέλλον και από αυτές προκύπτει ο αναβαλλόμενος φόρος. Συνήθεις περιπτώσεις αποτελούν οι προβλέψεις , οι αποσβέσεις, οι απομειώσεις.



Εικόνα 6 : Μόνιμες και προσωρινές διαφορές⁸

4.5.1 Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος

Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος υπολογίζεται χρησιμοποιώντας την μέθοδο της υποχρέωσης(liability method) σε όλες τις προσωρινές φορολογικές διαφορές κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Οι αναμενόμενες φορολογικές επιπτώσεις από τις προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται ως αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή ως υποχρεώσεις.

⁸ <https://www.bankingnews.gr/index.php?id=380571>

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ= ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ

ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ* ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ=ΑΝΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ Ή ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ

4.5.2 Τρέχων Φόρος Εισοδήματος

Τρέχων φόρος είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και αφορά το φορολογητέο κέρδος μιας χρήσης βάση της ισχύουσας σχετικής νομοθεσίας. Ο τρέχων φόρος αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη υποχρέωση και συνήθως ένα κομμάτι προκαταβάλλεται μέσα στην χρήση .(<https://www.taxheaven.gr/>)

4.6 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων και Απαιτήσεων (<https://www.taxheaven.gr/>)

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση , εκτός η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

- Την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας
- Την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που α) δεν αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων β)κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος(φορολογική ζημιά)

Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες θα αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

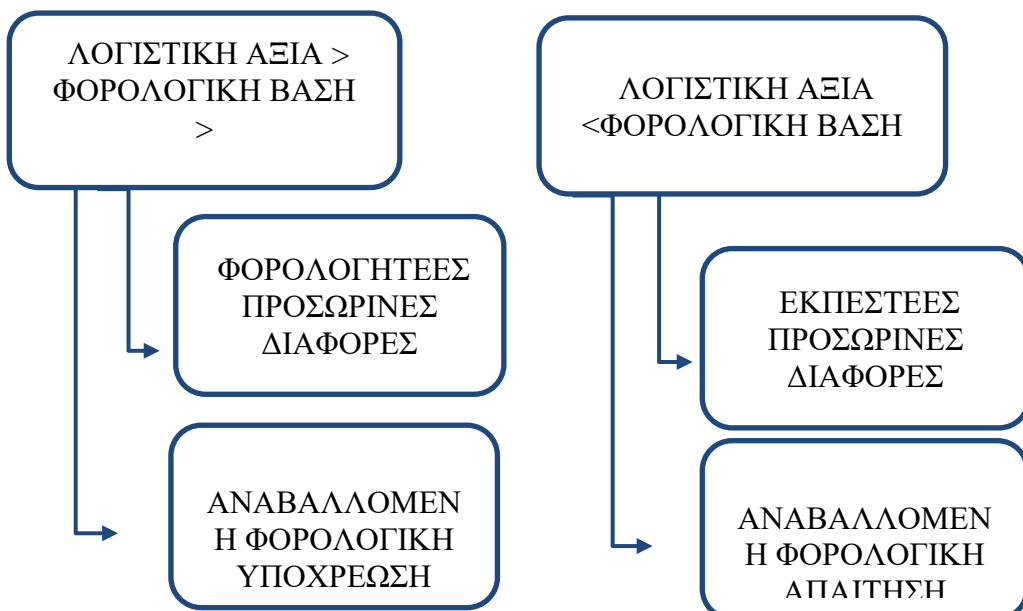
Εκπεστές Προσωρινές διαφορές

Για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα υπάρξει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση ενός

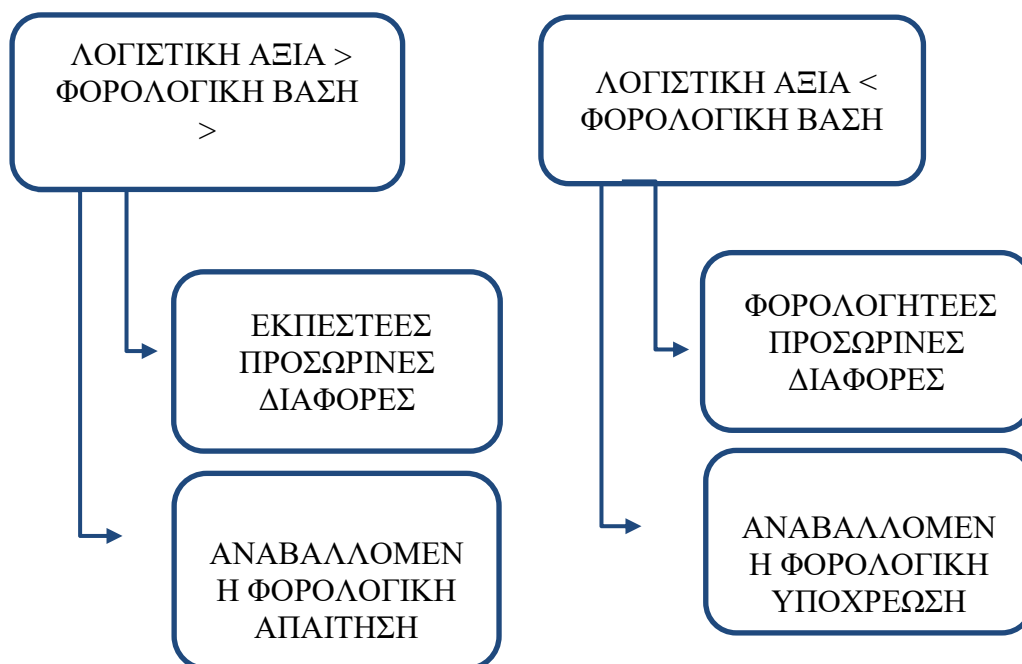
περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζει ούτε το φορολογικό ούτε το λογιστικό κέρδος ή ζημιά. Όμως για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, τότε θα αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Σε περίπτωση που γίνει αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου, η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών ωφελειών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική του βάση τότε το ποσό των φορολογητέων οικονομικών ωφελειών θα υπερβαίνει το ποσό που θα μπορεί να εκπέσει για φορολογικούς λόγους. Η διαφορά που προκύπτει είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επιπλέον, αν η λογιστική αξία είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση τότε δημιουργείται ένα αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο που είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές χρήσεις.

ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ



ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ



Εικόνα 8: Προσωρινές διαφορές για στοιχεία παθητικού

Πηγή: (Νεγκάκης 2015)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΕΝΟΣ ΠΑΓΙΟΥ

Η επιχείρηση X παρουσιάζει κέρδη για 4 συνεχόμενες χρήσεις 180.000€ μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων. Επίσης, την 1/1/2018 απέκτησε μηχανήματα αξίας 250.000€ με ωφέλιμη ζωή 4 έτη. Για φορολογικούς σκοπούς οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν με τον συντελεστή 30% και τα κέρδη της επιχείρησης θα φορολογηθούν με 28%.

	2018	2019	2020	2021	ΣΥΝΟΛΟ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ	180.000	180.000	180.000	180.000	720.000

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	62.500	62.500	62.500	62.500	250.000
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	75.000	52.500	122.500	-	250.000
ΚΕΡΔΗ	167.500	190.000	120.000	242.500	720.000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 28%	46.900	53.200	33.600	67.900	
ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ	46.900	53.200	33.600	67.900	201.600
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	(3.500)	2.800	(16.800)	17.500	
ΕΞΟΔΟ ΦΟΡΟΥ	50.400	50.400	50.400	50.400	
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	180.000	180.000	180.000	180.000	
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	50.400	50.400	50.400	50.400	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	126.600	126.600	126.600	126.600	

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίστηκε ως εξής:

	2018	2019	2020	2021
ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ –	250.000	250.000	250.000	250.000
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	62.500	62.500	62.500	62.500
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	187.500	125.000	62.500	-
ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ-	250.000	250.000	250.000	250.000
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒ	75.000	52.500	122.500	-
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	175.000	122.500	-	-
ΦΒ<ΛΑ	12.500	2.500	62.500	
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜ.ΦΟΡ.ΥΠ	3.500	706	17.500	

Κατά το τέλος της χρονιάς 2018, η φορολογική βάση του μηχανήματος που αγοράστηκε είναι 175.000 και η λογιστική αξία είναι 187.500 , οπότε όπως είναι φανερό η φορολογική βάση είναι μικρότερη κατά 12.500. Αυτό σημαίνει ότι στα επόμενα έτη 2019,2020,2021 τα φορολογητέα κέρδη θα ξεπερνούν τα λογιστικά κέρδη κατά 12.500.

Συνενώσεις επιχειρήσεων

Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά που οδηγεί σε μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που επηρεάζει την υπεραξία.(<https://www.taxheaven.gr/>)

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

Τα ΔΛΧΑ επιτρέπουν ή απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος(φορολογική ζημιά) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται χωρίς να προκύπτει καμία προσωρινή διαφορά. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η αναπροσαρμογή η επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος στην περίοδο της αναπροσαρμογής ή επαναδιατύπωσης και επομένως η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου δεν προσαρμόζεται. Παρόλα αυτά , η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα καταλήξει σε μια φορολογητέα ροή οικονομικών ωφελειών προς την επιχείρηση και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών ωφελειών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο.(<https://www.taxheaven.gr/>)

Υπεραξία

Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως το επιπλέον κόστος της πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως ενός εκπεστέου εξόδου , κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Περαιτέρω, σε τέτοιες δικαιοδοσίες το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο, όταν μια θυγατρική πουλάει την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Επιπλέον , το ΔΛΠ 12 δεν επιτρέπει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης διότι η υπεραξία από συνένωση επιχειρήσεων αποτελεί υπολειμματική αξία και μια τέτοια κίνηση θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.(<https://www.taxheaven.gr/>)

Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί τόκοι

Για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων θα αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, στο βαθμό που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που προκύπτει από τη μεταφορά σε νέο των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων δεν διαφέρει από τα κριτήρια που προκύπτουν από εκπεστές προσωρινές διαφορές. Όμως η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Έτσι , όταν η επιχείρηση έχει ιστορικό ζημιών , για να γίνει αναγνώριση αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους , πρέπει να υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή

πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση.(
<https://www.taxheaven.gr/>)

Επανεκτίμηση των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, η επιχείρηση επανεκτιμά τα μη αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα περιουσιακά στοιχεία. Η επιχείρηση θα προβεί στην αναγνώριση εάν όμως αποδειχθεί ότι θα προκύψει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος που θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα μια βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανόν για την οικονομική οντότητα ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον, ώστε το αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο να ανταποκρίνεται στα κριτήρια αναγνώρισης.(<https://www.taxheaven.gr/>)

Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες

- Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρίας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της επιχείρησης στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση που είναι το κόστος της επένδυσης ή της συμμετοχής. Τέτοιες διαφορές προκύπτουν με τις ακόλουθες περιπτώσεις:
- Η ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών
- Μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες όταν μια μητρική εταιρία και η θυγατρική της είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες και
- Μια μείωση της λογιστικής αξίας μιας συμμετοχής σε μια συγγενή στο ανακτήσιμο ποσό της

Η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες εκτός αν πληρούνται οι εξής όροι:

- Η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς και
- Αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δεν θα αναστραφεί στο άμεσο μέλλον

Επίσης, η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει τον αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και από συμμετοχές σε κοινοπραξίες κατά την έκταση και μόνο κατά την έκταση που αναμένεται ότι:

- Οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο άμεσο μέλλον και
- Θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί. <https://www.taxheaven.gr/>

4.7 Αναγνώριση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και φορολογικών απαιτήσεων

Ο τρέχον φόρος θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους στο ποσό που δεν έχει καταβληθεί. Σε περίπτωση που το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό τότε το επιπλέον θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημιά η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Επιπλέον, όταν χρησιμοποιείται φορολογική ζημιά για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης χρήσης, η επιχείρηση αναγνωρίζει την ωφέλεια ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημιά, διότι αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην επιχείρηση και θα μπορεί να επιμετρηθεί βάσιμα. (<https://www.taxheaven.gr/>)

4.8 Αποτίμηση

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις για την τρέχουσα και την προηγούμενη περίοδο πρέπει να επιμετρούνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές ή να ανακτηθεί από αυτές με φορολογικούς συντελεστές και νόμους που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις θα επιμετρώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στη περίοδο που θα τακτοποιηθεί η υποχρέωση ή το περιουσιακό στοιχείο. Ακόμα, το πρότυπο αναφέρει ότι οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν προεξοφλούνται διότι προϋποθέτει λεπτομερή προσδιορισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς το οποίο είναι πολύ πολύπλοκο ή και πρακτικά αδύνατο. (<https://www.taxheaven.gr/>)

4.9 Αναγνώριση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η επιχείρηση X για δύο συνεχόμενες χρήσεις 2020,2021 πραγματοποίησε κέρδη 300.000€. Μέσα στα κέρδη του 2020 υπήρχαν ασφαλιστικές εισφορές 30.000€ που δεν καταβλήθηκαν μέσα στο ίδιο έτος αλλά το 2021. Ο Συντελεστής φορολόγησης είναι 22%.

$$\text{ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ} = 30.000 * 22\% = 6.600$$

$$\text{ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ} = 300.000 * 22\% + 30.000 * 22\% = 72.600$$

$$\text{ΕΞΟΔΟ ΦΟΡΟΣ} = 66.000\text{€}$$

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν για την χρήση 2020 θα είναι οι εξής:

	X	Π
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡ.ΑΠ.	6.600	
ΕΞΟΔΟ ΦΟΡΟΥ	66.000	
ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ		72.600
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	30.000	
ΕΞΟΔΟ ΦΟΡΟΥ		30.000

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	270.000	
ΚΕΡΔΗ		270.000

Όπως γίνεται αντιληπτό, η επιχείρηση πλήρωσε μεγαλύτερο φόρο κατά 6.600€ από αυτόν που αντιστοιχούσε κανονικά σύμφωνα με το εισόδημα της. Όμως, θα πληρώσει λιγότερο φόρο κατά το ίδιο ποσό στην χρήση στην οποία καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές, το 2021.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν είναι οι εξής:

	X	Π
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡ.ΑΠ		6.600
ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ		59.400
ΕΞΟΔΟ ΦΟΡΟΥ	66.000	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	30.000	
ΕΞΟΔΟ ΦΟΡΟΥ		30.000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	270.000	
ΚΕΡΔΗ		270.000

όπου : ΕΞΟΔΟ ΦΟΡΟΥ =66.000

ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ=59.400(30.000-30.000)*22%

4.10 Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από την συνένωση επιχειρήσεων (<https://www.taxheaven.gr/>)

Σύμφωνα με το ΔΛΧΑ 3 συνενώσεις επιχειρήσεων, η επιχείρηση αναγνωρίζει οποιαδήποτε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης της. Συνεπώς, οι αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν την υπεραξία ή το ποσό κάθε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία του κόστους της συνένωσής. Όμως, μια επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Ως αποτέλεσμα της συνένωσης επιχειρήσεων είναι ότι ο αποκτών μπορεί να θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει μια δική του αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που δεν είχε αναγνωριστεί πριν την συνένωση επιχειρήσεων. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο αποκτών αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αλλά δεν τη περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων και δεν τη λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων του αποκτώμενου εκτός του κόστους της συνένωσης.

Επιπλέον, κατά τη διάρκεια της λογιστικοποίησης της συνένωσης, ο αποκτών μπορεί να μην αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο και να αναγνωριστεί αργότερα. Σε αυτή την περίπτωση ο αποκτών θα μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης και θα αναγνωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως έξοδο. (<https://www.taxheaven.gr/>)

4.11 Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει αυτό το πρότυπο πρέπει να γνωστοποιεί τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έσοδο ή το έξοδο φόρου ξεχωριστά. Στο έξοδο ή το έσοδο περιλαμβάνονται τα εξής(<https://www.taxheaven.gr/>) :

- Τρέχοντα έξοδα ή έσοδα φόρου
- Κάθε προσαρμογή που αναγνωρίζεται στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου ή εσόδου που σχετίζεται με την δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών

- Το ποσό του αναβαλλόμενο εξόδου ή εσόδου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή την επιβολή νέων φόρων
- Το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει από φορολογική ζημιά που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου
- Το ποσό της ωφέλειας από φορολογική ζημιά που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου
- Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης ενός αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου
- Το ποσό του εξόδου ή εσόδου φόρου που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημιά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά

Επίσης, γνωστοποιούνται ξεχωριστά τα ακόλουθα:

- Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια
- Μια ανάλυση της σχέσης μεταξύ του εξόδου ή εσόδου και του λογιστικού κέρδους με τους δύο ή και με τον έναν από τους ακόλουθους τρόπους:
 - ❖ Μια αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου ή εσόδου φόρου και του γινομένου του λογιστικού κέρδους, πολλαπλασιασμένου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής ή
 - ❖ Μια αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου
- Μια ανάλυση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη λογιστική χρήση
- Το ποσό και η ημερομηνία λήξης αν υπάρχει των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων,

για τους οποίους κανένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο δεν καταχωρείται στον ισολογισμό

- Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες για το οποίο δεν έχουν αναγνωριστεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις
- Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:
 - 1) Το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο
 - 2) Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου ή εσόδου που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση εισοδήματος αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στον ισολογισμό
- Το έξοδο που σχετίζεται με διακοπείσες δραστηριότητες και αφορά:
 - a) Στο κέρδος ή τη ζημία από τη διακοπή και
 - b) Στο κέρδος ή ζημία από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται
- Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν τη έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις ως υποχρέωση

Επιπλέον, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό ενός αναβαλλόμενου φορολογικού στοιχείου και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώριση του όταν(<https://www.taxheaven.gr/>)

- a) Η χρήση της αναβαλλόμενης απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που προκύπτουν από τη ανάστροφη υπάρχουσων φορολογητέων προσωρινών διαφορών και
- b) Η επιχείρηση υπέστη ζημιά είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ακόμα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που προέρχονται από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της, τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που μπορούν να προσδιοριστούν όπως και πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν μπορούν να προσδιοριστούν.

4.12 Διερμηνείες Μ.Ε.Λ 21 και Μ.Ε.Λ 25

Η Διαρκής Επιτροπή Διερμηνειών έχει εισάγει δύο διερμηνείες που αφορούν το ΔΛΠ 12 και είναι οι εξής(<https://www.taxheaven.gr/>):

➤ **Διερμηνεία Μ.Ε.Λ.21: Φόροι εισοδήματος- ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων**

Η διερμηνεία αυτή όριζε ότι η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο που ανακύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 (παράγραφος 31) επιμετράται βάσει των φορολογικών συνεπειών που θα επακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του υπόψη περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης ανεξάρτητα από τη βάση επιμέτρησης της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν η φορολογική νομοθεσία καθορίζει φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου , ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή περιουσιακού στοιχείου που συνδέεται με ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο.

➤ **Διερμηνεία Μ.Ε.Λ.25 : Φόροι εισοδήματος- Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της**

Σε αυτή τη διερμηνεία αναφέρεται ότι , μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της , δεν καταλήγει σε αύξηση ή μείωση των ποσών που αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς θα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου εκτός αν αυτές οι συνέπειες σχετίζονται με συναλλαγές και

γεγονότα που καταλήγουν στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο , σε πίστωση ή χρέωση απευθείας στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που σχετίζονται με μεταβολές στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης , στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (που δεν συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα) , χρεώνονται ή πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Σε μία έρευνα οι Pazarkis et al.(2011), είχαν ως κύριο σκοπό να συγκρίνουν την επίδραση που έχουν τα ΔΛΠ το έτος της αρχικής τους υιοθέτησης από την Ε.Ε(2002) και το έτος της επίσημης εφαρμογής τους(2005). Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι δεν υπήρχε καμία στατιστική μεταβολή των 12 λογιστικών δεικτών που χρησιμοποιήθηκαν οπότε η υιοθέτηση των ΔΛΠ δεν έχει καμία επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Όμως, με μία άλλη ανάλυση των ίδιων επιχειρήσεων για το χρονικό διάστημά τριών ετών πριν και τριών ετών μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ, αποκαλύπτει ότι το καθαρό κέρδος προ τόκων και φόρων(περιθώριο EBIT) παρουσιάζει μεταβολή δηλαδή καλύτερη απόδοση λόγω της εφαρμογής των ΔΛΠ. Επίσης, οι Tsalanoutas και Evans(2010) πραγματοποίησαν μια έρευνα, σχετικά με την επίδραση της μετάβασης στα ΔΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών εισηγμένων εταιριών και επικεντρώθηκαν κυρίως στα καθαρά κέρδη, τα ίδια κεφάλαια, τη μόχλευση και την ρευστότητα. Το δείγμα που επιλέχθηκε αποτελείται από 238 Ελληνικές εταιρίες που αντιπροσωπεύουν το 75% των εταιριών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι με την εφαρμογή των ΔΛΠ υπήρχε θετική συσχέτιση στα καθαρά κέρδη και στα ίδια κεφάλαια ενώ ο αντίκτυπος στην μόχλευση και την ρευστότητα είναι μηδενικός. Ακόμα, σε μια άλλη έρευνα οι Karatzimas et al.(2011), ανάλυσαν και σύγκριναν τις επιχειρήσεις στο κατασκευαστικό και εμπορικό κλάδο και εστίασαν στις αλλαγές που προέκυψαν στις λογιστικές πολιτικές των επιχειρήσεων λόγω της υιοθέτησης των ΔΛΠ. Στην συγκεκριμένη έρευνα μελετήσαν επίσης την επίπτωση στα καθαρά κέρδη των ελληνικών επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ και συμπέραναν ότι η λογιστική πολιτική που επηρεάζει περισσότερο τόσο το κατασκευαστικό όσο και το εμπορικό κλάδο είναι η Εύλογης αξία. Η μελέτη αυτή αποτελείται από το 68% των εισηγμένων κατασκευαστικών εταιριών και από το 66% των εμπορικών εταιριών, οπότε θεωρείται αντιπροσωπευτική και μη αμφισβητήσιμη.

Όσο αφορά των αναβαλλόμενη φορολογία, οι Noor et al.(2007) σε μία έρευνα που πραγματοποίησαν παίρνοντας ένα δείγμα εταιρών, έδειξαν ότι η σημασία της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι ιδιαίτερη διότι από το δείγμα προέκυψαν όλο και πιο μεγάλες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος με σκοπό την αναγνώριση μεγαλύτερων ποσών αναβαλλόμενων υποχρεώσεων. Έτσι, οδηγήθηκαν στο συμπέρασμα ότι η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί μέσο παραποίησης των

αποτελεσμάτων. Την ίδια διαπίστωση έκαναν και οι Bantecher et al.(2009) , οι επιχειρήσεις με την χρήση των αναβαλλόμενων φόρων παραποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Επιπλέον, σε μία έρευνα τους οι Chang et al(2009) , τεκμηριώνουν μια θετική σχέση μεταξύ της αξίας της επιχείρησης και τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις,. «Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αποτελούν στην ουσία μελλοντικές πληρωμές και το υπόλοιπο των μη αναγνωρισμένων φορολογικών απαιτήσεων παρέχει αρνητικό μήνυμα στην αγορά σχετικά με τη μελλοντική κερδοφορία των οντοτήτων».

Σε μία έρευνα του ο Sansing (1998), με ένα μοντέλο εταιρικής επένδυσης εξακρίβωσε πως όταν οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις δεν αντιστρέφονται ποτέ , οι αναβαλλόμενοι φόροι αποτελούν μία πραγματική οικονομική επιβάρυνση για την επιχείρηση και η αξία τους είναι ακριβώς το ποσό που αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις πολλαπλασιασμένο με ένα κλάσμα όπου αριθμητής είναι το ποσοστό απόσβεσης του φόρου και παρονομαστής είναι το άθροισμα του ποσοστού απόσβεσης του φόρου και το κόστος κεφαλαίου.

Ακόμη , σε μία ας πούμε συμπληρωματική έρευνα, οι Geuther and sassing (2000), με τη χρήση κάποιων μοντέλων διαπίστωσαν ότι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μετατρέπουν τη λογιστική αξία των στοιχείων σε εκτιμήσεις όσο αφορά τις ταμειακές ροές στις οποίες βασίζεται η αγοραία αξία της επιχείρησης. Επίσης, κατέληξαν ότι η αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που έχουν σχέση με τα κόστη τα οποία λογίζονται για λογιστικούς και όχι για φορολογικούς σκοπούς ισούται με την λογιστική τους αξία. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ αγοραίας και λογιστικής αξίας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων αντανακλά και τη διαφορά μεταξύ στη λογιστική και αγοραία αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Τέλος, συμπέραναν ότι ο αναμενόμενος χρόνος αντιστροφής των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων δεν έχει καμία επίδραση στην αξία της επιχείρησης. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που αναμένεται να ρευστοποιηθούν γρήγορα δεν αξίζουν περισσότερο από τις απαιτήσεις που θα ρευστοποιηθούν πιο αργότερα, και επιπλέον οι επιχειρήσεις που αποφεύγουν την αναστροφή των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων κατά τη επανεπένδυση σε περιουσιακά στοιχεία δεν αυξάνει την αξία της επιχείρησης. Ο λόγος γι' αυτό είναι ότι για να καθυστερήσει η αναστροφή της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης , η επιχείρηση πρέπει να αγοράσει νέα πάγια τα οποία δημιουργούν νέες επιταχυνόμενες φορολογικές αποσβέσεις.

Σε συνέχεια της παραπάνω μελέτης τους οι Geuther and sassing (2004) 4 χρόνια μετά δίνουν βάση στην σημασία της αναστροφής. Σε αυτή την έρευνα συγκρίνουν δύο στοιχεία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτουν από διαφορές στις αποσβέσεις. Αρχικά διερευνούν την επίδραση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης στην αξία της επιχείρησης και ύστερα εστιάζουν στην αναστροφή. Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι για να γίνει πιο γρήγορα η αντίστροφη της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης πρέπει να αυξηθεί είτε ο φορολογικός είτε ο λογιστικός συντελεστής απόσβεσης. Ωστόσο, ενώ όταν ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται, αυξάνει της αξία της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης όμως δεν συμβαίνει το ίδιο όταν αυξηθεί ο λογιστικός συντελεστής. Επίσης, μια αύξηση στο προεξοφλητικό επιτόκιο μειώνει την τιμή της ΑΦΥ αλλά δεν έχει καμία επίδραση στο ρυθμό αντίστροφής. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι μία αύξηση στο ρυθμό αντίστροφής δεν είναι ούτε αρκετή ούτε απαραίτητη για να αυξήσει τη ΑΦΥ. Επιπλέον, στην μελέτη αναφέρεται ότι η αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων δεν ισούται με την αξία των μελλοντικών μεταβολών τους διότι η αξία τους εξαρτάται μόνο από τις ταμειακές ροές που σχετίζονται με την φορολογική απόσβεση ενώ οι μεταβολές τους εξαρτώνται από την φορολογική και την λογιστική απόσβεση. Αυτά τα αποτελέσματα δεν εξαρτώνται από το εάν η επένδυση που αφορά την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου έχει θετική ή μηδενική καθαρά παρούσα αξία.

Ακόμα, σε μία έρευνα θεωρητικού περιεχομένου οι Amir et al.(2001) δίνουν απαντήσεις σε δύο βασικά ερωτήματα που αφορούν τους αναβαλλόμενους φόρους. Αρχικά, εάν το έξοδο του αναβαλλόμενου φόρου και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αποτιμώνται το ίδιο με τα λειτουργικά κέρδη και τις απαιτήσεις αντίστοιχα. Δεύτερον, ποια λογιστική μέθοδος πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων προκειμένου να διατηρούνται οι κλασσικές λογιστικές αρχές, οι αναβαλλόμενοι φόροι πρέπει να καταχωρούνται ως ίδια κεφάλαια, χρέος ή κάποιος συνδυασμός αυτών των κατηγοριών; Η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι όχι. Χρησιμοποιώντας ένα μοντέλο αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων και δυναμικής ταμειακών ροών πανομοιότυπο με τους Feltham and ohlson(1996) διαπίστωσαν ότι ο συνυπολογισμό δεν εμπεριέχεται σύμφωνα με τις αποδεκτές λογιστικές αρχές για τους αναβαλλόμενους φόρους. Αντίθετα, το έξοδο του αναβαλλόμενου φόρου αποτιμάται σε μικρότερη αξία από το εισόδημα και η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε μικρότερη αξία από τα ίδια κεφάλαια. Όσον αφορά την απάντηση για το δεύτερο ερώτημα, αναζήτησαν μια μέθοδο όπου επενδύσεις με μηδενική παρούσα αξία οδηγούν σε μηδενικά μη φυσιολογικά κέρδη. Με λίγα λόγια

κατέληξαν στο ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι προσθέτουν αξία επειδή αντιπροσωπεύουν την αναβολή της καταβολής του φόρου, άρα η αξία τους είναι η παρούσα αξία των φορολογικών οφελών. Το αποτέλεσμα τους μοιάζουν σε μεγάλο βαθμό με αυτά των Geuther and sassing (2004) και Sansing (1998).

Οι Lynn et al.(2008), υποστήριξαν τα συμπεράσματα των παραπάνω ερευνών , Sansing (1998), Geuther and sassing (2000,2004) και Amir et al.(2001). Σε αυτή την μελέτη εξέτασαν αν η χρήση της μερικής μεθόδου παρέχει πληροφορίες για τους επενδυτές. Για την εξαγωγή των συμπερασμάτων τους χρησιμοποίησαν το μοντέλο των Amir et al.(1997), το οποίο στηριζόταν στο μοντέλο των Feltham και Ohlson (1995) και χώρισαν τους αναβαλλόμενους φόρους σε αναγνωρίσιμους και μη. Απέδειξαν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στο μέγεθος του αναβαλλόμενου φόρου μιας επιχείρησης και των τιμών των μετοχών της. Επιπλέον, τόνισαν ότι οποιαδήποτε αλλαγή στην αξία της αναβαλλόμενης φορολογίας παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τους επενδυτές.

Αντίθετα, με τις παραπάνω έρευνες η Chludek (2011) δεν βρήκε καμία συσχέτιση ανάμεσα στον αναβαλλόμενο φόρο και της τιμές των μετοχών. Αυτό μάλλον οφείλεται στο γεγονός ότι οι επιπτώσεις που έχουν οι αναβαλλόμενοι φόροι στις ταμειακές ροές είναι αρκετά μικρές.

Πίνακας 1: Βιβλιογραφική επισκόπηση

Ερευνητές	Χώρα	Αποτελέσματα
Sansing (1998)	Η.Π.Α	Οι Α.Φ.Υ που δεν αντιστρέφονται ποτέ αποτελούν πραγματική επιβάρυνση για την επιχείρηση.
Geuther and sassing (2000)		Οι Α.ΦΑ και Α.Φ.Υ μετατρέπουν τη λογιστική αξία των στοιχείων σε εκτιμήσεις όσο αφορά τις ταμειακές ροές στις οποίες βασίζεται η αγοραία αξία της επιχείρησης. η αξία των Α.Φ.Α που έχουν σχέση με τα κόστη ισούται με την λογιστική τους αξία.

	Η.Π.Α	ο αναμενόμενος χρόνος αντιστροφής των Α.Φ.Α και Α.Φ.Υ δεν έχει καμία επίπτωση στην αξία της επιχείρησης
Amir et al.(2001)	Η.Π.Α	το έξοδο του αναβαλλόμενου φόρου αποτιμάται σε μικρότερη αξία από το εισόδημα και η Α.Φ.Υ σε μικρότερη αξία από τα ίδια κεφάλαια. Οι αναβαλλόμενοι φόροι προσθέτουν αξία επειδή αντιπροσωπεύουν την αναβολή της καταβολής του φόρου.
Geuther and sassing (2004)	Η.Π.Α	Για να γίνει πιο γρήγορα η αντίστροφη της Α.Φ.Υ πρέπει να αυξηθεί είτε ο φορολογικός είτε ο λογιστικός συντελεστής απόσβεσης. μια αύξηση στο προεξοφλητικό επιτόκιο μειώνει την τιμή της ΑΦΥ αλλά δεν έχει καμία επίδραση στο ρυθμό αντίστροφής. η αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων δεν ισούται με την αξία των μελλοντικών μεταβολών τους.
Noor et al (2007)	Μαλαισία	η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί μέσο παραποίησης των αποτελεσμάτων.
Lynn et al (2008)	Η.Π.Α	θετική συσχέτιση ανάμεσα στο ποσό του αναβαλλόμενου φόρου μιας οντότητας και των τιμών των μετοχών της.
		οι επιχειρήσεις με τη χρήση των αναβαλλόμενων φόρων παραποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις.

Bantecher et al (2009)	Η.Π.Α	
Chang et al (2009)	Αυστραλία	θετική σχέση μεταξύ Α.Φ.Α και αξίας της επιχείρησης
Tsalavoutas και Evans (2010)	Αγγλία	θετική συσχέτιση στα καθαρά κέρδη και στα ίδια κεφάλαια λόγω εφαρμογής των ΔΛΠ ενώ ο αντίκτυπος στην μόχλευση και την ρευστότητα είναι μηδενικός
Chludek (2011)	Γερμανία	Δεν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου και τιμές των μετοχών.
Karatzimas et al. (2011)	Ελλάδα	η λογιστική πολιτική που επηρεάζει περισσότερο τόσο το κατασκευαστικό όσο και το εμπορικό κλάδο είναι η Εύλογης αξία.
Pazarkis et al. (2011)	Ελλάδα	το περιθώριο EBIT του δείγματος παρουσιάζει θετική μεταβολή λόγω της εφαρμογής των ΔΛΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : Εμπειρική Μελέτη

Εισαγωγή

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύεται η διαδικασία που ακολουθήθηκε στην εμπειρική ανάλυση της παρούσας εργασίας. Γίνεται αναφορά δηλαδή στα μεθοδολογικά εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν, στον έλεγχο υποθέσεων και στη στατιστική ανάλυση των μεταβλητών του υποδείγματος.

6.1 Περιγραφή του δείγματος

Η μελέτη διενεργήθηκε για την περίπτωση της Ελλάδας και αφορά τη περίοδο 2017 έως το 2021.

Οι εταιρίες που αποτελούν το δείγμα είναι οι υψηλότερες σε κεφαλαιοποίηση του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών(εκτός των τραπεζών), όπως αυτές συνθέτουν τον δείκτη υψηλής κεφαλαιοποίησης κατά τα αντίστοιχα έτη (FTSE 25). Τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν στην παρούσα εργασία συλλέχθηκαν από τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις (annual report) των εισηγμένων. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία οι εισηγμένες εταιρίες υποχρεούνται να εκδώσουν την ετήσια οικονομική τους έκθεση (annual report) εντός τριών μηνών από τη λήξη κάθε οικονομικής χρήσης για να πληροφορείται το επενδυτικό κοινό (Ν. 3556/2007 , άρ.4).

Οι εταιρίες του δείγματος διακρίνονται στους εξής κλάδους:

Πίνακας 2: Εταιρίες δείγματος ανά κλάδο

ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΑΝΑ ΚΛΑΔΟ	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΥΛΙΚΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ	6
ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ	2
ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΑΙ ΦΥΣΙΚΟ ΑΕΡΙΟ	2
ΤΡΟΦΙΜΑ ΚΑΙ ΠΟΤΑ	1

ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ	1
ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΚΑΙ ΟΙΚΙΑΚΑ ΑΓΑΘΑ	1
ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ	1
ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ	2
ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	2
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ	1
ΛΙΜΕΝΙΚΟ	2
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	1

Πιο συγκεκριμένα, από τα δεδομένα που συλλέχθηκαν από το σύνολο των 110 ετήσιων οικονομικών καταστάσεων χρησιμοποιήθηκαν τα εξής στοιχεία :

1. Αριθμός των μετοχών(shares)
2. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (afa)
3. Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (afy)
4. Συνολικός αναβαλλόμενος φόρος (dft)
5. EBITDA: κέρδη προ φόρων τόκων και αποσβέσεων
6. EBITDA/μετοχές
7. Τρέχον φόρος(current tax)
8. Κέρδη/ ζημιές προ φόρων
9. Κέρδη/ ζημιές μετά φόρων

6.2 Περιγραφική στατιστική

Σε αυτή την ενότητα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής που προέκυψαν από τη συλλογή και την επεξεργασία των δεδομένων των εταιριών του δείγματος. Παρουσιάζονται ο μέσος όρος, η τυπική απόκλιση, το μέγιστο και το ελάχιστο για κάθε μεταβλητή που χρησιμοποιήθηκε στο υπόδειγμα για τα έτη 2017-2021.

Πίνακας 3: Περιγραφική στατιστική

	ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ	ΤΥΠΙΚΗ ΑΠΟΚΛΙΣΗ	ΜΕΓΙΣΤΟ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ	ΠΑΡΑΤ.
Dft	4.046.897	96.512.783	382.487.000	196.801.000	110
afa	96.902.928	261.694.376	1.340.332.000	0	110
afy	104.169.576	243.522.310	1.421.341.000	0	110
shares	158.295.955	125.675.107	490.150.389	10.080.000	110
ebitda	291.350.744	356.313.136	1.479.900.000	253.426.000	110
Ebitda/shares	1,74	1,40	5,83	0,90	110

6.3 Ανάλυση αποτελεσμάτων

Το μοντέλο παλινδρόμησής που ακολουθήθηκε στην παρούσα εργασία είναι :

$$\text{Market value} = B_0 + \beta_1 \text{priceit} + B_2 \text{dftit} + B_3 \text{afait} + B_4 \text{afyit} + B_5 \text{sharesit} + B_6 \text{ebitdait} + \text{uit}$$

Στην οικονομετρική ανάλυση και ερμηνεία των αποτελεσμάτων της παλινδρόμησής που διεξάγεται με το μοντέλο τυχαίων επιδράσεων με διορθωμένους τους διαταρακτικούς όρους χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από τη διπλωματική εργασία του Μουζάκη Θεόδωρου για το ΠΜΣ του πανεπιστημίου Ιωαννίνων. Τα αποτελέσματα είναι τα ακόλουθα:

Market value	Coefficient	Robust Std. Err.	z	P> z
price	1.51e+08	3.76e+07	4.00	0.000
dft	.8226455	1.314371	0.63	0.531
afa	-.5461255	1.255409	-0.44	0.664
afy	.1493574	.8991786	0.17	0.868
shares	7.208235	2.660538	2.71	0.007
Ebitda	1.456807	.7305112	1.99	0.046
Ebitdashares	-1.24e+08	9.87e+07	-1.26	0.208
Cons	-1.14e+09	3.80e+08	-2.99	0.003

Εφόσον το $\text{Prob}>\chi^2 = 0.0000 < 0.05$ σε επίπεδο σημαντικότητας 95% το οικονομετρικό μοντέλο είναι στατιστικά σημαντικό. Αυτό σημαίνει ότι τουλάχιστον ένας από τους συντελεστές συσχέτισης της συνάρτησης παλινδρόμησής είναι διαφορετικός του μηδενός και επομένως απορρίπτεται η αρχική υπόθεση ότι όλοι οι συντελεστές συσχέτισης της συνάρτησης παλινδρόμησης είναι ίσοι με το μηδέν. Επομένως, το οικονομετρικό μοντέλο έχει επαρκή ερμηνευτική ικανότητα για να εξηγήσει τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών που διερευνά. (Μουζάκης Θ. 2020)

Τα αποτελέσματα της παλινδρόμησής δείχνουν θετική συσχέτιση της χρηματιστηριακής αξίας της επιχείρησης με τη χρηματιστηριακή τιμή καθώς ο συντελεστής της ανεξάρτητης μεταβλητής price (που αναπαριστά τη χρηματιστηριακή τιμή) έχει θετικό πρόσημο και το $p. \text{Value} = 0.000 < 0,05$ σε επίπεδο σημαντικότητας 5%.

Στη συνέχεια παρατηρούμε θετική συσχέτιση με τον αριθμό των μετοχών και τα ebitda καθώς ο συντελεστής της ανεξάρτητης μεταβλητής έχει θετικό πρόσημο και το $p.\text{value}=0.007 < 0.05$, $p.\text{value} = 0.046$ αντίστοιχα.

Τέλος, σημαντική στατιστική συσχέτιση δεν παρατηρείται με τις υπόλοιπες μεταβλητές του δείγματος.

Συμπεράσματα

Με την εφαρμογή και υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων έχουμε ένα κοινό αποδεκτό τρόπο παρουσίασης των λογιστικών αρχών σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Κύριος σκοπός των ΔΛΠ είναι η αξιοπιστία, η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των πληροφοριών που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις έτσι ώστε να μπορούν να κατανοηθούν και να αξιοποιηθούν από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Το σημαντικότερο και η νέα φιλοσοφία που εισήγαγαν τα ΔΛΠ, σε σχέση με την λογιστική του Φόρου Εισοδήματος στη χώρα μας είναι η ίσως η Αναβαλλόμενη Φορολογία. Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 τέθηκαν σε ισχύ τα ΕΛΠ από την 1/1/2015, παρέχοντας την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο στις οικονομικές τους καταστάσεις. Με την υιοθέτηση του ΔΛΠ 12 περιορίζεται η παραπληροφόρηση του επενδυτικού κοινού και οι οικονομικές καταστάσεις είναι πιο έγκυρες και αξιόπιστες.

Στην συγκεκριμένη εργασία ασχοληθήκαμε με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – φόρος εισοδήματος το οποίο παρέχει πληροφορίες για το συνολικό φόρο της επιχείρησης που βαραίνει τα κέρδη και αποτελείται από τον αναβαλλόμενο φόρο και τον τρέχον φόρο. Στόχος αυτής της εργασίας ήταν να δείξουμε πόσο σημαντική είναι η πληροφορία που παίρνει ο επενδυτής από τον αναβαλλόμενο φόρο και να εξετάσουμε αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ του αναβαλλόμενου φόρου και τις τιμές των μετοχών.

Προηγούμενες έρευνες, (βλ. κεφ 5), έχουν δείξει ότι η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την λήψη αποφάσεων από τους επενδυτές. Ωστόσο, κάποιιοι υποστηρίζουν ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι μπορεί να αποτελούν μέσο παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων.

Από τα ευρήματα της γραμμικής παλινδρόμησής που πραγματοποιήθηκε προκύπτει ότι υπάρχει θετική συσχέτιση της χρηματιστηριακής αξίας της επιχείρησης με τη τιμή, τον αριθμό των μετοχών, τα *ebitda* ενώ η σχέση με τις υπόλοιπες μεταβλητές του δείγματος δεν είναι στατιστικά σημαντική.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η σύγκριση των αποτελεσμάτων της παρούσας εμπειρικής έρευνας με τα ευρήματα από την διεθνή βιβλιογραφία. Η έρευνα μας συμφωνεί με την έρευνα του Chluddek, οπότε βρίσκει ότι η αναβαλλόμενη φορολογία δεν είναι στατιστικά σημαντική και δεν μπορεί να επηρεάσει την τιμή της μετοχής. Αντίθετα όμως ο Chang et al (2009) βρίσκει θετική συσχέτιση μεταξύ των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και την αξία της επιχείρησης και ο Lynn et al (2008) βρίσκει επίσης θετική συσχέτιση.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Γ. Κόντος (2015), “χρηματοοικονομική λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα”, Εκδόσεις Διπλογραφία
- Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015). “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική
- Νεγκάκης, Ι. Χ. (2015). “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία Και Εφαρμογές”, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική
- Μουζάκης, Θ. (2020). Παράγοντες διαμόρφωσης των πραγματικών Εταιρικών Φορολογικών Συντελεστών και ο Ρόλος της Εταιρικής Διακυβέρνησης στις Εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο Εταιρείες.

Ξενόγλωσση

- Amir E., Kirschenheiter M., and Willard K. “The Aggregation and Valuation of Deferred Taxes”, review of Accounting studies 6, 2001 pp. 275-297
- Badertscher, B.A., Philips, J. D., Pincus M., & Rego, S.O. (2009). Earnings Management Strategies and The Trade-Off between Tax Benefits and Detection Risk: To Conform or not to Conform? The Accounting Review, 84, 63-97
- Chang, C., Herbohn, K. and Tutticci, I. (2009), “ Market’s perception of deferred tax accruals”, Accounting and Finance, Vol. 49, Issue 4, pp. 645-673
- Chludek, A.K. (2011), “Perceived versus Actual Cash Flow Implications of Deferred Taxes – An Analysis of Value Relevance and Reversal under IFRS”, Journal of International Accounting Research, Vol. 10, No. 1, pp. 1-25
- Chytis E. (2019). The informative value of Taxes: The Case of Temporal Differences in Tax Accounting: A literature Review, Journal of Accounting and Taxation (JAT), Vol.11(8), pp.130-138, DOI: 10.5897/JAT2019.0350
- Chytis, E., Koumanakos, E. and Gumas S. (2015). Deferred Tax Positions under the prism of financial crisis and the effects of a corporate tax reform, International Journal of Corporate Finance and Accounting, Vol.2 (2), pp. 21-58, DOI: 10.4018/IJCF.A.2015070102, (Pub. IGI Global ISSN: 2334-4628- EISSN: 2334-4636).
- Guenther, D.A. and Sansing, R.C. (2004), “The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities”, the Accounting Review Vol. 79, No. 2, pp. 437-451.

Guenther, D.A. and Sansing, R.C. (2000), “Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities”, *The Accounting Review* Vol. 75, No. 1, pp. 1-12.

Karatzimas, S., Zounta, S. and Kyriakidou, V. (2011), “Impacts and Changes in the Accounting Policies after the IAS Adoption: A Comparison between the Manufacturing and the Commercial Sector in Greece”, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol. 10, No. 3, pp. 302-317.

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*, Vol. 30, No. 2, pp. 107-137.

Noor, R., Mastuki, N. and Aziz, Z. (2007), “Earnings Management And Deferred Tax”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 6, No. 1, pp. 1-17.

Sansing R., “Valuing the deferred tax liability”, *Journal of Accounting Research* 36, 1998, pp 357-364

Tsalavoutas I. and Evans L. (2010), “Transition to IFRS in Greece: Financial statement effects and auditor size”, *Managerial Auditing*, vol 25, No8, p. 814-842

Pazarskis M., Alexandrakis A., Notopoulos P., Kydros D. (2011), “IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector”, *MIBES Transactions* vol 5, No2, pp 101-111

Ηλεκτρονικές πηγές

www.e-forologia.gr

www.taxheaven.gr

www.logistis.gr

www.power-tax.gr

www.Naftemporiki.gr

www.athexgroup.gr

www.capital.gr

www.esproject.gr

www.wikipedia.gr

apothetirio.lib.uoi.gr

www.eur-lex.europa.eu

