



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ
ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΩΝ
ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ»**

IAS 12



ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ

ΒΕΡΓΥΡΗΣ ΣΤΥΛΙΑΝΟΣ : ΑΜ 9713

ΣΙΔΕΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ : ΑΜ 9672

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ

ΧΥΤΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ

ΠΡΕΒΕΖΑ ΜΑΡΤΙΟΣ 2013

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή

Τόπος, Ημερομηνία

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

2. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

3. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	3
1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
1.1 ΣΚΟΠΟΣ	3
1.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	4
1.2.1. ΒΑΣΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ.....	4
1.2.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	5
1.3. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	6
1.3.1. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	6
1.3.2. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	6
1.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	7
1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ	8
1.6 ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	8
1.7 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	9
1.7.1. ΒΑΣΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ	9
1.7.2 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΒΑΣΙΚΟ ΚΑΝΟΝΑ	9
1.8 ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	10
1.8.1 Η ΛΟΓΙΚΗ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	10
1.8.2 Η ΛΟΓΙΚΗ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	12
1.9 ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	14
1.9.1 ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ	14
1.9.2. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	15

1.10. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	15
1.10.1 ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ.....	15
1.10.2. ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	16
1.10.3 ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ.....	17
1.10.4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	17
1.11 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	18
1.11.1 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	18
1.11.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΙΣΤΩΝΟΝΤΑΙ Η ΧΡΕΩΝΟΝΤΑΙ ΑΠΕΥΘΕΙΑΣ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ.....	18
1.12 ΠΡΟΣΘΗΚΗ ΝΕΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	20
1.12.1 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.) - ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ.....	20
1.13 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.	20
1.13.1 ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ	21
1.13.2 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ (NOTES) ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο.....	25
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	25
2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	25
2.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ.....	25
2.3 ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΠΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	26
2.4 ΤΡΟΠΟΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο.....	29
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ - ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α. ΟΜΙΛΩΝ.....	29

3.1 ΔΕΙΚΤΗΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ FTSE/20	29
3.1.1 COCA-COLA Ε.Ε.Ε Α.Ε.	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο	35
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	35
4.1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ.	35
4.1.1. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΣΑΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΩΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ Η ΩΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ.....	35
4.2. Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΩΣ ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....	36
4.2.1. ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΣΧΕΣΗ ΦΟΡΟΥ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	37
4.3. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.	37
4.3.1. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΟΥΝ ΟΙ ΕΤΑΙΡΙΕΣ.....	40
4.3.2. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	41
4.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΑΝ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ.....	43
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	45
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	47
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	49
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	50
ΣΧΕΤΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	51
ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ.....	52
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι : ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ Δ.Λ.Π.	I
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ : ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΔΟΥ (ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ), ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ (Κ.Α.Χ.).	II

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια κυρίως λόγω των ραγδαίων εξελίξεων στο ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον και της διεθνοποίησης των αγορών χρήματος και κεφαλαίου, αυξήθηκε πολύ το ενδιαφέρον για Λογιστικά Πρότυπα με διεθνή εμβέλεια με συνέπεια το περιεχόμενο της Λογιστικής Πληροφόρησης σε διεθνώς κατανοητή και συγκρίσιμη μορφή (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π.) , να αποκτήσει σημαντική αξία. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν λοιπόν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων, κανονισμών, διαδικασιών και πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των λογιστικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους (επενδυτές , χρηματιστήρια, δανειστές, ελεγκτικές αρχές, μέτοχοι κλπ) . Επίσης η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. , πέρα από παροχή μιας υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης , έχει ως απώτερο σκοπό τη δημιουργία προϋποθέσεων για μια πιο αποτελεσματική (παραγωγική και διοικητική) λειτουργία της επιχείρησης και οδηγεί συνήθως σε μια μεγάλης έκτασης αναδιοργάνωση και δικαιότερη και ορθότερη απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων αυτής.

Στόχος της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να παρουσιάσει με πληρότητα, απλότητα και σαφήνεια τον λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12. Επιπλέον θα διερευνηθεί κατά πόσο οι εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εφαρμόζουν και σε ποιο βαθμό όσα προβλέπονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 " Η λογιστική του Φόρου Εισοδήματος" . Ειδικότερα στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση και ανάλυση του Δ.Λ.Π 12 «Φόροι Εισοδήματος » το οποίο καθορίζει το λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται να ακολουθείται για τους φόρους εισοδήματος. Παρουσιάζονται συνοπτικά οι κυριότερες περιπτώσεις που οδηγούν σε αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων, ο τρόπος μέτρησης τους και απεικόνισής τους στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία και το αντικείμενο της έρευνας. Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται η επεξεργασία των στοιχείων που προκύπτουν από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων Ελληνικών εταιριών στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που συμπεριλαμβάνονται στον πιστοποιημένο δείκτη υψηλής κεφαλαιοποίησης FTSE/20. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται και αναλύονται τα ευρήματα της παραπάνω εμπειρικής έρευνας. Επίσης γίνεται προσπάθεια να αξιολογηθεί η ποιότητας των πληροφοριών που παρέχονται μέσα από

τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις των εταιριών που ανήκουν στον δείκτη FTSE/20 του Χρηματιστηρίου Αθηνών με βάση τα προβλεπόμενα στο σχετικό πρότυπο .

Τέλος γίνεται μια σύνοψη των σημαντικότερων σημείων και ευρημάτων σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό και την ποιότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης από τις εισηγμένες εταιρείες αναφορικά με τον Φόρο Εισοδήματος και εξάγονται πιστεύουμε χρήσιμα συμπεράσματα για όλους τους εμπλεκόμενους, συντάκτες και χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αναφορών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το προσχέδιο για τη δημιουργία «Δ.Λ.Π.» έγινε τον Απρίλιο του 1978. Έπειτα από πολλές επαναδιαμορφώσεις- τροποποιήσεις και διερμηνείες λόγω των αλλεπάλληλων αλλαγών στα φορολογικά νομοσχέδια, χρησιμοποιούμε την έκδοση του Δεκεμβρίου 2010 με έναρξη ισχύος 01 Ιανουαρίου 2012 όπως παρουσιάζονται στο παράρτημα Ι. Τα όργανα κατάρτισης των διεθνών λογιστικών προτύπων που είναι εξουσιοδοτημένα, παρέχοντας υψηλής ποιότητας πρότυπα, εξαλείφοντας τυχόν δυσαρμονίες και διαφορές κατά την εφαρμογή τους είναι:

- ❖ Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.),
- ❖ Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.),
- ❖ Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.) και
- ❖ Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.).¹

1.1 ΣΚΟΠΟΣ

Βασικός σκοπός του Προτύπου είναι να σχεδιάσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το κύριο θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας (εταιρίας) και
- συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

¹ <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

Παράλληλα το Πρότυπο ασχολείται με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.²

1.2 ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Πρότυπο όπως αναφέρθηκε παραπάνω εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση του φόρου εισοδήματος. Ως φόρος εισοδήματος νοείται κάθε είδους εγχώριου αλλά και ξένου φόρου που υπολογίζεται στα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας. Ο φόρος εισοδήματος όπως διαμορφώνεται κατά την εφαρμογή του Προτύπου συμπεριλαμβάνει και φόρους όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, όταν αυτοί είναι πληρωτέοι στη περίπτωση θυγατρικής, συνδεδεμένης ή κοινοπραξίας, όταν αυτές κάνουν διαθέσεις προς την εταιρία που υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Π.

1.2.1. ΒΑΣΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ

Διαπιστώνονται δύο βασικοί κανόνες που διέπουν το λογιστικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 12:

- η ύπαρξη ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης υποδηλώνει ότι η οικονομική οντότητα (εταιρία) αναμένεται να ανακτήσει ή αλλιώς να διακανονίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης.

- οι φορολογικές επιπτώσεις των γεγονότων και συναλλαγών πρέπει να αναγνωρίζονται στην ίδια χρηματοοικονομική κατάσταση που αναγνωρίζεται και το εν λόγω γεγονός ή συναλλαγή. Δηλαδή οι φορολογικές επιπτώσεις των γεγονότων ή συναλλαγών που καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.) πρέπει να αναγνωρίζονται και αυτές στην (Κ.Α.Χ.). Αντίθετα, οι φορολογικές επιπτώσεις

²http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/l26040_el.htm

γεγονότων ή συναλλαγών που καταχωρούνται στα Ίδια Κεφάλαια πρέπει να αναγνωρίζονται στα Ίδια Κεφάλαια.

Συγχρόνως το Πρότυπο αυτό ασχολείται επίσης με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των σχετικών πληροφοριών.

1.2.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Οι παρακάτω όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που ακολουθούν :

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου/Χρήσης και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου/Χρήσης , πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.

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

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (ανακτήσιμων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.

Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι ανακτήσιμα σε μελλοντικές περιόδους

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του.³

1.3. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.3.1. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Με τον όρος τρέχουσα φορολογία αναφερόμαστε στο ποσό του φόρου εισοδήματος που αποδίδεται στις φορολογικές αρχές, και υπολογίζεται με βάση τα κέρδη της επιχειρησιακής μονάδας και τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 12 :

- ✓ οποιοδήποτε ποσό φόρου εισοδήματος που φορά την παρούσα ή κάποιες προγενέστερες περιόδους πρέπει, στο βαθμό που είναι απλήρωτη, να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση της τρέχουσα περιόδου,
- ✓ οποιαδήποτε ποσά φόρου εισοδήματος τα οποία πρόκειται να εισπραχθούν/συμψηφιστούν από την επιχείρηση, είτε προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα της τρέχουσας περιόδου είτε προγενέστερων περιόδων, πρέπει να αναγνωρίζονται ως στοιχεία του ενεργητικού της τρέχουσας περιόδου,
- ✓ οι διαφορές στις προβλέψεις που αφορούν το φόρο εισοδήματος και της πραγματικά πληρωτέας φορολογικής επιβάρυνσης που συμφωνείται με τις φορολογικές αρχές, αντιμετωπίζεται ως αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση και, καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης της τρέχουσας περιόδου.

1.3.2. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

³ <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7790>

Το λογιστικό κέρδος ή η λογιστική ζημία στα περισσότερα φορολογικά καθεστάτα διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος ή τη φορολογική ζημία. Οι διαφορές αυτές οφείλονται σε αναντιστοιχία ανάμεσα στους φορολογικούς νόμους και τους λογιστικούς κανόνες που εφαρμόζονται.

Ορισμένες καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία μιας εταιρίας μπορεί να μην έχει φορολογικό αντίκτυπο στην περίοδο που αφορά αλλά σε μια μελλοντική ή μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή προκύπτει μια διαφορά μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου κέρδους.

Με άλλα λόγια όταν αναφερόμαστε στην αναβαλλόμενη φορολογία εννοούμε μία λογιστική μη ταμειακή εγγραφή που γίνεται στην τρέχουσα περίοδο για να συσχετίσει τις μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις ορισμένων τρεχουσών συναλλαγών

Όταν μια οικονομική μονάδα αναγνωρίζει ένα στοιχείο του ενεργητικού ή μια υποχρέωση, αναμένει ότι θα ανακτήσει (διακανονίσει) τη λογιστική του αξία στο μέλλον. Η ανάκτηση του στοιχείου του ενεργητικού θα γίνει όταν η οικονομική μονάδα πουλήσει ή χρησιμοποιήσει το στοιχείο του ενεργητικού, ενώ ο διακανονισμός της υποχρέωσης θα γίνει όταν αυτή πληρωθεί.⁴

1.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό που θα αφαιρεθεί δηλαδή θα εκπέσει (για φορολογικούς σκοπούς), από οποιαδήποτε μελλοντικά φορολογητέα εισοδήματα όταν η εταιρία ανακτήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου από την πώληση ή τη χρήση του (π.χ. πάγια περιουσιακά στοιχεία /απόσβεση ή πώληση) .

Αν τα έσοδα που θα αποκτήσει η εταιρία από τη χρήση ή την πώληση του στοιχείου δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου ισούται με τη λογιστική του αξία.

⁴ <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7790>

1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Η φορολογική βάση μια υποχρέωσης είναι η Λογιστική Αξία της Υποχρέωσης μείον οποιοδήποτε ποσό το οποίο θα αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη σε μελλοντικές περιόδους. Για αναβαλλόμενα ποσά που προεισπράττονται (έσοδα), η φορολογική τους βάση είναι η λογιστική τους αξία μείον οποιοδήποτε ποσό των εισοδημάτων που δε φορολογούνται σε μελλοντικές περιόδους.

Μερικά στοιχεία έχουν φορολογική βάση αλλά δεν είναι αναγνωρισμένα ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Για παράδειγμα, κόστη έρευνας αναγνωρίζονται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους της περιόδου στην οποία πραγματοποιούνται, αλλά μπορεί να μην επιτρέπεται η έκπτωσή τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογητέας ζημιάς) μέχρι μια μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους της έρευνας, δηλαδή του ποσού που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί προσωρινή διαφορά (εκπεστέα) που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπ' όψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία το Πρότυπο στηρίζεται, ότι μια οικονομική μονάδα, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

Ωστόσο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενοποιημένη φορολογική δήλωση και σε όσες διαδικασίες προβλέπει η υποβολή μιας τέτοιας δήλωσης.⁵

1.6 ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

⁵ <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7790>

Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές. Όταν αναφερόμαστε σε προσωρινές διαφορές εννοούμε τις διαφορές ανάμεσα στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης όπως δημοσιεύονται στον Ισολογισμό, και της φορολογικής βάσης τους. Διακρίνονται σε **φορολογητέες 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 (εξοφλείται), και σε **εκπεστές προσωρινές διαφορές** που είναι εκείνες οι οποίες θα καταλήξουν σε ποσά τα οποία είναι αφαιρετέα (εκπεστέα) κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

1.7 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

1.7.1. ΒΑΣΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ

Όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές⁶ δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αλλά υπακούοντας στην αρχή της συντηρητικότητας το φορολογικό στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα υπάρξουν αρκετά μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα αφαιρεθούν οι προσωρινές διαφορές.

1.7.2 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΒΑΣΙΚΟ ΚΑΝΟΝΑ

Όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές οδηγούν στη δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις :

- κατά την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας (της οποίας η χρεολυσία δεν εκπίπτει από το φορολογητέο κέρδος), και
- κατά την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης σε μία συναλλαγή η οποία, είτε δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση, είτε κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο

⁶ Ανακτήθηκε από www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/APΘPO_MΠEKPH.doc άρθρο ΜΠΕΚΡΗ ΤΑΣΙΑ

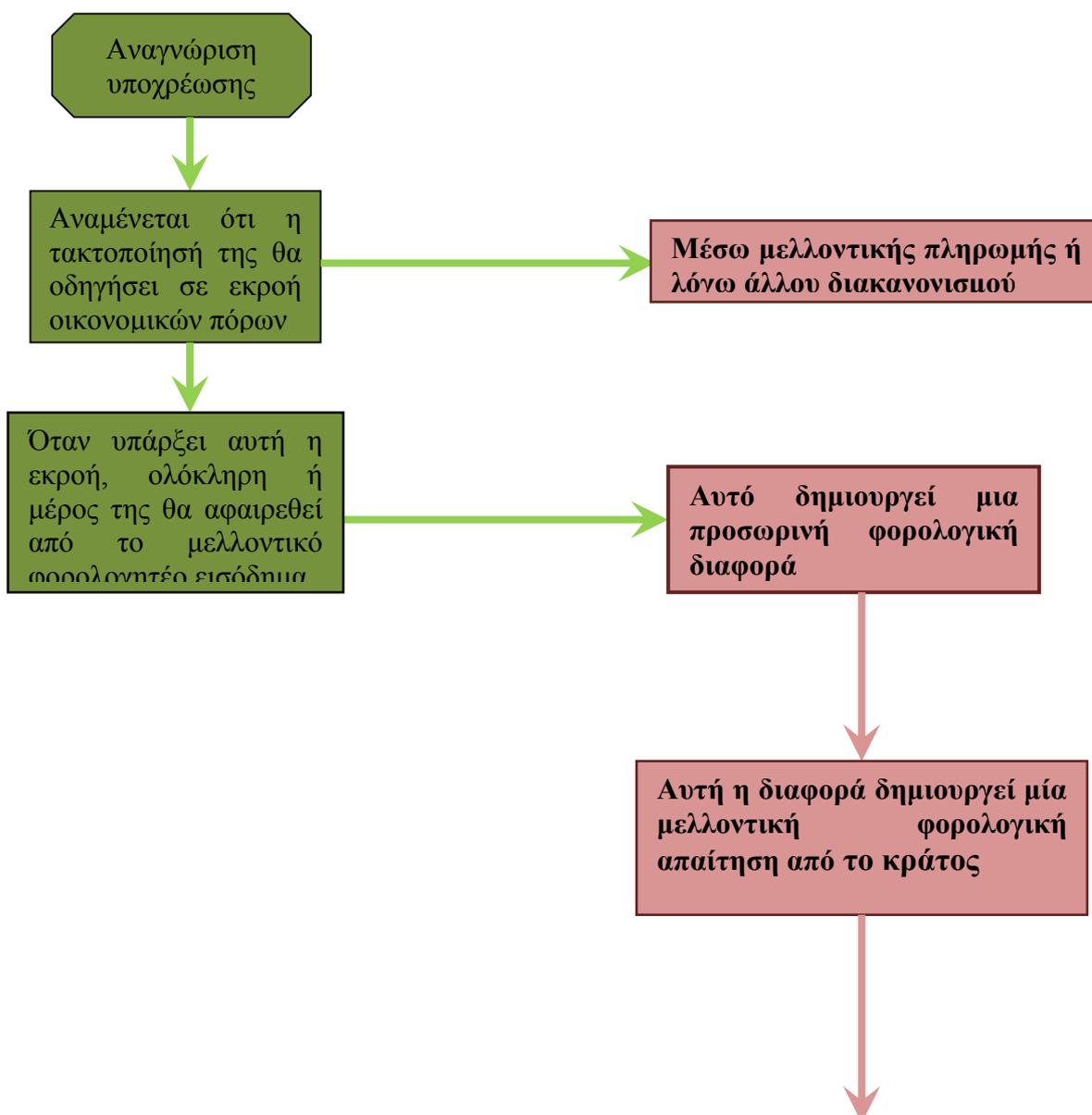
κέρδος. Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

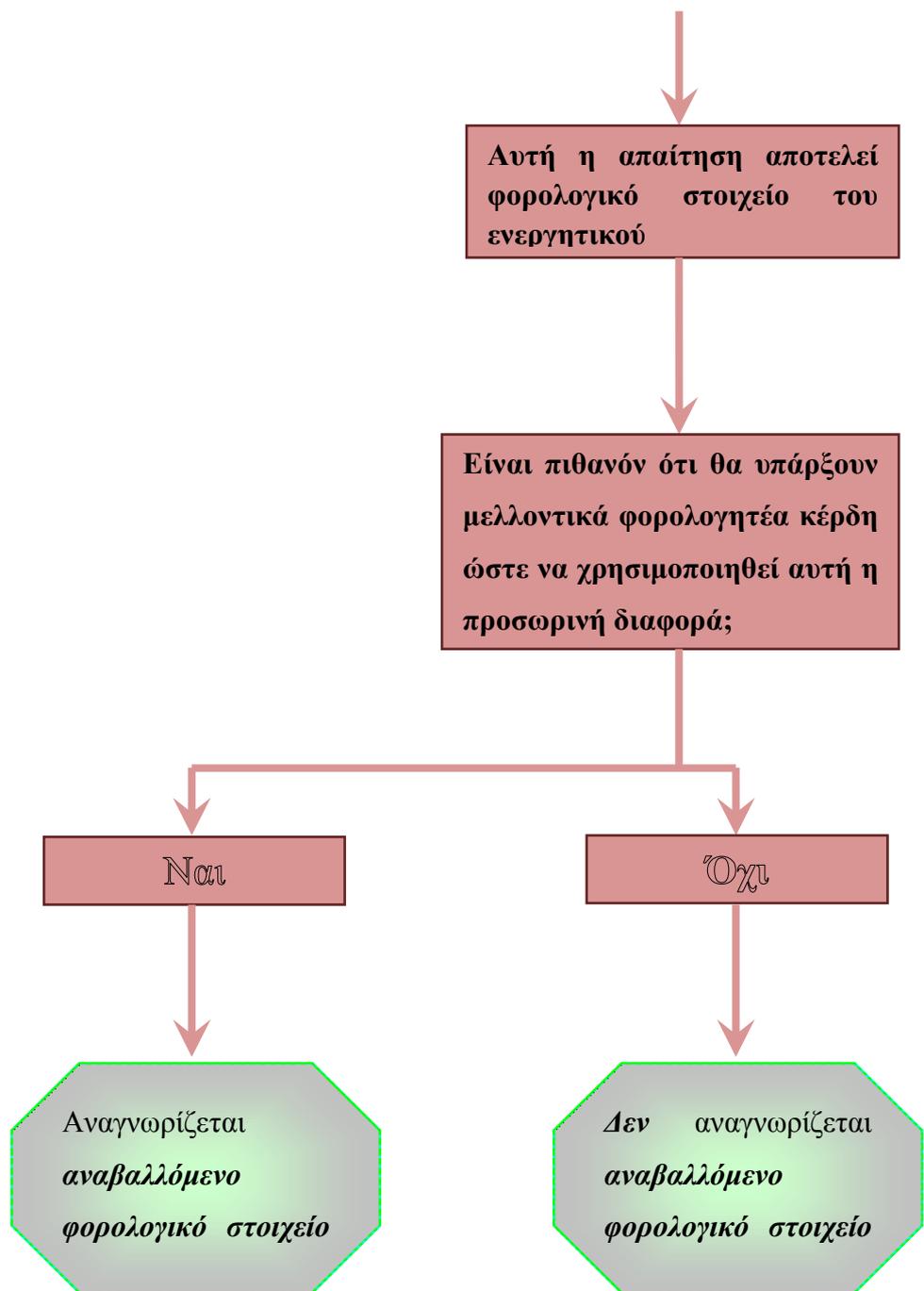
1.8 ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

1.8.1 Η ΛΟΓΙΚΗ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η λογική της δημιουργίας Φορολογικού Στοιχείου του Ενεργητικού, γίνεται καλύτερα αντιληπτή με τη βοήθεια του ακόλουθου διαγράμματος.

Διάγραμμα 1

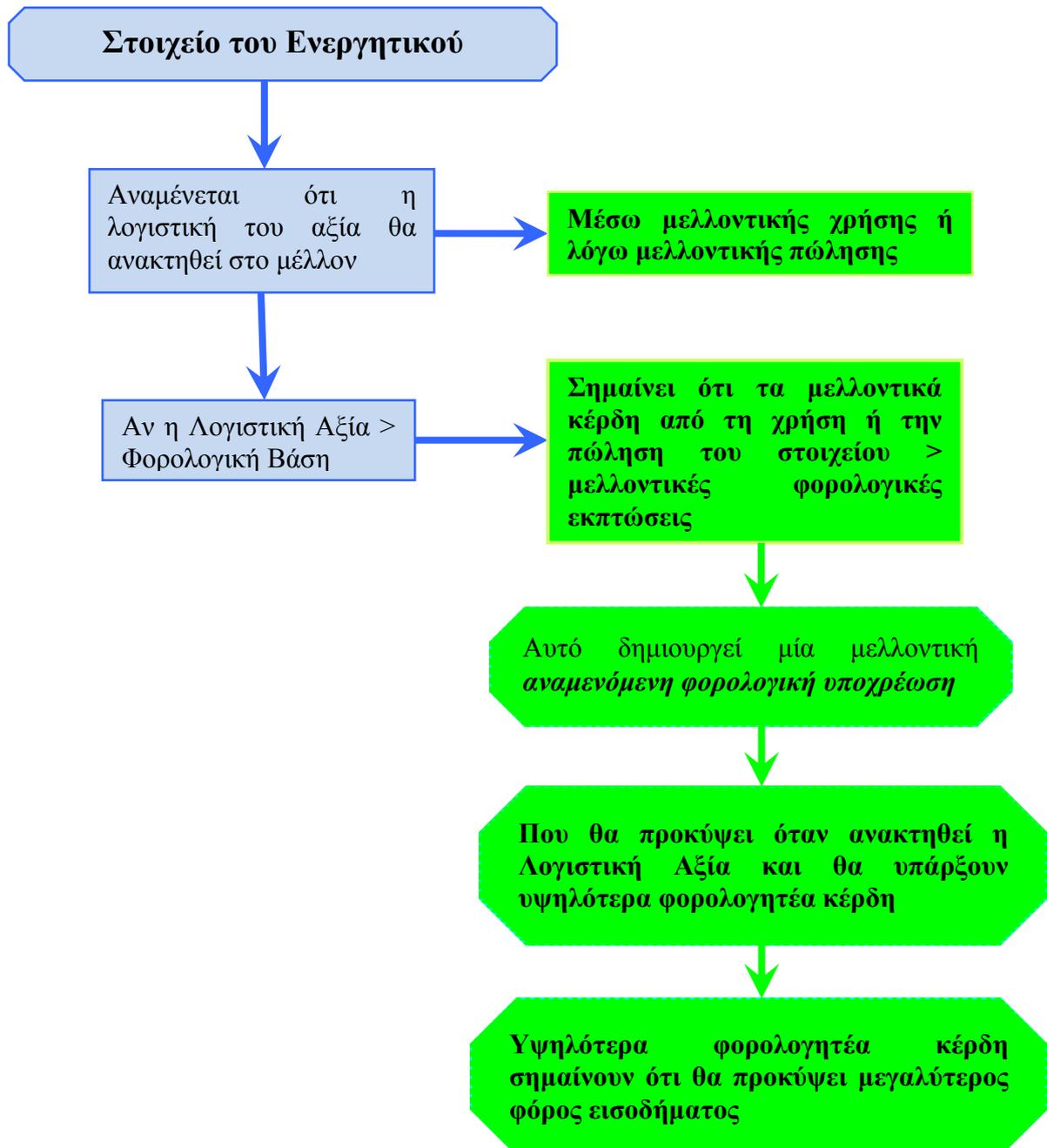




1.8.2 Η ΛΟΓΙΚΗ ΤΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Η λογική της δημιουργίας Φορολογικής Υποχρέωσης, γίνεται καλύτερα αντιληπτή με τη βοήθεια του ακόλουθου διαγράμματος.

Διάγραμμα 2



ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «Α» αγόρασε πάγιο στοιχείο την 01.01.2010 άξιας 80.000€. Η ωφέλιμη ζωή του καθορίστηκε σε 2 έτη, ενώ η φορολογική νομοθεσία ορίζει συντελεστή απόσβεσης 25%. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 30%. Τα κέρδη της επιχείρησης προ φόρων και αποσβέσεων ανέρχονται στις 100.000€/έτος. Στον παρακάτω πίνακα πραγματοποιούμε την ανάλυση των φορολογικών και λογιστικών αποτελεσμάτων έτσι ώστε να γίνει κατανοητός ο τρόπος με τον οποίο δημιουργείται η αναβαλλόμενη φορολογία.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.8.1 : δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογίας.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ					
	ΧΡΗΣΗ 1η	ΧΡΗΣΗ 2η	ΧΡΗΣΗ 3η	ΧΡΗΣΗ 4η	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ & ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	100.000 €	100.000 €	100.000 €	100.000 €	400.000 €
(-)ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	(80.000/4)=-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-80.000
(=)ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	80.000	80.000	80.000	80.000	320.000
(-)ΦΟΡΟΣ (ΠΛΗΡΩΤΕΟΣ)	(80.000*30%)=-24.000	-24.000	-24.000	-24.000	-96.000
(=)ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	56.000	56.000	56.000	56.000	224.000
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ					
	ΧΡΗΣΗ 1η	ΧΡΗΣΗ 2η	ΧΡΗΣΗ 3η	ΧΡΗΣΗ 4η	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ & ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	100.000 €	100.000 €	100.000 €	100.000 €	400.000 €
(-)ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	(80.000/2)=-40.000	-40.000	0	0	-80.000
(=)ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	60.000	60.000	100.000	100.000	320.000
(-)ΦΟΡΟΣ (ΠΛΗΡΩΤΕΟΣ)	(60.000*30%)=-18.000	-18.000	-30.000	-30.000	-96.000
(=)ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ	42.000	42.000	70.000	70.000	224.000
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΟΔΗΓΕΙ ΣΕ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ					
	ΧΡΗΣΗ 1η	ΧΡΗΣΗ 2η	ΧΡΗΣΗ 3η	ΧΡΗΣΗ 4η	ΣΥΝΟΛΟ
ΦΟΡΟΣ (ΠΛΗΡΩΤΕΟΣ)	24.000	24.000	24.000	24.000	96.000
ΦΟΡΟΣ (ΕΞΟΔΟ)	-18.000	-18.000	-30.000	-30.000	-96.000
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	6.000	6.000	-6.000	-6.000	0

1.9 ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

1.9.1 ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ

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

Συνήθως όμως η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Συνεπώς όταν μία οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους μόνο κατά την έκταση που η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική ένδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα.. Σε τέτοιες περιπτώσεις απαιτείται γνωστοποίηση του ποσού της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καθώς και των στοιχείων που αποδεικνύουν την ορθότητα της αναγνώρισης απαίτησης.

Η οικονομική οντότητα εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν:

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

β) Αν αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα **θα έχει φορολογητέα κέρδη** πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

γ) Αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται **από συγκεκριμένες αιτίες**, που είναι απίθανο να συμβούν ξανά και

δ) αν υπάρχει στην οικονομική οντότητα **φορολογικός σχεδιασμός/προγραμματισμός** που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Κατά την έκταση που **δεν αναμένεται ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος** έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

1.9.2. ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η εταιρεία σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, επανεκτιμά τα μη αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία. Η εταιρεία (οικονομική οντότητα) αναγνωρίζει ένα προηγουμένως μη αναγνωρισμένο αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μία βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την οικονομική οντότητα ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία μίας συνένωσης επιχειρήσεων ή μεταγενεστέρως.

1.10. ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.10.1 ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ

Στην περίπτωση αυτή το πρότυπο προβλέπει ότι για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απατήσεις (στοιχεία του ενεργητικού), θα **πρέπει να επιμετρούνται στο ποσό που αναμένεται να αποδοθούν (να**

ανακτηθούν) στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, χρησιμοποιώντας τα φορολογικά ποσοστά (και ακολουθώντας τα όσα ορίζονται από την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία) που ισχύουν, κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.

Τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θα πρέπει επιμετρούνται με τους **φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν** στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Σε κάποιες περιπτώσεις ο τρόπος με τον οποίο μια οικονομική μονάδα ανακτά (εξοφλεί ή τακτοποιεί) τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης μπορεί να **επηρεάζεται από κάποιους από τους ακόλουθους παράγοντες**: το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η οικονομική οντότητα ανακτά ή εξοφλεί τη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου (της υποχρέωσης), ή τη φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου (της υποχρέωσης). Σε τέτοιες περιπτώσεις η οικονομική μονάδα επιμετρά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο διακανονισμού.

1.10.2. ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ο αξιόπιστος προσδιορισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε προεξοφλητική βάση απαιτεί προσδιορισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς. Σε πολλές περιπτώσεις τέτοιος προσδιορισμός είναι πρακτικά αδύνατος ή εξαιρετικά πολύπλοκος. Συνεπώς, η προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων είναι εξαιρετικά επικίνδυνη.

Σημειώνεται ότι η μη προεξόφληση είναι υποχρεωτική, καθώς σε περίπτωση υιοθέτησης ανάλογης πρακτικής, θα οδηγούσε σε προβλήματα συγκρισιμότητας μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών, οι οποίες εφάρμοσαν την προεξόφληση και εκείνων που δεν την εφάρμοσαν.

Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται σε σχέση με τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αυτό ισχύει ακόμη και όπου αυτή ή ίδια η

λογιστική αξία είναι προσδιορισμένη σε μια προεξοφλητική βάση, όπως για παράδειγμα η περίπτωση των υποχρεώσεων για τις καθορισμένες παροχές εξόδου από την υπηρεσία⁷.

1.10.3 ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ

Σε ορισμένες χώρες, οι φορολογικοί συντελεστές που εφαρμόζονται επί των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, διαφοροποιούνται σε περίπτωση καταβολής μερισμάτων. Στην περίπτωση αυτή, τα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις τόσο για την τρέχουσα όσο και για την αναβαλλόμενη φορολογία, υπολογίζονται χρησιμοποιώντας τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν για τα μη διανεμόμενα κέρδη.

Σε κάποιες περιπτώσεις, οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με έναν χαμηλότερο ή έναν υψηλότερο συντελεστή, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλεται ως μέρισμα στους μετόχους. Σε άλλες περιπτώσεις, οι φόροι εισοδήματος μπορεί να επιστραφούν ή να πληρωθούν, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλονται ως μέρισμα στους μετόχους.

Επίσης οι φορολογικές επιπτώσεις που απορρέουν κατά την καταβολή μερισμάτων, αναγνωρίζονται στην περίοδο που αναγνωρίζεται και η σχετική υποχρέωση καταβολής του μερίσματος. Η αναγνώριση γίνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, εκτός από τις περιπτώσεις εκείνες που αναλύονται σε επόμενη παράγραφο.

1.10.4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού η λογιστική αξία κάθε φορολογικού στοιχείου του ενεργητικού πρέπει να επανεξετάζεται και να μειώνεται στο βαθμό που δεν είναι πλέον πιθανό να ανακτηθεί. Η μείωση της λογιστικής αξίας του φορολογικού στοιχείου του ενεργητικού, απαιτείται να γίνει στο βαθμό που δεν είναι πιθανό να υπάρξει, επαρκές φορολογικό κέρδος που να επιτρέψει την αξιοποίηση της ωφέλειας μέρους ή του συνόλου αυτής της αναβαλλόμενου φορολογικού στοιχείου του ενεργητικού.

⁷ Βλέπε Δ.Λ.Π.19 «Παροχές σε εργαζόμενους».

Οποιαδήποτε μείωση γίνει λόγω του πιο πάνω κανόνα, μπορεί να αναστραφεί σε μεταγενέστερες περιόδους, στην περίπτωση που κάποιες νέες πληροφορίες και γεγονότα καθιστούν την ανάκτηση του στοιχείου πιθανή.

1.11 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.11.1 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Το πρότυπο εδώ προβλέπει ότι ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα αναγνωρίζεται στα έξοδα ή στα έσοδα και θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από: α) συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο ή β) μία συνένωση επιχειρήσεων.

Στις περισσότερες περιπτώσεις οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και φορολογικές απαιτήσεις, προκύπτουν όταν έσοδά ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβληθεί ακόμη και αν δεν υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Γενικά ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως εκτός και αν προέρχεται από μεταβολή στοιχείων που έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

1.11.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΙΣΤΩΝΟΝΤΑΙ Η ΧΡΕΩΝΟΝΤΑΙ ΑΠΕΥΘΕΙΑΣ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Στην περίπτωση όμως που στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο τότε ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεώνεται ή θα πιστώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

α) μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την **αναπροσαρμογή των ενσωμάτων παγίων**⁸

β) **προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης** των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους⁹

γ) **Υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές** φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί.

δ) Μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή η οικονομική οντότητα αποφασίζει να αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή εφεξής να μην το αναγνωρίσει στο σύνολο του και το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία εύλογη αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της οικονομική οντότητας, κατά τη φορολογική δικαιοδοσία που τη διέπει ή με άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία περισσότερο ορθή κατανομή υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες.

Το ΔΛΠ 16 δεν διευκρινίζει αν η οικονομική οντότητα πρέπει να μεταφέρει κάθε έτος, από το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον, ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που βασίζεται στο κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν η οικονομική οντότητα διενεργεί τέτοια μεταφορά, το μεταφερόμενο ποσό είναι καθαρό από κάθε σχετικό αναβαλλόμενο φόρο. Το ίδιο εφαρμόζεται για μεταφορές που γίνονται κατά την πώληση ενός στοιχείου των ενσωμάτων παγίων.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και αυτή η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής

⁸ Βλέπε ΔΛΠ 16.

⁹ Βλέπε. ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

της φορολογικής βάσης πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Όμως αν η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δεν σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Όταν μια οικονομική οντότητα καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές δικαιοδοσίες αυτό το ποσό αναφέρεται ως ένας παρακρατούμενος φόρος. Αυτό το ποσό που καταβλήθηκε ή είναι πληρωτέο στις φορολογικές αρχές χρεώνεται στα ίδια κεφάλαια ως μέρος των μερισμάτων.¹⁰

1.12 ΠΡΟΣΘΗΚΗ ΝΕΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

1.12.1 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.) - ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ

Επειδή όμως, οι πολλές επιχειρήσεις, κυρίως για φορολογικούς λόγους, τηρούν παράλληλα ή υποχρεωτικά το Ε.Γ.Λ.Σ, για τη λογιστική αντιμετώπιση των διαφόρων λογιστικών χειρισμών που προβλέπονται στο Πρότυπο, προτείνεται να προστεθούν οι εξής νέοι λογαριασμοί στο Ε.Γ.Λ.Σ. :

- 1) 18.60 Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.
- 2) 18.80 Συμψηφιστέος φόρος εισοδήματος από φορολογικές ζημιές.
- 3) 45.60 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- 4) 86.60 Έξοδο φόρου εισοδήματος.

1.13 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.

¹⁰ <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7790>

1.13.1 ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Σχετικά με την παρουσίαση της αναβαλλόμενης φορολογίας από την πλευρά του προτύπου, καθορίζονται τα ακόλουθα:

- Τόσο οι φορολογικές απαιτήσεις όσο και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται στον Ισολογισμό, ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται στον Ισολογισμό ξεχωριστά από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Μεταξύ τρεχουσών φορολογικών απαιτήσεων και τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων καθώς και μεταξύ αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ο συμψηφισμός γίνεται μόνο εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις που ορίζονται στο Πρότυπο.
- Όταν στον Ισολογισμό γίνεται διάκριση μεταξύ των βραχυπρόθεσμων και μη, απαιτήσεων και υποχρεώσεων (όπως προβλέπεται στο Ε.Γ.Λ.Σ.), τότε οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις εντάσσονται στις μη βραχυπρόθεσμες (δηλαδή στις μακροπρόθεσμες).

1.13.2 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ (NOTES) ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το πρότυπο απαιτεί να γνωστοποιούνται ξεχωριστά, πλήθος πληροφοριών και επεξηγήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις κυριότερες που θα αποτελέσουν και αντικείμενο έλεγχου στο κεφάλαια που ακολουθούν

α) Το Πρότυπο απαιτεί να γνωστοποιούνται όλα τα συστατικά μέρη του φορολογικού εξόδου (εισοδήματος), που καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.) π.χ.:

- τα τρέχοντα έξοδα (έσοδα) φόρου,
- κάθε προσαρμογή που αναγνωρίζεται στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων,
- το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) που σχετίζεται με τη δημιουργία και την αναστροφή των προσωρινών διαφορών,

- το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) που σχετίζεται με τις μεταβολές των φορολογικών συντελεστών 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 δε χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος φόρου,
- αναβαλλόμενη δαπάνη φόρου, που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

β) Το **ποσό** της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας το οποίο **καταχωρείται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια**,

γ) **Να δίνεται επεξήγηση** της σχέσης μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού εξόδου (εισοδήματος) με τον έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:

- α. αριθμητική συμφιλίωση μεταξύ του φορολογικού εξόδου (εισοδήματος) και του αποτελέσματος του πολλαπλασιασμού των λογιστικών κερδών με τους φορολογικούς συντελεστές που εφαρμόζονται, και
- β. αριθμητική συμφιλίωση μεταξύ του μέσου σταθμικού συντελεστή φορολογίας και του συντελεστή φορολογίας που ισχύει.

δ) Επίσης προβλέπεται μεταξύ άλλων να δίνονται :

- εξήγηση **αλλαγών στους φορολογικούς συντελεστές** που ισχύουν από περίοδο σε περίοδο,
- το **ποσό και την ημερομηνία λήξης όλων των αφαιρετέων προσωρινών διαφορών**, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και των αχρησιμοποίητων φορολογικών πιστώσεων,
- το συνολικό ποσό προσωρινών διαφορών που προκύπτουν από **θυγατρικές, συνδεδεμένες, υποκαταστήματα και κοινοπραξίες** για τις οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί οποιεσδήποτε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις,
- για κάθε προσωρινή διαφορά, **αχρησιμοποίητη φορολογική ζημιά** και αχρησιμοποίητη φορολογική πίστωση θα πρέπει να γνωστοποιούνται:
 - α. οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού που αναγνωρίστηκαν στους Ισολογισμούς στους οποίους παρουσιάζονται, και

β. το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που αναγνωρίστηκε στην Κ.Α.Χ., αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό.¹¹

- **σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες** το έξοδο φόρου που αφορά:
 - α. στο κέρδος ή στη ζημία από τη διακοπή, και
 - β. στο κέρδος ή ζημία από συνήθειες 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 οικονομικής μονάδας, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές μονάδες εγκριθούν, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Το πρότυπο αιτείται την παροχή των γνωστοποιήσεων εκείνων που παρέχουν τη δυνατότητα στο χρήστη των οικονομικών καταστάσεων να μπορεί να παρατηρεί αν η σχέση μεταξύ του Φόρου εξόδου/ εσόδου και του λογιστικού κέρδους είναι ορθή η ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί μελλοντικά να επηρεάσουν τη σχέση αυτή. Η σχέση μεταξύ της δαπάνης/ εσόδου του φόρου και του λογιστικού κέρδους μπορεί να επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες, όπως έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας, δαπάνες μη εκπεστέες κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους/ φορολογικής ζημιάς, την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και της διαφοράς των φορολογικών συντελεστών του εξωτερικού.

Για την ανάλυση της σχέσης μεταξύ του εξόδου / εσόδου φόρου και του λογιστικού κέρδους, η οικονομική μονάδα εφαρμόζει έναν ενιαίο φορολογικό συντελεστή, που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συχνά, ο κατανοητός φορολογικός συντελεστής, είναι ο εκάστοτε εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα που είναι εγκαταστημένη, η οικονομική μονάδα, συνυπολογίζοντας το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους φόρους που εφαρμόζονται σε κάθε εγχώρια φορολογία και οι οποίοι υπολογίζονται επί ενός ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου κέρδους / φορολογικής ζημιάς. Όμως για μια οικονομική μονάδα που δραστηριοποιείται σε διαφορετικές χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών.

¹¹ Δρ. Χρίστος Βλάχου, Λουκάς Λουκά, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Έκδοση 4^η, Global Training, σελ 11.35 – 11.36.

Ο μέσος όρος του πραγματικού συντελεστή φόρου είναι η δαπάνη φόρου διαιρούμενο με το λογιστικό κέρδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

2.1 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Η εμπειρική έρευνα, που διεξάγεται στο πλαίσιο εκπόνησης της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας, έχει ως σκοπό να εξετάσει το περιεχόμενο και τις μεταβολές του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογίας, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 σε ένα δείγμα εταιριών του Χρηματιστηρίου Αθηνών (Χ.Α.)

Ειδικότερα να αποτυπώσει σε πινακοποιημένη μορφή, για κάθε εταιρεία ξεχωριστά, την σημαντικότητα του μεγέθους της αναβαλλόμενης φορολογίας στις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα χρήσης) και τέλος να μελετήσει και αξιολογήσει την πληροφόρηση που παρέχεται στις σημειώσεις (notes) των ετήσιων οικονομικών εκθέσεων, δηλαδή εάν και σε ποιο βαθμό οι επιχειρήσεις συμμορφώνονται με το Λογιστικό Πρότυπο ως προς τις γνωστοποιήσεις τους. Επιπλέον παρουσιάζονται οι εταιρίες και η γνώμη των ορκωτών ελεγκτών που έχουν κάνει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και έχουν εκδώσει τα προβλεπόμενα πιστοποιητικά.

2.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Για την υλοποίηση της έρευνας, συγκεντρώθηκαν οι ετήσιες Οικονομικές Εκθέσεις που υποχρεούνται να δημοσιοποιούν οι εισηγμένες εταιρείες στην εταιρική τους ιστοσελίδα και στην ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών (Χ. Α.) βάσει της σχετικής νομοθεσίας¹² και του κανονισμού του (Χ.Α.)¹³ Η συλλογή των ετήσιων Οικονομικών Εκθέσεων, για διασφάλιση της αξιοπιστίας, έγινε μέσα από την ηλεκτρονική σελίδα του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών (<http://www.ase.gr/>).

¹²Ν. 3556/2007

¹³ <http://www.ase.gr/content/gr/ann.asp?annid=136808>

2.3 ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΠΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Η έρευνα για το εμπειρικό κομμάτι περιλαμβάνει τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρίες. Έτσι χρησιμοποιήθηκε ο δείκτης FTSE/20 του Χ.Α.Α. ο οποίος αποτελείται από 11 εταιρίες που ανήκουν σε 7 κλάδους για τις χρήσεις 2009 - 2010). Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως ο δείκτης αυτός επιλέχθηκε με κριτήριο ότι είναι ο δείκτης με την μεγαλύτερη κεφαλαιοποίηση και ότι συμπεριλαμβάνει τις μεγαλύτερες και αντιπροσωπευτικότερες Ελληνικές εταιρίες. Από το Δείγμα εξαιρέθηκαν οι τραπεζικοί και ασφαλιστικοί όμιλοι λόγω του γεγονότος ότι οι οικονομικές τους καταστάσεις και οι οικονομικές εκθέσεις έχουν μια τελείως διαφορετική δομή και παρουσίαση. Οι εταιρίες που εξετάστηκαν παρουσιάζονται στο παρακάτω πίνακα¹⁴ ανά κλάδο / υπερκλάδο δραστηριότητας.

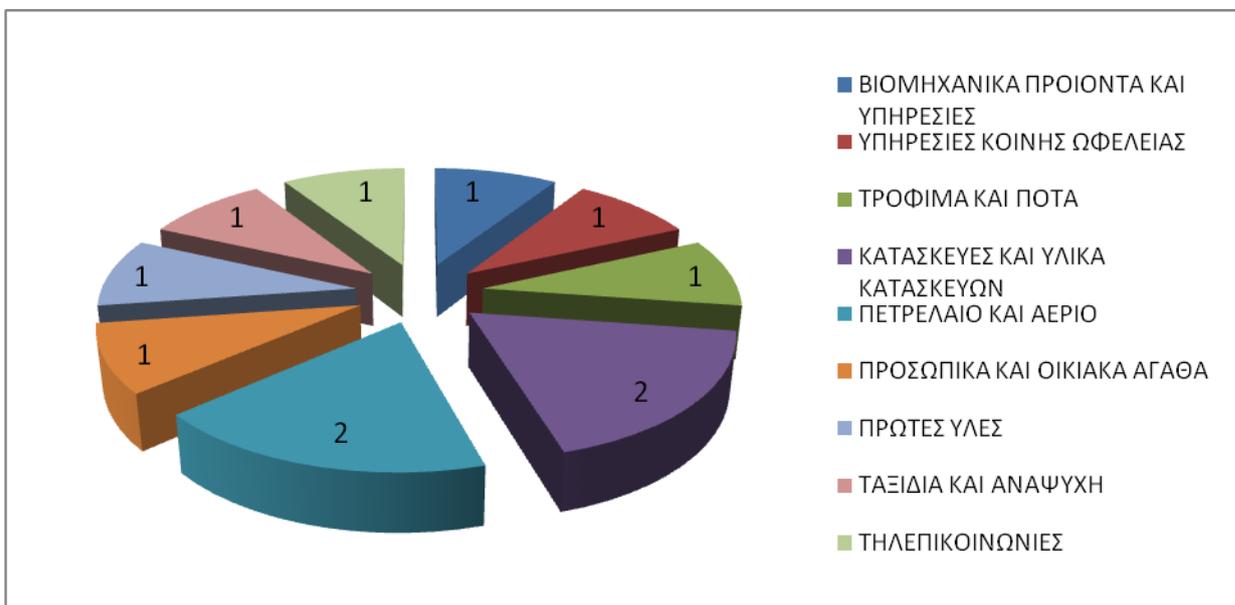
2.1 ΠΙΝΑΚΑΣ :Εταιρίες δείγματος (Δείκτης FTSE/20-ASE) εκτός Τραπεζών και Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών

ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΚΛΑΔΟΣ	ΥΠΕΡΚΛΑΔΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟ Χ.Α.Α.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ (ομίλου) 31/12/10
ΒΙΟΧΑΛΚΟ Α.Ε.	ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΠΡΟΙΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	11/12/1947	7.912
ΔΕΗ Α.Ε.	ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΣ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΣ	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΟΙΝΗΣ ΩΦΕΛΕΙΑΣ	12/12/2001	21.845
COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε	ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ	ΤΡΟΦΙΜΑ ΚΑΙ ΠΟΤΑ	15/07/1991	42.505
ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ	ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ	ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΥΛΙΚΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ	20/04/1994	4.639
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.	ΚΑΘΕΤΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ	ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΑΙ ΑΕΡΙΟ	30/06/1998	5.034
ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ	ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ	ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΑΙ ΑΕΡΙΟ	06/08/2001	1.857
JUMBO Α.Ε.	ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΚΑΙ ΟΙΚΙΑΚΑ ΑΓΑΘΑ	19/06/1997	3.190
ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.	ΜΗ ΣΙΔΗΡΟΥΧΑ ΜΕΤΑΛΛΑ	ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	31/07/1995	1.952
Ο.Π.Α.Π.	ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ	ΤΑΞΙΔΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΨΥΧΗ	25/04/2001	988
ΟΤΕ Α.Ε.	ΣΤΑΘΕΡΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ	ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ	19/04/1996	31.088
ΤΙΤΑΝ Α.Ε.	ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑ ΥΛΙΚΑ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ	ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΥΛΙΚΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ	22/02/1912	6.034

Πηγή : Ιδία κατασκευή

¹⁴ Τα οικονομικά στοιχεία των εταιριών ανακτήθηκαν από <http://www.ase.gr>

ΓΡΑΦΗΜΑ 2.1 : Εταιρίες του δείγματος (Δείκτης FTSE/20-ASE) κατά κλάδο.



Στο παραπάνω γράφημα παρατηρούμε πόσοι κλάδοι αντιπροσωπεύονται στον εξεταζόμενο δείκτη και πόσες Εταιρίες ανήκουν σε κάθε κλάδο από αυτούς ξεχωριστά.

2.4 ΤΡΟΠΟΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Για την δημιουργία μιας ενοποιημένης βάσης δεδομένων δημιουργήθηκε φύλλο εργασίας (πρόγραμμα excel) σε μορφή panel , όπου κάθετα παρουσιάζονται οι χρήσεις (2010-2009) και οριζόντια τα μεγέθη που επιλέχθηκε να εξεταστούν από κάθε εταιρία (όμιλο) για κάθε χρήση. Στο φύλλο αυτό καταχωρηθήκαν δεδομένα από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών καθώς και δεδομένα ποσοτικά και ποιοτικά τα οποία αντλήθηκαν (με ανάγνωση) από τους πίνακες και τα κείμενα των από των επεξηγηματικών σημειώσεων (notes) που περιλαμβάνονται στις Ετήσιες Οικονομικές Εκθέσεις των Ομίλων. (δημοσιοποιούνται στην εταιρική τους ιστοσελίδα και στην ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών). Επίσης στοιχεία αντλήθηκαν από τα αντίστοιχα πιστοποιητικά ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών. Στην συνέχεια έγινε επεξεργασία και ταξινόμηση των

στοιχείων ώστε να μπορούν να γίνουν οι σχετικοί υπολογισμοί και οι έλεγχοι συμφωνίας ώστε να έχουμε μια αρκετά αντιπροσωπευτική εικόνα του μεγέθους και της συμμετοχής των Φόρων και των Αναβαλλόμενων Φόρων στον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα των Ομίλων, της συμμόρφωσης του τρόπου χωρισμού των φόρων με το Λογιστικό Πρότυπο και τέλος την αξιολόγηση της συνολικά παρεχόμενης πληροφόρησης .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ - ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α. ΟΜΙΛΩΝ.

Για κάθε μια από τις υπό εξέταση εταιρείες του δείκτη FTSE/ASE 20, έχουν αντληθεί και καταχωρηθεί τα δεδομένα σε φύλλα εργασίας με την μορφή του παραδείγματος της παρακάτω παραγράφου (3.1.1) , από την επεξεργασία των οποίων προκύπτουν τα συμπεράσματα της έρευνας, έτσι όπως παρουσιάζονται στο κεφάλαιο 4 που ακολουθεί.

3.1 ΔΕΙΚΤΗΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ FTSE/20

3.1.1 COCA-COLA Ε.Ε.Ε Α.Ε.

3.1 Πίνακας : Ανάλυση και συμφωνία της Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης /Απαίτησης για τις χρήσεις 01/01/2009 - 31/12/2010.

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		31/12/2010	31/12/2009
1.	Φορολογικές αποσβέσεις πλέον των λογιστικών	-276.300.000	-239.400.000
2.	Απομείωση ενσώματων παγίων	-3.000.000	-2.900.000
3.	Κίνητρα κεφαλαιουχικών επενδύσεων	-2.200.000	-2.200.000
4.	Λοιπά	-12.300.000	
5.	Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα	800.000	600.000
6.	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		

7.	Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις		
8.	Αποκτήσεις σε Θυγατρικές και λοιπά		
ΣΥΝΟΛΟ		-293.000.000	-256.000.000

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		31/ 12/2010	31/12/2009
1.	31/12 Λογιστικές αποσβέσεις πλέον των φορολογικών	1.600.000	1.700.000
2.	31/12 Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις από απόκτηση θυγατρικών		
3.	31/12 Προβλέψεις	59.100.000	65.500.000
4.	31/12 Μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές	29.800.000	18.400.000
5.	Μισθώσεις	18.200.000	13.700.000
6.	Προγράμματα παροχών και συνταξιοδοτικά	11.600.000	8.800.000
7.	Λοιπές φορολογικές απαιτήσεις	34.700.000	35.200.000
8.	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
9.	Λοιπά		
ΣΥΝΟΛΟ		155.000.000	143.300.000

Πηγή : Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Ο ΟΜΙΛΟΣ	31/12/2010	31/12/2009
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	155.000.000	143.300.000
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	-293.000.000	-256.000.000
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΣΤΟΝ ΑΝΑΒ. ΦΟΡΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ	448.000.000	399.000.000

3.2 Πίνακας : Ανάλυση και συμφωνία μεταβολής Αναβαλλόμενης Φορολογίας στον Ισολογισμό και μεταφορά της σε Αποτελέσματα Χρήσης και Ίδια Κεφάλαια.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ 31/12/2009	
ΧΡΕΩΣΗ ΣΕ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	- 24.200.000
	399.000.000
ΧΡΕΩΣΗ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	3.000.000

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ 31/12/2010	
ΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	- 29.500.000
	448.000.000
ΧΡΕΩΣΗ. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	300.000

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	31/12/2010	31/12/2009
ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	-117.600.000	-119.900.000
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	448.000.000	399.000.000

Η εταιρία εμφανίζει την αναβαλλόμενη φορολογία στον Ισολογισμό κάνοντας **διάκριση** σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

Τα στοιχεία που δημοσιεύονται στον Ισολογισμό και αφορούν τόσο το μέγεθος της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης όσο και της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης **επαληθεύονται αριθμητικά από τα στοιχεία που περιέχονται στο ετήσιο δελτίο**. Επίσης, παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το ποιοι είναι οι λογαριασμοί που μεταβαλλόμενοι διαμορφώνουν τελικά το μέγεθος της αναβαλλόμενης φορολογίας

3.3 Πίνακας : Ανάλυση και συμφωνία φορολογικού εξόδου (εισοδήματος), που καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.).

		2010	2009
1	ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ ΧΡΗΣΗΣ	-117.600.000	-119.900.000
	(+)		
2	ΑΝΑΒΑΛ/ΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΣΟΔΟ	0	0
	(-)		
3	ΑΝΑΒΑΛ/ΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΣΟΔΟ	29.500.000	24.200.000
	(+)		
4	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΥΝΟΛΙΚΑ	10.200.000	1.600.000
	ΣΥΝΟΛΟ	-136.900.000	-142.500.000

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛ. ΧΡΗΣΗΣ	2010	2009
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-136.900.000	-142.500.000

Πηγή : Δεδομένα αντληθέντα από το Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Από τους παραπάνω πίνακες παρατηρούμε **ότι δίνετε η ανάλυση** του φορολογικού εξόδου και **συμφωνεί απόλυτα** με το ποσό που καταχωρείτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

3.4 Πίνακας : Ανάλυση και συμφωνία της σχέσης μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού εξόδου (εισοδήματος).

	2010	2009
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΣΤΗΝ Κ.Α.Χ. (ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ * (Ο.Φ.Σ.))	-137.232.000	-141.025.000
(+)		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΔΡΑΣΗ (+/-) ΔΙΑΦΟΡΑΣ Φ.Σ. ΑΛΛΩΝ ΧΩΡΩΝ	24.500.000	28.300.000
(+)		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΕ ΧΩΡΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	-13.200.000	-17.400.000
(+)		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ -ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ Ν 3808/09 ΚΕΡΔΩΝ 200Χ-1	-21.200.000	-19.800.000
(+)		
ΦΟΡΟΑΠΑΛΑΓΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	2.000.000	2.300.000
(+)		
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	-	-
(+)		
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ	-41.100.000	-32.500.000
(+)		
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ	22.000.000	34.900.000
(+)		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ & ΤΟΚΟΙ	-	-
(+)		
ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΑΠΟ ΑΛΛΑΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ - ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΥΨΟΥΣ	1.700.000	1.700.000
(+)		
ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘΕΙΣΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	-500.000	-2.000.000
(+)		
ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ - ΑΠΟ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΑΦΑ ΑΠΟ ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗΣ	10.200.000	1.600.000
(+)		
ΧΡΗΣΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	6.200.000	-
(+)		
ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ (ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΩΝ)	6.500.000	-
(+)		
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ (+/-)	3.200.000	1.400.000
ΣΥΝΟΛΟ (I)	-136.932.000	-142.525.000

Πηγή : Δεδομένα αντληθέντα από το Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΦΟΡΩΝ	2010	2009
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ Κ.Α.Χ.	-136.900.000	-142.500.000
(-)		
ΣΥΝΟΛΟ (I)	-136.932.000	-142.525.000
	32.000	25.000

Από την παραπάνω ανάλυση κατανοούμε πως γίνεται σωστή ανάλυση των φόρων και η διαφορά που προκύπτει είναι ένα **αμελητέο ποσό (%)** ποσοστό του συνολικού φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΒΑΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ.

4.1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ.

4.1.1. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΣΑΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΩΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ Η ΩΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ.

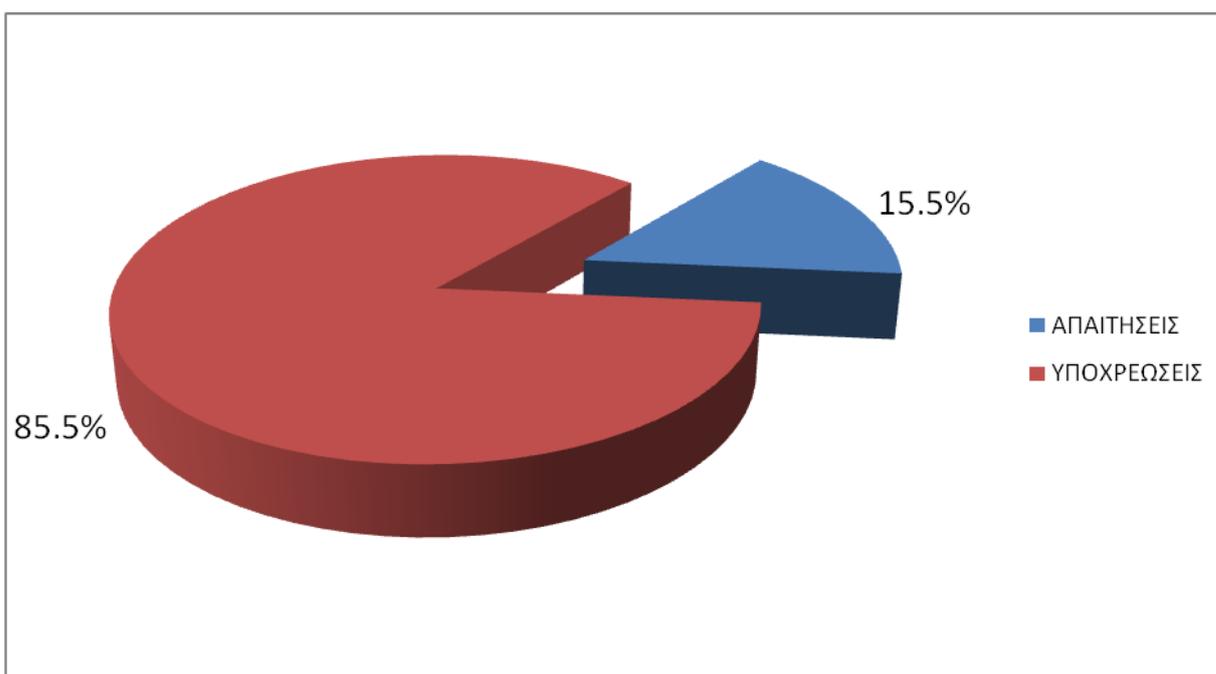
4.1 ΠΙΝΑΚΑΣ : Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση/ υποχρέωση και ποσοστό επί της καθαρής θέσης.

	2010			
	<i>FTSE/ASE 20</i>	0,96 % ΑΠΑΙΤΗΣΗ	5,24% ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
1	ΒΙΟΧΑΛΚΟ Α.Ε.		134.067.806	1.633.274.413
2	ΔΕΗ Α.Ε.		449.348.000	6.769.528.000
3	COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε		138.000.000	3.095.900.000
4	ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ		79.373.000	1.239.713.000
5	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.		11.969.000	2.531.618.000
6	ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ		43.033.000	427.234.000
7	JUMBO Α.Ε.		4.867.070	452.473.185
8	ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.		58.899.000	844.253.000
9	Ο.Π.Α.Π.	8.622.000		696.574.000
10	ΟΤΕ Α.Ε.	194.100.000		1.652.600.000
11	ΤΙΤΑΝ Α.Ε.		185.600.000	1.711.392.000
	ΣΥΝΟΛΟ	202.722.000	1.105.156.806	21.054.559.598

Πηγή : Ετήσια οικονομικά δελτία εταιριών

	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΟΥΝ ΑΠΑΙΤΗΣΗ	ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ
Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι:	11	2	9

4.1 ΓΡΑΦΗΜΑ : Ποσοστό Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων/Απαιτήσεων .



Από το παραπάνω γράφημα μπορούμε να δούμε ξεκάθαρα ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τουλάχιστον πέντε φορές περισσότερες από τις απαιτήσεις, στο σύνολο των εταιριών του εξεταζόμενου δείκτη.

4.2. Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΩΣ ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

4.2.1. ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΣΧΕΣΗ ΦΟΡΟΥ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ

ΧΡΗΣΗ (01/01- 31/12/2010)			
ΕΤΑΙΡΙΑ	ΦΟΡΟΣ στην ΚΑΧ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	Effective tax rate
ΒΙΟΧΑΛΚΟ Α.Ε.	-16.181.958	-28.797.121	N/A (*)
ΔΕΗ Α.Ε.	-207.821.000	740.705.000	-28,06
COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε	-117.600.000	571.800.000	-20,57
ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ	-31.415.000	88.755.000	-35,40
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.	-119.744.000	298.713.000	-40,09
ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ	-30.598.000	177.018.000	-17,29
JUMBO Α.Ε.	-28.972.000	129.734.018	-22,33
ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.	-29.337.000	131.008.000	-22,39
Ο.Π.Α.Π.	-315.206.000	889.550.000	-35,43
ΟΤΕ Α.Ε.	168.100.000	99.900.000	168,27
TITAN Α.Ε.	-32.484.000	129.161.000	-25,15

Όπου,

Πραγματική

Επιβάρυνση Φόρου % = $\frac{\text{Φόρος που προκύπτει από την Κ.Α.Χ.}}{\text{Αποτέλεσμα χρήσης προ φόρων}}$

(Effective tax rate)

(*) Η εταιρία Βιοχάλκο στην χρήση 2010 πραγματοποίησε ζημίες και δεν υπολογίζουμε τον Effective tax rate (ETR)

4.3. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.

Για την αξιολόγηση της ποιότητας των πληροφοριών που παρέχουν οι εταιρίες μέσω των οικονομικών τους καταστάσεων θα διαμορφωθούν **τέσσερα κριτήρια**. Καθένα από αυτά

θα έχει μια βαρύτητα ανάλογα με την σπουδαιότητα που του δίδεται ως ποσοστό % , και θα αντιστοιχίζεται σε ανάλογους πόντους ώστε να διαμορφωθεί η συνολική βαθμολογία κάθε εταιρείας με βάση την οποία θα γίνει και η τελική κατάταξη και αξιολόγηση.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.3.1 : βαρύτητας κριτηρίων και πόντων αντιστοίχισης.

ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΒΑΡΥΤΗΤΑ	ΠΟΝΤΟΙ	
		ΝΑΙ	ΟΧΙ
1ο	15%	3	1
2ο	20%	4	2
3ο	25%	5	3
4ο	40%	8	4
Σύνολο	100%	20	10

Πηγή : ίδια κατασκευή.

Στο πρώτο κριτήριο εξετάζουμε εάν οι εταιρίες απεικονίζουν όπως προβλέπεται από το πρότυπο την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στον ισολογισμό και τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο / έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (βλ. κεφ. 3..Πίνακας συμφωνίας Νο.3.1.) . Η βαρύτητα του κριτηρίου είναι 15% και επομένως εάν ισχύουν τα ανωτέρω (δίνεται σωστά η προβλεπόμενη ανάλυση) θα βαθμολογείτε με 3 πόντους εάν όχι με 1.

Στο δεύτερο κριτήριο εξετάζουμε εάν δίνεται η μεταβολή της αναβαλλομένης φορολογίας (βλ. κεφ. 3..Πίνακας συμφωνίας Νο.3.2.) και ένα υπάρχει συμφωνία με τα μεγέθη του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης με μια απόκλιση με όριο το 3% του συνολικού μεγέθους της Αναβαλλόμενης Φορολογίας. Έτσι όσες εταιρίες παρουσιάζουν απόκλιση \leq του 3 % θα βαθμολογηθούν με 4 πόντους και όσες έχουν μεγαλύτερη με 2 πόντους. Η βαρύτητα του κριτηρίου αυτού ανέρχεται στο 20% του συνόλου.

Το τρίτο κριτήριο εξετάζει αν γίνετε στις σημειώσεις η ανάλυση και συμφωνία των φόρων και των φορολογικών συντελεστών (βλ. κεφ. 3..Πίνακας συμφωνίας Νο.3.3.) . Όπως και στο προηγούμενο κριτήριο ως όριο επιτρεπτής απόκλισης (ασυμφωνίας) τίθεται το 3% του συνολικού μεγέθους του Φόρου και επομένως κάθε επαρκής ανάλυση με απόκλιση \leq του 3 % θα βαθμολογείτε με 5 πόντους αλλιώς αν υπάρχουν ελλείψεις η απόκλιση (ασυμφωνία) $>3\%$ μεταβολή θα βαθμολογηθεί με 3 πόντους. Η βαρύτητα του κριτηρίου αυτού ανέρχεται στο 25% του συνόλου. Ο πίνακας επεξεργασίας των δεδομένων αναλύεται στο παράρτημα 2.

Στο τελευταίο κριτήριο θα εξετάσουμε ίσως το σημαντικότερο μέρος των πληροφοριών που πρέπει να παρέχουν οι εταιρίες. Εδώ θα εξεταστεί ένα στις σημειώσεις δίνεται η απαιτούμενη πληροφόρηση και γίνεται η προβλεπόμενη από το πρότυπο (βλ. κεφ. 3..Πίνακας Νο.3.4.) ανάλυση / συμφιλίωση των φόρων με όριο επιτρεπτής απόκλισης και εδώ το 3 %. Επειδή είναι αρκετοί οι παράγοντες που θα εξεταστούν στο τελευταίο κριτήριο η βαρύτητα του θα είναι 40%. Επομένως εάν οι πληροφορίες είναι σωστές θα έχουμε 8 βαθμούς για την εταιρία, εάν όχι 4.

Μετά την εφαρμογή των κριτηρίων για κάθε εταιρία ξεχωριστά δημιουργήθηκε ο επόμενος πίνακας όπου παρουσιάζονται οι πόντοι που συγκέντρωσε η εταιρία σε καθένα από τα 4 κριτήρια και συνολικά .

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.3.2 : Πόντοι - Κριτήριο Βαθμολογίας

		1ο ΚΡΙΤΗΡΙΟ	2ο ΚΡΙΤΗΡΙΟ	3ο ΚΡΙΤΗΡΙΟ	4ο ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΣΥΝΟΛΟ
A/ A	ΕΤΑΙΡΙΑ	ΠΟΝΤΟΙ	ΠΟΝΤΟΙ	ΠΟΝΤΟΙ	ΠΟΝΤΟΙ	ΠΟΝΤΟΙ
1	BIOΧΑΛΚΟ Α.Ε.	3	4	5	4	16
2	ΔΕΗ Α.Ε.	3	4	5	4	16
3	COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε	3	4	5	8	20
4	ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ	3	4	5	4	16
5	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.	3	4	5	4	16
6	ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ	3	2	5	4	14
7	JUMBO Α.Ε.	3	2	5	4	14
8	ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.	3	2	5	4	14
9	Ο.Π.Α.Π.	3	2	3	4	12
10	ΟΤΕ Α.Ε.	3	4	3	4	14
11	TITAN Α.Ε.	3	4	5	4	16

Μετά την συγκέντρωση της συνολικής βαθμολογίας για κάθε εταιρία , προχωρούμε στην αξιολόγηση της επάρκειας και της ποιότητας της πληροφόρησης που παρέχεται σχετικά με τον χειρισμό της Αναβαλλόμενης Φορολογίας , σε σχέση με τις απαιτήσεις του Λογιστικού Προτύπου, όπου οι εταιρίες κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες με αντίστοιχη διαβάθμιση . Η πρώτη και πιο χαμηλή κατάταξη θα δίνεται στις εταιρίες που συγκεντρώνουν από (0-12) πόντους με τον χαρακτηρισμό " **Καθόλου Ικανοποιητική**

Πληροφόρηση (Κ.Ι.Π.) . Αντιστοίχως οι εταιρίες με βαθμολογία από (13-15) πόντους θα χαρακτηρισθούν ως εταιρείες που παρέχουν «**Μέτρια Πληροφόρηση (Μ.Π)**». Η αμέσως επόμενη καλύτερη κατάταξη θα είναι για αυτές με (16-18) πόντους με χαρακτηρισμό «**Ικανοποιητική Πληροφόρηση (Ι.Π)**». Και τέλος στην ανώτερη διαβάθμιση «**Πολύ Ικανοποιητική Πληροφόρηση (Π.Ι.Π)**» τοποθετούνται οι εταιρείες με βαθμολογία από (19-20). Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι κατηγορίες που ανήκουν οι εταιρίες, ανάλογα με την βαθμολογία που συγκέντρωσε καθεμία.

4.3.1. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΜΟΣΙΕΥΟΥΝ ΟΙ ΕΤΑΙΡΙΕΣ.

4.3.3 ΠΙΝΑΚΑΣ : αντιστοιχία πόντων και αξιολόγησης πληροφοριών.

Α/ Α	ΕΤΑΙΡΙΑ	ΠΟΝΤ ΟΙ	ΠΟΛΥ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗ ΤΙΚΗ (19-20)	ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΤ ΙΚΗ (16-18)	ΜΕΤΡΙΑ (13-15)	ΚΑΘΟΛΟΥ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗ ΤΙΚΗ (0-12)
1	ΒΙΟΧΑΛΚΟ Α.Ε.	16		√		
2	ΔΕΗ Α.Ε.	16		√		
3	COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε	20	√			
4	ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ	16		√		
5	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.	16		√		

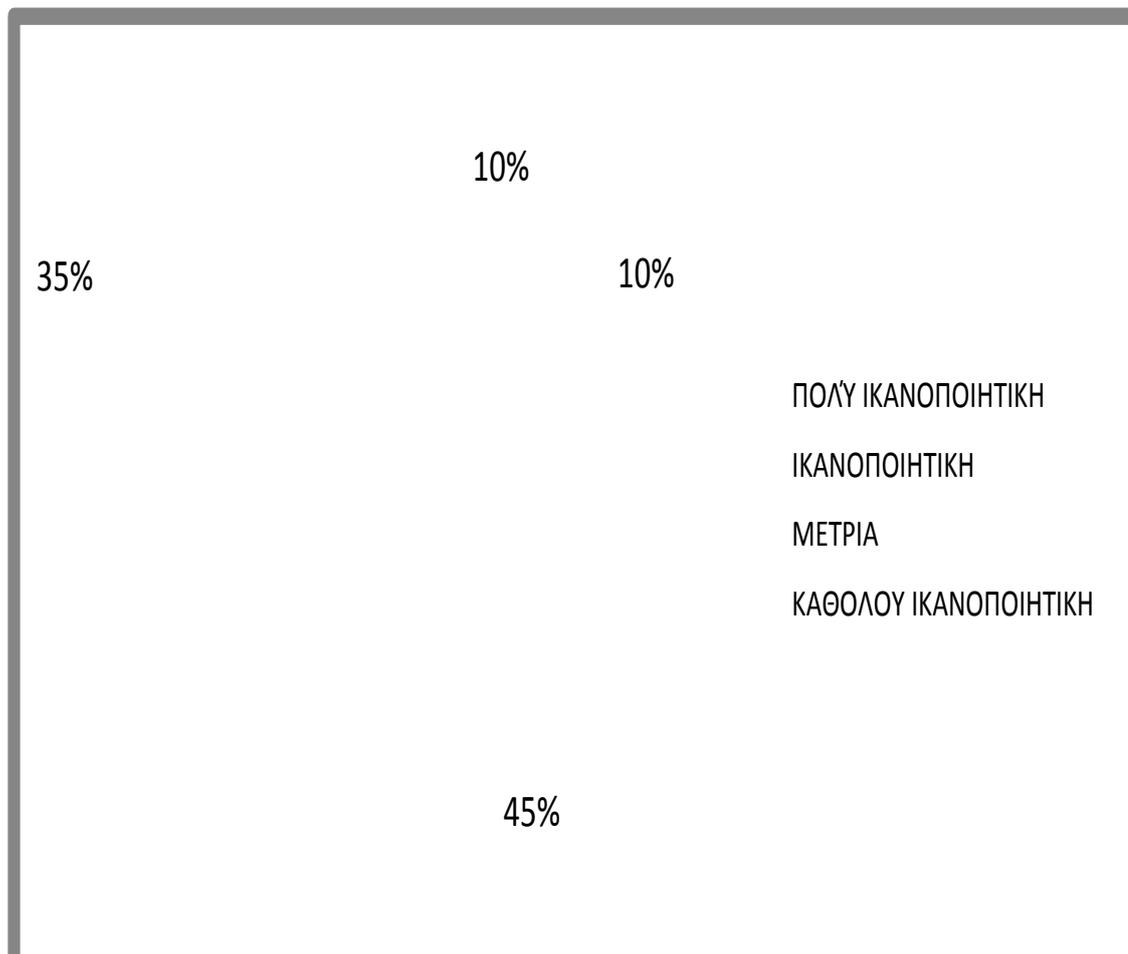
6	ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ	14			√	
7	JUMBO Α.Ε.	14			√	
8	ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.	14			√	
9	Ο.Π.Α.Π.	12				√
10	ΟΤΕ Α.Ε.	14			√	
11	TITAN Α.Ε.	16		√		

4.3.2. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΠΟΛΥ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΤΙΚΗ (19-20)	ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΤΙΚΗ (16-18)	ΜΕΤΡΙΑ(13-15)	ΚΑΘΟΛΟΥ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΤΙΚΗ(0- 12)
10%	45%	35%	10%

Όλα τα παραπάνω γίνονται πιο κατανοητά με το παρακάτω γράφημα, όπου παρουσιάζονται οι τιμές βαθμολόγησης κάθε εταιρίας μαζί με το ποσοστό που καταλαμβάνουν στο σύνολο των εταιριών.

4.2 ΓΡΑΦΗΜΑ : Βαθμολογίες και ποσοστά πληροφόρησης



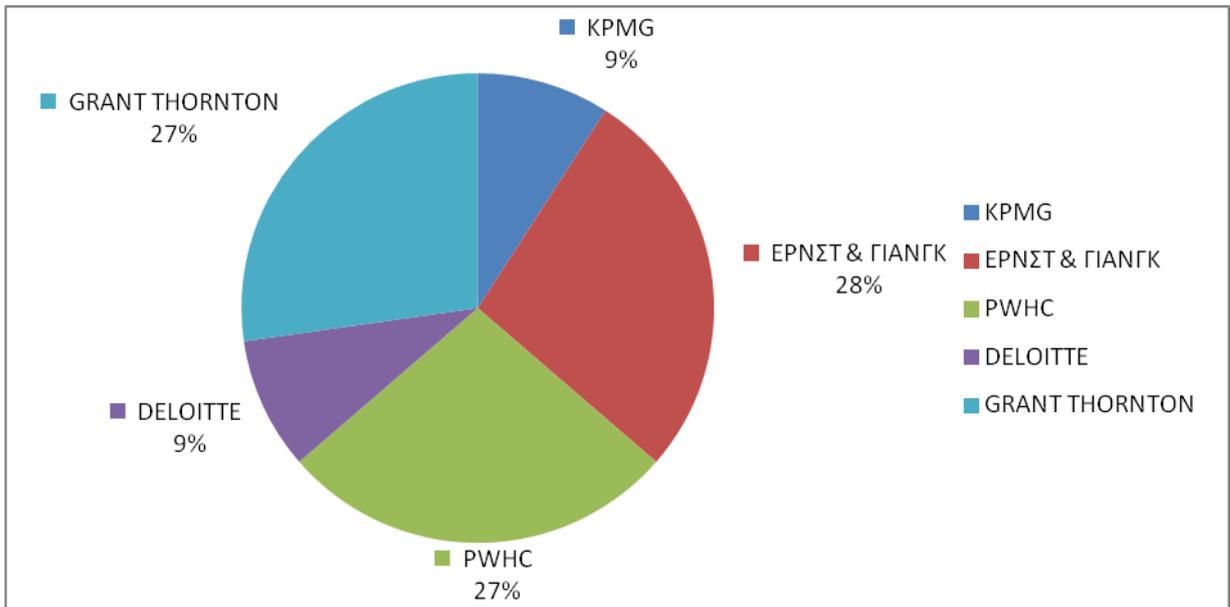
Με τη βοήθεια της παραπάνω διαγραμματικής απεικόνισης μπορούμε να παρατηρήσουμε πως στα δυο άκρα των τιμών πληροφόρησης, δηλαδή στην «πολύ ικανοποιητική» και «καθόλου ικανοποιητική» πληροφόρηση ανήκουν τα μικρότερα ποσοστά των εταιριών, μόλις το 20%. Αντιθέτως στις δυο ενδιάμεσες τιμές «μέτρια» και «ικανοποιητική» ανήκει το μεγαλύτερο ποσοστό 80%.

4.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΑΝ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΤΑΙΡΙΩΝ 2010

Α/Α	ΕΤΑΙΡΙΑ	ΑΜ-ΕΛΕΓΚΤΗ	ΑΜ-ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΓΓΡΑΦΗ ΣΕ ΜΗΤΡΩΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ
1	ΒΙΟΧΑΛΚΟ Α.Ε.	19.071	114	ΚΡΜΓ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	ΝΑΙ
2	ΔΕΗ Α.Ε.	16.631	107	ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ	ΝΑΙ
3	COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε	38.081	113	PRICE WATER HOUSE COOPERS Α.Ε.	ΝΑΙ
4	ΕΛΛΑΚΤΩΡ ΑΕ	38.081	113	PRICE WATER HOUSE COOPERS Α.Ε.	ΝΑΙ
5	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.	38.081	113	PRICE WATER HOUSE COOPERS Α.Ε.	ΝΑΙ
6	ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ	19.271	120	DELOITTE	ΝΑΙ
7	JUMBO Α.Ε.	15.791-28.481	127	GRANT THORNTON Α.Ε.	ΌΧΙ
8	ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.	13.671-25.131	127	GRANT THORNTON Α.Ε.	ΌΧΙ
9	Ο.Π.Α.Π.	15.791-28.481	127	GRANT THORNTON Α.Ε.	ΌΧΙ
10	ΟΤΕ Α.Ε.	17.831-15.451	107	ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ	ΝΑΙ
11	TITAN Α.Ε.	23.431	107	ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ	ΝΑΙ

4.4.1 ΓΡΑΦΗΜΑ: Εταιρίες που πραγματοποίησαν τον έλεγχο



Σχολιασμός Ευρημάτων

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι οι εταιρείες που συνεργάζονται με Ελεγκτικές Εταιρείες διεθνούς εμβέλειας ελέγχουν το 73% των εταιρειών του δείγματος και το 100% των εταιρειών που παρέχουν πολύ ικανοποιητική πληροφόρηση (Π.Ι.Π) και ικανοποιητική πληροφόρηση (Ι.Π.) ελέγχονται από εταιρίες διεθνούς εμβέλειας. Επίσης οι Όμιλοι με Α/Α 7,8,9,10 στον ανωτέρω πίνακα ελέγχονται ταυτόχρονα από (2) ορκωτούς η αντίστοιχη αξιολόγησή τους δεν είναι η αναμενόμενη .

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Έπειτα από την ολοκλήρωση της παρούσας έρευνας μπορούμε να εξάγουμε κάποια βασικά συμπεράσματα για την κατανόηση του θέματος. Το πρότυπο που παρουσιάζεται στο πρώτο κεφάλαιο είναι η έκδοση του Δεκεμβρίου 2010 με έναρξη ισχύος 01 Ιανουαρίου 2012. Είναι ένα αρκετά δύσκολο πρότυπο με αποτέλεσμα να έχει υποστεί πλήθος αλλαγών και αναμορφώσεων. Ως δείγμα της έρευνας, όπως παρουσιάζεται στο δεύτερο κεφάλαιο, επιλέχθηκε ο δείκτης με την μεγαλύτερη κεφαλαιοποίηση Χ.Α.Α.(FTSE/ASE 20) με την υπόθεση ότι θα έχουμε καλύτερη πληροφόρηση (ποσοτική & ποιοτική) και λόγω του γεγονότος ότι ο δείκτης αυτός είναι ο αντιπροσωπευτικότερος. Στο τρίτο κεφάλαιο της έρευνας παρουσιάζονται παραδείγματα (πίνακες) ώστε να εξεταστούν το περιεχόμενο και οι μεταβολές του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογίας, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12.

Έτσι στον πρώτο πίνακα παρατηρούμε την Ανάλυση και συμφωνία της Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης /Απαίτησης για τις χρήσεις 01/01/2009 - 31/12/2010. Στον δεύτερο την Ανάλυση και συμφωνία μεταβολής Αναβαλλόμενης Φορολογίας στον Ισολογισμό και μεταφορά της σε Αποτελέσματα Χρήσης και Ίδια Κεφάλαια. Έπειτα την Ανάλυση και συμφωνία φορολογικού εξόδου (εισοδήματος), που καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.) και τέλος τη σημαντικότερη ανάλυση και συμφωνία της σχέσης μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού εξόδου (εισοδήματος).

Στο τελευταίο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας. Έπειτα από παρουσίαση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και υποχρέωσης προκύπτει ότι σε 11 εταιρίες οι 2 παρουσίασαν απαίτηση και 9 υποχρέωση, ενώ το ποσοστό επί της καθαρής θέσης ήταν 0,96% και 5,24% αντίστοιχα, δηλαδή μεγαλύτερο κατά πέντε φορές. Από τις 11 αυτές εταιρίες παρατηρούμε ότι μόνο μια παρουσίασε ζημίες και δεν υπολογίζουμε φορολογική επιβάρυνση σε αυτήν. Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε αξιολόγηση της ποιότητας των πληροφοριών που παρέχουν οι εταιρίες με αποτέλεσμα το 20% των εταιριών να βρίσκονται ισόποσα στα δυο άκρα των τιμών πληροφόρησης (0-12) και (19-20) ενώ το 80% του δείγματος βρισκόταν στις υπόλοιπες τιμές (13-18). Οι εταιρείες που συνεργάζονται με Ελεγκτικές Εταιρείες διεθνούς εμβέλειας ελέγχουν το 73% των εταιριών του δείγματος και το 100% των εταιριών που παρέχουν πολύ ικανοποιητική πληροφόρηση (Π.Ι.Π) και ικανοποιητική πληροφόρηση (Ι.Π.) ελέγχονται από εταιρίες διεθνούς εμβέλειας. Επίσης

Όμιλοι που ελέγχονται ταυτόχρονα από (2) ορκωτούς η αντίστοιχη αξιολόγησή τους δεν είναι η αναμενόμενη .

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

I.A.S.B. = Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

I.A.S.C. = Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

I.F.R.I.C. = Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

S.A.C. = Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων

A.E. = Ανώνυμη Εταιρία

Γ.Σ. = Γενική Συνέλευση

Δ.Λ.Π. = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Ο.Υ. = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

Δ.Π.Χ.Π. = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Δ.Σ. = Διοικητικό Συμβούλιο

Ε.Γ.Λ.Σ. = Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Δ.Λ.Π. = Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ε.Λ.Π. = Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ε.Λ.Τ.Ε. = Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

Ε.Π.Ε. = Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

Ε.ΣΥ.Λ. = Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής

Η.Π.Α. = Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

Ι.Κ.Α. = Ίδρυμα Κοινωνικής Ασφάλισης

Κ.Β.Σ. = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Κ.Ν. = Κωδικοποιημένος Νόμος

Κ.Φ.Ε. = Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ν = Νόμος

Ο.Δ.Λ.Π. = Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ΠΟΛ. = Πολυγραφημένη υπουργική εγκύκλιος

Φ.Ε.Κ. = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Χ.Α.Α. = Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Χ/Π = Χρέωση / Πίστωση

Ο.Φ.Σ = Ονομαστικός Φορολογικός Συντελεστής

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

A. ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Βλάχος. Χ- Λουκάς. Λ, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007* , Εκδόσεις Global training (2007)
- Γρηγοράκος Θ., «Δ.Λ.Π. 12 'Φόροι Εισοδήματος', Το σύστημα των αναβαλλόμενων φόρων και τα μειονεκτήματά του», Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας Τόμος 57 Μέρος Α' Τεύχος 1284 σελ. 1477-1485, Μέρος Β' Τεύχος 1285 σελ. 1549-1560, 2003
- Καραγιάννης. Δ-Καραγιάννη. Α-Καραγιάννης. Ι, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Παραδείγματα – Εφαρμογές*, Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007
- Πρωτοψάλτης. Ν – Βρουστούρης . Π , *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες* , Εκδόσεις Σταμούλη , (2002)
- Σταματόπουλος Δ. – Καραβοκύρης Α. , *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Εκδόσεις : ELFORIN 2007 (Τόμος Γ)
- Σταματόπουλος Δ, *Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων*, Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα (2010)
- Ντζανάτος Δ. , *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά*, Εκδόσεις Καστανιώτη, (2008)
- Φίλος Λ. Ιωάννης, «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οδηγός πρώτης εφαρμογής*», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ, 2003.
- Grant Thornton, *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Εκδόσεις Grant Thornton (2006)
- Έρευνα του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών «*Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π (Δ.Π.Χ.Π) στην Ελλάδα επιπτώσεις : Επιπτώσεις για Ελεγκτές ,Λογιστές, Επιχειρήσεις και Εποπτικές Αρχές*» (2008)
<http://www.lbs.aueb.gr/images/LBS/Downloads/DLP/DLP1.pdf>
- Έρευνα της Grant Thornton, «*Εισηγμένες τράπεζες χρήση 2009, συνοπτική παρουσίαση χρηματοοικονομικής επίδοσης* » (2010)
<http://www.grant-thornton.gr/0fls/c1.asp?catid=111&subid=231&photoid=140&l=3>

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Άρθρα – Μελέτες : Άθως Γεωργίου, *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π) 12*
- Άρθρα – Μελέτες : Λαζαρίδης Νικόλαος, *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π) 12*
- Άρθρα - Μελέτες : Μπεκρή Τασία, *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 « Φόροι Εισοδήματος»*
http://www.poedoy.gr/fe/ar_me.htm
- Άρθρα - Μελέτες : Μπερμπερίδου Α., *«Ποιές αλλαγές φέρνουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.»*, <http://www.hrma.gr> ΙΟΥΝΙΟΣ 2006.

ΣΧΕΤΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

- Δ.Λ.Π. 12 «Φόρος εισοδήματος»
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Οδηγία ΕΛΤΕ 110/06 «Οδηγίες αναφορικά με τη διανομή κερδών από τις οικονομικές μονάδες που συντάσσουν ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης»
- Κανονισμός 1606/2002, «Εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων»
- ΠΟΛ 1025 - 16/02/2005 Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Κεφαλαίου Β΄ του ν.3301/2004 (ΦΕΚ 263Α΄) «Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις»
- ΦΕΚ 151 Α΄/19-09-1994, Ν. 2238/1994 «Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος»

ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

- <http://ba.uom.gr>
- <http://www.anti-taxis.gr>
- <http://www.ase.gr>
- <http://www.economia.gr>
- <http://www.e-forologia.gr>
- <http://www.e-logos.gr>
- <http://www.fle.gr>
- <http://www.grant-thornton.gr>
- <http://www.hrima.gr>
- <http://www.iasb.org>
- <http://www.in.gr>
- <http://www.naftemporiki.gr>
- <http://www.openarchives.gr>
- <http://www.scribd.com>
- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.translate.google.gr>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι : ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ Δ.Λ.Π.

ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΟΥ ΔΛΠ 12

Απρίλιος του 1978	Προσχέδιο E13 <i>Λογιστική φόρων εισοδήματος</i>
Ιούλιος του 1979	ΔΛΠ 12 <i>Λογιστική φόρων εισοδήματος</i>
Ιαν. 1989	Προσχέδιο E33 <i>Λογιστική φόρων εισοδήματος</i>
1994	ΔΛΠ 12 (1979) επαναδιαμορφώθηκε
Οκτώβριος του 1994	Τροποποιημένο και Re-εκτεθεί ως έκθεση <i>Εισοδήματος E49 Φόροι Σχέδιο</i>
Οκτώβριος 1996	ΔΛΠ 12 <i>Φόροι Εισοδήματος</i>
1, Ιανουαρίου, 1998	Ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 12 (1996)
Οκτώβριος 2000	Περιορισμένη αναθεωρήσεις των ΔΛΠ 12
1, Ιανουαρίου 2001	Ημερομηνία έναρξης ισχύος των αναθεωρήσεων Οκτώβριο του 2000
Μάρτιος, 2009	Προσχέδιο του αναθεωρημένου ΔΛΠ 12
20 του Δεκέμβρη 2010	Το ΔΛΠ 12 τροποποιείται <i>αναβαλλόμενος φόρος: Η ανάκτηση των περιουσιακών στοιχείων</i> . Κάντε κλικ για Περισσότερες Πληροφορίες
1, Ιανουαρίου, 2012	Ημερομηνία έναρξης ισχύος των αναθεωρήσεων του Δεκέμβρη 2010

Σχετικές ερμηνείες

[ΜΕΔ 21](#) *Φόροι εισοδήματος - Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων*

[ΜΕΔ 25](#) *Φόροι Εισοδήματος - Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των*

Μετόχων της

[Ζητήματα σχετικά με το πρότυπο αυτό ότι η ΕΔΔΠΧΑ δεν προσθέσατε στο Πρόγραμμα Δράσης του](#)

ΤΡΟΠΟΛΟΓΙΕΣ υπό εξέταση από IASB

[Σύγκλιση Θέματα: Φόροι Εισοδήματος](#)

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ : ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ
ΕΞΟΔΟΥ (ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ), ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ (Κ.Α.Χ.).**

ΕΤΟΣ	ΕΤΑΙΡΙΑ	ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ (1)	ΑΝΑΒΑΛ/ΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΞΟΔΟ (2)	ΑΝΑΒΑΛ/ΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΞΟΔΟ (2)	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΥΝΟΛΙΚΑ (3)	ΣΥΝΟΛΟ (1)+(2)+(3)	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣ. ΣΤΗΝ Κ.Α.Χ.
2010	ΒΙΟΧΑΛΚΟ	-16.181.958	13.358.010	0	0	-2.823.948	-2.823.948
2009	ΒΙΟΧΑΛΚΟ	-18.627.200	0	-2.205.757	-149.778	-20.982.735	-20.982.735
2010	ΔΕΗ	207.821.000	36.085.000	0	-11.044.000	-182.780.000	-182.780.000
2009	ΔΕΗ	115.877.000	0	-142.201.000	-41.702.000	-299.780.000	-299.780.000
2010	COCA- COLA	117.600.000	0	-29.500.000	10.200.000	-136.900.000	-136.900.000
2009	COCA- COLA	119.900.000	0	-24.200.000	1.600.000	-142.500.000	-142.500.000
2010	ΕΛΛΑΚΤΩΡ	-31.415.000	0	-23.388.000	-14.074.000	-68.877.000	-68.878.000
2009	ΕΛΛΑΚΤΩΡ	-39.107.000	0	-25.365.000	-8.950.000	-73.422.000	-73.422.000
2010	ΕΛΠΕ	119.744.000	0	8.450.000	0	-111.294.000	-111.294.000
2009	ΕΛΠΕ	-15.476.000	0	-50.676.000	0	-66.152.000	-66.152.000
2010	ΜΟΗ	-30.598.000	579.000	0	-15.907.000	-45.926.000	-45.926.000
2009	ΜΟΗ	-32.775.000	1.061.000	0	-15.930.000	-47.644.000	-47.644.000
2010	JUMBO	-28.972.969	0	-697.954	-89.885	-29.760.808	-29.760.808
2009	JUMBO	-28.467.668	1.107.478	0	-173.236	-27.533.426	-27.533.426
2010	ΜΥΤΙΑ	-29.337.000	8.732.000	0	-12.521.000	-33.126.000	-33.162.000
2009	ΜΥΤΙΑ	-16.968.000	13.393.000	0	-13.097.000	-16.672.000	-16.672.000
2010	ΟΠΑΠ	315.206.000	12.698.000	0	-11.240.000	-313.748.000	-353.117.000
2009	ΟΠΑΠ	350.934.000	759.000	0	-2.942.000	-353.117.000	-353.117.000
2010	ΟΤΕ	168.100.000	0	-42.000.000	112.800.000	238.900.000	238.900.000
2009	ΟΤΕ	233.400.000	0	-33.500.000	-113.100.000	-380.000.000	-380.000.000
2010	ΤΙΤΑΝ	-32.484.000	21.915.000	0	-7.365.000	-17.934.000	-17.934.000
2009	ΤΙΤΑΝ	-24.849.000	2.692.000	0	-14.081.000	-36.238.000	-36.238.000

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ : ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΙΛΙΩΣΗΣ ΦΟΡΩΝ

ΕΤΟΣ	ΕΤΑΙΡΙΑ	ΦΟΡΟΣ ΣΤΗΝ Κ.Α.Χ.(1)	ΔΙΑΦΟΡΑ Φ.Σ. ΑΛΛΩΝ ΧΩΡΩΝ(2)	ΠΡΟΣΘΕΤΟ Ι ΦΟΡΟΙ ΣΕ ΧΩΡΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ(3)	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ(4)	ΦΟΡΟΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ(5)	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ(6)	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ(7)	ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΑΠΟ ΑΛΛΑΓΗ Φ.Σ.(8)	ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ(9)	ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ Σ(10)	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ(11)	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ(12)	ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ(13)	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ Κ.Α.Χ. (1)	ΣΥΝΟΛΟ(2) = [sum(1):(13)]	ΣΥΜΦΩΝΙΑ {=(1)-(2)}
2010	ΒΙΟΧΑΛΚΟ	6.911.309	-1.498.796		-3.717.682			311.083						-7.729.314	-2.823.948	-5.723.400	2.899.452
2009	ΒΙΟΧΑΛΚΟ	22.483.084	1.778.060		-11.099.735			3.789.821							-20.982.735	16.951.230	-37.933.965
2010	ΔΕΗ	-177.769.200					3.350.000	-37.000	-9.346.000					11.044.000	-182.780.000	-172.758.200	-10.021.800
2009	ΔΕΗ	-248.274.750					2.748.000	-367.000						49.124.000	-299.780.000	-196.769.750	-103.010.250
2010	COCA-COLA	-137.232.000	24.500.000	-13.200.000	-21.200.000	2.000.000	-41.100.000	22.000.000	1.700.000	-500.000	10.200.000	6.200.000	6.500.000	3.200.000	-136.900.000	-136.932.000	32.000
2009	COCA-COLA	-141.025.000	28.300.000	-17.400.000	-19.800.000	2.300.000	-32.500.000	34.900.000	1.700.000	-2.000.000	1.600.000			1.400.000	-142.500.000	-142.525.000	25.000
2010	ΕΛΛΑΚΤΩΡ	-21.301.200			14.074.000		16.437.000			12.028.000			-1.300.000	27.635.000	-68.878.000	47.572.800	-116.450.800
2009	ΕΛΛΑΚΤΩΡ	-43.059.750			8.950.000		18.504.000			8.269.000			-1.996.000	39.695.000	-73.422.000	30.362.250	-103.784.250
2010	ΕΛΠΕ	-71.691.120			25.963.000		37.199.000	-27.554.000					-63.000	14.317.000	-111.294.000	-21.829.120	-89.464.880
2009	ΕΛΠΕ	-60.603.500					18.202.000	-29.265.000							-66.152.000	-71.666.500	5.514.500
2010	ΜΟΗ	-42.484.320													-45.926.000	-42.484.320	-3.441.680
2009	ΜΟΗ	-38.900.250													-47.644.000	-38.900.250	-8.743.750
2010	JUMBO	-31.136.164			20.731.166									89.885	-29.760.808	-10.315.113	-19.445.695
2009	JUMBO	-30.819.210							-622.884					173.236	-27.533.426	-31.268.858	3.735.432
2010	ΜΥΤΙΑ	-31.441.920	-1.525.000		6.608.000		354.000	-549.000	-150.000				1.662.000	16.428.000	-33.162.000	-8.613.920	-24.548.080
2009	ΜΥΤΙΑ	-9.117.000	-1.461.000		8.795.000		15.199.000	-3.476.000	104.000				3.001.000	5.226.000	-16.672.000	18.271.000	-34.943.000
2010	ΟΠΑΠ	-213.492.000													-353.117.000	-213.492.000	-139.625.000
2009	ΟΠΑΠ	-236.726.500													-353.117.000	-236.726.500	-116.390.500
2010	ΟΤΕ	-23.976.000	16.900.000		69.300.000				5.100.000	15.100.000				54.000.000	238.900.000	136.424.000	102.476.000
2009	ΟΤΕ	-195.175.000	-17.300.000		113.100.000				12.600.000	11.600.000				35.000.000	-380.000.000	-40.175.000	-339.825.000
2010	ΤΙΤΑΝ	-30.998.640	-29.469.000		7.859.000		5.338.000	-916.000		3.208.000				915.000	-17.934.000	-44.063.640	26.129.640
2009	ΤΙΤΑΝ	-39.534.750	-25.814.000		10.900.000		6.797.000	-1.821.000						6.641.000	-36.238.000	-42.831.750	6.593.750