



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ**

ΤΗΣ

ΚΑΤΣΕΛΑ ΚΑΛΛΙΟΠΗ-ΕΛΕΝΗΣ

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΒΑΣΙΛΕΙΑΔΗΣ ΑΧΙΛΛΕΑΣ**

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2016

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία εξετάζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και ειδικότερα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόρος Εισοδήματος». Αντικειμενικός σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η προσέγγιση των Δ.Λ.Π. σα θεσμό, ο βασικός εντοπισμός των βασικών διαφορών που προκύπτουν με την εφαρμογή τους, η μελέτη της αναβαλλόμενης φορολογίας μέσω του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 καθώς και η σύγκριση τους με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Το πρότυπο αυτό καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος και διακρίνεται σε τρέχων και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος. Κύριος σκοπός της πτυχιακής εργασίας είναι να εξετάσει αν η πληροφόρηση που περιέχεται στις οικονομικές καταστάσεις μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας, αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο για τους επενδυτές, έτσι ώστε να μπορούν να αξιολογήσουν θετικά ή αρνητικά, μια ενδεχόμενη αύξηση ή μείωση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου.

SUMMARY

The paper examines the International Accounting Standards (I.A.S.) and specifically the International Accounting Standard 12 «Income Taxes». The objective of this thesis is the approach of I.A.S. as a statute, the basic identification of the main differences arising in their implementation, the study of deferred taxation through the international accounting standard 12 and also their comparison with the Greek Accounting Standards (G.A.S.). This standard sets the accounting operation of the income taxes and is divided into current and deferred income taxes. The main purpose of the thesis is to examine if the information contained in the financial statements through deferred taxation, constitute a useful tool for the investors, so that they can evaluate positively or negatively, a potential increase or decrease of the current and deferred taxes.

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	8
1.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	8
1.2 Ιστορική Αναδρομή.....	9
1.3 Κύρια όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	12
1.4 Εννοιολογικό Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων	15
1.4.1 Εννοιολογικό Πλαίσιο με βάση τα ΔΛΠ.....	15
1.4.2 Πεδίο Εφαρμογής.....	15
1.4.2.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων.....	16
1.4.2.2 Βασικές Λογιστικές Παραδοχές (Αρχές)	17
1.4.2.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	19
2.1 Έννοια Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.).....	19
2.2 Ιστορική αναδρομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)	19
2.3 Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ.....	19
2.4 Ταξινόμηση και κωδικοποίηση λογαριασμών.....	20
2.5 Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.	21
2.6 Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.	22
2.7 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308)	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 «ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».....	34
4.1 Εισαγωγή.....	34
4.1 Το θεσμικό πλαίσιο ΔΛΠ 12 - Φόρος Εισοδήματος	35
4.2 Οι βασικές ρυθμίσεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12.....	36
4.2.1 Ο σκοπός - πεδίο εφαρμογής - βασικές έννοιες του προτύπου	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	39
5.1 Έννοια Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	39
5.2 Διαφορές Λογιστικού – Φορολογητέου Αποτελέσματος.....	40
5.3 Φορολογική Βάση	40
5.4 Αναγνώριση τρέχουσας φορολογίας	42
5.5 Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας.....	42
5.5.1 Λογιστικός χειρισμός οριστικών διαφορών	42

5.5.2	Λογιστικός χειρισμός προσωρινών διαφορών.....	43
5.5.2.1	Λογιστικός χειρισμός εκπεστέων προσωρινών διαφορών	43
5.6	Λογιστικοποίηση Αναβαλλόμενου Φόρου.....	46
5.6.1	Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και απαίτησης (από φορολογητέα προσωρινή διαφορά)	47
5.6.2	Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (από φορολογητέα προσωρινή διαφορά).....	50
5.7	Λογιστικός Χειρισμός σε Ειδικές Περιπτώσεις Αναβαλλόμενης Φορολογίας	53
5.8	Αναγνώριση Τρέχοντος και Αναβαλλόμενου Φόρου.....	57
5.9	Αποτίμηση.....	57
5.10	Συμψηφισμοί.....	58
5.11	Γνωστοποιήσεις.....	58
5.12	Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 και του Ε.Γ.Λ.Σ.	59
5.13	Διαφορές μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α και των Ε.Λ.Π.....	61
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ.....	62
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	64

Σχήματα

Σχήμα 1: Κύρια όργανα των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.....	12
Σχήμα 2: Σχέση αναβαλλόμενου φόρου με τον τρέχων και το έξοδο φόρου.....	39
Σχήμα 3: Προσωρινές Διαφορές περιουσιακών στοιχείων	44
Σχήμα 4: Προσωρινές Διαφορές Υποχρεώσεων	45
Σχήμα 5: Είδη γνωστοποιήσεων στο Δ.Λ.Π. 12.....	58

Πίνακες

Πίνακας 1: Ισχύοντα Δ.Λ.Π.....	11
Πίνακας 2: Ισχύοντα Δ.Π.Χ.Π.....	12
Πίνακας 3: Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων.....	16
Πίνακας 4: Λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ.....	21

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια η οικονομία, σε παγκόσμιο επίπεδο, έχει υποστεί και εξακολουθεί να υφίσταται σημαντικές μεταβολές και ανακατατάξεις. Η διεθνοποίηση των αγορών χρήματος και κεφαλαίου, η απελευθέρωση του εμπορίου, ο πολυεθνικός χαρακτήρας των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και γενικότερα η όλο και αυξανόμενη ενοποίηση της παγκόσμιας οικονομίας, είναι πλέον πραγματικότητα. Το άνοιγμα των οικονομικών συνόρων, έδωσε την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους και να αντλούν κεφάλαια σε διεθνές επίπεδο και ταυτόχρονα έδωσε την ευκαιρία στους επενδυτές να ξεκινήσουν τις τοποθετήσεις κεφαλαίων στην αλλοδαπή. Στα πλαίσια αυτά, οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών άρχισαν να γίνονται όλο και περισσότερο αντικείμενο λεπτομερούς μελέτης και ανάλυσης σε πολλές χώρες ταυτόχρονα και αποτελούσαν τη βάση για την λήψη σημαντικών αποφάσεων. Το γεγονός όμως ότι σε κάθε χώρα ίσχυαν διαφορετικοί λογιστικοί κανόνες για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, είχε ως συνέπεια να δημιουργείται ανομοιομορφία στην παρεχόμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, και να λειτουργεί ως τροχοπέδη στις διεθνείς δραστηριότητες τόσο των επενδυτών όσο και των ίδιων των επιχειρήσεων.

Κάτω από αυτές τις συνθήκες η ανάγκη για υιοθέτηση κοινά αποδεκτών λογιστικών κανόνων και αρχών για τη σύνταξη των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, γινόταν όλο και πιο έντονη, αφού μέσα από την εφαρμογή μιας παγκόσμιας λογιστικής γλώσσας και συνεπώς τη μείωση του εύρους των εναλλακτικών λογιστικών πρακτικών, οι παρεχόμενες οικονομικές καταστάσεις θα παρείχαν συγκρίσιμη και κατανοητή χρηματοοικονομική πληροφόρηση διεθνώς. Σήμερα, η ανάγκη εξάλειψης των διαφορών αυτών τόσο για τη διευκόλυνση της συγκρισιμότητας, όσο και για τη επίτευξη της διαφάνειας κατέστησε τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης/Αναφοράς (ΔΠΧΠ/ΔΠΧΑ).

Στην παρούσα εργασία εξετάζεται το Δ.Λ.Π. 12 που πραγματεύεται τον φόρο εισοδήματος και ειδικά την αναβαλλόμενη φορολογία, σε συνδυασμό με την συσχέτιση του προτύπου με τη χειραγώγηση κερδών. Θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι κυριότερες πηγές αναβαλλόμενων φόρων είναι οι επανεκτιμήσεις σε εύλογη αξία, ο υπολογισμός αποσβέσεων με ωφέλιμη διάρκεια ζωής, οι διαφορές σε προβλέψεις και η διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση (π.χ. άυλα στοιχεία ενεργητικού).

Όσον αφορά τη διάρθρωση της εργασίας αποτελείται από τέσσερα. Στο κεφάλαιο που ακολουθεί δίνονται αναλυτικές πληροφορίες για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αναπτύσσονται τα κύρια όργανα των Δ.Λ.Π./ΔΠ.Χ.Π., γίνεται μια μικρή αναφορά στο εννοιολογικό πλαίσιο καθώς και στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καθώς και η σύγκριση τους με τα Δ.Λ.Π. Τονίζονται ιδιαίτερα οι διαφορές τους, στην θεσμοθέτηση τους, στην έκταση των πληροφοριών είδος και αριθμό και στο εννοιολογικό τους πλαίσιο.

Στο τρίτο και τέταρτο μέρος της εργασίας παρουσιάζεται όλο το θεσμικό πλαίσιο του Δ.Λ.Π. 12 «Φόρος Εισοδήματος», αναλύονται βασικές έννοιες του προτύπου καθώς γίνεται και μια λεπτομερής περιγραφή στην αναβαλλόμενη φορολογία. Η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί ένα τμήμα του φόρου εισοδήματος, που δεν αναγνωρίζεται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και κρίνεται απαραίτητο να συμπεριληφθεί μια εννοιολογική προσέγγιση που θα διευκολύνουν την κατανόηση του προτύπου. Η εργασία ολοκληρώνεται συνοψίζοντας τα συνολικά συμπεράσματα καθώς και με την παράθεση της σχετικής βιβλιογραφίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς/Πληροφόρησης νοείται “μια σειρά λογιστικών αρχών, κανόνων, διαδικασιών και μεθόδων, γενικά αποδεκτών, που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών, μετά από αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην «εύλογη» αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες από αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες και αξιόπιστες σε διεθνές επίπεδο”. Σημαντικό αποτέλεσμα της εφαρμογής αυτών είναι η αύξηση του βαθμού συγκρισιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων, η αξιοπιστία και κατ’ επέκταση η χρησιμότητά των πληροφοριών, οι οποίες θα πρέπει να είναι κατανοητές και να απευθύνονται στις πληροφοριακές ανάγκες των χρηστών διαφορετικών χωρών προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), με τον Κανονισμό 1606/2002 που εξέδωσαν, καθιστούν πλέον υποχρεωτική την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. , για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν μετά την 01.01.2005, για τη σύνταξη των ενοποιημένων λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων που οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους. Με άλλα λόγια, οι επιχειρήσεις των κρατών μελών της Ε.Ε. που επιθυμούν να εισάγουν μετοχές τους σε Χρηματιστήρια της, δε θα έχουν πλέον τη δυνατότητα επιλογής κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους σύμφωνα με τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) ή με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, αλλά υποχρεωτικά θα εφαρμόζουν μόνο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα καθιερώνεται με το Ν. 2992/20.03.2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας». Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου αυτού, τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται: υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.) και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.) και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), για τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές τους καταστάσεις που καταρτίζονται μετά τις 31.12.2002. με νεώτερη νομοθετική παρέμβαση Ν. 3229/2004 καθορίστηκε η 01.01.2005, ως η ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα. (Βοργιατζίδου Κωνσταντίνα-Κλειώ, Καβάλα 2011)

1.2 Ιστορική Αναδρομή

Κατά την ιστορική αναδρομή, 1966 όταν ο πρόεδρος του Ινστιτούτου των ορκωτών λογιστών στην Αγγλία και Ουαλία (ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England and Wales), Henry Benson, έκανε πρόταση στα επαγγελματικά λογιστικά σώματα του Καναδά, του Ηνωμένου Βασιλείου και των Η.Π.Α. να δημιουργήσουν την οργάνωση Accountants International Study Group (A.I.S.G.), που θα είχε ως στόχο να αναπτύσσει συγκριτικές μελέτες και ελεγκτικές πρακτικές στις τρεις εν λόγω χώρες. Ένα χρόνο αργότερα η πρόταση αυτή έγινε πράξη και το 1968 εκδόθηκε η πρώτη μελέτη αναφορικά με τις συγκριτικές λογιστικές πρακτικές των αποθεμάτων στις χώρες του A.I.S.G. Η A.I.S.G. ήταν ουσιαστικά ο προκάτοχος της (I.A.S.C.)¹. Αναλυτικότερα το 1972, στο 10^ο παγκόσμιο συνέδριο των λογιστών στο Σύδνεϋ, ο Henry Benson έκανε μια νέα πρόταση αυτή την φορά για την δημιουργία της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC: International Accounting Standards Committee), δηλαδή την ίδρυση ενός ανεξάρτητου ιδιωτικού οργανισμού που θα είναι αποκλειστικά υπεύθυνος για την έκδοση και ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.).

Η πρόταση αυτή συζητήθηκε με τις τρεις χώρες του A.I.S.G., αλλά και με αντιπροσώπους της Αυστραλίας, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, της Ολλανδίας και του Μεξικού. Τελικά στις 29/06/1973, ύστερα από την συμφωνία 16 επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων 10 χωρών (Γαλλία, Αυστραλία, Ιαπωνία, Καναδάς, Γερμανία, Ολλανδία, Μεξικό, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία και ΗΠΑ), δημιουργήθηκε η I.A.S.C., με τον Henry Benson να εκλέγεται πρόεδρος της. Το 1975, δύο χρόνια μετά την ίδρυση της, η I.A.S.C. εξέδωσε το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.), ενώ το 1982 αναθεωρήθηκε η αρχική συμφωνία της σύστασης της και υπογράφηκε το αναθεωρημένο καταστατικό της. Σύμφωνα με το αναθεωρημένο καταστατικό, πρωταρχικοί στόχοι της I.A.S.C. ήταν:

A) Να διατυπώνει και να εκδίδει, λογιστικά πρότυπα που να εφαρμόζονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους και

B) Να προωθεί την βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών, σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

¹Το AISG από την στιγμή της δημιουργίας του (1967) μέχρι την κατάργησή του (1977), εξέδωσε συνολικά 20 μελέτες. Μάλιστα πολλές από αυτές χρησιμοποιήθηκαν από την IASC στα πρώτα λογιστικά πρότυπα που εξέδωσε.

Στην διάσκεψη του Εδιμβούργου, που έλαβε χώρα τον Μάιο του 2000, τα μέλη της I.A.S.C. ενέκριναν μια νέα οργανωτική δομή, η οποία μέχρι και σήμερα απαρτίζεται από τέσσερα όργανα: το I.A.S.B., το I.A.S.C.F., τη S.A.C. και τη I.F.R.I.C. Από τον Απρίλιο του 2001 η I.A.S.C. έδωσε την θέση της σε ένα νέο οργανισμό, στο Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB: International Accounting Standards Board). Το I.A.S.B. αποτελεί ένα ανεξάρτητο και ιδιωτικώς χρηματοδοτούμενο σώμα, το οποίο εδρεύει στο Λονδίνο και είχε ως στόχο την εκπόνηση και έκδοση λογιστικών προτύπων. Κύριοι χορηγοί του είναι οι μεγάλες πολυεθνικές λογιστικές/ελεγκτικές εταιρείες, ιδιωτικοί χρηματοοικονομικοί οργανισμοί, μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες, κεντρικές και αναπτυξιακές τράπεζες και άλλοι πολυεθνικοί σύνδεσμοι και επαγγελματικά σώματα. Εδώ σημαντικό είναι να διευκρινιστεί, πως για την περίοδο 1973-2000, την περίοδο δηλαδή που η I.A.S.C. ήταν υπεύθυνη για την κατάρτιση και έκδοση των λογιστικών προτύπων, τα λογιστικά πρότυπα που εκδίδονταν είχαν το όνομα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Από τον Απρίλιο του 2001, δηλαδή από την στιγμή που το I.A.S.B. ανέλαβε την ευθύνη για την κατάρτιση και έκδοση των λογιστικών προτύπων αντικαθιστώντας την I.A.S.C., τα λογιστικά πρότυπα που εκδίδονται περιγράφονται με μια ονομασία και φέρουν τον τίτλο Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης/Αναφοράς (IFRS: International Financial Reporting Standards). Παρόλα αυτά το I.A.S.B. δέχεται ως νόμιμα, τα λογιστικά πρότυπα που εκδόθηκαν από την I.A.S.C. Συνολικά η I.A.S.C. κατά την περίοδο 1973-2002 εξέδωσε 41 Δ.Λ.Π. . Από τον Απρίλιο του 2001, όταν ανέλαβε το I.A.S.B., κάποια από τα Δ.Λ.Π. επανεξετάστηκαν και τροποποιήθηκαν, κάποια αντικαταστάθηκαν από καινούργια Δ.Π.Χ.Π. και κάποια καινούργια αναπτύχθηκαν για να καλύψουν συγκεκριμένα λογιστικά ζητήματα που δεν είχαν επηρεαστεί από τα προγενέστερα Δ.Λ.Π. της I.A.S.C.

Οι ευθύνες και οι εργασίες του I.A.S.B. είχαν αυξηθεί σε τέτοιο βαθμό που ήταν πολύ δύσκολο να ανταποκριθεί στις ανάγκες και στα νέα δεδομένα. Ωστόσο, το Μάιο του 2001 συστάθηκε και ένα νέο ίδρυμα, το Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASCF: International Accounting Standard Committee Foundation), ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός, με έδρα του τις ΗΠΑ, με σκοπό να ασκεί κυρίως εποπτικό ρόλο στο I.A.S.B. Παράλληλα η σύσταση των I.A.S.B. και I.A.S.C.F. συνοδεύτηκε από την τροποποίηση του αρχικού στόχου που είχε θέσει η I.A.S.C. Σύμφωνα με το νέο καταστατικό του I.A.S.C.F., ως στόχοι του I.A.S.B. ορίζονται οι ακόλουθοι:

- Να προωθεί την χρησιμοποίηση και την αυστηρή εφαρμογή των προτύπων αυτών
- Να αναπτύσσει, κατανοητά και εφαρμόσιμα λογιστικά πρότυπα που να απαιτούν διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και άλλους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να παίρνουν οικονομικές αποφάσεις.

- Για την εκπλήρωση των δύο ανωτέρων στόχων, να επιφέρει σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων και των διεθνών λογιστικών προτύπων, για υψηλής ποιότητας λύσεις. (Sellani, R. 2005)

Από τα παραπάνω φαίνεται πως κύριος στόχος του I.A.S.B. δεν είναι η εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων, όπως τον είχε θέσει για πολλά χρόνια η I.A.S.C., αλλά η σύγκλιση των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Τα Ισχύοντα Δ.Λ.Π./ Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα

Στους παρακάτω πίνακες εμφανίζονται αναλυτικά τα ισχύοντα Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. :

ΔΛΠ 1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
ΔΛΠ 8	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές σε Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
ΔΛΠ 11	Κατασκευαστικές Συμβάσεις
ΔΛΠ 12	Φόροι Εισοδήματος
ΔΛΠ 16	Ενσώματα Πάγια
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18	Έσοδα
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζομένους
ΔΛΠ 20	Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
ΔΛΠ 21	Οι Επιδράσεις Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις
ΔΛΠ 28	Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
ΔΛΠ 29	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
ΔΛΠ 31	Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες
ΔΛΠ 32	Χρηματοοικονομικά Μέσα Παρουσίαση
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανά Μετοχή
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΛΠ 36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
ΔΛΠ 38	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε Ακίνητα
ΔΛΠ 41	Γεωργία

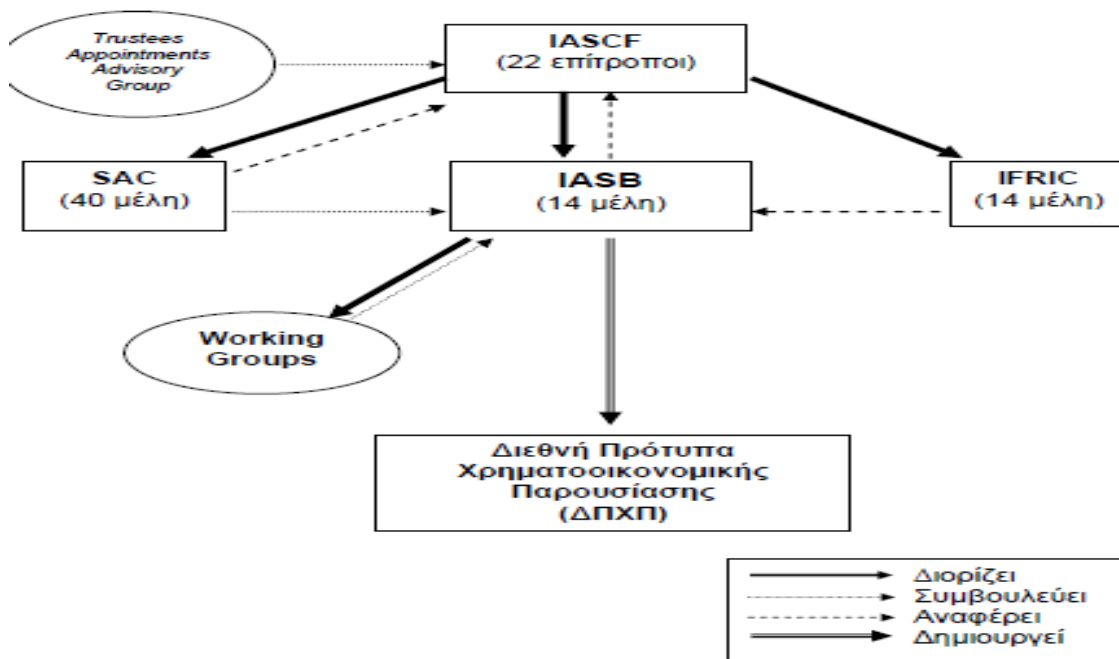
Πίνακας 1: Ισχύοντα Δ.Λ.Π.

ΔΠΧΠ 1	Πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.
ΔΠΧΠ 2	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
ΔΠΧΠ 3	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
ΔΠΧΠ 4	Ασφαλιστικές Συμβάσεις
ΔΠΧΠ 5	Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που προορίζονται για πώληση και Διακοπείσες Εκμεταλλεύσεις
ΔΠΧΠ 6	Δαπάνες για Εξερεύνηση και Εκτίμηση Ορυκτών Πόρων
ΔΠΧΠ 7	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΠΧΠ 8	Λειτουργικοί Τομείς
ΔΠΧΠ 9	Χρηματοοικονομικά Μέσα
ΔΠΧΠ 10	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΠΧΠ 11	Κοινές Ρυθμίσεις
ΔΠΧΠ 12	Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες οντότητες
ΔΠΧΠ 13	Επιμέτρηση της εύλογης αξίας

Πίνακας 2: Ισχύοντα Δ.Π.Χ.Π

1.3 Κύρια όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Στο παρακάτω διάγραμμα φαίνεται το I.A.S.B., ως ένα ανεξάρτητο σώμα το οποίο αναπτύσσει τα λογιστικά πρότυπα, να ορίζεται και να επιβλέπεται από ένα σώμα επιτρόπων που απαρτίζουν το I.A.S.C.F. Επίσης το I.A.S.B. υποστηρίζεται από δύο όργανα, ένα εξωτερικό συμβουλευτικό συμβούλιο (SAC: Standards Advisory Council) και μια επιτροπή διερμηνειών (IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee).



Σχήμα 1: Κύρια όργανα των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π

International Accounting Standard Committee Foundation (IASCF)

Πρόκειται για έναν ανεξάρτητο, ιδιωτικό, μη κερδοσκοπικό οργανισμό που ιδρύθηκε το Μάιο του 2001. Έχοντας ως βασική της προτεραιότητα την επίβλεψη του I.A.S.B., το I.A.S.C.F. αντλεί κεφάλαια για να μπορεί να υποστηρίζει τις λειτουργίες και τις δραστηριότητες του I.A.S.B. Η διακυβέρνηση του I.A.S.C.F. γίνεται μέσω επιτρόπων (trustees), η θητεία των οποίων ανανεώνεται κάθε τρία χρόνια. Αναλυτικότερα ενώ η διακυβέρνηση της γινόταν από 19 επίτροπους, σήμερα ο αριθμός αυτών έχει φτάσει τους 22 και αποτελούν το διοικητικό όργανο του οργανισμού. Η επιλογή των επιτρόπων γίνεται με συγκεκριμένα γεωγραφικά κριτήρια. Έξι (6) προέρχονται από την Βόρεια Αμερική, έξι (6) από την Ευρώπη, έξι (6) από την Ασία/Ωκεανία, ενώ για τους υπόλοιπους τέσσερις (4) δεν υπάρχει κάποιος γεωγραφικός περιορισμός. Οι επίτροποι του I.A.S.C.F. έχουν ως καθήκοντα να διορίζουν τα μέλη των I.A.S.B., S.A.C., και I.F.R.I.C., να επιθεωρούν την στρατηγική και την αποτελεσματικότητα του I.A.S.B., να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό της, να επιθεωρούν τα γενικά στρατηγικά ζητήματα που επηρεάζουν τα λογιστικά πρότυπα, να προωθούν το έργο του I.A.S.B. και τον στόχο της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. Τέλος, υπάρχει και ένα επιπλέον σώμα, το Trustee Appointment Advisory Group, το οποίο βοηθάει τους επιτρόπους του I.A.S.C.F. με το να υποδεικνύει και να διορίζει άτομα με υψηλά προσόντα ως επιτρόπους. (Bart, M., Landsman, W. and Lang, M. 2008)

International Accounting Standard Board (IASB)

Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως αναφέραμε και προηγουμένως, είναι ένα ανεξάρτητο, ιδιωτικό σώμα το οποίο ασχολείται αποκλειστικά με την κατάρτιση και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π. Το I.A.S.B. αποτελείται από 14 μέλη, εκ των οποίων τα 12 είναι πλήρους απασχόλησης και τα εναπομείναντα 2 μερικής. Όλα τα μέλη και ο πρόεδρος του I.A.S.B. επιλέγονται και διορίζονται από τους επιτρόπους του I.A.S.C.F. Η επιλογή των μελών από τους επιτρόπους γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε το I.A.S.B. να αποτελείται από μέλη προερχόμενα από διάφορες χώρες και διάφορες γεωγραφικές περιοχές και από άτομα με υψηλού επιπέδου γνώσεις και ικανότητες. Βασική υποχρέωση του I.A.S.B. είναι να αναπτύσσει και να εκδίδει Δ.Π.Χ.Π. και προσχέδια προτύπων (Exposure Drafts) καθώς και να δίνει την τελική έγκριση στις διερμηνείες που αναπτύσσει η I.F.R.I.C.². Γενικότερα ο ρόλος του I.A.S.B. είναι να εξετάζει λογιστικά ζητήματα και να οδηγείται σε αποφάσεις, οι οποίες έχοντας την μορφή λογιστικών προτύπων, θα είναι προς όφελος των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. (Γεωργίου Άθως, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, 2003)

² Προκειμένου το I.A.S.B. να εκδώσει κάποιο Δ.Π.Χ.Π., Προσχέδιο Προτύπου (Exposure Draft) ή μια τελική διερμηνεία της IFRIC, απαιτείται η έγκριση τουλάχιστον από 9 μέλη της.

International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)

Εκτός από λογιστικά πρότυπα εκδίδονται και διερμηνείες, οι οποίες αν και δεν αναπτύσσονται από το I.A.S.B. έχουν την ίδια εξουσία με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. Η επιτροπή που ασχολείται με την ανάπτυξη των διερμηνειών είναι η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, γνωστή ως I.F.R.I.C. Ωστόσο μέχρι το 2002 έφερε το όνομα Standard Interpretations Committee (S.I.C.). Η I.F.R.I.C. είναι ένα σώμα διερμηνειών που αποτελείται από 14 μέλη (μέχρι τον Νοέμβριο του 2007 είχε 12), τα οποία έχουν δικαίωμα ψήσου και προέρχονται από διάφορες χώρες και επαγγέλματα. Τα μέλη της I.F.R.I.C. ορίζονται από τους επιτρόπους (trustees) του I.A.S.C.F. και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε 3 έτη. Βασική αρμοδιότητα της I.F.R.I.C. είναι η διερμηνεία των λογιστικών προτύπων, η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με λογιστικά θέματα και με τον τρόπο αυτό καλύπτει τα κενά που υπάρχουν στα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. Η υπό εξέταση επιτροπή, στην προσπάθεια της να αναπτύσσει οδηγίες, συνεργάζεται πολύ στενά με εγχώριες επιτροπές. Η έγκριση μιας διερμηνείας που βρίσκεται στην τελική της μορφή ή ενός προσχεδίου, απαιτεί πλήρη ομοφωνία ανάμεσα στα μέλη της I.F.R.I.C., αφού απαιτείται να μην υπάρχουν πάνω από 3 μέλη με αρνητική ψήφο. Ο πρόεδρος της I.F.R.I.C. δεν έχει δικαίωμα ψήφου και μπορεί να είναι και μέλος του I.A.S.B. Παρόλα αυτά όλες οι διερμηνείες που αναπτύσσονται πρέπει να εγκρίνονται από το I.A.S.B.

Standard Advisory Council (SAC)

Εκτός από την I.F.R.I.C., υπάρχει και ένα δεύτερο όργανο που υποστηρίζει το έργο και την δράση του I.A.S.B. Το όργανο αυτό είναι η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.). Όπως δηλώνει και το όνομα της, ο ρόλος της S.A.C. είναι συμβουλευτικός ως προς το I.A.S.B. αλλά και ως προς τους επιτρόπους του I.A.S.C.F. Η S.A.C. αποτελείται από 30 μέλη, ωστόσο ο αριθμός αυτός έχει αυξηθεί σήμερα στα 40. Τα μέλη της S.A.C. διορίζονται με τριετή θητεία από τους επιτρόπους του I.A.S.C.F. και μάλιστα διορίζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικές δραστηριότητες. Κύρια αρμοδιότητα της S.A.C. είναι να παρέχει συμβουλές στο I.A.S.B., σχετικά με τα τρέχοντα θέματα και πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των Δ.Π.Χ.Π.

Working Groups

Συνήθως το I.A.S.B. όταν αναλαμβάνει κάποιο σημαντικό σχέδιο δημιουργεί κάποια Working Groups ή άλλου είδους συμβουλευτικές ομάδες, προκειμένου να του παρέχουν επιπλέον συμβουλές και πληροφόρηση. Ο ρόλος αυτών των ομάδων είναι περισσότερο βοηθητικός, δίνοντας στο I.A.S.B. επιπρόσθετη πρόσβαση σε πρακτική εμπειρία και ειδικότητα. (Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς)

1.4 Εννοιολογικό Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

1.4.1 Εννοιολογικό Πλαίσιο με βάση τα ΔΛΠ

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) εξέδωσε το 1989 το «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων» (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), το οποίο θέτει μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων μιας οικονομικής οντότητας. Το πλαίσιο υιοθετήθηκε το 2001 από το I.A.S.B. το οποίο δεν αποτελεί λογιστικό πρότυπο και ως εκ τούτου δεν ορίζει τη χρησιμοποίηση κάποιας λογιστικής πολιτικής για θέματα αναγνώρισης ή αποτίμησης των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι Οικονομικές Καταστάσεις. (Τσακλάγκανος Α., 2006)

Σκοπός του «Πλαισίου Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων» είναι να:

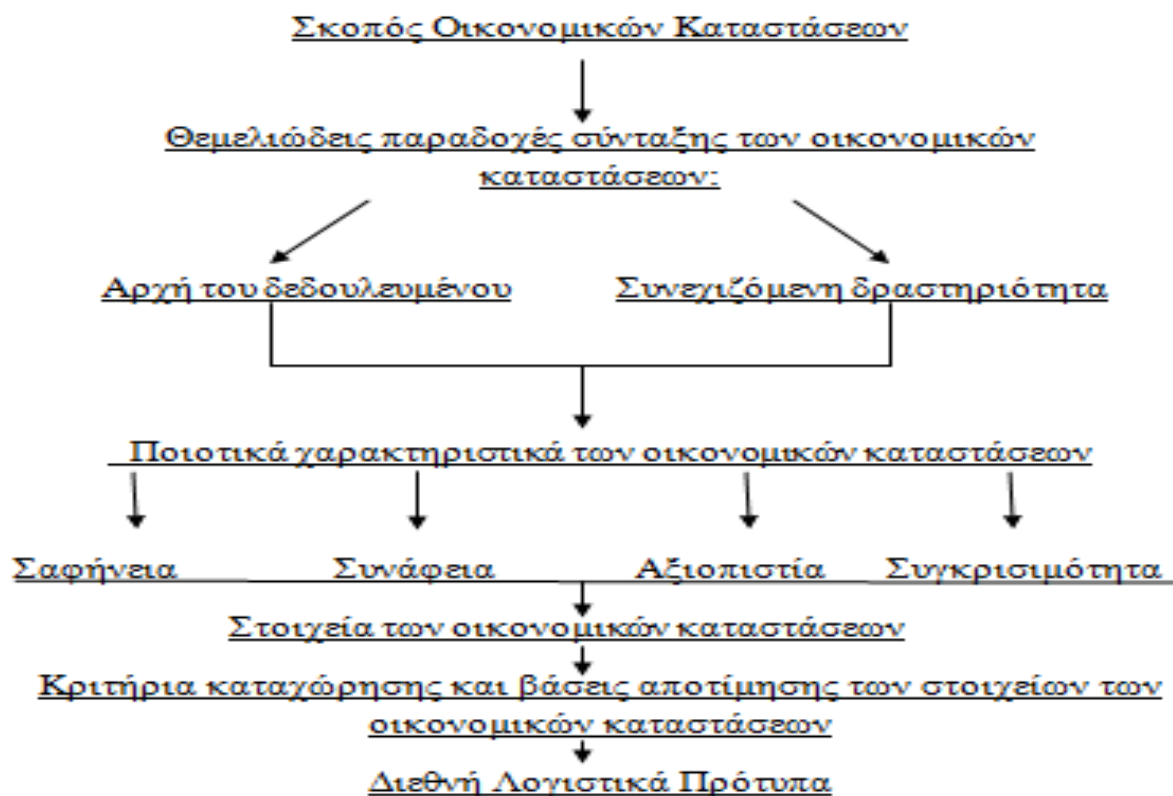
- Βοηθήσει την I.S.A.C. στην ανάπτυξη καινούργιων Προτύπων
- Βοηθήσει την I.A.S.C. στην εναρμόνιση κανονισμών, λογιστικών πρακτικών και διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- Βοηθήσει τα αρμόδια εθνικά όργανα θεσμοθέτησης Προτύπων στην ανάπτυξη Προτύπων
- Βοηθήσει τις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. και στην επίλυση θεμάτων που δεν αποτελούν ακόμη αντικείμενο Προτύπων
- Βοηθήσει τους ελεγκτές στον σχηματισμό γνώμης για το εάν οι Οικονομικές Καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των Δ.Π.Χ.Π.
- Βοηθήσει τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να κατανοήσουν εάν οι πληροφορίες που δίνουν οι καταστάσεις αυτές είναι σύμφωνες με τις αρχές των Δ.Π.Χ.Π.

1.4.2 Πεδίο Εφαρμογής

Το Πλαίσιο αυτό εκδόθηκε με την προσδοκία να δώσει τη δυνατότητα στους επενδυτές, πιστωτές και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέλη μιας επιχείρησης να κατανοήσουν καλύτερα και να εμπιστευθούν περισσότερο τις οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις γενικής χρήσης και ασχολείται με:

- Τον σκοπό των Οικονομικών Καταστάσεων
- Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών στις Οικονομικές Καταστάσεις
- Τον ορισμό, την αναγνώριση και την αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι Οικονομικές Καταστάσεις

Οι Οικονομικές Καταστάσεις γενικής χρήσης συντάσσονται και παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως και απευθύνονται σε όλους τους χρήστες. Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει σχηματικά τη δομή και το πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων:



Πίνακας 2: Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων

1.4.2.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι Οικονομικές Καταστάσεις αποτελούν μέρος της διαδικασίας της παρουσίασης οικονομικών στοιχείων. Σκοπός τους είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με:

- Την οικονομική θέση
- Την κατάσταση συνολικών εσόδων
- Την κατάσταση μεταβολών και ιδίων κεφαλαίων
- Τις ταμειακές ροές

της οικονομικής οντότητας, που θα είναι χρήσιμες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

1.4.2.2 Βασικές Λογιστικές Παραδοχές (Αρχές)

Σύμφωνα με το Πλαίσιο των Δ.Λ.Π. οι οικονομικές καταστάσεις, για να ανταποκρίνονται στους σκοπούς τους καταρτίζονται με βάση δύο λογιστικές παραδοχές: την παραδοχή του δεδουλευμένου ή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual basis of accounting) και την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ή συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Going concern):

- Σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων οι συναλλαγές αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται κατά τις χρήσεις που αυτές αφορούν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.
- Σύμφωνα με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται κανονικά με τη παραδοχή ότι η επιχείρηση συνεχίζει και θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες για το προβλεπτό μέλλον.

1.4.2.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων

Πέρα από τις δύο προαναφερόμενες παραδοχές, στο Πλαίσιο των Δ.Λ.Π. αναφέρονται και τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων. Τα κυριότερα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι:

- Σαφήνεια των οικονομικών καταστάσεων. Με βάση το χαρακτηριστικό της σαφήνειας, επισημαίνεται ότι οι πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές πρέπει να γίνονται κατανοητές από τους χρήστες, οι οποίοι θα πρέπει να διαθέτουν μία γενική γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.
- Συνάφεια των οικονομικών καταστάσεων. Μια πληροφορία διαθέτει το ποιοτικό χαρακτηριστικό της συνάφειας, όταν έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας αυτούς να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από τη φύση και τη σπουδαιότητα τους. Σε μερικές περιπτώσεις η φύση των πληροφοριών είναι από μόνη της επαρκής για να προσδιορίσει τη συνάφεια τους.
- Συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά καθώς και τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων επιχειρήσεων για να εκτιμούν τη σχετική οικονομική θέση τους, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές. Με άλλα λόγια, η αποτίμηση και η απεικόνιση του οικονομικού αποτελέσματος συναλλαγών και άλλων γεγονότων πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ομοιόμορφο τόσο διαχρονικά μέσα στην επιχείρηση, όσο και στις διαφορετικές επιχειρήσεις.

- Αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος με το ποιοτικό χαρακτηριστικό της αξιοπιστίας είναι προφανές ότι για να είναι χρήσιμη μια πληροφορία θα πρέπει να είναι αξιόπιστη, δηλαδή να είναι απαλλαγμένη από λάθη και προκαταλήψεις και οι χρήστες να μπορούν να βασισθούν σε αυτές. Οι πληροφορίες μπορεί να είναι συναφείς και κατανοητές αλλά τόσο αναξιόπιστες που πιθανόν να παραπλανούν. Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες πρέπει να διακρίνονται ως προς τα ακόλουθα:
 - **Πιστή παρουσίαση (απεικόνιση):** Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες θα πρέπει να απεικονίζουν πιστά τις οικονομικές συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που αναμένεται ή που μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι θα παρουσιάζουν. Για παράδειγμα, ένας Ισολογισμός πρέπει να παρουσιάζει πιστά τις συναλλαγές και τα γεγονότα που επηρεάζουν τα στοιχεία του ενεργητικού, τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης κατά την ημερομηνία κατάρτισης του.
 - **Ουσία πάνω από τον τύπο (substance over form):** Οι πληροφορίες είναι αναγκαίο να παρουσιάζονται με βάση την ουσία τους και την οικονομική πραγματικότητα και όχι μόνο με βάση το νομικό τους τύπο.
 - **Ουδετερότητα:** Οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι ουδέτερες. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες αν με την επιλογή ή παρουσίαση των πληροφοριών επηρεάζουν τη λήψη μιας απόφασης ή κρίσης για να επιτύχουν ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα.
 - **Πληρότητα:** Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις εντός των ορίων του ουσιώδους και του κόστους. Μια παράλειψη μπορεί να έχει ως συνέπεια οι πληροφορίες να είναι εσφαλμένες ή παραπλανητικές, αναξιόπιστες και ανεπαρκείς.
 - **Σύνεση:** Κατά τη διαδικασία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να αντιμετωπιστούν αβεβαιότητες οι οποίες περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις (π.χ. επισφαλείς απαιτήσεις, εκτιμήσεις για την ωφέλιμη ζωή των παγίων κλπ). Σύνεση λοιπόν, είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας, το οποίο εμπεριέχεται στην άσκηση κάθε κρίσεως, που απαιτείται για να γίνουν οι αναγκαίες εκτιμήσεις κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, με τέτοιο τρόπο που τα στοιχεία του ενεργητικού και τα έσοδα να μην υπερεκτιμώνται και οι υποχρεώσεις και τα έξοδα να μην υποτιμώνται. (Τσάμη Δ. Αναστασία , «Η Εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Πλαίσια του Τραπεζικού Συστήματος»)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

2.1 Έννοια Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύνολο αρχών και κανόνων που επιτρέπουν σε όλες τις οικονομικές μονάδες να χειρίζονται κατά ομοιόμορφο τρόπο παρόμοια λογιστικά γεγονότα, να συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις ομοιόμορφες ως προς την εμφάνιση και το περιεχόμενό τους.

2.2 Ιστορική αναδρομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) εφαρμόζεται υποχρεωτικά για τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα που τηρούν Λογιστικά Βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) από το έτος 1992, με π.δ. 186/92. Στη χώρα μας οι προσπάθειες για την κατάρτιση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου άρχισαν να εμφανίζονται το 1954, τότε συστάθηκε η πρώτη Επιτροπή χωρίς να δώσει ένα ουσιαστικό σχέδιο για την χρηματοοικονομική λογιστική. Από τότε έγιναν κι άλλες προσπάθειες για την σύνταξη Λογιστικού Σχεδίου. Η δεύτερη προσπάθεια έγινε το 1962, η τρίτη το 1967 και η τέταρτη το 1972. Το 1976 συστάθηκε για πέμπτη φορά η Εθνική Επιτροπή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου η οποία μετά από πολύχρονη διαδικασία, τον Ιούνιο του 1980, ολοκλήρωσε το έργο της, με την εκπόνηση του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Με το π.δ. 1123/1980 τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο από την 01/01/1982. Τέλος, το 1992 με το π.δ. 186/92 εφαρμόστηκε για πρώτη φορά η υποχρεωτική τήρηση του λογιστικού σχεδίου για τις επιχειρήσεις Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), σύμφωνα με τις προτάσεις της Εθνικής Επιτροπής. Το 1996 με το π.δ. 134/96 περί ανώνυμων εταιρειών έγιναν σημαντικές μεταβολές στο λογιστικό σχέδιο. Με τις μεταβολές που γίνονται με Υπουργικές Αποφάσεις, το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο έχει γίνει πλέον υποχρεωτικό για όλες τις επιχειρήσεις.

2.3 Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ.

Είναι η τυποποίηση και η ενιαία λειτουργία των λογαριασμών, η χρησιμοποίηση ενιαίων κανόνων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων καθώς και η ενιαία εμφάνιση των λογιστικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις

Ουσιαστικά, είναι μια προσπάθεια να δημιουργηθεί ένα ομοιόμορφο σύστημα λειτουργίας της λογιστικής ενώ ταυτόχρονα επιτρέπει καλύτερο έλεγχο για την αντιμετώπιση προβλημάτων στις λογιστικές εργασίες.

2.4 Ταξινόμηση και κωδικοποίηση λογαριασμών

Όπως είναι γνωστό, η καταχώρηση των λογαριασμών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. προϋποθέτει την κατάταξη των λογαριασμών σε δέκα ομάδες, σε κάθε μία από αυτές αντιστοιχούν οι αριθμοί 1 έως 9 και 0 (10). Το Σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού. Έτσι οι λογαριασμοί κατατάσσονται σε δέκα ομάδες οι οποίες χωρίζονται σε τρεις ενότητες, ως εξής: (Αναστάσιος Χατζής, 2011)

- Λογαριασμοί Γενικής Λογιστικής (Ομάδες 1-8)
- Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9)
- Λογαριασμοί Τάξεως (Ομάδα 0/10)

Στον παρακάτω πίνακα θα δούμε αναλυτικά τους λογαριασμούς που αποτελούν το Ε.Γ.Λ.Σ.:

1. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ
2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
3. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ – ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ
4. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
5. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
6. ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ
7. ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ
8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
9. ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
10. (0). ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

Πίνακας 4: Λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι ομάδες των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής είναι κοινές για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν εφαρμόζουν αναλυτική λογιστική και διακρίνονται ως εξής:

- Ομάδες 1 έως 5 λογαριασμοί Ισολογισμού

Στο τέλος κάθε χρήσεως παρουσιάζουν υπόλοιπα χρεωστικά ή πιστωτικά και μεταφέρονται στην επόμενη χρήση

- Ομάδες 6 έως 8 λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

Στο τέλος κάθε χρήσεως μηδενίζονται

Από τους λογαριασμούς που συντάσσουν τον Ισολογισμό, οι πρώτες τρεις ομάδες (1-3) αποτελούν τους λογαριασμούς του ενεργητικού και οι δύο τελευταίες (4 & 5) τους λογαριασμούς του παθητικού. Η ομάδα 6 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς οργανικών εξόδων κατ' είδος και η ομάδα 7 τους λογαριασμούς εσόδων αντίστοιχα. Τέλος η ομάδα 8 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Γενικής Εκμετάλλευσης, των

έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων καθώς και τους λογαριασμούς ενάρξεως και κλεισίματος Ισολογισμού.

Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής προορίζονται για μονάδες που χρησιμοποιούν κοστολόγηση (βιομηχανικές, βιοτεχνικές μονάδες κλπ) και επιδιώκουν τη διαπίστωση αναλυτικών αποτελεσμάτων. Η ομάδα των λογαριασμών κόστους μπορεί να λειτουργήσει εντελώς αυτόνομα, χωρίς να είναι συνδεδεμένη οργανικά με τους λογαριασμούς των άλλων ομάδων.

Οι λογαριασμοί Τάξεως παρέχουν σημαντικές πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί αυτοί είναι ειδικής κατηγορίας στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης η οποία ποσοτική μεταβολή μπορεί να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 0, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συν λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (ομάδες 1-8) καθώς και της αναλυτικής λογιστικής (ομάδας 9). (Αναστάσιος Χατζής, 2012)

2.5 Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η Αρχή της Αυτονομίας

Σύμφωνα με την αρχή της Αυτονομίας, το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των δύο άλλων μερών. Έτσι ακολουθώντας την παρούσα αρχή, η αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική σε λογαριασμούς που αναπτύσσονται στην ομάδα 9. Συνδέονται δε και συλλειτουργούν μεταξύ τους στο ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας αυτής. Η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως εξασφαλίζεται με διάμεσους – αντικριζόμενους λογαριασμούς, οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν στην ομάδα 9. (Σακκέλης Εμμανουήλ, Σύνταξη των Οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.)

Οι λογαριασμοί ουσίας της γενικής λογιστικής, που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί τάξεως, που αναπτύσσονται στη δεκάτη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Η Αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων

Σύμφωνα με την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αγορών, των εξόδων και των εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδας 2), εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδας 8), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το

είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έξοδα και έσοδα.

Σύμφωνα με την παρούσα αρχή, οι σχετικοί λογαριασμοί δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντίστοιχους αντλογισμούς, χωρίς να επιτρέπονται μεταφορές των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών, στο τέλος κάθε χρήσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό της γενικής εκμεταλλεύσεως.

Η Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σ' αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ' είδος, έτσι ώστε από την ανάλυσή του να προκύπτει η συνολική κίνηση των λογαριασμών ή εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

2.6 Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ.

Μελετώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρατηρούμε πως υπάρχουν αρκετές διαφορές σε σχέση με τα τοπικά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Παρακάτω θα δούμε τις σημαντικότερες διαφορές μεταξύ τους. Οι διαφορές μεταξύ του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Δ.Λ.Π. διακρίνονται ως εξής: (Ντζανάτος Δημήτρης, (2008), σελ. 171-178)

Α) Στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές.

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 42^α του ΚΝ 2190/20) οι εταιρίες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις, όπως: Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα. Σε αντίθετη περίπτωση οι εταιρίες με βάση τα Δ.Λ.Π., (Δ.Λ.Π. 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων), συντάσσουν: Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμιακών Ροών και Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Notes). Κατά συνέπεια, τα Δ.Λ.Π. προσθέτουν την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και εξαιρούν τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτό τον τρόπο τα αποτελέσματα εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιβάλλουν επιπλέον σαν Οικονομική Κατάσταση, την Κατάσταση Ταμιακών Ροών. Η σύνταξη και η δημοσίευση των καταστάσεων αυτών είχε ως σκοπό να δημιουργήσει ταμιακά ισοδύναμα και ταμιακά διαθέσιμα από τις εταιρίες οι οποίες ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Εκείνο όμως που αποτελεί ριζική διαφορά, είναι οι Σημειώσεις (Notes) των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π., που αντιστοιχούν στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων του Ε.Γ.Λ.Σ. Τα Notes είναι πιο αναλυτικά και τεκμηριωμένα στις πληροφορίες που παρέχουν και αποτελούν το πλέον σημαντικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων.

B) Αντιμετώπιση Λογιστικών Γεγονότων

Τα Δ.Λ.Π. προσδιορίζουν διαφορετικούς χειρισμούς για την απεικόνιση διαφορών λογιστικών γεγονότων σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ. Παρακάτω αναφέρονται ενδεικτικά μερικές διαφορές μεταξύ του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Δ.Λ.Π., καθώς το σύνολο των διαφορών είναι πολύ μεγάλο.

- I. Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους σταθερούς συντελεστές, οι οποίοι εκφράζονται πάγια από κάθε επιχείρηση. Σημαντικό είναι να αναφερθεί, ότι η αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών είναι εφικτή αν η αναπροσαρμοσμένη αξία των παγίων στοιχείων θεωρείται και αξία κτήσεως τους. Με βάση όμως τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει η επιχείρηση να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων, θα πρέπει να πραγματοποιεί τακτικούς ελέγχους και αν οι συνθήκες απαιτούν την αλλαγή της ωφέλιμης ζωής, το γεγονός αυτό να αντιμετωπίζεται ως αλλαγή εκτίμησης και να εφαρμόζεται από τη χρήση στην οποία έγινε η αλλαγή και τις μεταγενέστερες, το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

A) Βασική μέθοδος: ύστερα από την αρχική καταχώριση ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του μείον το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων

B) Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος: έπειτα από την αρχική καταχώριση του ως περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία αποτελείται από την πραγματική του αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη από τις σωρευμένες αποσβέσεις καθώς και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα για να μην διαφέρουν οι λογιστικές αξίες με αυτές που θα προσδιορίζονται βάση της πραγματικής αξίας κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

- II. Όσον αφορά τις Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις (Δ.Λ.Π.12) η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει στις οικονομικές καταστάσεις να απεικονίζονται μόνο οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται με βάση την Ελληνική Φορολογία και να καταχωρούνται στον Πίνακα Διάθεσης. Αντίθετα στα Δ.Λ.Π. απαιτείται ο κάθε φόρος εισοδήματος να αντιμετωπίζεται ως δαπάνη και να καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης.
- III. Στις Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις (Χρεόγραφα - Δ.Λ.Π.1) η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει τα χρεόγραφα να αποτιμούνται στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τρέχουσας αξίας. Με βάση τα Δ.Λ.Π. τα

χρεόγραφα αποτιμούνται είτε στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και τρέχουσας αξίας, είτε στην τρέχουσα αξία τους.

Πέρα από τις παραπάνω υπάρχουν και άλλες βασικές διαφορές ανάμεσα τα Ε.Λ.Π και Δ.Λ.Π. . Επιγραμματικά αναφέρονται κάποιες από αυτές:

- Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις
- Στην αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων
- Στις επιχορηγήσεις παγίων
- Στις συμμετοχές
- Στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

2.7 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308)

Εισαγωγή

Στο φύλλο εφημερίδας της Κυβέρνησης 251 Α' με ημερομηνία 24.11.2014 δημοσιεύθηκε ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις». Ο νόμος 4308/2014 αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα. Περιλαμβάνει επίσης τέσσερα παραρτήματα. Α: Ορισμοί, Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων, Γ: Σχέδιο λογαριασμών και Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. (Τζελέπης Δημήτρης, "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα", Πάτρα, 2016)

Ορισμός των Ε.Λ.Π.

Τα Ε.Λ.Π. είναι ένα σύνολο κανόνων που ορίζουν με λεπτομέρεια όλες τις μεθόδους παρακολούθησης των λογιστικών γεγονότων, αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μιας οικονομικής μονάδας και τον τρόπο καταγραφής τους στα λογιστικά βιβλία όπως ορίζει ο νόμος. Πρόκειται στην ουσία για τον πλήρη εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων που περιλαμβάνονταν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Π.Δ. 1123/1980, όπως ίσχυε έως 31/12/2014, προκειμένου να μπορούν να αντιμετωπίσουν λογιστικά κάθε εμπορική συναλλαγή, που σε πολλές περιπτώσεις το Ε.Γ.Λ.Σ. αδυνατούσε. Παρακάτω αναφέρονται τα βασικότερα κεφάλαια και άρθρα του νόμου ώστε να γίνει πιο σαφής και κατανοητή η χρήση του:

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων (άρθρα 1 και 2). Αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής και στην ταξινόμηση των υποκείμενων οντοτήτων βάσει μεγέθους.

Πεδίο Εφαρμογής

Ο νόμος ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα ένα Λογιστικό σύστημα το οποίο είναι κατανοητό από την διεθνή αγορά. Έτσι, επιτυγχάνεται η ευθυγράμμιση του εθνικού λογιστικού πλαισίου με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές. Η εφαρμογή του μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην

προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων, εμπνέοντας κατά συνέπεια μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού. Παρακάτω αναφέρονται οι οντότητες που είναι χρήσιμες για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου αυτού:

- α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα (όπως στην πρώτη περίπτωση) ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014

Κατηγορίες Επιχειρήσεων και Ομίλων

Η κατηγοριοποίηση των εταιρειών αυτής της μορφής, για λογιστικούς λόγους, εισάγεται για πρώτη φορά, με την οδηγία αυτή.

- α) Οι επιχειρήσεις κατατάσσονται στις τέσσερις κατηγορίες, αντί των δύο κατηγοριών έως τώρα, οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

	Κριτήρια		
	Σύνολο ισολογισμού (Ενεργητικού)	Καθαρό ύψος Κύκλου Εργασιών	Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης
Πολύ Μικρές Επιχειρήσεις	<350.000	<700.000	<10
Μικρές Επιχειρήσεις	<4.000.000	<8.000.000	<50
Μεσαίες Επιχειρήσεις	<20.000.000	<40.000.000	<250
Μεγάλες Επιχειρήσεις	>20.000.000	>40.000.000	>250

β) Οι Όμιλοι επιχειρήσεων κατατάσσονται στις τρεις κατηγορίες, ως ακολούθως

Είδος κατάταξης του μεγέθους του Ομίλου	Κριτήρια		
	Σύνολο ισολογισμού (Ενεργητικού)	Καθαρό ύψος Κύκλου Εργασιών	Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης
Μικροί Όμιλοι	<4.000.000	<8.000.000	<50
Μεσαίοι Όμιλοι	<20.000.000	<40.000.000	<250
Μεγάλοι Όμιλοι	>20.000.000	>40.000.000	>250

Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7).

Το άρθρο 3 "Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία" του νόμου 4308, ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Εισάγεται ο όρος «αρχεία» ο οποίος αναφέρεται τόσο στα τηρούμενα «βιβλία» όσο και στα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική. Δηλαδή τα παραστατικά των συναλλαγών αποτελούν το υποσύνολο των λογιστικών αρχείων.

Σύμφωνα με την Παρ. 5 του άρθρου 3, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Για αυτό το λόγο σημαντικό είναι να αναφερθεί η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπου υλοποιείται μέσω των διατάξεων του νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ο ορισμός που επιχειρείται στο παράρτημα του νόμου αφορά τόσο την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, όσο και την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επειδή όμως η αναβαλλόμενη φορολογία συνδέεται ευθέως με την έννοια της «προσωρινής διαφοράς», θα πρέπει πρώτα να εξεταστεί το περιεχόμενο αυτής της έννοιας.

Έτσι, οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινές διαφορές είναι η διαφορές μεταξύ της

λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον ενώ μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται.

Σύμφωνα με την Παρ. 8 του άρθρου 3, η διάταξη ορίζει ότι το σχέδιο των λογαριασμών του παρόντος νόμου, είναι υποχρεωτικό σε ότι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών (ανάλυση – ταξινόμηση σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους, κ.λπ.), καθώς και στο περιεχόμενό τους όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του νόμου. Συνεπώς, και σύμφωνα με τις επικρατούσες διεθνείς πρακτικές, δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών.

Από τη διάταξη αυτή της Παρ. 8 προκύπτει, ότι βασικό λογιστικό σύστημα είναι το σύστημα της συλλειτουργίας της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, το οποίο είναι προαιρετικό. Το πλεονέκτημα του συστήματος, είναι ότι παρέχει στον επιχειρηματικό κόσμο τη δυνατότητα της επιλογής ενός από τα δυο λογιστικά συστήματα, και το μειονέκτημα, ότι περιορίζει τη Λογιστική Τυποποίηση, μόνο στους κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης) των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων και στις δημοσιοποιούμενες Οικονομικές Καταστάσεις.

Εναλλακτικά, η διάταξη της Παρ. 9 επιτρέπει στις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το λογιστικό σύστημα του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο βασίζεται στην αυτόνομη λειτουργία της Γενικής Λογιστικής και της Αναλυτικής (Διοικητικής) Λογιστικής. Η αυτόνομη αυτή λειτουργία παρέχει τη δυνατότητα για την κατάρτιση του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης, που, από την μέχρι σήμερα εμπειρία, θεωρείται το πλέον σημαντικό και αξιόπιστο σύστημα πληροφόρησης των διοικήσεων των επιχειρήσεων και των πάσης φύσεως ελεγκτικών υπηρεσιών της δημόσιας διοίκησης. Έτσι, οι λογιστές θα έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν, είτε τους λογιστικούς κανόνες λειτουργίας και συλλειτουργίας των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., είτε όποιους κανόνες αυτοί θα επιλέγουν, αφού στον τομέα αυτό δεν θα υπάρχει Λογιστική Τυποποίηση.

Κεφάλαιο 3: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 16 και 17)

Στις παραγράφους 9 έως 12 του άρθρου 16 ” Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων” καθορίζονται γενικές αρχές αναφορικά με τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων σύμφωνα με τη Παρ. 6 του άρθρου 16 καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών). Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Στο κεφάλαιο αυτό, εκτός από το άρθρο 16 παρατίθεται και το άρθρο 17 το οποίο θέτει τις γενικές λογιστικές αρχές για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

- α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου.

- β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδους) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.
- γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.
- δ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.
- ε) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

Κεφάλαιο 4: Κανόνες Επιμέτρησης (άρθρο 18)

Το άρθρο 18 "Ενσώματα και πάγια άυλα στοιχεία" ορίζει τους λεπτομερείς κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης διαφόρων κατηγοριών ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, είτε αποκτώμενων από τρίτους είτε ιδιοπαραγόμενων. Η παράγραφος 1 του παρόντος άρθρου αναφέρεται στα διάφορα ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, περιλαμβάνονται:

- α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- γ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
 - γ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
 - γ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

Σε αντίθεση με την παράγραφο 1 του άρθρου 18, η παράγραφος 2 αναφέρεται στα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται, όπως επίσης, περιλαμβάνει και το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.

Στην παράγραφο 3 παρατίθενται οι κανόνες για την προσαρμογή λογιστικών αξιών παγίων στα πλαίσια του ιστορικού κόστους (αποσβέσεις και απομειώσεις).

A) Αποσβέσεις

Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης, η οποία διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων, για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Σημαντικό είναι να αναφερθούν δύο περιπτώσεις όπου:

- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.
- Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

B) Απομείωση

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν:

- i) Η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του
- ii) Δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας
- iii) Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου
- iv) Απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου

Η τελευταία παράγραφος του άρθρου 18 πραγματεύεται το ζήτημα της χρηματοδοτικής μίσθωσης και του τρόπου εμφάνισης των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Ένα περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στην οντότητα (μισθωτής) με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο της οντότητας με το κόστος κτήσης που θα είχε προκύψει εάν το στοιχείο αυτό είχε αγοραστεί, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης). Μεταγενέστερα, τα εν λόγω πάγια στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου για τα αντίστοιχα ιδιόκτητα στοιχεία. Η υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

Από την πλευρά του εκμισθωτή, τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται σε τρίτους δυνάμει χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται αρχικά ως απαιτήσεις με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Μεταγενέστερα η απαίτηση χρηματοδοτικής μίσθωσης αντιμετωπίζεται ως χορηγηθέν δάνειο, το δε μίσθωμα διαχωρίζεται σε χρεολύσιο, το οποίο μειώνει το δάνειο, και σε τόκο που αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο.

Κεφάλαιο 5: Προσάρτημα (σημειώσεις)

Η κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 "Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων" ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

- α) Οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου δύνανται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά.
- β) Οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Όταν γίνεται χρήση συντομεύσεων, διαγραμμάτων ή συμβόλων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δίνονται με σαφήνεια οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες.
- δ) Όταν πληροφορίες του παρόντος άρθρου παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες αυτές μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Με την καθιέρωση του Ν. 4308/2014, οι επιχειρήσεις της χώρας εισήχθησαν σε νέα λογιστικά δεδομένα, εφαρμόζοντας από 01/01/2015 τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στην τήρηση των βιβλίων τους αναλογικά του μεγέθους τους, τα οποία βρίσκονται σε πλήρη εναρμόνιση με τα αντίστοιχα διεθνή. Στη συνέχεια προβάλλονται οι κύριες διαφορές μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. (Ελευθερίου Σωτηρία, "Διαφορές Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ." Αθήνα 2016)

Η βασική διαφορά των δύο λογιστικών συστημάτων είναι ότι τα Ε.Λ.Π. αποτελούν ένα πιο δυναμικό σύνολο λογιστικών μεθόδων, που είναι αρκετά ευέλικτο και σύγχρονο, επιτυγχάνοντας με αυτό τον τρόπο την αποτύπωση οποιουδήποτε λογιστικού γεγονότος, ακόμα και σε συναλλαγές που το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προέβλεπε αντίστοιχους λογαριασμούς για να τις απεικονίσει. Παράδειγμα αυτής της κατεύθυνσης είναι η λογιστική παρακολούθηση ενός ομολόγου που θα μπορούσε να εκδώσει ή να αγοράσει μια επιχείρηση, καθώς και η απεικόνιση χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου (finance lease).

Το σημαντικό πλεονέκτημα των Ε.Λ.Π. είναι η πλήρης εναρμόνιση του ελληνικού συστήματος λογιστικής με τα διεθνή πρότυπα και λογιστικά δεδομένα, προκειμένου ο παγκόσμιος επενδυτής να είναι σε θέση να κατανοήσει και να εξάγει συμπεράσματα από τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων. Η ανάγκη αυτή προέκυψε από το γεγονός ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. αποτελούσε εγχώρια νομοθεσία, η οποία θα έπρεπε να είναι γνωστή εις βάθος και απόλυτα προσβάσιμη από τον οποιοδήποτε χρήστη των λογιστικών καταστάσεων για την εξαγωγή των αντίστοιχων συμπερασμάτων. Η δυσκολία αυτή ήταν εμφανής στην προσέλκυση ξένων επενδυτών, που δεν γνώριζαν τους κανόνες του Ε.Γ.Λ.Σ. και το νόημα των λογαριασμών του σχεδίου που περιλάμβανε, με αποτέλεσμα να μην ασχολούνται επενδυτικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις που ήταν εκτός Χ.Α.Α.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π., οποιοσδήποτε χρήστης έχει τη δυνατότητα να κατανοήσει τις λογιστικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων, ενώ διευκολύνεται και η τραπεζική χρηματοδότηση από το εξωτερικό, καθώς τα πιστωτικά ιδρύματα θα γνωρίζουν τους λογιστικούς κανόνες κατάρτισης αυτών, αν ακολουθούν πιστά τις γραμμές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards). Με αυτή τη λογική δημιουργείται μια κοινή βάση δεδομένων λογιστικής και κανόνων παρακολούθησης των συναλλαγών.

Εκτός από τα παραπάνω, οι διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν αρκετά παρωχημένες και ασύγχρονες με τη σημερινή εποχή. Σε πολλά σημεία αδυνατούσαν να ακολουθήσουν τις εξελίξεις στις εμπορικές συναλλαγές, με συνέπεια η λογιστική πληροφόρηση να είναι ελλιπής και ανεπαρκής για τη λήψη αποφάσεων.

Πιο συγκεκριμένα:

- A) Η λογιστική ιστορικού κόστους δεν λάμβανε υπόψη τις τρέχουσες αξίες αγοράς
- B) Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν αναγνωρίζει την έννοια της παρούσας αξίας, συνεπώς δεν μπορεί να αποτιμήσει θέματα όπως:
- Η μίσθωση παγίων με τη μορφή του χρηματοδοτικού leasing
 - Η λογιστική παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών επενδύσεων με τη μορφή των ομολόγων, παραγωγών
 - Η λογιστική αποτύπωση συναλλαγών που διαρκούσαν περισσότερο από ένα έτος, όπως η αγορά παγίου με τη μορφή μακροπρόθεσμων γραμματίων
- Γ) Δεν υπήρχαν διατάξεις που να αναφέρονται στη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας
- Δ) Δεν υπήρχε η υποχρέωση κατάρτισης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών
- Ε) Υπήρχε περίπλοκη, χρονοβόρα και χωρίς ιδιαίτερη πληροφοριακή αξία, διαδικασία κλεισίματος Ισολογισμού μέσω των εγγραφών προσδιορισμού και διανομής αυτού της Ομάδας 8. Με τα Ε.Λ.Π. η διαδικασία έχει απλοποιηθεί εξαιρετικά, καταργώντας τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς της Ομάδας 8
- Στ) Ο ρόλος των δημοσιευμένων Σημειώσεων στην Ετήσια έκθεση της Διοίκησης που επεξηγούν τις οικονομικές καταστάσεις εμπλουτίζει και υπερβαίνει σημαντικά τη σημασία του Προσαρτήματος κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., γεγονός που αναβαθμίζει την ποιότητα της παρεχόμενης λογιστικής πληροφόρησης.

Συνεπώς από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι τα Ε.Λ.Π. αποτελούν την εξέλιξη και συνέχεια του Ε.Γ.Λ.Σ., που επιβεβλημένα έπρεπε να εφαρμοστούν ως το νομοθετικό πλαίσιο της λογιστικής των ελληνικών επιχειρήσεων, σε μια εποχή όπου η αναγκαιότητα ύπαρξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι επιβεβλημένη για όλες τις χώρες.

ΚΕΛΛΑΛΑΙΟ 4^ο
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12
«ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»

4.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο θα επικεντρωθεί η προσοχή περισσότερο πάνω στη θεωρητική προσέγγιση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 «Φόροι Εισοδήματος», το οποίο περιλαμβάνεται στα σαράντα ένα (41) διεθνή λογιστικά πρότυπα και ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των «φόρων εισοδήματος». Τον Οκτώβριο του 1996 το Συμβούλιο ενέκρινε ένα αναθεωρημένο Πρότυπο, Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο 1996), «Φόροι Εισοδήματος», το οποίο αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 12 (αναμορφωμένο 1994), «Λογιστική Φόρων Εισοδήματος». Το αναθεωρημένο Πρότυπο, άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 1998. Από την αντικατάσταση του αρχικού Προτύπου προέκυψαν κάποιες μεταβολές, οι κυριότερες από τις οποίες είναι οι ακόλουθες:

- 1) Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 απαιτούσε από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τον αναβαλλόμενο φόρο χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αναβολής ή μια μέθοδο υποχρέωσης η οποία είναι γνωστή ως μέθοδος υποχρέωσης της Κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει τη μέθοδο αναβολής και απαιτεί μία άλλη μέθοδο υποχρέωσης, η οποία είναι γνωστή ως μέθοδος υπολογισμού με βάση τον Ισολογισμό. Η μέθοδος υποχρέωσης της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υπολογισμού με βάση τον Ισολογισμό εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές, στις οποίες θα αναφερθώ αναλυτικότερα στις επόμενες παραγράφους.
- 2) Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 επέτρεπε σε μια επιχείρηση να μην καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όταν υπήρχε βάσιμη ένδειξη ότι οι χρονικές διαφορές δε θα αναστραφούν για κάποια αξιόλογη χρονική περίοδο στο μέλλον. Το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (κάτω από ορισμένες συνθήκες) φορολογική απαίτηση, για όλες τις προσωρινές διαφορές, με ορισμένες εξαιρέσεις.
- 3) Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 δεν αναφερόταν στις προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Τέτοιες προσαρμογές προκαλούν προσωρινές διαφορές και το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την οντότητα να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, με μία αντίστοιχη επίπτωση στον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας ή οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων. Ωστόσο, το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την

αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. (Δ.Π.Χ.Π. 3).

- 4) Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, μία επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το Δ.Λ.Π. 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων.

Στην συνέχεια θα αναλυθεί το πρότυπο μέσα από την τρέχουσα και κυρίως μέσα από την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας στα πλαίσια μιας ήδη περίπλοκης διαδικασίας για την Ελληνική φορολογική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των τρεχουσών και φορολογικών συνεπειών που προκύπτουν κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής χρήσης σε μία επιχείρηση. Ουσιαστικά, με αυτό το Πρότυπο εισάγεται η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας στην ελληνική φορολογική νομοθεσία. Δηλαδή, αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο θα καταλογιστούν στην τρέχουσα και στις μελλοντικές χρήσεις οι εκάστοτε φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις. (Καρασούλα Β. Τριανταφυλλιά, «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζομένους»)

4.1 Το θεσμικό πλαίσιο Δ.Λ.Π. 12 - Φόρος Εισοδήματος

Εφαρμόζοντας τα Δ.Λ.Π., μια επιχείρηση προσδιορίζει το λογιστικό αποτέλεσμα συντάσσοντας την οικονομική κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Συχνά, τυχαίνει το λογιστικό αποτέλεσμα να είναι διαφορετικό από το φορολογητέο αποτέλεσμα (από πιθανές διαφορές των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας της χώρας που δραστηριοποιείται η επιχείρηση.) Η αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, οδήγησε τις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές να αναζητήσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις που να συμμορφώνονται με ένα υψηλής ποιότητας σύνολο “παγκόσμιων λογιστικών προτύπων”. Σημείο εκκίνησης λοιπόν των οικονομικών αλλαγών που επήρθαν και εφαρμόστηκαν στη χώρα μας επέρχονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards – IAS), παρουσιάζοντας έναν νέο τρόπο λογιστικής σκέψης, απορρίπτοντας παλαιότερες μεθόδους όπως είναι και το Ε.Γ.Λ.Σ. και εισάγοντας την έννοια της εύλογης αξίας. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), κατέστη υποχρεωτική από 01/01/2005 από όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι αδυναμίες που εμφανίστηκαν κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν ήταν λίγες καθώς οφείλονταν, στην έλλειψη εμπειρίας, στην πολυπλοκότητα των απαιτούμενων αποτιμήσεων κάποιων περιουσιακών στοιχείων, αλλά και ορισμένων πληροφοριών που είναι υποχρεωτικό να παρατίθενται κατά τα Δ.Λ.Π.. Βασικός στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση, οικονομική απόδοση μιας οικονομικής μονάδας. (Amir, E, Kirschenheiter, M. And Willard K. 1997)

4.2 Οι βασικές ρυθμίσεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12

4.2.1 Ο σκοπός - πεδίο εφαρμογής - βασικές έννοιες του προτύπου

Σκοπός του προτύπου

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 έχει σκοπό να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος (income taxes). Κύριος στόχος, του συγκεκριμένου προτύπου είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από τη μελλοντική ανάκτηση (διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (Ενεργητικού) που αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης και από συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσα περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μια επιχείρησης.

Κατά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, μία επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Το παρόν πρότυπο απαιτεί από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μία **αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση** στην περίπτωση που αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό, τι αυτές θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις. (Δημήτρης Ντζανάτος, 2008)

Μία ακόμα απαίτηση του Προτύπου από μια οικονομική οντότητα είναι να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στο κέρδος ή στη ζημιά. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια), οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αντίστοιχα). Ομοίως, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος, στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων.

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

Πεδίο εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μια θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προ της επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις.

Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής για τις Κρατικές επιχορηγήσεις (Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης») ή για τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων. Όμως, αυτό το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από επιχορηγήσεις ή κίνητρα επενδύσεων.

Βασικές έννοιες

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Λογιστικό κέρδος/ζημία (Accounting profit/loss)** είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.
- **Φορολογητέο κέρδος/ζημία (Tax profit/loss)** είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.
- **Έξοδο φόρου/έσοδο φόρου (Tax expense/tax income)** είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο.
- **Τρέχων φόρος (Current tax)** είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.
- **Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος (Deferred tax expense/income)** είναι η διαφορά που προκύπτει με βάση το λογιστικό αποτέλεσμα (έξοδο φόρου) και του φόρου με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα (τρέχων φόρος). Χωρίζεται σε δύο κατηγορίες:

Α) Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (Deferred tax liability) είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

B) Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (Deferred tax asset) είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- (A) εκπεστές προσωρινές διαφορές
 - (B) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και
 - (Γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους
-
- **Προσωρινές διαφορές (Temporary differences)** είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον Ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές θα αναφερθούν αναλυτικότερα στις επόμενες παραγράφους.

 - Η **φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (Tax base)** είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

5.1 Έννοια Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Όπως έχει αναφερθεί ανωτέρω, μία οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα ΔΛΠ για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Μέσα από αυτές θα προκύψει ένα αποτέλεσμα, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης. Δηλαδή, το αποτέλεσμα που προκύπτει εφόσον εφαρμόσει κανείς τους λογιστικούς κανόνες που τα Πρότυπα ορίζουν.

Στη συνέχεια, συντάσσεται μία κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, μία δηλαδή κατάσταση που θα μετατρέψει το λογιστικό αποτέλεσμα σε φορολογικό. Το φορολογικό λοιπόν αποτέλεσμα είναι εκείνο που θα προκύψει εφόσον εφαρμόσει κανείς τους φορολογικούς κανόνες. Μέσα από αυτή τη διαδικασία, εύλογα, δημιουργούνται διαφορές μεταξύ τους λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος. Οι διαφορές που προκύπτουν μπορεί να έχουν είτε προσωρινό χαρακτήρα (προσωρινές διαφορές) είτε μόνιμο χαρακτήρα (μόνιμες διαφορές).

Από τις προσωρινές διαφορές προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Ο αναβαλλόμενος δηλαδή φόρος, είτε αυτός είναι υποχρέωση είτε απαίτηση, παρεμβάλλεται μεταξύ του φόρου εισοδήματος που αποτελεί έξοδο-δαπάνη για τη χρήση και του φόρου εισοδήματος που αποτελεί τρέχουσα υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές. Η σχέση αυτή μπορεί να εκφραστεί ως εξής:

$$\text{Φόρος – Έξοδο} = \text{Τρέχων Φόρος} + \text{Αναβαλλόμενος Φόρος}$$

Σχήμα 2: Σχέση αναβαλλόμενου φόρου με τον τρέχων και το έξοδο φόρου

Άρα λοιπόν, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση, διαφέρει από το φόρο που προκύπτει βάσει των λογιστικών κερδών κατά τον προσδιορισμό των οποίων πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να καταχωρείται η διαφορά, είτε χρεωστική είτε πιστωτική, που ονομάζεται αναβαλλόμενη φορολογία. (Μαλαμάτη Χάϊδη, Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 (IAS 12) Αναβαλλόμενη Φορολογία, 2011)

5.2 Διαφορές Λογιστικού – Φορολογητέου Αποτελέσματος

Όπως έχει αναφερθεί αμέσως παραπάνω, καθώς οι φορολογικοί κανόνες διαφέρουν από τους λογιστικούς, συνεπώς και το φορολογητέο αποτέλεσμα από το λογιστικό, θα προκύπτουν διαφορές, οι οποίες μπορούν να διακριθούν σε μόνιμες και σε προσωρινές.

Μόνιμες διαφορές (οριστικές διαφορές) είναι η διαφορές μεταξύ της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης τους, όταν αυτή η διαφορά δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου. Οι μόνιμες διαφορές αγνοούνται. Για παράδειγμα, τα αφορολόγητα έσοδα (π.χ. μερίσματα) προστίθενται στα λογιστικά κέρδη ενώ τα αφορολόγητα δεν έχουν καμία επίδραση.

Προσωρινές διαφορές (χρονικές διαφορές) είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης που περιλαμβάνεται στον ισολογισμό. Καλούνται προσωρινές διαφορές επειδή στις επόμενες χρήσεις, οι διαφορές ταχτοποιούνται (είσπραξη απαιτήσεων, εξόφληση υποχρεώσεων, απόσβεση ή πώληση παγίων). Οι προαναφερθείσες διαφορές διακρίνονται σε φορολογητέες και εκπεστές.

- **Φορολογητέες προσωρινές διαφορές** είναι οι προσωπικές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογικά ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος των μελλοντικών χρήσεων, στις οποίες η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή θα διακανονιστεί.
- **Εκπεστές προσωρινές διαφορές** είναι οι διαφορές που θα καταλήξουν σε εκπεστέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος των μελλοντικών χρήσεων, στις οποίες η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή θα διακανονιστεί. (Chandra, U. and Ro, B.T. 1997)

5.3 Φορολογική Βάση

Για να διαπιστώσει κανείς την ύπαρξη αναβαλλόμενου φόρου, λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων συγκρίνεται με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση.

Φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι άμεσα εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: Ότι μία επιχείρηση, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή η τακτοποίηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή τακτοποίηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες περιοχές προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες περιοχές, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε επιχείρησης και ομίλου.

Για καλύτερη κατανόηση τη διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

A) Φορολογική Βάση για Στοιχεία Ενεργητικού

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου ενεργητικού είναι το ποσό που θα αφαιρεθεί (για φορολογικούς σκοπούς) από οποιαδήποτε μελλοντικά εισοδήματα όταν η εταιρεία ανακτήσει τη λογιστική αξία από τη χρήση/πώληση του. Εάν τα εισοδήματα που θα αποκτήσει η εταιρεία δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου ισούται με τη λογιστική αξία.

B) Φορολογική Βάση για Υποχρεώσεις

Η φορολογική βάση μίας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία μείον οποιοδήποτε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Σε περίπτωση εσόδων που εισπράττονται (deferred income) προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική τους αξία μείον οποιοδήποτε ποσό των εισοδημάτων που δεν φορολογείται σε μελλοντικές περιόδους.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

- 1) Έχουμε ένα Μακροπρόθεσμο Δάνειο με υπόλοιπο 2.500€, η Φορολογική του Βάση θα είναι τα 2.500€ γιατί η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει καμία φορολογική συνέπεια επομένως η φορολογική βάση του δανείου είναι ίση με τη λογιστική αξία.
- 2) Έχουμε Έξοδα Αναδιοργάνωσης αξίας 2.500€ τα οποία έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα και φορολογικά μπορούν να αποσβεστούν σε 5 έτη. Έχουν αποσβεστεί ήδη κατά 1.000€. Σε αυτή τη περίπτωση η Φορολογική Βάση θα είναι 1.500€ δηλαδή το ποσό που θα εκπεστεί φορολογικά στις επόμενες χρήσεις.

- 3) Έχουμε Δεδουλευμένα Έξοδα Αποζημίωσης Προσωπικού αξίας 1.500€ για τα οποία η Φορολογική Βάση είναι μηδέν γιατί η Λογιστική αξία είναι ίση με 1.500€ και αφαιρώντας το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε μελλοντικές χρήσεις δηλαδή 1.500€ προκύπτει μηδέν.

5.4 Αναγνώριση τρέχουσας φορολογίας

Ο φόρος για την τρέχουσα και προηγούμενες περιόδους αναγνωρίζεται ως υποχρέωση εφόσον δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που καταβλήθηκε για την τρέχουσα και προηγούμενες χρήσεις είναι μεγαλύτερο από το οφειλόμενο ποσό που αναλογεί σε αυτές τις περιόδους, τότε η διαφορά, αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο (απαίτηση).

Όφελος σχετιζόμενο με μία φορολογική ζημία που δύναται να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση φόρου προηγούμενης περιόδου, αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. (απαίτηση)

Σε περίπτωση που χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για ανάκτηση φόρου προηγούμενης περιόδου, η ωφέλεια αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο που προκύπτει η φορολογική ζημία, καθώς αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην εταιρία και μπορεί να υπάρξει αξιόπιστη μέτρηση. (Νεγκάκης Ι. Χρήστος, 2015)

5.5 Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας

5.5.1 Λογιστικός χειρισμός οριστικών διαφορών

Στη συγκεκριμένη ενότητα θα αναφερθούμε στη διαδικασία υπολογισμού του λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος. Οι διαφορές μεταξύ αυτών των δύο ποσών προκύπτουν από τη διαφορετική λογική υπολογισμού τους. Στο υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος η επιχείρηση προσπαθεί να εμφανίσει την ακριβοδίκαιη εικόνα της επιχείρησης περιλαμβάνοντας τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν την παρούσα χρήση ενώ για τον υπολογισμό του φορολογητέου αποτελέσματος λαμβάνονται υπόψη οι εισπράξεις και οι εκταμιεύσεις που έγιναν κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Ο φόρος εισοδήματος της χρήσης (φόρος – έξοδο χρήσεως που εμφανίζεται στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης) υπολογίζεται επί του λογιστικού κέρδους εφόσον ληφθούν υπόψη οι λεγόμενες λογιστικές διαφορές. Οι μόνιμες ή οριστικές διαφορές, στα έσοδα και έξοδα μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών κερδών, δημιουργούν διαφορές στον φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη αυτά. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αυτές οι διαφορές του φόρου αγνοούνται μόνιμα και δεν επηρεάζουν τις επόμενες χρήσεις καθώς η επιχείρηση δεν μπορεί να ανακτήσει αυτά τα ποσά (μέσω συμψηφισμού ή επιστροφής). Λόγου χάρη, ένα πρόστιμο το οποίο έχει επιβληθεί στην επιχείρηση, δεν αναγνωρίζεται ως φορολογικό έξοδο.

Κατανοούμε ότι η επιχείρηση θα φορολογηθεί κανονικά αλλά δεν θα μπορέσει να ανακτήσει αυτό το έξοδο στο μέλλον, αφού δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Για αυτό το λόγο τις χαρακτηρίζουμε ως μόνιμες ή οριστικές διαφορές.

5.5.2 Λογιστικός χειρισμός προσωρινών διαφορών

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές, λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός από τις περιπτώσεις που η υποχρέωση αυτή προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν συνιστά συνένωση επιχειρήσεων και κατά τον χρόνο της συναλλαγής δεν επιδρά στο λογιστικό ή το φορολογητέο αποτέλεσμα.

Όμως από φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις αλλά και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εφόσον πληρούνται και οι παρακάτω όροι: η μητρική εταιρία ή ο επενδυτής είναι σε θέση να ελέγχουν τον χρόνο κατά τον οποίο θα πραγματοποιηθεί η αναστροφή της προσωρινής διαφοράς και ταυτόχρονα είναι πιθανό ότι η διαφορά αυτή δεν θα αναστραφεί στο μέλλον.

Οι φορολογητέες, λοιπόν, προσωρινές διαφορές είναι εκείνες που στο παρόν θα προκαλέσουν την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, ενώ στο μέλλον, καθώς η αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται, θα προκαλέσουν πληρωμή υψηλότερων φόρων.

Πιο συγκεκριμένα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση, τότε τα λογιστικά κέρδη υπερβαίνουν τα φορολογικά. Σε αυτήν την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα πληρώσει μικρότερο φόρο (τώρα) και θα αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που θα πληρώσει μελλοντικά. Αυτό συμβαίνει καθώς η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ανακτάται ή της υποχρέωσης διακανονίζεται.

Με την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η εταιρία θα έχει φορολογητέο κέρδος. Με αυτόν τον τρόπο είναι πιθανή η εκροή οικονομικών ωφελειών με τη μορφή φορολογικών πληρωμών. (Phillips, J.D., Pincus, M., Rego, S.O. and Wan H. 2003)

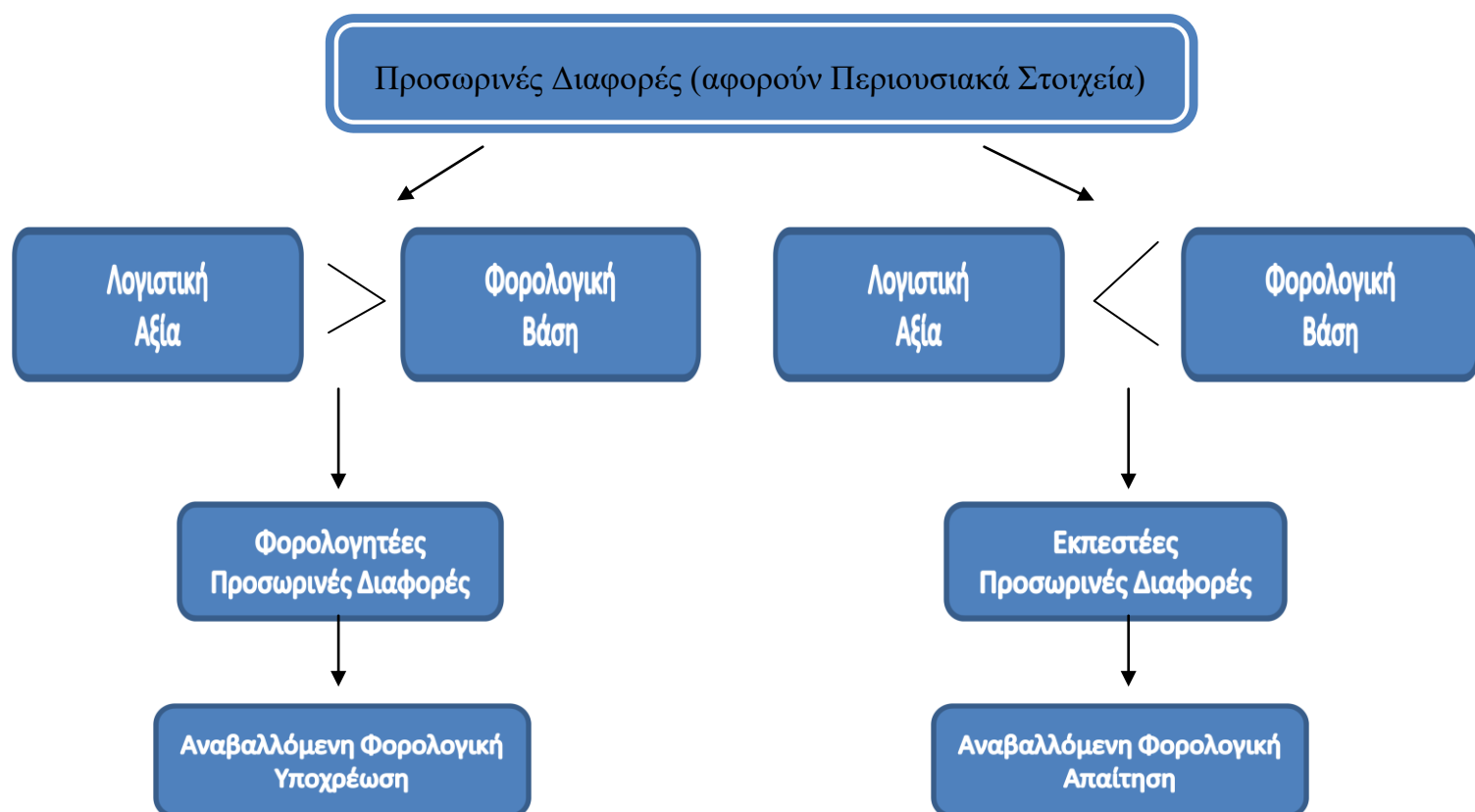
5.5.2.1 Λογιστικός χειρισμός εκπεστέων προσωρινών διαφορών

Για κάθε εκπεστέα προσωρινή διαφορά αναγνωρίζονται αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία εφόσον είναι πιθανό ότι στο μέλλον θα υπάρχουν κέρδη για να συμψηφιστεί η απαίτηση με μελλοντική φορολογική υποχρέωση. Αυτό

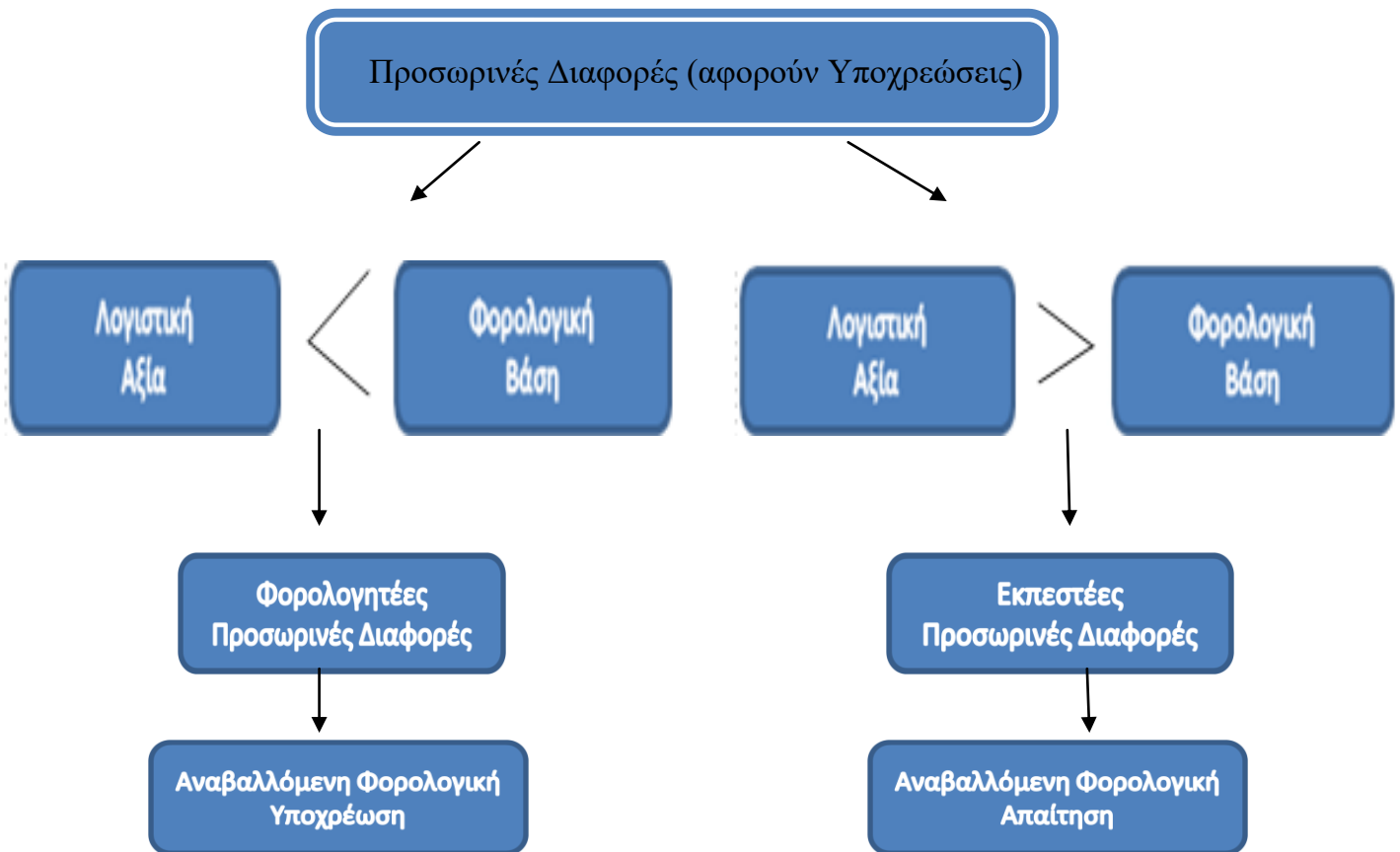
δεν θα συμβαίνει, εάν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου (ή υποχρέωσης) σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση ή συναλλαγή που δεν επηρεάζει το λογιστικό και το φορολογικό αποτέλεσμα, κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Όμως από εκπεστές προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις αλλά και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον και μόνο τότε, πληρούνται και οι δύο παρακάτω όροι: θα υπάρξει μελλοντική αναστροφή των προσωρινών διαφορών και θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθεί η διαφορά.

Συμπεραίνουμε ότι, εάν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, δημιουργείται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, ανακτήσιμο σε μελλοντικές περιόδους.



Σχήμα 3: Προσωρινές Διαφορές περιουσιακών στοιχείων



Σχήμα 4: Προσωρινές Διαφορές Υποχρεώσεων

Φορολογικές Ζημιές και Πιστωτικοί Φόροι που δεν έχουν Χρησιμοποιηθεί

Για τη μεταφορά φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο (απαίτηση), στο βαθμό που αναμένεται μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου δύναται να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και οι πιστωτικοί φόροι.

Εκείνο όμως που μπορεί να προκαλέσει ερωτηματικά είναι ότι η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος.

Όταν λοιπόν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ιστορικό ζημιών, για την αναγνώριση αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου, που είναι αποτέλεσμα αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή πιστωτικών φόρων, θα πρέπει να έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή άλλη αξιόπιστη απόδειξη της ύπαρξης επαρκούς φορολογητέου κέρδους έναντι του οποίου οι ζημιές θα συμψηφιστούν.

Επανεκτίμηση των μη Αναγνωρισμένων Αναβαλλόμενων Φορολογικών Περιουσιακών Στοιχείων

Κατά την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς η κάθε οικονομική οντότητα προβαίνει σε επανεκτίμηση και, εφόσον απαιτείται, αναγνώριση των μη καταχωρισμένων αναβαλλόμενων περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα θα προχωρήσει σε μία τέτοια αναγνώριση εφόσον πλέον μπορεί να αποδειχθεί ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος για τη χρησιμοποίηση του αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου. (Νεγκάκης Ι. Χρήστος, 2015)

5.6 Λογιστικοποίηση Αναβαλλόμενου Φόρου

1^η Περίπτωση:

Όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι το λογιστικό (πραγματικό) κέρδος της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος, υπάρχει υποχρέωση για αναβαλλόμενο φόρο, με την οποία:

- Πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 “Αναβαλλόμενες Υποχρεώσεις από φόρους”
- Χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 “Έξοδο από φόρο”

2^η Περίπτωση:

Όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι το λογιστικό (πραγματικό) κέρδος της επιχείρησης είναι μικρότερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος, υπάρχει απαίτηση για αναβαλλόμενο φόρο, με την οποία:

- Χρεώνεται ο λογαριασμός 18.50 “Αναβαλλόμενες Απαιτήσεις από φόρους”
- Πιστώνεται ο λογαριασμός 86.70 “Έσοδο από φόρο”

Στην περίπτωση όμως που ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει από προσωρινές διαφορές που έχουν καταχωρηθεί στα Ίδια Κεφάλαια, καταχωρείται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια.

5.6.1 Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και απαίτησης (από φορολογητέα προσωρινή διαφορά)

Παράδειγμα 1

Μία εταιρία Α.Ε. αρχίζει τη λειτουργία της την 01/01/2003, με μοναδικό πάγιο περιουσιακό στοιχείο ένα συγκρότημα Η/Υ λογιστικής αξίας κτήσεως 600.000€, του οποίου η ωφέλιμη διάρκεια ζωής καθορίζεται σε 8 χρόνια και η ετήσια λογιστική απόσβεση του με συντελεστή 12.5% σε 75.000€, ενώ από τη φορολογική νομοθεσία προβλέπεται ετήσια απόσβεση προς 20% (δηλαδή 120.000€ ετησίως και ολοκλήρωση της αποσβέσεως του σε 5 χρόνια). Υποθέτουμε επίσης ότι ο φορολογικός συντελεστής ήταν 30% ολόκληρη την οκταετία και ότι σε ολόκληρη την οκταετή περίοδο, τα προ της εκπτώσεως των αποσβέσεων και του φόρου εισοδήματος ετήσια κέρδη, ήταν σταθερά και ανέρχονται σε 475.000€ ετησίως. Να γίνουν οι κατάλληλοι υπολογισμοί και οι εγγραφές για τον φόρο εισοδήματος. Με βάση τα δεδομένα αυτά ο σχετικός πίνακας έχει ως εξής: (Φίλος Ιωάννης, Απόστολος Αποστόλου, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής, σελ. 124)

Χρήση	Ετήσια λογιστική απόσβεση 600.000 * 12,5%	Ετήσια φορολογική απόσβεση: 600.000 * 20%	Ετήσια λογιστικά κέρδη μετά την αφαίρεση λογιστικών αποσβέσεων 75.000	Έξοδο φόρου	Ετήσια φορολογητέα κέρδη μετά την αφαίρεση αποσβέσεων Φ.Ν. 120.000	Τρέχων Φόρος	Φορολογητέα Προσωρινή Διαφορά	Αναβαλλόμενη Φορολογία
	1	2	3	4	5	6	7	8
2003	75.000	120.000	400.000	120.000	355.000	106.500	45.000	13.500
2004	75.000	120.000	400.000	120.000	355.000	106.500	45.000	13.500
2005	75.000	120.000	400.000	120.000	355.000	106.500	45.000	13.500
2006	75.000	120.000	400.000	120.000	355.000	106.500	45.000	13.500
2007	75.000	120.000	400.000	120.000	355.000	106.500	45.000	13.500
2008	75.000	0	400.000	120.000	475.000	142.500	75.000	22.500
2009	75.000	0	400.000	120.000	475.000	142.500	75.000	22.500
2010	75.000	0	400.000	120.000	475.000	142.500	75.000	22.500
Σύνολα	600.000	600.000	3.200.000	960.000	3.200.000	960.000	225.000	67.500

Λύση:

Υπολογισμός αποσβέσεων την χρήση 2003-2010:

Αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. $600.000 * 12,5\% = 75.000$

Αποσβέσεις με βάση τη Φ.Ν. $600.000 * 20\% = 120.000$

Στις χρήσεις 2008-2010 οι αποσβέσεις με βάση τη Φορολογική Νομοθεσία δεν υπολογίζονται γιατί το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως (5 χρόνια ωφέλιμη ζωή).

Υπολογισμός αναβαλλόμενου φόρου:

Από τον πίνακα προκύπτει ότι για τις χρήσεις 2003-2007 ισχύει:

Λογιστικό αποτέλεσμα > Φορολογητέο αποτέλεσμα

Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

Προσωρινή Διαφορά	$400.000 - 355.000 = 45.000$
Τρέχων Φόρος	$355.000 * 30\% = 106.500$
Έξοδο Φόρου	$400.000 * 30\% = 120.000$
Αναβαλλόμενος Φόρος	$120.000 - 106.500 = 13.500$

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΔΛΠ 31/12/2003

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	<u>X</u>	<u>Π</u>
86.60.00.000 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	120.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος Εισοδήματος		120.000
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη (τρέχων φόρος)		
<hr/>		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο	13.500	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι Η/Υ		13.500
Διαφορά από φόρο (αναβαλλόμενος φόρος)		
<hr/>		

Όμοιες λογιστικές εγγραφές θα γίνουν και στο τέλος κάθε μίας των επόμενων χρήσεων μέχρι τη χρήση που κλείνει την 3/12/2007

Τις επόμενες χρήσεις 2008-2010 σύμφωνα με τη Φ.Ν. το μηχάνημα έχει αποσβεσθεί πλήρως. Όμως με βάση τα Δ.Λ.Π. η απόσβεση του μηχανήματος είναι 120.000 αφού αποσβένεται σε 8 έτη. Οπότε:

Υπολογισμός αναβαλλόμενου φόρου για τις χρήσεις 2008-2010:

Λογιστικό Κέρδος	400.000
Αποσβέσεις Φ.Ν.	0
Αποσβέσεις Δ.Λ.Π.	+75.000
<hr/>	
Φορολογητέο Κέρδος	475.000

Αφού,

Λογιστικό Αποτέλεσμα < Φορολογητέο Αποτέλεσμα

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Προσωρινή Διαφορά	$475.000 - 400.000 = 75.000$
Τρέχων Φόρος	$475.000 * 30\% = 142.500$
Έξοδο Φόρου	$400.000 * 30\% = 120.000$
Αναβαλλόμενος Φόρος	$142.500 - 120.000 = 22.500$

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΔΛΠ 31/12/2008

	X	Π
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	142.500	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος Εισοδήματος		142.500
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη (τρέχων φόρος)		

45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	Χ	Π
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι Η/Υ	22.500	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο		22.500
Διαφορά από φόρο (αναβαλλόμενος φόρος)		

5.6.2 Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (από φορολογητέα προσωρινή διαφορά)

Παράδειγμα 2

Τα καθαρά κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων μια εταιρείας ανήλθαν σε 340.000 ευρώ. Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων της, σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (π.δ. 299/2003) υπολογίζονται σε 120.000 ευρώ. Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων της σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. υπολογίζονται σε 140.000 ευρώ. Ο ισχύον φορολογικός συντελεστής είναι 25%. Να υπολογιστεί ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος και να γίνει η κατάλληλη εγγραφή στα βιβλία των Δ.Λ.Π.

Λύση:

Υπολογισμός αποσβέσεων

Αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.	$340.000 - 140.000 = 200.000$
Αποσβέσεις με βάση τη Φ.Ν.	$340.000 - 120.000 = 220.000$

Από τον υπολογισμό των αποσβέσεων προκύπτει ότι το Λογιστικό Κέρδος είναι μικρότερο από το Φορολογητέο Κέρδος

Αφού,

Λογιστικό αποτέλεσμα < Φορολογητέο αποτέλεσμα

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Υπολογισμός αναβαλλόμενου φόρου

Προσωρινή Διαφορά	$220.000 - 200.000 = 20.000$
Τρέχων Φόρος	$220.000 * 25\% = 55.000$
Έξοδο Φόρου	$200.000 * 25\% = 50.000$
Αναβαλλόμενος Φόρος	$55.000 - 50.000 = 5.000$

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΔΛΠ 31/12	<u>Χ</u>	<u>Π</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	55.000	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος Εισοδήματος		55.000
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη (τρέχων φόρος)		
<hr/>		
18 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
18.50.00.000 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους	5.000	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.70.00.000 Έσοδο από φόρο εισοδήματος		5.000
Διαφορά από φόρο (αναβαλλόμενος φόρος)		
<hr/>		

5.6.3 Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και (από προσωρινή διαφορά)

Παράδειγμα 3

Η εταιρεία «ΑΣΤΗΡ Α.Ε.» έχει αγοράσει στις αρχές του 2013 ένα μηχάνημα «Α» αξίας 300.000€. ο συντελεστής απόσβεσης για αυτό το μηχάνημα, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, είναι 12% ετησίως. Η εταιρεία υπολογίζει ότι το συγκεκριμένο μηχάνημα θα έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής 20 έτη, χωρίς υπολειμματική αξία. Το φορολογητέα κέρδη, που προέκυψαν από τα βιβλία που τηρούνται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, ανήλθαν για τη χρήση του 2013 στο ποσό των 379.000€. για να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη υπολογίστηκαν αποσβέσεις με βάση το συντελεστή 12%. Ο ισχύων φορολογικός συντελεστής για τις Ανώνυμες Εταιρίες είναι 26%. Να υπολογιστεί ο αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει. (Καραγιάννης Ι., Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Α. 2014, «Δ.Λ.Π. Παραδείγματα Εφαρμογές σελ. 128»).

Λύση:

Υπολογισμός Αποσβέσεων

Αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.	$300.000 / 20 = 15.000\text{€}$
Αποσβέσεις με βάση τη Φ.Ν.	$300.000 * 12 = 36.000\text{€}$

Υπολογισμός Αναβαλλόμενου Φόρου

Φορολογητέα Κέρδη	379.000
Αποσβέσεις με βάση τη Φ.Ν.	+ 36.000
<u>Αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.</u>	<u>- 15.000</u>
Λογιστικό Κέρδος	400.000

Προσωρινή Διαφορά = $400.000 - 379.000 = 21.000$

Αφού,

Λογιστικό αποτέλεσμα > Φορολογητέο αποτέλεσμα
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

Τρέχων Φόρος	$379.000 * 26\% = 98.540$
Έξοδο Φόρου	$400.000 * 26\% = 104.000$
Αναβαλλόμενος Φόρος	$104.000 - 98.540 = 5.460$

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΔΛΠ 31/12/2003</u>	<u>X</u>	<u>Π</u>
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
86.60.00.000 Έξοδο Φόρου Εισοδήματος	98.540	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος Εισοδήματος		98.540
Φόρος στα φορολογητέα κέρδη (τρέχων φόρος)		

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	X	Π
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο	5.460	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι Η/Υ		5.460
Διαφορά από φόρο (αναβαλλόμενος φόρος)		

5.7 Λογιστικός Χειρισμός σε Ειδικές Περιπτώσεις Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Οι προσωρινές διαφορές, πέραν από τις χρονικές προκύπτουν και από τις εξής περιπτώσεις: Κασσής Ι. Αναστάσιος, «Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων»)

Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους. Όταν η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την αποτίμηση αυτή και επομένως επηρεάζεται το φορολογικό κέρδος και αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Αντίθετα σε περίπτωση που η αποτίμηση αυτή δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος και δεν αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

Η διαφορά μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης αποτελεί μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μία αναβαλλόμενη υποχρέωση που θα διακανονιστεί:

- Με την πώληση του στοιχείου. Η λογιστική αξία του στοιχείου θα ανακτηθεί και θα προκύψει ένα λογιστικό αποτέλεσμα από την πώληση. Ο φόρος, ωστόσο που θα καταβληθεί θα είναι μεγαλύτερος διότι το φορολογητέο κέρδος θα έχει προσδιοριστεί με τη μικρότερη φορολογική βάση του στοιχείου (μικρότερη κατά την υπεραξία της αναπροσαρμογής).
- Με τη χρήση του στοιχείου. Σταδιακά η λογιστική αξία θα ανακτάται μέσω των αποσβέσεων και θα επιφέρει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο, αφού οι φορολογικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες (υπολογισμένες στο κόστος).

Παράδειγμα Επανεκτίμησης Στοιχείου Ενεργητικού – Λογιστικές Εγγραφές

Εκφώνηση:

Μια επιχείρηση την 31/12/2010 αναπροσαρμόζει οικόπεδο με αξία κτήσης 300.000€ στην εύλογη αξία του στις 450.000€. ο φορολογικός συντελεστής για τα κέρδη από πώληση στοιχείων του ενεργητικού είναι 29%. (Grant Thornton, Α' τόμος σελ. 277)

Αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ποσού (150.00 * 29) 43.500 σε χρέωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων Αποθεματικό Αναπροσαρμογής Παγίων. Οι λογιστικές εγγραφές που θα ακολουθήσουν έχουν ως εξής:

Εγγραφή 1	Χρέωση	Πίστωση
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		
10.00.00.000 Οικόπεδα	150.000	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟ/ΓΗΣ		
41.50.16.010 Αποθεματικό Αναπροσαρμογής Παγίων		150.000

Εγγραφή 2	Χρέωση	Πίστωση
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟ/ΓΗΣ		
41.50.16.010 Αποθεματικό Αναπροσαρμογής Παγίων	43.500	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
45.50.00.010 Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση		43.500

Ενοποιημένες Καταστάσεις

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αν ο φόρος εισοδήματος λογίζεται σε ενοποιημένο επίπεδο, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση λογιστικών αξιών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, με την κατάλληλη φορολογική βάση, η οποία προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση αλλιώς με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε εταιρίας.

Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Σε συνενώσεις επιχειρήσεων το κόστος που προκύπτει από την απόκτηση κατανέμεται με αναγνώριση των αποκτηθέντων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και αναληφθέντων υποχρεώσεων, σε εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Εφόσον, δεν υπάρχει επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων στη φορολογική βάση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν και μπορούν να διαχωριστούν, δημιουργούνται προσωρινές διαφορές που οδηγούν σε αναβαλλόμενο φόρο. Λόγου χάρη, αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία, ενώ η

φορολογική του βάση παραμένει ίδια, δημιουργείται μια προσωρινή διαφορά που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, επηρεάζοντας την υπεραξία.

Παράδειγμα

Η εταιρία «ΑΛΦΑ» κατέχει πάγιο περιουσιακό στοιχείο αξίας 120.000€. Στην ίδια αξία αντιστοιχεί και η φορολογική του βάση. Η «ΑΛΦΑ» εξαγοράζει από τη «ΒΗΤΑ» και κατά την ημερομηνία εξαγοράς η εύλογη αξία του παγίου ανέρχεται σε 210.000€. Η φορολογική βάση του στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος είναι 26%. Θα δημιουργηθεί αναβαλλόμενος φόρος στην ενοποίηση;

Λύση

Αφού η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία, ενώ η φορολογική βάση παραμένει σταθερή, θα δημιουργηθεί μια προσωρινή διαφορά. Συγκεκριμένα:

$$\text{Λογιστική αξία } 210.000 - \text{Φορολογική Βάση } 120.000 = 90.000$$

$$90.000 * 26\% = 23.400$$

Συνεπώς δημιουργείται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους 23.400€ που θα επηρεάσει την υπεραξία, αφού τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν έχουν μειωθεί λόγω της αύξησης των υποχρεώσεων. Συνεπώς, η επίδραση στην υπεραξία ως υπολειμματική θα είναι αυξητική.

Υπεραξία

Πολλές φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ του κόστους απόκτησης και της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που αποκτώνται (Δ.Π.Χ.Π. 3), ως εκπεστέο έξοδο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Στις περιπτώσεις αυτές δημιουργείται μια διαφορά μεταξύ τις λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της (συνήθως) μηδενικής φορολογικής βάσης. Παρόλο όμως που υπάρχει διαφορά δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος, καθώς αυτός προέρχεται από αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

Η υπεραξία από συνένωση εταιριών αποτελεί υπολειμματική αξία και συνεπώς το Δ.Λ.Π. 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας, θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας και την εκ νέου αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, που οδηγεί με τη σειρά της σε νέα μεταβολή της υπεραξίας. Το Δ.Λ.Π. 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης μόνο κατά την έκταση που αυτή σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. (Grant Thornton, 2010, σελ. 279 - 280)

Παράδειγμα

Το 2010 μια επιχείρηση εξαγοράζει μια δεύτερη και προκύπτει υπεραξία ποσού 10.000€. Οι φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία άρα για τη διαφορά 10.000€ μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία καθώς υπάρχει αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Αν στο τέλος του 2011, η επιχείρηση αναγνωρίσει ζημία από μείωση της υπεραξίας ύψους 8.000€ και πάλι δε θα αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογία. Αυτό συμβαίνει διότι η μεταγενέστερη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας προκύπτει από αρχική αναγνώριση.

Έστω ότι το 2010 μια επιχείρηση εξαγοράζει μια δεύτερη και έτσι προκύπτει υπεραξία ποσού 10.000€ που δεν αποσβένεται (Δ.Π.Χ.Π. 3). Όμως, η φορολογική νομοθεσία επιτρέπει αποσβέσεις υπεραξίας 20% το χρόνο (ΣτΕ, 2452/2008). Κατά συνέπεια, το 2011 θα προκύψει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση από φορολογητέα προσωρινή διαφορά ποσού 2.000€.

Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και Συμμέτοχες σε Κοινοπραξίες

Όπως έχει αναφερθεί, προσωρινές διαφορές προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης. Στην περίπτωση των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, η φορολογική βάση αντιστοιχεί συνήθως στο κόστος απόκτησης, ενώ η λογιστική αξία στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας.

Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες μπορεί να διαφοροποιείται από τη φορολογική τους βάση στην περίπτωση ύπαρξης κερδών των θυγατρικών, συγγενών και κοινοπραξιών που είναι αδιανέμητα, όταν η θυγατρική έχει έδρα σε διαφορετική χώρα από τη μητρική και μεταβάλλονται οι τιμές συναλλάγματος, αλλά και στη περίπτωση μείωσης της λογιστικής αξίας της επένδυσης στο ανακτήσιμο ποσό της.

Υπάρχει αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων για όλες τις περιπτώσεις που δημιουργούνται φορολογητέες προσωρινές διαφορές και προέρχονται από επένδυση σε θυγατρική, υποκατάστημα, συγγενή και συμμετοχή σε κοινοπραξία, εκτός εάν γίνει αναστροφή της προσωρινής διαφοράς από τη μητρική ή τον επενδυτή και αναμένεται μη αναστροφή της στο μέλλον.

Όπως και στις περιπτώσεις κάθε άλλης οικονομικής οντότητας έτσι και στην παρούσα, η αναγνώριση αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς εταιρίες και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, λαμβάνει χώρα εφόσον αναμένεται αναστροφή των προσωρινών διαφορών μελλοντικά και εφόσον θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η προσωρινή διαφορά.

5.8 Αναγνώριση Τρέχοντος και Αναβαλλόμενου Φόρου

Μία από τις βασικές αρχές του προτύπου, είναι ότι η αναγνώριση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου ακολουθεί τον τρόπο αναγνώρισης της ίδιας της συναλλαγής. Εάν λοιπόν, η συναλλαγή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, αντίστοιχα θα αναγνωριστούν και οι φορολογικές του επιπτώσεις. Άρα, η λογιστικοποίησή τους μπορεί να γίνει είτε στα αποτελέσματα είτε εκτός αυτών.

Καταχώρηση στα Αποτελέσματα

Ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος, αναγνωρίζεται ως έξοδο ή έσοδο και συμπεριλαμβάνεται στα κέρδη ή ζημιές της περιόδου, εκτός εάν αφορά συναλλαγή που επιδρά εκτός αποτελεσμάτων, είτε δηλαδή στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, είτε απευθείας στην Καθαρή Θέση.

Καταχώρηση εκτός Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος που θα αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων θα συνδέεται με στοιχεία που επίσης αναγνωρίζονται εκτός των κερδών ή ζημιών της περιόδου. Συγκεκριμένα, ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία που καταχωρίζονται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα θα καταχωρίζεται επίσης στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, ενώ εκείνος που σχετίζεται με στοιχεία που καταχωρίζονται απευθείας στην Καθαρή Θέση, θα αναγνωρίζεται στην Καθαρή Θέση. Για παράδειγμα, στοιχεία που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα είναι η μεταβολή της λογιστικής αξίας παγίου που δημιουργεί αποθεματικό αναπροσαρμογής, ενώ στοιχεία που αναγνωρίζονται στα Ίδια Κεφάλαια είναι οι προσαρμογές της Καθαρής Θέσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 (μεταβολή λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη).

5.9 Αποτίμηση

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται για την τρέχουσα και προηγούμενες περιόδους στο αναμενόμενο ποσό πληρωμής ή ανάκτησης από τις φορολογικές αρχές με θεσμοθετημένους, μέχρι την ημερομηνία λήξης της περιόδου, φορολογικούς συντελεστές. Ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να ισχύουν κατά το διακανονισμό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Σημαντικό είναι να αναφερθεί, πως σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, δεν επιτρέπεται προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων καθώς απαιτείται λεπτομερής προσδιορισμός του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς που πολλές φορές είναι πρακτικά αδύνατος ή περίπλοκος.

5.10 Συμψηφισμοί

Υπάρχει δυνατότητα συμψηφισμού τρεχόντων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μόνο στην περίπτωση που η εταιρία έχει νομικά δικαίωμα να το πράξει και είναι στις προθέσεις της η ρευστοποίηση του ποσού της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μπορεί να συμψηφιστεί τρέχων φόρος (απαιτήσεων και υποχρεώσεων) διαφορετικών εταιριών, μόνο εάν υπάρχει νομικά ισχυρό δικαίωμα για ταυτόχρονη εκκαθάριση.

Όσον αφορά τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να διενεργηθεί συμψηφισμός όταν οι αναβαλλόμενοι φόροι συμψηφίζονται και μόνο όταν υπάρχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα συμψηφισμού.

5.11 Γνωστοποιήσεις

Στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά κάποια πολύ σημαντικά πράγματα. Έτσι στην περίπτωση της αναβαλλόμενης φορολογίας έχουμε:



Σχήμα 5: Είδη γνωστοποιήσεων στο Δ.Α.Π. 12

Στις γνωστοποιήσεις για Φόρους περιλαμβάνονται οι παρακάτω:

1. Ο τρέχων φόρος (έσοδο ή έξοδο)
2. Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου (έσοδο ή έξοδο) που προκύπτει είτε από τις προσωρινές διαφορές είτε από τη μεταβολή του φορολογικού συντελεστή
3. Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από τη με αναγνωρισθείσα φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης χρήσης που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος ή του αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο)
4. Τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο από μείωση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης

Στις γνωστοποιήσεις για τη σχέση Φορολογικού και Λογιστικού Αποτελέσματος περιλαμβάνονται οι παρακάτω:

1. Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος των στοιχείων που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια
2. Οι πιθανές μεταβολές στον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή από την προηγούμενη χρήση
3. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση/απαίτηση που προκύπτει από προσωρινή διαφορά και αναγνωρίζεται στον Ισολογισμό
4. Ο αναβαλλόμενος φόρος ο οποίος στην περίπτωση που δεν είναι εμφανής στον Ισολογισμό, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Στις γνωστοποιήσεις για την Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση πρέπει πρωτίστως να συμπεριληφθεί το ποσό της απαίτησης και ο λόγος της αναγνώρισης της ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που:

1. Η επιχείρηση σημείωσε ζημίες στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη χρήση και η φορολογική δικαιοδοσία συμπίπτει με την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
2. Η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη και από κέρδη αναστροφής των προσωρινών διαφορών που υπάρχουν

5.12 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 και του Ε.Γ.Λ.Σ.

Εισαγωγικά Στοιχεία

Ο σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η ενημέρωση του αναγνώστη σχετικά με τα τεκταινόμενα στην ελληνική πρακτική, πριν την ψήφιση του σχετικού νόμου. Τα συγκεκριμένα πρότυπα είχαν εφαρμογή για πολλές δεκαετίες στην Ελλάδα, οπότε γίνεται μία προσπάθεια σύγκρισης με τη Διεθνή Πρακτική. Μέσα από αυτή τη σύγκριση αναδεικνύονται οι μεγάλες διαφορές που υπήρχαν ανάμεσα στις δύο κατηγορίες προτύπων σε διάφορα σημαντικά θέματα όπως είναι η φορολογία.

Οι διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π. και του Ε.Γ.Λ.Σ. όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος είναι οι εξής: (Ντζανάτος Δ. (2008), σελ. 171-178)

Η πρώτη διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή και τα Εγχώρια Λογιστικά Πρότυπα έχει να κάνει με τις λογιστικές διαφορές. Πιο συγκεκριμένα, βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. αυτές έπρεπε να εκκαθαρίζονται μέσα στη χρήση με δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. μπορούν να διακανονιστούν σε μία μελλοντική στιγμή. Η τελευταία περίπτωση μπορούσε να έχει και κάποιες εφαρμογές στα Ελληνικά Πρότυπα (π.χ. στις ζημίες εκπεστές), πάντα πριν την ψήφιση του Ν. 4308/2014.

Ακόμα, τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν λογιστικές ρυθμίσεις για τις περιπτώσεις που η φορολογία δεν λαμβάνει χώρα σε επίπεδο εταιρίας, αλλά σε επίπεδο ομίλου. Αυτό δεν ίσχυε με βάση τα Ελληνικά, καθώς κάθε νομικό πρόσωπο φορολογείται ειδικά και οι επιδράσεις αυτού του γεγονότος θα έπρεπε να προσεχτούν, αν στις ενοποιημένες καταστάσεις περιλαμβάνονταν θυγατρικές.

Όσον αφορά την περίπτωση συγχώνευσης, σύμφωνα με το Διεθνές λογιστικό Πρότυπο 12, η εταιρία που απορροφάται οφείλει να υπολογίζει όλους τους αναβαλλόμενους φόρους που αφορούν αυτή, και με βάση αυτούς, να προκύπτει η σχετική υπεραξία συγχώνευσης. Βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. στις συγχωνεύσεις η ενοποίηση λάμβανε χώρα με οδηγό τα λογιστικά δεδομένα, στα οποία δεν περιλαμβάνονταν οι αναβαλλόμενοι φόροι.

Τα ομολογιακά δάνεια συνθέτουν μία διαφορά ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 12 και το Ε.Γ.Λ.Σ. Με βάση το πρώτο, σε περίπτωση σύναψης ενός τέτοιου δανείου, ένα τμήμα του εμφανίζεται στην Καθαρή Θέση, επειδή αυτό το τμήμα αφορά έσοδο, πρέπει να χρεωθεί στην Καθαρή Θέση, ενώ θα πιστωθούν οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις. Με βάση τα εγχώρια πρότυπα, δεν περιλαμβανόταν στοιχείο στην Καθαρή Θέση και συνεπώς δεν εμφανιζόταν αντίστοιχος φόρος.

Επίσης, σε περίπτωση απόκτησης ενός στοιχείου που δεν εκπίπτει φορολογικά, με βάση τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να υπάρχει εγγραφή αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης με χρέωση των φόρων ή της Καθαρής Θέσης. Αυτή η εγγραφή δεν υπήρχε με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.

Έπειτα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, όταν γίνεται αναπροσαρμογή παγίων και πιστώνουμε την Καθαρή Θέση με την υπεραξία, θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη χρέωση της Καθαρής Θέσης με πίστωση των υποχρεώσεων με το ποσό του φόρου της υπεραξίας. Βάσει της ελληνικής πρακτικής, ο φόρος της υπεραξίας της αναπροσαρμογής να μην επιδρούσε στην Καθαρή Θέση, χωρίς όμως να υπάρξει επίδραση στα αποτελέσματα, αλλά μέσω του πίνακα διανομής αυτών.

Ακόμα μία διαφορά, έχει να κάνει με τις συναλλαγματικές διαφορές. Με βάση τα Δ.Λ.Π. όταν αυτές προκύπτουν λόγω ενοποίησης θυγατρικών εξωτερικού, μεταφέρονται στην Καθαρή θέση και λογίζεται φόρος εισοδήματος, επίσης στην Καθαρή Θέση. Αυτός ο φόρος δεν λογιζόταν με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά ο τρέχων κι ο αναβαλλόμενος φόρος. Με βάση τα Ε.Γ.Λ.Σ. δεν ετίθετο τέτοιο θέμα.

Παρακάτω, βάσει του Δ.Λ.Π. 12 οι φόροι εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ενώ βάσει το Ε.Γ.Λ.Σ. εμφανίζονταν στον πίνακα διανομής αποτελεσμάτων.

5.13 Διαφορές μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α και των Ε.Λ.Π.

Οι νέοι όροι όπως για παράδειγμα αναγνώριση, επιμέτρηση, εύλογη αξία που εισάγονται με τα Ε.Λ.Π., έχουν δημιουργήσει μία γενική αντίληψη ότι τα Ε.Λ.Π. μοιάζουν πολύ με τα Δ.Π.Χ.Α. Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζονται οι βασικότερες διαφορές μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α. και των Ε.Λ.Π., οι οποίες είναι οι εξής: (Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, 2015)

- ❖ Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. η οντότητα ανεξάρτητα από το μέγεθος της, καταρτίζει συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις, ενώ με βάση τα νέα Ε.Λ.Π. οι απαιτήσεις για σύνταξη οικονομικών καταστάσεων εξαρτάται από το μέγεθος της οντότητας. Όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος της οντότητας τόσο περισσότερες χρηματοοικονομικές καταστάσεις οφείλει να συντάξει.
- ❖ Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. η κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο, ενώ βάση του Ν. 4308/2014 προκύπτει ότι η κατάσταση αυτή συντάσσεται με την έμμεση μέθοδο.
- ❖ Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν υπόκειται σε απόσβεση εφόσον δεν εκτιμάται με αξιοπιστία η ωφέλιμη ζωή τους, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. όταν δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε υπόκειται σε δεκαετή απόσβεση.
- ❖ Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. η οντότητα έχει τη δυνατότητα να αλλάξει λογιστική πολιτική και να επιλέξει την επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών της στοιχείων στην εύλογη αξία, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν δίνεται η ανωτέρω δυνατότητα με αποτέλεσμα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μεταγενέστερα να μπορούν να επιμετρηθούν μόνο στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.
- ❖ Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου και η απεικόνιση του στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις είναι υποχρεωτική, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η διοίκηση της οντότητας επιλέγει στα πλαίσια της λογιστικής της πολιτικής εάν θα αναγνωρίσει ή όχι αναβαλλόμενη φορολογία.
- ❖ Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. ενοποιούνται όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν Δ.Π.Χ.Α. ανεξάρτητα του μεγέθους του ομίλου τους, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. ενοποιούνται υποχρεωτικά μόνο οι μεγάλοι όμιλοι, εκτός και εάν κάποιες από τις οντότητες ενός μεσαίου ή μικρού ομίλου είναι δημοσίου ενδιαφέροντος.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Έχοντας ως σημείο αναφοράς όλα όσα εκτέθηκαν, με βεβαιότητα μπορούμε να πούμε ότι τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι πολλαπλά. Η εφαρμογή τους θα συμβάλλει στη δημιουργία ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς. Η υιοθέτηση ενιαίων λογιστικών προτύπων θα έχει θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις και, κατ' επέκταση, σε ολόκληρη την αγορά, διότι θα συνεισφέρει στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς.

Παράλληλα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες επιχειρήσεις θα βελτιώσει τη γενικότερη εικόνα του Χρηματιστηρίου, αφού θα συμβάλλει και στην προσέλκυση ξένων κεφαλαίων. Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. θα επιφέρει αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών, ενώ θα δώσει στις επιχειρήσεις την ευκαιρία να προχωρήσουν στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών συστημάτων, των διαδικασιών, αλλά και της στρατηγικής τους.

Ωστόσο, το πρόβλημα το οποίο παρουσιάζεται, όσον αφορά τη μετάβαση των εταιριών στην προσαρμογή του νέου καθεστώτος, είναι ότι οι επιχειρήσεις και οι εμπλεκόμενοι φορείς, θα πρέπει να κατανοήσουν πως η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν είναι μια απλή διαδικασία μετατροπών των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Τα Δ.Λ.Π., πέρα από τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, απαιτούν την παροχή πληροφοριών μέσα από τις σημειώσεις. Για αυτό το λόγο, είναι απαραίτητη η ανάπτυξη ενός θεσμικού πλαισίου, ενός συνόλου αρχών και κανόνων που θα ρυθμίζουν με τρόπο ξεκάθαρο την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Επιπρόσθετα, για την επιτυχή προσαρμογή στα νέα δεδομένα, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να προβούν στην δημιουργία ενός πλάνου επικοινωνίας με τους επενδυτές, τους μετόχους και τις τράπεζες ώστε να ενημερωθούν για τις αλλαγές στην εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, τυχόν ιδιομορφίες στη φύση κάποιων λογαριασμών και τις επιπτώσεις της μετάβασης στα αποτελέσματα και την Καθαρή Θέση των εταιριών. Η επικοινωνία με τους παράγοντες του οικονομικού περιβάλλοντος είναι μία από τις σημαντικότερες διαδικασίες μετάβασης, ώστε η ίδια η αγορά να αφομοιώσει ομαλά τη νέα μορφή πληροφόρησης.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γενικότερα, εκτός από μία διαφορετική λογιστική πρακτική εισάγουν μια τελείως διαφορετική φιλοσοφία για το είδος των πληροφοριών που πρέπει να παρέχει μια εισηγμένη εταιρία σε μια αναγνωρισμένη χρηματιστηριακή αγορά. Στο πλαίσιο της νέας αυτής πραγματικότητας εντάσσεται και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόρος Εισοδήματος», ως εργαλείο ουσιαστικής πληροφόρησης.

Σκοπός λοιπόν, της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να καταδείξει στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, την πληροφόρηση που παρέχεται μέσα από την τρέχουσα και αναβαλλόμενη φορολογία, συγκρινόμενη τόσο με την παλιά ελληνική πρακτική, προκειμένου να διαπιστωθούν οι διαφορές που είχαν οι δύο αυτές κατηγορίες, όσο και με τη νέα ελληνική πρακτική, ώστε να γίνει κατανοητό στον κάθε επενδυτή κατά τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων του.

Μέσα από την εξέταση του Δ.Λ.Π. 12, που πραγματεύεται τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο, καταλήξαμε στο συμπέρασμα πως με την εφαρμογή του παρόντος προτύπου στις Ελληνικές επιχειρήσεις εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και δύνεται η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των Ελληνικών επιχειρήσεων και ομοειδών εταιριών του εξωτερικού.

Ο αναβαλλόμενος φόρος εμφανίζεται στον Ισολογισμό, ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στο Ενεργητικό και ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στο Παθητικό. Ο τρέχων φόρος είναι ο φόρος της χρήσης, ενώ ο αναβαλλόμενος φόρος αποτελεί ουσιαστικά την οικονομική επιβάρυνση ή ελάφρυνση, η οποία καταχωρείται ως έσοδο ή έξοδο και συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή ζημία της περιόδου, εκτός εάν η φορολογία πηγάζει από μία συναλλαγή ή ένα γεγονός το οποίο καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια ή από εξαγορά σε συνένωση επιχειρήσεων.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 παρέχει σημαντικές πληροφορίες και δίνει τη δυνατότητα στον κάθε αναγνώστη, να επαληθεύσει τα στοιχεία και το κυριότερο να αποκτήσει μια σαφή εικόνα της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογικής κατάστασης της εταιρίας. Συγκεκριμένα, παρέχονται πληροφορίες για τις μεταβολές των μεγεθών που ουσιαστικά διαμορφώνουν τόσο τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις όσο και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, που αποτελούν τον αναβαλλόμενο φόρο, όπου η οικονομική μονάδα καλείται είτε να αποδώσει είτε να συμψηφίσει. Ο κάθε επενδυτής δηλαδή θα πρέπει να είναι ενήμερος επαρκώς και σωστά τόσο για τον τρέχοντα όσο και για τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος που αποτελούν το παρόν πρότυπο, απεικονίζοντας στην ουσία τη συνολική πληροφόρηση και τη συνολική οικονομική επιβάρυνση που θα πρέπει να λαμβάνει σοβαρά υπόψη του κατά τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων του.

Συνοψίζοντας, σημαντικό είναι να αναφερθεί η σύγκριση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 με τα Ε.Λ.Π. Ο Ν. 4308/2014 επιχειρεί αφενός την απλοποίηση των κανόνων για τις επιχειρηματικές συναλλαγές και αφετέρου την ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας. Σε κάθε περίπτωση οι επιχειρήσεις καλούνται να εφαρμόσουν κάτι το πρωτοφανές και είναι λογικό να υπάρχουν επιφυλάξεις ως προς την αποτελεσματικότητα ή τη χρησιμότητα που θα επιφέρει στην καθημερινότητα. Οι λογιστικοί κανόνες έχουν εφαρμογή για τις λογιστικές περιόδους που ξεκίνησαν μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014. Ωστόσο, οι επιχειρήσεις θα κληθούν να εφαρμόσουν τους νέους λογιστικούς κανόνες και να χρησιμοποιήσουν τα νέα υποδείγματα λογιστικών καταστάσεων κατά την κατάρτιση των καταστάσεων του έτους 2015, τους πρώτους μήνες του 2016.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΗ

- Bart, M., Landsman, W. and Lang, M. 2008, "International Accounting Standards and Accounting Quality", *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 3, p.p. 467-498
- Sellani, R. 2005, "Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S.GAAP) and International Accounting Standards (IAS) : implication for the harmonization of accounting standards", *Accounting forum*, Vol. 29, p.p. 219-231
- Amir, E, Kirschenheiter, M. and Willard K. 1997, "The Valuation of Deferred Taxes", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 14, Issue 4, p.p.597-622
- Phillips, J.D., Pincus, M., Rego, S.O. and Wan H. 2003, "Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities", University of Connecticut, University of California, Indiana University, University of Nebraska at Lincoln, p.p.1-45
- Chandra, U. and Ro, B.T. 1997, "The association between deferred taxes and common stock risk", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 16, Issue 3, p.p.311-333

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Grant Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S), Τόμος Β', Γ' Έκδοση, Αθήνα, 2009
- Βοργιατζίδου Κωνσταντίνα-Κλειώ, «Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) από τις ελληνικές επιχειρήσεις», Καβάλα 2011
- Γεωργίου Άθως, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σακκούλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003
- Γκατζιάρη Ν. Γεωργίου, «ΔΛΠ και Ταμειακές Ροές, Οκτώβριος 2012
- Ελευθερίου Σωτηρία, "Διαφορές Ε.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ., Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2015", Αθήνα 2016
- Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα – Εφαρμογές Δ.Λ.Π – Δ.Π.Χ.Α., 4^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη 2014
- Καραγιώργος Θεοφάνης, Πετρίδης Ανδρέας, Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το γενικό λογιστικό σχέδιο (Γ.Λ.Σ.), Εκδόσεις Καραγιώργου, Θεσσαλονίκη 2010
- Καρασούλα Β. Τριανταφυλλιά, «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζομένους», Πειραιάς 2014
- Κασσής Ι. Αναστάσιος, «Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων», Πανεπιστήμιο Πειραιώς 2007

- Μαλαμάτη Χάϊδη, Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 (IAS 12) Αναβαλλόμενη Φορολογία & Εμπειρική Διερεύνηση σε εταιρίες εισηγμένες στο Χ.Α.Α., Θεσσαλονίκη 2011
- Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.S.) ειδικά θέματα, Θεσσαλονίκη 2015
- Ντζανάτος Δημήτρης, (2008) "Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά", Βιβλίο Πρώτο, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, σελ. 171-178
- Ντζανάτος Δημήτρης, Δημιουργία των σημειώσεων (Notes) των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητας, Βιβλίο Δεύτερο, Τόμος Α', Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008
- Ξένος Χ. και Ξένου Μ., Διαρκής Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Εκδόσεις ΣΟΛ, Αθήνα 2013
- Παπαϊωάννου Ι. Κωνσταντίνος, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ), τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα, Πειραιάς 2008
- Σακκέλης Εμμανουήλ, Σύνταξη των Οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., εκδόσεις Βρύκουσ, 2005
- Σαλτσίδου Ευφροσύνη, Διπλωματική Εργασία «ΔΛΠ 12 –Αναβαλλόμενη Φορολογία και Χειραγώγηση Κερδών- Εμπειρική Προσέγγιση στις Εισηγμένες Τράπεζες του Χ.Α.Α.», Θεσσαλονίκη 2011
- Σαραντιάδης Θεόδωρος, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι διαφορές τους με την τρέχουσα νομοθεσία του ελληνικού κράτους», Θεσσαλονίκη 2010
- Τζελέπης Δημήτρης, "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα", Πάτρα, 2016
- Τσακλάγκανος Α., (2006), Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε. Θεσσαλονίκη
- Τσάμη Δ. Αναστασία , «Η Εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Πλαίσια του Τραπεζικού Συστήματος», Πάντειο Πανεπιστήμιο
- Φίλος Ιωάννης, Απόστολος Αποστόλου, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής, Εκδόσεις Κλειδάριθμος, Θεσσαλονίκη
- Χατζής Αναστάσιος, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Θεωρία – Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη 2011
- Χατζής Αναστάσιος, Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, Θεωρία – Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη 2012

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- www.taxheaven.gr
- www.iasb.org
- Why did the FASB issue a new standard on revenue recognition?
www.fasb.org
- About the IASC: formation of the International Accounting Standards Committee
www.iasc.org
- International Financial Reporting Standards application around the world
www.ifrs.org
- International Accounting Standards Board (IASB): updates editorial corrections www.iasplus.com
- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
www.capitalinvest.gr
- International Accounting Standard 12 Income Taxes
http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf