

**Αναβαλλόμενοι Φόροι και επεξηγηματικές δυσχέρειες, για τον κλάδο «τροφίμων και ποτών» των εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιρειών: Η πρώτη εφαρμογή (2005) και συγκριτική παρουσίαση με μεταγενέστερη περίοδο (2008)**

**Ιωάννης Α. Φίλος**

**A. Εισαγωγή**

Το αντικείμενο της παρούσας μελέτης είναι η αξιολόγηση του περιεχομένου και των μεταβολών του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως αυτός εμφανίζεται στις ετήσιες κατά ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις (των ετών 2005 ήτοι της πρώτης εφαρμογής και 2009) των εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιριών του κλάδου τροφίμων και ποτών. Στο πλαίσιο αυτό αξιολογήθηκαν όχι μόνο τα στοιχεία που δημοσιεύονται στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αλλά και επιπροσθέτως αυτά που περιέχονται στις Σημειώσεις (προσαρτήματα) με σκοπό αφενός μεν να εκτιμηθεί ο βαθμός δυνατότητας επαλήθευσης (και εκτίμησης της ορθότητας) των στοιχείων που δημοσιεύονται στον Ισολογισμό και εν μέρει στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και αφετέρου να αξιολογηθεί κάθε πρόσθετη πληροφορία που μπορεί να οδηγήσει στην πληρέστερη κατανόηση (εκ μέρους των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων) των αναβαλλόμενων φόρων.

Οι βασικές έννοιες που αναφέρονται και εξετάζονται στα ΔΛΠ (ΔΛΠ 12 ‘Φόροι εισοδήματος’) είναι τρεις. Η πρώτη έννοια αφορά την επίπτωση του φόρου εισοδήματος στα Αποτελέσματα περιόδου μιας οικονομικής οντότητας και αναφέρεται ως Δαπάνη φόρου. Η δεύτερη έννοια αφορά την παρουσίαση στοιχείου/στοιχείων που αφορούν το φόρο εισοδήματος στον Ισολογισμό οικονομικής οντότητας, που να εμφανίζει/εμφανίζουν τις απαιτήσεις ή/και υποχρεώσεις μεταξύ της οικονομικής οντότητας και της φορολογούσας αρχής. Η τρίτη βασική έννοια αφορά το εννοιολογικό υπόβαθρο των διαφορών μεγεθών και αξιών όπως αυτές αφενός υπολογίζονται λογιστικά και αφετέρου λαμβάνονται υπόψη από τις φορολογικές αρχές για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

Ως προς την επίπτωση στα Αποτελέσματα περιόδου, το ΔΛΠ 12 ορίζει ως δαπάνη φόρου το συνολικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της περιόδου και αφορά δύο τμήματα, αυτά του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου. Πιο συγκεκριμένα (α) τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (ή επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος

(ή στη φορολογική ζημιά) μιας περιόδου και (β) αναβαλλόμενος φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που θα τακτοποιηθεί σε επόμενη χρήση, αλλά αφορά στο φορολογητέο κέρδος (ή στη φορολογική ζημιά) της τρέχουσας περιόδου.

Ως προς την παρουσίαση στοιχείου ή στοιχείων στον Ισολογισμό, το ΔΛΠ 12 ορίζει ως (α) αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές οι οποίες ανάγονται στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους και (β) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστέες προσωρινές διαφορές, σε μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και σε μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

Για να γίνει κατανοητή η τρίτη βασική έννοια, δηλαδή το εννοιολογικό υπόβαθρο των διαφορών μεγεθών (που χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού του φόρου εισοδήματος), ορίζονται καταρχήν από το ΔΛΠ 12 οι προσωρινές διαφορές ως οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Επιπλέον ορίζεται ότι 'φορολογική βάση' είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. Η λογιστική αξία μπορεί να είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από τη φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Παρομοίως, οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι φορολογητέες (οπότε καταλήγουν σε Υποχρέωση αναβαλλόμενου φόρου) ή εκπεστέες (οπότε καταλήγουν σε Απαίτηση αναβαλλόμενου φόρου). Σημειώνεται ότι οι 'μόνιμες' διαφορές – σε αντιδιαστολή με τις προσωρινές διαφορές – δεν δημιουργούν αναβαλλόμενα μεγέθη φορολογίας εισοδήματος, αφού βασίζονται σε μόνιμου χαρακτήρα εξαιρέσεις των φορολογικών διατάξεων και συνεπώς δεν εξετάζονται στο παρόν άρθρο.

Οι λογιστικές αρχές που αναφέρονται στα ΔΛΠ και ιδιαίτερα στο ΔΛΠ 12, δεν αρκούν για να αντιμετωπιστούν με πληρότητα και σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα θέματα του φόρου εισοδήματος. Και τούτο επειδή η φορολογική νομοθεσία κάθε χώρας δημιουργεί το συνήθως πολύπλοκο πλαίσιο υπολογισμών των φορολογικών μεγεθών που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος, αφενός μέσω των διατάξεων φορολογικής αναγνώρισης εσόδων και εξόδων και, αφετέρου μέσω του καθορισμού των συντελεστών υπολογισμού φόρου εισοδήματος.

Σχετικά με τους συντελεστές υπολογισμού φόρου εισοδήματος, το ΔΛΠ 12 (παρ 46) αναφέρει ότι οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους θα επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές) με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την

ημερομηνία του ισολογισμού. Η επόμενη παράγραφος του ΔΛΠ 12 (παρ 47) αναφέρει το ίδιο για τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις ήτοι και για τα σχετικά μεγέθη που εμφανίζονται στον ισολογισμό. Συνεπώς, και μόνη η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού φόρου εισοδήματος επηρεάζει άμεσα τις οικονομικές καταστάσεις οποιασδήποτε εταιρείας μεταφέρει αναβαλλόμενο φόρο κατά την ημερομηνία μεταβολής του εν λόγω συντελεστή, δηλαδή πρακτικά επηρεάζει το σύνολο των εταιρειών, πλην όσων βρίσκονται στο πρώτο έτος λειτουργίας τους.

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι θέματα πολυπλοκότητας και ασάφειας της φορολογικής νομοθεσίας μεταφέρονται και στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, συμπεριλαμβανομένων βεβαίως και των Σημειώσεων (‘προσαρτήματος’), αφού από τα ΔΛΠ (εν προκειμένω κυρίως από το ΔΛΠ 12) ορίζεται και το εύρος των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων μέσω των Σημειώσεων.

Περαιτέρω, η έλλειψη εμπειρίας εκ μέρους των συμμετεχόντων (διοικήσεων, λογιστών και ελεγκτών) στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων κατά την πρώτη εφαρμογή – σε συνδυασμό με την ανωτέρω αναφερόμενη πολυπλοκότητα και ασάφειας της φορολογικής νομοθεσίας - αυξάνει την πιθανότητα μείωσης της ποιότητας πληροφόρησης περί των αναβαλλόμενων φόρων κατά την πρώτη εφαρμογή, αν και υπάρχουν ελεγκτικές τεχνικές και προσεγγίσεις, που όπως φαίνεται κατωτέρω, μπορούν εύκολα να διασφαλίσουν την επιβεβαίωση της ορθότητας των σχετικών μεγεθών.

Σημειωτέον ότι αφενός το θέμα των λοιπών φορολογικών επιβαρύνσεων (πχ μη εκπιπτόμενου ΦΠΑ ή φόρου ακίνητης περιουσίας) και αφετέρου το θέμα του τρόπου καταβολής των υποχρεώσεων από φόρους εισοδήματος (άρα και η πληρωμή/συμψηφισμός προκαταβολών) δεν επηρεάζουν τα μεγέθη του ύψους του φόρου εισοδήματος και των αναβαλλόμενων φόρων και συνεπώς εκφεύγουν της παρούσας εργασίας (το θέμα της έκπτωσης επι εφάπαξ καταβολής του φόρου, θεωρείται ασήμαντο).

## **B. Ανάγκη συμφωνίας των λογαριασμών αναβαλλόμενων φόρων μεταξύ δύο ισολογισμών**

Όπως τα ίδια κεφάλαια ενός ισολογισμού πρέπει να βρίσκονται σε συμφωνία με το αντίστοιχο μέγεθος της προηγούμενης χρήσης (προσαρμοζόμενο βέβαια κατάλληλα – με αύξηση ή με μείωση - με τα αποτελέσματα και τυχόν άλλες συγκεκριμένες μεταβολές της τρέχουσας χρήσης) έτσι και το μέγεθος των αναβαλλόμενων φόρων που εμφανίζεται στον ισολογισμό μιας εταιρείας πρέπει να βρίσκεται σε συμφωνία με το αντίστοιχο μέγεθος της προηγούμενης χρήσης (επίσης προσαρμοζόμενο κατάλληλα με τη σχετική επίπτωση των αναβαλλόμενων φόρων – ως εσόδου ή εξόδου – στα αποτελέσματα της χρήσης και τυχόν άλλες συγκεκριμένες μεταβολές της τρέχουσας χρήσης). Ως κύρια

τέτοια μεταβολή – της τρέχουσας χρήσης - συνήθως προκύπτει η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού φόρου εισοδήματος.

Για να γίνει κατανοητή η ανάγκη συμφωνίας των λογαριασμών αναβαλλόμενων φόρων μεταξύ δύο ισολογισμών, έστω ότι οι «προσωρινές» διαφορές που υπήρχαν κατά την 31/12/2005 μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ κονδυλίων, οι οποίες δημιούργησαν αναβαλλόμενους φόρους (έστω με συντελεστή φόρου εισοδήματος ίσο με 25%) στις κατά ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις της 31/12/05, ήταν οι εξής:

	<b>Ισολογισμός 31/12/2005</b>	<b>ΕΛΠ</b>	<b>ΔΛΠ</b>	<b>Επίπτωση σε ίδια κεφάλαια</b>	<b>Αναβαλλόμενοι Φόροι (Α ή Υ)</b>
	Ενσώματα πάγια (αναπόσβεστο υπόλοιπο)	100.000	150.000	+50.000	12.500 Υ

Από τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι στα «ενσώματα πάγια», για τη μετατροπή σε ΔΛΠ, προσαρμόζεται το λογιστικό υπόλοιπο των €100.000 κατά ΕΛΠ σε €150.000 κατά ΔΛΠ (μάλλον μέσω αντιλογισμού σωρευμένων αποσβέσεων). Η συντελούμενη αύξηση στο ενεργητικό επιφέρει καταρχήν και μια ισόποση αύξηση στα ίδια κεφάλαια (4η στήλη), από τη οποία δημιουργείται επιπλέον και ένας αναβαλλόμενος φόρος – εν προκειμένω υποχρέωση.

Έστω ότι στη συνέχεια, κατά το 2006, οι αποσβέσεις των ενσώματων παγίων ανήλθαν σε €20.000 κατά ΕΛΠ και σε €5.000 κατά ΔΛΠ με συνέπεια τα αποτελέσματα της χρήσης να επιβαρύνονται ως εξής:

	<b>Κατάσταση Απ. Χρήσης 2006</b>	<b>ΕΛΠ</b>	<b>ΔΛΠ</b>	<b>Διαφορά (ΕΛΠ-ΔΛΠ)</b>	<b>Αναβαλ. Φόροι (Ες ή Εξ)</b>
1	Αποσβέσεις (ενσώματα πάγια)	-20.000	-5.000	15.000	3.750 Εξ

Άρα, τα κατά ΕΛΠ προ φόρων αποτελέσματα χρήσης 2006 είναι μικρότερα των κατά ΔΛΠ αντίστοιχων κατά €15.000, οπότε και ο κατά ΕΛΠ φόρος εισοδήματος πρέπει να είναι μικρότερος του κατά ΔΛΠ αντίστοιχου φόρου εισοδήματος. Μάλιστα, αυτή η διαφορά φόρου στα αποτελέσματα πρέπει λαμβάνοντας υπόψη τον ισχύοντα συντελεστή φόρου εισοδήματος να ισούται με  $15.000 \times 25\% = €3.750$ .

Οπότε, η αντίστοιχη εικόνα για τον ισολογισμό της 31/12/2006 πρέπει να διαμορφώνεται ως εξής:

	<b>Ισολογισμός 31/12/2006</b>	<b>ΕΛΠ</b>	<b>ΔΛΠ</b>	<b>Επίπτωση σε ίδια κεφάλαια</b>	<b>Αναβαλλόμενοι Φόροι (Α ή Υ)</b>
1	Ενσώματα πάγια (αναπόσβεστο υπόλοιπο)	80.000	145.000	+65.000	16.250 Υ

Συνεπώς, πρέπει να εμφανίζεται αναβαλλόμενος φόρος στις υποχρεώσεις ίσος με €16.250, ενώ στη συγκριτική στήλη του 2005 πρέπει να εμφανίζεται επίσης αναβαλλόμενος φόρος στις υποχρεώσεις ίσος με €12.500.

Με την εικόνα του ισολογισμού του 2006, όπου έχουν βεβαίως ενσωματωθεί οι επιδράσεις προσωρινών διαφορών και οι σχετικοί αναβαλλόμενοι φόροι, γίνεται κατανοητό ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι (ως στοιχείο ισολογισμού) της 2ης χρήσης είναι σε συμφωνία με τα αντίστοιχα υπόλοιπα της προηγούμενης (1ης) χρήσης προσαρμοζόμενα κατάλληλα με τις επιδράσεις των αναβαλλόμενων φόρων των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσης.

Η επιβεβαίωση ορθότητας κονδυλίων μπορεί περαιτέρω να γίνει αφού ο υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων (απαίτησης ή υποχρέωσης) πρέπει να συμφωνεί και ως γινόμενο των μεταβολών μεγεθών επί τον φορολογικό συντελεστή.

### **Γ. Σημαντικές παράμετροι προσδιορισμού των αναβαλλόμενων φόρων**

Η πραγματικότητα που καλείται κάθε εταιρεία να αντιμετωπίσει προκειμένου να προσδιορίσει τα μεγέθη των αναβαλλόμενων φόρων που θα αναγράψει στις οικονομικές καταστάσεις της είναι κατά κανόνα πολύ πιο σύνθετη από αυτή που παρουσιάστηκε στο ανωτέρω παράδειγμα. Περιλαμβάνονται αρκετές ακόμη παράμετροι, όπως (α) η ύπαρξη προσωρινών διαφορών σε περισσότερους λογαριασμούς, πέραν των παγίων, όπως σε λογαριασμούς πολυετούς απόσβεσης, προβλέψεις κλπ (β) η μεταβολή του συντελεστή φόρου εισοδήματος από χρήση σε χρήση (γ) οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που δεν δημιουργούν αναβαλλόμενο φόρο (δ) διορθώσεις σφαλμάτων που έγιναν κατά την προηγούμενη χρήση στον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων (ε) διαφοροποιήσεις εκτιμήσεων περί συμψηφισμού μεταφερόμενων ζημιών και (στ) μεταβολές σε συνθέσεις ομίλων επιχειρήσεων.

Πάντως, οι συνηθέστερες περιπτώσεις ετεροχρονισμών σε μεγέθη που επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης και περαιτέρω επιφέρουν αναβαλλόμενους φόρους είναι:

- η ύπαρξη διαφοράς μεταξύ αφενός της πραγματικής (άρα και λογιστικά κατά ΔΛΠ χρησιμοποιούμενης) ωφέλιμης ζωής παγίων περιουσιακών στοιχείων και αφετέρου της χρησιμοποιούμενης ωφέλιμης ζωής για τον προσδιορισμό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων. Από τη σύγκριση των δύο αυτών μεγεθών μπορεί να προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος απαίτηση ή υποχρέωση. Αναβαλλόμενος φόρος από τα πάγια μπορεί να προκύπτει και από άλλη αιτία, όπως πχ από διαφορετικές εκτιμήσεις υπολειμματικών αξιών.

- η ύπαρξη διαφοράς μεταξύ αφενός πραγματικά απαιτούμενων προβλέψεων (ΔΛΠ) και αφετέρου των χρησιμοποιούμενων για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων (ΕΛΠ),
- η ύπαρξη ατιμολόγητων κατά ΕΛΠ εσόδων,
- η ύπαρξη μεταφερόμενης φορολογικής ζημιάς και
- η ύπαρξη αφορολόγητων αποθεματικών (με πρόθεση διανομής τους).

Όπως έχει προαναφερθεί, στον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων υπεισέρχονται δύο παράμετροι, ο ένας των ετεροχρονισμών της προηγούμενης παραγράφου και ο άλλος ο συντελεστής του φόρου εισοδήματος, αφού ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων γίνεται με ένα μαθηματικό υπολογισμό, δηλαδή πολλαπλασιάζοντας κάποια φορολογητέα βάση (αυτή των προσωρινών διαφορών) με κάποιο συντελεστή φόρου εισοδήματος. Οπότε, προφανώς η επίπτωση της μεταβολής των φορολογικών συντελεστών στον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων είναι ουσιώδης. Μάλιστα, η ορθότητα του υπολογισμού των αναβαλλόμενων φόρων ως μέγεθος, αποδεικνύεται σε χρόνο μελλοντικό, μεταγενέστερο του υπολογισμού τους, με βάση το φορολογικό συντελεστή που τελικά θα εφαρμοστεί για την τακτοποίηση των παρουσών προσωρινών διαφορών.

Για να γίνει κατανοητή η επίπτωση της μεταβολής των φορολογικών συντελεστών στον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων, έστω – ως παράδειγμα - ότι ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων μιας εταιρείας της 31/12/2008 βασίζεται (α) σε προσωρινές διαφορές – μετάθεση εξόδων για φορολογική έκπτωση στο μέλλον - ύψους 100.000€ και (β) σε εκτιμώμενο μελλοντικό συντελεστή φόρου εισοδήματος 25%. Άρα, οι αναβαλλόμενοι φόροι ανέρχονται σε 25.000€ αναβαλλόμενους φόρους ‘απαιτήσεις’ κατά την 31/12/2008. Ας υποθέσουμε ότι κατά τη διάρκεια του 2009 δεν μεταβάλλεται καθόλου το στοιχείο (α) ήτοι παραμένουν οι προσωρινές διαφορές – μετάθεση εξόδων για φορολογική έκπτωση στο μέλλον – στο ύψος των 100.000€, αλλά αυξάνεται, με απόφαση των φορολογικών αρχών, ο φορολογικός συντελεστής έστω σε 28%. Σε αυτή την περίπτωση, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων της 31/12/2009 ανέρχεται πλέον σε  $100.000€ * 28\% = 28.000€$  αναβαλλόμενους φόρους ‘απαιτήσεις’. Ταυτόχρονα, τα αποτελέσματα της χρήσης 2009 βελτιώνονται κατά  $100.000€ * (28\% - 25\%) = 3.000€$  μόνο και μόνο ως αποτέλεσμα της μεταβολής του φορολογικού συντελεστή.

Ας υποθέσουμε περαιτέρω ότι κατά τη διάρκεια του 2010 δεν μεταβάλλεται καθόλου το στοιχείο (α) ήτοι παραμένουν οι προσωρινές διαφορές – μετάθεση εξόδων για φορολογική έκπτωση στο μέλλον – στο ύψος των 100.000€, αλλά μειώνεται με απόφαση των φορολογικών αρχών ο φορολογικός συντελεστής έστω σε 20%. Σε αυτή την περίπτωση, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων της 31/12/2010 ανέρχεται πλέον

σε  $100.000\text{€} * 20\% = 20.000\text{€}$  αναβαλλόμενους φόρους 'απαιτήσεις'. Ταυτόχρονα, τα αποτελέσματα της χρήσης 2010 επιβαρύνονται κατά  $100.000\text{€} * (28\% - 20\%) = 8.000\text{€}$  μόνο και μόνο ως αποτέλεσμα της μεταβολής του φορολογικού συντελεστή.

Εάν μια εταιρεία ωφελείται ως προς του αναβαλλόμενους φόρους της από μια αύξηση ή μείωση των φορολογικών συντελεστών, είναι θέμα που εξαρτάται από το εάν η εταιρεία εμφανίζει αναβαλλόμενους φόρους 'απαίτηση' ή αναβαλλόμενους φόρους 'υποχρέωση'. Μια αύξηση του φορολογικού συντελεστή είναι προς όφελος των επιχειρήσεων που εμφανίζουν αναβαλλόμενους φόρους 'απαίτηση' και επιζήμια για τις επιχειρήσεις με αναβαλλόμενους φόρους 'υποχρέωση'. Η πρώτη θα καταγράψει έκτακτο θετικό αποτέλεσμα κατά τη χρήση που πραγματοποιείται η μεταβολή του φορολογικού συντελεστή και η δεύτερη θα καταγράψει έκτακτο αρνητικό αποτέλεσμα. Αντίστροφα, μια μείωση του φορολογικού συντελεστή είναι επιζήμια για τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν αναβαλλόμενους φόρους 'απαίτηση' και προς όφελος των επιχειρήσεων με αναβαλλόμενους φόρους 'υποχρέωση'. Η πρώτη θα καταγράψει έκτακτο αρνητικό αποτέλεσμα κατά τη χρήση που πραγματοποιείται η μεταβολή του φορολογικού συντελεστή και η δεύτερη θα καταγράψει έκτακτο θετικό αποτέλεσμα.

Σημειωτέον ότι από την παρούσα έρευνα διαπιστώθηκε ότι κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ (της 31/12/2005) υπήρξε εταιρεία η οποία βελτίωσε σημαντικά τα αποτελέσματα της (τα 'μετά από φόρους αποτελέσματα' τα οποία θεωρούνται ως τελικά αποτελέσματα κατά τα ΔΛΠ, αφού κατά ΔΛΠ οι φόροι ως στοιχείο της κατάστασης Αποτελεσμάτων χρήσης αντιμετωπίζονται ως έξοδο) μέσω της μεταβολής του φορολογικού συντελεστή που ανακοινώθηκε κατά το 2004.

#### **Δ. Η σχέση των φορολογικών 'περαιώσεων' στον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων**

Στο σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) υπόδειγμα των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα στο υπόδειγμα του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων υπάρχει ιδιαίτερη γραμμή στην οποία εμφανίζονται οι διαφορές φορολογικού ελέγχου, όταν αυτές γνωστοποιούνται, με το Σημείωμα Ελέγχου, από τις φορολογικές αρχές στην επιχείρηση. Μια τέτοια γνωστοποίηση δίνει στον αναγνώστη των οικονομικών καταστάσεων (πέρα από την ενημέρωση για το σχετικό μέγεθος) και μια εικόνα της σχέσης της εταιρείας με τις φορολογικές αρχές, ακόμη παραπέρα μάλιστα του δίνει και τη δυνατότητα να κάνει μια πολύ χονδρική προσέγγιση των αναμενόμενων διαφορών φορολογικού ελέγχου για τις ανέλεγκτες χρήσεις. Το τελευταίο επιτυγχάνεται εάν ο αναγνώστης χρησιμοποιήσει δικά του υπολογιστικά εργαλεία, εύκολα στην εφαρμογή, όπως πχ δείκτες με βάση τον κύκλο εργασιών, την κερδοφορία, τον δηλωθέντα φόρο ή άλλα μεγέθη. Επειδή μάλιστα κάποιοι από τους χρήστες κατ'

επάγγελμα αναλύουν οικονομικές καταστάσεις, μπορούν ευκολότερα να διαμορφώσουν κατάλληλους δείκτες, χρησιμοποιώντας ακόμη και πιο συγκεκριμένα στοιχεία, όπως αυτά των επιμέρους κλάδων της οικονομίας.

Σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων γίνεται από την ίδια την επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη υπολογιστική διαδικασία που προκύπτει από την εφαρμογή γενικών και ειδικών φορολογικών διατάξεων, με τη χρήση ειδικού εντύπου, με ευθύνη της διοίκησης της εταιρείας και με υπογραφή από το λογιστή της επιχείρησης. Όμως οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων θεωρούνται οριστικές, μόνο μετά από διενέργεια ελέγχου τους από τις φορολογικές αρχές. Ο έλεγχος των φορολογικών αρχών προβλέπεται ότι γίνεται ή μπορεί να γίνεται εντός συγκεκριμένης χρονικής προθεσμίας, μετά την οποία παραγράφονται τυχόν πρόσθετες φορολογικές υποχρεώσεις των εταιρειών.

Στην πράξη, η έκταση στην οποία διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος εξαρτάται από διάφορους παράγοντες μεταξύ των οποίων (α) το μέγεθος και η εμπειρία του ανθρώπινου δυναμικού του φορολογικού ελεγκτικού μηχανισμού (β) το εύρος και οι δυνατότητες των υπολοίπων παραμέτρων του φορολογικού ελεγκτικού μηχανισμού, όπως πχ των ηλεκτρονικών διασταυρώσεων και (γ) οι προτεραιότητες ως προς τον έλεγχο, όπως αυτές καθορίζονται από την πολιτική ηγεσία του Υπουργείου Οικονομικών και από τη μεθοδολογία των ελεγκτικών αρχών (με βάση ανάλυση κινδύνων, με τυχαιότητα ή κατευθυνόμενη δειγματοληψία κλπ).

Πάντως με (κίνητρο ή πίεση) αφενός τον κίνδυνο παραγραφής και αφετέρου τις ταμειακές ανάγκες του δημοσίου, οι φορολογικές αρχές στην Ελλάδα, αρκετές φορές κατά τις τελευταίες δύο δεκαετίες ψήφισαν διατάξεις οι οποίες έδιναν τη δυνατότητα σε επιχειρήσεις να 'περαιώσουν' τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, με συνοπτικές διαδικασίες και με ευνοϊκές ρυθμίσεις, αποφεύγοντας τη διαδικασία του ελέγχου των βιβλίων τους από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Μάλιστα, η πολιτική ηγεσία, γνωρίζοντας ότι διαδικασίες 'περαίωσης' είναι αντίθετες με τη νομοθετική τάξη και τη φορολογική δικαιοσύνη, κάθε φορά που θεσπίζει διατάξεις 'περαίωσης' δηλώνει ότι αυτή θα είναι και η τελευταία φορά που θεσπίζονται τέτοιες διατάξεις, όπως για παράδειγμα ακόμη και με τις πρόσφατες ανακοινώσεις περί 'περαίωσης' (Σεπτέμβριος 2010).

Η διαδικασία της περαίωσης (και τα ποσά με τα οποία αυτή συνήθως επιβαρύνει τις επιχειρήσεις) επηρεάζει τόσο τις καταβολές φόρων όσο και τα λογιστικά μεγέθη και περαιτέρω τις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, έστω ότι μια επιχείρηση έχει υπολογίσει πρόβλεψη για διαφορές φορολογικού ελέγχου για 3 χρήσεις (2005 έως 2007) ποσό ίσο με 50.000€ και την έχει καταχωρήσει ως πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2008. Έστω περαιτέρω ότι σε επόμενη χρήση, έστω το 2010, με τη διαδικασία της περαίωσης η επιχείρηση καταβάλλοντας φόρο 30.000€ περαιώνει



φορολογικά την τριετία 2005 έως 2007. Από λογιστικής πλευράς, και δεδομένου ότι η επιχείρηση είχε επιβαρύνει προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις με ποσό 50.000€ για πρόβλεψη, κατά το 2010 προκύπτει έκτακτο έσοδο, από μη χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, ποσού ίσου με  $50.000 - 30.000 = 20.000\text{€}$ .

Εάν όμως η εταιρεία δεν είχε καταχωρήσει καθόλου πρόβλεψη για διαφορές φορολογικού ελέγχου για τις 3 χρήσεις (2005 έως 2007) στις οικονομικές καταστάσεις και στη συνέχεια καταβάλλοντας φόρο 30.000€ περαιώνει φορολογικά την τριετία 2005 έως 2007, τότε κατά το 2010 προκύπτει έκτακτο έξοδο (έξοδο προηγούμενων χρήσεων).

Από ορισμένους υπάρχει μια σύγχυση σχετικά με το 'αν είναι αναβαλλόμενοι φόροι – και μάλιστα αναβαλλόμενοι φόροι 'υποχρέωση' - οι προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου'. Η σύγχυση αυτή βασίζεται στο γεγονός ότι οι διαφορές φορολογικού ελέγχου οριστικοποιούνται ως μέγεθος σε χρόνο μεταγενέστερο αυτού που αφορούν (πχ στο ανωτέρω παράδειγμα οριστικοποιούνται κατά το 2010 ενώ αφορούν την τριετία 2005 έως 2007). Αυτό όμως ως γεγονός βεβαίως δεν αρκεί για να χαρακτηριστούν ως αναβαλλόμενοι φόροι οι 'προβλέψεις για φορολογικές περαιώσεις', άσχετα αν με την περαίωση μπορεί να ξεκαθαρίζουν κάποια μεγέθη που αποτελούν βάση υπολογισμού των αναβαλλόμενων φόρων. Περαιτέρω, σαφώς θα έπρεπε να εξαιρούνται από τη ανωτέρω σύγχυση κάποιες περιπτώσεις που βρίσκονται στα όρια της φοροδιαφυγής (πχ σκόπιμη εκ μέρους της εταιρείας μη δήλωση των ορθών λογιστικών διαφορών, ακολουθούμενη από μεταγενέστερο εντοπισμό εκ μέρους των ελεγκτικών αρχών των μη δηλωθέντων λογιστικών διαφορών, με αποτέλεσμα την επιβολή πρόσθετων φόρων).

## **Ε. Μεθοδολογία της έρευνας**

Ήδη από το 2005, οπότε είχε αρχίσει η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρείες, υπήρξαν ενδείξεις για την ακρίβεια και την ποιότητα των δημοσιευόμενων στοιχείων. Οι πρώτες αναφορές έγιναν από την αρμόδια εποπτική αρχή (Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς) και αφορούσαν τα μεγέθη του Α' τριμήνου του 2005, τα οποία ήταν τα πρώτα που δημοσίευσαν οι εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρείες με βάση τα ΔΛΠ. Όπως αναφέρεται στα Πρακτικά της πρώτης σχετικής εκδήλωσης (14/6/2005) από τη Διεύθυνση Εποπτείας της ΕΚ '... δεν καταρτίστηκε ο πίνακας προσαρμογών της καθαρής θέσης βάσει του αρ 5 της απόφασης, ... δεν αναρτήθηκαν στην ιστοσελίδα οι συμφωνίες της καθαρής θέσης και των αποτελεσμάτων, ... δεν παρατίθεται επαρκής ανάλυση των επιπτώσεων που επέφερε η εφαρμογή των ΔΠΧΠ... κλπ). Λαμβάνοντας υπόψη και τις υπόλοιπες παρατηρήσεις, όπως πχ σχετικά με πρόσθετες αδυναμίες στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, γίνεται άμεσα κατανοητό ότι οι εταιρείες υστερούσαν σε ετοιμότητα εφαρμογής των ΔΛΠ.

Διαπιστώθηκε ότι υπήρξαν διαφορετικές απόψεις. Εκ μέρους των ορκωτών ελεγκτών, σε συνέδριο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (17/1/2007) ο μεν πρόεδρος του ΣΟΕΑ (Χ. Αλαμάνος) ανέφερε ότι 'οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά' ο δε ορκωτός ελεγκτής και εκπρόσωπος της Ελλάδος στο αρμόδιο κοινοτικό όργανο για την εφαρμογή των ΔΛΠ, Π. Βρουστούρης ανέφερε ότι 'δεν υπάρχει ικανοποιητικό επίπεδο γνώσης των Δ.Π.Χ.Π. από όλους τους εμπλεκόμενους στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση'. Στο ίδιο συνέδριο, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς αναφέρθηκε σε σημαντικές αδυναμίες ως προς την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Οι σημαντικότερες έρευνες οι οποίες έγιναν μέχρι και το 2008 σχετικά με το θέμα της επάρκειας των γνωστοποιήσεων περί αναβαλλόμενων φόρων στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιρειών έγιναν (α) από την ελεγκτική εταιρεία Grant Thornton, στο πλαίσιο ευρύτερης έρευνας σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρείες και (β) από την Παπαναστασοπούλου Ο., στο πλαίσιο διπλωματικής μεταπτυχιακής εργασίας, για τη πρώτη εφαρμογή και για συγκεκριμένο κλάδο επιχειρήσεων.

Στη παρούσα έρευνα, καταρχήν λήφθηκαν υπόψη οι ανωτέρω έρευνες (Grant Thornton και Παπαναστασοπούλου Ο.) και έγινε περαιτέρω επεξεργασία των δεδομένων τους. Επιπλέον έγινε διαχρονική προέκταση και σύγκριση των αποτελεσμάτων τους έτσι, ώστε να εκτιμηθεί ο βαθμός μεταβολής της ποιότητας της παρεχόμενης πληροφόρησης. Για κάθε εξεταζόμενη εταιρία, στα βήματα που ακολουθήθηκαν για την αξιολόγηση της πρώτης εφαρμογής (2005), ως προς το θέμα των αναβαλλόμενων φόρων, περιλαμβάνονται:

(α) η καταγραφή των μεταβολών των λογιστικών μεγεθών που διαμόρφωσαν το μέγεθος της αναβαλλόμενης φορολογίας,

(β) η εκτίμηση του βαθμού συμφωνίας των αθροισμάτων αυτών των μεταβολών με αυτά που δημοσιεύονται,

(γ) η εξέταση της ετήσιας μεταβολής της αναβαλλόμενης φορολογίας, δηλαδή η συσχέτιση και προσπάθεια συμφωνίας των σχετικών μεγεθών της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης με τα μεγέθη που εμφανίζονται στον Ισολογισμό,

(δ) ο υπολογισμός της ποσοστιαίας σχέσης της αναβαλλόμενης φορολογίας (ως στοιχείου του ενεργητικού ή ως υποχρέωσης) με τα Ίδια Κεφάλαια κάθε εταιρίας, δίνοντας μια ενδεικτική εικόνα για το μέγεθος της επίδρασης που έχει η πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ για τις ελληνικές εταιρίες,

(ε) ο υπολογισμός της ποσοστιαίας σχέσης του πληρωτέου φόρου εισοδήματος, έτσι όπως παρουσιάζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης κάθε εταιρίας ως έξοδο χρήσης, με τα φορολογητέα κέρδη προ φόρων,

(στ) η ποιοτική αξιολόγηση των πληροφοριών που δημοσιεύονται στις οικονομικές καταστάσεις, με κλίμακα βαθμολόγησης που κυμαίνεται από το 1 ως το 4 (όπου οι βαθμοί αντιπροσωπεύουν αντίστοιχα την καθόλου ικανοποιητική, τη μέτρια, την ικανοποιητική και την πολύ ικανοποιητική, ποιότητα και αξιοπιστία των πληροφοριών που δημοσιεύονται) και

(ζ) παρεμπιμπτόντως, η εκτίμηση του είδους των λογαριασμών που παρουσίασαν τη μεγαλύτερη μεταβολή κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ.

Για τη διενέργεια σύγκρισης μεταξύ της πρώτης (2005) και μεταγενέστερης (2008) εφαρμογής, για τις ίδιες εταιρείες ακολουθήθηκαν τα ανωτέρω βήματα (γ) και (στ), ώστε να αξιολογηθεί η ενδεχομένη βελτίωση των παρεχόμενων πληροφοριών για τα μεγέθη αναβαλλόμενης φορολογίας (σε επίπεδο Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης και Ισολογισμού) των εξεταζόμενων εταιρειών.

## **Στ. Ευρήματα**

Για την πρώτη εφαρμογή (2005) τα στοιχεία που προκύπτουν τόσο για την ποιότητα των πληροφοριών όσο και για την αριθμητική αξιοπιστία των στοιχείων που δημοσιεύονται είναι ότι καταρχήν δεν υπήρχε μία κοινή και συγκεκριμένη μεθοδολογία και παρουσίαση των λογαριασμών εκείνων από τους οποίους προέκυπτε το μέγεθος της αναβαλλόμενης φορολογίας, με αποτέλεσμα να δυσχεραίνεται η επιβεβαίωση και σύγκριση μεγεθών, παρά το γεγονός ότι μπορεί διαφορετικές εταιρείες να αναφέρονταν στις μεταβολές των ίδιων λογαριασμών. Πάντως το αποτέλεσμα για το 2005 ήταν η εκτίμηση ότι το 41% του συνόλου των εταιριών παρουσίασαν από καθόλου ικανοποιητική πληροφόρηση ως μέτρια πληροφόρηση.

Για τη χρήση 2008 μελετήθηκαν οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες εκ πρώτης όψεως έδειχναν σαφώς βελτιωμένες ως προς το περιεχόμενο και την εμφάνιση σχετικά με τα μεγέθη των αναβαλλόμενων φόρων και τις σχετικές επεξηγήσεις ως (α) προς τη διαμόρφωση των αναβαλλόμενων φόρων (β) τις πηγές προέλευσής τους και (γ) τη σύνδεση των σχετικών μεγεθών. Ως 'σύνδεση μεγεθών' θεωρείται αφενός μεταξύ κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και ισολογισμού και αφετέρου μεταξύ διαδοχικών χρήσεων. Για να είναι εφικτή η μελέτη της σύνδεσης των μεγεθών μεταξύ διαδοχικών χρήσεων χρησιμοποιήθηκαν τα μεγέθη των ετών 2007 και 2008, όπως φαίνονται στον κατωτέρω πίνακα.

	Μέγεθος	2008	2007
1	Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις	87	70
2	Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις	-383	-346
3	Προβλέψεις φόρων	-8	-11
4	Αναβαλλόμενος φόρος Έξοδο	8	43
5	Αναβαλλόμενος φόρος Έσοδο	-37	-6
6	Τρέχων Φόρος εισοδήματος	149	139
7	Συνολικός Φόρος εισοδήματος	120	176
8	Αποτελεσματικός Φορολογικός Συντελεστής	34%	24%

Με το πρόσημο μείον παρουσιάζονται τα πιστωτικά υπόλοιπα

Καταρχήν, σχετικά με τα βασικό στόχο της έρευνας, η μελέτη των οικονομικών καταστάσεων του 2008 με βάση τον ίδιο τρόπο αξιολόγησης που είχε χρησιμοποιηθεί το 2005 έδειξε ότι το ποσοστό της ‘καθόλου ικανοποιητικής πληροφόρησης ως μέτριας πληροφόρησης’ περιορίστηκε σημαντικά και συγκεκριμένα από 41% το 2005 σε 18% (5 από τις 28 εταιρείες) το 2008, ενώ μόνο η μία εταιρεία είχε ‘καθόλου ικανοποιητική πληροφόρηση’ και οι υπόλοιπες τέσσερις εταιρείες είχαν ‘μέτρια πληροφόρηση’. Από τη σύγκριση μεταξύ της πρώτης εφαρμογής (2005) και μεταγενέστερης περιόδου (2008) προέκυψε ότι υπήρξε σημαντική βελτίωση (από 2.3 σε 3.0 στην κλίμακα 1 έως 4) της ποιότητας των παρεχόμενων στοιχείων και πληροφοριών που αφορούν τους αναβαλλόμενους φόρους, συμπεριλαμβάνοντας εκείνα τα στοιχεία που παρέχουν στον αναγνώστη τη δυνατότητα επαλήθευσης (και εκτίμησης της ορθότητας) των σχετικών μεγεθών περί αναβαλλόμενων φόρων που δημοσιεύονται στον Ισολογισμό. Η πλειοψηφία των εταιρειών του κλάδου, για το 2008 εντάχθηκε στην κατηγορία ‘ικανοποιητική πληροφόρηση’.

Γενικά, όπως σε κάθε νέα σημαντική λογιστική μεταβολή, έτσι και στην περίπτωση της εφαρμογής των ΔΛΠ, η εικόνα της πρώτης εφαρμογής βελτιώθηκε κατά τις επόμενες εφαρμογές, αφού η γνώση και η εμπειρία όλων των εμπλεκόμενων (διοικήσεων, λογιστών, ελεγκτών κλπ) αυξήθηκε επί του θέματος.

Σχετικά με το σχηματισμό προβλέψεων για φόρους, το ποσοστό των εταιρειών του κλάδου ‘Τρόφιμα & Ποτά’ που έχουν σχηματίσει προβλέψεις φόρων στις οικονομικές καταστάσεις του 2008 ανέρχονται σε 57% του συνόλου των εταιρειών του κλάδου (16 από τις 28 εταιρείες του κλάδου) έναντι 29% της προηγούμενης χρήσης. Δηλαδή, εντός του 2008 διπλασιάστηκε ο αριθμός των εταιρειών του κλάδου ‘Τρόφιμα & Ποτά’ που έχουν σχηματίσει προβλέψεις φόρων. Λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη ότι για το σύνολο των εισηγμένων εταιρειών (εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών) το ποσοστό των εταιρειών που έχουν σχηματίσει προβλέψεις φόρων στις οικονομικές καταστάσεις του 2008 ανέρχονται σε 48% του συνόλου (και αντίστοιχα σε 30% για το 2007) προκύπτει ότι οι εταιρείες του κλάδου ‘Τρόφιμα & Ποτά’ δείχνουν κατά το 2008 συγκριτικά με το σύνολο των εταιρειών, βελτιωμένη εικόνα ως προς το σχηματισμό πρόβλεψης φόρων στις οικονομικές καταστάσεις.

Παρά το γεγονός ότι σχεδόν διπλασιάστηκε ο αριθμός των εταιρειών του κλάδου 'Τρόφιμα & Ποτά' που έχουν σχηματίσει προβλέψεις φόρων το 2008 σε σχέση με το 2007, εντούτοις οι προβλέψεις για φόρους, ως απόλυτο μέγεθος μειώθηκε κατά 3 εκ. € (από 11 εκ. € το 2007 σε 8 εκ. € το 2008). Οι εξηγήσεις αυτής της μεταβολής είναι (α) η μεταβολή του φορολογικού συντελεστή το 2008 και (β) η ολοκλήρωση αρκετών φορολογικών ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των περαιώσεων – που ήταν περισσότερες αυτών του 2007- με αποτέλεσμα κατά το 2008 να είναι λιγότερες πλέον οι ανέλεγκτες χρήσεις κατά εταιρεία.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η επίπτωση των αναβαλλόμενων φόρων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, η οποία ήταν θετική για τις εταιρείες του κλάδου 'Τρόφιμα & Ποτά' για το 2008 κατά 29 εκ. € (δεδομένου ότι ο Αναβαλλόμενος φόρος Έσοδο ανήλθε σε 37 εκ. € και ο Αναβαλλόμενος φόρος Έξοδο σε 8 εκ. €) αντιστρέφοντας πλήρως την αντίστοιχη εικόνα του 2007, όταν η επίπτωση των αναβαλλόμενων φόρων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ήταν αρνητική για τις εταιρείες του κλάδου 'Τρόφιμα & Ποτά' κατά 37 εκ. € (με Αναβαλλόμενο φόρο Έσοδο 6 εκ. € και Αναβαλλόμενος φόρος Έξοδο 43 εκ. €).

Επιπλέον, με βάση τις πληροφορίες που παρέχονται στις Σημειώσεις των εξεταζόμενων εταιρειών, το ύψος του φόρου εισοδήματος σε σχέση με τα αποτελέσματα (κέρδη) των εταιρειών, γνωστός ως 'ενεργός-πραγματικός φορολογικός συντελεστής (effective tax rate) μπορεί να προσδιοριστεί με δύο τρόπους ήτοι (α) με βάση τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος ήτοι αυτόν που υπολογίζεται και γνωστοποιείται στη φορολογική αρχή και (β) με βάση το συνολικό φόρο εισοδήματος ήτοι αυτόν που γνωστοποιείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Σημειώνεται ότι ο τρέχων φόρος εισοδήματος εμφανίζεται κατά 7% αυξημένος το 2008 σε σχέση με το 2007 και ο συνολικός φόρος εισοδήματος εμφανίζεται κατά 32% μειωμένος το 2008 σε σχέση με το 2007. Η εξέλιξη αυτή είναι φυσιολογική, λαμβάνοντας υπόψη τις μεταβολές που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο.

Τέλος, συγκρίνοντας τον τρέχοντα με τον συνολικό φόρο εισοδήματος μεταξύ των 2007 και 2008 παρατηρούμε ότι ο τρέχων φόρος εισοδήματος των εταιρειών του κλάδου 'Τρόφιμα & Ποτά' για το 2008 ανήλθε σε 149 εκ. €, παρουσιάζοντας αύξηση 7% σε σχέση με το 2007, ενώ για το σύνολο των εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑ (εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών) ο τρέχων φόρος εισοδήματος εμφανίζει μείωση 20% σε σχέση με το 2007. Ο συνολικός φόρος εισοδήματος των εταιρειών του κλάδου 'Τρόφιμα & Ποτά' για το 2008 ανήλθε σε 120 εκ. €, παρουσιάζοντας μείωση 32% σε σχέση με το 2007, ενώ για το σύνολο των εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑ (εκτός τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών) ο τρέχων φόρος εισοδήματος εμφανίζει μείωση 40% σε σχέση με το 2007. Κατά την ανάγνωση του ανωτέρω πίνακα, ο συνολικός φόρος εισοδήματος ισούται με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος (αυτόν δηλαδή που δηλώνεται ως φόρος χρήσης στην αρμόδια φορολογική αρχή) προσαυξημένο με τον

αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και μειωμένο με τον αναβαλλόμενο φόρο έσοδο ήτοι γραμμή (7) = γραμμή (6) + γραμμή (4) – γραμμή (5), δηλαδή για το 2008 ισχύει  $120=149+8-37$  και για το 2007 ισχύει  $176=139+43-6$ .

Ενδιαφέρον θα έχει η περαιτέρω έρευνα της βελτίωσης της ποιότητας της πληροφόρησης και σε άλλους κλάδους εισηγμένων εταιρειών, καθώς επίσης και σε μεταγενέστερη χρονική περίοδο, συνεκτιμώντας σε αυτή τη δεύτερη περίπτωση και τυχόν επιπτώσεις της οικονομικής κρίσης.

## **Βιβλιογραφία**

### Διεθνής

- Apostolou A., Nanopoulos K.: ‘ IFRS Voluntary Compliance: The case of Greece’. Journal of Financial Decision Making, p.p.36, 2010, December, Vol 6, No 2
- Bellas A., Toudas A., Papadatos K.: The consequences of applying IAS to the financial statements of Greek companies (2007) European Accounting Association, Lisbon
- Ding Y., O. Hope, T. Jeanjean, H. Stolowy: Differences between Domestic accounting Standards and IAS: Measurement, Determinants and Implications (2006)
- Fontes A., Rodrigues L.L., and Craig R. (2005), Measuring Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards, Accounting Forum, 29, 415-436
- Grant Thornton: Deferred tax – A Chief Financial Officer’s Guide to avoiding the pitfalls, (2009) Grant Thornton
- Guenther D., Sansing R.: The Valuation relevance of reversing Deferred Tax Liabilities, (2004), The Accounting Review
- Larson R.K. and Street D.L. (2004), Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms’ Survey, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 13, 89-119
- Phillips J., Pincus M., Rego S.: Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense, (2003), The Accounting Review
- Roterba J., N. Rao, J. Seidman: The Significance and Composition of Deferred tax Assets and Liabilities (2007)

### Ελληνική

- Αποστόλου Α.: ‘Διερεύνηση των προβλημάτων πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελληνική Κεφαλαιαγορά’ Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, 2003

- Αποστόλου Α., Παπαδήμος Ν.: ‘Λογιστικά Προβλήματα κατά την φάση μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)’ Τιμητικός Τόμος προς τιμήν του ομότιμου καθηγητή κ Στ. Σαραντίδη, Τμήμα Οικονομικών Επιστημών Πανεπιστημίου Πειραιώς, 2005, Τόμος Α, σελ 91-110
- Grant Thornton: ‘Εισηγμένες Εταιρείες, Χρήση 2008: Συνοπτική παρουσίαση χρηματοοικονομικής κατάστασης’, Αθήνα 2009
- Παπαναστασοπούλου Ό.: ‘Η μελέτη του περιεχομένου και των μεταβολών του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως αυτός εμφανίζεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται στην ηλεκτρονική σελίδα του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών από τις εισηγμένες εταιρίες του κλάδου τροφίμων και ποτών, κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων’ Πάντειο Πανεπιστήμιο, διπλωματική εργασία (2007).
- Φίλος Ι. Αποστόλου Α. : ‘Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Θεωρητική Προσέγγιση & Εφαρμογές Προσαρμογής’ εκδόσεις Κλειδάριθμος, 2010