

φορολογικού αποτελέσματος έχουν προσωρινό χαρακτήρα, με την έννοια ότι μια θετική ή αρνητική διαφορά που δημιουργείται σε μια χρονική περίοδο γίνεται αρνητική ή θετική διαφορά, αντίστοιχα, σε επόμενες περιόδους. Λόγω του ιδιαίτερα τεχνικού χαρακτήρα του θέματος, θα το αναπτύξουμε με τη βοήθεια του παραδείγματος που ακολουθεί:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι η ξενοδοχειακή επιχείρηση ΔΗΜΟΚΡΙΤΟΣ ΑΕ, που εδρεύει στην Κομοτηνή, προβαίνει την 1.1.2013 στην αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών αξίας €4.000.

Οι φορολογικές αρχές δίνουν τη δυνατότητα στην επιχείρηση να αποσβέσει την επένδυση σε ένα έτος, ενώ σύμφωνα με τον ωφέλιμο χρόνο ζωής τους οι υπολογιστές θα πρέπει να αποσβεστούν σε τέσσερα έτη.

Έστω ότι ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%.

Έστω ακόμη ότι τα κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων της ανωτέρω ξενοδοχειακής επιχείρησης είναι €6.000 για κάθε ένα από τα τέσσερα έτη που μας ενδιαφέρουν, δηλαδή τα 2013, 2014, 2015 και 2016.

Για το χειρισμό του θέματος, βρίσκουμε πρώτα το φόρο που θα πρέπει να πληρώσει η επιχείρηση κατά τη διάρκεια των τεσσάρων ετών, συντάσσοντας το φορολογικό ισολογισμό της.

	2013	2014	2015	2016
- Κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων	6.000	6.000	6.000	6.000
- Μείον: αποσβέσεις για φορολογικούς λόγους	(4.000)	-	-	-
- Κέρδη προς φορολόγηση	2.000	6.000	6.000	6.000
- Φόρος που αναλογεί με 25%	(500)	(1.500)	(1.500)	(1.500)
- Κέρδη μετά το φόρο	1.500	4.500	4.500	4.500

Στη συνέχεια, με βάση τα δεδομένα του φόρου εισοδήματος που προέκυψαν, συντάσσουμε το λογιστικό ισολογισμό της εταιρείας.

(εκδοχή α')

	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
- Κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων	6000	6.000	6.000	6.000
- Μείον: αποσβέσεις για λογιστικούς λόγους	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)
- Μείον: φόρος που αναλογεί	<u>(500)</u>	<u>(1.500)</u>	<u>(1.500)</u>	<u>(1.500)</u>
- Κέρδη μετά το φόρο	<u>4.500</u>	<u>3.500</u>	<u>3.500</u>	<u>3.500</u>

Παρατηρούμε ότι ο ισολογισμός της επιχείρησης υφίσταται διαχρονικά μια παραμόρφωση εξαιτίας του φορολογικού κινήτρου που έχει λάβει από τις φορολογικές αρχές.

Συγκεκριμένα, τα κέρδη, ενώ προ φόρων και αποσβέσεων είναι τα ίδια για κάθε ένα έτος, δηλαδή € 6.000, μετά από την αφαίρεση των αποσβέσεων και των φόρων καταλήγουν να διαφέρουν. Συγκεκριμένα, το μεν 2013, που αναγνώρισε φορολογικά το σύνολο των αποσβέσεων, τα κέρδη αυτά είναι € 4.500, ενώ τα υπόλοιπα τρία έτη, στα οποία δεν υπάρχουν αποσβέσεις που να εκπίπτουν φορολογικά, τα αντίστοιχα κέρδη είναι € 3.500 λόγω της αυξημένης φορολογίας.

Αν υποθέσουμε ότι τα μεγέθη αφορούν μια εισηγμένη στο Χρηματιστήριο εταιρεία, οι μέτοχοι της εταιρείας αυτής θα δοκιμάσουν δυσάρεστη έκπληξη, βλέποντας τα πενιχρά κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρεία, και η μια πιθανή τους αντίδραση θα είναι να τρέξουν να πουλήσουν τις μετοχές που κατέχουν, με αποτέλεσμα η τιμή της μετοχής να πέσει και να υποστούν μεγάλη ζημία.

Ας φαντασθούμε περαιτέρω ότι η εισηγμένη εταιρεία είναι πολύ μεγάλη και αντίστοιχα πολύ μεγάλα τα μεγέθη της. Οι μέτοχοι από λάθος λογιστικούς χειρισμούς μπορεί να χάσουν μεγάλο μέρος της περιουσίας τους.

Τι πράγματι έχει συμβεί;

Για να αντιληφθούμε το τι πράγματι έχει συμβεί, θα συντάξουμε το λογιστικό ισολογισμό της εταιρείας, υποθέτοντας ότι δεν υπάρχει κανένα φορολογικό κίνητρο.

(εκδοχή β')

	2013	2014	2015	2016
- Κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων	6000	6.000	6.000	6.000
- Μείον: αποσβέσεις για λογιστικούς λόγους	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)
- Κέρδη προς φορολόγηση	5.000	5.000	5.000	5.000
- Φόρος που αναλογεί με 25%	(1.250)	(1.250)	(1.250)	(1.250)
- Κέρδη μετά το φόρο	3.750	3.750	3.750	3.750

Παρατηρούμε ότι τα μετά από φόρους κέρδη της εταιρείας τόσο με το φορολογικό κίνητρο όσο και χωρίς αυτό είναι συνολικά για τα τέσσερα έτη € 15.000, που προκύπτουν ως εξής:

- Σύνολο κερδών τεσσάρων ετών 4 × 6.000	24.000
- Μείον: σύνολο αποσβέσεων τεσσάρων ετών	(4.000)
- Κέρδη προς φορολόγηση	20.000
- Φόρος που αναλογεί με 25%	(5.000)
- Κέρδη μετά το φόρο	15.000

Η μόνη διαφορά μεταξύ των δύο προσεγγίσεων είναι η χρονική κατανομή του φορολογικού βάρους. Ο συνολικός φόρος είναι ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις (€ 5.000), αλλά τον πρώτο δύσκολο χρόνο η επιχείρηση πληρώνει λιγότερους φόρους κατά € 750 (1.250-500) και τα επόμενα τρία έτη περισσότερους φόρους κατά € 250 κάθε χρόνο (1.500-1.250), έχουμε δηλαδή ταμειακή και μόνο επίδραση (cash flow effect).

Όπως όμως επανειλημμένα έχουμε τονίσει, για τον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου δεν πρέπει να μας επηρεάζει η ταμειακή εκδοχή των πραγμάτων, το πώς δηλαδή τακτοποιούνται ταμειακά τα έσοδα και τα έξοδα μιας επιχείρησης, αλλά το πώς αυτά παράγονται.

Πρέπει δηλαδή να έχουμε πάντα υπόψη μας τη βασική αρχή της αντιπαράθεσης των εσόδων και εξόδων και τη μέθοδο των δεδουλευμένων, που αποτελεί απόρροια της αρχής αυτής.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο φόρος που αναλογεί στα λογιστικά κέρδη π.χ. του έτους 2013 είναι € 1.250. Αυτό είναι το πραγματικό, το δεδουλευμένο έξοδο του φόρου: το ότι πληρώσαμε μόνο € 500 για τη χρονιά αυτή είναι, όπως τονίσαμε, η ταμειακή άποψη των πραγμάτων.

Και η διαφορά των € 750 (1.250-500) στο φόρο τι είναι;

Είναι το επιπλέον ποσό φόρου που πρέπει να αναγνωρίσουμε το έτος 2013 και να καταχωρήσουμε ως δαπάνη, προκειμένου η ταμειακή πλευρά του φόρου να εξισωθεί με την πραγματική δαπάνη φόρου.

Έτσι, την 31.12.2013 θα γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές:

1/31.12.2013			
X	63.00	Φόρος εισοδήματος (τρέχων)	500
Π	54.07	Υποχρεώσεις για τρέχοντα φόρο εισοδήματος ^(α)	500
Αιτιολογία: Αναγνώριση δαπάνης για τρέχοντα φόρο εισοδήματος έτους 2013.			
2/31.12.2013			
X	63.00	Φόρος εισοδήματος (αναβαλλόμενος) ^(β)	750
Π	45.98	Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ^(γ)	750
Αιτιολογία: Αναγνώριση δαπάνης για αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος έτους 2013.			

^(α) Ο τρέχων φόρος εισοδήματος πρέπει να καταβληθεί άμεσα, μέσα στις προθεσμίες που προβλέπει κάθε φορά η φορολογική νομοθεσία.

^(β) Με την πρόσθετη εγγραφή του αναβαλλόμενου φόρου, η δαπάνη για φόρο εισοδήματος ανέρχεται πλέον στη σωστή λογιστική της βάση των € 1.250 (500+750).

^(γ) Ο λογαριασμός υποχρεώσεων 45.98 «Υποχρεώσεις από αναβαλλόμενους φόρους» θα κλείσει σταδιακά στα επόμενα τρία έτη 2014, 2015 και 2016, χρεούμενος κάθε φορά με το ποσό των € 250 και με αντίστοιχη πίστωση (μείωση) του λογαριασμού της δαπάνης φόρου, που από € 1.500 θα προσαρμοσθεί πάλι στο σωστό από λογιστική άποψη ποσό των € 1.250.

(Βλέπε στη συνέχεια τις εγγραφές 3 και 4)

Διευκρίνιση χρειάζεται, στην εγγραφή που κάναμε, ο πιστούμενος λογαριασμός. Γιατί άραγε έχει προκληθεί μια υποχρέωση της επιχείρησης από αναβαλλόμενους φόρους;

Μια τέτοια υποχρέωση πράγματι υφίσταται, αφού τις χρονιές 2014, 2015 και 2016, ενώ η επιχείρηση οφείλει σύμφωνα με τα λογιστικά της δεδομένα (εκδοχή β') να πληρώσει για κάθε χρονιά φόρο €1.250, θα αναγκασθεί να καταβάλλει σύμφωνα με τους φορολογικούς ισολογισμούς της €1.500, δηλ. €250 παραπάνω για κάθε χρόνο, τακτοποιώντας έτσι σταδιακά την υποχρέωση που δημιούργησε το 2013.

Με βάση όσα αναπτύξαμε, οι εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν την 31.12.2014 είναι οι ακόλουθες:

3/31.12.2014			
X	63.00	Φόρος εισοδήματος (τρέχων) ^(α)	1.500
Π	54.07	Υποχρεώσεις για τρέχοντα φόρο εισοδήματος ^(β)	1.500

Αιτιολογία: Αναγνώριση της δαπάνης για τρέχοντα φόρο εισοδήματος έτους 2014.

4/31.12.2014			
X	45.98	Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	250
Π	63.00	Φόρος εισοδήματος ^(α) (αναβαλλόμενος)	250

Αιτιολογία: Μερική τακτοποίηση εγγραφής μας υπ' αριθμ. 2/31.12.2013.

^(α) Η δαπάνη φόρου εισοδήματος για το 2014, αν λάβουμε υπόψη και τις δύο εγγραφές (3) και (4), θα προσαρμοσθεί στο σωστό από λογιστική άποψη ύψος των €1.250 (1.500-250), όπως δηλαδή ήταν και το έτος 2013.

^(β) Η υποχρέωση για την καταβολή φόρου στο Δημόσιο θα αυξηθεί σε €1.500 και έτσι θα φθάσει συνολικά και στα τέσσερα έτη το

σωστό από λογιστική άποψη ποσό των €5.000 (κέρδη 20.000 × 25%). Απλά, λόγω του φορολογικού κινήτρου θα καταβληθεί ποσό €500 το 2013 και από €1.500 τα επόμενα τρία έτη.

Παρόμοιες εγγραφές με τις 3 και 4 θα πρέπει να γίνουν και για τα έτη 2015 και 2016.

Έτσι, με τις εγγραφές από 1 έως 4, η επιχείρηση επιτυγχάνει ταυτόχρονα δύο σημαντικά πράγματα:

- α. να εμφανίζει κάθε φορά την πραγματική δαπάνη φόρου, εξομαλύνοντας (ironing out) έτσι την εκάστοτε διαφορά μεταξύ δεδουλευμένου και καταβαλλόμενου φόρου,
- β. να αποτυπώνει λογιστικά την υποχρέωση ή την απαίτηση που έχει στο τέλος κάθε έτους για την τακτοποίηση της εκάστοτε εναπομένουσας διαφοράς.

Οι διαφορές σαν αυτή που αναφέραμε στο παράδειγμά μας λέγονται **προσωρινές διαφορές (temporary differences)** μεταξύ δεδουλευμένων και καταβαλλόμενων φόρων εισοδήματος, επειδή τακτοποιούνται σε βάθος χρόνου.

Η εικόνα που θα εμφανίζουν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, μετά τη διενέργεια όλων των εγγραφών, έχει ως εξής:

	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
- Κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων	6000	6.000	6.000	6.000
- Μείον: αποσβέσεις για λογιστικούς λόγους	<u>(1.000)</u>	<u>(1.000)</u>	<u>(1.000)</u>	<u>(1.000)</u>
- Κέρδη προς φορολόγηση	5.000	5.000	5.000	5.000
- Φόρος εισοδήματος				
- τρέχων	(500)	(1.500)	(1.500)	(1.500)
- αναβαλλόμενος	<u>(750)</u>	<u>250</u>	<u>250</u>	<u>250</u>
- Κέρδη μετά από φόρους	<u><u>3.750</u></u>	<u><u>3.750</u></u>	<u><u>3.750</u></u>	<u><u>3.750</u></u>

Παρατηρούμε ότι ο αναβαλλόμενος φόρος οδηγεί πράγματι στην ακριβή αποτύπωση του αποτελέσματος μετά από φόρους, η δε επιχείρηση επιτυγ-

χάνει ταυτόχρονα να αξιοποιήσει το φορολογικό πλεονέκτημα που της προσφέρει η φορολογική νομοθεσία.

Επίσης, ο λογαριασμός «Υποχρεώσεις από αναβαλλόμενους φόρους», που είναι λογαριασμός ισολογισμού, θα εμφανίζει διαχρονικά την ακόλουθη εικόνα:

2013	2014	2015	2016
(750)	(500)	(250)	0

Ο λογαριασμός, όπως είδαμε, ανοίγει την 31.12.2013 με το ποσό των € 750, αλλά κάθε χρόνο μειώνεται κατά € 250, με αποτέλεσμα να μηδενισθεί στο τέλος του 2016.

Με βάση τα όσα εκθέσαμε ως τώρα, η συνολική δαπάνη (tax expense) για φόρο εισοδήματος μιας επιχείρησης για ένα συγκεκριμένο έτος αναλύεται στον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος.

Τρέχων είναι ο φόρος που οφείλεται με βάση τη φορολογική δήλωση που συνέταξε η επιχείρηση και πρέπει να καταβληθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει ο νόμος.

Αναβαλλόμενος είναι ο φόρος που εκφράζει τη διαφορά μεταξύ του δεδουλευμένου και του τρέχοντα φόρου εισοδήματος, εφόσον υπάρχει τέτοια διαφορά.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Για τον υπολογισμό της δαπάνης για φόρο εισοδήματος, ακολουθείται η μέθοδος των δεδουλευμένων που εκφράζει, όπως και για τα λοιπά έξοδα αλλά και έσοδα, τη λογιστική πλευρά των πραγμάτων. Αυτό σημαίνει ότι το ποσό της ετήσιας δαπάνης-εξόδου για φόρο εισοδήματος υπολογίζεται αν πολλαπλασιάσουμε τα κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, πλέον τις μόνιμες (λογιστικές) διαφορές, με τον ισχύοντα συντελεστή του φόρου εισοδήματος.

Το τι οφείλουμε να πληρώσουμε για φόρο εισοδήματος (τρέχων φόρος), σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά φορολογική νομοθεσία, εκφράζει την ταμειακή (φορολογική) πλευρά των πραγμάτων.

Για κάθε διαφορά που υπάρχει, αν βέβαια υπάρχει τέτοια διαφορά,

μεταξύ των δύο προσεγγίσεων, δημιουργείται ένας λογαριασμός «γέφυρα», που βοηθά ώστε τα ποσά που αποτυπώνουν τη δαπάνη για τρέχοντα φόρο εισοδήματος (φορολογική προσέγγιση) να αυξηθούν (χρέωση της δαπάνης) ή να μειωθούν (πίστωση της δαπάνης), ανάλογα με την περίπτωση, σε τρόπο ώστε να γίνουν ίσα με τα ποσά της λογιστικής δαπάνης-εξόδου.

Παράλληλα με τη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού της δαπάνης φόρου, πιστώνεται ο λογαριασμός 45.98 «Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις» (deferred tax liabilities) ή χρεώνεται ο λογαριασμός 18.13 «Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις» (deferred tax assets), αντίστοιχα, που καθέναν τους παρακολουθεί το πώς θα τακτοποιηθεί χρονικά το ποσό της διαφοράς, μετατρεπόμενο σε βάθος χρόνου σε στοιχείο μειωτικό ή αυξητικό, αντίστοιχα, της δαπάνης για φόρο εισοδήματος.

Τόσο ο συμπληρωματικός λογαριασμός για τη δαπάνη όσο και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί ισολογισμού λέγονται αδιακρίτως και λογαριασμοί αναβαλλόμενης φορολογίας (deferred taxation) και ο όλος λογιστικός χειρισμός τους καλύπτεται από το IAS 12 'Income taxes' (Φόροι εισοδήματος).

Μέθοδοι προσδιορισμού της αναβαλλόμενης φορολογίας

α. Γενικά

Στο παράδειγμα που αναπτύξαμε σχετικά με τους ηλεκτρονικούς υπολογιστές της ξενοδοχειακής επιχείρησης ΔΗΜΟΚΡΙΤΟΣ ΑΕ, υπολογίσαμε τον αναβαλλόμενο φόρο για κάθε ένα από τα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016 στηριζόμενοι κάθε φορά στη διαφορά μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος.

Λογιστικό κέρδος (accounting profit ή accounting losses) είναι το κέρδος ή η ζημία μιας περιόδου πριν από το φόρο εισοδήματος.

Φορολογητέο κέρδος (taxable profit)/φορολογητέα ζημία (tax loss) είναι το κέρδος ή η ζημία μιας περιόδου που προσδιορίζεται σύμφωνα με