

Καθαρή θέση των επιχειρήσεων Οι αλλαγές βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Γεώργιος Στ. Αληφαντής

Διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής,
Σύμβουλος στην Εταιρεία Δικηγόρων POTAMITISVEKRIS

Στο παρόν άρθρο παρατίθενται οι αλλαγές τις οποίες από 1.1.2015 έφεραν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (άρθρο 26, Ν. 4308/2014) στην έννοια και το περιεχόμενο των λογαριασμών της καθαρής θέσης των επιχειρήσεων, καθώς και την εμφάνιση αυτών στον ισολογισμό.

Διάγραμμα ύλης

1. Αλλαγές στο δημοσιευόμενο ισολογισμό

2. Ανάλυση της δημοσιευόμενης καθαρής θέσεως

3. Κεφάλαιο

3.1. Εμφάνιση εγκεκριμένου και καταβεβλημένου κεφαλαίου

3.2. Πληροφορίες στο προσάρτημα για το κεφάλαιο

3.3. Αποτίμηση κεφαλαίου, διαφορά υπέρ το άρτιο και των εισφορών των ιδιοκτητών για αύξηση κεφαλαίου

4. Αποθεματικά

5. Καταθέσεις ιδιοκτητών (μετόχων ή εταίρων) με ποσά προοριζόμενα για αύξηση του κεφαλαίου

6. Ίδιοι τίτλοι (π.χ. ίδιες μετοχές)

6.1. Εμφάνιση στον ισολογισμό

6.2. Πληροφορίες στο προσάρτημα για τους ίδιου τίτλους

6.3. Αποτίμηση ίδιων τίτλων

6.4. Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων

7. Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης

i. Εάν, το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου τον καταχωρήσει σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης

ii. Εάν, το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου δεν τον καταχωρήσει σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης, αλλά τον εμφανίσει στη καθαρή θέση αρνητικά, όπως επιτρέπουν τα Ε.Λ.Π. καταχωρώντας αυτόν στην χρέωση στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 49.02.02 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσης 20XX -Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου» ευρώ 2.000».

iii. Λογιστική παρακολούθηση μέχρι 31.12.2014

8. Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους

8.1. Αναγνώριση διαφοράς επιμέτρησης

8.2. Κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων & υποχρεώσεων στην εύλογη αξία,

8.3. Μέχρι να πραγματοποιηθούν τα άνω κέρδη δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν ή διανεμηθούν.

8.4. Πότε καθίστανται πραγματοποιημένα τα άνω κέρδη

8.5. Τα ποσά της καθαρής θέσης της προηγούμενης παραγράφου δύναται να κεφαλαιοποιούνται ή να διανέμονται όταν καθίστανται πραγματοποιημένα

8.6. Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας

9. Κρατικές επιχορηγήσεις

1. Αλλαγές στο δημοσιεύσιμο ισολογισμό,

όπου το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο καθώς και τα λοιπά ίδια κεφάλαια εμφανίζονται υπό τον τίτλο «Καθαρή Θέση» της οντότητας», ενώ μέχρι 31.12.2014 εμφανίζονταν με το τίτλο «Ίδια Κεφάλαια».

2. Ανάλυση της δημοσιεύσιμης καθαρής θέσεως

Η δημοσιεύσιμη με τον ισολογισμό καθαρή θέση των μεγάλων και μεσαίων επιχειρήσεων από 1.1.2015 αναλύεται περαιτέρω με μια πρόσθετη δημοσιεύσιμη χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία έχει το τίτλο «Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης περιόδου».

3. Κεφάλαιο

3.1.Εμφάνιση εγκεκριμένου και καταβλημένου κεφαλαίου

Ως στοιχείο του κεφαλαίου μιας οντότητας αναγνωρίζεται μόνο το, σε οποιαδήποτε μορφή, ήδη εισφερθέν μέρος του κεφαλαίου. Δηλαδή, δεν αναγνωρίζεται το εγκεκριμένο να καταβληθεί αλλά μη εισέτι καταβληθέν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μέρος του κεφαλαίου. Για λόγους πληροφόρησης πάντως, το εγκεκριμένο αλλά μη καταβλημένο κεφάλαιο μπορεί να παρουσιάζεται στο λογαριασμό του κεφαλαίου της καθαρής θέσης. ενδεικτικά, ως εξής:

Εγκεκριμένο κεφάλαιο ευρώ μείον μη καταβλημένο κεφάλαιο ευρώ.....
ίσον Καταβλημένο κεφάλαιο ευρώ (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ. 149).

Παρατηρούμε ότι ενώ μέχρι 31.12.2014 το μέρος του κεφαλαίου το οποίο δεν είχε καταστεί μέχρι το τέλος της χρήσεως απαιτητό για να καταβληθεί από τους μετόχους εμφανίζονταν στο ενεργητικό του ισολογισμού με το τίτλο «οφειλόμενο κεφάλαιο», από 1.1.2015 η εμφάνιση αυτή καταργήθηκε και αποτυπώνεται στον ισολογισμό με την ανωτέρω παρουσίαση.

Επίσης, δεν είναι υποχρεωτική αναγραφή στον ισολογισμό του αριθμού των μετόχων ή των εταιρικών μεριδίων στα οποία διαιρείται το κεφάλαιο (μετοχικό ή εταιρικό) καθώς και η ονομαστική αξία αυτών. Η πληροφορία αυτή παρέχεται στο προσάρτημα (Γ. Αληφαντή, Ελεγκτική, Έκδοση 2η, 2016, Διπλογραφία σελ. 446).

3.2.Πληροφορίες στο προσάρτημα για το κεφάλαιο

Στο προσάρτημα, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφονται σύμφωνα με το άρθρο 29, παρ. 12, του Ν. 4308/2014 τα εξής:

- α). Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.
- β). Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.
- γ). Ο αριθμός και η ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, η λογιστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στη περίοδο, εντός των ορίων του εγκεκριμένου κεφαλαίου.

- δ). Η ύπαρξη πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.
- ε). Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.
- στ). Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων, όπως αναφέρουμε και στη συνέχεια.

3.3. Αποτίμηση κεφαλαίου, διαφορά υπέρ το άρτιο και των εισφορών των ιδιοκτητών για αύξηση κεφαλαίου

Τα κονδύλια του κεφαλαίου, της διαφοράς υπέρ το άρτιο και των εισφορών των ιδιοκτητών για τα οποία υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης τους και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί (άρθρο 26, παρ.2, Ν. 4308/2014).

4. Αποθεματικά

Στο προσάρτημα παρατίθεται ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης (άρθρο 29, παρ. 12, περ. ε, Ν. 4308/2014).

5. Καταθέσεις ιδιοκτητών (μετόχων ή εταίρων) με ποσά προοριζόμενα για αύξηση του κεφαλαίου

Από 1.1.2015 οι καταθέσεις μετόχων ή εταίρων με ποσά προοριζόμενα για αύξηση του κεφαλαίου εμφανίζονται ως στοιχεία της καθαρής θέσεως υπό το λογαριασμό «καταθέσεις ιδιοκτητών» εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς, ενώ μέχρι 31.12.2014 δεν απαιτείτο η ανέκκλητη αυτή δέσμευση. Εάν η υποχρέωση αυτή δεν πραγματοποιηθεί, τότε τα ποσά αυτά μεταφέρονται στις υποχρεώσεις (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ. 149).

Από τις ανωτέρω οδηγίες της ΕΛΤΕ προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να πληρούνται ώστε να εμφανισθούν από 1.1.2015 οι καταθέσεις των μετόχων, εταίρων κ.α. στο λογαριασμό «καταθέσεις ιδιοκτητών» της καθαρής θέσης είναι οι εξής δύο:

- α). να υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησης για τα κατατεθειμένα αυτά ποσά από τους ιδιοκτήτες (μετόχους, εταίρους κ.α.), και
- β). υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός 12 (δώδεκα) μηνών από την ημερομηνία της κάθε εισφοράς.

Η ΕΛΤΕ στις ανωτέρω οδηγίες αναφέρει ότι εάν δεν πληρούνται οι άνω προϋποθέσεις τότε τα σχετικά ποσά δεν κατατάσσονται στην καθαρή θέση, αλλά στις υποχρεώσεις της οντότητας.

6. Ίδιοι τίτλοι (π.χ. ίδιες μετοχές)

6.1.Εμφάνιση στον ισολογισμό

Από 1.1.2015 οι ίδιοι τίτλοι (μετοχές ή εταιρικά μερίδια) εμφανίζονται στο παθητικό σε μείωση της καθαρής θέσης με τα ονομαστικά τους ποσά που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί ενώ μέχρι 31.12.2014 εμφανίζονταν στο ενεργητικό.

Ο Ν. 4308/2014 (άρθρο 26, παρ. 1) αναφέρει ότι στα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνονται, εκτός των άλλων, και οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση, που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

6.2.Πληροφορίες στο προσάρτημα για τους ίδιου τίτλους

Στο προσάρτημα, των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφονται σύμφωνα με το άρθρο 29, παρ. 12, περ. στ, Ν. 4308/2014 τα εξής:

«Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων».

6.3.Αποτίμηση ιδίων τίτλων

Οι ίδιοι τίτλοι αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται μεταγενέστερα στα ονομαστικά τους ποσά που έχουν ληφθεί ή καταβληθεί (άρθρο 26, παρ.2, Ν.4308/2014).

Επομένως οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης (μετοχές, μερίδια, κλπ.) που έχει αποκτήσει η οντότητα σύμφωνα με τη κείμενη νομοθεσία εμφανίζονται με το κόστος κτήσης τους (ονομαστικό ποσό που καταβλήθηκε) αφαιρετικά, ως αρνητικό στοιχείο της καθαρής θέσης, μέχρι τη διάθεση αυτών των στοιχείων (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ. 150).

6.4.Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων

Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης αναγνωρίζονται από 1.1.2015 κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως (άρθρο 26, παρ.1, περ. στ, Ν. 4308/2014). Δηλαδή, τα σχετικά ποσά δεν επηρεάζουν την κατάσταση αποτελεσμάτων (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ. 150).

Πρέπει να σημειώσουμε ότι όταν οι φορολογικές διατάξεις επιτρέπουν όπως η ζημία από ακύρωση ιδίων μετοχών μπορεί να αφαιρεθεί από τα κέρδη προς φορολογία, η επιχείρηση αφαιρεί τη ζημία από τα φορολογητέα κέρδη, παρά το γεγονός ότι δεν την έχει καταχωρήσει στα αποτελέσματα χρήσεως, δημιουργώντας στην περίπτωση αυτή υποχρέωση από αναβαλλόμενη φορολογία όπως η έννοια αυτή αναλύεται στην επόμενη παρ. 7.

7. Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης

Κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης, εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση το εν λόγω ποσό αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο που αφορά (άρθρο 26, παρ.3, Ν. 4308/2014).

Επομένως, όταν η έκδοση ενός στοιχείου καθαρής θέσης συνεπάγεται την επέλευση κόστους (π.χ. έξοδα και προμήθειες έκδοσης μετοχών), το σχετικό ποσό από 1.1.2015 καταχωρείται αρνητικά στην καθαρή θέση, εφόσον κρίνεται σημαντικό. Όταν το σχετικό ποσό δεν είναι σημαντικό, μπορεί να αντιμετωπίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων με βάση την αρχή του δεδουλευμένου (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ. 150).

Και για τα έξοδα αυτά ισχύουν τα ανωτέρω αναφερόμενα ότι όταν οι φορολογικές διατάξεις επιτρέπουν όπως τα έξοδα αυτά π.χ. φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου μπορεί να αφαιρεθεί από τα κέρδη προς φορολογία, η επιχείρηση αφαιρεί τα έξοδα αυτά από τα φορολογητέα κέρδη, παρά το γεγονός ότι δεν τα έχει καταχωρήσει στα αποτελέσματα χρήσεως, δημιουργώντας στην περίπτωση αυτή υποχρέωση από αναβαλλόμενη φορολογία όπως η έννοια αυτής αναλύεται με το εν συνεχεία παράδειγμα.

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία για την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατέβαλε τη χρήση 20XX φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου ευρώ 2.000. Τα λογιστικά της κέρδη, της χρήσης 20XX χωρίς την καταχώρηση του ποσού του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου είναι ευρώ 10.000.

Η άνω ανώνυμη εταιρεία, για τη λογιστικοποίηση του άνω εξόδου ευρώ 2.000 έχει τις εξής δύο δυνατότητες:

- i. Εάν, το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου τον καταχωρήσει σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης,** τότε τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως 20XX διαμορφώνονται στο ποσό ευρώ 8.000 και ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη αυτά είναι ευρώ $(8.000 \times 30\%) = 2.400$ (υποθέτουμε ότι ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 30%). Το υπόλοιπο των κερδών της χρήσεως 20XX ευρώ μετά τη φορολογία $(8.000 - 2.400) = 5.600$ μεταφέρεται στην καθαρή θέση ως υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέον στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 49.02 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX» ως φορολογημένο και σε περίπτωση διανομής του στο μέλλον, η άνω ανώνυμη εταιρεία δεν επιβαρύνεται με κανένα ποσό φόρου εισοδήματος, ενώ από τους μετόχους, κατά τη διανομή του ποσού αυτού, θα παρακρατηθεί φόρος μερισμάτων.
- ii. Εάν, το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου δεν τον καταχωρήσει σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης, αλλά τον εμφανίσει στη καθαρή θέση αρνητικά, όπως επιτρέπουν τα Ε.Λ.Π. καταχωρώντας αυτόν στην χρέωση στον τριτοβάθμιο λογαριασμό 49.02.02 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσης 20XX - Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου» ευρώ 2.000,** τότε τα λογιστικά κέρδη παραμένουν στο ποσό ευρώ 10.000. Τα φορολογικά κέρδη της ίδιας χρήσεως προσδιορίζονται στο ποσό ευρώ 8.000 ως εξής: Λογιστικά κέρδη ευρώ 10.000 μείον φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου ευρώ 2.000 οπότε τα φο-

ρολογικά κέρδη είναι ευρώ 8.000 και ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη αυτά είναι ευρώ $(8.000 \times 30\% =)$ 2.400 (υποθέτουμε ότι ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 30%). Επομένως, στα λογιστικά κέρδη ευρώ 10.000 αναλογεί φόρος ευρώ 3.000 ενώ στο δημόσιο θα αποδοθεί φόρος εισοδήματος ευρώ 2.400. Τους άνω φόρους θα καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία με την εξής εγγραφή: Χρέωση 69 «Τρέχον φόρος εισοδήματος (έξοδο)» ευρώ 3.000 και πίστωση: α) 49.02.03 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX - Αναλογούν φόρος εισοδήματος στο ποσό φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου» ευρώ 600 και β) Υποχρεώσεις προς Ελληνικό Δημόσιο ευρώ 2.400.

Το υπόλοιπο των κερδών (μετά τη φορολογία) της χρήσεως 20XX ευρώ $(10.000 - 3.000 =)$ 7.000 μεταφέρεται στην καθαρή θέση στην πίστωση του λογαριασμού 49.02.01 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX».

Μετά την καταχώρηση των άνω λογιστικών εγγραφών ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός 49.02 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX» θα έχει πιστωτικό υπόλοιπο ευρώ $(7.000 - 2.000 + 600 =)$ 5.600.

Το άνω ποσό ευρώ 600, το οποίο έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό 49.02.03 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX - Αναλογούν φόρος εισοδήματος στο ποσό φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου», θα τακτοποιηθεί στο μέλλον όταν διαλυθεί (διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί) ο λογαριασμός 49.02. «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX», οπότε στην περίπτωση αυτή θα χρεωθεί ο λογαριασμός 49.02.03 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX - Αναλογούν φόρος εισοδήματος στο ποσό φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου» ευρώ 600 και θα πιστωθεί ο λογαριασμός 49.02.01 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX» ευρώ 600.

Επίσης, θα μεταφερθεί από το λογαριασμό 49.02.02 στο λογαριασμό 49.02.01 και το ποσό ευρώ 2.000 του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου. Μετά τις άνω τακτοποιήσεις ο λογαριασμός 49.02.01 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX» θα εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ευρώ 5.600. Σε περίπτωση διανομής του στο μέλλον του ποσού ευρώ 5.600 του λογαριασμού 49.02, η άνω ανώνυμη εταιρεία δεν επιβαρύνεται με κανένα ποσό φόρου εισοδήματος, ενώ από τους μετόχους, κατά τη διανομή του ποσού αυτού, θα παρακρατηθεί φόρος μερισμάτων, όπως ακριβώς συμβαίνει και στην άνω περίπτωση (i), όπου ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Κατά τη γνώμη μας, το άνω ποσό ευρώ 600 αποτελεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όχι με τον ορισμό τον οποίο αναφέρει ο Ν. 4308/2014, αλλά, όπως αναφέρουμε ανωτέρω, κατά το χρόνο διάλυσης του αποθεματικού τακτοποιείται με την άνω λογιστική εγγραφή, δηλαδή μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προς τακτοποίηση. Πιο συγκεκριμένα: και στην περίπτωση αυτή, η ιδιαίτερη αναφορά στον άνω λογαριασμό 49.02.03 για το ποσό του φόρου εισοδήματος ευρώ 600, υπενθυμίζει ότι στο λογαριασμό 49.02 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον - Χρήσεως 20XX» περιλαμβάνεται ο λογαριασμός 49.02.02 με ποσό ευρώ 2.000 για το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου το οποίο, στο παρελθόν έχει εκπεσθεί ως έξοδο φορολογικά και στο οποίο αναλογούσε φόρος εισοδήματος ευρώ 600, ο οποίος εμφανίζεται στο λογαριασμό 49.02.03.

iii. Λογιστική παρακολούθηση μέχρι 31.12.2014 τα ανωτέρω ποσά παρακολουθούντο στο ενεργητικό υπό τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης» η τήρηση του οποίου καταργήθηκε από το Ν. 4308/2014. Παρέχεται, όμως, η δυνατότητα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα εμφανιζόμενα στον ισολογισμό μέχρι 31.12.2014 να συνεχίσουν να εμφανίζονται μέχρι την ολοσχερή απόσβεσή τους με ετήσιο συντελεστή 10% (Υπ. Οικονομικών πολ. 1073/2015, Γ. Αληφαντή, Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, Έκδοση 13η, 2015, Διπλογραφία σελ. 180).

8. Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους

8.1.Αναγνώριση διαφοράς επιμέτρησης

Οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, από 1.1.2015 αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του Ν. 4308/2014 (άρθρο 26, παρ.1, περ. δ), ενώ μέχρι 31.12.2014 οι άνω διαφορές αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων της ισχύουσας εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας.

8.2.Κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

Παράδειγμα τέτοιων κερδών είναι τα κέρδη που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση από επιμέτρηση στην εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων και παραγώγων αντιστάθμισης (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ. 150).

8.3.Μέχρι να πραγματοποιηθούν τα άνω κέρδη δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν ή διανεμηθούν

Κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, από 1.1.2015 δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν (άρθρο 26, παρ.4, Ν. 4308/2014).

Μέχρι 31.12.2014 η υπεραξία από την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ακινήτων βάσει των διατάξεων του Ν. 2065 / 1992 κεφαλαιοποιείτο εντός δύο ετών από το έτος της αναπροσαρμογής.

8.4.Πότε καθίστανται πραγματοποιημένα τα άνω κέρδη

Το ποσό της διαφοράς επιμέτρησης στην εύλογη αξία της καθαρής θέσης, καθίσταται πραγματοποιημένο, κατά περίπτωση, μέσω της ετήσιας απόσβεσης ενός παγίου ή κατά τη διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά της καθαρής θέσης (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ.150).

8.5.Τα ποσά της καθαρής θέσης της προηγούμενης παραγράφου δύναται να κεφαλαιοποιούνται ή να διανέμονται όταν καθίστανται πραγματοποιημένα (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/ 2014, σελ. 150)

8.6.Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας

Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του που η σχετική διαφορά βάσει των προβλέψεων του νόμου αναγνωρίζεται ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση και όχι ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, ο σχετικός αναβαλλόμενος φόρος, εφόσον υπάρχει, θα αναγνωρισθεί σε μείωση ή αύξηση της διαφοράς εύλογης αξίας (αποθεματικού) της καθαρής θέσης, ανάλογα (ΕΛΤΕ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής Ν. 4308/2014, σελ. 124).

9. Κρατικές επιχορηγήσεις

Από 1.1.2015 τα ποσά των εισπραττόμενων από τις επιχειρήσεις κρατικών επιχορηγήσεων εμφανίζονται στον ισολογισμό μεταξύ των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων ενώ μέχρι 31.12.2014 εμφανίζονταν μεταξύ των ποσών των ιδίων κεφαλαίων.

Οι αποσβέσεις των επιχορηγήσεων ξεκινούν από την ημερομηνία της αναγνώρισής τους (ως υποχρεώσεις) και ολοκληρώνονται εντός της χρονικής περιόδου ολοκλήρωσης απόσβεσης των σχετικών παγίων (Σ.ΛΟ.Τ. 585/2016).

Για παράδειγμα έστω πάγιο αξίας ευρώ 100 που αποκτήθηκε στο μέσον το 2014 και αποσβένεται εντός δεκαετίας (ετήσιες αποσβέσεις ευρώ 10). Βάσει αυτού η ολοκλήρωση των αποσβέσεων θα ολοκληρωθεί την 30.06.2024. Στο τέλος του 2015, έστω ότι αναγνωρίστηκε επιχορήγηση ευρώ 40. Η εν λόγω επιχορήγηση θα αποσβεσθεί μέχρι την 30.06.2024 δηλαδή σε 8,5 έτη και συνεπώς ετήσια απόσβεση από 01.01.2016 ευρώ $(40/8,5=)$ 4,71.