

Η διάθεση των κερδών των επιχειρήσεων. Οι αλλαγές βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Γεωργίου Στ. Αληφαντή, Διδάσκοντας στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή Συμβούλου στην Εταιρεία Δικηγόρων ΡΟΤΑΜΙΤΙΣ VEKRIS

Μέχρι 31.12.2014 οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης δημοσίευαν, μεταξύ των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, και μια πρόσθετη οικονομική κατάσταση με τον τίτλο «κατάσταση της διάθεσης των κερδών των επιχειρήσεων» η οποία αποτελούσε, βάσει των διατάξεων του κωδ. Ν. 2190/1920, μια από τις βασικές δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αυτών.

Από 1.1.2015, όπου καταργήθηκαν οι άνω διατάξεις του κωδ. Ν. 2190/1920 και ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 περι Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η κατάσταση διάθεσης κερδών δεν συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις τις οποίες, οι ονότητες, οι οποίες υπάγονται στο νόμο 4308/2014, πρέπει να δημοσιεύουν βάσει του άρθρου 16 του ίδιου νόμου.

Διάγραμμα ύλης

- 1. Οικονομικές καταστάσεις οι οποίες χορηγούν πληροφορίες για τη διάθεση των κερδών βάσει των Ε.Λ.Π.**
 - 1.1. Πληροφορίες από το προσάρτημα.
 - 1.2. Πληροφορίες από το «Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης».
- 2. Ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων. - Η λογιστική βάσει των Ε.Λ.Π.**
- 3. Ποια είναι τα στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στο πίνακα της προτεινόμενης διάθεσης κερδών.**
 - 3.1. Καθαρά κέρδη περιόδου.
 - 3.2. Τακτικό αποθεματικό.
 - 3.3. Νόμιμο μέρος.

1. Οικονομικές καταστάσεις οι οποίες χορηγούν πληροφορίες για τη διάθεση των κερδών βάσει των Ε.Λ.Π.

Για τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις, τις πληροφορίες σχετικά με τη διάθεση των κερδών, οι τρίτοι (μέτοχοι, εταίροι, τράπεζες, Δημόσιο κ.α.) θα τις λαμβάνουν:

α) από το προσάρτημα και β) από τη «Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης».

1.1. Πληροφορίες από το προσάρτημα.

Οι μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από τις διατάξεις του άρθρου 29, του Ν. 4308/2014 να δημοσιεύουν στο προσάρτημα, εκτός των άλλων, και τις εξής πληροφορίες:

- α) Την προτεινόμενη ή, κατά περίπτωση, οριστική διάθεση των κερδών (άρθρο 29, παρ. 19, Ν. 4308/2014). Ως ενδεικτική απάντηση αναφέρεται η προτεινόμενη ή, κατά περίπτωση, οριστική διάθεση των κερδών.
- β) Το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο (άρθρο 29, παρ. 20, Ν. 4308/2014). Ως ενδεικτική απάντηση αναφέρεται το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.
- γ) Ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση. (άρθρο 29, παρ. 21, Ν. 4308/2014) Ως ενδεικτική απάντηση αναφέρεται ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.

1.2. Πληροφορίες από το «Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης».

Επίσης, οι μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από τις διατάξεις του άρθρου 16, του Ν. 4308/2014 να καταρτίζουν και μια πρόσθετη οικονομική κατάσταση με τίτλο «Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης». Την κατάσταση αυτή δημοσιεύουν σύμφωνα με το άρθρο 43β του κωδ. Ν. 2190/1920.

Η κατάσταση αυτή περιλαμβάνει όλους τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης, ήτοι τους λογαριασμούς: 1) Κεφάλαιο, 2) Υπέρ το άρτιο, 3) Καταθέσεις μετόχων, 4) Ίδιοι τίτλοι, 5) Διαφορές εύλογης αξίας, 6) Απόθεματικά νομων και καταστατικών, 7) Αφορολόγητα αποθεματικά, 8) Αποτελέσματα εις νέον και το σύνολο αυτών.

Για κάθε ένα από τους άνω λογαριασμούς πρέπει να αναφέρει τις εξής πληροφορίες για τη κλειόμενη περίοδο πρώτης εφαρμογής των Ε.Λ.Π. π.χ. 2015 και την προηγούμενη (ή συγκριτική) περίοδο π.χ. 2014:

Υπόλοιπο ενάρξεως, πλέον ή μείον: α) Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών (αφορά μόνο την απογραφή ενάρξεως του ισολογισμού μετάβασης π.χ. 1.1.2014) β) Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο γ) Εσωτερικές μεταφορές, δ) Διανομές στους φορείς – μερισμάτων ε) αποτελέσματα περιόδου και στ) υπόλοιπο λήξεως.

Από την άνω κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων (μέτοχος, τράπεζες, Δημόσιο, κ.α.) μπορεί να πληροφορηθεί πως διατέθηκαν τα κέρδη της περιόδου (ή χρήσεως) καθώς και οποιαδήποτε άλλη μεταβολή έγινε κατά τη διάρκεια της περιόδου σε κάθε ιδιαίτερο λογαριασμό της καθαρής θέσης.

2. Ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων. - Η λογιστική βάση των Ε.Λ.Π.

Μέχρι 31.12.2014 ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών καταχωρείτο στο πίνακα διάθεσης κερδών. Από 1.1.2015, βάσει των Ε.Λ.Π. ο φόρος εισοδήματος επί των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων δεν καταχωρείται στον πίνακα διάθεσης κερδών, αφού, η οικονομική αυτή κατάσταση καταργήθηκε. Από 1.1.2015 ο φόρος εισοδήματος καταχωρείται στο τέλος της περιόδου στο λογαριασμό εξόδου «Φόρος εισοδήματος – Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου»

και, στη συνέχεια, όλα τα έσοδα και έξοδα της περιόδου συγκεντρώνονται στο λογαριασμό «Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) περιόδου» όπου προσδιορίζεται το «Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)» ή «Καθαρή ζημία περιόδου (μετά από φόρους)» εμφανιζόμενο ιδιαιτέρως στη δημοσιευόμενη «Κατάσταση αποτελεσμάτων» ως εξής: Αποτέλεσμα προ φόρων....., μείον φόρος εισοδήματος... .., αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους

Τρέχων φόρος (current tax) είναι το ποσό φόρου εισοδήματος που οφείλεται ή απαιτείται σε σχέση με τα φορολογικά κέρδη ή ζημίες μιας περιόδου, βάσει της ισχύουσας σχετικής νομοθεσίας (ορισμός από το παράρτημα Α του Ν. 4308/2014). Η καταχώρηση γίνεται στο τέλος της κλειόμενης περιόδου, σύμφωνα με την «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων» (Γ. Αληφαντή, «Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως – Βάσει Ε.Λ.Π.», έκδοση Διπλογραφία 13^η, 2015 σελ. 425 κ.ε.,)

Επίσης, ο φόρος εισοδήματος ο οποίος έχει προκύψει από έλεγχο απεικονίζεται στο λογαριασμό εξόδου «Φόρος εισοδήματος - Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων». Οι λοιποί φόροι, εκτός του φόρου εισοδήματος, οι οποίοι έχουν προκύψει από το φορολογικό έλεγχο καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδου «Φόροι και τέλη – (πλην φόρου εισοδήματος)», ενώ τα πρόστιμα, οι προσαυξήσεις και οι ποινές καταχωρούνται, στο λογαριασμό εξόδου και ζημιών «Ασυνήθη έξοδα, ζημίες και πρόστιμα».

3. Ποια είναι τα στοιχεία τα οποία περιλαμβάνονται στο πίνακα της προτεινόμενης διάθεσης κερδών.

3.1. Καθαρά κέρδη περιόδου.

Καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου πάσης ζημίας, των κατά νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους (άρθρο 45, παρ. 1, κωδ. Ν. 2190/1920). Το «Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)» της ανώνυμης εταιρείας διατίθεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 2 του κωδ. Ν. 2190/1920 (Γ. Αληφαντή, «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως – Βάσει Ε.Λ.Π.», τόμος Β, έκδοση Διπλογραφία 13^η, 2015 σελ. 411 κ.ε.).

Το άνω καθαρό κέρδος της περιόδου, πρέπει να μειωθεί με το «Υπόλοιπο ζημιών εις νέο», το οποίο αφορά υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων περιόδων και το οποίο εμφανίζεται στην καθαρή θέση του παθητικού του ισολογισμού. Η μείωση αυτή επιβάλλεται από το άρθρο 45 του κωδ. Ν. 2190/1920.

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως, πρέπει να μειωθεί με τα εταιρικά βάρη (φόρο εισοδήματος, λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους) τα οποία, όπως αναφέρουμε και ανωτέρω, από 1.1.2015 βαρύνουν την κατάσταση αποτελεσμάτων. Το Υπουργείο Οικονομικών γνωστοποίησε ότι, προκειμένου να υπολογισθούν τα κέρδη που θα ληφθούν ως βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού, λαμβάνονται τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση κάθε άλλου εταιρικού βάρους και συνεπώς και του φόρου εισοδήματος (εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών 1112918/πολ. 1248/1992, Λογιστής 1993, σελ. 108).

Αντιθέτως, τα αποθεματικά προς διάθεση και το υπόλοιπο κερδών εις νέο, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, αφού από τα κέρδη αυτά είχε σχηματισθεί στο παρελθόν τακτικό αποθεματικό και συγχρόνως είχε διανεμηθεί από αυτά στους μετόχους το νόμιμο μέρισμα.

Οι φόροι που δεν προσδιορίζονται με βάση το εισόδημα, όπως το τέλος επιτηδεύματος, δεν αποτελούν φόρο εισοδήματος, αλλά λοιπά έξοδα και καταχωρούνται ως τέτοια στην κατάσταση αποτελεσμάτων (Σ.ΛΟ.Τ. 1153/2016).

3.2. Τακτικό αποθεματικό.

Το άρθρο 44, του κωδ. Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι *«ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαιρέσις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών»*.

Το Σ.ΛΟ.Τ., με το υπ' αριθμ. έγγραφο 823/2016, γνωμοδότησε ότι όταν το ήδη σχηματισμένο τακτικό αποθεματικό σε μια χρήση δεν υπερβαίνει το ελάχιστο όριο που ορίζει ο νόμος και είναι, μάλλον, βέβαιο ότι η Γενική Συνέλευση θα προβεί στο σχηματισμό τακτικού αποθεματικού συγκεκριμένου ποσού, δεδομένου ότι αυτό είναι υποχρεωτικό εκ του νόμου, η εταιρεία μπορεί να προβαίνει στο σχηματισμό και λογιστική απεικόνιση του τακτικού αποθεματικού με το εν λόγω ποσό στο τέλος της κλειόμενης χρήσης και όχι με την έγκρισή του από γενική συνέλευση της επόμενης χρήσης.

Κατά τη γνώμη μας, για να υπάρχει καλύτερη αποτύπωση του κέρδους της χρήσεως στην «κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης» πρέπει ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού να γίνεται μετά την έγκριση της διάθεσης κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων.

3.3. Νόμιμο μέρισμα.

Οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έφεραν τροποποιήσεις στις διατάξεις του εμπορικού νόμου για τη διανομή μερίσματος στους μετόχους οπότε, εξακολουθεί να ισχύει η διάταξη του άρθρου 45 (παρ. 2, περ. β) του κωδ. Ν. 2190/1920, η οποία αναφέρει ότι από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως κρατείται, εκτός του τακτικού αποθεματικού, και το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του μερίσματος που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967.

Από 1.1.2015, βάσει των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), το μέρισμα εμφανίζεται ως υποχρέωση με μείωση των «κερδών εις νέον» κατά το χρόνο έγκρισής των καθαρών κερδών της χρήσεως από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967 οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν σε μετρητά κάθε έτος στους μετόχους ποσοστό 35% επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των κερδών εκ

πωλήσεως μετοχών θυγατρικής ανώνυμης εταιρείας οι οποίες κατέχονται από τη μητρική πέραν της δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της θυγατρικής μεγαλύτερο του 20% (άρθρο 3, παρ. 1, Α.Ν. 148/1967 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 25 του Ν. 2789/2000 ισχύει). Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη το καθαρό κέρδος που απομένει από την αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων στην εύλογη αξία τους μετά την αφαίρεση των ζημιών από την ίδια αιτία (άρθρο 10, Ν. 3460/2006).

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν εφαρμόζονται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτή το μη διανεμόμενο μέρισμα μέχρι τουλάχιστον ποσοστό 35% επί των καθαρών κερδών που αναφέρουμε ανωτέρω μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρίας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους (άρθρο 3, παρ. 18 Ν. 2753/1999 Υπ. Οικονομικών 21/1980 Λογιστής 1980 σελ. 779).

Στις άνω περιπτώσεις το μέρισμα που αναφέρουμε ανωτέρω μπορεί να μη διανεμηθεί, εάν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτή στους μετόχους δεν θα καταβληθεί μέρισμα (παρ. 3, άρθρου 3, Α.Ν. 148/1967, όπως τροποποιημένο από το άρθρο 3, παρ. 18 του Ν. 2753/1999 ισχύει).