

Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1827 ΕΞ 31.8.2016

Ερωτήματα για αποθεματικό, προκαταβολή φόρου και εφαρμογή Δ.Λ.Π.

Αθήνα, 31.08.2016

Αριθμ. Πρωτ.: 1827 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 1827/2016

ΘΕΜΑ: «Ερωτήματα για αποθεματικό, προκαταβολή φόρου και εφαρμογή Δ.Λ.Π.»

ΕΡΩΤΗΜΑ

Με την παρούσα επιστολή μου ζητώ και σας παρακαλώ να μου δώσετε απάντηση στα εξής ερωτήματα:

1ο ερώτημα: Αν θα μπορούσε να γίνει η λογιστική εγγραφή της διανομής των κερδών (π.χ. του φορολογικού έτους 2016 με ημερομηνία 31.12.2016) σε τακτικό αποθεματικό, σε αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 3299/2004, σε έκτακτο αποθεματικό, σε διανεμόμενα μερίσματα κ.τ.λ., για να εμφανίζεται έτσι η διανομή των κερδών για πρώτη φορά στην απογραφή και στον ισολογισμό της 31.12.2016 που αφορά και είναι κατά γενικό κανόνα και το σωστό (και όχι για πρώτη φορά στην απογραφή και στον ισολογισμό του επόμενου φορολογικού έτους 2017, αν η λογιστική εγγραφή της διανομής των κερδών γίνει με ημερομηνία μέσα στο 2017). Αν δεν μπορεί να γίνει η λογιστική αυτή εγγραφή της διανομής των κερδών με ημερομηνία 31.12.2016 σας παρακαλώ να μου απαντήσετε σε ποια διάταξη του σχετικού νόμου το στηρίζετε.

2ο ερώτημα: Αν η προκαταβολή φόρου που προκύπτει π.χ. από τα κέρδη του 2016 και αφορά την επόμενη χρήση του 2017, μπορεί να εμφανίζεται με λογιστική εγγραφή της 31.12.2016, για να συμφωνεί έτσι με το ποσό εκείνο που απεικονίζεται στην φορολογική δήλωση (έντυπο Ν) και να απεικονίζεται με τον τρόπο αυτό στην απογραφή και στον ισολογισμό του φορολογικού έτους 2016 το οποίο και βαρύνει;

3ο ερώτημα: Υπάρχει πρόβλημα και με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που διεθνώς ενεργούν την εγγραφή της διανομής των κερδών π.χ. του φορολογικού έτους 2016 με ημερομηνία 31.12.2016 (και όχι μέσα στο επόμενο έτος 2017). Τι γίνεται στην περίπτωση αυτή, άλλαξε κάτι;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

1. Από την παράγραφο 5 (β) του άρθρου 25 του Ν. 4308/2014 προβλέπεται ότι τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων οντοτήτων, αναγνωρίζονται όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.

2. Στο Παράρτημα Α του νόμου (ορισμοί), αναφέρεται ότι υποχρέωση είναι παρούσα

δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

3. Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, που στηρίζονται στο λογιστικό πλαίσιο της Οδηγίας 2013/34 της ΕΕ και στη διεθνή πρακτική, προκύπτει ότι τα μερίσματα είναι έσοδο για τον λήπτη όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο της οντότητας που τα χορηγεί, το οποίο συνέρχεται εντός του επομένου έτους. Κατά αντιστοιχία είναι υποχρέωση της οντότητας που τα διανέμει, το επόμενο έτος, διότι βάσει του ορισμού της υποχρέωσης για να αναγνωρισθεί υποχρέωση (μερίσματα πληρωτέα), πρέπει να υπάρχει γεγονός του παρελθόντος και αυτό δεν υπάρχει την 31.12. του κλειόμενου έτους, αφού όπως προαναφέρθηκε, το αρμόδιο όργανο θα συνέλθει και θα αποφασίσει εντός του επόμενου έτους.

4. Για τους ίδιους υπό (3) λόγους, το έκτακτο αποθεματικό το οποίο θα αποφασισθεί από το αρμόδιο όργανο που θα συνέλθει εντός του επόμενου έτους, αναγνωρίζεται και σχηματίζεται λογιστικά εντός του επόμενου έτους, με την απόφαση του οργάνου.

5. Το τακτικό αποθεματικό μπορεί να αναγνωρίζεται την 31.12 του κλειόμενου έτους, όταν γίνεται δεκτό ότι έχει προκύψει την ημερομηνία αυτή ως επιβαλλόμενο από τη νομοθεσία. Η εν λόγω αντιμετώπιση όμως δεν μπορεί να είναι καθολική, διότι η διοίκηση που συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα μπορούσε να ισχυρισθεί ότι δεν γνωρίζει τι θα αποφασίσει το αρμόδιο όργανο που θα συνέλθει για αυτό το σκοπό στο επόμενο έτος. Για παράδειγμα η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τον μη σχηματισμό τακτικού αποθεματικού με επιβάρυνση της οντότητας με τα σχετικά πρόστιμα (αν υπάρχουν). Ειδικότερα, ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού την 31.12 δεν μπορεί να γίνει για το μέρος που υπερβαίνει το ελάχιστο κατά το νόμο ποσό (5% των ετησίων κερδών), δεδομένου ότι δεν μπορεί να προκαταλάβει η διοίκηση την απόφαση της συνέλευσης.

6. Το σκεπτικό του υπό (5) σημείου είναι ιδιαίτερα ισχυρό για τα αφορολόγητα αποθεματικά που είναι προαιρετικά. Για παράδειγμα, υπό το φως τυχόν νέων εξελίξεων που διαμορφώνονται από την ημερομηνία ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία σύγκλησης της γενικής συνέλευσης, η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη μη δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού. Συνεπώς αν τα προαναφερόμενα κονδύλια έχουν σχηματισθεί και παρουσιασθεί την 31.12 και αναστραφούν στο επόμενο έτος από τη γενική συνέλευση, οι δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της 31.12 θα περιέχουν παραπλανητική χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

7. Η έννοια της προκαταβολής από λογιστική άποψη σημαίνει καταβολή χρημάτων έναντι μελλοντικού οικονομικού οφέλους, που στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι η μη πληρωμή φόρου κατά το ποσό αυτό για το επόμενο έτος. Αυτή η καταβολή χρημάτων λαμβάνει χώρα το επόμενο έτος και συνεπώς βάσει της αρχής του δουλευμένου λογίζεται όταν προκύπτει / καταβάλλεται. Εκτός αυτού η εμφάνιση της προκαταβολής την 31.12 συνεπάγεται την αναγνώριση ισόποσης απαίτησης ως περιουσιακού στοιχείου, που επί της ουσίας καταλήγει στην εμφάνιση λογαριασμού τάξεως (δηλαδή λογαριασμού αμιγώς πληροφοριακού χαρακτήρα) εντός του ισολογισμού, με αποτέλεσμα την ισόποση διόγκωση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έναντι του ιδίου μέρους (δηλαδή του Ελληνικού δημοσίου).

8. Τα ίδια υπό (1) έως (7) ανωτέρω προβλέπονται και από τα Δ.Π.Χ.Α (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

ΤΑ ΜΕΛΗ