

Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: 823 ΕΞ 1.6.2016

Χρόνος καταχώρησης των διανεμόμενων από τα κέρδη αμοιβών διοικητικού συμβουλίου και βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος στις ανώνυμες εταιρείες σε εταιρείες που εφαρμόζουν τα Ε.Λ.Π.

Αθήνα, 01.06.2016

Αριθμ. Πρωτ.: 823 ΕΞ

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

ΣΛΟΤ 823/2016

ΘΕΜΑ: «ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΤΑ Ε.Λ.Π.»

ΕΡΩΤΗΜΑ

Ο Κ.Ν.2190/1920 επιτρέπει μέρος των προς διάθεση κερδών της χρήσεως να διανέμεται ως αμοιβή στα μέλη του Δ.Σ. Οι αμοιβές αυτές έχουν διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση (φορολογούνται ως μερίσμα) από τις λοιπές αμοιβές που βαρύνουν τις λειτουργικές δαπάνες των επιχειρήσεων και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Για τις αμοιβές που χορηγούνται από τα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ στο άρθρο 24 του Κ.Ν, 2190/1920 αναφέρεται:

1. Πάσα επί των κερδών χορηγούμενη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνηται εκ του απομένοντα υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων δια τακτικόν αποθεματικόν και του απαιτουμένου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Στη συνέχεια οι λοιπές διατάξεις για τη σειρά διανομής κερδών αναφέρουν:

Άρθρο 44.

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.

Άρθρο 45.

1. Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά τον νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

2. Τα καθαρά κέρδη διανέμονται κατά την εξής σειράν:

α) αφαιρείται η κατά τον παρόντα νόμο ή το καταστατικόν κράτησις δια τακτικόν αποθεματικόν.

β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του μερίσματος, που προβλέπεται από το άρθρο 3 του α.ν.148/1967 (ΦΕΚ173 Α').

γ) το υπόλοιπον διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

Περαιτέρω στη λογιστική οδηγία εφαρμογής του ν. 4308/2014 στις οδηγίες για την αρχική μετάβαση (παρ 37) αναφέρεται:

"Οι οριστικά εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών του 2014 θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων του 2015 (πρώτη περίοδος εφαρμογής)".

Η αναφορά αυτή είναι σε συνέχεια των οδηγιών για την αντιμετώπιση της διανομής κερδών που πλέον στα Ε.Λ.Π. δεν καταχωρείται σε μείωση της καθαρής θέσης στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης, επί των αποτελεσμάτων της οποίας υπολογίζονται, αλλά παραμένουν στο υπόλοιπο εις νέο για να μεταφερθούν στις υποχρεώσεις μέσω που πίνακα μεταβολής ιδίων κεφαλαίων. Διαφορετική είναι η περίπτωση των προτεινόμενων αμοιβών μελών Διοικητικού Συμβουλίου όπου κατά τη γνώμη μας θα πρέπει να σχηματίζεται πρόβλεψη δαπάνης στη χρήση που προέκυψαν τα κέρδη από τα οποία θα καταβληθούν. Μάλιστα η δαπάνη αυτή θα πρέπει να εξαιρεθεί από τη βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος αλλιώς μπορεί να υπάρξει καταστρατήγηση των περιδιανομής διατάξεων και να περιοριστεί ή και να μηδενιστεί το ποσό του τακτικού αποθεματικού ή του πρώτου μερίσματος.

Η οδηγία για την καταχώριση της δαπάνης στη χρήση έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων και όχι στη χρήση στην οποία αφορούν δεν προκύπτει ρητά από το νόμο, δημιουργεί νομικά προβλήματα στην εφαρμογή των περιδιανομής κερδών διατάξεων και στην ουσία μετακυλίζει βέβαιες δαπάνες της χρήσεως στην επόμενη. Κατά συνέπεια η μη καταχώριση αυτών των δαπανών στη χρήση επί των εσόδων της οποίας έχουν υπολογιστεί έρχεται σε αντίθεση με την αρχή του δουλευμένου.

Με την καταχώριση των αμοιβών αυτών ως δαπάνης της χρήσεως μέσα στην οποία εγκρίνονται, σε περίπτωση χορηγήσεως σημαντικών ποσών τέτοιων αμοιβών, ενδέχεται να περιοριστεί ή και να μηδενιστεί το αποτέλεσμα της χρήσεως αυτής και να καταστρατηγηθούν οι σχετικές με τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και την διανομή πρώτου μερίσματος διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920. Επισημαίνεται ότι ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτικός και δεν μπορεί να περιοριστεί με οποιαδήποτε απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Θα παρακαλούσαμε να έχουμε την γνώμη σας επί του παραπάνω θέματος.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι αμοιβές που δίνονται στα μέλη του Δ.Σ. από τα κέρδη βάσει του άρθρου 24 του νόμου 2190/1920, καθίστανται δουλευμένες όταν εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων η οποία συνέρχεται την επόμενη χρήση και καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, της χρήσεως στην οποία εγκρίνονται ως έξοδο, δεδομένου ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου λαμβάνουν αυτές τις αμοιβές ως εργαζόμενοι.

Ωστόσο, πέραν των ανωτέρω γενικών αρχών, σημειώνουμε ότι βάσει της αρχής του δουλευμένου:

α) Όταν τεκμαίρεται ότι κατά τη σύνταξη των καταστάσεων είναι γνωστό (βάσει συμφωνίας ή πάγιας πρακτικής) το ποσό που πρόκειται να λάβουν τα πρόσωπα αυτά και εκκρεμεί η τυπική μόνο έγκριση της Γενικής Συνέλευσης, η αναγνώριση του εξόδου γίνεται στη χρήση που αφορά (δηλαδή στη χρήση από τα κέρδη της οποίας γίνεται η διανομή) και όχι στη χρήση στην οποία λαμβάνεται τυπικά η απόφαση από τη ΓΣ.

β) 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.

Για τα φορολογικά και τα νομικά θέματα που ενδεχομένως να προκύπτουν σε τέτοιες περιπτώσεις, το ΣΛΟΤ δεν έχει αρμοδιότητα.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

ΤΑ ΜΕΛΗ