

Δημοσιεύτηκε στις [19 Ιανουαρίου 2022](#)

Αθήνα, 23/11/2021

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ – Ν.Π.Δ.Δ
Αρ. Πρωτ. 2081 ΕΞ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΘΕΜΑ : Πραγματοποιημένα κέρδη για διανομή

Ερώτηση:

Η λογιστική βάση της Εταιρείας είναι ΔΛΠ.

Η καθαρή θέση της 31/12/2020 περιλαμβάνει τα εξής κονδύλια:

1. ΜΚ
2. Αποθεματικό υπέρ το άρτιο
3. Αποθεματικά που μπορούν να διανεμηθούν
4. Αποθεματικά που δεν μπορούν να διανεμηθούν
5. Αποτελέσματα εις νέον.

Τα «Αποτελέσματα εις Νέον» 31/12/2020 είναι πιστωτικό και περιλαμβάνει κέρδη της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης.

Το Αποτέλεσμα εις Νέον έχει πιστωθεί με ένα κονδύλι στην πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ που αφορά σε υπεραξία από την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους και τον αναλογούντα ΔΤ, € 2,5 εκ. Το ποσό αυτό αφορά γήπεδα και λοιπά περιουσιακά στοιχεία. Τα γήπεδα παραμένουν με την ίδια αξία μέχρι και σήμερα.

Αν το ποσό αυτό της υπεραξίας δεν είχε πιστωθεί κατά την πρώτη εφαρμογή σε Αποτέλεσμα εις Νέον, το κονδύλι με 31/12/2020 θα ήταν αρνητικό κατά € 2,5 εκ.

Το άρθρο 159 Ν.4548/2018 περί διανομής αναφέρει

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του κεφαλαίου, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (καθαρή θέση), όπως προσδιορίζονται στο νόμο, είναι ή, ύστερα από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του κεφαλαίου, προσαυξημένου με: (α) τα αποθεματικά, των οποίων η διανομή απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό, (β) τα λοιπά πιστωτικά κονδύλια της καθαρής θέσης, τα οποία δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν, και (γ) τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν ζαποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη. Το ποσό του κεφαλαίου που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο μειώνεται κατά το ποσό του κεφαλαίου που έχει καλυφθεί αλλά

δεν έχει καταβληθεί, όταν το τελευταίο δεν εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού.

2. Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη, τα οποία προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και δεν έχουν διατεθεί, και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο: (α) κατά το ποσό των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη, (β) κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και (γ) κατά τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό.

1.

1. Ποια θεωρούνται λοιπά πιστωτικά κονδύλια της καθαρής θέσης, τα οποία δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν;
2. Ο όρος περιλαμβάνει και ποσά του Αποτελέσματος εις Νέον;
3. Είναι τα κονδύλια της πρώτης εφαρμογής των ΔΛΠ, που έχει πιστωθεί σε λογαριασμό «Αποτελέσματα εις Νέον», και αφορά σε υπεραξία από την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους και τον αναλογούντα DT, πιστωτικό κονδύλι της καθαρής θέσης, το οποίο δεν επιτρέπεται να διανεμηθεί;
4. Αν ναι, αφορά όλο το κονδύλι που πιστώθηκε τότε στα «Αποτελέσματα εις Νέον», δηλαδή και γήπεδα για τα οποία δεν τρέχουν αποσβέσεις και συνεπώς δεν έχουν γίνει realized;
5. Αν το πιστωτικό κονδύλι της πρώτης εφαρμογής των ΔΛΠ που αφορά σε υπεραξία από την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους είναι μέσα στο «Αποτέλεσμα εις νέον» και έχει συμψηφιστεί με ζημιές επόμενων χρήσεων, θεωρείται realized και δεν λαμβάνει μέρος στην άσκηση;
6. Πώς θα γίνει η άσκηση για τη δυνατότητα διανομής μερίσματος της Εταιρείας στην κλειόμενη χρήση με τα κονδύλια της ΚΘ με τη μορφή εξίσωσης;

Απάντηση:

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 1, όταν μια οικονομική οντότητα υιοθετεί για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει ένα στοιχείο ενσώματων παγίων στοιχείων κατά την ημερομηνία μετάβασης στην εύλογη αξία τους και να χρησιμοποιήσει αυτή την εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος. Η επιλογή αυτή είναι επίσης διαθέσιμη για επενδύσεις σε ακίνητα όταν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει το κόστος κτήσης ως βάση μεταγενέστερης αποτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και σε ορισμένες περιορισμένες περιπτώσεις έχει εφαρμογή και σε άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Όταν επιλέγεται από την οικονομική οντότητα η δυνατότητα επιμέτρησης των προαναφερόμενων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, με τις εύλογες αξίες αυτές να θεωρούνται εφεξής το **τεκμαρτό κόστος κτήσης** των στοιχείων, οι διαφορές των εύλογων αξιών σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες καταχωρίζονται στα αποτελέσματα εις νέον.

Ωστόσο, η αντιμετώπιση μιας αναπροσαρμογής ως τεκμαιρόμενου κόστους για τους σκοπούς των ΔΠΧΑ και η καταχώριση της διαφοράς αποτιμήσεως στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέον» αντί του λογαριασμού «Διαφορές αναπροσαρμογής», δεν αναιρεί τον χαρακτήρα της διαφοράς αυτής ως μη πραγματοποιημένου κέρδους. Ως εκ τούτου, οι εταιρείες που επιλέγουν αυτόν τον λογιστικό χειρισμό θα πρέπει να τηρούν μια ανάλυση του υπόλοιπο των κερδών εις νέο, για να εξασφαλίσουν, ότι μπορούν να προσδιορίσουν το ποσό του μη πραγματοποιημένου κέρδους και του κέρδους που δύναται να διανεμηθεί.

Όπως άλλωστε αναφέρεται και στην παράγραφο 26.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014, το ποσό της διαφοράς επιμέτρησης στην εύλογη αξία της καθαρής θέσης καθίσταται πραγματοποιημένο, κατά περίπτωση, μέσω της ετήσιας απόσβεσης ενός παγίου ή κατά την διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά της καθαρής θέσης. Κατά την γνώμη μας, το κέρδος καθίσταται πραγματοποιημένο και μέσω μιας πιθανής μελλοντικής απομείωσης του παγίου.

Επιπλέον, στην Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 (ως άνω), αναφέρονται και τα κάτωθι:

«26.4.1 Τα κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη εύλογη αξία που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν, πριν πραγματοποιηθούν. 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.

26.4.2 Τα ποσά της καθαρής θέσης της προηγούμενης παραγράφου (26.4.1) δύναται να κεφαλαιοποιούνται ή να διανέμονται όταν καθίστανται πραγματοποιημένα».

Τέλος, θέτουμε υπόψη σας και τα αναφερόμενα στις «Οδηγίες αναφορικά με την διανομή κερδών από τις οικονομικές μονάδες που συντάσσουν ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» της ΕΛΤΕ με Αρ. Πρ. 110/27.02.2006.

Συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο Δ. Αναλυτική παρουσίαση των περιπτώσεων περιορισμού της διανομής κερδών σημείο (1) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια (ΔΛΠ 16 και ΔΠΧΠ 1) αναφέρονται τα εξής:

«(α) Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, περίπτωση στην οποία οι θετικές διαφορές αναπροσαρμογής αναγνωρίζονται σε αποθεματικό της καθαρής θέσης. Οι διαφορές αυτές μπορούν να μεταφέρονται απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον:

(i) όταν τα ενσώματα πάγια από τα οποία προήλθαν διαγράφονται (π.χ. μέσω πώλησής τους).

(ii) κατά το μέρος της διαφοράς μεταξύ απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και της απόσβεσης που βασίζεται στο αρχικό κόστος κτήσης.

Γνώμη

Τα ποσά που μεταφέρονται απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον (καθαρά από φόρο εισοδήματος), μπορούν να διανέμονται στο σύνολό τους κατά τη χρήση στην οποία έγινε η μεταφορά τους.

(β) Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ, τα ενσώματα πάγια μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους η οποία εφεξής θα θεωρείται κόστος κτήσεως. Στην περίπτωση αυτή οι καθαρές θετικές διαφορές της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης, μετά και την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος αναγνωρίζονται στα κέρδη εις νέον.

Γνώμη

Τα ποσά αυτά αν και έχουν μεταφερθεί απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον δεν μπορούν να διανεμηθούν ελεύθερα. Η διανομή τους γίνεται σύμφωνα με τα υπό (α) ανωτέρω, δηλαδή είτε με τη διαγραφή των παγίων από τα οποία προήλθαν, είτε σταδιακά μέσω της διενέργειας των αποσβέσεων.

Παράδειγμα

Το υπόλοιπο των αποτελεσμάτων εις νέον σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κατά την 31-12-2003 ήταν ζημίες (300). Από την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία ενός οικοπέδου και ενός κτιρίου προέκυψαν καθαρές μετά τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος διαφορές 200 και 150 αντίστοιχα. Έτσι το υπόλοιπο κερδών εις νέον την 31-12-1003 διαμορφώθηκε σε $-300+200+150=50$. Η χρήση 2004 παρουσίασε αποτέλεσμα με τα ΔΠΧΠ, 30 και η χρήση 2005, 60. Αν και τα αποτελέσματα των χρήσεων 2004 και 2005 δεν περιέχουν στοιχεία η διανομή των οποίων δεν επιτρέπεται, παρόλα αυτά δεν μπορεί να γίνει διανομή από τα κέρδη της χρήσεως 2005, διότι αν αφαιρεθούν από το υπόλοιπο κερδών εις νέον 31.12.2005 τα κέρδη από την αναπροσαρμογή των ακινήτων στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης, το απομένον υπόλοιπο είναι ζημία $(50+30+60-200-150)=-210$.

Θεωρητικά το ποσό των 200 που προέρχεται από την αναπροσαρμογή του οικοπέδου μπορεί να διανεμηθεί μόνο αν το οικόπεδο πωληθεί. Το ποσό των 150 που προέρχεται από την αναπροσαρμογή του κτιρίου, μπορεί να διανέμεται τμηματικά μέσα στην εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του από το χρόνο της αναπροσαρμογής. Έτσι αν υποτεθεί ότι το κτίριο έχει εναπομένουσα μετά την ημερομηνία αναπροσαρμογής (31-12-2003) ωφέλιμη ζωή 20 χρόνια, μπορεί ετησίως να μεταφέρεται στα ελεύθερα προς διανομή κέρδη, ποσό $150/20=7,5$ ».

Συμπερασματικά, τα κέρδη από επιμέτρηση παγίων κατά την πρώτη εφαρμογή καθίστανται πραγματοποιημένα και κατά συνέπεια ελεύθερα προς διανομή, σύμφωνα με το άρθρο 159 του ν. 4548/2018, με τους ακόλουθους τρόπους:

- μέσω της ετήσιας απόσβεσης κάθε ενός πάγιου στοιχείου,
- μέσω πιθανής απομείωσής του ή
- μέσω διαθέσεώς του.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

Χαράλαμπος Ξένος

ΤΑ ΜΕΛΗ

Διονύσιος Παπαγεωργακόπουλος

Νικόλαος Σγουρινάκης

Χαράλαμπος Συρούνης

Κωνσταντίνος Χαλέβας