|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ** | |  | Αθήνα,14/07/2020 | |  |
| **Ν.Π.Δ.Δ** | |  | Αρ. Πρωτ. 1347 ΕΞ. | |  |
| **ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)** | |  |  | |  |
|  |  |  |  |  | |

**ΘΕΜΑ :** Λογιστικός χειρισμός διανομής κερδών στο προσωπικό

**Ερώτηση:**

1. Εταιρεία, που εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ, προτίθεται να προτείνει στούς μετόχους, αφού αφαιρεθούν τα κατά νόμο προβλεπόμενα ποσά, δηλαδή φόρος εισοδήματος, κράτηση για τακτικό αποθεματικό και υποχρεωτικό 1° μέρισμα, την διανομή ενός ποσού από το υπόλοιπο κερδών της κλειόμενης χρήσης ως οικειοθελή παροχή στο προσωπικό. Η παροχή αυτή δεν σχετίζεται άμεσα με κάποια επίτευξη εταιρικού στόχού αλλά έχει επετειακό χαρακτήρα κατ προτείνεται να δοθεί εκτάκτως και ανεξαιρέτως σε όλους τους εργαζομένους που βρίσκονται σε υπηρεσία, νέους ή παλαιούς, είτε είχαν συνεισφορά είτε όχι στα κέρδη και γενικότερα στη πορεία της εταιρείας. Η εταιρεία δεν έχει ούτε είχε στο παρελθόν κάποια πολιτική έκτακτων αμοιβών ούτε στο προσωπικό ούτε στα μέλη ΔΣ ούτε σε άλλο τρίτο. Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων, αποφασίζοντας κατά πλειοψηφία δεν είναι γνωστό αν θα εγκρίνει την έκτακτη αυτή διανομή. Το υποχρεωτικό 1ο μέρισμα ανέρχεται σε 200 χιλ και το πρόσθετο διανεμδμενο ποσά στα προσωπικό, ανέρχεται σε 50 χιλ.
2. Ως προς την ουσία της συναλλαγής, η βούληση των μετόχων είναι να εκληφθεί η χορήγηση τον ποσού αυτού ως διανομή προς μη μετόχους. Για την αξιολόγηση της οικονομικής λογικής της συναλλαγής, λαμβάνονται υπόψη τα εξής:

α} η ουσία της συναλλαγής με βάση τη φορολογική νομοθεσία αντιμετωπίζεται ως διάθεση κερδών και μάλιστα ως μέρισμα και εκ τον λόγον αυτού επιβάλλεται ανάλογη παρακράτηση φόρου όπως ισχύει κάθε φορά (σήμερα 5%) (βλ ΠΟΛ 1042/2015).

β) η συναλλαγή από άποψη εμπορικού δικαίου, ομοίως θεωρείται σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, ως διανομή ποσών από τα κέρδη και δηλαδή δεν αποτελεί εταιρικό βάρος αλλά αντιμετωπίζεται ως διάθεση κερδών *(βλ. Γ. Αληφαντής, «Δτανεμόμενα κέρδη ΑΕ κατ ΕΠΕ βάσει των ν. 4548/2018 και 4587/2018 για την αναμόρφωση τον δικαίου ανωνύμων εταιρειών». 2018, σελ. 285 κατ Εμμανουήλ Σακέλλης «Πανδέκτης του Λογιστή, Τόμος Ε. σελ. 4069 κατ 4070, καθώς κατ Λεωνίδας Γεωργακόπουλος Εγχειρίδιο Εμπορικού Δικαίου,* *δεύτερος Τόμος, σελ 530).*

2. Ως προς τον τύπο της συναλλαγής προκύπτουν ζητήματα απεικόνισης καθώς: α} Τα ΔΠΧΑ δεν μεταχειρίζονται Θέματα διανομής.

Ειδικότερα, στο ΔΑΠ 32, παρ. 35 προβλέπεται ότι η διανομή μερίσματος στούς μετόχούς εμφανίζεται στα Ίδια Κεφάλαια, όμως στν ΔΑΠ 1, και ειδικότερα στις παραγράφους που ρυθμίζούν την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (ή Καθαρής Θέσης) δεν προβλέπεται η δυνατότητα διανομής μερίσματος σε μη μετόχούς.

Επιπλέον, το ΔΑΠ 1 στο μέρος που περιγράφει τα περιεχόμενα και τη λειτουργία της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, αναφέρει ότι σε αυτή καταχωρούνται, εκτός των συναλλαγών με τους μετόχούς και των εξόδων που σχετίζονται με αυτές, α) τα αποτελέσματα της χρήσης (έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημίες), β) κάθε άλλο στοιχείο που από τα πρότυπα προβλέπεται η αναγνώριση του στη καθαρή θέση. Η διανομή μερίσματος *σε* μη μετόχους δεν ρυθμίζεται από κάποιο πρότυπο ώστε να εμφανιστεί στα λοιπά συνολικά εισοδήματα.

β) Το ΔΑΠ 19, το οποίο πραγματεύεται τις παροχές στο προσωπικά.

Σύμφωνα με τη παράγραφο 11, όταν ένας εργαζόμενος παρέχει υπηρεσία σε μια λογιστική περίοδο, το κόστος αυτό θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης. Στις παραγράφους 19 και επόμενες, προβλέπεται ότι μια οντότητα θα αναγνωρίζει ως κόστος στα αποτελέσματα, το κόστος μερισμού κερδών και έκτακτων αμοιβών όταν και μόνο όταν η αμοιβή αυτή:

ί) προκύπτει από υφιστάμενη νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμεύση και

ii) μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

Ως τεκμαιρόμενη δέσμεύση νοείται η περίπτωση όπου η οντότητα δεν έχει άλλη ρεαλιστική επιλογή από το να μην καταβάλλει την αμοιβή.

Περαιτέρω, το ίδιο πρότυπο, στη παράγραφο 21 προβλέπει ότι ακόμα και αν δεν υπάρχει νομική δέσμεύση, αν η καταβολή ποσών στο προσωπικό αποτελεί συνήθη πρακτική της οντότητας, τότε επίσης τέτοια ποσά εκλαμβάνονται ως τρέχουσες παροχές στο προσωπικό. Τέλος, στη παράγραφο 23 του προτύπού διευκρινίζεται ότι όταν υπάρχουν καταβολές στο προσωπικό που θεωρούνται παροχές, είτε γιατί πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 19 είτε αυτά της παραγράφου 21, θα καταχωρούνται στα έξοδα και όχι στα Ίδια Κεφάλαια καθώς δεν αφορούν συναλλαγές με μετόχούς χωρίς όμως να διευκρινίζεται η αντιμετώπιση στη περίπτωση που δεν πληρούνται οι προαναφερόμενες προνποθέσεις.

1. Με βάση τα ανωτέρω και εξετάζοντας τα πραγματικά γεγονότα, το ανωτέρω ποσό είναι έκτακτο, επετειακού χαρακτήρα μη συνδεόμενο με συγκεκριμένα γεγονότα επίδοσης, αποτελεί οικειοθελή παραχώρηση των μετόχων και κατά συνέπεια δεν πληροί καμία εκ των προϋποθέσεων τον ΔΑΠ 19 προκειμένου να χαρακτηριστεί ως τρέχουσα παροχή παρά μόνο κατ' ερμηνεία μη δυνάμενη να ενταχθεί σε άλλον τύπου συναλλαγή.

Στον αντίποδα, δεν προβλέπεται από άλλο πρότυπο ειδικός χειρισμός ώστε το ποσό να εμφανιστεί σε χρέωση της καθαρής θέσης παρότι το ποσό αυτό αντιμετωπίζεται ως διανομή με βάση το εμπορικό και το φορολογικό δίκαιο αλλά δυνητικά και τη βούληση των ίδιων των μετόχων.

1. Μία από τις γενικές αρχές που διέπούν τα ΔΠΧΆ είναι η ουσία να υπερισχύει τον τύπον.

Παρακαλούμε να μας υποδείξετε ποιος είναι κατά τη γνώμη σας ο ορθός τρόπος απεικόνισης της ανωτέρω διανομής από τα κέρδη προς μη μετόχούς.

**Απάντηση:**

Οι γνωμοδοτήσεις μας που αναφέρονται σε θέματα εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) / Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), δεν συνιστούν ερμηνεία αυτών, αλλά έκφραση γνώμης επί των εφαρμοστέων επιμέρους προτύπων και δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα.

Στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 19 « Παροχές σε εργαζομένους» αναφέρεται ότι:

«*Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*». Για τους σκοπούς του ΔΛΠ 19 στην παράγραφο 7 αναφέρεται ότι στους εργαζόμενους περιλαμβάνονται διευθυντές και λοιπό προσωπικό διοίκησης.

Στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 19 αναφέρεται ότι παροχές όπως οι ακόλουθες, εφόσον αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως εντός δώδεκα μηνών από το πέρας της ετήσιας περιόδου αναφοράς, στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες, θεωρούνται ως βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους:

α) ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·

β) ετήσια άδεια μετ’ αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ’ αποδοχών·

γ) **συμμετοχή στα κέρδη** και πρόσθετες παροχές· και

δ) μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους.

Στην παράγραφο 11 για την καταχώριση βραχυπρόθεσμων παροχών αναφέρεται ότι:

«*Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει το απροεξόφλητο ποσό των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα για αυτήν την υπηρεσία:*

*α) ως υποχρέωση (δουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη πληρώθηκε. Εάν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το ποσό της υπέρβασης ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) στο βαθμό που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή.*

*β)* ***ως έξοδο****, εκτός αν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος περιουσιακού στοιχείου (βλ., για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια*)».

Εφόσον προγράμματα μερισμού κερδών και πρόσθετων παροχών δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς εντός της οποίας οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία τότε σύμφωνα με την παράγραφο 153 του ΔΛΠ 19 αναγνωρίζονται ως άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.

Για τον λογιστικό χειρισμό της διανομής των κερδών στο προσωπικό παρέχεται καθοδήγηση από την παράγραφο 23 του προαναφερθέντος προτύπου: «*Η δέσμευση σύμφωνα με τα προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών προέρχεται από την υπηρεσία εργαζόμενων και όχι από κάποια συναλλαγή με τους ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προγραμμάτων συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών όχι ως διανομή κερδών, αλλά ως έξοδο»*.

Τέλος, για τον χρόνο καταχώρισης του εξόδου παρέχεται καθοδήγηση από την παράγραφο 19 του προτύπου, στην οποία αναφέρεται ότι: «*Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 11, όταν και μόνον όταν:*

*α) η οικονομική οντότητα έχει παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πραγματοποιήσει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων· και*

*β) είναι εφικτή μια αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης.*

*Μια παρούσα δέσμευση υπάρχει όταν, και μόνο όταν, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να πραγματοποιήσει τις πληρωμές»*.

Από τα δεδομένα του ερωτήματος προκύπτει ότι πριν την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων δεν υφίσταται για την ερωτώσα εταιρεία τεκμαιρόμενη ή παρούσα νομική δέσμευση να καταβάλει μέρος των κερδών στο προσωπικό.

Συνεπώς, τα «διανεμόμενα κέρδη» θα καταχωριστούν ως έξοδα αμοιβών στο προσωπικό μετά την λήψη της σχετικής εγκριτικής απόφασης από την Γενική Συνέλευση.

|  |  |
| --- | --- |
| ΤΑ ΜΕΛΗ | Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ |
| Ελένη Ρογδάκη – Χαραμή | Χαράλαμπος Ξένος |
| Διονύσιος Παπαγεωργακόπουλος |  |
| Χαράλαμπος Συρούνης |  |
| Νικόλαος Σγουρινάκης |  |