

Ειδικά Λογιστικά Θέματα Εταιρειών

Τ.Ε.Ι Κρήτης, Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας

Μεταπτυχιακό Δίπλωμα Ειδίκευσης στη Λογιστική και στην Ελεγκτική

Χειμερινό Εξάμηνο 2012 - 2013
ΖΗΣΗΣ Β., Ph. D.

Ειδικά Λογιστικά Θέματα Εταιρειών

- Σύσταση Εταιρειών
 - Δαπάνες Σύστασης Εταιρείας
 - Αντικείμενο εισφοράς
 - Ειδικά θέματα ανάλογα με το είδος της εταιρείας
 - Εγγραφές Σύστασης
 - Ίδια Κεφάλαια
- Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου
- Μείωση Μετοχικού Κεφαλαίου
- Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου
- Διανομή Αποτελεσμάτων

2

Δαπάνες Σύστασης Εταιρείας

- Επένδυση ή Έξοδο
 - Επένδυση -> κεφαλαιοποίηση και μετατροπή σε έξοδο μέσω αποσβέσεων
- Ε.Γ.Λ.Σ.
 1. Κεφαλαιοποίηση και απόσβεση σε 1 πενταετία
 - Καταχώρηση σε λ/μους εξόδων πολυετούς απόσβεσης (16)
 2. Έξοδο της χρήσης
- Δ.Λ.Π.
 1. Έξοδο της χρήσης

3

Αντικείμενο εισφοράς

- Εισφορές σε χρήμα
- Εισφορές σε είδος
 - Εισφορά κυριότητας ή εισφορά δικαιώματος χρήσης (16)
 - Κινητή ή ακίνητα, απαιτήσεις, αξιόγραφα (καθώς και υποχρεώσεις π.χ. σε περίπτωση εισφοράς εταιρείας ή ακίνητο που επιβαρύνεται με δάνειο).
 - Αποτίμηση στη δίκαιη αξία
 - Για το δικαίωμα χρήσης είναι η ετήσια μισθωτική αξία (για απεριόριστο χρόνο για ΦΣΚ υπολογίζεται το δεκαπλάσιο)
 - Το δικαίωμα χρήσης αποσβένεται στη διάρκεια του χρόνου χρήσης
- Εισφορά εργασίας
 - Δεν υπολογίζεται ως μέρος του κεφαλαίου (δεν επηρεάζει το μετοχικό κεφάλαιο)

4

Αντικείμενο εισφοράς

- Υπεραξία κατά την εισφορά εταιρείας
 - Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. (και τη φορολογία) αποσβένεται σε 5 έτη (καταχωρείται στον 16)
 - Και φορολογείται αυτοτελώς
 - Με βάση τα Δ.Λ.Π. υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης (η αρνητική υπεραξία θεωρείται έσοδο)

5

Ειδικά θέματα ανάλογα με το είδος της εταιρείας

- Ελάχιστο κεφάλαιο
 - Α.Ε & Ε.Π.Ε
 - Είδος δραστηριότητας
 - Δημόσια εγγραφή
- Τμηματική καταβολή
 - Δεν επιτρέπεται σε Ε.Π.Ε
 - Σε Α.Ε. επιτρέπεται αρκεί με την 1^η δόση να έχει καταβληθεί
 - η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
 - να έχει καταβληθεί το ελάχιστο ποσό κατά τη σύσταση
 - να έχει καταβληθεί τουλάχιστον το ¼ της ονομαστικής αξίας της μετοχής

6

Ειδικά θέματα ανάλογα με το είδος της εταιρείας

- Α.Ε.: Ιδρυτικοί τίτλοι
 - Κοινοί: προσφέρονται στους ιδρυτές της Α.Ε. για την προσφορά τους στην ίδρυση της εταιρείας
 - παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη μέχρι 25%
 - Εξαγορά μετά από δεκαετία & δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το μέσο ετήσιο μέρημα της τελευταίας 3ετίας κεφαλαιοποιημένο με 15%
 - Εξαιρετικοί: χορηγούνται σε αντάλλαγμα εισφοράς μη δεκτικής αποτίμησης και στο καταστατικό ορίζεται πως συμμετέχουν στα κέρδη της επιχείρησης
- Λογιστική αντιμετώπιση
 - Αν δίνονται ως τόκοι, επιβαρύνουν τα έξοδα της επιχείρησης & συνήθως υπάρχει παρακράτηση φόρου εισοδήματος
 - Αν δίνονται από τα κέρδη είναι απαλλαγμένα φόρου.

7

Εγγραφές Σύστασης – Ε.Γ.Λ.Σ.

- 1^ο βήμα: Εγγραφή Καλύψεως Κεφαλαίου (Δεν υπάρχει στα Δ.Λ.Π.)
 - Αύξηση απαίτησης της εταιρείας προς εταίρους για κάλυψη της αύξησης (33.03).
 - Με αύξηση κεφαλαίου
 - 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο Ο.Ε., Ε.Ε & Ε.Π.Ε.
 - 40.ΧΧ Οφειλόμενο κεφάλαιο (για Α.Ε.)
 - 41.ΧΧ Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο (για Α.Ε.)

ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ		Σελίδα: 1		
Ημερομ	Περιγραφή (αιτιολογία)	Αρ.Εγ	Χρέωση	Πίστωση
33.03	Εταίροι λ/μος καλύψεως κεφαλαίου			
40.ΧΧ	λ/μος Κεφαλαίου			
	Εγγραφή Καλύψεως Κεφαλαίου			

Εγγραφές Σύστασης – Ε.Γ.Λ.Σ.

- 2^ο βήμα: Εγγραφές Καταβολής Κεφαλαίου
 - Μείωση απαίτησης της εταιρείας προς εταίρους για κάλυψη της αύξησης (33.03).
 - Με Αύξηση λογαριασμών εισφοράς ή λογαριασμών απαίτησης οφειλομένων κεφαλαίου βραχυπρόθεσμου (33.04) ή μακροπρόθεσμου (18.12)
 - Εγγραφή τακτοποίησης των λογαριασμών μετοχικού κεφαλαίου από οφειλόμενου σε καταβληθένου

ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ		Σελίδα: 1		
Ημερομ	Περιγραφή (αιτιολογία)	Αρ.Εγ	Χρέωση	Πίστωση
38.00	Ταμείο			
33.03	Εταίροι λ/μος καλύψεως κεφαλαίου			
40.ΧΧ	Οφειλόμενο Κεφάλαιο			
40.ΧΧ	Καταβληθέν κεφάλαιο			

9

Εγγραφές Σύστασης – Ε.Γ.Λ.Σ.

- 3^ο βήμα: Εγγραφές σχετικές με έξοδα σύστασης εταιρείας
 - 16.10 Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης
 - 16.14 Έξοδα κτήσεως ακινήτων (στα Δ.Α.Π. αυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων)
 - Π.χ. συμβολαιογραφικά έξοδα στη μεταβίβαση ακινήτων

ΓΕΝΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ		Σελίδα: 1		
Ημερομ	Περιγραφή (αιτιολογία)	Αρ.Εγ	Χρέωση	Πίστωση
16.10	Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης			
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινήτων			
38.00	Ταμείο			

10

Διάκριση χρέους και καθαρής θέσης (ΔΛΠ 32)

- Θεμελιώδης αρχή για τη διάκριση είναι η ουσία η οποία εμπεριέχεται σε κάθε συναλλαγή και όχι ο νομικός τύπος
- Κάθε συμφωνία άντλησης κεφαλαίου για την οποία ισχύει σωρευτικά ότι
 - Η συμφωνία δεν πρέπει να περιέχει συμβατική υποχρέωση:**
 - για καταβολή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε μία άλλη οικονομική μονάδα ή
 - για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή χρηματοοικονομικών στοιχείων υποχρεώσεων, με όρους που είναι πιθανά δυσμενείς για τον εκδότη.
 - Π.χ. Περιπτώσεις που η επιχείρηση έχει εκδώσει προνομίους μετοχές με υποχρέωση επαναγοράς στο μέλλον
 - Στην περίπτωση που η δανειζόμενη επιχείρηση εκδίδει ή είναι υποχρεωμένη να εκδώσει έναντι των κεφαλαίων που δανείστηκε, μετοχές, ο αριθμός των μετοχών που θα εκδοθεί πρέπει να είναι σταθερός και να προσδιορίζεται με την αρχική σύμβαση.**

11

Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου

- Σε επίπεδο εγγραφών ακολουθεί τις εγγραφές της σύστασης εταιρείων
- Δικαίωμα προτίμησης
- Ειδικά θέματα
 - Αύξησης κεφαλαίου από αναπροσαρμογή παγίων (ν. 2065/1992)
 - Αν αξίζει να πληρωθεί φόρος υπεραξίας ή να χρησιμοποιηθεί το αποθεματικό για κάλυψη ζημίας
 - Αύξησης κεφαλαίου από αποθεματικά
 - Που έχουν ήδη φορολογηθεί
 - Θα υπάρχει φόρος διανεμημένων κερδών
 - Που είναι αφορολόγητα και όταν κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται
 - Ο φόρος θα βγει από το αποθεματικό (θα κεφαλαιοποιηθεί λιγότερο ποσό)
 - Ο φόρος θα επιβαρύνει τα κέρδη (θα κεφαλαιοποιηθεί όλο το ποσό του αποθεματικού)
 - Που είναι φορολογημένα εν μέρει
 - Ο φόρος θα βγει από το αποθεματικό (θα κεφαλαιοποιηθεί λιγότερο ποσό)
 - Αν υπάρχει παρακράτηση φόρου ή όχι
 - Ο φόρος θα επιβαρύνει τα κέρδη (θα κεφαλαιοποιηθεί όλο το ποσό του αποθεματικού)
 - Αν υπάρχει παρακράτηση φόρου ή όχι

12

Μείωση Μετοχικού Κεφαλαίου

- Με επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους
 - Μειώνεται ο λ/μος Κεφαλαίου & αυξάνονται οι υποχρεώσεις σε μετόχους (53.16)
- Για κάλυψη ζημιών
 - Μειώνεται ο λ/μος Κεφαλαίου & μειώνεται ο λ/μος υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων (42.02)
- Με εξαγορά & ακύρωση μετοχών
 - Μειώνεται ο λ/μος Κεφαλαίου και μειώνεται ο λ/μος ιδίων μετοχών (34.25) που κατέχει η επιχείρηση

13

Απόσβεση Μετοχικού Κεφαλαίου

- Επιστροφή μετοχικού κεφαλαίου και αντικατάσταση με μετοχές επικαρπίας
 - Γίνεται από κέρδη της χρήσης ή/εξ αποθεματικά
 - Τα αποθεματικά που θα διατεθούν θα πρέπει να περάσουν από τον λογ/μο 88 (88.07)
 - Θα γίνει αντικατάσταση στον λ/μο 40 του κοινού με καταβεβλημένου
- Μετοχές επικαρπίας
 - Δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής στο 1^ο μέρισμα &
 - Δεν μπορούν να συμμετέχουν στη διανομή κεφαλαίου (αφού το έχουν ήδη λάβει)

14

Διανομή Κερδών

- Ο.Ε. – Ε.Ε.
 - Τα κέρδη διανέμονται ισομερώς εκτός αν υπάρχει σχετική ρύθμιση στο καταστατικό
 - % συμμετοχής στα κέρδη ή ζημίες
 - Μ.Ο. κεφαλαίου που διατέθηκε
 - Τόκου επί καταβεβλημένου κεφαλαίου
 - Δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης για αποθεματικό εκτός αν προβλέπεται στο καταστατικό ή αποφασιστεί ομόφωνα
 - Πραγματοποίηση απολήψεων από εταιρείες έναντι μελλοντικών κερδών επιτρέπεται (33.07).
 - Φορολογία**
 - Η αμοιβή των εταίρων διαχειριστών δεν εκπίπτει φορολογικά
 - Επιχειρηματική αμοιβή και διαφορετικός % φόρου για εταίρους φυσικά & νομικά πρόσωπα
 - Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

15

Διανομή Κερδών

- Α.Ε. – Ε.Π.Ε.
 - Τα κέρδη διανέμονται ανάλογα με το % συμμετοχής στο κεφάλαιο (εκτός αν για Ε.Π.Ε. υπάρχει διαφορετική ρύθμιση στο καταστατικό)
 - Υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης για αποθεματικό στις Α.Ε. (2190/1920) και στις Ε.Π.Ε. έχει επικρατήσει στην πράξη
 - 5% επί από τα κέρδη μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος
 - Μόνο για εξόφληση ζημίας
 - Τρεις περιορισμοί στη διανομή μερίσματος σε Α.Ε.
 - Δε μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας είναι ή μετά από τη διανομή αυτή θα γίνει κατώτερο από το ποσό του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, προσυζητημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό
 - Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δε μπορεί να υπερβεί το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει ληφεί προσυζητημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους, και μεμεινένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό
 - Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης ("πολιτευούς απόσβεσης") απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο
 - Φορολογία**
 - 20 % Φόρος εισοδήματος & 25% φόρος παρακράτησης διανεμημένων κερδών
 - Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

16

ΛΥΣΗ & ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ

- Σύνταξη αρχικού Ισολογισμού εκκαθάρισης σε ρευστοποιήσιμες αξίες
- Ρευστοποίηση ενεργητικού & πληρωμή υποχρεώσεων
 - Η επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί για φορολογικούς λόγους
- Τελικός Ισολογισμός εκκαθάρισης και διανομή προϊόντος εκκαθάρισης
 - Προσοχή στη σειρά επιστροφής κεφαλαίου & προϊόντος εκκαθάρισης (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις)
 - Φορολόγηση κερδών & άλλων αποθεματικών

17