

Αθήνα, 20.01.2016

Αριθμ. Πρωτ.:2861 ΕΞ  
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.  
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 2861/2016

**ΘΕΜΑ: « ΑΙΤΗΜΑ ΓΙΑ ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ.  
ΠΡΩΤ. 1790/2015 ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΛΤΕ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ  
ΤΙΣ ΕΞΩΚΕΦΑΛΑΙΑΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ »**

## ΕΡΩΤΗΜΑ

Ως άμεσα επηρεαζόμενοι από την σχετική γνωμοδότηση σας, σχετικά με τις εξωκεφαλαιακές και εγγυητικές εισφορές των εταίρων Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία γνωμοδοτείτε πως: «(β) Οι εξωκεφαλαιακές εισφορές, όπως εργασία και εγγυήσεις των εταίρων, δεν μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται σε λογαριασμούς ουσίας (χρέωση περιουσιακών στοιχείων και πίστωση κεφαλαίου ή άλλου λογαριασμού της καθαρής θέσης). Οι εν λόγω εισφορές μπορούν να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως ή με κάθε πρόσφορο τρόπο και αναλυτικές πληροφορίες που διέπουν τους όρους τους, παρέχονται σε σημείωση του Προσαρτήματος.»

Σας καλούμε να επανεξετάσετε την εν λόγω γνωμοδότηση σας και να την τροποποιήσετε ανάλογα λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

1. Όσον αφορά τις εξωκεφαλαιακές εισφορές, με βάση τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 78 του Ν.4072/2012 «3. Σε περίπτωση μη παροχής της εξωκεφαλαιακής εισφοράς η εταιρεία μπορεί να ζητήσει από το δικαστήριο είτε την εκπλήρωση είτε την ακύρωση των μεριδίων που αντιστοιχούν στην εισφορά η οποία δεν παρασχέθηκε. Περαιτέρω αξίωση αποζημίωσης της εταιρείας δεν αποκλείεται. 4. Στις περιπτώσεις ακύρωσης εταιρικών μεριδίων λόγω εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου, καθώς και στην περίπτωση αναγκαστικής εκποίησης εταιρικών μεριδίων ο εταίρος που δεν έχει παράσχει πλήρως την εξωκεφαλαιακή εισφορά του, υποχρεούται να καταβάλει στην εταιρεία σε μετρητά το μέρος των παροχών που δεν εκτέλεσε. Ως αξία των παροχών λογίζεται εκείνη της εισφοράς, όπως προσδιορίστηκε στο καταστατικό, ή του μέρους της εισφοράς.» Από την στιγμή που οι εξωκεφαλαιακές εισφορές δύνανται να μετατραπούν σε ισόποση χρηματική οφειλή, θα έπρεπε να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς ουσίας, ώστε να καλύπτονται οι περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 78.

2. Όσον αφορά τις εγγυητικές εισφορές, καθώς στην γνωμοδότηση σας τις προσομοιάζετε με τις εξωκεφαλαιακές, δεδομένου ότι στον Ν.4072/2012 σαφώς διαχωρίζονται και κατηγοριοποιούνται στα άρθρα 78 και 79.

Περαιτέρω, οι εγγυητικές εισφορές συνιστούν για τον εταίρο-εγγυητή υποχρέωση άμεσης καταβολής χρεών της εταιρείας, οι οποίες κατά την καταβολή τους συνιστούν καταβολή

οφειλόμενου κεφαλαίου και όχι αύξηση κεφαλαίου (σχετική η παράγραφος 7 του άρθρου 79)

Κατόπιν των ανωτέρω, σας παρακαλώ να εκδώσετε νέα γνωμοδότηση επί του θέματος, συμπεριλαμβάνοντας τον προτεινόμενο λογιστικό χειρισμό των προαναφερθέντων περιπτώσεων.

## **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Το ΣΛΟΤ γνωμοδοτεί βάσει των διεθνώς γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών που καθιερώνονται πλέον και στη χώρα μας με το Ν. 4308/2014, προκειμένου να απεικονίζεται με εύλογο τρόπο η χρηματοοικονομική θέση και η επίδοση των οντοτήτων και όχι για να καταχωρούνται σε κωδικούς οι νομικές προβλέψεις διαφόρων νόμων όπως, ο 4072/2012. Άλλωστε, η χρήση κωδικών είναι πλέον ελεύθερη βάσει των προβλέψεων του νόμου 4308/14. Σημειώνουμε ότι, μεταξύ άλλων διατάξεων νόμου, τα άρθρα 80, 96 και 97 του ν. 4072/2012 έχουν ρητά καταργηθεί από το άρθρο 38 του ν. 4308/2014, όπως και κάθε κανονιστική πράξη, εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει των καταργηθέντων διατάξεων.

Επί της λογιστικής ουσίας του ερωτήματος, βάσει των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών της παραγράφου 26.1.1 της εγκυκλίου της ΕΛΤΕ αναφορικά με την ερμηνεία των διατάξεων του Ν. 4308/2014, οι εξ κεφαλαιακές εισφορές και οι εγγυήσεις των εταίρων των ΙΚΕ, δεν μπορούν να αποτελέσουν κεφάλαιο. Για παράδειγμα, αν η εργασία αποτελέσει κεφάλαιο πρέπει να χρεωθεί ένας λογαριασμός στο ενεργητικό με αύξηση (πίστωση) του κεφαλαίου, ο οποίος όμως πρέπει να μεταφερθεί άμεσα στα αποτελέσματα γιατί δεν πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου και συνεπώς η καθαρή θέση θα μειωθεί ισόποσα μέσω του υπολοίπου αποτελεσμάτων εις νέο, δηλαδή δεν θα προκύψει από το γεγονός αυτό αύξηση της καθαρής θέσης. Σε διαφορετική περίπτωση, δηλαδή αν οι λογιστικοί κανόνες επέτρεπαν την κεφαλαιοποίηση της εργασίας, θα μπορούσε κάποιος να ισχυρισθεί και να ορίσει την εργασία του στο καταστατικό σε εκατομμύρια ευρώ σχηματίζοντας ένα τεράστιο κεφάλαιο χωρίς κανένα αντίκρισμα, γεγονός που θα υπέσκαπτε ανεπανόρθωτα την χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Αν ένας εταίρος υποχρεωθεί από το δικαστήριο όπως αναφέρετε στην επιστολή σας να καταβάλει την μη παρασχεθείσα εισφορά του, σε χρήμα ή άλλο στοιχείο, βεβαίως κατά τον χρόνο εκείνο η εν λόγω εισφορά θα αναγνωρισθεί στο ενεργητικό ως πραγματικό στοιχείο.

Το ίδιο ακριβώς ισχύει και για τις εγγυήσεις, οι οποίες εφόσον δεν έχουν καταβληθεί από τους εταίρους για κάλυψη εταιρικών υποχρεώσεων, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αυξητικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

ΤΑ ΜΕΛΗ