

ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/20 ΠΕΡΙ ΑΝΩΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΜΕ ΤΟ Π.Δ. 409/86

(Αποτελεί συμπλήρωμα στο βιβλίο του Μιλτιάδη Λεοντάρη «ΑΝΩΝΥΜΕΣ
ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ», που κυκλοφόρησε πρόσφατα)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

- ΕΙΣΑΓΩΓΗ
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΜΗΤΡΩΟ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
- Κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου
 - Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου
 - Ειδική εισφορά 1% επί συγκεντρώσεως κεφαλαίου
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ' ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΠΡΑΞΕΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
- Ποιες πράξεις της Α.Ε. υποβάλλονται σε δημοσιότητα
 - Πώς γίνεται η δημοσιότητα
 - Δημοσίευση ισολογισμού 31.12.86
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε' ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ ΕΙΣΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΕΙΔΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/20
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ' ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΠΟΥ ΔΕΣΜΕΥΟΥΝ ΤΗΝ Α.Ε.
- Επερχόμενες τροποποιήσεις
 - Δημοσίευση των μελών του Δ. Συμβουλίου
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η' ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε. - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
- Ελεγκτές του Κ.Ν. 2190/20
 - Πότε χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά Ορκωτοί Λογιστές ως Ελεγκτές Α.Ε.
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ' ΣΥΝΤΑΞΗ - ΥΠΟΓΡΑΦΗ - ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
- Ο ισολογισμός της Α.Ε., οι οδηγίες της Ε.Ο.Κ. και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
 - Δημοσίευση ισολογισμού
 - Κατάρτιση ισολογισμού από το 1987
 - Ποιοι λογιστές έχουν δικαίωμα να υπογράφουν ισολογισμό
- ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι' ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
- Γενικά περί οικονομικών καταστάσεων
 - Ισολογισμός - Βασικές αρχές καταρτίσεώς του
 - Διανομή αποτελεσμάτων
 - Διάταξη λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων
 - Κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων της Α.Ε.
 - Έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως (ιδρύσεως) Α.Ε.
 - Προσάρτημα - Έκθεση πεπραγμένων Δ. Συμβουλίου - Έκθεση Ελεγκτών Α.Ε.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μετά την έκδοση του βιβλίου «ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ» (Αθήνα 1986) δημοσιεύθηκε το Π.Δ. 409/12.11.86 (ΦΕΚ/Α'/28.11.86) περί προσαρμογής του νόμου 2190/20 «περί ανωνύμων εταιρειών» (όπως αυτός κωδικοποιήθηκε με το Β.Δ. 174/63) προς το σχετικό δίκαιο της Ε.Ο.Κ. Η προσαρμογή αυτή γίνεται με βάση τα άρθρα 4 και 5 του Ν. 1338/83 για την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στη χώρα μας και σύμφωνα με τις ειδικότερες οδηγίες της Ε.Ο.Κ. 68/151/9.3.68, 77/91/13.12.76, 78/660/25.7.78 και μερικώς της 83/349/13.7.83. Αυτά, ακριβώς, ορίζει το άρθρο 1 του Π.Δ. 409/86 με περισσότερα λόγια. Τα υπόλοιπα άρθρα του Π.Δ. 409/86 τροποποιούν ή αντικαθιστούν πολλά άρθρα του Κ.Ν. 2190/20. Αλλά πρέπει να σημειωθεί ότι οι επερχόμενες τροποποιήσεις στο Κ.Ν. 2190/20 - παρά το πλήθος τους - δεν θίγουν ουσιαστικά τις βασικές λειτουργίες της ανώνυμης εταιρείας στη χώρα μας. Είναι τροποποιήσεις, κυρίως, επί τυπικών και λεπτομερειακών θεμάτων. Έτσι, μπορεί να επιτυγχάνεται κάποια προσαρμογή του ελληνικού περί ανωνύμων εταιρειών δικαίου στις οδηγίες της Ε.Ο.Κ., αλλά, δυστυχώς, δεν επέρχεται ο τόσο απαραίτητος εκσυγχρονισμός του θεσμού της ανώνυμης εταιρείας.⁽¹⁾

Το Π.Δ. 409/86 έχει 42 άρθρα, αλλά τα θέματα της ανώνυμης εταιρείας που θίγει είναι δυσαναλόγως ολίγα και από αυτά τα ουσιαστικά ακόμα πιο λίγα. Επειδή το διάταγμα, ακολουθώντας την πάγια ελληνική τακτική, δεν ενσωματώνει πάντα τις τροποποιούμενες διατάξεις στο κείμενο του Κ.Ν. 2190/20, είναι ιδιαίτερα δύσκολο στον αναγνώστη να τοποθετήσει εκείνος τις νέες διατάξεις στη θέση των παλαιών για να καταλήξει έτσι στο κείμενο που ισχύει μετά τις τροποποιήσεις. Αυτή η δυσκολία λύεται αν κανείς προμηθευτεί το νέο Κώδικα Νομοθεσίας Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που κυκλοφορεί ο εκδοτικός οίκος ΠΑΜΙΣΟΣ. Υπάρχει, όμως, και άλλη δυσκολία, ασυγκρίτως μεγαλύτερη. Είναι εκείνη της ερμηνείας των νέων διατάξεων. Πολλές από τις νέες διατάξεις είναι καινοφανείς, ασαφείς ή αντικρουόμενες με άλλες διατάξεις μη καταργουμένων νόμων. Άλλες διατάξεις αναφέρονται σε θέματα τυπικά, γνωστά στην πράξη από δεκαετιών (π.χ. θέματα δημοσιότητας) και μπορούν να προκαλέσουν ποικίλες ερμηνείες και σύγχυση. Όλα αυτά τα θέματα επιχειρείται να λυθούν με την ανάλυση που ακολουθεί, ώστε κάθε ενδιαφερόμενος (δικηγόρος, λογιστής, επιχειρηματίας κ.λπ.) να έχει την απάντηση που θα του χρειασθεί σε κάθε ανακύπτον θέμα. Η ερμηνεία δεν είναι απλώς γραμματική, αλλά συνδυάστηκε και με τις λύσεις που έδωσε η διοίκηση (Υπουργείο Εμπορίου) στα πιο επείγοντα από τα αναφύοντα ζητήματα.⁽²⁾

Για την καλύτερη κατανόηση των διατάξεων του Π.Δ. 409/86, χωρίστηκαν οι διατάξεις του σε ενότητες.⁽³⁾

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Σύσταση Α.Ε., περιεχόμενο καταστατικού αυτής, δικαστική κήρυξη άκυρης Α.Ε.

(1) Γενναίος εκσυγχρονισμός της περί ανωνύμων εταιρειών νομοθεσίας θα ήταν π.χ. η τροποποίηση και παροχή κινήτρων για τη στροφή των ιδιωτικών καταθέσεων προς επένδυση στο μετοχικό κεφάλαιο, ο εκσυγχρονισμός του Χρηματιστηρίου Αξιών, η απάλειψη των πολλαπλών αναχρονιστικών και αντιαναπτυξιακών διατάξεων, που εμποδίζουν τη δημιουργία μεγάλων και δη εξαγωγικών μονάδων, η φορολογική ελάφρυνση των μικροετόχων, η προστασία της μειοψηφίας και άλλα πολλά. Αλλά στην Ελλάδα, φαίνεται, πως, όταν νομοθετούν, έχουν υπ' όψη μόνο ταμειακούς στόχους.

(2) Να σημειωθεί, όμως, ότι η Διοίκηση δεν έχει δώσει ακόμα λύσεις οριστικές σε όλα τα ανακύπτοντα θέματα και ότι θα επακολουθήσει και η δικαστηριακή νομολογία, που πιθανόν σε πολλά από αυτά να γνωματεύσει αντίθετα με τις δοθείσες λύσεις. Γι' αυτό, οι ενδιαφερόμενοι να συμβουλευθούν και τις νομαρχίες.

(3) Επαναλαμβάνομε, ότι τα θέματα που αναλύονται εδώ είναι τα σοβαρότερα και τα πιο συνηθισμένα στην πράξη. Και ότι όλες οι επερχόμενες τροποποιήσεις έχουν εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 1987 και συνεπώς και για ισολογισμούς που κλείνουν μέσα στο έτος αυτό. Ισολογισμοί που κλείνουν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986 θα συνταχθούν σύμφωνα με τις παλιές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, αλλά θα δημοσιευθούν με τις νέες διατάξεις του άρθρου 7 του Π.Δ. 409/86 (βλ. κατωτέρω κεφ. Δ').

(άρθρα 2 - 6 Π.Δ. 409/86). Να σημειωθεί ότι οι επερχόμενες σ' όλα αυτά τα θέματα τροποποιήσεις είναι απλώς φραστικές και δεν επιφέρουν καμιά ουσιαστική τροποποίηση στις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20.⁽¹⁾

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΜΗΤΡΩΟ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Σε κάθε Νομαρχία (στην Υπηρεσία Εμπορίου αυτής) ιδρύεται Μητρώο Α.Ε., το οποίο περιλαμβάνει: 1) Βιβλίο Μητρώου Α.Ε. 2) Μεριδα (προφανώς καρτέλλα) για κάθε Α.Ε. 3) Φάκελλος για κάθε Α.Ε. και 4) Ευρετήριο των Α.Ε. Στη μερίδα κάθε Α.Ε. καταχωρούνται όλες οι πράξεις που αποτελούν το ιστορικό της (σύσταση, τροποποιήσεις καταστατικού, διορισμοί και αντικαταστάσεις μελών Δ. Συμβουλίου, αυξήσεις ή μειώσεις κεφαλαίου, γενικές συνελεύσεις, ισολογισμοί, διορισμοί εκκαθαριστών κ.λπ.). Στο φάκελλο φυλάσσεται η σχετική αλληλογραφία. Όλα αυτά τα τηρούσαν οι νομαρχίες και πριν το Π.Δ. 409/86. Τώρα κατοχυρώνονται και νομοθετικά. Όλα τα παραπάνω στοιχεία είναι υποχρεωμένο να υποβάλει στην οικεία νομαρχία το Δ. Συμβούλιο της εταιρείας. Να σημειωθεί εδώ ότι στην § 10 του άρθρου 7β του Κ.Ν. 2190/20 (το οποίο προστίθεται στο νόμο με το Π.Δ. 409/86) ορίζονται τα εξής: «Η εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα με την καταχώρηση στο οικείο μητρώο Α.Ε. της διοικητικής απόφασης για τη σύσταση της εταιρείας και την έγκριση του καταστατικού της». Η ημερομηνία αυτή θα βεβαιώνεται φυσικά με το ανάλογο έγγραφο της νομαρχίας, που θα κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο. Ός τώρα, και βάσει των γενικών αρχών, η εταιρεία αποκτούσε νομική υπόσταση με τη δημοσίευση της εγκριτικής πράξεως στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (απόφ. Σ. Επικρατείας 1309/55, 3/58, έγγρ. Υπ. Οικ. 8755/70 - Βλ. λεπτομέρειες: Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», Αθ. 1986, σελ. 23).

Μετά το άρθρο 7 του Κ.Ν. 2190/20, το Π.Δ. 409/86 προσθέτει άλλα πέντε άρθρα, τα 7α, 7β, 7γ, 7δ και 7ε, τα οποία ορίζουν με λεπτομέρειες τον τρόπο τηρήσεως του Μητρώου Ανωνύμων Εταιρειών σε κάθε νομαρχία.

Εδώ θα τονίσουμε μόνο τα σημεία εκείνα που είναι καινούρια σε σχέση με το νόμο 2190/20.

α) Η § 14 του άρθρου 7β ορίζει ότι σε περίπτωση ασυμφωνίας μεταξύ κειμένου που καταχωρήθηκε στο Μητρώο Α.Ε. και του (αυτού) κειμένου που δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως κατισχύει το πρώτο.

β) Κάθε ανώνυμη εταιρεία θα έχει το δικό της αριθμό μητρώου της οικείας νομαρχίας. Ο αριθμός αυτός δεν δίδεται σε άλλη Α.Ε. ούτε μετά τη λήξη της. Οι υπάρχουσες μέχρι την 31.12.86 ανώνυμες εταιρείες θα καταγραφούν στο Μητρώο της οικείας νομαρχίας και θα λάβουν ένα αριθμό που θα τους κοινοποιηθεί εν καιρώ (και θα είναι ο αριθμός ταυτότητάς τους τρόπον τινά).⁽²⁾

γ) Το άρθρο 7γ ορίζει ότι στο εξής κάθε ανώνυμη εταιρεία πρέπει να αναφέρει σε κάθε έντυπό της τον αριθμό μητρώου (και την οικεία νομαρχία), προφανώς κάτω από την επωνυμία και την έδρα αυτής. Αν βρίσκεται σε εκκαθάριση, θα αναφέρεται και αυτό ρητά. Έχουμε τη γνώμη, ότι η φράση «κάθε έντυπο» εξυπονοεί κάθε έγγραφο

(1) Αλλά από τα άρθρα 17 επ. του Ν. 1676/86 επιβάλλεται από 1.1.87 ειδική εισφορά ένα τοις εκατό (1%) στις νεοϊδρυθμένες Α.Ε. (κ.λπ. εταιρείες), καθώς και σε κάθε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Όπως είναι γνωστό μέχρι 31.12.86 το ιδρυτικό κεφάλαιο της Α.Ε. και οι αυξήσεις αυτού δεν είχαν καμία επιβάρυνση (βλ. Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 20).

Για το ιδρυτικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας (που εξακολουθούν να ισχύουν τα ίδια) βλ. αναλυτικά παρακάτω στο κεφάλαιο Γ'.

(2) Εκτός από τα Μητρώα Α.Ε. κάθε νομαρχίας θα υπάρχει και ενιαίο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών στην αρμόδια διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου. Στην ίδια διεύθυνση του Υπουργείου τηρείται αποκλειστικό μητρώο για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές Α.Ε., καθώς κι αυτές επενδύσεων, χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων και όλες τις Α.Ε. που έχουν τις μετοχές τους εισαγμένες στο Χρηματιστήριο.

που παίρνει δημοσιότητα (επιστολόχαρτα, τιμολόγια, δελτία αποστολής, μετοχές, γενικώς τα θεωρούμενα στην οικονομική εφορία κ.ο.κ.) και όχι απλά έγγραφα ή σημειώματα εσωτερικής χρήσεως.

δ) Το άρθρο 7δ καθιερώνει την απεριόριστη ευθύνη των προσώπων που έχουν ενεργήσει στο όνομα της υπό ίδρυση εταιρείας.

ε) Το άρθρο 7ε ορίζει ότι, εφόσον τηρήθηκαν οι σχετικές διατυπώσεις δημοσιότητας για το διορισμό των προσώπων που εκπροσωπούν την εταιρεία, δεν αντιστασεται στους τρίτους οποιοδήποτε ελάττωμα σχετικά με το διορισμό αυτών, εκτός αν η εταιρεία αποδείξει ότι οι τρίτοι ε γνώριζαν το ελάττωμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου

Το κατώτατο όριο που απαιτείται για την ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, παραμένει το ίδιο, δηλαδή πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δρχ. ανεξάρτητα αν οι εισφορές ανέρχονται σε μετρητά ή σε είδος. Φυσικά αν η ίδρυση της Α.Ε. γίνει με το Ν.Δ. 1297/72, καθώς και σε άλλες περιπτώσεις απαιτείται μεγαλύτερο αρχικό κεφάλαιο (βλ. Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», Αθ. 1986, σελ. 88 και 118).

Το άρθρο 8 του Π.Δ. 409/86 ορίζει ότι «Το μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού που μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης. Τα στοιχεία αυτά δεν μπορεί να περιλαμβάνουν απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή εκτέλεσης υπηρεσιών».⁽¹⁾

Η Α.Ε. δεν μπορεί να αναλαμβάνει την κάλυψη δικών της μετοχών (άρθρο 15β Κ.Ν. 2190/20, προστεθέν με το άρθρο 19 του Π.Δ. 409/86).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΠΡΑΞΕΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Ποιες πράξεις της Α.Ε. υποβάλλονται σε δημοσιότητα

Σύμφωνα με το άρθρο 7α του Κ.Ν. 2190/20 (όπως αυτό προστίθεται στο νόμο με το άρθρο 7 του Π.Δ. 409/86) οι πράξεις και τα στοιχεία της ανώνυμης εταιρείας που υποβάλλονται υποχρεωτικά σε δημοσιότητα, είναι οι εξής:

α. Οι αποφάσεις της Διοίκησης για τη σύσταση ανώνυμων εταιρειών, καθώς και το καταστατικό που εγκρίθηκε.

β. Οι αποφάσεις της Διοίκησης για την έγκριση της τροποποίησης καταστατικών ανώνυμων εταιρειών, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις τροποποιήσεις που έγιναν.

γ. Ο διορισμός και η για οποιοδήποτε λόγο παύση με τα στοιχεία ταυτότητας των προσώπων που:

- ασκούν τη διαχείριση της εταιρείας
- έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν από κοινού ή μεμονωμένα
- είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο.

δ. Η απόφαση ανάκλησης της άδειας σύστασης και έγκρισης του καταστατικού της εταιρείας.

Απόσβεση μετοχικού κεφαλαίου

Το άρθρο 16 του Κ.Ν. 2190/20 ρύθμιζε την απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου

(1) Ανάλογη διάταξη υπάρχει και στο Ν. 3190/50 περί Ε.Π.Ε., άρθρο 5. Συνεπώς, μόνο στις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. και Ε.Ε.) υπάρχει δυνατότητα εισφοράς της προσωπικής εργασίας εταίρου για το σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου.

της αν. εταιρείας, αν αυτή προβλέπονταν ρητά από το καταστατικό της. Ήδη, με το άρθρο 15α, που προστίθεται με το Π.Δ. 409/86, το θέμα ρυθμίζεται λεπτομερέστερα και μάλιστα προβλέπεται ότι η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη μερική ή ολική απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου με απόφαση της γεν. συνελεύσεως, έστω κι αν αυτό δεν προβλέπεται από το καταστατικό. Στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», Αθ. 1986, σελ. 99-103 αναπτύσσεται λεπτομερώς το θέμα από κάθε άποψη και με παραδείγματα λογιστικών εγγραφών.

Ειδική εισφορά 1% επί συγκεντρώσεως κεφαλαίου

Κατά τα άρθρα 17 επομ. του Ν. 1676/86, από 1 Ιανουαρίου 1987 επιβάλλεται ειδικός φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίου, ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) πάνω στο ποσό του κεφαλαίου των συστατιζομένων⁽¹⁾ εμπορικών εταιρειών και κοινοπραξιών, καθώς και στην αύξηση του ενεργητικού αυτών που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους. Στην ίδια εισφορά υπόκεινται και οι συνεταιριστικές οργανώσεις και οποιαδήποτε άλλη εταιρεία ή κοινωνία, εφόσον ο σκοπός που επιδιώκουν όλα αυτά τα πρόσωπα είναι κερδοσκοπικός. Τέλος στην ίδια εισφορά υπόκεινται και τα υποκαταστήματα ξένης εταιρείας.

Στην ειδική αυτή εισφορά 1% υπόκειται όχι μόνον η σύσταση νέων κερδοσκοπικών προσώπων, όπως περιεγράφησαν παραπάνω, αλλά και η μεταφορά κεφαλαίων από το εξωτερικό για τους άνω σκοπούς ή σύναψη δανείων του νομικού προσώπου με πρόσωπα που έχουν συμμετοχή στα εταιρικά κέρδη κ.ά. Όλα αυτά περιγράφονται λεπτομερώς στο άρθρο 18 του Ν. 1876/86 που δημοσιεύεται ολόκληρος στο τεύχος Φεβρουαρίου 1987 του ΛΟΓΙΣΤΗ (βλ. και πολ. 349/86 Υπ. Οικ., ΛΟΓΙΣΤΗΣ, τεύχος ΜΑΡΤΙΟΥ 1987).

Ο παραπάνω φόρος αποδίδεται στο Δημόσιο με κατάλληλη δήλωση που υποβάλλεται στον αρμόδιο οικονομικό έφορο μέσα σε 15 μέρες από τη σύσταση της εταιρείας, την αύξηση κεφαλαίου, την εγγραφή στα βιβλία της συμβάσεως του δανείου κ.λπ. (βλ. άρθρο 23 Ν. 1676/86).

Από 1.1.87 καταργούνται τα τέλη χαρτοσήμου που επιβάλλονταν στις παραπάνω πράξεις (συστάσεις εταιρειών κ.λπ.)⁽²⁾, αλλά καταργείται, επίσης, και η ατέλεια χαρτοσήμου που υπήρχε στη σύσταση, μετατροπή συγχώνευση κ.λπ. ανων. εταιρειών είτε γίνονταν με το Κ.Ν. 2190/20 είτε με το Ν.Δ. 1297/72. Τώρα καμιά πράξη συγκεντρώσεως κεφαλαίου δεν απαλλάσσεται της εισφοράς 1%.

ε. Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Στην απόφαση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να αναγράφεται το νέο κεφάλαιο, ο αριθμός και το είδος των μετοχών που εκδίδονται, η ονομαστική του αξία και γενικά οι όροι έκδοσής τους, καθώς και ο συνολικός αριθμός των μετοχών της εταιρείας.

στ. Το πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, είτε κατά τη σύσταση της εταιρείας, είτε μετά από κάθε αύξησή του.

ζ. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αρχικές και τροποποιημένες από τη Γενική Συνέλευση (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των Ελεγκτών της εταιρείας.

Ο ισολογισμός πρέπει να περιέχει τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που, κατά νόμο, τον πιστοποιούν.

(1) Σε περίπτωση συγχώνευσής ή μετατροπής εταιρειών φορολογείται με το συντελεστή 1% η διαφορά του κεφαλαίου που προκύπτει πέραν του ποσού του κατατεθειμένου κεφαλαίου της μετατρεπομένης ή των συγχωνευομένων εταιρειών.

(2) Τονίζεται ότι η κατάργηση των τελών χαρτοσήμου από 1.1.87 αφορά τις ανωτέρω πράξεις και τα παρεπόμενα σύμφωνα, έστω και αν για τις πράξεις αυτές δεν επιβάλλεται ο παραπάνω φόρος (διάλυση εταιρείας, μεταβίβαση μεριδίου κ.λπ.) (εγκύκλιος 349/86 Υπ. Οικ. ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1987, τεύχος ΜΑΡΤΙΟΥ).

η. Οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των Τραπεζών, καθώς και η λογιστική κατάσταση του άρθρου 46.

θ. Η λύση της εταιρείας.

ι. Η δικαστική απόφαση, που κηρύσσει άκυρη την εταιρεία.

ια. Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών, με τα στοιχεία της ταυτότητάς τους.

ιβ. Οι ισολογισμοί της εκκαθάρισης, καθώς και ο τελικός της ισολογισμός.

ιγ. Η διαγραφή της εταιρίας από το Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών.

ιδ. Κάθε πράξη ή στοιχείο του οποίου η δημοσιότητα επιβάλλεται από άλλες διατάξεις».

Πώς γίνεται η δημοσιότητα

Η δημοσιότητα επιτυγχάνεται με δύο τρόπους (κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 7β § 1 του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 7 του Π.Δ. 409/86):

α) Ο πρώτος τρόπος είναι η καταχώρηση, ύστερα από έλεγχο, των πράξεων και στοιχείων στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών της οικείας νομαρχίας (όπου έχει την έδρα της η Α.Ε.).

β) Ο δεύτερος τρόπος είναι η δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως *α ν α κ ο ι ν ώ σ ε ω ς* για την καταχώρηση στο οικείο Μητρώο Αν. Εταιριών των πράξεων και στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα. Να σημειωθούν εδώ ιδιαίτερα τα ακόλουθα: Πρώτον, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι δεν χρειάζεται να δημοσιευθεί στο Φ.Ε.Κ. ολόκληρο το καταστατικό, αλλά μόνο ανακοίνωση (περίληψη) που συντάσσει η αρμόδια Υπηρεσία Εμπορίου της οικείας νομαρχίας. Δεύτερο, τη δαπάνη δημοσίευσης, βέβαια, φέρει (όπως και πριν) η ενδιαφερόμενη εταιρεία, αλλά ο τρόπος καταβολής των εξόδων έχει αλλάξει. Η ενδιαφερόμενη Α.Ε. εκδίδει το παράβολο (διπλότυπο δημοσίου ταμείου) και την αντίστοιχη απόδειξη για τα δικαιώματα του Τ.Α.Π.Ε.Τ., τα οποία προσκομίζει στην αρμόδια υπηρεσία της νομαρχίας, η οποία οφείλει να τα στείλει, μαζί με την ανακοίνωση, στο Εθνικό Τυπογραφείο για δημοσίευση.⁽¹⁾

Δημοσίευση ισολογισμού 31.12.86

Οι ισολογισμοί με ημερομηνία 31.12.86 θα συνταχθούν με τις παλιές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, αλλά η δημοσίευσή τους θα γίνει με το νέο τρόπο που προβλέπει το Π.Δ. 409/86. Δηλαδή, ο ισολογισμός με τα αποτελέσματα χρήσεως και τον πίνακα διανομής κερδών θα υποβληθούν σε τριπλούν στην οικεία νομαρχία, μαζί με το παράβολο του δημοσίου ταμείου και την απόδειξη ΤΑΠΕΤ και η νομαρχία θα τα στείλει στο Εθνικό Τυπογραφείο για δημοσίευση.⁽²⁾

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΣ ΕΙΣΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΕΙΔΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 9 ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/20

Με το άρθρο 9 του Π.Δ. 409/86 τροποποιείται μερικώς το άρθρο 9 του Κ.Ν. 2190/20, σύμφωνα με το οποίο η εξακρίβωση της αξίας των εισφερομένων (για τη σύσταση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.) ειδών γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής. Η επιτροπή αυτή αποτελείται από εμπειρογνώμονες (ένας ή δύο δημόσιοι υπάλληλοι με πτυχίο ανωτάτης σχολής ή από ένα ή δύο Ορκωτούς Λογιστές του Σ.Ο.Α. του Ν.Δ. 3329/55 και από ένα εμπειρογνώμονα του οικείου Επιμελητη-

(1) Πίνακας με τα τέλη δημοσίευσης των διαφόρων πράξεων και ανακοινώσεων ή στοιχείων στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως δημοσιεύεται στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», σελ. 81-82.

(2) Τα ίδια ισχύουν και για την πρόσκληση των μετόχων (υποβάλλονται στη νομαρχία τρία αντίγραφα με το αντίστοιχο παράβολο και ΤΑΠΕΤ). Οι λογιστές πρέπει να φροντίζουν να τα υποβάλουν εγκαίρως, γιατί τις τελευταίες ημέρες θα υπάρχει συνωστισμός και συνεπώς ανάγκη χρησιμοποίησής δικαστικού επιμελητή.

ρίου). Προηγούμενος υπήρχε και τέταρτο μέλος της επιτροπής - εκπρόσωπος του εισφέροντος το είδος για εκτίμηση - το οποίο καταργήθηκε τώρα με το Π.Δ. 409/86. Οι επιτροπές, που ορίζονται με απόφαση του νομάρχη, είναι πάντοτε τριμελείς και τα μέλη της δεν πρέπει να έχουν οποιαδήποτε εξάρτηση από την εταιρεία. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες στις παραπάνω επιτροπές συμμετέχουν υποχρεωτικά Ορκωτός ή Ορκωτοί Λογιστές θα καθορισθούν με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου.

Για τη συγκρότηση της εκτιμητικής επιτροπής του άρθρου 9 υποβάλλεται αίτηση στην οικεία νομαρχία, συνοδευόμενη από παράβολο δημοσίου ταμείου και διάφορα στοιχεία αποδεικτικά της αξίας των εισφερομένων ειδών (π.χ. πρόσφατος ισολογισμός ή τιμολόγιο ή συμβόλαιο αγοράς μεμονωμένως εισφερομένου παγίου στοιχείου κ.ο.κ. Βλ. λεπτομέρειες: Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 296-297).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΠΟΥ ΔΕΣΜΕΥΟΥΝ ΤΗΝ Α.Ε.

Επερχόμενες τροποποιήσεις

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Κ.Ν. 2190/20 αναγράφεται: «Το Διοικητικόν Συμβούλιον είναι αρμόδιον ν' αποφασίζη πάσαν πράξιν αφορώσαν εις την διοίκησιν της εταιρείας, εις την διαχείρισιν της περιουσίας αυτής και εις την εν γένει επιδιώξιν του σκοπού της εταιρείας». Με το άρθρο 22 του Π.Δ. 409/86 προστίθεται και η ακόλουθη παράγραφος:

«Πράξεις του Διοικητικού Συμβουλίου, ακόμη και αν είναι εκτός του εταιρικού σκοπού, δεσμεύουν την εταιρεία απέναντι στους τρίτους, εκτός αν αποδειχθεί ότι ο τρίτος γνώριζε την υπέρβαση του εταιρικού σκοπού ή όφειλε να τη γνωρίζει. Δε συνιστά απόδειξη μόνη η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας ως προς το καταστατικό της εταιρίας ή τις τροποποιήσεις του».

Εξ άλλου, με το άρθρο 23 του Π.Δ. 409/86 τροποποιείται ελαφρώς η παράγραφος 2 του άρθρου 23, που έχει τώρα ως εξής: «Περιορισμοί της εξουσίας του Δ. Συμβουλίου από το καταστατικό ή τη γενική συνέλευση δεν αντιτάσσονται στους καλόπιστους τρίτους ακόμα κι αν έχουν υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας».

Τέλος, με το άρθρο 24 του Π.Δ. 409/86 προστίθεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 23α του Κ.Ν. 2190/20 δεύτερο εδάφιο που έχει ως εξής:

«Επίσης δάναει της εταιρείας σε τρίτους, καθώς και η παροχή πιστώσεων σ' αυτούς με οποιονδήποτε τρόπο ή παροχή εγγυήσεων υπέρ αυτών με σκοπό την απόκτηση από αυτούς μετοχών της εταιρίας, απαγορεύονται απολύτως και είναι άκυρα».

Δημοσίευση μελών Δ. Συμβουλίου

Σύμφωνα με το άρθρο 7α του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 7 του Π.Δ. 409/86, ο διορισμός των μελών του Δ.Σ. και η για οποιοδήποτε λόγο παύση αυτών, καθώς και των προσώπων που ασκούν διαχείριση της εταιρείας ή εκπροσωπούν αυτή, υπόκεινται σε δημοσιότητα, όπως περιγράφεται παραπάνω στο κεφάλαιο Δ' (καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε. της οικείας νομαρχίας και δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως). Η διαφορά με το πρώην καθεστώς είναι η εξής: Ενώ πρώτα τη φροντίδα της δημοσίευσής είχε η ίδια η ενδιαφερόμενη εταιρεία, (παραδίδουσα τη σχετική ανακοίνωση και το παράβολο στο Εθνικό Τυπογραφείο), τώρα η δημοσίευση θα γίνεται μέσω της αρμόδιας υπηρεσίας της νομαρχίας, στην οποία θα παραδίδεται η προς δημοσίευση ανακοίνωση σε τρία αντίγραφα, καθώς και τα παράβολα δημοσίου ταμείου και ΤΑΠΕΤ). Σημειωτέον ότι από 1.1.87 ο προς δημοσίευση κατάλογος των μελών του Δ.Σ. πρέπει να περιλαμβάνει για τον καθένα τα εξής στοιχεία: Ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, έτος και τόπο γεννήσεως, υπηκοότητα, επάγγελμα, διεύθυνση κατοικίας, αριθμό ταυτότητας και ιδιότητα που κατέχει στο Δ. Συμβούλιο.

Όλα τα άλλα τα σχετικά με τη λειτουργία του Δ. Συμβουλίου, τις αρμοδιότητες, τις ευθύνες κ.λπ. των μελών αυτού παραμένουν τα ίδια, όπως πριν την τροποποίηση

του Κ.Ν. 2190/20. Λεπτομέρειες για όλα αυτά τα θέματα βλ. στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», κεφ. 3ο, σελ. 144-182.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'

ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ

Γενικά, τα της λειτουργίας της γενικής συνελεύσεως των μετόχων της εταιρείας δεν θίγονται καθόλου από τις διατάξεις του Π.Δ. 409/86. Μόνο το άρθρο 25 του διατάγματος αυτού αντικαθιστά την παράγραφο 2 του άρθρου 26 του Κ.Ν. 2190/20, που αφορά τη δημοσίευση της προσκλήσεως της γενικής συνελεύσεως των μετόχων δια του τύπου. Η αντικαθιστάμενη διάταξη ισχύει πια ως εξής:

«2. Η πρόσκληση της Γενικής Συνέλευσης, η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον το οικημα, τη χρονολογία και την ώρα της συνεδρίασης, καθώς και τα θέματα της ημερήσιας διάταξης με σαφήνεια, τοιχοκολλείται σε εμφανή θέση του καταστήματος της εταιρείας και δημοσιεύεται ως εξής:

α. στο τεύχος Ανώνυμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης σύμφωνα με το άρθρο 3 του από 16 Ιανουαρίου 1930 Π.Δ/τος «Περί Δελτίου Ανώνυμων Εταιριών».

β. σε μία ημερήσια εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα και, κατά την κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου, έχει ευρύτερη κυκλοφορία σ' ολόκληρη τη χώρα, που επιλέγεται από τις εφημερίδες του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3757/1957, όπως ισχύει, και

γ. σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα από εκείνες που:

(αα) εκδίδονται ανελλιπώς, κάθε ημέρα, τουλάχιστον από τρία έτη, και

(ββ) έχουν κυκλοφορία τουλάχιστον 5.000 φύλλων την ημέρα.

Για τις οικονομικές εφημερίδες, οι οποίες θα έχουν τη δυνατότητα να δημοσιεύουν προσκλήσεις, θα αποφασίζει στην αρχή κάθε έτους ο Υπουργός Εμπορίου, κρίνοντας για το οικονομολογικό περιεχόμενο των εφημερίδων αυτών και έπειτα από έγγραφη βεβαίωση του Υπουργείου Προεδρίας της Κυβέρνησης για τη συνδρομή των προϋποθέσεων των παραπάνω υποπεριπτώσεων (αα) και (ββ).

Αν η εταιρεία δεν εδρεύει στην περιοχή του Δήμου Αθηναίων, η πρόσκληση πρέπει να δημοσιεύεται και σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία εφημερίδα, από εκείνες που τυχόν εκδίδονται στην περιοχή της έδρας της, και σε περίπτωση που δεν εκδίδεται εφημερίδα στην περιοχή αυτή, σε μία από τις εκδιδόμενες στην πρωτεύουσα του Νομού στον οποίο η εταιρεία έχει την έδρα της.⁽¹⁾

Να σημειωθεί, όμως, ότι το κύρος της γενικής συνελεύσεως δεν θίγεται αν παρίσταται ή αντιπροσωπεύεται κατ' αυτήν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου, οπότε αυτή εγκύρως μπορεί να αποφασίσει για οποιοδήποτε θέμα εντός ή εκτός ημερησίας διατάξεως, έστω κι αν δεν δημοσιεύθηκε καθόλου η πρόσκληση για τη γενική συνέλευση. Έτσι αποφάνθηκε η νομολογία (απόφαση Α.Π. 2543/67). Λεπτομέρειες επί του θέματος αυτού βλ. στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 184-186. Στο ίδιο βιβλίο και στο κεφάλαιο τέταρτο (σελ. 183-215) εξετάζονται εμπειριστατώμενα όλα τα θέματα της γενικής συνελεύσεως, που όπως λέχθηκε, δεν άλλαξαν με το Π.Δ. 409/86.

Φυσικά (και ανεξάρτητα από την παραπάνω απόφαση του Α. Πάγου) ο ισολογισμός πρέπει οπωσδήποτε να δημοσιευθεί στις προβλεπόμενες προθεσμίες και εφημερίδες, αλλιώς η γενική συνέλευση δεν μπορεί να τον εγκρίνει (γνωμοδότηση 63/29.11.67 Νομ. Συμβ. Υπ. Εμπορίου - βλ. Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», σελ. 184).

Τέλος, να σημειωθεί ότι σε όσες περιπτώσεις πρέπει οπωσδήποτε να δημοσιευθεί πρόσκληση των μετόχων στη γενική συνέλευση, αυτή θα γίνει μέσω της αρμόδιας υπηρεσίας της οικείας νομαρχίας, όπως και για τον ισολογισμό. Δηλαδή, υποβάλλονται

(1) Και μετά την άνω τροποποίηση, οι εφημερίδες στις οποίες δημοσιεύεται η πρόσκληση παραμένουν οι ίδιες (όπως πριν την ισχύ του Π.Δ. 409/86).

εγκαιρώς στη νομαρχία ο ισολογισμός και η πρόσκληση σε τρία αντίγραφα μαζί με τα αντίστοιχα παράβολα και ΤΑΠΕΤ και η νομαρχία τα διαβιβάζει όλα στο Εθνικό Τυπογραφείο για δημοσίευση. Η δημοσίευση στις άλλες εφημερίδες γίνεται με φροντίδα της ενδιαφερομένης Α.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'

ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε. - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Ελεγκτές του Κ.Ν. 2190/20

Με το άρθρο 36 του Κ.Ν. 2190/20 (όπως ίσχυε πριν τροποποιηθεί με το Π.Δ. 409/86) ορίζονταν ότι ο ισολογισμός της ανώνυμης εταιρείας έπρεπε να είχε ελεγχθεί από δύο ελεγκτές, αλλιώς η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορούσε να πάρει έγκυρη απόφαση για την έγκρισή του. Τα προσόντα των ελεγκτών αυτών (πτυχιούχοι οικονομικών σχολών προ 5ετίας και ηλικία άνω των 30 ετών) ορίζει το άρθρο 36α του Κ.Ν. 2190/20. Αν όμως οι ελεγκτές επιλέγονταν από το Σ.Ο.Α. αρκούσε και ένας μόνο ελεγκτής. Από άλλες διατάξεις υπάρχει η υποχρέωση όπως όλες οι ανώνυμες εταιρείες που έχουν τις μετοχές τους εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και όλες οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και χρηματιστηριακές αν. εταιρείες χρησιμοποιούν ελεγκτές από το Σ.Ο.Α. Αλλά και κάθε ανώνυμη εταιρεία, της οποίας το σύνολο του ενεργητικού της σε κάποια χρήση υπερέβαινε τα 400.000.000 δρχ. είχε την υποχρέωση να καλεί Ορκωτούς Λογιστές του Σ.Ο.Α. για τον έλεγχο της από την επόμενη χρήση. Όλα αυτά αναπτύσσονται λεπτομερώς στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 216-231.

Με το Π.Δ. 409/86 επήλθε μια σοβαρή τροποποίηση ως προς το ποιες ανώνυμες εταιρείες έχουν την υποχρέωση να χρησιμοποιούν ως ελεγκτές μέλη του Σ.Ο.Α. (δηλ. Ορκωτούς Λογιστές).

Πότε χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά Ορκωτοί Λογιστές

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 27, 29 (που αντικαθιστά το άρθρο 42α § 6) και 42 (που προσθέτει το άρθρο 70β § 5) του Π.Δ. 409/86, προκύπτει ότι για τον τακτικό έλεγχο των ανωνύμων εταιρειών στην περίοδο 1ης Ιανουαρίου 1987 μέχρι 31ης Δεκεμβρίου 1989, πρέπει να συντρέχουν οι δύο από τις παρακάτω προϋποθέσεις (κατά τη σύνταξη του ισολογισμού 31.12.86), ώστε να υποχρεούνται αυτές να καλέσουν ως ελεγκτές Ορκωτούς Λογιστές:

- α) Σύνολο ισολογισμού (εννοεί του ενός σκέλους, δηλ. του ενεργητικού κατά την προηγούμενη διατύπωση) 200.000.000 δρχ.
- β) Καθαρός ετήσιος κύκλος εργασιών 400.000.000 δρχ.
- γ) Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως (1986) άτομα 50 (και άνω).

Είναι σαφές ότι με την τροποποίηση αυτή θα υποχρεωθεί τεράστιος αριθμός ανων. εταιρειών να υπαχθεί στον τακτικό έλεγχο του Σ.Ο.Α.

Για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες θα εξακολουθησει να ισχύει το προηγούμενο καθεστώς (δύο ελεγκτές, πτυχιούχοι ανωτάτων οικονομικών σχολών κ.λπ. - Βλ. Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ, στην παραπάνω παραπομπή).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ'

ΣΥΝΤΑΞΗ - ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο ισολογισμός της Α.Ε., οι οδηγίες της Ε.Ο.Κ. και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Τα άρθρα 29-42 του Π.Δ. 409/86, που καταλαμβάνουν και το μεγαλύτερο μέρος του διατάγματος, ασχολούνται με τη σύνταξη και τη δημοσίευση, του ισολογισμού. Και πρέπει να ληφθεί από τώρα ότι οι επιφερόμενες τροποποιήσεις είναι αρκετές και σημαντικές.

Η όλη φιλοσοφία των σχετικών τροποποιήσεων είναι να προσαρμοσθεί η σύνταξη

του ισολογισμού με τις οδηγίες της Ε.Ο.Κ., αλλά και με τον τύπο που επιβάλλει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.). Το τελευταίο αυτό μάλιστα ορίζεται ρητά από το άρθρο 42γ του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 31 του Π.Δ. 409/86.

Δημοσίευση ισολογισμού

Αλλά και στη δημοσίευση του ισολογισμού επέρχεται μία (τυπική) τροποποίηση. Κατ' αρχήν, ο ισολογισμός εξακολουθεί να δημοσιεύεται στις ίδιες εφημερίδες και προθεσμίες, όπως και πριν την έκδοση του Π.Δ. 409/86 (βλ. σχετικά, όλες τις λεπτομέρειες στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 261). Με τη διαφορά ότι τώρα (από 1.1.87) ο ισολογισμός, συνοδευόμενος από ανάλυση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και πίνακα διανομής κερδών (και ακόμα από πρόσκληση των μετόχων στη γενική συνέλευση) υποβάλλεται σε τριπλό στην αρμόδια υπηρεσία της οικείας νομαρχίας, μαζί με το παράβολο δημοσίευσής του δημοσίου ταμείου και την απόδειξη Τ.Α.Π.Ε.Τ. του Εθνικού Τυπογραφείου. Η νομαρχία, αφού καταχωρήσει όλα αυτά στην καρτέλλα της ενδιαφερόμενης Α.Ε., αποστέλλει τον ισολογισμό για δημοσίευση στο Εθνικό Τυπογραφείο. Στις υπόλοιπες εφημερίδες εξακολουθεί η ίδια διαδικασία, δηλαδή, τη φροντίδα την έχει πάλι η ενδιαφερόμενη Α.Ε.

Προσοχή! 1) Ισολογισμοί που έκλεισαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1986, οφείλουν να συνταχθούν με το παλαιό κείμενο του Κ.Ν. 2190/20, αλλά θα δημοσιευθούν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μέσω της νομαρχίας, όπως ευθύς παραπάνω σημειώνεται. 2) Κάθε ενδιαφερόμενη αν. εταιρεία θα προσκομίζει στην οικεία νομαρχία χωριστά παράβολα, ένα για τη δημοσίευση του ισολογισμού και ένα για τη δημοσίευση της προσκλήσεως των μετόχων σε τακτική γενική συνέλευση (και τούτο γιατί τα δύο αυτά πράγματα δημοσιεύονται σε χωριστά ΦΕΚ).

Κατάρτιση ισολογισμού από το 1987

Το άρθρο 31 του Π.Δ. 409/86, που αντικατέστησε το άρθρο 42γ του Κ.Ν. 2190/20, ορίζει ρητά ότι από της εφαρμογής του άνω Π.Δ. (1.1.87) και στο εξής ο ισολογισμός της ανώνυμης εταιρείας θα καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παραγράφου 4.1.103 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/80, δηλαδή, σύμφωνα με τις αρχές που καθιερώνει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Η τροπολογία αυτή είναι πολύ σοβαρή, γιατί τυποποιεί τη σύνταξη του ισολογισμού και όχι μόνο αυτού, αλλά μιας σειράς εγγράφων που καλούνται οικονομικές καταστάσεις (ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακας διανομής αποτελεσμάτων, έκθεση ελεγκτών και το καινοφανές προσάρτημα).⁽¹⁾

Ποιοι λογιστές έχουν δικαίωμα να υπογράφουν ισολογισμό

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Σ. (όπως αντικαταστάθηκε πρόσφατα από την παράγραφο 5 του άρθρου 11 του Π.Δ. 356/86) εναρμονίστηκε το όριο για την υπογραφή του ισολογισμού από πτυχιούχο προϊστάμενο λογιστηρίου στις περιπτώσεις που τα ετήσια ακαθάριστα όρια ξεπερνούν τα 80.000.000 δρχ. ετησίως. Τα απαιτούμενα προσόντα, που πρέπει να έχει ο δικαιούχος για υπογραφή ισολογισμού περιγράφονται ως εξής στην υπ' αριθ. Σ. 3162/πολ. 315/29.10.86 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών (ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1987, σελ. 94).

«Συγκεκριμένα, από 1 Ιανουαρίου 1987 απαιτείται: α) Πτυχίο Ανώτατης Οικονομικής Σχολής ή Οικονομικού Τμήματος Ανώτατης Σχολής (π.χ. Νομικής Αθήνας, Θεσ/νίκης) ή του Τμήματος Δημόσιας Διοίκησης της Παντείου ή της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (ΤΕΙ) ή αναγνωρισμένο πτυχίο αντίστοιχης ισότιμης Ανώτατης Σχολής της αλλοδαπής και β) πενταετής τουλάχιστον

(1) Το θέμα της κατάρτισεως του ισολογισμού σύμφωνα με τις αρχές του Γ.Λ.Σ. αναπτύσσεται στο νέο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Συνοπτικό Λογιστικό Σχέδιο», όπου δίδεται σχετικό παράδειγμα και αναλυτικές οδηγίες.

χιστο συναφής προϋπηρεσία σε λογιστικοοικονομικό κλάδο του δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα. Σημειώνεται ότι δικαίωμα υπογραφής ισολογισμού, με βάση τις νέες ρυθμίσεις, έχουν και οι πτυχιούχοι της Παντείου (Π.Α.Σ.Π.Ε.), που γράφηκαν στο πρώτο έτος σπουδών (πρωτοετείς) της Σχολής αυτής μέχρι και το ακαδημαϊκό έτος 1982 / 1983, ανεξάρτητα από το χρόνο λήψης του πτυχίου τους. Με βάση το πρόγραμμα σπουδών του Β.Δ. 672/1963 οι πτυχιούχοι αυτοί έχουν διδαχθεί μαθήματα οικονομικής επιστήμης».

Τα παραπάνω ισχύουν για ισολογισμούς που θα συνταχθούν από την 1η Ιανουαρίου 1987 και στο εξής. Οι ισολογισμοί που φέρουν ημερομηνία 31.12.86 υπάγονται στην παλιά διάταξη που όριζε όριο ετησίων ακαθάριστων εσόδων 50.000.000 δρχ.

Προϊστάμενος λογιστηρίου χωρίς τα οριζόμενα από τον Κώδικα τυπικά προσόντα

Εξαιρετικά, ο προϊστάμενος του λογιστηρίου που δεν έχει τα ανωτέρω τυπικά προσόντα μπορεί και μετά την ισχύ των διατάξεων του νέου Κώδικα να υπογράψει τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως στην οποία εργάζεται και της οποίας τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 25.000.000 δρχ., εάν από το έτος 1965 μέχρι και στις 30 Απριλίου 1977 έχει υπογράψει ισολογισμό τριών τουλάχιστο συνεχών ή μη διαφόρων χρήσεων της ίδιας ή διαφόρων επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και τήρησαν υποχρεωτικά ή προαιρετικά λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο, αδιαφόρως του ύψους των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων τους. Το βάρος της αποδείξεως της υπογραφής ισολογισμών τριών τουλάχιστο χρήσεων φέρει ο ενδιαφερόμενος και η απόδειξη γίνεται με κάθε νόμιμο μέσο. (Υπ. Οικ. Εγκ. 40/1977, § 199).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Γενικά περί οικονομικών καταστάσεων

Ο παλιός νόμος 2190/20, όπως ίσχυε μέχρι την έκδοση του Π.Δ. 409/86, είχε αφιερωμένο το πέμπτο κεφάλαιο του (άρθρα 41-46) στη σύνταξη της απογραφής, την κατάρτιση και εμφάνιση του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως και τέλος στον τρόπο διανομής των καθαρών κερδών της χρήσεως. Συγχρόνως, σε άλλες διάσπαρτες διατάξεις καθορίζονταν οι όροι ελέγχου του ισολογισμού (και των βιβλίων) της ανώνυμης εταιρείας, τα πρόσωπα που υπογράφουν τον ισολογισμό για να είναι έγκυρος και τη διαδικασία εγκρίσεώς του από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας και τη γενική συνέλευση (όλα αυτά αναλύονται με λεπτομέρειες και σαφήνεια στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 249-265, 205, 217 επ.).

Με τις διατάξεις των άρθρων 31-42 του Π.Δ. 409/86 τροποποιούνται, όπως ελέχθη, βασικά, ο τρόπος καταρτίσεως και εμφανίσεως του ισολογισμού. Με το άρθρο 29 του Π.Δ. 409/86, που αντικατέστησε το άρθρο 42α, καθορίζονται γενικές διατάξεις για τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις), που περιλαμβάνουν: α) τον ισολογισμό, β) το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, γ) τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και δ) το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α και 37 του Κ.Ν. 2190/20. Δηλαδή, από δύο ελεγκτές, που πρέπει να έχουν τα προσόντα που ορίζει ο νόμος (βλ. Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 216-231). Οι ανώνυμες εταιρείες, που το ενεργητικό τους, τα έσοδά τους και το προσωπικό τους υπερβαίνουν τα όρια που ορίζει ο νόμος, υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ως ελεγκτές Ορκωτούς Λογιστές (άρθρο 27 Π.Δ. 409/86. Βλ. ανωτέρω στο παρόν άρθρο ειδικό κεφάλαιο Η' περί Ελεγκτών Α.Ε.).

Ισολογισμός - Βασικές αρχές καταρτίσεώς του

Κάθε ισολογισμός, που συντάσσεται μετά την ισχύ του Π.Δ. 409/86 (1.1.87), οφείλει

να καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα και τις οδηγίες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.⁽¹⁾

Η υπογραφή, όμως, του ισολογισμού και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας γίνεται ακριβώς από τα ίδια πρόσωπα, όπως και πριν. Να η σχετική § 5 του άρθρου 42α Κ.Ν. 2190/20, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 29 του Π.Δ. 409/86:

«5. Για να ληφθεί από τη Γενική Συνέλευση έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο, πρέπει να έχουν ειδικά θεωρηθεί από:

α) το Διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο ή σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος, ένα μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, που ορίζεται από αυτό, (β) τον υπεύθυνο για τη Γενική Διεύθυνση της εταιρείας και (γ) τον υπεύθυνο για τη Διεύθυνση του Λογιστηρίου. Οι παραπάνω, σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, οφείλουν να εκθέτουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη Γενική Συνέλευση».

Στα άρθρα 30 επ. το Π.Δ. 409/86, που τροποποιούν αντίστοιχα τα άρθρα 42β, 42γ, 42δ του Κ.Ν. 2190/20, δίδονται λεπτομερείς οδηγίες για τη δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Γίνεται μια προσπάθεια προσαρμογής τόσο προς την αντίστοιχη νομοθεσία της Ε.Ο.Κ., όσο και προς το Ν. 1123/80 για το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, χωρίς, όμως, να υπάρχει απόλυτη ταυτότητα. Επειδή, ο Ν. 1123/80, δηλαδή το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, δεν έχει ακόμα γενική υποχρεωτική εφαρμογή, θα πρέπει να δεχθούμε ότι η ανώνυμη εταιρεία, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού της, πρέπει, όπου διαπιστώνεται διαφορά μεταξύ συναφών διατάξεων Ν. 1123/80 και Κ.Ν. 1290/20 (όπως τροποποιήθηκε από το Π.Δ. 409/86), να ακολουθεί τη γραμμή του δεύτερου νομοθετήματος.

Να τονισθεί, όμως, και πάλι ότι ως προς το υπόδειγμα του ισολογισμού, που θα ακολουθείται από το 1987, θα εφαρμόζεται το προβλεπόμενο από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Μερικές από τις βασικές αρχές που πρέπει να τηρούνται κατά την κατάρτιση του ισολογισμού είναι:

α) «Η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και ιδιαίτερα η ακολουθούμενη στα πλαίσια αυτού του νόμου μορφή εμφάνισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς».

β) Οι λογαριασμοί των υποδειγμάτων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως (που έχουν αραβική αρίθμηση) μπορούν να συγχωνεύονται αν τα ποσά αυτών είναι ασήμαντα, χωρίς να θίγεται η απόλυτη σαφήνεια του ισολογισμού και με τον όρο ότι οι συγχωνεύόμενοι λογαριασμοί θα αναλύονται στο προσάρτημα.

γ) «Τα ποσά των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού, καθώς και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» απεικονίζονται σε δύο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες αντιπαρατίθενται τα αντίστοιχα και ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης. Σε περίπτωση όμως που στοιχεία της προηγούμενης χρήσης δεν είναι ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλειόμενης χρήσης, γίνεται κατάλληλη αναμόρφωσή τους. Κάθε τέτοια αναμόρφωση αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα».

δ) «Εταιρεία που έχει υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα των υποκαταστημάτων της, και συγχωνεύει τα σχετικά

(1) Λεπτομέρειες για το θέμα αυτό βλ. στο νέο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Συνοπτικό Λογιστικό Σχέδιο», που βασίζεται πάνω στις αρχές του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού».

ε) «Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς».

στ) Το άρθρο 33 του Π.Δ. 409/86, πρόσθεσε στον Κ.Ν. 2190/20 το άρθρο 42ε. Το άρθρο αυτό περιέχει ειδικές διατάξεις για ορισμένα στοιχεία του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Βεβαίως, ανάλογες οδηγίες περιέχει και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αλλά πάντοτε υπερισχύουν οι αντίστοιχες του Κ.Ν. 2190/20.

Διανομή αποτελεσμάτων

Ο παλιός νόμος 2190/20 μιλούσε στα άρθρα 44-46 για τον τρόπο διανομής των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η ζημία μιας χρήσεως συμψηφίζεται με κέρδη επομένων χρήσεων. Αυτή η δυνατότητα υπάρχει για ζημίες 3 ή 5 προηγούμενων χρήσεων (βλ. άρθρο 4 § 1 Ν.Δ. 3323/55 και 8 Α.Ν. 147/67). Λεπτομέρειες για όλα αυτά στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 263, 271-290 και 270, 287).

Ήδη, στο άρθρο 32 του Π.Δ. 409/86 γίνεται λόγος για «Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», που καλύπτει και τις δύο έννοιες (διάθεση, δηλαδή, διανομή καθαρών κερδών, αλλά και διάθεση ζημιών, δηλαδή συμψηφισμός αυτών προς μελλοντικά κέρδη).

Η διανομή των καθαρών κερδών μιας χρήσεως εξακολουθεί να γίνεται όπως και πριν την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/20 σε συνδυασμό και με το άρθρο 3 Α.Ν. 148/67 (βλ. Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», 1986, σελ. 263 επ. Στο ίδιο βιβλίο βλ. λεπτομέρειες για τον τρόπο φορολογίας των διανεμομένων κερδών, σελ. 268-292).

Διάταξη λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως» και «Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων»

Το άρθρο 32 του Π.Δ. 409/86 επιβάλλει πλέον την κατάρτιση και εμφάνιση του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως» και του «Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» σε κάθετη διάταξη και σύμφωνα με τα υποδείγματα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Η σχετική διάταξη έχει ως εξής:

«1. Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4.1.201 του άρθρου 1 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του λογαριασμού αυτού.

2. Ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων» καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.302 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παρ. 4.1.301 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού».

Κανόνες αποτιμώσεως των περιουσιακών στοιχείων της Α.Ε.

Το παλιό άρθρο 43 του Κ.Ν. 2190/20 περιλάμβανε επιλεκτικώς κανόνες αποτιμώσεως για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της ανώνυμης εταιρείας κατά την κατάρτιση του ισολογισμού, οι οποίοι εφαρμόζονταν σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Φ.Σ. (άρθρα 40-41). Σχετική ανάλυση υπάρχει στο βιβλίο του Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», σελ. 250 επ.

Ήδη, το άρθρο 34 του Π.Δ. 409/86, αντικαθιστά το άρθρο 43 του Κ.Ν. 2190/20 και ορίζει λεπτομερέστερα τους κανόνες αποτιμώσεως των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, επιβάλλοντας μάλιστα ορισμένες (συντηρητικές) αρχές, όπως: «Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοι-

χεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών:

α. Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.

β. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.

γ. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

— σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτή,

— λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού,

— λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

δ. Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της εισπραξης ή της πληρωμής τους».

Ακολουθούν λεπτομερείς οδηγίες για ένα έκαστο από τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού. Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει για την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της εταιρείας σε ξένα νομίσματα, γιατί το θέμα αυτό αντιμετωπίζει λεπτομερώς και το άρθρο 11 του Π.Δ. 356/86, που τροποποίησε πρόσφατα τον Κ.Φ.Σ. και έχει και αυτό ισχύ από το 1.1.87. Μάλιστα η σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος του Π.Δ. 356/86 εξαντλεί το όλο θέμα με σειρά πρακτικών παραδειγμάτων (η εγκύκλιος αυτή Σ. 3162/πολ. 315/29.10.86 Υπ. Οικ. δημοσιεύεται ολόκληρη στο ΛΟΓΙΣΤΗ 1987, σελ. 73 επ.).

Έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως (ιδρύσεως) Α.Ε.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/20, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 34 του Π.Δ. 409/86, ορίζει ότι τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως της Α.Ε. μπορούν να αποσβεστούν είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεως είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Να και η σχετική παράγραφος:

«3.α. Τα ποσά των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) των κατηγοριών «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου», καθώς και τα ποσά των λογαριασμών «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων», «έξοδα, κτήσεως ακινητοποιήσεων», «έξοδα αναδιοργανώσεως» και «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως», της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως», αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία».

Το ίδιο θέμα από πλευράς του φορολογικού νόμου 3323/55 (άρθρο 35 § 1 περ. στ') αντιμετωπίζεται διαφορετικά. Η διάταξη αυτή, δηλαδή, επιτρέπει όπως τα έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις μέχρι το πολύ δέκα (Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», σελ. 41. Πάντως, εδώ γεννάται ζήτημα, που πρέπει να λυθεί αρμοδίως.

Προσάρτημα - Έκθεση πεπραγμένων Δ. Συμβουλίου - Έκθεση Ελεγκτών Α.Ε.

Πριν την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/20 υπήρχε η υποχρέωση συντάξεως ετήσιας εκθέσεως επί του ισολογισμού και των πεπραγμένων της χρήσεως από το Δ. Συμβούλιο της εταιρείας (άρθρο 43 § 7 Κ.Ν. 2190/20 - βλ. Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», σελ. 260) και επίσης ετήσιας εκθέσεως ελέγχου των βιβλίων και του ισολογισμού από τους Ελεγκτές της Α.Ε. (άρθρα 36-38 Κ.Ν. 2190/20, βλ. και Μ. ΛΕΟΝΤΑΡΗ: «Ανώνυμες Εταιρείες», σελ. 216-231). Και οι δύο αυτές υποχρεώσεις εξακολουθούν να υπάρχουν και μετά την έκδοση του Π.Δ. 409/86 (βλ. άρθρο 35 παράγραφος 3 α-β και 3γ και 4 αντίστοιχα).

Εκτός των παραπάνω εκθέσεων, όμως, το άρθρο 35 του Π.Δ. 409/86 (παράγραφοι 1-2 αυτού) επιβάλλει τη σύνταξη μιας νέας εκθέσεως, που συνοδεύει τον ισολογισμό και τον ονομάζει «Προσάρτημα».

Το περιεχόμενο του προσαρτήματος, εκτός από τα στοιχεία που υπάρχουν σε κάθε ισολογισμό, βάσει των οδηγιών των άρθρων 42α, 42β, 42ε και 43 του Κ.Ν. 2190/20 (βλ. ανάλυση παραπάνω στο παρόν κεφάλαιο), πρέπει να περιέχει και πλήθος ακόμα πληροφοριών, οι οποίες συνοπτικά είναι οι εξής:

α) Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων.

β) Ανάλυση των συμμετοχών της Α.Ε. στο κεφάλαιο άλλων εταιρειών σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10%.

γ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των μετοχών που εκδόθηκαν μέσα στη χρήση για κάλυψη αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.

δ) Ο αριθμός των μετοχών κατά κατηγορίες (ανώνυμες, ονομαστικές, προνομιούχες, επικαρπίας κ.λπ.).

ε) Τα συνολικά ποσά οικονομικών δεσμεύσεων από συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες πιθανές υποχρεώσεις σε λογαριασμούς τάξεως.

στ) Ο μέσος όρος του αριθμού του προσωπικού που απασχολήθηκε στη διάρκεια της χρήσεως.

ζ) Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ενεργητικού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.

η) Η έκταση επηρεασμού των αποτελεσμάτων χρήσεως σε περίπτωση που στη μέθοδο αποτιμήσεως εφαρμόστηκαν παρεκκλίσεις.

θ) Τα ποσά των οφειλομένων φόρων, καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της Α.Ε. από την κλειόμενη ή προηγούμενες χρήσεις.

ι) Τα ποσά που βάρυναν τη χρήση για αμοιβές οργάνων της διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.

ια) Τις επωνυμίες και έδρες επιχειρήσεων που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

ιβ) Τους λόγους και άλλες πληροφορίες που η εταιρεία απόκτησε, μέσα στη χρήση, δικές της μετοχές.

ιγ) Και τέλος, οποιεσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από άλλες διατάξεις ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων.

Το προσάρτημα υποβάλλεται στην οικεία νομαρχία μαζί με τον ισολογισμό και τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, αλλά δεν δημοσιεύεται στον τύπο.

ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Λήψη αντιγράφων πράξεων Α.Ε. από τη Νομαρχία

Κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να παραλαμβάνει από την αρμόδια υπηρεσία της οικείας Νομαρχίας κυρωμένα αντίγραφα των πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα και τηρούνται στο φάκελλο κάθε εταιρείας, αφού προηγουμένως καταβάλλει το διοικητικό κόστος (άρθρο 7β § 12 Κ.Ν. 2190/20).

2. Κοινοποίηση της γνωμοδότησεως της Επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20 στο Υπουργείο Εμπορίου

Τα μέλη της Επιτροπής ορίζονται με πράξη του Υπουργού Εμπορίου. Ο ορισμός πρέπει να γίνεται μέσα σε δεκαπέντε ημέρες από την υποβολή της σχετικής αίτησης στο Υπουργείο Εμπορίου και η γνωμοδότηση της Επιτροπής πρέπει να υποβάλλεται μέσα σε δύο μήνες από τον ορισμό των μελών της, ταυτόχρονα δε με την αποδοχή της ή όχι κοινοποιείται στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου.

3. Ορισμός εννοίας ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας.

Με τη σαφή παραπομπή του άρθρου 42γ του Κ.Ν. 2190/20 στο υπόδειγμα ισολογισμού του Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/80), στην έννοια των ιδίων κεφαλαίων της Α.Ε. περιλαμβάνονται το μετοχικό κεφάλαιο, η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, οι διαφορές αναπροσαρμογής, τα αποθεματικά κεφάλαια, τα αποτελέσματα εις νέο (κέρδη ή ζημιές) και τα ποσά που προορίζονται για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.