

ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ν. ΚΑΦΟΥΣΗ

ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΣΧΟΛΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

**Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ
ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΚΕΙΜΕΝΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ**

Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΚΕΙΜΕΝΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ἡ παρατηρουμένη ραγδαία ἀνάπτυξις τῶν συναλλαγῶν μεταξὺ τῶν οἰκονομούντων ἀτόμων καὶ τῶν οἰκονομικῶν μονάδων καὶ ἡ συνεχῶς διευρυνομένη στενὴ οἰκονομικὴ ἐπαφὴ τῶν διαφόρων χωρῶν μεταξὺ των καὶ ἡ ἀλληλεξάρτησις τῶν Οἰκονομιῶν των ἐπιβάλλει τὴν δημοσίευσιν λογιστικῶν καταστάσεων συντεταγμένων βάσει ὁμοιομόρφων ἀρχῶν.

Οἱ μαθηματικοὶ καὶ οἱ φυσικοὶ ἐπέτυχον νὰ χρησιμοποιοῦν εἰς ὅλον τὸν κόσμον τὰ αὐτὰ σύμβολα καὶ τοὺς αὐτοὺς τρόπους ὑπολογισμοῦ. Οἱ λογισταί, ἐν τούτοις, ἐνῶ ὁμιλοῦν τὴν ἀδιάψευστον γλῶσσαν τῶν ἀριθμῶν δὲν κατάρθωσαν νὰ καθιερώσουν κοινὴν γλῶσσαν παγκοσμίως ἀποδεκτὴν, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον καὶ εἰς τὴν ἐποχὴν μας, τὴν ἐποχὴν τῶν διεθνῶν ἐνοποιήσεων, νὰ θεωρηθῆται ὡς ἀπραγματοποιήτῳ ὄνειρον. Φαίνεται πῶς ἡ σύγχυσις ἀπὸ τὴν λογιστικὴν Βαβέλ ἐπὶ πολὺ ἀκόμη θὰ ταλανίζῃ τὰς διεθνεῖς συναλλαγὰς καὶ σχέσεις τῶν ἐπιχειρήσεων.

Διὰ τὴν ἀντιμετώπισιν τῆς διεθνοῦς συγχύσεως τὰ Ἰνστιτούτα Ὀρκωτῶν Λογιστῶν τῆς Αὐστραλίας, τοῦ Καναδά, τῆς Γαλλίας, τῆς Γερμανίας, τῆς Ἰαπωνίας, τοῦ Μεξικοῦ, τῆς Ὀλλανδίας, τοῦ Ἡνωμένου Βασιλείου καὶ Ἰρλανδίας καὶ τῶν Η.Π.Α. συνεκρότησαν τὴν Διεθνῆ Ἐπιτροπὴν Λογιστικῶν Προτύπων (International Accounting Standards Committee) τῆς ὁποίας σκοποὶ εἶναι «ἡ σύνταξις καὶ ἐκδοσις πρὸς τὸ συμφέρον τοῦ Κοινοῦ, βασικῶν προτύπων, τηρητέων κατὰ τὴν δημοσίευσιν ἡλεγμένων λογαριασμῶν καὶ οἰκονομικῶν καταστάσεων, καὶ ἡ προώθησις τῆς παγκοσμίου ἀποδοχῆς καὶ τηρήσεως τῶν προτύπων τούτων».

Ἡ Δ.Ε.Λ.Π. ἐκδίδει τὰ καλούμενα «Διεθνῆ Λογιστικὰ Πρότυπα» εἰς τὴν Ἀγγλικὴν, τὰ ὁποῖα μεταφράζονται ὑπὸ τοῦ Σώματος Ἑλλήνων Ὀρκωτῶν Λογιστῶν τυγχάνοντος μέλους τῆς Δ.Ε.Λ.Π.

Ἐξ' ἄλλου, ἀπὸ μακροῦ αἱ οἰκονομικῶς ἀνεπτυγμένοι ὡς καὶ αἱ ἐν ἀναπτύξει χώραι ἠσθάνθησαν τὴν ἀνάγκην τῆς λογιστικῆς τυποποιήσεως ἐπὶ ἐθνικοῦ ἐπιπέδου. Ὁδτω, ἡ μία μετὰ τὴν ἄλλην αἱ διαφοραὶ χώραι ἀποκτοῦν τὰ ἐθνικὰ των Λογιστικὰ Σχέδια. Εἰς τὴν Εὐρώπην ἐλάχισται εἶναι αἱ χώραι αἱ

ὁποῖα στεροῦνται ἔθνικου Λογιστικοῦ Σχεδίου, μεταξύ τῶν ὁποίων περιλαμβάνεται δυστυχῶς καὶ ἡ Ἑλλάς. Ἀρκεῖ νὰ ὑπομνησθῆι ὅτι ἀκόμη καὶ ἡ Τουρκία προηγήθη ἡμῶν εἰς τὸ σημεῖον τοῦτο καὶ καθιέρωσε πρὸ τριετίας σχέδιον βαθύτατα ἐπηρεασμένον ἀπὸ τὸ Γαλλικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον.

Ἀναμένομεν ἀγωνιωδῶς τὴν ὀλοκλήρωσιν τοῦ ἔργου τῆς συγκροτηθείσης πρὸ τριετίας Ὀμάδος Ἐργασίας πρὸς σύνταξιν Ἑλληνικοῦ Γενικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου καὶ ἐλπίζομεν ὅτι τοῦτο θὰ τύχει ὑποχρεωτικῆς ἐφαρμογῆς ὑπὸ τῶν μεγάλων τουλάχιστον ἐπιχειρήσεων, ὥστε νὰ γευσθῆ καὶ ἡ Ἑλλάς τοὺς καρποὺς τῆς λογιστικῆς τυποποιήσεως καὶ σταματήσουν ἐπὶ τέλους αἱ αὐθαιρέσιαι καὶ οἱ αὐτοσχεδιασμοὶ τὰς ὁποίας ἐφαρμόζει παρ' ἡμῖν ἡ λογιστικὴ.

Εἰς τὸν χρόνον τῆς Ε.Ο.Κ., ἔξ' ἄλλου, ἔχει ἐπανειλημμένως ἀνακινήθη θέμα καταρτίσεως κοινου Γενικοῦ Λογιστικοῦ Σχεδίου, ἀλλὰ μέχρι σήμερον δὲν ἔχει καταρτισθεῖ τοῦτο. — Γνωρίζομεν ὅμως ὅτι ἔχουν καθιερωθῆ ὑπὸ τῆς Ε.Ο.Κ. κανόνες σχετικοὶ μὲ τὴν ὀρολογίαν, τὴν ἀποτίμησιν τῶν ἀποθεμάτων, τὴν σύνταξιν τῶν δημοσιευμένων οἰκονομολογιστικῶν καταστάσεων αἱ ὁποῖαι προορίζονται, διὰ τὴν πληροφοριότησιν τῶν μετόχων τοῦ κοινου κλπ.

Μέχρις οὗτο ἐφαρμοσθῆ παρ' ἡμῖν τὸ προαναφερθὲν, συντασσόμενον Γενικὸν Λογιστικὸν Σχέδιον, τὸ ὁποῖον ὅπωςδῆποτε θὰ ἔχει λάβει ὑπ' ὄψιν του τὰς ἀνωτέρω ἀρχὰς τῆς Ε.Ο.Κ. ἐφαρμογῆς τυγχάνουν αἱ διατάξεις τοῦ νόμου 2190/1920 περὶ ἀνωνύμων ἐταιρειῶν, αἱ καθιερούμεναι ὑπὸ τούτων θεμελιώδεις ἀρχαὶ διὰ τὴν σύνταξιν καὶ δημοσίευσιν τῶν ἰσολογισμῶν τῶν ἀνωνύμων ἐταιρειῶν δι' ὃ εἰς τὴν παροῦσαν ἐργασίαν προβαίνομεν εἰς συνοπτικὴν παράθεσιν τούτων.

2. Σπουδαιότης τοῦ ἰσολογισμοῦ ἐκμεταλλεύσεως ἐν τῇ ἀνωνύμῳ ἐταιρείᾳ.

Ἰσολογισμὸς, ὡς γνωστόν, εἶναι ἡ μεθοδικὴ καὶ συνοπτικὴ λογιστικὴ παράστασις τῶν περιουσιακῶν στοιχείων (ἐνεργητικῶν) καὶ τῶν πηγῶν κεφαλαιοδοτήσεως (παθητικῶν) οἰκονομικοῦ τινὸς ὀργανισμοῦ εἰς ὄρισμένον χρόνον καὶ εἰς ἐνιαῖον νόμισμα.

Ἰσολογισμὸς ἐκμεταλλεύσεως, εἶναι ὁ συντασσόμενος εἰς τὸ τέλος ἐκάστης χρήσεως, μὲ σκοπὸν τὴν ἐξεύρεσιν τῶν προκυψάντων ἀποτελεσμάτων καὶ τῆς περιουσιακῆς καταστάσεως τοῦ οἰκονομικοῦ ὀργανισμοῦ, δι' ὃ καὶ ἀποκαλεῖται συνήθως τακτικὸς ἰσολογισμὸς.

Ὁ τακτικὸς ἰσολογισμὸς,¹ ἀποτελεῖ διὰ τὴν ἐταιρείαν ἔγγραφον σπουδαιο-

1. Εἰς τοὺς τακτικοὺς ἰσολογισμοὺς ὑπάγονται: Ὁ ἰσολογισμὸς ἐκμεταλλεύσεως ἢ ἐμπορικὸς καὶ ὁ φορολογικὸς. Ὁ ἰσολογισμὸς ἐκμεταλλεύσεως ἢ ἐμπορικὸς, συντάσσεται ἐπὶ τῇ βάσει τῶν οἰκείων διατάξεων τοῦ ἐμπορικοῦ δικαίου καὶ κυρίως τῆς νομοθεσίας περὶ ἀνωνύμων ἐταιρειῶν καὶ ἐπιδιώκει νὰ ἐμφανίσῃ τὴν ἀληθῆ οἰκονομικὴν κατάστασιν τῆς ἐταιρείας. Ἐὰν ἡ ἐμπορικὴ νομοθεσία ἔχει υἱοθετήσῃ πλήρως τοὺς περὶ συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ παραδεδεμένους κανόνες τῆς ἰδιωτικῆς οἰκονομικῆς καὶ λογιστικῆς, οἱ ἐμπορικοὶ ἰσολογισμοὶ συμπίπτουν μὲ τοὺς ἰσολογισμοὺς ἐκμεταλλεύσεως. Εἰς τὰς χώρας εἰς ἃς ἔχουσι υἱοθετηθῆ, γενικὰ λογιστικὰ σχέδια, ὁ ἐμπορικὸς ἰσολογισμὸς συμπίπτει μὲ τὸν ἰσολογισμὸν ἐκμεταλλεύσεως. Εἰς τὰς ὀλίγας ὅμως χώρας, εἰς τὰς ὁποίας δὲν ἔχουσιν υἱοθετηθῆ εἰσέτι γενικὰ

τάτης σημασίας, καθ' ὅσον ἐκ τούτου ἀντλοῦνται χρησιμώταται πληροφορίες, τόσον ὑπὸ τῆς διοικήσεως τῆς ἑταιρείας ὅσον καὶ ὑπὸ τῶν μετόχων καὶ τρίτων (πιστωτῶν), κλπ.

Ὅντως ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἰσολογισμοῦ:

α) Ἡ διοίκηση τῆς ἑταιρείας ἐξάγει πολυτίμους πληροφορίες περὶ τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως αὐτῆς περὶ τῶν προκυψάντων ἀποτελεσμάτων χρήσεως, περὶ τῆς ρευστότητος, τῆς ἀποδοτικότητος κλπ.

β) Ἡ γενικὴ συνέλευσις τῶν μετόχων, πληροφορεῖται ὁμοίως, περὶ τῆς οἰκονομικῆς πορείας τῆς ἑταιρείας καὶ ἀποφασίζει περὶ τοῦ τρόπου διανομῆς τῶν προκυψάντων κερδῶν, κλπ.

γ) Οἱ κατ' ἴδιαν μέτοχοι κρίνουν ἀν συμφέρῃ εἰς αὐτοὺς ἢ ὄχι ἡ περαιτέρω συμμετοχὴ τῶν εἰς τὴν ἑταιρείαν.

δ) Οἱ πιστωταὶ τῆς ἑταιρείας καὶ οἱ λοιποὶ μετ' αὐτῆς συναλλασσόμενοι, πληροφοροῦνται περὶ τοῦ ὕψους τῶν κεφαλαίων ταύτης ὡς καὶ τῶν περιουσιακῶν στοιχείων εἰς ἃ ἔχουν ἐπενδυθῆ τὰ κεφάλαια ταῦτα.

ε) Τὸ εὐρύτερον κοινὸν ἀντλεῖ πληροφορίες καὶ κρίνει ἂν καὶ κατὰ πόσον συμφέρῃ ἡ τοποθέτησις κεφαλαίων εἰς μετοχὰς τῆς ἑταιρείας.

Ἐποχρῶσις καὶ χρόνος συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ ἐκμεταλλεύσεως.

1. Συμφώνως τῷ ἀρθ. 41 τοῦ Ν. 2190/1920 ἡ ἑταιρεία κατὰ τὴν ἑναρξίν τῆς λειτουργίας αὐτῆς ὀφείλει νὰ ἐνεργήσῃ τὴν κατὰ τὸ ἀρθρον 9 τοῦ ἐμπορικῆς νόμου ἀπογραφὴν.² Τὴν αὐτὴν ὑποχρῶσιν ὑπέχει καὶ εἰς τὸ τέλος πάσης

λογιστικὰ σχέδια μεταξὺ τῶν ὁποίων συμπεριλαμβάνεται δυστυχῶς, ἡ Ἑλλάς, ὁ ἐμπορικὸς ἰσολογισμὸς συντάσσεται μόνον βάσει τῶν διατάξεων τῆς ἐμπορικῆς νομοθεσίας καὶ κυρίως τῆς περὶ ἀνωνόμων ἑταιρειῶν τοιαύτης, αἰτινες διατάξεις ὄφιστανται, ἐνίοτε εἰς σημεῖα τινὰ τῶν παραδεδεγμένων κανόνων τῆς ἰδιωτικῆς οἰκονομικῆς καὶ λογιστικῆς.

Ὁ φορολογικὸς ἰσολογισμὸς καταρτίζεται συγχρόνως καὶ παραλλήλως πρὸς τὸν προηγούμενον, ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ συστήματος ἀποτιμήσεων καὶ ἄλλων τυπικῶν περιορισμῶν, τὰ ὁποῖα ἰσχύουν ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως. Καταρτίζεται συνήθως ἐξωλογιστικῶς, στηριζόμενος εἰς τροποποίησιν τῶν κονδυλίων τοῦ ἰσολογισμοῦ ἐκμεταλλεύσεως ὅστις ἀποβλέπει εἰς τὴν ἀδέσμευτον καὶ βάσει οἰκονομικῶν κριτηρίων διαφώτισιν τῆς διοικήσεως τοῦ ὄργανοῦ, τῶν μετόχων, τῶν Τραπεζῶν κλπ... Ὁ δυαδισμὸς οὗτος συναντᾶται παρ' ἡμῖν.

Διακρίνομεν περαιτέρω τοὺς προσωρινοὺς ἰσολογισμοὺς, οἱ ὁποῖοι χρησιμεύουν διὰ τὰς ἐσωτερικὰς ἀνάγκας τῆς ἐπιχειρήσεως. Τοὺς ἐκτάκτους ἰσολογισμοὺς οἱ ὁποῖοι συντάσσονται λόγῳ ἐκτάκτων γεγονότων καὶ οἱ ὁποῖοι ἀναλόγως ὀνομάζονται: ἰσολογισμοὶ ἐκκαθαρίσεως, ἰσολογισμοὶ συγχωνεύσεως, ἰσολογισμοὶ μετατροπῆς. Τέλος ἂν ὁ ἰσολογισμὸς ἀφορᾷ ἐπιχειρήσιν ἢ συγκρότημα συγγενῶν ἐπιχειρήσεων διακρίνομεν τοὺς κοινοὺς καὶ τοὺς ἐνοποιημένους ἰσολογισμοὺς, βλ. Μ. Τσιμάρου, Ἄρχαι τοῦ Γενικῆς Λογιστικῆς σελ. 83. Θ. Γρηγοράκου Ἰσολογισμὸς Ἐκμεταλλεύσεως καὶ Φορολογικὸς Ἰσολογισμὸς σελ. 7, Ε. Σακέλλη, Λογιστικὰ Προβλήματα τῶν Ὁμίλων Ἐταιρειῶν.

2. Κανονικῶς ἡ ἀπογραφὴ συντάσσεται κατ' ἔτος, προκειμένου νὰ προσδιορισθῇ ἡ περιουσιακὴ κατάστασις τῆς οἰκονομικῆς μονάδος. Πρόκειται περὶ ἀπογραφῆς ἢ ὁποῖα ὀδηγεῖ εἰς τὸν ἐτήσιον ἰσολογισμὸν ἐκμεταλλεύσεως.

Ἄλλὰ ἡ ἀπογραφὴ συντάσσεται καὶ εἰς ἐκτάκτους περιπτώσεις. Ὁδῶ ἔχομεν ἀπογραφὰς ἐκκαθαρίσεως πτωχεύσεως, συγχωνεύσεως, μεταβιβάσεως τῆς ἐπιχειρήσεως, ὡς καὶ διανομῆς

εταιρικής χρήσεως,³ ως καθορίζεται αυτή εν τῷ καταστατικῷ.

Τὸ Π.Δ. 99/1977 «Περὶ τροποποιήσεως, συμπληρώσεως καὶ κωδικοποιήσεως εἰς ἐνιαῖον κείμενον τῶν διατάξεων περὶ τήρησεως βιβλίων καὶ στοιχείων, ὀρίζει ἐν ἄρθρ. 42 παρ. 1 ὅτι: «Ὁ ἔπιτηδευματίας ὁ τηρῶν βιβλία τετάρτης κατηγορίας συντάσσει δι' ἐκάστην χρῆσιν ἰσολογισμόν τῆς ἐπιχειρήσεώς του». Ὡς διαχειριστική δὲ περίοδος ὀρίζεται (ἄρθρ. 40 τοῦ ἰδίου Π.Δ.) ἡ περιλαμβάνουσα δωδεκάμηνον χρονικὸν διάστημα, ἐξαιρέσει τῆς πρώτης χρήσεως, ἥτις δύναται νὰ περιλαμβάνῃ χρονικὸν διάστημα ἑλασσον ἢ μείζον τοῦ δωδεκαμήνου, οὐχὶ ὁμως καὶ πλέον τῶν εἴκοσι τεσσάρων μηνῶν καὶ κατὰ τὴν λήξιν ἢ διακοπὴν τῶν ἐργασιῶν τῆς ἀνωλύμου ἐταιρείας ὅτε ἡ διαχειριστικὴ περίοδος δύναται νὰ εἶναι ἐλάσσων τοῦ δωδεκαμήνου.

2. Ὁ νόμος 2190)1920 δὲν ὀρίζει ποῖος συντάσσει τὸν ἰσολογισμόν. Λαμβανομένου ὁμως ὑπ' ὄψιν ὅτι ὑφίσταται ἐκ τοῦ νόμου ὑποχρέωσις τοῦ νομικοῦ προσώπου πρὸς σύνταξιν ἰσολογισμοῦ, ἢ ἐκπλήρωσις τῆς υποχρεώσεως ταύτης βαρύνει τὸ Διοικ. Συμβούλιον⁴, ὅπερ τυγχάνει ὑπόχρεον διὰ τὴν κατὰ νόμον διοικήσιν καὶ διαχείρισιν τῆς ἐταιρικής περιουσίας. Ἐν τῇ γενικῇ αὐτοῦ ἀρμοδιότητι ἐμπίπτει καὶ ἡ ἀρμοδιότης τοῦ Διοικ. Συμβουλίου διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ ἰσολογισμοῦ.⁵

Ὁ νόμος ὀρίζει ὅτι ὁ ἰσολογισμὸς συντάσσεται εἰς τὸ τέλος ἐκάστης ἐταιρικής χρήσεως (ἄρθρ. 41 Ν. 2190)20). Δὲν ἔπεται ὁμως ἐκ τούτου ὅτι τὸ Διοικ. Συμβούλιον ὑποχρεοῦται νὰ παρουσιάσῃ ἰσολογισμόν ἀκριβῶς ἅμα τῇ λήξει τῆς χρήσεως τοῦθ' ὅπερ ἄλλως τε, εἰς τὰς πλείστας τῶν περιπτώσεων, τυγχάνει πρακτικῶς ἀδύνατον. Ἡ ἐννοία τῆς προρρηθείσης διατάξεως εἶναι ὅτι ἡ οἰκονομικὴ κατάστασις τῆς ἐταιρείας δέον ν' ἀπεικονισθῇ διὰ τοῦ ἰσολογισμοῦ ὡς εἶχεν αὐτὴ καὶ κατὰ τὴν τελευταίαν ἡμέραν τῆς χρήσεως. Ἐκ τοῦ συνδυασμοῦ τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρου 25 τοῦ Ν. 2190)20 καθ' ἣν «Ἡ γενικὴ συνέλευσις συνέρχεται ὑποχρεωτικῶς ἐν τῇ ἔδρᾳ τῆς ἐταιρείας τοῦλάχιστον ἀπαξ καθ' ἐταιρικὴν χρῆσιν ἐντὸς ἑξ τῶν μνηνῶν ἀπὸ τῆς λή-

τῆς περιουσίας ἐκ κληρονομίας βλ. Ι. Σπανδανοπούλου, Λογιστικὴ – Οἰκονομικὸς Λογισμὸς 1963, σελ. 44.

3. Κατὰ τὸ ἄρθρον 42 τοῦ Ν. 2190)1920 «Ἡ ἐταιρικὴ χρῆσις δὲν δύναται νὰ περιλαμβάνῃ πλείονας τῶν δώδεκα μηνῶν. Ἐξαιρετικῶς δύναται ἡ πρώτη ἐταιρικὴ χρῆσις νὰ ὀρισθῇ διὰ διάστημα μὴ ὑπερβαῖνον τοὺς εἴκοσι τέσσαρας μῆνας».

4. Βλ. Παμπούκη, Δίκαιον Ἐμπορικῶν Ἐταιρειῶν, σελ. 160. Η. Ἀναστασιάδου, Ἑλληνικὸν Ἐμπορικὸν Δίκαιον σελ. 438, Α. Γεωργακοπούλου. Τὸ Δίκαιον τῶν Ἐταιρειῶν τόμος Β', 1972, σελ. 464, Ν. Ρόκα, Ἐμπορικαὶ Ἐταιρεῖαι, 1974, σελ. 187, Χ. Θεοδωροπούλου, Ὁ Ἰσολογισμὸς τῶν Ἀνωλύμων Ἐταιρειῶν ἀπὸ Νομικῆς Ἀπόψεως, 1923, σελ. 18.

5. Τὸ καταστατικὸν δυνατόν νὰ ὀρίξῃ ρητῶς ἐντὸς τῶν ὁρίων τοῦ νόμου τὸν χρόνον τῆς ὑπὸ τοῦ Δ. Σ. συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, ὅτε ἢ ἐκ προθέσεως παραμέλησις αὐτοῦ συνιστᾷ τὸ ὑπὸ τοῦ ἄρθρ. 57 ἑδ. α' τοῦ Ν. 2190)20 πρόβλεπόμενον ποινικὸν ἀδίκημα. Ἀλλὰ καὶ σιωπῶντος τοῦ καταστατικοῦ τὸ ἀδίκημα τελεῖται, ὅταν ἐκ προθέσεως παρημελήθῃ τὸσος χρόνος, ὅσπερ νὰ καθισταται ἀνέφικτος ἡ τήρησις τῶν διατυπώσεων καὶ ἡ ἔγκαιρος ψήφισις τοῦ ἰσολογισμοῦ ὑπὸ τῆς γενικῆς συνελεύσεως. Βλ. Ι. Πασιᾶ, ἐνθ' ἀνωτ., σελ. 960, Κ. Παμπούκη, σελ. 161 καὶ Π. Πέριδικα, Ἐγχειρίδιον Ἐμπορικῶν Δικαίων, 1952, σελ. 608.

ξεως της χρήσεως ταύτης» και της διατάξεως του άρθρου 43 παρ. 9 του ίδιου νόμου καθ' ην: «Ο Ισολογισμός των άνωνύμων εταιρειών και το συνοδευον τουτον πιστοποιητικόν, όσάκις προβλέπεται ό έλεγχος υπό όρκωτών λογιστών, δημοσιεύεται είκοσι (20) ήμέρας τουλάχιστον πρό της συνεδριάσεως της συνελεύσεως κατά τά έν άρθρω 26 παρ. 2 όριζόμενα», έπεται ότι άπώτατον χρονικόν σημεϊον δημοσιεύσεως του ίσολογισμου είναι 5 μήνες και 10 ήμέρες από της λήξεως της διαχειριστικής χρήσεως.

Όκοθεν νοείται, έν τούτοις, ότι ό ίσολογισμός δέον νά καταρτίζεται είς τοιοϋτον χρόνον ώστε νά έχουν εύλογον χρόνον οι έλεγκται προς εξέλεξιιν αυτού και οι ειδικώς θεωροϋντες αυτόν προς μελέτην εξέλεξιιν και θεώρησίν του.

Έξ άλλου, κατά την διάταξιν του άρθρου 42 παρ. 3 του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977), αι πράξεις του ίσολογισμου ως και τό κλεισιμον αυτού, δέον νά περατώνται έντός δύο μηνών από της ήμέρας της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου.⁶ Δι' άποφάσεως της άρμοδίας φορολογικής άρχής δύναται, αίτήσει του έπιτηδευματιού, νά παραταθή ή προθεσμία της παρούσης παραγράφου, έφ' όσον συντρέχουσι λόγοι δικαιολογούντες ταύτην: α) μέχρι έξ είσέτι μηνών, όσον προκειμένου περί έπιχειρήσεως εκμεταλλεύσεως ποντοπόρων πλοίων και άλλοδοπαών έπιχειρήσεων, και β) μέχρι δύο είσέτι μηνών, προκειμένου περί των λοιπών έπιχειρήσεων. Η προθεσμία δέν δύναται έν πάση περιπτώσει νά υπερβή την προθεσμίαν ύποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Η δήλωσις φορολογίας εισοδήματος της άνωνύμου εταιρείας ύποβάλλεται, συμφώνως προς την διάταξιν του άρθρ. 11 παρ. 1 του Ν.Δ. 3843)1958 έντός τετραμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς, είτε περί ναυτιλιακής άνωνύμου εταιρείας είτε περί έτέρας άνωνύμου εταιρείας γενικώς, πρόκειται, ή παράτασις του χρόνου κλεισίματος του ίσολογισμου δέν δύναται νά υπερβή τό δίμηνον, ήτοι 2 μήνες μετά την λήξιν της διαχειριστικής περιόδου διά τό κλεισιμον του ίσολογισμου και έτεροι 2 μήνες παράτασις, έξαντλουμένης οϋτω της 4μήνου προθεσμίας ύποβολής της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος υπό του νομικού προσώπου της άνωνύμου εταιρείας.⁷

6. Υπό των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 42 όρίζεται ότι, ό έπιτηδευματίας ό των βιβλία τετάρτης κατηγορίας ύποχρεούται όπως συντάσσει, δι' εκάστην διαχειριστικήν περιόδον, ίσολογισμόν της έπιχειρήσεως. Έξ άλλου, συμφώνως προς τας διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνωτέρω άρθρου, αι πράξεις του ίσολογισμου ως και τό κλεισιμον αυτού δέον όπως περατώνται έντός δύο μηνών από της ήμέρας της λήξεως της χρήσεως. Ητοι, επί διαχειριστικής περιόδου ληγοϋσης την 31ην Δεκεμβρίου, έντός του μηνός Φεβρουαρίου επί δε ταιαύτης ληγοϋσης την 30ην Ιουνίου, έντός του μηνός Αϋγουστου. Η προθεσμία αύτη δύναται νά παρατείνηται, μετ' έγκρισιν του οικονομικού φόρου, έφ' όσον συντρέχουσι λόγοι δικαιολογούντες την παράτασιν, επί δύο είσέτι ή κατά περίπτωσιν έξ είσέτι μήνας. Εϋνόητον τυγχάνει, ότι ή αίτησις του έπιτηδευματιού, δι' ής αίτείται ώρισμένην παράτασιν της προθεσμίας συντάξεως του ίσολογισμου της έπιχειρήσεώς του, δέον όπως περιλαβάνη αναλυτικώς τούς δικαιολογητικούς λόγους της αιτουμένης παράτασεως και ύποβάλλεται πρό της λήξεως του διμήνου.

7. Βλ. και Ε. Παπαδοπούλου Έρμηνεία Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων, τόμος Β', 1971, σελ. 547.

Κατὰ τὸ παρελθὸν ἡ διοίκησις εὐρέθη εἰς τὴν ἀνάγκην νὰ ἐπιτρέψῃ τὴν χορήγησιν παρατάσεως καὶ πέραν τῆς προθεσμίας ὑποβολῆς τῆς δηλώσεως φορολογίας εἰσοδήματος, ὑπὸ τὸν ὄρον ὑποβολῆς προσωρινῆς δηλώσεως καὶ ἐν συνεχείᾳ ὀριστικῆς τοιαύτης, μετὰ τὴν λήξιν τῆς παρατάσεως κλεισίματος τοῦ ἰσολογισμοῦ.

II. ΟΙ ΔΙΕΠΟΝΤΕΣ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΙΝ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΙΚΟΙ – ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΚΑΝΟΝΕΣ

Ἐπὶ σκοπῷ ὅπως εὐρυνθῆ ἡ δημοσιότης ὡς πρὸς τὴν διαχείρισιν τῆς ἀνω-
νύμου ἑταιρείας, ὁ νομοθέτης ἐθέσπισεν ὀρισμένους κανόνας ρυθμίζοντας τὸ
περιεχόμενον τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ τὸν τρόπον κατατάξεως τῶν διαφορῶν
κονδυλίων ἐν αὐτῷ.

Ἡ κατάρτισις βεβαίως ἰσολογισμοῦ, ἀπεικονίζοντος τὴν ἀληθῆ οἰκονομικὴν
κατάστασιν τῆς ἑταιρείας καὶ λογαριασμοῦ ἀποτελεσμάτων χρήσεως, ἐμ-
φανίζοντος τὰ προκύψαντα πραγματικά κέρδη, ἤρτηται, ἐν τελικῇ, ἀναλύσει,
ἐκ τῆς ἐντιμότητος τῶν διαχειριστῶν. Οὐχ' ἤττον ἐκρίθη ὅτι ἡ ὑπὸ τοῦ νομο-
θέτου θέσπισις γενικῶν ἀρχῶν διεπόντων τὴν σύνταξιν τοῦ ἰσολογισμοῦ, βοη-
θεῖ σοβαρῶς τὸν σκοπὸν τοῦ νόμου καὶ καθιστᾷ εὐχερῆ τὸν ἔλεγχον τῆς ἐκ-
πληρώσεως τῶν σκοπῶν τούτου.

Ὁ ἡμέτερος νομοθέτης ἀκολουθῶν μᾶλλον τὴν γερμανικὴν νομοθεσίαν,
ἐθέσπισε λεπτομερειακὰς διατάξεις, διεπούσας τὸ περιεχόμενον τοῦ ἰσολογι-
σμοῦ. Οὕτω ὑπὸ τοῦ Ν. 2190)20 θεσπίζονται ὀρισμένοι γενικαὶ ἀρχαί, διέπου-
σαι τὴν κατάρτισιν τοῦ ἰσολογισμοῦ, ὀρίζονται δὲ ποῖα στοιχεῖα δέον νὰ περι-
λαμβάνῃ οὗτος καὶ κατὰ ποίαν τάξιν καὶ τέλος ἐπιβάλλονται ὀρισμένοι κανό-
νες ἀποτιμήσεως τῶν στοιχείων ἐνεργητικοῦ καὶ παθητικοῦ τοῦ ἰσολογισμοῦ.

Ἐνταῦθα ἀναπτύσσονται, ἐν ὀλίγοις, οἱ θεσπιζόμενοι ὑπὸ τοῦ νόμου βασι-
κοὶ κανόνες, ἀκολουθοῦν οἱ κανόνες ἀποτιμήσεως καὶ τέλος τὸ περιεχόμενον
τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ τοῦ λογαριασμοῦ ἀποτελέσματα χρήσεως.

1. Ὁ κανὼν τῆς «ἀληθείας».

Ὁ κανὼν τῆς ἀληθείας⁸ θεσπίζεται ὑπὸ τῆς διατάξεως τοῦ ἀρθροῦ 43 παρ.
1 ἔδαφ. ἀ, συμφώνως πρὸς τὴν ὁποίαν «ἐν τῷ ἰσολογισμῷ, ἀναγράφονται τὰ
περιουσιακὰ στοιχεῖα τῆς ἑταιρείας κατὰ τὴν ἀξίαν ἣν ἔχουσιν ἐν τῷ χρόνῳ
τῆς συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ». Ἀληθῆς θεωρεῖται ὁ ἰσολογισμὸς, ὅταν κα-
τὰ τὴν σύνταξιν τῆς ἀπογραφῆς, κατὰ τὴν ἀποτίμησιν, ἀλλὰ καὶ κατὰ τὴν
ποιοτικὴν ἐκτίμησιν τῶν στοιχείων, καταβάλλεται εἰλικρινῆς προσπάθεια προ-
σεγγίσεως πρὸς τὴν πραγματικότητα.

8. Βλ. I. Χρυσοκέρη, Ἡ Λογιστικὴ τῶν Ἐμπορικῶν Ἐταιρειῶν σελ. 153, Α. Τσιριντιάνη, Στοιχεῖα Ἐμπορικοῦ Δικαίου, τόμος Β' σελ. 174, I. Πασσιᾶ, Τὸ Δίκαιον τῆς Ἀνωμόμου Ἐταιρείας Τόμος Β', 1969, σελ. 834, Α. Γεωργακοπούλου, Τὸ Δίκαιον τῶν Ἐταιρειῶν, τόμος Β' 1972, σελ. 462, Θ. Γρηγοράκου, Ἡ Σύνταξις τοῦ Ἰσολογισμοῦ τῆς Α. Ε., 1964, σελ. 40.

Βεβαίως ή προσέγγιςις πρὸς τὴν πραγματικότητα, εἶναι τι τὸ σχετικόν. Ἐκεῖνο ὅμως τὸ ὁποῖον ἐπιζητοῦμεν, εἶναι ἡ καλῆς πίστεως προσπάθεια.

Εἰδικώτεροι ἐκδηλώσεις τοῦ ἀνωτέρω κανόνος εἶναι:

α) Ἡ ἀναγραφὴ πάντων τῶν στοιχείων τῶν ὁποίων ὁ νόμος ἀξιοῖ τὴν ἀναγραφὴν· ὡσαύτως τὰ ἀναγραφόμενα στοιχεῖα νὰ εἶναι ὑπαρκτὰ κατὰ τὸν χρόνον «κλεισίματος» τοῦ ἰσολογισμοῦ, τὰ δὲ κονδύλια ἐσόδων καὶ ἐξόδων δεῖν ἀναγράφονται εἰς τὸν λογαριασμὸν ἀποτελέσματα χρήσεως νὰ εἶναι «δεδουλευμένα».

β) Ἡ ἀναγραφομένη ἐν τῷ ἰσολογισμῷ ἀξία τῶν στοιχείων νὰ προσδιορίζεται βάσει τῶν καθιερωμένων ὑπὸ τοῦ νόμου κανόνων ἀποτιμήσεως.⁹

γ) Τὰ ἐν τῷ ἰσολογισμῷ συγκεντρωτικὰ κονδύλια νὰ περιλαμβάνουν «ὁμοιογενῆ» ἀναλυτικὰ τοιαῦτα.

δ) Τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα τῆς ἐταιρείας φέροντα ἐμπράγματα βάρη, νὰ ἀναγράφονται ἐν τῷ ἰσολογισμῷ κατὰ τρόπον μαρτυροῦντα τὰ βάρη ταῦτα.

ε) Οἱ τίτλοι τῶν λογαριασμῶν νὰ εἶναι σαφεῖς.

Ὡς εἶναι γνωστὸν,¹⁰ οἱ λογαριασμοὶ παριστάνουσι τὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα (πάγια, κυκλοφοριακὰ, διαθέσιμα), τὰς ἐνοχικὰς σχέσεις (ἀπαιτήσεις, ὑποχρεώσεις), τὰ ἀλλότρια πράγματα, τὰ πιθανὰ περιουσιακὰ στοιχεῖα κ.ἀ. Ἄλλὰ παριστάνουσι ἀκόμην, τοπικὸν ἢ χρονικὸν διαφορισμὸν τῶν πραγμάτων (ἐμπορεύματα καθ' ὄδον, προαγορὰ ἐμπορευμάτων). Σχετικῶς πρὸς τὸν τίτλον τῶν λογαριασμῶν παρατηροῦνται εἰς τὴν πρᾶξιν τὰ ἐξῆς ἄτοπα:

α) Τίτλοι ἀνεπαρκεῖς π.χ. Τράπεζα Α' ἀντὶ Τράπεζα Α' λογαριασμὸς δέψως.

β) Τίτλοι ἀνακριβεῖς π.χ. χαρακτηρίζεται ὡς τρεχοῦμενος λογαριασμὸς δέψως δὲν ἔχει νομικῶς τὴν ιδιότητα ταύτην. Χαρακτηρίζονται ὡς ἐμπορεύματα, πράγματα μὴ ἔχοντα τὸν οἰκονομικὸν τοῦτον χαρακτήρα.

γ) Τίτλοι σκοπίμως παραπλανητικοί: π.χ. Δὲν ἀποτελοῦν «χρεώγραφα» ὁμολογίαι μῆπω, διατεθεῖσαι.

9. Ὡς ὀρθῶς παρατηρεῖται, ἡ ἀξιουμένη ὑπὸ τοῦ νόμου ἀλήθεια δὲν συμπίπτει πρὸς τὴν ἀντικειμενικὴν ἀλήθειαν, ἀλλὰ πρόκειται περὶ σχετικῆς τοιαύτης. Τοῦτο δὲ, διότι ὁ νομοθέτης καθορίζων τὸν τρόπον ἀποτιμήσεως τῶν περιουσιακῶν στοιχείων τῆς ἐταιρείας, παρέχει εἰς τὸν ἀποτιμῶντα εὐρέα περιθώρια κρίσεως. Ὁτῶ, εἰς τὰ πλείστα τῶν περιουσιακῶν στοιχείων τῆς ἐταιρείας, παρέχει εἰς τὸν ἀποτιμῶντα εὐρέα περιθώρια κρίσεως. Ὁτῶ, εἰς τὰς πλείστας τῶν περιπτώσεων, θέτει ὄρια μόνον ὡς πρὸς τὰ ἄνω καὶ ἐπιτρέπει τὴν ἐν τινι μέτρῳ, ἀποτίμησιν κάτω τῶν ὀρίων τούτων. Τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα π.χ. δὲν ἀποτιμῶνται εἰς τὴν ἀξίαν ἣν ἔχουσιν ἐν τῷ χρόνῳ τῆς συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, ἀλλὰ εἰς τὴν ἀξίαν κτήσεως. Προκειμένου περὶ ἀποσβέσεων ὁ νόμος 2190)20 ἄρθρ. 43 παρ. 3 προσδιορίζει τὸ ἐλάχιστον τούτων ποσόν, ἐνῶ δὲν ἀποκλείει τὴν διενέργειαν ἀποσβέσεων μεγαλυτέρων τῆς φυσιολογικῆς φθορᾶς τῶν παγίων στοιχείων. Ἐπιτρέπεται ὅπως, ὑπὸ ὀρισμένας προϋποθέσεις, ν' ἀναγράφονται ἐν τῷ ἰσολογισμῷ, καὶ δαπάναι, κλπ., κλπ.

10. Βλ. Μ. Τσιμάρια, Ἄρχαι Γενικῆς Λογιστικῆς, σελ. 105.

2. 'Ο κανών τῆς «ἀπολύτου σαφηνείας».

'Ο κανών τῆς ἀπολύτου σαφηνείας θεσπίζεται ὑπὸ τῆς διατάξεως τοῦ ἀρθρ. 42α παρ. 1 τοῦ Ν. 2190)20 καθ' ἣν «ὁ ἰσολογισμὸς δεόν νὰ εἶναι συντεταγμένος μετ' ἀπολύτου σαφηνείας, εἰς τρόπον ὥστε νὰ δύναται νὰ ἐξάγεται ἐξ αὐτοῦ εὐκόλως καὶ ἀσφαλῶς ἡ ἀληθῆς οἰκονομικὴ κατάστασις τῆς ἐταιρείας».

'Η ἀλήθεια δὲν ταυτίζεται ἐννοιολογικῶς μὲ τὴν σαφήνειαν. 'Η ἀσάφεια δὲν ὑποδηλοῖ κατ' ἀνάγκην καὶ ἀναλήθειαν, ἀποκρύπτει ὅμως τὴν ἀλήθειαν καὶ ὀδηγεῖ τὸν μελετῶντα τὸν ἰσολογισμὸν εἰς ἐσφαλμένα συμπεράσματα. 'Ο νόμος ἀξιοῖ ὅπως ὁ ἰσολογισμὸς δεόν νὰ εἶναι ἀληθῆς ἀλλὰ καὶ σαφῆς καὶ δὴ «ἀπολύτως σαφῆς» ὥστε ἐξ αὐτοῦ νὰ ἐξάγεται εὐκόλως ἡ οἰκονομικὴ κατάστασις τῆς ἐταιρείας.

Δέον, ἐν τούτοις, νὰ τονισθῇ ὅτι ἡ μελέτη τοῦ ἰσολογισμοῦ προϋποθέτει ὠρισμένας οἰκονομολογιστικὰς γνώσεις. Δὲν εἶναι δυνατόν νὰ μελετηθῇ ἰσολογισμὸς ὑπὸ προσώπου ἀμοίρου τῆς ἐννοίας τοῦ ἰσολογισμοῦ καὶ τοῦ τρόπου συντάξεως τούτου καὶ νὰ ἐξαχθοῦν ὑπὸ τοῦ προσώπου τούτου εὐκόλως καὶ ἀσφαλῶς ὀρθὰ συμπεράσματα περὶ τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως τῆς ἐταιρείας. Γίνεται, συνεπῶς, δεκτὸν ὅτι ὁ ἰσολογισμὸς δεόν νὰ συντάσσεται κατὰ τοιοῦτον τρόπον ὥστε ὁ κεκτημένος τῶν συνήθων οἰκονομολογιστικῶν γνώσεων κατὰ τὴν κοινὴν ἐκάστοτε ἀντίληψιν, νὰ δύναται νὰ μελετήσῃ καὶ νὰ κατανοήσῃ τούτον.

'Η ἀπόλυτος σαφήνεια ἐπιτυγχάνεται ὅταν συντρέχουν ἀθροιστικῶς αἱ ἀκόλουθοι προϋποθέσεις:

α) Οἱ χρησιμοποιούμενοι τίτλοι λογαριασμῶν νὰ ἀποδίδουν σαφῶς τὸ εἶδος, τὴν οἰκονομικὴν καὶ νομικὴν κατάστασιν τῶν περιουσιακῶν στοιχείων, οἱ τίτλοι δὲ οὗτοι νὰ εἶναι σύντομοι μὲν ἀλλὰ πλήρεις ἄνευ συντμήσεων. κλπ.

β) Οἱ λογαριασμοὶ νὰ ἀναγράφονται ἐν τῷ ἰσολογισμῷ μεθοδικῶς καὶ συστηματικῶς, καθ' ὁμοειδέις κατηγορίας, καὶ δὴ οἱ μὲν λογαριασμοὶ τοῦ ἐνεργητικοῦ κατ' αὐξοῦντα ρυθμὸν ρευστότητος, οἱ δὲ λογαριασμοὶ τοῦ παθητικοῦ κατὰ φθίνοντα βαθμὸν λήξεως.

γ) Ἐκαστος λογαριασμὸς νὰ περιλαμβάνῃ ὁμοιογενῆ στοιχεῖα. Ἀπαγορεύεται συνάθροισις ἀναμοιομόρφων (ἀπὸ πλευρᾶς τρόπου ἐκτιμῆσεως, ρυθμοῦ ἀποσβέσεων, ἐντάσεως κινδύνων, κλπ.) κονδυλίων.

δ) Νὰ μὴ ἔχῃσι λάβει χώραν συμψηφισμοὶ χρεωστικῶν καὶ πιστωτικῶν κονδυλίων.

ε) Νὰ μὴ γίνωνται περιτταὶ ὑποδιαίρέσεις ἢ κατακερματισμοὶ κονδυλίων, ἀντιβαίνοντες πρὸς τὴν ἀποστολὴν τοῦ ἰσολογισμοῦ ὡς ἀπλῆς καὶ συνοπτικῆς εἰκόνας τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως τῆς ἐταιρείας. Ὑπὸ τὴν ἐννοίαν ταύτην αἱ ἐγκύκλιοι τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν περὶ διακεκριμένης ἐμφανίσεως τῶν παγίων στοιχείων ἅτινα ἀπεκτῆθησαν δι' ἀφορολογητῶν ἀποθεματικῶν π.χ. μηχανήματα Ν. Δ. 4002)59, μηχανήματα Α. Ν. 147)67, μηχανήματα Ν.Δ. 1078)1971, κλπ., ἀντίκεινται εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς σαφηνείας τοῦ ἰσολογισμοῦ.

Ἵνα εἰς τὸν μελετητὴν τοῦ ἰσολογισμοῦ παρέχεται ἡ δυνατότης συγκρίσεως τῶν κονδυλίων τούτου πρὸς ἀντίστοιχα τῆς παρελθούσης χρήσεως, ὁ Ν. 2190)20 ἐν ἄρθρ. 42γ παρ. 1 ὀρίζει ὅτι «ὁ ἰσολογισμὸς» καὶ ὁ λογαριασμὸς «ἀποτελέσματα χρήσεως» καταρτίζονται εἰς δύο τοῦλάχιστον στήλας παρατιθεμένων τῶν ἀντιστοιχῶν ὁμοειδῶν κονδυλίων κλειομένης καὶ παρελθούσης χρήσεως».

5. Ὁ κανὼν ὁ ἀπαγορεύων τὸν συμψηφισμὸν στοιχείων ἐνεργητικοῦ καὶ παθητικοῦ.

Ἐκ τοῦ κανόνος τῆς «ἀπολύτου σαφηνείας» (ἀνωτ. ὑπ. 1) συνάγεται ἡ ἀπαγόρευσις συμψηφισμοῦ χρεωστικῶν καὶ πιστωτικῶν κονδυλίων. Ὁ νομοθέτης, ἐν τούτοις τοῦ Ν.Δ. 4247)62 ἐθέσπισε ρητὴν διάταξιν, περιληφθεῖσαν ἐν ἄρθρ. 42γ παρ. 4 ἐδάφ. γ' τοῦ Ν. 2190)20 καθ' ἣν «ἀπαγορεύεται ἐν τῷ ἰσολογισμῷ ὁ συμψηφισμὸς στοιχείων ἐνεργητικοῦ καὶ παθητικοῦ ὁμοειδῶν ἢ μὴ καὶ ἡ ἐν αὐτῷ ἐμφάνισις μόνον τῆς μεταξὺ τούτων διαφορᾶς».

Διὰ τοῦ ὡς ἄνω κανόνος ὀρίζεται ρητῶς ὅτι τὰ μὲν χρεωστικά ὑπόλοιπα τῶν λογαριασμῶν θὰ καταχωρίζονται ἐν τῷ ἐνεργητικῷ τοῦ ἰσολογισμοῦ, τὰ δὲ πιστωτικά τοιαῦτα δεόν νὰ καταχωρίζονται ἐν τῷ παθητικῷ τοῦ ἰσολογισμοῦ.

Εὐνόητον τέλος τυγχάνει ὅτι χρεωστικά ἢ πιστωτικά ὑπόλοιπα ἀντιθέτων λογαριασμῶν, (π.χ. ἀποσβέσεις κλπ.) θὰ καταχωρίζονται ἀφαιρετικῶς ἐκ τῶν οἰκείων στοιχείων (ἄρθρ. 42γ παρ. 5 Ν. 2190)20).

6. Ὁ κανὼν ὁ ἐπιτάσσων ὅπως οἱ τίτλοι τῶν λογαριασμῶν εἶναι σαφῶς δηλωτικοὶ τῶν εἰκονιζομένων στοιχείων.

Συμφώνως πρὸς τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 42γ παρ. 4 ἐδάφ. α' «οἱ ἐν τῷ ἰσολογισμῷ καὶ ἐν τῷ λογαριασμῷ «ἀποτελέσματα χρήσεως» ἀναφερόμενοι τίτλοι λογαριασμῶν, δεόν ὅπως εἶναι σαφῶς δηλωτικοὶ τῶν εἰκονιζομένων στοιχείων».

Καὶ ὁ ὡς εἴρηται κανὼν συνάγεται σαφῶς καὶ ἀβιάστως ἐκ τῆς ἐρμηνείας τοῦ κανόνος «τῆς ἀπολύτου σαφηνείας». Διὰ τῆς ὡς ἄνω, ἐν τούτοις, διατάξεως (προστέθεισης εἰς τὸν Ν. 2190)20, διὰ τοῦ Ν.Δ. 4237)62), ὁ νεώτερος νομοθέτης ἠθέλησεν ὅπως διὰ ρητῆς ἐπιταγῆς ἢ πρᾶξις συμμορφωθῆ πρὸς τὸν ἐν ἐπικεφαλίδι κανόνα, καθ' ὅσον τὸ παλαιὸν ἀξίωμα τῆς «ἀπολύτου σαφηνείας» παρέμενε, ἐν πολλοῖς, γράμμα κενὸν περιεχομένου.¹³

13. Ἡ θλιβερὰ ἐμφάνισις τῶν ἰσολογισμῶν τῶν ἀνωνόμων ἐταιρειῶν, δὲν ὀφείλεται εἰς ἀσάφειαν ἢ ἀνεπάρκειαν τῶν κειμένων διατάξεων, ἀλλὰ ἀποκλειστικῶς καὶ μόνον εἰς τὴν ἑλλειψιν παντός οὐσιαστικοῦ ἐλέγχου εἰς τὴν ἀνώνομον ἐταιρείαν. Ὅντως, παρὰ τὴν σθεναρὰν διὰ τοῦ Ν. Δ. 4237)62 ρητὴν ὡς ἄνω διάταξιν τοῦ ἄρθρου 42 παρ. 4 ἐδάφ. α', ἡ κατάστασις δὲν ἐβελτιώθη καὶ οἱ πλείστοι τῶν δημοσιευομένων ἰσολογισμῶν ἐξακολουθοῦν νὰ εἶναι ἀσαφεῖς, ἐξαιρουμένων τῶν ὑπὸ τοῦ Σώματος Ὁρκωτῶν Λογιστῶν ἠλεγμένων ἰσολογισμῶν ὅτινες διακρίνονται διὰ τὴν σαφήνειαν καὶ ἀρτιότητά των. Βλ. Θ. Γρηγοράκου, Ἡ σύνταξις τοῦ ἰσολογισμοῦ τῶν Ἀνωνόμων Ἐταιρειῶν σελ. 42.

Ὡς καὶ ἀνωτέρω ὑπὸ 2 ἀνεφέρθη ἐν σχέσει μὲ τὸν κανόνα «τῆς ἀπολύτου σαφηνείας», οἱ ἐν τῷ ἰσολογισμῷ καὶ τῷ λογαριασμῷ «ἀποτελεσμάτων χρήσεως», τίτλοι τῶν λογαριασμῶν δέον ὅπως ἀποδίδουν σαφῶς τὸ εἶδος, τὴν νομικὴν καὶ οἰκονομικὴν κατάστασιν τῶν εἰκονιζομένων στοιχείων, προσέτι δὲ καταχωρίζονται πλήρως ἀνευ συντμήσεων, κλπ.

7. Ὁ κανὼν καθ' ὃν ὁ ἰσολογισμὸς συνοδεύεται ὑπὸ πλήρους καὶ σαφοῦς ἀναλύσεως τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως».

Ὁ ἀνωτέρω κανὼν καθιεροῦται διὰ τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 42β παρ. 1 δι' ἧς ὀρίζεται ὅτι ὁ λογαριασμὸς ἀποτελέσματα χρήσεως, ὅστις δέον ἀπαραίτητως νὰ ἀκολουθῆ τὸν ἰσολογισμὸν ὀφείλει νὰ εἶναι πλήρης καὶ σαφῆς, ἐμφανίζων τὰ πραγματικῶς ἐπιτευχθέντα κέρδη καὶ τὰς πραγματοποιηθείσας ζημίας».

Ὡς γνωστὸν ὁ ἰσολογισμὸς ἀπεικονίζει τὸ προκύψαν τελικὸν ἀποτέλεσμα, κέρδος ἢ ζημία, συλλήβδην δι' ἑνὸς ποσοῦ. Ἡ ἀνάλυσις τούτου κατὰ κατηγορίας ἐσόδων καὶ δαπανῶν, στοιχεῖα λίαν ἀπαραίτητα διὰ τὴν μόρφωσιν γνώμης περὶ τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως τῆς ἐταιρείας, ἀποτελοῦν καὶ παρέχονται μόνον διὰ τῆς ἀναλύσεως τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως». Διὰ τὸν λόγον τούτον δὲν θεωρεῖται νομίμως συνταχθεὶς ὁ ἰσολογισμὸς ἐφ' ὅσον δὲν συνοδεύεται ὑπὸ πλήρους καὶ σαφοῦς ἀναλύσεως τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως».

Ἐν σχέσει μὲ τὸν λογαριασμὸν «ἀποτελέσματα χρήσεως» ὁ Ν. 2190)20 ὀρίζει ὅτι:

α) «Δέον νὰ εἶναι πλήρης καὶ σαφῆς. Ἔχει ἐφαρμογὴν συνεπῶς καὶ ἐπὶ τοῦ λογαριασμοῦ ἀποτελεσμάτων χρήσεως ὁ κανὼν τῆς «ἀπολύτου σαφηνείας», περὶ οὗ ἀνωτέρω ὑπὸ 2.

β) Δέον νὰ ἐμφανίζῃ «τὰ πραγματικῶς ἐπιτευχθέντα κέρδη καὶ τὰς πραγματοποιηθείσας ζημίας». Δηλονότι ἔχει ἐφαρμογὴν καὶ ἐνταῦθα ὁ κανὼν τῆς «ἀληθείας», περὶ οὗ ἀνωτ. ὑπὸ 1.

γ) Ἀπαγορεύεται ὅπως περιλαμβάνωνται ἐν τῷ αὐτῷ κονδυλίῳ ἀνομοιογενῆ στοιχεῖα (ἀνωτ. ὑπὸ 3), τούτέστιν ἰσχύει καὶ ἐνταῦθα ὁ κανὼν τῆς «ὁμοιογενείας».

δ) Οἱ τίτλοι τῶν λογαριασμῶν δέον ὅπως εἶναι σαφῶς δηλωτικοὶ τῶν εἰκονιζομένων στοιχείων (ἀνωτ. ὑπὸ 7).

Δηλονότι, λόγῳ τῆς ἀμέσου ἀλληλεξαρτήσεως ἰσολογισμοῦ καὶ λογαριασμοῦ ἀποτελεσμάτων χρήσεως, τοῦ δευτέρου τυγχάνοντος ἀναγκαίου συμπληρώματος τοῦ πρώτου, ἅπαντες οἱ ἀφορῶντες τὴν σύνταξιν τοῦ ἰσολογισμοῦ κανόνες ἰσχύουν καὶ διὰ τὴν σύνταξιν τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως».

8. 'Ο κανὼν καθ' ὃν ὁ συνοδεύων τὸν ἰσολογισμόν λογαριασμός «ἀποτελέσματα χρήσεως» ἀκολουθεῖται ὑπὸ πίνακος διαθέσεως τῶν καθαρῶν κερδῶν.

Ὑπὸ τῆς διατάξεως τοῦ ἀρθρ. 42β παρ. 3 ὀρίζεται ὅτι ὁ λογαριασμός «ἀποτελέσματα χρήσεως» δέον ὅπως ἀκολουθῆται ὑπὸ πίνακος ἐμφαινόντος τὸν τρόπον διαθέσεως τῶν καθαρῶν κερδῶν. Εἰς τὸν πίνακα τοῦτον δέον ὅπως ἐμφανίζηται καὶ τὸ ὑπόλοιπον τῶν καθαρῶν κερδῶν ἢ ἡ ζημία τῶν παρελθουσῶν χρήσεων προσθετικῶς ἢ ἀφαιρετικῶς ἐκ τῶν συνολικῶν καθαρῶν κερδῶν τῆς κλειομένης χρήσεως.

Ὅπως, ἀνωτέρω ἀνεπτύχθη, πᾶς ἰσολογισμός δέον νὰ συνοδεύεται ὑπὸ ἀναλύσεως τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως», οὕτω δέον καὶ ὁ τελευταῖος τοῦτος λογαριασμός νὰ συνοδεύεται ὑπὸ πίνακος διαθέσεως τῶν καθαρῶν κερδῶν¹⁴ εἰς ἃς περιπτώσεις βεβαίως ἢ χρήσις καταλείπει κέρδη.

Τοῦτέστιν, ὁ ἰσολογισμός δέον νὰ συνοδεύεται ὑπὸ ἀναλύσεως τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως» καὶ πίνακος διαθέσεως τῶν καθαρῶν κερδῶν, ἄλλως δὲν ἐκπληροῦνται αἱ ἀπαιτήσεις τοῦ νόμου περὶ συντάξεως καὶ δημοσιεύσεως τοῦ ἰσολογισμοῦ, ὅστις μὴ συνοδευόμενος ὑπὸ τῶν ἀναλύσεων τούτων, οὐδὲν νομικὸν ἀποτέλεσμα ἐπιφέρει.¹⁵

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΙΣ ΤΟΥΤΩΝ ΕΝ Τῷ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜῷ

1. Διακρίσεις τῶν περιουσιακῶν στοιχείων καὶ τῶν ὑποχρεώσεων κατὰ τὸν Ν. 2190)20

1. Ὁ Ν. 2190)20, ἀκολουθῶν τὰ διδάγματα τῆς ἐπιστήμης τῆς ἰδιωτικῆς οἰκονομικῆς, διακρίνει τὰ στοιχεῖα τοῦ ἐνεργητικοῦ εἰς τρεῖς βασικὰ κατηγο-

14. Ἡμεῖς νομίζομεν ὅτι τὸ ἀρθρον 42 γ παρ. 1 Ν. 2190)20, τὸ ὁποῖον ἀναφέρει ὅτι: Ὁ ἰσολογισμός καὶ ὁ λογαριασμός ἀποτελέσματα χρήσεως, δέον νὰ καταρτίζονται εἰς δύο τοῦλάχιστον στήλας, παρατιθεμένων τῶν ἀντιστοίχων ὁμοειδῶν κονδυλίων κλειομένης καὶ παρελθούσης χρήσεως, θὰ ἔδει νὰ ἐπεκταθῆ καὶ εἰς τὸν πίνακα διαθέσεως τῶν καθαρῶν κερδῶν.

15. Ἀναφέρομεν περαιτέρω τὰς ἀκολουθούσας συμπληρωματικὰς ἀρχάς: α) Τὴν ἀρχὴν τῆς συνέσεως ἢ ὁποῖα προβαδίζει πάσης ἀβεβαίας ἢ δυσαναποδείκτου ὀρθότητος ἐκτιμήσεων, β) Τὴν ἀρχὴν τῆς προστασίας τῶν πιστωτῶν ἢ ὁποῖα προβαδίζει τῶν συμφερόντων τῶν μετόχων καὶ γ) τὴν ἀρχὴν τῆς ἐπιχειρηματικῆς προνοίας ἢ ὁποῖα προβαδίζει τῶν βραχυχρονίων συμφερόντων τῶν μετόχων ἐναντι τῶν μακροχρονίων κεφαλαιουχικῶν τοιούτων τῆς ἐπιχειρήσεως. Αἱ ἐν λόγῳ ἀρχαί, ὡς ἀφορῶσαι σκοπιμότητος μὴ ρητῶς κατονομαζομένης ἐν τῷ νόμῳ, ἔχουν σημασίαν ὡς ὁδηγοὶ ἀρχαὶ κατὰ τὴν ἐκμετάλλευσιν τῶν περιθωρίων, ἀσφαλειῶν ἢ ἐλαστικότητων τοῦ νόμου. Ἡ τελευταία ἀρχὴ τῆς προνοίας ἢ συνέσεως, ἐκδηλουμένη κυρίως εἰς τὸν τομέα τῶν ἐκτιμήσεων, ἐπιβάλλει εἰδικώτερον πρῶτον ἀσφαλῶς ἐλεγχόμενας ἐκτιμήσεις, ὡς εἶναι περισσότερον ἢ ἀξία κτήσεως καὶ ὀλιγώτερον ἢ ἀξία μεταπωλήσεως, δεῦτερον ἐπιλογὴν ἐν ἀμφιβολίᾳ τῆς κατατέρας μεταξὺ πλειόνων δυνατῶν ἐκτιμήσεων ἐνεργητικοῦ ἢ τὴν ἀνωτέραν μεταξὺ πλειόνων τοιούτων παθητικοῦ καὶ τρίτον ἄμεσον ἐνταξιν τῶν ὑποτιμήσεων ἐν τῷ ἰσολογισμῷ ἐνταξιν δὲ τῶν ὑπερτιμήσεων μόνον ἐὰν καὶ δταν πραγματοποιηθῶν διὰ πωλήσεως ἢ ἄλλης παρεμφεροῦς πράξεως. Βλ. καὶ Α. Γεωργακόπουλου Τὸ Δίκαιον τῶν Ἐταιρειῶν, Τόμος Β, 1971, σελίς, 463.

ρίας:¹⁶ Τὰ πάγια, τὰ κυκλοφοριακά καὶ τὰ διαθέσιμα. Τὰ στοιχεῖα δὲ τοῦ παθητικοῦ εἰς μακροπροθέσμιους καὶ βραχυπροθέσμιους ὑποχρεώσεις.

Ἡ διάταξις τοῦ ἄρθρ. 43 παρ. 1γ θεωρεῖ ὡς πάγια στοιχεῖα, τὰ ἀκίνητα, τὰ οἰκοδομήματα, τὰ μηχανήματα, τὰ πλοῖα καὶ λοιπὰ ἀντικείμενα τὰ μὴ προοριζόμενα διὰ μεταπώλησιν ἀλλὰ παγίως διὰ τὴν ἐκμετάλλευσιν τῆς ἐταιρικῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἀνωτέρω διάταξις ἐφαρμόζεται καὶ ἐπὶ τῶν οἰκοδομημάτων ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἀνωτέρω διάταξις ἐφαρμόζεται καὶ ἐπὶ τῶν οἰκοδομημάτων ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἀνωτέρω διάταξις ἐφαρμόζεται καὶ ἐπὶ τῶν οἰκοδομημάτων ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἀνωτέρω διάταξις ἐφαρμόζεται καὶ ἐπὶ τῶν οἰκοδομημάτων ἐπιχειρήσεως.

Τὸ προσδίδον, ἐπομένως, τὸν χαρακτηρισμὸν τοῦ παγίου εἶναι ὁ κατὰ τὸν χρόνον συντάξεως τοῦ ἰσολογισμοῦ προορισμὸς τοῦ στοιχείου, ἵνα παγίως, καὶ δὴ ὡς ἔχει, χρησιμοποιεῖται πρὸς ἐκπλήρωσιν τοῦ σκοποῦ τῆς ἐταιρείας. Τὸ διακριτικὸν τοῦτέστιν, γνώρισμα εἶναι οἰκονομικὸν καὶ οὐχὶ νομικόν. Ἡ φύσις τοῦ στοιχείου δὲν ἐπηρεάζει τὸν χαρακτήρα αὐτοῦ ὡς παγίου ἢ κυκλοφοροῦντος ἐνεργητικοῦ π.χ. τὸ ἰδιόκτητον ἀκίνητον ἐνθα βιομηχανικὴ τις ἐταιρεία πωλεῖ τὰ γραφεῖα τῆς ἀνήκει ἀναμφισβητήτως εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν πασσεύμενων στοιχείων. Διὰ τὴν οἰκοδομικὴν ἐπιχείρησιν, ἐν τούτοις, ἦτις ἀνήγειρε τὸ ἀκίνητον καὶ τὸ ἐξεποίησεν εἰς τὴν βιομηχανικὴν ἐταιρείαν, ἀνήκεν εἰς τὴν κατηγορίαν τοῦ κυκλοφοροῦντος ἐνεργητικοῦ.

Τὸ ἄρθρον 42α παρ. 2α καθορίζον ποῖα περιουσιακά στοιχεῖα ἐγγράφονται εἰς τὸ σκέλος τοῦ ἐνεργητικοῦ ἐπαναλαμβάνει τὸ προαναφερθὲν κριτήριον τοῦ προορισμοῦ, «... καὶ πᾶν ἕτερον περιουσιακὸν στοιχεῖον προωρισμένον παγίως διὰ τὴν ἐκμετάλλευσιν τῆς ἐταιρείας», ἀναφέρει δὲ περαιτέρω ὅτι εἰς τὸ πᾶν ἐνεργητικὸν ἀναγράφονται καὶ αἱ «... μετοχαὶ καὶ ἐταιρικαὶ μερίδες, μακροπρόθεσμοι ἀπαιτήσεις (πέραν τοῦ ἔτους)....».

Διὰ τοῦ ἄρθρου τούτου εἰσάγεται καὶ ἕτερον κριτήριον διακρίσεως τῶν στοιχείων, ἡ ταχύτης κυκλοφορίας τούτων. Οὕτω, ὡς πάγια στοιχεῖα θεωροῦνται τὰ μὴ ρευστοποιούμενα ἐντὸς μιᾶς χρήσεως, ἐνῶ τὰ ρευστοποιούμενα ἀπαξ τοῦλάχιστον ἐντὸς μιᾶς χρήσεως θεωροῦνται ὡς κυκλοφοροῦντα.

Ἀνακεφαλαιοῦντες τ' ἀνωτέρω σημειοῦμεν ὅτι ὁ νόμος χρησιμοποιεῖ δύο κριτήρια πρὸς διάκρισιν τῶν στοιχείων τοῦ ἐνεργητικοῦ:

Τὸν λειτουργικὸν προορισμὸν τοῦ στοιχείου ἐν τῇ ἐπιχειρήσει καὶ τὴν ταχύτητα κυκλοφορίας τοῦ στοιχείου ἐὰν δηλονότι, ρευστοποιητὰ ἐντὸς μιᾶς χρήσεως ἢ ἐντὸς περισσοτέρων τοιούτων.¹⁷ Οὕτω:

α) Πάγια, εἶναι τὰ περιουσιακά στοιχεῖα τὰ προοριζόμενα πρὸς διαρκῆ καὶ μόνιμον χρησιμοποιήσιν ἐν τῇ ἐταιρείᾳ καὶ τὰ ρευστοποιούμενα βραδύτατα, εἰς πλείονας χρήσεις.

16. Βλ. Γ. Καφούση, Οἰκονομικὸς Λογισμὸς — Ἀρχαὶ Γενικῆς Λογιστικῆς Τόμ. Α' σελ. 51.

17. Βλ. Δ. Ἀδαμοπούλου, Γενικαὶ Ἀρχαὶ Λογιστικῆς, 1965, σελ. 106.

β) Κυκλοφοριακά, είναι τα προριζόμενα διά μεταπώλησιν και ρευστοποιούμενα ταχύτατα ήτοι μίαν ή πλείονας φοράς ἐντός τῆς αὐτῆς χρήσεως.

γ) Διαθέσιμα, είναι τα χρηματικά μέσα πληρωμῆς τὰ ὁποῖα ἀνήκουν εἰς τὴν εὐρεῖαν ἔννοιαν τῶν κυκλοφοριακῶν.

III. Συμφώνως πρὸς τὴν διάταξιν τοῦ ἀρθροῦ 42 παρ. 2 (σκέλος παθητικοῦ) ὑπὸ (γ), εἰς τὸ σκέλος τοῦ παθητικοῦ ἐγγράφονται καὶ αἱ ὑποχρεώσεις κατὰ τὰς ἐξῆς διακρίσεις: «Μακροπρόθεσμοι, ἐν αἷς καταχωρίζονται αἱ ἐξ ὁμολογιῶν καὶ λοιπαί, προθεσμίας ὑπερβαινούσης τὸ ἔτος, βραχυπρόθεσμοι ἐν αἷς καταχωρίζονται πᾶσαι αἱ λοιπαὶ ὑποχρεώσεις τῆς ἐταιρείας...»

Ἐκ τῆς διατάξεως ταύτης συνάγεται ὅτι αἱ ὑποχρεώσεις τῆς ἐταιρείας διακρίνονται βάσει τοῦ βαθμοῦ ληκτότητός των εἰς τὰς ἐξῆς δύο κατηγορίας:

α) Εἰς μακροπρόθεσμοι, εἰς ἃς περιλαμβάνονται πᾶσαι αἱ ὑποχρεώσεις αἱ λήγουσαι πέραν τοῦ ἔτους ἀπὸ τῆς ἡμερομηνίας κλεισίματος τοῦ ἰσολογισμοῦ, καὶ

β) Εἰς βραχυπρόθεσμοι, εἰς ἃς περιλαμβάνονται πᾶσαι αἱ ὑποχρεώσεις αἱ λήγουσαι ἐντός τοῦ ἐπομένου ἀπὸ τῆς ἡμερομηνίας κλεισίματος τοῦ ἰσολογισμοῦ ἔτους.

Ἡ ὡς εἴρηται διάκρισις καὶ ταξινόμησις τῶν ὑποχρεώσεων ἐν τῷ παθητικῷ τοῦ ἰσολογισμοῦ συνάδει πρὸς τὴν διάκρισιν τῶν περιουσιακῶν στοιχείων εἰς πάγια κυκλοφοροῦντα καὶ διαθέσιμα, εἰς τρόπον ὥστε ἐκ τῆς ἀντιπαράθεσεως τούτων νὰ προκύπτῃ ἡ ρευστότης τῆς ἐταιρείας.

2. Ταξινόμησις τῶν περιουσιακῶν στοιχείων καὶ τῶν ὑποχρεώσεων ἐν τῷ ἰσολογισμῷ.

1. Συμφώνως πρὸς τὴν διάταξιν τοῦ ἀρθρ. 42α παρ. 2 τοῦ Ν. 2190)20 ὁ ἰσολογισμὸς δέον νὰ ἐμφανίζῃ κεχωρισμένως τὰ κατωτέρω στοιχεῖα ἐκτός ἐὰν εἰδικὸς κλάδος τῆς ἐπιχειρήσεως ἀπαιτῇ ἰδιαιτέραν διαρρύθμισιν τοῦ ἰσολογισμοῦ ἐν πάσει περιπτώσει δέον νὰ ἀνταποκρίνηται πρὸς τὰ ἐν ταῖς ἐπομένους ὀριζόμενα.

Εἰς τὸ σκέλος τοῦ ἐνεργητικοῦ:

α) Τὰ πάγια περιουσιακὰ στοιχεῖα κατὰ τὰς ἐξῆς διακρίσεις:

Γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα καὶ μηχανικαὶ ἐγκαταστάσεις, μέσα μεταφοράς ἐργαλεῖα καὶ ὄργανα, ἐπιπλα καὶ σκεύη, ἄλλα ἀγαθὰ καὶ δικαιώματα (διπλώματα εὐρεσιτεχνίας, σήματα, διοικητικὰ ἢ ἄλλης φύσεως παραχωρήσεις κλπ.).

Μετοχαὶ καὶ ἐταιρικαὶ μερίδες — μακροπρόθεσμοι ἀπαιτήσεις (πέραν τοῦ ἔτους) καὶ πᾶν ἕτερον περιουσιακὸν στοιχεῖον προωρισμένον παγίως διὰ τὴν ἐκμετάλλευσιν τῆς ἐταιρείας.

β) Τὰ κυκλοφοροῦντα περιουσιακὰ στοιχεῖα κατὰ τὰς ἐξῆς διακρίσεις:

1. Ἐνσώματα ἀγαθὰ, πρῶται ὕλαι καὶ ὕλικά, προϊόντα ἡμικατεργασμένα, ἐμπορεύματα (πρόϊοντα ἔτοιμα), ὑποπρόϊοντα, ὕλικά συσκευασίας, ἐμπορεύματα παρὰ τρίτοις ἢ καθ' ὁδόν, καύσιμοι ὕλαι.

2. Είσπρακτέαι άξιαί, άπαιτήσεις βραχυπρόθεσμοι, άπαιτήσεις κατά πελατών, άνταποκριτών, πρακτόρων, εκ προκαταβολών άξιαί προς είσπραξιν, άποθητήρια, χρεώγραφα, μεταβατικοί λογαριασμοί ένεργητικού, έξοδα έπομένης χρήσεως και πάν έτερον περιουσιακόν στοιχείον ταχείας κυκλοφορίας.

γ) Τά διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά τās έξης διακρίσεις: Τράπεζαι (λογαριασμοί ύψεως και βραχυπρόθεσμοι), έξωτερικόν συνάλλαγμα (διαθέσιμον), ταμείον, τοκομερίδια ληξιπρόθεσμα και πάν έτερον περιουσιακόν στοιχείον άσφαλοϋς και άμέσου ρευστοποιήσεως.

δ) Τό χρεωστικόν υπόλοιπον του λογαριασμου «άποτελέσματα χρήσεως» των παρελθουσών χρήσεων άφ' ένός και τής κλεισμένης τιαούτης άφ' έτέρου.

Είς τό σκέλος του Παθητικού:

α) Τό κεφάλαιον και τά άποθεματικά κατά τās έξης διακρίσεις:

Μετοχικόν κεφάλαιον, μνημονευομένου του άριθμου των μετοχών και τής όνομαστικής άξίας εκάστης μετοχής, διαφορά εκδόσεως μετοχών ύπέρ τό άρτιον, άποθεματικά κατά νόμον, άποθεματικά καταστατικού, ειδικά άποθεματικά φορολογικών διατάξεων, πιστωτική διαφορά έξ άναπροσαρμογής ίσολογισμού και πάν έτερον στοιχείον παθητικού συνιστών πρόσθετον ίδιον κεφάλαιον.

β) Αί προβλέψεις δι' ύποτίμησιν στοιχείων ένεργητικού (έφ' όσον δέν φέρονται άφαιρετικώς εκ των οικείων στοιχείων) και αί προβλέψεις δι' ύπερτίμησιν στοιχείων παθητικού.

γ) Αί ύποχρεώσεις κατά τās έξης διακρίσεις:

Μακροπρόθεσμοι, έν αίς καταχωρίζονται αί έξ όμολογιών και λοιπαί, προθεσμίας ύπερβαινούσης τό έτος βραχυπρόθεσμοι έν αίς καταχωρίζονται πάσαι αί λοιπαί ύποχρεώσεις τής εταιρείας, άπαραιτήτως διακρινόμεναι κατ' είδος, κρατήσεις ύπέρ τρίτων παλαιών χρήσεων, κρατήσεις ύπέρ τρίτων κλειομένης χρήσεως, μερίσματα πληρωτέα, μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού (έσοδα έπομένης χρήσεως) αναγράφονται ιδιαίτερος.

δ) Τό άπομένον άδιάθετον υπόλοιπον των καθαρών κερδών. Οι λογαριασμοί τάξεως, αναλυόμενοι εις άπεικονίζοντας: α) άλλότρια περιουσιακά στοιχεία και β) άμφοτεροβαρείς συμβάσεις, παρατίθενται παρά πόδας του ίσολογισμού.

II. Διά τής άνωτέρω διατάξεως θεσπίζεται τό έλάχιστον περιεχόμενον του ίσολογισμού. Καθορίζονται, τούτέστιν: α) τά περιουσιακά στοιχεία ένεργητικού και παθητικού άτινα κατ' έλάχιστον όριον, ύποχρεωτικώς καταχωρίζονται ιδιαίτερος έν τῷ ίσολογισμῷ και β) αί κατηγορίαι ύπό τās όποιās ταξινομούνται τά στοιχεία ταύτα, περί ών έν τῇ προηγουμένη παραγράφῳ.

Τό διά τής διατάξεως ταύτης θεσπιζόμενον σχήμα ύποθέτει βιομηχανικήν ή έμπορικην έπιχείρησιν. Η έν αυτῇ δέ άπαιριθμησιν των ιδιαίτερος καταχωριζόμενων περιουσιακών στοιχείων δέν είναι περιοριστική αλλά ένδεικτική. Τούτο συνάγεται σαφώς εκ τής διατυπώσεως τής ως ειρηται διατάξεως («...έκτός αν ειδικός κλάδος τής έπιχειρήσεως άπαιτεί ιδιαίτεραν διατάξεωσ του ίσολογισμού, ήτις έν πάση περιπτώσει δέον να άνταποκρίνηται...») αναφέρεται δέ ρητώς και έν τῇ είσηγητική εκθέσει του Ν. Δ. 4237)62, δι' οϋ έθεσπισθη ή ως ειρηται διάταξις.

Τυγχάνει, συνεπῶς επιτρεπτή ἢ ἀναλυτικωτέρα περιγραφή καὶ ἀνάλυσις τῶν περιουσιακῶν στοιχείων τηρουμένων ὁμοῦ πάντοτε τῶν διακριτικῶν κριτηρίων τοῦ νόμου¹⁸ περὶ ὧν ἐν τῇ προηγουμένῃ παραγράφῳ.

Τοῦναντίον τυγχάνει ἀνεπίτρεπτος ἢ σύμπτυξις καὶ συγχώνευσις δύο ἢ περισσοτέρων ἐκ τῶν ὑπὸ τοῦ νόμου ἀπαριθμουμένων στοιχείων, ἀπαγορεύεται δὲ ἡ υἱοθέτησις κριτηρίων διαφόρων τῶν ὑπὸ τοῦ νόμου τιθεμένων.¹⁹

Εἰς αἷς, ὁμοῦ, περιπτώσεις ὁ κλάδος τῆς ἐπιχειρήσεως ἀπαιτεῖ ἰδιαίτεραν διαρρυθμισιν τοῦ ἰσολογισμοῦ ἐπιβάλλεται ὁμοῦ τὰ κονδύλια τούτου ἀναλύονται εἰς περαιτέρω κατηγορίας πλὴν τῶν ὑπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένων εἰς τρόπον ὥστε νὰ πληροῦται ὁ σκοπὸς τοῦ νόμου περὶ σαφοῦς ἀπεικονίσεως τῆς οἰκονομικῆς καταστάσεως τῆς ἐταιρείας.

3. Ὑπόδειγμα ἰσολογισμοῦ ἀνωνύμου βιομηχανικῆς ἐταιρείας βάσει τῶν διατάξεων τοῦ Ν. 2190)20.

Ὡς ἀνωτέρω ἀνεπτύχθη, ἡ διάταξις τοῦ ἀρθροῦ 42α παρ. 2 τοῦ Ν. 2190)20 καθορίζει τὸ ἐλάχιστον περιεχόμενον τοῦ ἰσολογισμοῦ τῆς ἀνωνύμου βιομηχανικῆς ἐταιρείας. Παραθέτομεν κατωτέρω ὑπόδειγμα ἰσολογισμοῦ βιομηχανικῆς ἀνωνύμου ἐταιρείας, σύμφωνα πρὸς τὴν διάταξιν ταύτην.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΝ

	Ποσὰ κλειομ. χρήσεως	Ποσὰ προηγ. χρήσεως
I. ΠΑΓΙΟΝ		
A. ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
1. Γήπεδα	XXX	
Μ ε ι ο ν : Προβλέψεις δι' ὑποτίμησιν	XXX	XXX
2. Κτίρια	XXX	
Μ ε ι ο ν : Ἀποσβέσεις	XXX	XXX
3. Μηχανήματα καὶ μηχανικαὶ ἐγκαταστάσεις	XXX	
Μ ε ι ο ν : Ἀποσβέσεις	XXX	XXX

18. Βλ. Π. Πέρδικα, Ἐγχειρίδιον Ἐμπορικοῦ Δικαίου, 1952, σελ. 637.

19. Κρίνομεν σκόπιμον νὰ παρατηρήσωμεν ὅτι ἐπιτρέπεται σύμπτυξις ἀσημάτων κονδυλίων π.χ. ἔξοδα ἐπομένης χρήσεως δρχ 600, ἵνα μὴ συντάσσωνται μακροσκελεῖς ἰσολογισμοὶ τῶν ὁποίων ἡ μελέτη τυγχάνει δυσχερῆς.

	Ποσά κλεισιμ. χρήσεως	Ποσά προηγ. χρήσεως
4. Ἀκίνητοποιήσεις ὑπὸ ἐκτέλεσιν		
α) Κτίρια ὑπὸ ἀποπεράτωσιν ..	XXX	
β) Μηχανήματα ὑπὸ ἐγκατάστα- σι:ν	<u>XXX</u>	XXX
5. Μηχανήματα καὶ μηχανικαὶ ἐγ- καταστάσεις ὑπὸ ἀποπεράτωσιν .		XXX
6. Ὅδοι προσπελάσεως καὶ λοιπὰ τεχνικὰ ἔργα	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX
7. Μεταφορικά μέσα	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX
8. Ἐργαλεῖα καὶ Ὀργανα	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX
9. Εἶδη συσκευασίας προϊόντων ..	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX
10. Ἐπιπλα καὶ Σκευή — Μηχαναὶ Γραφείων	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX
11. Προκαταβολαὶ διὰ κτήσιν πα- γίων στοιχείων		<u>XXX</u> XXX

B. ΑΣΩΜΑΤΑ (Α·Υ·ΑΑ) ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

12. Ὑπεραξία τῆς Ἐπιχειρήσεως (φήμη καὶ πελατεία)	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX
13. Διπλώματα εὐρεσιτεχνίας	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX
14. Ἀπόρρητοι μέθοδοι παραγωγῆς.	XXX	
Μεῖο:ν: Ἀποσβέσεις	<u>XXX</u>	XXX

	Ποσά κλεισμ. χρήσεως		Ποσά προηγ. χρήσεως
15. Έμποροδιομηχανικά σήματα ...	XXX		
Μ ε ι ο ν : 'Αποσβέσεις	XXX	XXX	
16. Μισθωτικά δικαιώματα	XXX		
Μ ε ι ο ν : 'Αποσβέσεις	XXX	XXX	XXX
Γ. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΑΙ			
17. Όμολογίαi		XXX	
18. Μετοχαί άνωνύμων εταιρειών			
α) Εισηγμέναί έν τῷ χρηματιστηρίῳ	XXX		
β) Μή εισηγμέναί έν τῷ χρηματιστηρίῳ	XXX	XXX	
		XXX	
Μ ε ι ο ν : 'Οφειλόμεναί δόσεις		XXX	
		XXX	
19. Συμμετοχαί είς λοιπάς εταιρείας		XXX	
20. Μακροπρόθεσμοί άπαιτήσεις ...		XXX	
21. Μέτοχοι έξ όφειλομένων δόσεων μετοχῶν		XXX	XXX
Δ. ΔΑΠΑΝΑΙ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ			
(πλασματικόν πάγιον ένεργητικόν)			
22. Δαπάναι ιδρύσεως και οργανώσεως	XXX		
Μ ε ι ο ν : 'Αποσβέσεις	XXX	XXX	
23. Δαπάναι μελετών και έρευνῶν .	XXX		
Μ ε ι ο ν : 'Αποσβέσεις	XXX	XXX	
24. Διαφορά έξ έκδόσεως όμολογιῶν υπό τῷ άρτιον	XXX		
Μ ε ι ο ν : 'Αποσβέσεις	XXX	XXX	

	Ποσά κλειομ. χρήσεως	Ποσά προηγ. χρήσεως
25. Έξοδα εκδόσεως δανείου δι' δημο- λογιών	XXX	
Μ ε ι ο ν : 'Αποσβέσεις	XXX	XXX
26. Έκτακτοι ζημιάι αποσβεστέαι τμηματικώς (άρθρ. 43, παρ. 6 Ν. 2190)	XXX	
Μ ε ι ο ν : 'Αποσβέσεις	XXX	XXX
Σύνολον παγίου ενεργητικού (A+B+Γ+Δ)		XXX

II. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ

A. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

1. Έτοιμα προϊόντα εις αποθήκας	XXX	
2. Έτοιμα προϊόντα παρά τρίτοις .	XXX	
3. Έτοιμα προϊόντα ενεχυριασμένα	XXX	
4. Προϊόντα ήμικατεργασμένα ...	XXX	
5. Υποπροϊόντα	XXX	
6. Πρώτα υλαι και ύλικά	XXX	
7. Καύσιμοι υλαι	XXX	
8. Υλικά συσκευασίας προϊόντων .	XXX	
9. Άνταλλακτικά και έφόδια άνα- λώσιμα	XXX	XXX

B. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

10. Πελάται	XXX	
11. Άντιπρόσωποι	XXX	
12. Προκαταβολαι εις προμηθευτάς	XXX	
13. Ένέγγυοι πιστώσεις και προσημ- βάσματα έξωτερικού	XXX	
14. Χρεώσται διάφοροι	XXX	XXX
15. Έπισφαλείς άπαιτήσεις	XXX	
Μ ε ι ο ν : Προβλέψεις	XXX	XXX
16. Γραμμάτια εισπρακτέα	XXX	
Μ ε ι ο ν : Προεξοφληθέντα .	XXX	XXX

	Ποσά κλεισιμ. χρήσεως		Ποσά προηγ. χρήσεως
17. Γραμμάτια εισπρακτέα λήξαντα	XXX		
18. Μέτοχοι ἐξ ὀφειλομένων δόσεων μετοχῶν	XXX		
19. Ἀπαιτήσεις κατὰ μελῶν Διοικ. Συμβουλίου	XXX		
20. Χρεώγραφα	XXX		
21. Μεταβατικοὶ λογαριασμοὶ ἐνεργη- τικῶν			
α) Ἐξόδα ἐπομένης χρήσεως .	XXX		
β) Ἐσοδα εισπρακτέα	XXX	XXX	XXX
	<hr/>		
Σύνολον κυκλοφοροῦντος ἐνεργη- τικῶν (Α+Β)			XXX
			<hr/>

III. ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΝ

1. Ταμείον	XXX		
2. Τράπεζαι, καταθέσεις ὀψεως ..	XXX		
3. Ἐπιταγαὶ εισπρακτέαι	XXX		
	<hr/>		
Σύνολον διαθεσίμου			XXX
			<hr/>
Σύνολον ἐνεργητικῶν (I+II+III)			XXX
			===

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

1. Ἀλλότρια περιουσιακὰ στοιχεῖα	XXX		
2. Ἀμφοτεροβαρεῖς συμβάσεις	XXX		
3. Ἐγγυήσεις	XXX		
4. Ἰδρυτικοὶ τίτλοι ἐν κυκλοφορίᾳ	XXX		
5. Μετοχαὶ ἐπικαρπίας ἐν κυκλο- φορίᾳ	XXX		
6. Λογαριασμοὶ πληροφοριῶν καὶ στατιστικῆς	XXX		
	<hr/>		
Σύνολον λογαριασμῶν Τάξεως .			XXX
			===

ΠΑΘΗΤΙΚΟΝ

	Ποσά κλειομ. χρήσεως	Ποσά προηγ. χρήσεως
I. ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
A. ΜΕΤΟΧΙΚΟΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ		
(μετοχαί .. πρὸς δρχ. .. ἐκάστη)		
α) Καταβεβλημένον	XXX	
β) Ὄφειλόμενον	<u>XXX</u>	XXX
B. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		
1. Διαφορὰ ἐξ ἐκδόσεως μετοχῶν ὕπὲρ τὸ ἄρτιον		
α) Καταβεβλημένη	XXX	
β) Ὄφειλομένη	<u>XXX</u>	XXX
2. Τακτικὸν ἀποθεματικὸν		XXX
3. Ἀποθεματικὰ προβλεπόμενα ὑπὸ καταστατικῶ		XXX
4. Ἐκτακτὰ ἀποθεματικὰ		XXX
5. Διαφορὰ ἐξ ἀναπροσαρμογῆς Ἰσολογισμοῦ (Β.Δ. 14.11.1956)		XXX
6. Ἀφορολόγητον ἀποθεματικὸν ἄρ- θρου 8 Ν.Δ. 2176) 1952 (πρὸς κάλυψιν μελλοντικῶν ζημιῶν) .		XXX
7. Ἀφορολόγητα ἀποθεματικὰ διὰ νέας βιομηχανικὰς ἐγκαταστά- σεις :		
α) Ἄρθρον 8 Ν. 3213) 1955		
β) Ἄρθρων 1—2 Ν.Δ. 4002) 59	XXX	
γ) Ἄρθρου 7 Α.Ν. 147) 1967	XXX	
—Διὰ νέας ἐγκατα- στάσεις	XXX	
—Διὰ κεφάλαιον κι- νήσεως	<u>XXX</u>	XXX
δ) Ἄρθρων 2 καὶ 6 Ν.Δ. 1078) 71		
—Διὰ νέας ἐγκατα- στάσεις	XXX	

	Ποσά κλειομ. χρήσεως		Ποσά προηγ. χρήσεως
—Διὰ κεφάλαιον κι- νήσεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	XXX
8. Ἀφορολόγητον ἀποθεματικὸν Α. Ν. 148) 67 ἐκ λήψεως μετοχῶν ἄνευ ἀνταλλάγματος		XXX	
9. Ἀφορολόγητον ἀποθεματικὸν Α. Ν. 148) 67 ἐκ κερδῶν ἐξ ἐκποιή- σεως χρεωράφων		XXX	
10. Μερίσματα χρήσεως διατιθέμενα δι' αὐξήσιν τοῦ μετοχικοῦ κεφα- λαίου		XXX	
Γ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ			
ΕΙΣ ΝΕΟΝ			
11. Ὑπόλοιπον κερδῶν εἰς νέον ...	XXX		
ἢ Κέρδη παρούσης χρήσεως ...	XXX		
Μ ε ἰ ο ν : Συμψήφισιμός ζη- μιῶν προηγουμένων χρήσεων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
ἢ Ζημίαι προηγουμένων χρήσεων .	XXX		
Ζημίαι παρούσης χρήσεως	<u>XXX</u>	<u>(-XXX)</u>	<u>XXX</u>
Σύνολον κεφαλαίου καὶ ἀποθεμα- τικῶν (Α+Β+Γ)			<u>XXX</u>
II. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ			
1. Διὰ πιθανὰς ἀπωλείας ἐξ ἀπαι- τήσεων			XXX
2. Δι' ἐνδεχομένης ὑποχρεώσεις ..			XXX
3. Δι' ἐνδεχομένους κινδύνους ...			XXX
Σύνολον προβλέψεων			<u>XXX</u>
III. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
A. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΙ			
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
1. Ὅμολογιακὸν δάνειον	XXX		
Μ ε ἰ ο ν : Ἀποσβεσθὲν (ἐξο- φληθὲν)	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
2. Ἐνυπόθηκον δάνειον εἰς δολλάρ:			XXX
3.			XXX
4. Τραπεζικὸν δάνειον			XXX

	Ποσά κλεισιμ. χρήσεως	Ποσά προηγ. χρήσεως
5. Γραμμάτια πληρωτέα (λήξεων πέραν του έτους)	<u>XXX</u>	XXX
B. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
6. Τράπεζαι, λογ)σμοί χρηματοδοτήσεων		
α) Έπ' ένεχύρω έμπο- ρευμάτων	XXX	
β) Έπ' ένεχύρω Γραμματίων πελατών μας	XXX	
γ) Έπ' άνοικτῃ λογ)σμῳ	<u>XXX</u>	XXX
7. Προμηθευται	XXX	
8. Προμηθευται ήσφαλισμένοι δι' έγγυητικῶν έπιστολῶν Τραπεζῆς	XXX	
9. Γραμμάτια πληρωτέα	XXX	
10. Προκαταβολαι πελατών	XXX	
11. Καταβλητέαι εντός τῆς νέας χρή- σεως δόσεις μακροπροθέσμων δα- νειῶν	XXX	XXX
12. Πιστωται διάφοροι	XXX	
13. Φόροι Δημοσίου και εισφοραι ά- σφαλιστικῶν όρανισμῶν		
α) Παλαιῶν χρήσεων ..	XXX	
β) Κλειομένης χρήσεως	<u>XXX</u>	XXX
14. Μερίσματα πληρωτέα παρελθ. χρήσεων	XXX	
15. Μερίσματα πληρωτέα παρούσης χρήσεως	XXX	
Μ ε τ ο ν :		
α) Διατιθέμενα δι' αύξη- σιν μετοχικοῦ κεφα- λαίου	XXX	
β) Καταβληθέντα προμε- ρίσματα	<u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>
16. Μεταβατικοί λογαριασμοί παθη- τικοῦ		
α) Έσοδα επομένων χρήσεων .	XXX	
β) Έξοδα πληρωτέα	<u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>
Γ. ΛΗΚΤΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
17. Γραμμάτια πληρωτέα λήξαντα .	XXX	

Ποσά κλεισιμ.
χρήσεωςΠοσά προηγ.
χρήσεως

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

1. Δικαιούχοι άλλοτριων περιουσια- κῶν στοιχείων	XXX	
2. Ἄμφοτεροβαρεῖς συμβάσεις	XXX	
3. Ἐγγυήσεις	XXX	
4. Κομιστὰι ἰδρυτικῶν τίτλων	XXX	
5. Κομιστὰι μετοχῶν ἐπεκαρπίας .	XXX	
6. Λογαριασμοὶ πληροφοριῶν καὶ στατιστικῆς	XXX	
Σύνολον λογαριασμῶν Τάξεως .	XXX	
	===	
18. Καθυστερούμεναι δόσεις δανείων	XXX	
19. Φόροι Δημοσίου καὶ εἰσφοραὶ ἀ- σφαλιστικῶν ὀργανισμῶν ἐν κα- θυστερήσει	XXX	
20. Χρηματοδοτήσεις Τραπεζῶν ἐν καθυστερήσει	XXX	XXX
Σύνολον ὑποχρεώσεων (Α+Β+Γ)		XXX
Σύνολον Παθητικοῦ (I+II+III)		XXX

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΝ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ»

1. Περιεχόμενον του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως», κατά τον Ν. 2190)20.

I. Ός άνωτέρω άνεπτύχθη άναγκαϊον συμπλήρωμα του ίσολογισμου θεωρείται ή άνάλυσις του λογαριασμου «άποτελέσματα χρήσεως». Δέν είναι δυνατόν νά θεωρηθῆ νομίμως συντεταγμένος ίσολογισμός τις άνωλύμου εταιρείας εάν δέν συνοδεύεται υπό πλήρους και σαφους άναλύσεως του ως εϊρηται λογαριασμου «άποτελέσματα χρήσεως». Δι' ό ή έπιταγή αύτη του νόμου άρθρον 42β παρ. 1 Ν. 2190)20 όρθώς άπετέλεσε βασικόν κανόνα διέποντα την σύνταξιν των ίσολογισμών των άνωλύμων εταιρειών. Άνεπτύχθη περαιτέρω ότι άπαντες οι διέποντες την σύνταξιν του ίσολογισμου θεμελιώδεις κανόνες διέπουν και την σύνταξιν του λογαριασμου «άποτελέσματα χρήσεως».

II. Συμφώνως προς την διάταξιν του άρθρου 42 β παρ. 2 του Ν. 2190)20 ό λογαριασμός «άποτελέσματα χρήσεως» δέον νά έμφανίξη κεχωρισμένως τά κατωτέρω κονδύλια έν συνεχεία προσθαφαιρούμενα, έκτός εάν ό είδικός κλάδος τῆς έπιχειρήσεως απαιτῆ ιδιαιτέραν διαρρυθμισιν, ήτις έν πάση περιπτώσει δέον νά άνταποκρίνηται προς τά έν τοῖς έπομένοις όριζόμενα.

Τό μικτόν κέρδος τῆς έπιχειρήσεως τό προκύπτον μετ' άφαιρέσιν του κόστους παραγωγῆς.

Έκ του ούτω προκύπτοντος μικτου κέρδους άφαιρούνται: α) τά έξοδα διοικήσεως, β) τά έξοδα χρηματοδοτήσεως και γ) τά έξοδα διαθέσεως προϊόντων (έμπορευμάτων) ή ύπηρεσιών.

Εἰς τό ούτω προκύπτον κέρδος εκ συνήθων έργασιών τῆς εταιρείας, προστίθενται τά έξοδα ή κέρδη εκ συμμετοχών, τά έξοδα ή κέρδη εκ παρεπομένων άσχολιών, οι πιστωτικοί τόκοι και αι έκτακτοι τυχόν ώφέλειαι ή κέρδη. Έκ του άθροίσματος άφαιρούνται αι έκτακτοι έπιβαρύνσεις, ζημιαί ή προβλέψεις, καθ' ό μέτρον δέν βαρύνουν τό κόστος πωλήσεως.

Τέλος εκ των ούτω προκυπτόντων κερδών, άφαιρούνται οι επ' αυτών «φόροι εισοδήματος».

III. Έν τῆ ως άνω διατάξει όρίζεται ότι ό λογαριασμός «άποτελέσματα χρήσεως» δέον νά έμφανίξη κεχωρισμένως τά κατωτέρω κονδύλια... έκτός εάν ό είδικός κλάδος τῆς έπιχειρήσεως απαιτῆ ιδιαιτέραν διαρρυθμισιν, ήτις έν πάση περιπτώσει δέον νά άνταποκρίνηται προς τά έν τοῖς έπομένοις όριζόμενα...» Η αύτη άκριβώς διατύπωσις χρησιμοποιείται υπό του νόμου έν έδαφ. α' τῆς παρ. 2 του άρθρ. 42α άναφορικώς προς τό περιεχόμενον του ίσολογισμου. Τά όσα, συνεπώς, άνεπτύχθησαν άνωτέρω έν σχέσει με τον ίσολογισμόν ίσχύουν άναλόγως και επί του λογαριασμου «άποτελέσματα χρήσεως». Τυγχάνει, όθεν, έπιτρεπτή ή περαιτέρω άνάλυσις των δαπανών και έσόδων, ουχι όμως και ή σύμπτυξις τούτων, έκτός εάν πρόκειται περι άσημάντων μικροκονδυλίων δε έπιτρέπεται ή σύμπτυξις.

Εἰς ἄς, ὁμως, περιπτώσεις ὁ κλάδος τῆς ἐπιχειρήσεως ἀπαιτεῖ ἰδιαιτέραν διαρρυθμισιν, ἐπιβάλλεται ὅπως παρέχεται τοιαύτη ἀνάλυσις τῶν δαπανῶν καὶ ἐσόδων ὥστε ὁ λογαριασμός «ἀποτελέσματα χρήσεως» νὰ ἐμφανίσῃ τὰ «πραγματικῶς ἐπιτευχθέντα κέρδη καὶ τὰς πραγματοποιηθείσας ζημίας».

IV. Ὁ Ν. 2190)²⁰ δὲν προσδιορίζει τὴν ἔννοιαν τῶν ἐξόδων διοικήσεως, χρηματοδοτήσεως καὶ διαθέσεως προϊόντων. Ταύτην δέον νὰ ἀναζητήσωμεν εἰς τὰ διδάγματα τῆς ἰδιωτικῆς οἰκονομικῆς καὶ τῆς κοστολογήσεως, συμφῶνως πρὸς τὰ ὁποῖα πρόκειται περὶ ἐμμέσων ἐξόδων, δηλ. ἐξόδων πραγματοποιημένων διὰ τὴν ἐν γένει λειτουργίαν καὶ δρᾶσιν τῆς ἐταιρείας καὶ δὴ περὶ φύσει ἐμμέσων ἐξόδων ἄτινα, ὡς ἐκ τοῦ τρόπου ἀναλώσεώς των, δὲν συνδέονται κατὰ τρόπον ἐμφανῆ πρὸς ὄρισμένον φορέα κόστους²⁰ καὶ ἀποτελοῦν ὁμωνύμους θέσεις κόστους. Οὕτω:

Ἐξοδα διοικήσεως, χαρακτηρίζονται τὰ ἔμμεσα ἐξοδα ἄτινα πραγματοποιῶνται διὰ τὴν διεξαγωγήν τῆς διοικήσεως καὶ διευθύνσεως τῆς ἐταιρείας.

Ἐξοδα χρηματοδοτήσεως, χαρακτηρίζονται τὰ πραγματοποιούμενα διὰ τὴν ἐξασφάλισιν τῆς χρηματοδοτήσεως τῆς ἐταιρείας καὶ τὰ ὁποῖα δὲν θὰ εἴχεν ἡ ἐταιρεία ἐὰν διέθετε ἴδια κεφάλαια ἐπαρκῆ ὥστε νὰ μὴ προσφεύγῃ εἰς τὴν ξένην χρηματοδότησιν.

Ἐξοδα διαθέσεως, χαρακτηρίζονται τὰ ἔμμεσα ἐξοδα ἄτινα πραγματοποιῶνται διὰ τὴν διάθεσιν τῶν προϊόντων τῆς ἐταιρείας.

V. Ἐκ τῆς διατυπώσεως τῆς ἀνωτέρω παρατεθείσης διατάξεως τοῦ ἄρθρου 42β παρ. 2, καθ' ἣν ὁ λογαριασμός «ἀποτελέσματα χρήσεως» περιλαμβάνει:

Τὸ μικτὸν κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως (τὸ προκύπτον μετ' ἀφαίρεσιν τοῦ κόστους παραγωγῆς). Ἐκ τοῦ οὕτω προκύπτοντος μικτοῦ κέρδους ἀφαιροῦνται: α) τὰ ἐξοδα διοικήσεως, β) τὰ ἐξοδα χρηματοδοτήσεως καὶ γ) τὰ ἐξοδα διαθέσεως προϊόντων (ἐμπορευμάτων) ἢ ὑπηρεσιῶν. Οὕτω προκύπτει πλέον ἢ σαφῶς ὅτι τὰ ἐξοδα διοικήσεως, χρηματοδοτήσεως καὶ διαθέσεως δὲν κοστολογοῦνται ἀλλὰ ἄγονται εἰς μείωσιν τοῦ μικτοῦ κέρδους ἐκ πωλήσεως προϊόντων.²¹

Διευκρινίζομεν ὅτι κοστολογοῦνται μόνο αἱ τακτικαὶ ἀποσβέσεις δηλονότι αἱ ἀποσβέσεις αἰτινες διενεργοῦνται βάσει τῶν τακτικῶν συντελεστῶν ἀποσβέσεων τοῦ Π.Δ. 88)⁷³ καὶ ὅτι αἱ πρόσθετοι ἀποσβέσεις δὲν κοστολογοῦνται ἀλλὰ ἄγονται εἰς τὸν λογαριασμόν «ἀποτελέσματα χρήσεως».

Ἐπὶ σκοπῷ ὅπως εἰς τοὺς ὑπὸ τῶν ἐταιρειῶν δημοσιευομένους ἰσολογι-

20. Βλ. Μ. Τσιμάρα, Κόστος — Κοστολόγησις — Βιομηχανικὴ Λογιστικὴ 1949, σελ. 63 καὶ 14 ἐπ.

21. Οὕτω ὁ Λ. Γεωργακόπουλος, ἀποφαίνεται ὅτι νομικῶς ὡς κόστος παραγωγῆς νοεῖται «πᾶσα δαπάνη ἢ ζημία, ἣτις δὲν μνημονεύεται ἐδικῶς εἰς τὰ λοιπὰ ἐπι μέρους κατὰ νόμον κονδύλια δαπανῶν ἢ ζημιῶν τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως». Τὰ γενικὰ ἐξοδα, ἦτοι τὰ προερχόμενα οὐχὶ ἐκ τῆς παραγωγῆς ἀλλὰ ἐκ πηγῶν ἄλλων καὶ δὴ διοικήσεως, χρηματοδοτήσεως καὶ διαθέσεως ἐμπορευμάτων τῆς ἐταιρείας δὲν δύνανται νὰ θεωρηθοῦν ἢ ἀναχθοῦν εἰς τὸ «κόστος παραγωγῆς» Βλ. Λ. Γεωργακόπουλου, Τὸ Δίκαιον τῶν Ἐταιρειῶν, Τόμ. Β', 1972, σελ. 511.

σμούς και λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσεως παρουσιάζεται το συνολικόν ποσόν τῶν διενεργηθειῶν κατὰ τὴν χρῆσιν ἀποσβέσεων, γίνεται δεκτὸν ὅπως εἰς τὴν ἀνάλυσιν τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως» ἀναγράφεται ἀφ' ἑνὸς μὲν τὸ συνολικόν ποσόν τῶν κατὰ τὴν χρῆσιν διενεργηθειῶν ἀποσβέσεων ἐξ αὐτοῦ δὲ ἀφαιρεῖται τὸ κοστολογηθὲν ποσόν τούτων.

2. Ὑπόδειγμα ἀναλύσεως λογαριασμοῦ «Ἀποτελέσματα Χρήσεως» βιομηχανικῆς ἐταιρείας, βάσει τῶν διατάξεων τοῦ Ν. 2190)20.

Ὡς ἐν τῇ ἀμέσως ἀνωτέρω παραγράφῳ ἀνεπτύχθη, ἡ διάταξις τοῦ ἄρθρου 42β παρ. 2 καθορίζει τὸ ἐλάχιστον περιεχόμενον τοῦ λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως» τῆς ἀνωνύμου βιομηχανικῆς ἐταιρείας. Εἰς τὴν παροῦσαν παράγραφον παραθέτομεν ὑπόδειγμα ἀναλύσεως λογαριασμοῦ «ἀποτελέσματα χρήσεως» βιομηχανικῆς ἀνωνύμου ἐταιρείας, σύμφωνα πρὸς τὴν διάταξιν ταύτην.

	Ποσὰ κλειομ. χρήσεως	Ποσὰ προηγ. χρήσεως
Μικτὸν κέρδος ἐκ πωλήσεως προϊόντων ..		XXX
Μείον: 1. Ἀποσβέσεις παγίου ἐνεργη- τικού	XXX	
Μείον: Αἱ ἐξ αὐτοῦ κο- στολογηθεῖσαι ..	<u>XXX</u>	XXX
2. Ἐξοδα διοικήσεως		XXX
3. Ἐξοδα χρηματοδοτήσεως ..		XXX
4. Ἐξοδα διαθέσεως προϊόντων		<u>XXX</u>
Κέρδη ἐκ συνήθων ἐργασιῶν		XXX
Πλέον: 1. Ἔσοδα ἢ κέρδη ἐκ συμμε- τοχῶν	XXX	
2. Ἔσοδα ἢ κέρδη ἐκ παρεπο- μένων ἀσχολιῶν	XXX	
3. Ἔσοδα ἐκ τόκων	XXX	
4. Ἐκτακτα κέρδη	<u>XXX</u>	XXX
Σύνολον		<u>XXX</u>
Μείον: 1. Ἐκτακτα ἐξοδα	XXX	
2. Ἐκτακτοὶ ζημίαι	XXX	
3. Προβλέψεις ἐνδεχομένων κιν- δύων καὶ ὑποχρεώσεων ..	<u>XXX</u>	XXX
Ὑπόλοιπον κερδῶν		<u>XXX</u>
Μείον: Φόρος εἰσοδήματος καὶ εἰσφορά Ο.Γ.Α.		<u>XXX</u>
Καθαρὰ κέρδη χρήσεως πρὸς διάθεσιν		<u>XXX</u>

3. Ὑπόδειγμα πίνακος διαθέσεως κερδῶν.

Συμφώνως πρὸς τὴν διάταξιν τοῦ ἀρθροῦ 42β παρ. 3 ὁ λογαριασμός «ἀποτελέσματα χρήσεως», δεόν ὅπως ἀκολουθῆται ὑπὸ πίνακος ἐμφαίνοντος τὸν τρόπον διαθέσεως τῶν καθαρῶν κερδῶν. Εἰς τὸν πίνακα τοῦτον δεόν ὅπως ἐμφανίζεται καὶ τὸ ὑπόλοιπον τῶν καθαρῶν κερδῶν ἢ ζημία τῶν παρελθουσῶν χρήσεων προσθετικῶς ἢ ἀφαιρετικῶς ἐκ τῶν συνολικῶν καθαρῶν κερδῶν τῆς κλειομένης χρήσεως. Περί τῆς διατάξεως ταύτης βλ. πλείονα ἀνωτέρω.

Ἐνταῦθα παρέχομεν ὑπόδειγμα πίνακος διαθέσεως κερδῶν βιομηχανικῆς ἐταιρείας.

ΠΙΝΑΞ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Ἐπίλοιπον κερδῶν προηγούμενης χρήσεως	XXX	
Κέρδη παρούσης χρήσεως	XXX	===
Σύνολον κερδῶν διατιθεμένων ὡς κάτωθι	XXX	<u> </u>
ἢ		
Καθαρὰ κέρδη παρούσης χρήσεως	XXX	
Μείον: Ζημίαι παρελθουσῶν χρήσεων	XXX	===
Ἐπίλοιπον κερδῶν διατιθεμένων ὡς κάτωθι	XXX	<u> </u>
1. Τακτικὸν ἀποθεματικὸν	XXX	
2. Πρῶτον μέρισμα	XXX	
3. Πρόσθετον μέρισμα	XXX	
4. Ἐκτακτὸν ἀποθεματικὸν	XXX	
5. Ἀφορολόγητα ἀποθεματικὰ διὰ νέας βιομηχανικὰς ἐγκαταστάσεις :		
α) Ἄρθρων 1 καὶ 2 Ν.Δ. 4002) 59	XXX	
β) Ἄρθρου 7 Α.Ν. 147) 1967		
— Διὰ κεφάλαιον κινήσεως	XXX	
— Διὰ νέας ἐγκαταστάσεις	XXX	XXX
		<u> </u>

γ) Άρθρων 2 και 6 Ν.Δ. 1078)71

— Διά κεφάλαιον κινήσεως	XXX	
— Διά νέας εγκαταστάσεις	XXX	XXX
6.		XXX
7.		XXX
8. Ποσοστά μελών Διοικ. Συμβουλίου		XXX
9. Υπόλοιπον εις νέον		XXX
		<u>XXX</u>
Σύνολον		===