

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

ΣΛΟΤ Αρ. Πρωτ.: 2081 ΕΞ / 09.10.2018

Αθήνα, 09.10.2018

Αρ. Πρωτ.: 2081 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 2081/2018

ΘΕΜΑ:

Ενοποίηση Επιμελητηρίων.

ΕΡΩΤΗΜΑ

Θα ήθελα να υποβάλω το εξής ερώτημα:

Με βάση τον Ν.2190 υπάρχουν συγκεκριμένα όρια για την ενοποίηση ομίλων. Αν η ενοποίηση αφορά Επιμελητήριο και τις θυγατρικές του εταιρείες (συμμετοχή μεγαλύτερη του 50%), κάποιες εκ των οποίων μπορεί να είναι σε απλογραφικά βιβλία, εκεί είναι απαραίτητο να γίνει ενοποίηση σύμφωνα με τους [Ν.4497/2017 \(άρθρο 77\)](#) , [Ν.4314/2014 \(άρθρο 97\)](#) και το Π.Δ. 205/1998.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι περί ενοποιήσεως διατάξεις (άρθρα 90 έως 109) του [κ.ν. 2190/1920](#) έχουν καταργηθεί. Αντίστοιχες με τις καταργηθείσες διατάξεις, προερχόμενες από την οδηγία 34/2013 ΕΕ, έχουν ενσωματωθεί στο Κεφάλαιο 7 «Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις» (άρθρα 31 έως 36) του [Ν. 4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.).

Ο Ν. 4308/2014 θέτει συγκεκριμένα όρια για την ενοποίηση ομίλων, όμως αυτά δεν ισχύουν για τα επιμελητήρια, δεδομένου ότι κατισχύουν οι ειδικές διατάξεις της [παραγράφου 10 του άρθρου 77 του Ν.4497/2017](#) «`Ασκηση υπαίθριων εμπορικών δραστηριοτήτων, εκσυγχρονισμός της επιμελητηριακής νομοθεσίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 171/13-11-2017 - Διορθώσεις με το ΦΕΚ Α΄ 207/29-12-2017). Οι διατάξεις αυτές επιβάλλουν ως υποχρεωτική την ενοποίηση, χωρίς να θέτουν όρια, προβλέποντας τα εξής:

«10. Τα Επιμελητήρια, που έχουν συστήσει ή συμμετέχουν τουλάχιστον κατά 50% στο κεφάλαιο εταιριών κατά τις περιπτώσεις β΄ και γ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 65, οφείλουν να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 205/1998, οι οποίες ελέγχονται από έναν ή περισσότερους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες του Ν.4449/2017 (Α΄ 7). Το σχετικό φύλλο ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο εντός μηνός από την υποβολή του, υποβάλλεται μαζί με τις υπόλοιπες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για τελική έγκριση στον Υπουργό Οικονομίας και Ανάπτυξης και αναρτάται στο σύστημα «Διαύγεια»».

Στις περιπτ. β και γ της παραγράφου 3 του άρθρου 65 σε σχέση με τις εταιρείες που έχουν συστήσει ή συμμετέχουν τα Επιμελητήρια, αναφέρονται τα εξής:

«....

β. Με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου συνιστούν, είτε αυτοτελώς είτε με άλλους φορείς, εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι οποίες δεν υπάγονται στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, όπως ορίζεται στο [άρθρο 51 του Ν.1892/1990](#) (Α΄ 101) με σκοπούς:

βα. την ανάπτυξη τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών,

ββ. την παροχή μη τυπικής εκπαίδευσης στα μέλη τους, σύμφωνα με την περίπτωση ι΄ της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.3879/2010 (Α΄ 163), εφόσον οι εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αδειοδοτούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. θ΄ του Ν.4093/2012 (Α΄ 222),

βγ. την υλοποίηση κάθε μορφής συγχρηματοδοτούμενων προγραμμάτων και την προαγωγή της επιχειρηματικής καινοτομίας και εξωστρέφειας.

Οι δραστηριότητες τέτοιων εταιρειών διακρίνονται σαφώς από τις αρμοδιότητες δημοσίου δικαίου που ασκούν οι οργανικές μονάδες των Επιμελητηρίων. Η σύσταση τέτοιων εταιρειών γνωστοποιείται εντός τριών (3) μηνών από την ίδρυσή τους και με ευθύνη της Διοικητικής Επιτροπής στον Υπουργό Οικονομίας και Ανάπτυξης με την υποβολή έκθεσης, στην οποία περιγράφεται ο οικονομικός σκοπός που θα εξυπηρετεί η εταιρεία, αναλύονται τα μέσα και οι πόροι που θα έχει στην διάθεσή της για την επιδίωξή του και τεκμηριώνεται η σύνδεση των δραστηριοτήτων της εταιρείας με την αποστολή των Επιμελητηρίων. Σε περίπτωση μη υποβολής ή

εκπρόθεσμης υποβολής αυτής της έκθεσης, επιβάλλεται στα μέλη της Διοικητικής Επιτροπής η ποινή της αργίας έως δύο (2) μηνών, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζει το Κεφάλαιο Ζ'.

γ. Με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, μπορούν να συμμετέχουν σε κεφαλαιουχικές εταιρείες, η δραστηριότητα των οποίων εξυπηρετεί ειδικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος και οι οποίες απολαμβάνουν όλων των ωφελειών εθνικής ή κοινοτικής χρηματοδότησης ή επιχορήγησης. Η συμμετοχή σε τέτοιες εταιρείες εγκρίνεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Ανάπτυξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2042/1992 (Α' 75).

Επισημάνσεις

1) Οι συμμετοχές σε αστικές (μη κερδοσκοπικές) εταιρείες του άρθρου 784 του Α.Κ. θα πρέπει να καταχωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, μόνο στην περίπτωση που ο εταίρος (επενδυτής) έχει δικαίωμα στην εταιρική περιουσία κατά τη λύση της εταιρείας. Στα καταστατικά των εταιριών αυτών είναι σύνηθες να ορίζεται ότι η περιουσία που απομένει κατά τη λύση τους περιέρχεται στο Δημόσιο ή σε κοινωφελείς οργανισμούς.

2) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 783 του Αστικού Κώδικα «*Αν τα εταιρικά πράγματα δεν αρκούν για την εξόφληση των χρεών και την απόδοση των εισφορών, για ό,τι λείπει ενέχονται οι εταίροι κατά τον λόγο της συμμετοχής τους στις ζημίες. Αν δεν είναι δυνατόν να εισπραχθεί από έναν εταίρο το έλλειμμα που του αναλογεί, ενέχονται γι' αυτό κατά την ίδια αναλογία οι λοιποί εταίροι*» Το θέμα της ευθύνης των εταίρων ρυθμίζεται πλέον από τις διατάξεις του [άρθρου 270 του Ν.4072/2012](#) «*Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - Σήματα - Μεσίτες Ακινήτων - Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις*» (ΦΕΚ 86Α 11 Απριλίου 2012), στο οποίο αναφέρεται ότι «*1. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου, με εξαίρεση εκείνης της παρ. 3 του άρθρου 251, εφαρμόζονται αναλόγως και στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα*» (Σ.Σ. δηλαδή ισχύουν για την αστική εταιρεία οι ρυθμίσεις για την ομόρρυθμη εταιρεία με συνέπεια οι εταίροι της αστικής εταιρείας να ευθύνονται παράλληλα, απεριόριστα και εις ολόκληρον).

3) Τα κληδικά λογιστικά σχέδια που παραμένουν σε ισχύ και μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4308/2014, μεταξύ των οποίων και το π.δ. 205/1998, δεν περιέχουν κανόνες ενοποίησης.

Αντιμετώπιση θεμάτων

Κατά τη γνώμη μας, με βάση τις παραπάνω επισημάνσεις, η ενδεδειγμένη αντιμετώπιση των θεμάτων που προέκυψαν είναι η ακόλουθη:

1) Το κονδύλι των συμμετοχών σε μη κερδοσκοπικές εταιρείες, η περιουσία των οποίων κατά τη λύση τους, σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού, περιέρχεται σε τρίτους, δεν πρέπει να εμφανίζεται στο ενεργητικό ως περιουσιακό στοιχείο, διότι, στην περίπτωση αυτή το ανακτήσιμο ποσό από τις συμμετοχές αυτές είναι μηδέν. Επομένως, αν στο ενεργητικό υπάρχει καταχωρισμένη αξία συμμετοχών σε τέτοιες εταιρείες, η αξία αυτή θα πρέπει να μεταφερθεί στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Επίσης κάθε καταβολή για την αρχική συγκρότηση ή τη μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου πρέπει να καταχωρίζεται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

2) Εφόσον στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών αυτών υπάρχουν σωρευμένες ζημίες το επιμελητήριο πρέπει να σχηματίζει πρόβλεψη τουλάχιστον για τις ζημίες που αναλογούν στο ποσοστό συμμετοχής του. Περαιτέρω, θα πρέπει να εξεταστεί η εταιρική σύνθεση των εταιριών και αν διαπιστώνεται ότι οι λοιποί εταίροι δεν έχουν τη δυνατότητα να καλύψουν τις ζημίες που τους αναλογούν, το επιμελητήριο πρέπει να σχηματίζει ανάλογη πρόσθετη πρόβλεψη. Για τις προβλέψεις αυτές η διοίκηση του επιμελητηρίου παρέχει λεπτομερή γνωστοποίηση στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

3) Επειδή το π.δ. 205/1998 δεν περιέχει κανόνες ενοποίησης, το πλαίσιο ενοποίησης πρέπει να οριστεί από τη διοίκηση κάθε επιμελητηρίου. Ως πλαίσιο ενοποίησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτό του ν.4308/2014, προσαρμοσμένο, όπου απαιτείται, στις ειδικές συνθήκες. Εφιστούμε την προσοχή σας στα κατωτέρω σημαντικά θέματα:

α) Οι οικονομικές καταστάσεις των επιμελητηρίων καταρτίζονται με βάση το λογιστικό πλαίσιο του π.δ. 205/1998, ενώ αυτές των λοιπών ενοποιούμενων φορέων, συνήθως, καταρτίζονται με βάση το λογιστικό πλαίσιο των Ε.Λ.Π. Για να είναι εφικτή η ενοποίηση οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν καταρτιστεί με ομοιόμορφες λογιστικές αρχές, κανόνες και μεθόδους. Αν διαπιστώνεται ότι οι χρησιμοποιούμενες, από τους επιμέρους φορείς, λογιστικές αρχές, κανόνες και μέθοδοι δεν είναι ομοιόμορφες, είναι αναγκαίο στις οικονομικές καταστάσεις των λοιπών ενοποιούμενων φορέων να γίνουν οι αναγκαίες προσαρμογές.

β) Στην περίπτωση που, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ανωτέρω, στην παράγραφο 1, το επιμελητήριο δεν εμφανίζει στο ενεργητικό του τη συμμετοχή του σε μη κερδοσκοπική εταιρεία, δεν διενεργείται λογιστική εγγραφή συμψηφισμού και το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής εταιρείας, απεικονίζεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο (μη ελέγχουσα συμμετοχή). Στην περίπτωση που η καθαρή θέση της θυγατρικής εταιρείας είναι αρνητική, η αναλογία των ζημιών που το επιμελητήριο έχει υποχρέωση να καλύψει απεικονίζεται στην ενοποιημένη καθαρή θέση ως ζημία του επιμελητηρίου και όχι στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

γ) Στην περίπτωση που, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ανωτέρω, στην παράγραφο 2, το επιμελητήριο έχει καταχωρίσει, στις ατομικές του οικονομικές καταστάσεις, πρόβλεψη για τη συμμετοχή του στις ζημίες της θυγατρικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, η πρόβλεψη αυτή, κατά τη διαδικασία της ενοποίησης, πρέπει να αναστρέφεται, δεδομένου ότι οι ζημίες αυτές ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό.

4) Η ενοποίηση αφορά σε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων. Επομένως μια οικονομική κατάσταση που προκύπτει από απλογραφικά λογιστικά βιβλία δεν μπορεί να περιληφθεί στην ενοποίηση. Αν μια θυγατρική εταιρεία έχει σημαντικά μεγέθη (σύνολο ενεργητικού εξωλογιστικά προσδιοριζόμενο, κύκλο εργασιών και αριθμό εργαζομένων), είναι απαραίτητη η μετάβαση σε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και η κατάρτιση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων, η οποία και θα περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Αν μια τέτοια εταιρεία δεν

περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση. θυγατρική εταιρεία με ασήμαντα μεγέθη μπορεί να μην περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Στην περίπτωση αυτή παρέχονται οι αναγκαίες γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

ΤΑ ΜΕΛΗ	Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ
Ελένη Ρογδάκη - Χαραμή	Χαράλαμπος Ξένος
Δημήτριος Κακούρας	
Χαράλαμπος Συρούνης	
Νικόλαος Σγουρινάκης	

Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περι πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: