

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 161/2001

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίαση: 23-2-2001

Σύνθεση:

**Πρόεδρος:** Ευστράτιος Βολάνης, Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Αντιπρόεδροι:** Κ. Βολτής, Χ. Τσεκούρας, Γ. Πουλάκος, Γ. Κρόμπας.

**Νομικοί Σύμβουλοι:** Σ. Σκουτέρης, Π. Κισσούδης, Δ. Λάκκας, Η. Παπαδόπουλος, Κ. Μπακάλης, Θ. Ρεντζεπέρης, Ν. Κασιμπας, Ι. Πράσινος, Ι. Πετρόπουλος, Ν. Μαυρίκας, Χ. Θωμόπουλος, Χ. Παλαιολόγου, Β. Ασημακόπουλος, Δ. Παπαγεωργόπουλος, Σ. Δελλαπόρτας, Φ. Γεωργακόπουλος, Δ. Αναστασόπουλος, Κ.. Μανωλής, Β. Βούκαλης, Κ. Καποτάς, Φ. Τάσης, Θ. Ηλιάκης, Ν. Κανιούρας, Β. Σουλιώτης, Ι. Σακελλαρίου, Χ. Παπαδόπουλος, Α. Φυτράκης, Ι. Τριαντας.

**Εισηγητής:** Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

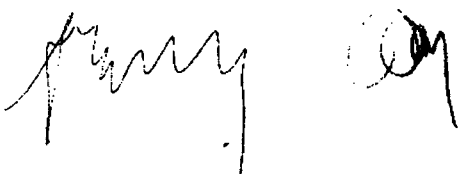
**Αριθμ. Ερωτήματος:** Κ2-15099/99/27-11-2000 Υπουργείου Ανάπτυξης (Γενική Γραμματεία Εμπορίου, Γενική Δ/ση Εσωτ. Εμπορίου, Διεύθυνση Α.Ε και Πίστewς, Τμήμα Α').

**Περίληψη Ερωτήματος:** Ερωτάται, ποιά πρέπει να είναι η έκταση των προβλέψεων στους ετήσιους λογαριασμούς, (ισολογισμό, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα), των

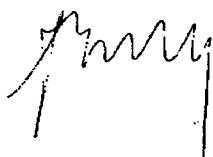
ανωνύμων εταιρειών και ειδικότερα για την αποζημίωση του προσωπικού τους λόγω εξόδου από την υπηρεσία, ήτοι αποζημίωση προσωπικού σε περίπτωση απόλυσης, λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας και αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης, κατ' άρθρο 42 ε παράγραφος 14 του ν. 2190/1920, όπως ισχύει, «περί ανωνύμων εταιρειών».

-----  
Επί του παραπάνω ερωτήματος, η Ολομέλεια Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε, ως ακολούθως:

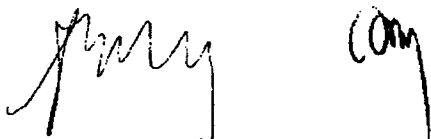
I.- Στο άρθρο 42α του νόμου 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών», όπως ισχύει, που έχει τον τίτλο «γενικές διατάξεις για τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις)», ορίζεται ότι: «1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν: α) τον ισολογισμό, β) το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, γ) τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και δ) το προσαρτήμα. Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36,36α και 37. 2. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας...». Περαιτέρω, στο άρθρο 42ε παράγραφος 14 του παραπάνω νόμου, που προστέθηκε στον Κωδ. Ν. 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιρειών», με τη διάταξη του άρθρου 33 του Π.Δ. 409/1986, σε συμμόρφωση προς την υπ' αριθ. 4 Οδηγία της ΕΟΚ της 25ης Ιουλίου 1978 και ειδικότερα προς τα άρθρα 9,10,20, και 31 αυτής, ορίζεται ότι «οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημίες, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά



δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια. Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν, τουλάχιστον, τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης. Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του νόμου, παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρίες να καταχωρήσουν στο λογαριασμό λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις....» Τέλος, στο άρθρο 43 παράγραφος 1 του παραπάνω νόμου, που έχει τον τίτλο «κανόνες αποτίμησης», ορίζεται ότι «1. τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία 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 εταιρίας, 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....».



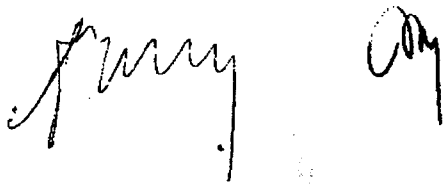
II- Στην κρινόμενη περίπτωση, σύμφωνα με το διδόμενο πραγματικό, με την υπ' αριθ. 17/1987 ατομική γνωμοδότηση του Νομικού Συμβούλου του Υπουργείου Εμπορίου, που έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση, έγινε δεκτό ότι στις προβλέψεις που σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, για να καλύψουν την αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την Υπηρεσία, δεν περιλαμβάνεται υποχρεωτικά και πρόβλεψη για αποζημίωση σε περίπτωση απόλυσης, λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας. Αντίθετα, οι προβλέψεις θα πρέπει να καλύπτουν υποχρεωτικά την αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης. Εξ άλλου, με την υπ' αριθ. 205/1988 γνωμοδότηση της Συνέλευσης των Νομικών Συμβούλων της Διοίκησης, έγινε δεκτό ότι η πρόβλεψη για την πιο πάνω αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην 17/1987 γνωμοδότηση, αρχίζει μετά τη συμπλήρωση των προϋποθέσεων συνταξιοδότησης των μισθωτών, που απασχολούνται από την ανώνυμη εταιρεία. Η γνωμοδότηση αυτή έγινε εν μέρει αποδεκτή από τη Διοίκηση, σύμφωνα δε με την αποδοχή, οι προβλέψεις που σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης για αποζημίωση προσωπικού αφορούν μόνο το προσωπικό που συμπληρώνει τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησης την επομένη χρήση. Εν προκειμένω, η Διοίκηση προσέδωσε στενή ερμηνεία στο περιεχόμενο της άνω γνωμοδοτήσεως, διότι ενώ η γνωμοδότηση, εν πάση περιπτώσει, αποφάνθηκε ότι οι προβλέψεις που θα πρέπει υποχρεωτικά να καλύπτουν την αποζημίωση του προσωπικού της εταιρείας, λόγω συνταξιοδότησης, αρχίζουν μετά τη συμπλήρωση των προϋποθέσεων συνταξιοδότησης των μισθωτών, που απασχολούνται από την ανώνυμη εταιρεία, ανεξαρτήτως του ακριβούς χρόνου της αποχωρήσεώς τους από την εταιρεία, η Διοίκηση απομόνωσε και εφάρμοσε στην πράξη την υποχρέωση για πρόβλεψη λόγω συνταξιοδοτήσεως, μόνο στους εργαζόμενους που αποχωρούν από την



εταιρεία την επόμενη χρήση. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου 2210/30-11-1999 έγγραφό του, ζητεί την ανάκληση της αποδοχής από τη Διοίκηση της ως άνω υπ' αριθ. 205/1988 γνωμοδότησης, ώστε όπως αναφέρει, μεταξύ άλλων, να καταστούν υποχρεωτικής εφαρμογής οι σχετικές διατάξεις του νόμου 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών, όπως ισχύει, που είναι πλήρως προσαρμοσμένες προς το Κοινοτικό Δίκαιο και να ευθυγραμμισθεί η χώρα μας με τα εφαρμοζόμενα στις άλλες χώρες. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την άποψη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, το ποσό της αποζημιώσεως, που θα καταβληθεί στους αποχωρούντας για συνταξιοδότηση, ή από καταγγελία λόγω απολύσεως, δεν θα πρέπει να επιβαρύνει τη χρήση της αποχωρήσεως, αλλά τις χρήσεις που παρέχεται η εργασία και να τυγχάνει του ίδιου κοστολογικού χειρισμού με τις αποδοχές, των οποίων αποτελεί παρακολούθημα.

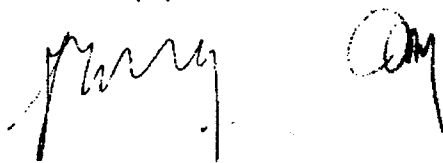
**III-** Εν όψει των προπαρατεθεισών διατάξεων και του άνω ιπραγματικού, επί του υπό κρίση ερωτήματος, κατά την πλειοψηφήσασα γνώμη της Ολομέλειας Ν.Σ.Κ., αποτελούμενη από τον κ. Ευστράτιο Βολάνη, Πρόεδρο Ν.Σ.Κ., τους κ.κ. Κ. Βολτή, Χ. Τσεκούρα, Γ. Πουλάκο, Γ. Κρόμπα, Αντιπροέδρους Ν.Σ.Κ. και τους κ.κ. Σ. Σκουτέρη, Π. Κισσούδη, Δ. Λάκκα, Η. Παπαδόπουλο, Θ. Ρεντζεπέρη, Ν. Κασιμίπα, Ι. Πράσινο, Ι. Πετρόπουλο, Χ. Θωμόπουλο, Β. Ασημακόπουλο, Φ. Γεωργακόπουλο, Δ. Αναστασόπουλο, Β. Βούκαλη, Κ. Καποτά, Θ. Ηλιάκη και Β. Σουλιώτη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, ψήφοι είκοσι μία (21), συνάγονται τα ακόλουθα:

Από τη γραμματική διατύπωση του παραπάνω άρθρου 42ε παραγρ. 14 εδαφ. γ' του νόμου 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών» όπως ισχύει, «.....καλύπτουν τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησεως», αλλά και από τη λογική και τελολογική ερμηνεία της διάταξης αυτής, καθίσταται σαφές ότι, αφενός μεν η διάταξη αυτή συνιστά υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών για το σχηματισμό προβλέψεων, για τις αποζημιώσεις του

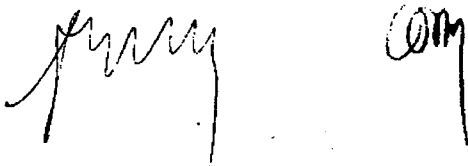


προσωπικού τους που εξέρχεται από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησεως, αφετέρου καταλείπει διακριτική ευχέρεια στις ανώνυμες εταιρείες να σχηματίζουν προβλέψεις και για άλλες αιτίες εξόδου του προσωπικού τους από την υπηρεσία, όπως είναι οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού σε περίπτωση απόλυσης λόγω καταγγελίας από τις εταιρείες των συμβάσεων εργασίας. Η χρήση όμως ή όχι της ευχέρειας αυτής δεν είναι ανέλεγκτη, με την έννοια ότι δεν μπορεί αυθαίρετα ή αναίτιολόγητα η ανώνυμη εταιρεία να προβαίνει σε «πρόβλεψη» για αποζημιώσεις προσωπικού σε περίπτωση απόλυσης λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας, ή να παραλείπει μία τέτοια «πρόβλεψη», αλλά πρέπει πάντοτε να προβαίνει ή όχι στην «πρόβλεψη» αυτή με γνώμονα την εμφάνιση στον ισολογισμό της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της εταιρείας, διαφορετικά μπορεί να ανακύψει πρόβλημα ορθής σύνταξης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, οι οποίες, σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο 42α παρ. 2 πρέπει να «..... εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.....». Δηλαδή η εταιρεία δεν μπορεί κάνοντας χρήση της παρεχομένης, κατά τα άνω, ευχέρειας να προβαίνει σε αβάσιμες προβλέψεις, ούτε να αποφεύγει βάσιμες προβλέψεις, που αφορούν αποζημιώσεις για απόλυση του προσωπικού της λόγω καταγγελίας των συμβάσεων εργασίας και να επιτυγχάνει, με τον τρόπο αυτό, μείωση ή αύξηση των κερδών της, ζημιώνοντας είτε τους μετόχους της είτε τις φορολογικές αρχές. Το ζήτημα όμως αυτό ανάγεται στο γενικότερο έλεγχο επί του ισολογισμού της ανώνυμης εταιρείας από τα αρμόδια προς τούτο όργανα, τα οποία κατά δίκαιη κρίση και ανάλογα με τα στοιχεία που θα έχουν στη διάθεσή τους, θα κρίνουν ως δικαιολογημένη ή όχι την εγγραφή ή μη εγγραφή μιάς τέτοιας πρόβλεψης.

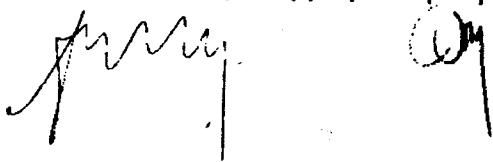
Όσον αφορά δε την περίπτωση που, κατά την παραπάνω διάταξη του άρθρου 42ε παρ. 14 του Ν. 2190/1920, η εγγραφή της σχετικής πρόβλεψης για την



αντιμετώπιση της δαπάνης είναι υποχρεωτική, δηλ. στις περιπτώσεις αποζημιώσεως λόγω συνταξιοδότησεως του προσωπικού της ανώνυμης εταιρείας, πρέπει, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού, να έχουν επέλθει, είτε οι από την κείμενη νομοθεσία, είτε και από προβαλλόμενη ενδεχομένως ως υφισταμένη ιδιωτική βούληση (λ.χ. κανονισμός συμβατικός, που προβλέπει την από ιδιωτικό φορέα κ.λ.π. συνταξιοδότηση), οι προϋποθέσεις συνταξιοδότησεως των εργαζομένων, ήτοι να έχουν συμπληρωθεί τα ελάχιστα απαιτούμενα χρονικά όρια συνδρομής των προϋποθέσεων συνταξιοδότησεως, όπως συνήθως ορίζουν οι εκάστοτε ισχύοντες συνταξιοδοτικοί νόμοι. Πραγματικά, στις περιπτώσεις αυτές, μετά την συμπλήρωση από τους μισθωτούς των Ανωνύμων Εταιρειών των προς συνταξιοδότηση απαιτούμενων προϋποθέσεων, οπότε και μπορούν να αποχωρήσουν από την ενεργό υπηρεσία με την καταβολή σε αυτούς αποζημιώσεως, διαφαίνεται μεν σαν πιθανή η σχετική δαπάνη ή η υποχρέωση για την παραπάνω καταβολή της σχετικής αποζημιώσεως, αλλά δεν είναι βέβαιο ούτε το μέγεθος της τελευταίας, ούτε και ο χρόνος που θα αποχωρήσει ο μισθωτός που έχει συμπληρώσει τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησης. Κατά συνέπεια, οι Ανώνυμες Εταιρείες από τότε και εφεξής υποχρεώνονται να διαλαμβάνουν σχετική πρόβλεψη για τις σχετικές από την πιο πάνω αιτία πιθανές δαπάνες προς κάλυψη των σχετικών υποχρεώσεών τους για αποζημίωση. Διάφορη αντίληψη, ότι η πιο πάνω πρόβλεψη τίθεται ανεξάρτητα από το εάν ήδη το προσωπικό της συγκεκριμένης Ανώνυμης Εταιρείας έχει συμπληρώσει τις οριζόμενες προϋποθέσεις για συνταξιοδότησή του, αφ' ότου και γεννάται και η υποχρέωσή της να αρχίσει την εγγραφή της σχετικής πρόβλεψης στον ισολογισμό της, δεν ευρίσκει στήριγμα στις παραπάνω διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας περί ανωνύμων εταιρειών, βάσιμα δε μπορεί να υποστηριχθεί ότι αντιτίθεται και στην



γενικότερη αρχή της πραγματικής απεικονίσεως στον ισολογισμό του ενεργητικού και του παθητικού. Ειδικότερα δε επ' αυτού, θα πρέπει να επισημανθεί ότι το ισχύον σήμερα νομοθετικό πλαίσιο και συγκεκριμένα οι διατάξεις του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και οι διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και ο περί προβλέψεως ορισμός αυτού (άρθρο 1 παράγραφος 2.2.405 του Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ 283 Α', το οποίο ίσχυε προαιρετικώς από 1-1-1982, δυνάμει του άρθρου 2 αυτού, αλλά ήδη η εφαρμογή του είναι υποχρεωτική, κατ'άρθρο 7 του νόμου 1882/1990), δεν παρέχουν επαρκές νομικό έρεισμα και τον κατάλληλο τεχνικό τρόπο, που άλλωστε είναι πολύ δυσχερές να εξευρεθεί, για να προσδιορισθούν σταδιακές κρατήσεις κατ' έτος, στους συντασσόμενους ισολογισμούς των ανωνύμων εταιρειών, των προβλέψεων για αποζημίωση του προσωπικού τους, που θα επέλθει σε απώτατο και εξαιρετικά αβέβαιο χρονικό σημείο στο μέλλον, με σοβαρό ενδεχόμενο, για διάφορους λόγους, (π.χ. οικειοθελείς παραιτήσεις των μισθωτών πριν από τη συμπλήρωση των απαιτούμενων ελαχίστων χρονικών ορίων συνταξιοδοτήσεως, πρόωροι θάνατοι, ατυχήματα, ανίατες ασθένειες κ.λ.τ.), να μη πραγματοποιηθεί ποτέ η αποχώρηση, λόγω συνταξιοδοτήσεως, μεγάλου μέρους των εργαζομένων, που έχει ως αποτέλεσμα να συγκεντρώνεται στις εταιρείες μεγάλος αριθμός κρατήσεων, ο οποίος μπορεί ποτέ να μη χρησιμοποιηθεί και προκαλεί δυσλειτουργία στις ανώνυμες εταιρείες, ως προς την κερδοφόρα πορεία τους, αδυναμία διανομής ικανοποιητικών μερισμάτων στους μετόχους της και εντεύθεν δυσμενείς επιπτώσεις στον κρατικό προϋπολογισμό, λόγω αδυναμίας αποτελεσματικής φορολόγησής τους, που μπορεί ακόμη να οφείλεται και σε καταστρατήγηση των κειμένων διατάξεων, με τη σκόπιμη εμφάνιση υπέρμετρων κρατήσεων, οι οποίες αποκρύπτουν την πραγματική






εικόνα της εταιρείας, φαίνεται να εξανεμίζουν τα κέρδη της και εμφανίζουν διαρκώς διογκωμένο παθητικό. Τέλος, ούτε η περαιτέρω διάταξη του εδαφίου δ της παραγράφου 14 του άρθρου 42ε ν. 2190/1920, σύμφωνα με την οποία κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του νόμου, παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρείες να καταχωρήσουν στον λογαριασμό «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως», τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις, μπορεί να αποτελέσει βάση για την διατύπωση της πιο πάνω διαφορετικής άποψης. Και τούτο, γιατί η διάταξη αυτή είναι μεταβατικής φύσεως και επιτρέπει, κατ' εξαίρεση του κανόνος της αυτοτέλειας κάθε μίας οικονομικής χρήσεως, στην οποία αναφέρεται και ο ισολογισμός, την καταχώριση της από την πιο πάνω αιτία προβλέψεως, η οποία στηρίζεται για την συμπλήρωση των παραπάνω προϋποθέσεων και σε προϋπηρεσία, που έχει διανυθεί προ της ισχύος του Προεδρικού Διατάγματος 409/1986, το οποίο εισήγαγε και προσέθεσε με τη διάταξη του άρθρου 33 αυτού, τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 42ε παράγραφος 14, στο μέχρι τότε ισχύον δίκαιο των ανωνύμων εταιρειών (ν. 2190/1920).

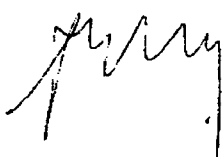
IV Κατά την μειοψηφήσασα γνώμη της Ολομελείας Ν.Σ.Κ., αποτελούμενη από τους κ.κ. Κ. Μπακάλη, Ν. Μαυρίκα, Χ. Παλαιολόγου, Δ. Παπαγεωργόπουλο, Σ. Δελλαπόρτα, Κ. Μανωλή, Φ. Τάτση, Ν. Κανιούρα, Ι. Σακελλαρίου, Χ. Παπαδόπουλο, Α. Φυτράκη και Ι. Τρίαντο, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, ψήφοι δώδεκα (12) και από τον Εισηγητή κ. Π. Τριανταφυλλίδη, Πάρεδρο Ν.Σ.Κ., γνώμη άνευ ψήφου, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη θεωρία, στο πεδίο του λογιστικού δικαίου των ανωνύμων

εταιρειών, πρόβλεψη είναι η κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της επιχειρήσεως διενεργούμενη κράτηση ορισμένου ποσού, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως, (προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως), ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, (προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους), η οποία αποβλέπει στην κάλυψη πιθανών ζημιών ή εξόδων, ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, ή υπερτιμήσεως στοιχείων του παθητικού, όταν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους. (βλ. για τον ορισμό αυτό το άρθρο 1 παράγραφος 2.2.405 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου). Αποστολή των προβλέψεων είναι η εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση, γιατί αυτή παράγει αγαθά (προϊόντα ή υπηρεσίες) και προσφέρει εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην ανάπτυξη της οικονομίας κάθε χώρας. Για να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως, πρέπει να αποτραπεί η εμφάνιση ανύπαρκτων και αβέβαιων κερδών, με τη διανομή των οποίων (στους μετόχους και στο Δημόσιο με τη μορφή μερίσματος και φόρων) ουσιαστικά διανέμονται, μερικά ή ολικά, τα κεφάλαια της επιχειρήσεως (ίδια ή ξένα). Στην αποτροπή των κινδύνων αυτών αποβλέπει η διεθνώς παραδεδεγμένη θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας, από την οποία εκπηγάει, μεταξύ των άλλων, και ο βασικός κανόνας του σχηματισμού προβλέψεων κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως. Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, πρέπει να σχηματίζονται προβλέψεις, σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως, για όλους τους κινδύνους πιθανών ζημιών ή εξόδων, ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτιμήσεως στοιχείων του παθητικού, που εμφανίστηκαν μέσα στη χρήση και μέχρι περατώσεως των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού της, άσχετα αν τα αίτιά τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις (βλ. και Ε Λεβαντή - Θ. Γρηγοράκου «το



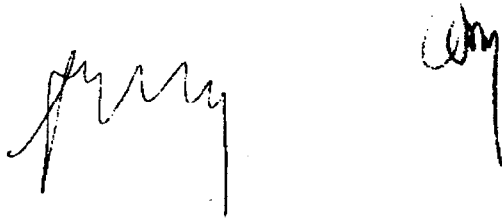
Δίκαιο των Εταιρειών» Τόμος Γ' εκδ. 8η 1989, το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρείας, Λογιστικό Δίκαιο, Ευαγ. Περάκη, Τόμος έκτος, Β' έκδοση 2000, σελ. 244 έως και 247), καθώς και νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, απόφαση ΔΕΚ της 14.9.1999, υπόθεση 275/97 ΔΕ και Es /Finanzamt, Αρμ. 2000, 444 επ., Λογιστικό Δίκαιο Ν. 2190/20 Ευαγγέλου Περάκη, Εκδ.. Β'2000, Τόμος Έκτος, ανάλυση στο άρθρο 42α και 44 ν. 2190/1920 και σελ. 245, 246).

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η διατύπωση του νόμου «τουλάχιστον», στην τελευταία περίοδο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 14 του άρθρου 42ε του Κωδ. Ν. 2190/1920, που είναι ασφαλώς ενδεικτική και όχι περιοριστική, αφήνει όχι απλώς τη δυνατότητα, αλλά την υποχρέωση, ευθέως από τη διάταξη αυτή, χωρίς να απαιτείται η παραπομπή στις γενικές διατάξεις περί των κανόνων σαφηνείας και αληθείας του ισολογισμού, του άρθρου 42α παρ. 2 του ίδιου νόμου, να καλύπτουν οι προβλέψεις τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία και για άλλες αιτίες εκτός της συνταξιοδότησης. Τούτο, προκύπτει από τη σαφή γραμματική, λογική και τελολογική ερμηνεία της διάταξης αυτής, η οποία ασφαλώς συνιστά ειδικότερη ρύθμιση των ουσιαστικών διατάξεων περί προβλέψεων του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 14 του ίδιου άρθρου και δεν καθιερώνει νέο κανόνα δικαίου, αλλά ορίζει τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων για την εφαρμογή των ουσιαστικών κανόνων των διατάξεων του ως άνω πρώτου εδαφίου. Ακόμη, συνάγεται ευχερώς και ως επιχείρημα εξ αντιδιαστολής από το όλο πλέγμα των διατάξεων της παραγράφου 14 του άρθρου 42ε του νόμου 2190/1920, αφού όπου ο νομοθέτης ηθέλησε να θεσπίσει δυνατότητα, άλλως διακριτική ευχέρεια, ενεργείας στις εταιρείες, ώρισε τούτο ρητώς, όπως έπραξε στην μεταβατικής φύσεως διάταξη του τετάρτου εδαφίου της εν λόγω παραγράφου, εξ ου παρέπεται η



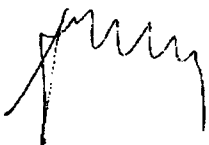
υποχρεωτικότητα σχηματισμού προβλέψεων στις εταιρείες για όλες τις περιπτώσεις αποζημίωσης του προσωπικού της, λόγω εξόδου του από την υπηρεσία, όταν συντρέξει η προϋπόθεση της πιθανότητας κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, όπως είναι η περίπτωση απόλυσης, λόγω καταγγελίας από την εταιρεία της σύμβασης εργασίας των υπαλλήλων της.

Περαιτέρω, η έννοια του όρου «πρόβλεψη», σύμφωνα με τα κρατούντα στην επιστήμη, τη θεωρία και τη νομολογία, κατά τα προεκτεθέντα, δεν είναι δυνατόν να αναφέρεται σε γεγονότα τα οποία έχουν ήδη συντελεσθεί, όπως δέχεται η πλειοψηφία, ότι δηλαδή οι προβλέψεις στον Ισολογισμό Ανώνυμης Εταιρίας, για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία προς συνταξιοδότηση, αρχίζουν από το προσωπικό αυτό συμπληρώνει τις προϋποθέσεις για συνταξιοδότηση, οπότε πλέον έχει θεμελιωθεί το συνταξιοδοτικό δικαίωμα και οι σχετικές υποχρεώσεις της εταιρείας ως οριστικές υποχρεώσεις πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, αλλά σε γεγονότα των οποίων η επέλευση κρίνεται σφόδρα πιθανή ότι στο μέλλον θα πραγματοποιηθεί. Θα πρέπει δε να επισημανθεί ότι το πρόβλημα εμφανίζεται ιδιαίτερος οξύ, με ευρύτερες κοινωνικές προεκτάσεις, στις ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες πολύ συχνά, λόγω οικονομικής δυσπραγίας κλείνουν, με αποτέλεσμα, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 10 παράγραφος 1 του ν.δ. 400/1970 «περί ιδιωτικής επιχειρήσεως ασφάλισεως», όπως τροποποιήθηκε από την παρ. 9 του άρθρου 35 του νόμου 2496/1997, επειδή οι εργαζόμενοι σ' αυτές (το προσωπικό τους) έχουν προνόμιο επικρατέστερο του προνομίου των ασφαλισμένων (βλ. γνωμοδ. Ν.Σ.Κ. 565/1997), οι ασφαλισμένοι μένουν τελικώς έκθετοι και ανικανοποίητοι, εφ' όσον δεν έχουν γίνει σταδιακές κατ' έτος κρατήσεις για



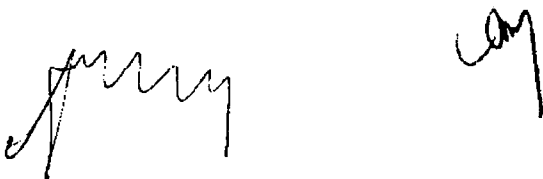
την κάλυψη των αποζημιώσεων λόγω απολύσεως των εργαζομένων και λόγω συνταξιοδότησής τους. .

Εν όψει των ανωτέρω εκτεθέντων, προκύπτει ότι η πρόβλεψη για την καταβολή αποζημιώσεων στο προσωπικό της ανώνυμης εταιρίας και ο ρεαλιστικός υπολογισμός της, ήτοι η αποζημίωση προσωπικού σε περίπτωση απόλυσης, λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας, καθώς και η αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης, που ανέρχονται σε σημαντικά ποσά, είναι θέμα αναλογιστικής μελέτης. Οι παραπάνω προβλέψεις είναι υποχρεωτικές κατά το νόμο και σχηματίζονται κάθε χρόνο, (τμηματικά και προοδευτικά), όπως ορίζεται και στα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα (International Accounting Standards), σε ύψος που να καλύπτει τα αναγκαία όρια. Ο νόμος δεν ορίζει το «αναγκαίο». Είναι επομένως θέμα ορθής επιχειρηματικής κρίσεως, με βάση πάντα την αρχή της συντηρητικότητας και της ανάγκης να εμφανίζει ο ισολογισμός την πραγματική εικόνα της επιχειρήσεως. Η αναλογιστική μελέτη θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της το ρυθμό αποχωρήσεων του προσωπικού, (αφού οι παραιτούμενοι δεν λαμβάνουν αποζημίωση, παρά μόνο αν έχουν συμπληρώσει προϋποθέσεις πλήρους συνταξιοδοτήσεως), την πολιτική της εταιρίας, (καταβολή πλήρους αποζημιώσεως, καταβολή υπαλληλικής αποζημιώσεως και στους εργάτες, καταβολή αποζημιώσεως υπό ορισμένες προϋποθέσεις και σε περίπτωση παραιτήσεως, αυξημένη αποζημίωση κλπ.), το ρυθμό των πρόωρων καταγγελιών κλπ. Με την επιφύλαξη των αποχωρούντων μισθωτών, για όλους τους υπόλοιπους η αποζημίωση λόγω καταγγελίας αποτελεί στην ουσία δεδουλευμένες αποδοχές, οφειλόμενες και καταβλητέες υπό αίρεση. Είναι επομένως απαραίτητο να δημιουργείται η πρόβλεψη, αλλά και να αναπροσαρμόζεται, αφού κάθε αύξηση μισθού επηρεάζει και την ήδη



δεδουλευμένη αποζημίωση, (η αποζημίωση υπολογίζεται με βάση τον τελευταίο μισθό). Δηλαδή, η εταιρεία υποχρεούται να κρατεί κατ' έτος ένα ποσό που αντιστοιχεί στο ποσό κατά το οποίο αυξήθηκε το δικαίωμα του εργαζομένου για αποζημίωση, σε τρόπο ώστε όταν στο μέλλον υποχρεωθεί να καταβάλει στον εργαζόμενο την αποζημίωσή του, να μην αντλήσει το ποσό αυτής από τα ίδια κεφάλαιά της. Αν ο ισολογισμός δεν περιλαμβάνει μία τέτοια πρόβλεψη, ο ισολογισμός αυτός δεν είναι αληθής και κυρίως τα αποτελέσματα της χρήσεως της εταιρείας είναι διογκωμένα και εικονικά, κατά το ποσό των αποζημιώσεων που οφείλει με βάση τη μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού υπηρεσία των εργαζομένων, ανεξάρτητα πότε οι εργαζόμενοι θα αποκτήσουν το δικαίωμα που θα γεννηθεί για την εταιρεία η υποχρέωση για καταβολή της αποζημίωσης.

Υ.- Σαν κατακλείδα των ανωτέρω, επί του υπό κρίση ερωτήματος, προσήκει, συνοπτικά, κατά την πλειοψηφήσασα γνώμη της Ολομέλειας Ν.Σ.Κ., η απάντηση ότι οι Ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να σχηματίσουν προβλέψεις μόνο για τις αποζημιώσεις του προσωπικού τους που εξέρχονται από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης, έχουν όμως τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια), να σχηματίσουν προβλέψεις και για άλλες αιτίες εξόδου του προσωπικού τους από την υπηρεσία, όπως είναι οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού σε περίπτωση απόλυσης, λόγω καταγγελίας από τις εταιρείες των συμβάσεων εργασίας, αρκεί αυτές να είναι επαρκώς αιτιολογημένες. Εξ άλλου, οι προβλέψεις στον ισολογισμό Ανώνυμης Εταιρείας για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία προς συνταξιοδότηση, αρχίζουν αφ' ότου το προσωπικό αυτό συμπληρώνει τις προϋποθέσεις για συνταξιοδότηση, ήτοι συμπληρώνει τα ελάχιστα




Σ.Α.Τ.Ε.

απαιτούμενα χρονικά όρια συνδρομής των προϋποθέσεων  
συνταξιοδότησεως. -

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

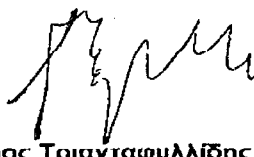
Αθήνα 16/3/2001

Ο Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ευστράτιος Βολάνης

Ο Εισηγητής



Πέτρος Τριανταφυλλίδης

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Σ.Α.Τ.Ε.