



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ  
ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ  
Ν.4673/2020. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.**

Του

ΘΕΟΔΩΡΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΙΔΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΧΑΤΖΗΓΑΓΙΟΣ ΘΩΜΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στην  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Οκτώβριος 2020

## Ευχαριστίες

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία αποτελεί το αποτέλεσμα μίας διετούς προσπάθειας, άρτιας παρακολούθησης και επιτυχούς ολοκλήρωσης του μεταπτυχιακού προγράμματος στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική. Μία προσπάθεια η οποία επιτεύχθηκε συνδυαστικά με ταυτόχρονη επαγγελματική απασχόληση. Εδώ αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω τον πρόεδρο του Αγροτικού Συνεταιρισμού που εργάζομαι, κύριο Κυρατλίδη Ιορδάνη, για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε. Οφείλω να ομολογήσω πως στην προσπάθεια μου αυτήν, είχα την υποστήριξη της συναδέλφου μου Ελευθερίας Μελικιώτου, η οποία χρειάστηκε να επιβαρυνθεί για να μπορέσει ο γράφον να είναι συνεπής στις ακαδημαϊκές του υποχρεώσεις.

Δεν μπορώ να παραλείψω από τις ευχαριστίες μου τους καθηγητές μου, Χρήστο Νεγκάκη, Παναγιώτη Ταχυνάκη, Ανέστη Λαδά και Αθανάσιο Νούλα για τις άρτιες διαλέξεις τους και την εξάσκηση της κριτικής σκέψης που προήγαγαν. Ιδιαίτερες ευχαριστίες θέλω να απευθύνω στον επιβλέπων καθηγητή μου, Χατζηγάγιο Θωμά, για την εμπιστοσύνη που υπέδειξε στο πρόσωπο μου.

Απόλυτα καθοριστική υπήρξε η ηθική και υλική συμπαράσταση της οικογένειας μου, στην οποία οφείλω επαχθές χρέος και στους οποίους αφιερώνω το παρόν έργο.

## Περίληψη

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να μπορέσει να επιτύχει ευρύτερη κατανόηση και εμβάθυνση της βαρυσήμαντης έννοιας του συνεταιρίζεστε. Ιδιαίτερα όσον αφορά τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς, τόσο για τους άμεσα ενδιαφερόμενους όσο και για το ευρύ κοινό.

Δράττοντας την ευκαιρία της πρόσφατης δημοσίευσης του νέου νόμου 4673/2020 που αφορά τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς (ΦΕΚ 52/Α/11-3-2020), τέθηκαν τα ερευνητικά ερωτήματα της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Σε αυτήν την κατεύθυνση παρουσιάζονται με την αναγραφόμενη σειρά, μια σύντομη ιστορική αναδρομή στην εξέλιξη του συνεταιριστικού κινήματος τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό, καθώς και γίνεται και μία προσπάθεια να παρουσιαστούν οι αρχές και οι αξίες με τις οποίες πρέπει να λειτουργούν οι συνεταιρισμοί. Τονίζοντας το ρόλο που διαδραματίζουν οι συνεταιρισμοί στην Εθνική, Ευρωπαϊκή και Διεθνή οικονομία.

Στο δεύτερο μέρος γίνεται μία προσπάθεια παρουσίασης του άρθρου 24 καθώς και του άρθρου 25, του Ελέγχου και της Οικονομικής διαχείρισης των Αγροτικών Συνεταιρισμών, αντίστοιχα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που διέπει την λειτουργία τους και αναδεικνύοντας την επιρροή των διεθνή προτύπων ελέγχου (ΔΠΕ) στο νόμο 4673/2020.

Επί του τρίτου κεφαλαίου επιχειρείται η παρουσίαση του διεθνούς λογιστικού προτύπου (ΔΛΠ) 41 «Γεωργία» καθώς και η εφαρμογή του ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια», καθώς και οι τροποποιήσεις που έχουν υποστεί. Τίθεται το ερώτημα της εφαρμογής των ΔΛΠ στους αγροτικούς συνεταιρισμούς και παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της διπλωματικής έρευνας.

Θεωρώντας αναγκαίο το ότι στο σύγχρονο επαγγελματικό περιβάλλον, όσοι ασχολούνται αλλά και πρόκειται να ασχοληθούν με τους συνεταιρισμούς, οφείλουν να κατανοήσουν τις ιδιαιτερότητες τους και να είναι έτοιμοι να αναλώσουν μεγάλο μέρος της ενεργητικότητάς τους, έτσι ώστε να μπορέσουν να μεταλαμπαδευτούν οι σύγχρονες έννοιες και θεωρίες της διοίκησης και της στρατηγικής των επιχειρήσεων στις συνεταιριστικές επιχειρήσεις.

## **Abstract**

The purpose of this dissertation is to be able to achieve a broader understanding and deepening of the important concept of associate. Especially with regard to Agricultural Cooperatives, both for those directly concerned and for the general public.

Taking the opportunity of the recent publication of the new law 4673/2020 concerning Agricultural Cooperatives (Government Gazette 52 / A / 11-3-2020), the research questions of this dissertation were asked. In this direction, a brief historical review of the evolution of the cooperative movement both in Greece and abroad is presented in the order listed, as well as an attempt to present the principles and values with which cooperatives should operate, emphasizing the role that cooperatives play in the National, European and International economy.

In the second part an attempt is made to present article 24 as well as article 25, of the Control and Financial management of Agricultural Cooperatives, respectively, in accordance with the provisions of the law governing their operation and highlighting the influence of international auditing standards (IAS) in law 4673/2020.

The third chapter refers to the presentation of the International Accounting Standard (IAS) 41 "Agriculture", the application of IAS 16 "Property, Plant and Equipment", as well as the amendments that have been made. The question of the application of IAS in agricultural cooperatives is raised and the conclusions of the diplomatic research are presented.

It is considered necessary that in the modern professional environment, those who deal with and are going to deal with cooperatives, must understand their particularities and be ready to spend much of their energy, so that they can transmit modern concepts and theories of management and business strategy in cooperatives.

## Πίνακας περιεχομένων

Ευχαριστίες .....	II
Περίληψη .....	III
Abstract.....	IV
Κατάλογος των πινάκων.....	VII
Κατάλογος των διαγραμμάτων.....	VII
Πίνακας συντομεύσεων-ακρωνύμια .....	IX
Ευρετήριο Ελληνόγλωσσων - Ξενόγλωσσων Επιστημονικών Όρων .....	X
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
Επισκόπηση Βιβλιογραφίας .....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ .....	4
ΠΕΡΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ.....	4
Ιστορική Αναδρομή, Βασικές Έννοιες και Ορισμοί.....	4
1.1. Οι Συνεταιρισμοί: Ιστορική Αναδρομή .....	4
1.1.1. Η Κοινή Συντροφιά και Αδελφότητα των Αμπελακίων .....	5
1.2. Διεθνείς και Ευρωπαϊκές Αποδόσεις της Συνεταιριστικής Επιχείρησης .....	7
1.2.1. Οι Συνεταιρισμοί στην Διεθνή Κοινότητα και στην Ε.Ε. ....	9
1.3 Εθνικό Νομικό Πλαίσιο Περί Συνεταιρισμών .....	11
1.4 Έννοια και Ιδιαιτερότητες του Συνεταιρισμού ως επιχείρηση.....	13
1.4.1 Ιδιοκτησιακό Καθεστώς .....	14
1.4.2 Ο Έλεγχος του Συνεταιρισμού .....	15
1.4.3 Πλεόνασμα και Κέρδος .....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	19
ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....	19
2.1 Νομικό πλαίσιο αναφοράς των Αγροτικών Συνεταιρισμών: Ιστορική αναδρομή της Νομοθεσίας των Αγροτικών Συνεταιρισμών.....	19

2.1.1. Αγροτικός Συνεταιρισμός: Έννοια.....	21
2.1.2 Ισχύον Νομικό πλαίσιο για τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς .....	22
2.2 Άρθρο 24 Ν. 4673/2020: Έλεγχος των Αγροτικών Συνεταιρισμών .....	23
2.3 Άρθρο 25. Διαχειριστική χρήση .....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	34
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ .....	34
3.1 ΔΛΠ 41, Γεωργία.....	34
3.1.1 Πεδίο Εφαρμογής ΔΛΠ 41 .....	34
3.1.2 Λογιστικός Χειρισμός πριν και μετά την τροποποίηση του προτύπου .....	35
3.1.3 Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 41 .....	37
3.2 Δ.Λ.Π 16, Ενσώματα Πάγια.....	39
3.2.1 Λογιστικός Χειρισμός μετά την τροποποίηση του προτύπου .....	42
3.3 Συμπεράσματα.....	44
Βιβλιογραφία .....	49

### Κατάλογος των πινάκων

Πίνακας 1.1 Συνεταιριστικές αρχές κατά Rochdale και ICA	ΣΕΛ. 7
Πίνακας 1.2 Διαφοροποίηση γνώμης	ΣΕΛ. 24

### Κατάλογος των διαγραμμάτων

ΕΙΚΟΝΑ 1: Η δημιουργία του Ιου συνεταιρισμού σε κάθε χώρα του Κόσμου	ΣΕΛ. 3
ΕΙΚΟΝΑ 2: Νομοθεσία που διέπει τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς (Α.Σ.)	ΣΕΛ. 20
ΕΙΚΟΝΑ 3: Πίνακα συμφωνίας της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της Εταιρείας μεταξύ έναρξης και λήξης της χρήσης	ΣΕΛ. 36
ΕΙΚΟΝΑ 4: Παραδείγματα επίδραση της αλλαγής στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις	ΣΕΛ. 36





**Πίνακας συντομεύσεων-ακρωνύμια**

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρία
ΑΕΣ	Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις
ΑΣ	Αγροτικός Συνεταιρισμός
ΑΣΟ	Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις
Γ.Ε.ΜΗ.	Γενικού Εμπορικού Μητρώου
ΓΕ.Σ.Α.Σ.Ε	Γενική Συνομοσπονδία Αγροτικών Συλλόγων Ελλάδος
Δ.Λ.Π	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΟΕ	Διεθνής Οργανισμός Εμπορίου
Δ.Π.Ε	Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
Δ.Π.Χ.Α	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΔΣΕ	Διεθνής Συνεταιριστική Ένωση
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Π.Ε.	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία
Κ.Α.Π.Α	Κέντρο Υποστήριξης & Ανάπτυξης Συνεταιριστικών Επιχειρήσεων
Ν.	Νόμος
ΟΠ	Ομάδα Παραγωγών
ΟΗΕ	Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών
ΠΑΣΕΓΕΣ	Πανελλήνιος Συνομοσπονδία Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών
ΣΕ	Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις
ICA	International Cooperative Alliance (Διεθνής Συνεταιριστική Συμμαχία)
IASB	International Accounting Standards Board (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)

### Ευρετήριο Ελληνόγλωσσων - Ξενόγλωσσων Επιστημονικών Όρων

Open Membership	Ανοικτή συμμετοχή
Democratic Control	Δημοκρατικός έλεγχος
Dividend on Purchase	Διακράτηση μερίσματος
Limited Interest on Capital	Περιορισμένο επιτόκιο κεφαλαίου
Political and Religious Neutrality	Πολιτική και θρησκευτική ουδετερότητα
Cash Trading	Συναλλαγές με μετρητά
Promotion of Education	Πρόωθηση της εκπαίδευσης

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ιδέα της οργανωμένης συνεργασίας των ατόμων, για την επίτευξη ορισμένου κοινού σκοπού, έχει τις ρίζες της στα αρχαία ακόμη χρόνια και τις πρώτες μορφές κοινοτήτων. Ο «συνεργατισμός», ως έννοια γένους, αποτέλεσε το ιδεολογικό υπόβαθρο για τη γένεση των συνεταιρισμών. Οι πολιτικές, οικονομικές και κοινωνιολογικές θεμελιώσεις των σύγχρονων ευρωπαϊκών συνεταιρισμών έχουν τις ρίζες τους στο φιλελεύθερο οικονομικό γίγνεσθαι του 19ου αιώνα<sup>1</sup>. Σε αντίθεση με τους άλλους εταιρικούς τύπους, οι οποίοι κάνουν την εμφάνισή τους μέσα σε ευνοϊκές οικονομικές συνθήκες, η εταιρική μορφή του συνεταιρισμού προέκυψε από την οικονομική δυσπραγία που έπληττε τα κατώτερα κοινωνικά και οικονομικά στρώματα. Σχετικά, έχει λεχθεί ότι ο συνεταιρισμός «συνιστά εξαίρεση στο κεφαλαιοκρατικό σύστημα»<sup>2</sup>.

Ο συνεταιρισμός συνεπώς γεννήθηκε και εξελίχθηκε ως οργάνωση καταπολέμησης των ελαττωμάτων του καπιταλιστικού συστήματος και ιδίως προς καταπολέμηση των ανισοτήτων, της κατάχρησης της δύναμης του κεφαλαίου και της άγνοιας των ασθενέστερων κοινωνικών ομάδων αναφορικά με τις μεταβαλλόμενες κοινωνικοπολιτικές συνθήκες και τις συνθήκες της αγοράς. Η διάδοση που γνώρισε και η ασφάλεια που έδειχνε ότι παρείχε στα μέλη του, ο συνεταιρισμός είχε ως αποτέλεσμα, η συνεταιριστική οικονομία να αναπτυχθεί σε πολλές χώρες ως ξεχωριστός τομέας της οικονομίας, ισότιμος και ανταγωνιστικός προς τους παραδοσιακούς τομείς της δημόσιας και της καθεαυτού ιδιωτικής οικονομίας<sup>3</sup>. Πυρήνας συνεπώς για τη γένεση του συνεταιρισμού ως εταιρία υπήρξε ο ίδιος ο άνθρωπος και όχι ο νόμος.

Πράγματι, ο μεγάλος βαθμός κοινωνικότητας, σε συνδυασμό με τα κατεξοχήν οικονομικά του γνωρίσματα, ανέδειξαν το συνεταιρισμό σε μία από τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες το δίκαιο παράγεται από την ίδια την κοινωνική πραγματικότητα με σκοπό να καλύψει την ανάγκη για ομοιόμορφη ρύθμιση της ιδιομορφίας του, ώστε να διαθέτει την απαραίτητη νομική αυτοτέλεια που του επιτρέπει να αναπτύσσει με ευχέρεια τις ποικίλες δραστηριότητές του στους χώρους της οικονομικής και

<sup>1</sup> Ο πρώτος συνεταιρισμός σύγχρονης μορφής ιδρύθηκε στην Αγγλία το 1844 από 28 εργάτες-υφαντουργούς της πόλης του Rochdale. Βλ. σχετικά: Κιντής Σ., Δίκαιο συνεταιρισμών, τεύχος α', Αθήνα, 1991, σελ. 21.

<sup>2</sup> Βλ. Παμπούκης Κ./Αντωνόπουλος Β., Προβλήματα διαχρονικού δικαίου από τη μεταρρύθμιση της νομοθεσίας για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς, Γνωμοδότηση, ΕλλΔνη 2/1990.

<sup>3</sup> Βλ. Μαυρογιάννης Δ., Το κοινωνικό δικαίωμα του συνεταιρισμού, Διοικητική δίκη, 4/1992.

κοινωνικής ζωής, χωρίς νομικές δυσχέρειες. Οι ιδιαιτερότητες αυτές κάνουν αντιληπτό το γεγονός ότι ο συνεταιρισμός καθίσταται ένα δύσκολο φαινόμενο μελέτης τόσο του δικαίου όσο και της οικονομικής επιστήμης.

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποσκοπεί να αναδείξει αφενός, τις τροποποιήσεις που επήλθαν στη νομοθετική ρύθμιση των αγροτικών συνεταιρισμών και συγκεκριμένα με το πρόσφατο Ν. 4673/2020 (ΦΕΚ Α' 52/11-03-2020) με τίτλο «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις», σε συνάρτηση με την οικονομική διαχείρισή τους και αφετέρου, τη διατύπωση σχετικών κριτικών παρατηρήσεων και συμπερασμάτων αναφορικά με τη λογιστική αποτύπωση της οικονομικής τους συμπεριφοράς.

## Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Για την συγγραφή της παρούσας διπλωματικής εργασίας, μελετήθηκαν τόσο ξενόγλωσσα άλλα κυρίως ελληνικής διαλέκτου κείμενα. Το υλικό το οποίο ερευνήθηκε εμφανίζει μεγάλη διασπορά, περιλαμβάνοντας εκθέσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, κείμενα και πρακτικά από διεθνείς οργανισμούς, παλιότερη και σύγχρονη βιβλιογραφία αλλά και ποσοτικές-ποιοτικές μελέτες. Σε συνδυασμό με την τόσο προσωπική όσο και από εξωτερικούς συναδέλφους επαγγελματική εμπειρία, στο χώρο των Αγροτικών Συνεταιρισμών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

### ΠΕΡΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ

#### Ιστορική Αναδρομή, Βασικές Έννοιες και Ορισμοί

##### 1.1. Οι Συνεταιρισμοί: Ιστορική Αναδρομή

Οι πρώτες αναφορές για άτυπες ομάδες συνεργασίας εμφανίστηκαν πολύ νωρίς στην ανθρώπινη ιστορία. Ωστόσο, οι πρώτες δομημένες μορφές συνεργασίας παρουσιάστηκαν στην αρχαία Βαβυλώνα και στην Αίγυπτο (συνεταιρισμοί ενοικίασης χωραφιών), στην αρχαία Αρμενία (συνεταιριστικά γαλακτοκομεία), στην Κίνα και τις Ινδίες, στην αρχαία Ελλάδα (συνεταιρισμοί ναυτικών) και στη Ρώμη μεταξύ γεωργών, τεχνιτών, εμπόρων ή θρησκευτικών ομάδων, για την επίτευξη κοινών στόχων (Μαριάδης, 2003· Κλήμης, 1985)

Κατά την περίοδο του Βυζαντίου, του Μεσαίωνα και μέχρι και τη Γαλλική Επανάσταση αναπτύχθηκαν οι συντεχνίες, οι οποίες αρχικά φρόντιζαν για την εξυπηρέτηση των μελών τους. (Παπαγεωργίου, 2007). Στην Ευρώπη οι πρώτοι οργανωμένοι συνεταιρισμοί έκαναν την εμφάνισή τους στη Βιομηχανική Επανάσταση (τέλη του 18ου αιώνα- αρχές του 19ου), η οποία βοήθησε σημαντικά στην ανάπτυξή τους (Δαουτόπουλος, 2006)<sup>4</sup>.

ΕΙΚΟΝΑ 1: Η δημιουργία του Ιου συνεταιρισμού σε κάθε χώρα του Κόσμου

1750 Γαλλία, Ηνωμ. Βασίλειο, ΗΠΑ	1905 Μπαγκλαντές, Μιανμάρ, Τυνησία	1946 Αλβανία, Μπαχάμες, Ντομίνικα, Δομινικανή Δημοκρατία, Λεσόθο, Μάλτα, Παπούα-Νέα Γουινέα, Αγία Λουκία
1780 Ελλάδα	1906 Γουατεμάλα, Σρι Λάνκα	1947 Μπενίν, Χονγκ Κονγκ, Σουδάν
1794 Αυστρία	1907 Κορέα	1949 Τσαντ
1806 Ιααλία	1908 Αίγυπτο, Ινδονησία, Κένυα	1950 Γκάμπα, Νεπάλ, Νήσοι Σολομώντος, Σομαλία
1808 Λουξεμβούργο	1909 Κύπρος, Ουρουγουάη	1951 Κούβα
1816 Πολωνία, Ελβετία	1910 Νιγηρία, Φιλιππίνες	1954 Καμπότζη, Παναμάς, Σαμόα
1825 Ρωσία	1912 Κίνα, Ελ Σαλβαδόρ, Ταϊβάν, Βιετνάμ	1955 Νήσοι Κουκ
1838 Ισπανία	1913 Μαυρίκιος, Ναμίμπια, Ουγκάντα	1956 Κιριμπάτι, Ρουάντα, Τουβαλού Αντίγκουα
1839 Μεξικό	1914 Νικαράγουα, Ζάμπια	1958 Γρενάδα, Υεμένη
1843 Ιαπωνία	1915 Λιβύη	1959 Αργκουίλα, Άγιος Χριστόφορος / Νέβις
1844 Ισλανδία	1916 Κολομβία, Σενεγάλη, Τρινιδάδ & Τομπάγκο	1960 Μικρονησία, Μονσεράτ
1845 Γερμανία, Σλοβακία	1917 Ταϊλάνδη	1961 Κεντροαφρικανική Δημοκρατία, Γκαμπόν, Σαουδική Αραβία, Σεϋχέλλες
1847 Βραζιλία	1919 Ισημερινός, Μέλι, Περού	1964 Μποτσουάνα, Τόνγκα
1848 Βέλγιο	1920 Κόστα Ρίκα, Μαλαισία, Πουέρτο Ρίκο, Σουρινάμ	1965 Αφγανιστάν
1850 Ουγγαρία, Σουηδία	1921 Μπουρουντί, Μογγολία	1967 Βανουάτου
1851 Δανία, Νορβηγία, Σλοβενία	1922 Ιορδανία, Μαρόκο	1969 Βερμούδες
1852 Τσεχική Δημοκρατία, Ρουμανία	1923 Ζαΐρ	1970 Λιβερία
1859 Αυστραλία, Ιρλανδία	1924 Καμερούν	1971 Γουινέα-Μπισάου
1860 Λετονία, Ολλανδία	1925 Σιγκαπούρη, Τανζανία	1972 Νήσοι Καϊμάν, Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα
1861 Καναδάς	1926 Κονγκό, Ιράν, Μαυριτανία	1973 Κατάρ
1863 Βουλγαρία, Τουρκία	1927 Μαρτίνικα	1975 Μπρουνέι
1869 Λιθουανία	1928 Γκάνα	1978 Λάος
1870 Φινλανδία, Γιουγκοσλαβία	1929 Ρεθινιόν	1984 Τορτόλα
1871 Πορτογαλία	1930 Ιράκ, Τζαμάικα, Νιγηρία	
1875 Αργεντινή	1931 Μπουρκίνα Φάσο, Γουινέα, Μαδαγασκάρη, Σουαζιλάνδη, Τόγκο	
1876 Ονδούρα	1932 Ακτή του Ελεφαντοστού, Γουαδελούπη	
1878 Ισραήλ (Παλαιστίνη)	1933 Γουιάνα, Παλαιστίνη	
1881 Νέα Ζηλανδία	1936 Σιέρα Λεόνε	
1893 Ουζμπεκιστάν	1937 Αϊτή, Αϊβάρο	
1898 Εσθονία	1939 Βολιβία	
1900 Ινδία	1940 Μπαρμπάντος, Άγιος Βικέντιος	
1910 Αλγερία	Γρεναδίνες	
1902 Νότια Αφρική, Ζιμπάμπουε	1941 Κουβέιτ	
1903 Βενεζουέλα	1942 Παραγουάη	
1904 Χίλη, Πακιστάν	1943 Μπελίτζ, Συρία	
	1945 Αιθιοπία, Φίτζι	

<sup>4</sup> Οι Πρωτεργάτες του Συνεργατισμού, Α. Κοντογεώργος & Π. Σεργάκη, 2015

Πηγή: *Ηλεκτρονική ιστοσελίδα δίκτυο Κ.Α.Π.Α*

Η χρονολογική ίδρυση των πρώτων “σύγχρονων” συνεταιρισμών ανά χώρα, όπως προηγήθηκε, αναφέρει την Ελλάδα στην δεύτερη θέση της λίστας. Παρουσιάζοντας τις ιδιαίτερα βαθιές και έμφυτες ρίζες των συνεταιριστικών αξιών, στον ελληνικό πληθυσμό. Ωστόσο, η ανάπτυξη του συνεταιριστικού κινήματος στην Ελλάδα καθυστέρησε, κυρίως λόγω της οθωμανικής κατάκτησης. Χαρακτηριστικότερες πρόδρομες, άτυπες μορφές συνεταιρισμού για τον ελλαδικό χώρο ήταν τα «τσελιγκάτα», οι ενώσεις κοπαδιών και οι «πατριές», οι οποίες δεν αποτελούν μόνο μια προδρομική μορφή του σημερινού συνεταιρισμού, αλλά προηγούνται ακόμη και των άλλων σημερινών μορφών συνεταιριστικής καθετοποίησης της παραγωγής<sup>5</sup>. Προηγήθηκαν, πιθανόν, οι δώδεκα συνεταιρισμοί των Μαντεμοχωριών Χαλκιδικής που ανέλαβαν στις αρχές του 18ου αιώνα την εκμετάλλευση των μεταλλείων για δικό τους λογαριασμό<sup>6</sup>.

Ανάλογα δημιουργήθηκε το «Ελληνικό Ορεινό Χωριό», που εξελίχθηκε σε ένα σύστημα δημοκρατικά αυτοδιοικούμενων κοινοτήτων, που λέγονταν «Ελευθεροχώρια» ή «Κλεφτοχώρια» και στηρίζονταν σε μια μορφή συνεταιριστικής οικονομικής δραστηριότητας, για να εξελιχθεί στα χρόνια της τουρκοκρατίας σε «μεγάλους παραγωγικούς συνεταιρισμούς για εργασίες γεωργικές, βιομηχανικές, εμπορικές και ναυτικές» (Λάμπρος, 1999).<sup>7</sup>

### 1.1.1. Η Κοινή Συντροφιά και Αδελφότητα των Αμπελακίων

«Τα Αμπελάκια είναι κοινότητα που βρίσκεται στο Νομό Λάρισας και είναι κτισμένα στις πλαγιές του Κίσαβου κοντά στην κοιλάδα των Τεμπών. Το χωριό γνώρισε μεγάλη ακμή στο τέλος του 18ου και στις αρχές του 19ου αιώνα, χάρη στα εξαιρετικής ποιότητας νήματα που κατασκεύαζαν οι κάτοικοι του, καθώς και στην άριστη βαφή και επιτυχή εμπορία τους.

Μέχρι τα μέσα του 18ου αιώνα, η κοινότητα των Αμπελακίων ήταν σχεδόν άγνωστη και οι κάτοικοι του, που δεν ξεπερνούσαν τους 1500, ασχολούνταν βασικά με τη γεωργία και κυρίως με την αμπελουργία. Κατά το δεύτερο ήμισυ του 18ου αιώνα, η

<sup>5</sup> Κοντογεώργος, Α., Σεργάκη, Π. 2015. Αρχές και Αξίες των Συνεταιρισμών, Κεφ. 2: Ιστορική Εξέλιξη των Συνεταιρισμών, [ηλεκτρ. βιβλ.] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, διαθέσιμο στο: [https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/3683/1/05\\_chapter\\_2.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/3683/1/05_chapter_2.pdf) (Ημερομηνία Προσπέλασης: 12/09/2020).

<sup>6</sup> Ibid.,

<sup>7</sup> Ibid.,

κατάσταση άρχισε να μεταβάλλεται όταν οι μικρές οικιακές βιοτεχνίες κατασκευής και βαφής νημάτων αποφάσισαν να ενωθούν και να δημιουργήσουν τις λεγόμενες “Συντροφίες” με στόχο την αύξηση της παραγωγής, την αντιμετώπιση των οικονομικών δυσκολιών και την επέκταση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους στον ευρωπαϊκό χώρο. Στις “Συντροφίες”, που αρχικά ήταν πέντε, συμμετείχαν όλοι σχεδόν οι κάτοικοι της κοινότητας.

Το 1778 οι πέντε “Συντροφίες” των Αμπελακίων συνενώθηκαν και όλες μαζί αποτέλεσαν την “Κοινή Συντροφιά και Αδελφότητα των Αμπελακίων” στην οποία συμμετείχαν και άλλες κοινότητες της κοιλάδας των Τεμπών. Η Κοινή Συντροφιά και Αδελφότητα των Αμπελακίων ήταν οργανισμός κεφαλαίου και εργασίας με συνεργατική προσέγγιση στη φιλοσοφία του, στην πρακτική που εφάρμοζε, στον τρόπο που λειτουργούσε, στους σκοπούς που έθετε και γενικά σε όλες τις πτυχές της δραστηριότητάς του.

Μέλη του συνεταιρισμού ήταν οι παραγωγοί βάμβακα και ερυθρόδανου καθώς επίσης και το εργατικό δυναμικό το οποίο απασχολούσε ο οργανισμός στις δραστηριότητες που ασκούσε. Έδρα του οργανισμού παρέμεινε η κοινότητα των Αμπελακίων. Σκοπός του συνεταιρισμού ήταν η οικονομική ενίσχυση των μελών του, αλλά και η πνευματική και ηθική καλλιέργεια και αναβάθμιση τους. Για την επίτευξη των σκοπών του παραλάμβανε, επεξεργαζόταν και εμπορευόταν τα προϊόντα της πρωτογενούς παραγωγής των μελών του, παρείχε σε αυτά εργασία στα σύγχρονα τότε εργαστήρια του, παραχωρούσε στα μέλη πιστωτικές διευκολύνσεις με ευνοϊκούς όρους και δεχόταν από αυτά καταθέσεις.

Τα ετήσια κέρδη του συνεταιρισμού ύστερα από την αφαίρεση σημαντικών ποσών για έργα κοινής ωφέλειας και για φιλανθρωπικούς, πολιτιστικούς και άλλους παρεμφερείς σκοπούς, διαμοιράζονταν στα μέλη ανάλογα με τα κεφάλαια με τα οποία το κάθε ένα συμμετείχε στο συνεταιρισμό υπό μορφή σταθερού τόκου και ανάλογα με τη συνεργασία που κάθε μέλος είχε με το συνεταιρισμό. Ο τρόπος διάθεσης των καθαρών κερδών ικανοποιούσε την αρχή της δίκαιης κατανομής, σύμφωνα με την οποία φτωχοί και πλούσιοι εργάζονταν και απολάμβαναν τους καρπούς της προσωπικής τους εργασίας.

Η κύρια δραστηριότητα του συνεταιρισμού ήταν η αγορά βαμβακιού κυρίως από τη Θεσσαλία και τη Μακεδονία, η επεξεργασία και η μεταποίηση του σε νήματα, τα οποία στη συνέχεια βάφονταν με ανεξίτηλο κόκκινο χρώμα, περίφημο για τη στιλπνότητα και την αντοχή του. Τα χρώματα παράγονταν από το φυτό ερυθρόδανος,



(Ριζάρι), το οποίο ευδοκίμωσε στην περιοχή των Αμπελακίων. Τα νήματα του συνεταιρισμού απέκτησαν γρήγορα μεγάλη φήμη για την ποιότητα τους και έγιναν περιζήτητα σε όλες σχεδόν τις μεγάλες ευρωπαϊκές πόλεις.

Ο οργανισμός είχε οργανώσει μεγάλο διεθνές δίκτυο διάθεσης των προϊόντων του και ίδρυσε δικά του υποκαταστήματα στη Βιέννη, στο Λονδίνο, στο Άμστερνταμ, στη Τεργέστη, στη Δρέσδη, στη Λειψία, στην Οδησσό και στην Κωνσταντινούπολη. Πρωταρχικό ρόλο στην ανάπτυξη της συνεταιριστικής ιδέας στα Αμπελάκια διαδραμάτισε η εκκλησία.

Η κοινή “Συντροφιά και Αδελφότητα των Αμπελακίων” με τη δραστηριότητα της αναζωογόνησε σύντομα ολόκληρη την περιοχή. Χαρακτηριστικά αναφέρεται πως μέσα σε μικρό χρονικό διάστημα ο πληθυσμός των Αμπελακίων τετραπλασιάστηκε και η κωμόπολη αναδείχθηκε, εκτός από οικονομικό και σε πολιτιστικό κέντρο της ευρύτερης περιοχής. Από τις έξι χιλιάδες που είχαν φθάσει οι κάτοικοι της κοινότητας, οι δύο χιλιάδες εργάζονταν στα βαφεία του συνεταιρισμού, ενώ οι υπόλοιποι ασχολούνταν με προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές εργασίες.» (Ιστορική Αναδρομή στην Ελλάδα - Η συντροφιά των Αμπελακίων)<sup>8</sup>

## 1.2. Διεθνείς και Ευρωπαϊκές Αποδόσεις της Συνεταιριστικής Επιχείρησης

Δεδομένου του εύρους των εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων αναφορικά με τον προσδιορισμό της έννοιας της συνεταιριστικής επιχείρησης και με γνώμονα την ομοιόμορφη ερμηνεία και κατανόηση των όρων, η Διεθνής Συνεταιριστική Ένωση (International Cooperative Alliance- ICA) προέβη σε υιοθέτηση αυτοτελούς ορισμού της. Συγκεκριμένα, ως συνεταιριστική επιχείρηση ορίζεται από τη Διεθνή Συνεταιριστική Ένωση (International Cooperative Alliance - ICA) –και αναγνωρίζεται τόσο από διάφορους διεθνείς οργανισμούς (Ο.Η.Ε., Δ.Ο.Ε.). όσο και από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.)– η *«αυτόνομη ένωση προσώπων, τα οποία συνεταιρίζονται εθελοντικά, προκειμένου να ικανοποιήσουν τις κοινές τους οικονομικές, κοινωνικές και πολιτιστικές φιλοδοξίες και ανάγκες, μέσω μιας επιχείρησης ή ιδιοκτησία της οποίας είναι συλλογική και στην οποία η εξουσία ασκείται με δημοκρατικές διαδικασίες»*.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> [Ιστορική Αναδρομή στην Ελλάδα](#), Δίκτυο Κ.Α.Π.Α. (τ.π. 28/9/2020)

<sup>9</sup> Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής με θέμα «Συνεταιρισμοί και αναδιάρθρωση», δημοσίευση στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 29.06.2012, διαθέσιμο στον: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:191:0024:0029:EL:PDF> (ημερομηνία προσπέλασης: 24/5/2020)

Άμεσα γίνεται αντιληπτό ότι το συνεταιριστικό επιχειρηματικό μοντέλο είναι ανθρωποκεντρικό, η συνεταιριστική ιδιότητα είναι αυτή η οποία εμπεριέχει αξίες της δημοκρατίας, της ισοτιμίας, της ισότητας, της αλληλεγγύης, της διαφάνειας και της κοινωνικής ευθύνης. Αξίες οι οποίες θα μπορούσαν να αποδοθούν ιδιαίτερα εύστοχα μέσα από το σύνθημα της γαλλικής επανάστασης «Liberté, Egalité, Fraternité»<sup>10</sup> (Ελευθερία, ισότητα, αδελφότητα).

Η Διεθνής Συνεταιριστική Ένωση (ICA) έχει θεσπίσει επτά αρχές που οφείλουν να εφαρμόζουν οι συνεταιρισμοί<sup>11</sup>:

- Εθελοντική και ανοικτή συμμετοχή
- Δημοκρατικός έλεγχος από τα μέλη
- Οικονομική συμμετοχή των μελών
- Αυτονομία και ανεξαρτησία
- Εκπαίδευση, κατάρτιση και ενημέρωση
- Συνεργασία μεταξύ των συνεταιρισμών
- Μέρημα για την κοινότητα

Αρχές οι οποίες υιοθετήθηκαν με μικρές παραλλαγές από τον πρωτεργάτη του σύγχρονου συνεταιριστικού κινήματος Rochdale Pioneers και παραμένουν αναλλοίωτες από το 1884<sup>12</sup>.

Πίνακας 1.1 Συνεταιριστικές αρχές κατά Rochdale και ICA

<b>THE ROCHDALE PRINCIPLES</b>	<b>Principles by the ICA in 1995</b>
Open Membership	Voluntary and Open Membership
Democratic Control	Democratic Member Control
Dividend on Purchase	Member Economic Participation
Limited Interest on Capital	Autonomy and Independence
Political and Religious Neutrality	Education, Training, and Information
Cash Trading	Cooperation among Cooperatives
Promotion of Education	Concern for Community

Πηγή: *The Meaning of Rochdale 1879* και ICA 1995

<sup>10</sup> [Symbols of the Republic](#), δημοσίευση στην επίσημη ιστοσελίδα της Γαλλικής Διπλωματίας, (τ.π 24/5/2020)

<sup>11</sup> Cooperative identity, values & principles, Cooperative Principles, διαθέσιμο στον: <https://www.ica.coop/en/cooperatives/cooperative-identity> (ημερομηνία προσπέλασης: 24/5/2020).

<sup>12</sup> Είχαν αναδιατυπωθεί και στο Συνέδριο της Διεθνούς Συνεταιριστικής Ενώσεως στην Βιέννη το 1966, ΑΓΡΟΤΙΚΟΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ, βλ. ΚΩΝ/ΝΟΣ Λ. ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ 1997, σελ. 67-74.

### 1.2.1. Οι Συνεταιρισμοί στην Διεθνή Κοινότητα και στην Ε.Ε.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η ιδέα και η υλοποίηση του συνεταιρισμού, ως οντότητα ξεκίνησε και υλοποιήθηκε στην Ευρωπαϊκή ήπειρο. Οι συνεταιρισμοί είναι αυτόνομες ενώσεις ανθρώπων που επιθυμούν να επιτύχουν τους στόχους τους μέσω μιας κοινής και δημοκρατικά ελεγχόμενης επιχείρησης. Διεθνείς οργανισμοί, όπως τα Ηνωμένα Έθνη καθώς και η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), εκτιμούν και αναγνωρίζουν το ρόλο που διαδραματίζουν οι συνεταιρισμοί για την κοινωνία, την οικονομία και την (διεθνή) ανάπτυξη.

Υπάρχουν τρία (3) εκατομμύρια συνεταιρισμοί παγκοσμίως. Μαζί, παρέχουν απασχόληση σε διακόσια ογδόντα (280) εκατομμύρια ανθρώπους, που αντιστοιχούν στο 10% του παγκόσμιου απασχολούμενου πληθυσμού. Οι τριακόσιοι (300) μεγαλύτεροι συνεταιρισμοί στον κόσμο είχαν συνολικό κύκλο εργασιών 2,035 τρισεκατομμύρια δολάρια (ΗΠΑ) το 2019.<sup>13</sup> Στην ΕΕ υπάρχουν περίπου εκατόν εβδομήντα έξι χιλιάδες (176.000) συνεταιρισμοί, με περισσότερους από 4,7 εκατομμύρια υπαλλήλους και αποτελούν σημαντικό πυλώνα της ευρωπαϊκής οικονομίας. Διατηρούν σημαντικό μερίδιο της αγοράς, ιδίως στον αγροτικό τομέα, στον τομέα του λιανικού εμπορίου αλλά και στον τραπεζικό τομέα.<sup>14</sup>

Αναλυτικότερα, οι συνεταιρισμοί κατέχουν σημαντικά μερίδια αγοράς στους παρακάτω τομείς και ανάλογα την χώρα που δραστηριοποιούνται:

- 1) Στην Γεωργία - 83% στις Κάτω Χώρες, 79% στη Φινλανδία, 55% στην Ιταλία και 50% στη Γαλλία
- 2) Στην Δασοκομία - 60% στη Σουηδία και 31% στη Φινλανδία
- 3) Στον Τραπεζικό κλάδο - 50% στη Γαλλία, 37% στην Κύπρο, 35% στη Φινλανδία, 31% στην Αυστρία και 21% στη Γερμανία.
- 4) Στο Λιανικό εμπόριο - 36% στη Φινλανδία και 20% στη Σουηδία.
- 5) Στη Φαρμακευτική και υγειονομική περίθαλψη - 21% στην Ισπανία και 18% στο Βέλγιο<sup>15</sup>

Τονίζοντας την ιδιαίτερη σημασία την οποία έχουν αποκτήσει οι συνεταιρισμοί για την κοινωνική οικονομία<sup>16</sup> και ιδιαίτερα τις τελευταίες τέσσερις δεκαετίες. Οι προκλήσεις που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι συνεταιρισμοί στην

<sup>13</sup> ICA - [Facts and figures](#)

<sup>14</sup> Social economy in the EU - [Cooperatives](#) (τ.π 26/9/2020)

<sup>15</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, συνεταιρισμοί, [Why cooperatives are important](#) (τ.π 26/9/2020)

<sup>16</sup> [Η ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ](#), (τ.π. 27/9/2020)

Ε.Ε., αφορούν κυρίως την παγκοσμιοποίηση, τις αποκλίνουσες εθνικές νομοθεσίες και τους μη δεσμευτικούς διεθνείς κανόνες.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει εστιάσει σε τρία (3) μακροπρόθεσμα ζητήματα προς αντιμετώπιση των προαναφερόμενων προκλήσεων:

- ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΜΟΡΦΗΣ ΤΟΥ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗ ΕΠΑΚΡΙΒΟΥΣ ΓΝΩΣΗΣ ΤΟΥ ΤΟΜΕΑ
- ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ
- ΤΗΝ ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ ΣΤΟΥΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ<sup>17</sup>

Επιπλέον, ιδρύθηκε το 2013 για την αξιολόγηση των ειδικών αναγκών των συνεταιριστικών επιχειρήσεων, ειδική ομάδα εργασίας (Working Group on Cooperatives). Η οποία και πρότεινε δύο πιλοτικά προγράμματα<sup>18</sup>, για την αντιμετώπιση των προαναφερόμενων προκλήσεων, τα οποία και έχουν ξεκινήσει να υλοποιούνται: το πρώτο αφορά τη μεταφορά των επιχειρήσεων στα χέρια των εργαζομένων και το δεύτερο την προώθηση της νεανικής συνεταιριστικής επιχειρηματικότητας και της χρηματοδότησης των συνεταιριστικών, νεοσύστατων επιχειρήσεων.<sup>19</sup>

Οι πολιτικοί και οι νομοθέτες φαίνεται να συζητούν μια σειρά από πρωτοβουλίες που αποσκοπούν στη δημιουργία ίσων όρων ανταγωνισμού για τους συνεταιρισμούς, τόσο στην ΕΕ όσο και παγκοσμίως, που θα τους επέτρεπαν να ανταγωνίζονται με επενδυτικές επιχειρήσεις χωρίς να εγκαταλείπουν τον κοινωνικό και πολιτιστικό τους προσανατολισμό. Ένα ευνοϊκό ευρωπαϊκό νομικό πλαίσιο θα μπορούσε να παρέχει εγκάρσια αναγνώριση του συνεταιριστικού επιχειρηματικού μοντέλου στους διάφορους τομείς της οικονομίας. Ενώ οι μικροί και αναδυόμενοι συνεταιρισμοί χρειάζονται πιο στοχοθετημένη χρηματοδότηση και βοήθεια για την ανάπτυξη των ικανοτήτων τους αλλά και των οργανωτικών τους δομών, οι μεγαλύτεροι

---

<sup>17</sup> Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική επιτροπή και την επιτροπή των Περιφερειών σχετικά με την προώθηση των συνεταιριστικών εταιρειών στην Ευρώπη, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52004DC0018&from=EN> (τ.π. 27/9/2020)

<sup>18</sup> Τι κάνει η Ευρώπη για εμένα, [Μέλη Συνεταιρισμών](#) (τ.π 27/9/2020)

<sup>19</sup> Cooperatives Europe - [Ένα συνεταιριστικό μανιφέστο](#) (τ.π 27/9/2020)

συνεταιρισμοί χρειάζονται περισσότερη υποστήριξη τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, προκειμένου να επιτύχουν τους στόχους τους.<sup>20</sup>

### 1.3 Εθνικό Νομικό Πλαίσιο Περί Συνεταιρισμών

Οι συνεταιρισμοί ως ιδιαίζουσα και εξέχουσας σημασίας ανθρώπινη δραστηριότητα στο πλαίσιο της κοινωνικής ζωής δε θα μπορούσαν να διαφεύγουν της μέριμνας του συνταγματικού νομοθέτη. Η ελευθερία του «συνεταιρίζεσθαι» κατοχυρώθηκε για πρώτη φορά στο Σύνταγμα του 1864<sup>21</sup>, και συγκεκριμένα στο άρ. 11 αυτού<sup>22</sup>. Κατά την εκπόνηση του Συντάγματος του 1975 (άρ. 12 παρ. 4-6), ο σύγχρονος νομοθέτης συμπεριέλαβε βεβαίως στο κείμενό του ειδική σχετική πρόβλεψη, βελτιώνοντας επιπλέον τη λεκτική διατύπωση αυτής, με τη χρήση του ήδη καθιερωμένου όρου του «συνεταιρισμού», και περιλαμβάνοντας ορθώς το εν λόγω νομικό φαινόμενο στο κεφάλαιο των Ατομικών και Κοινωνικών Δικαιωμάτων<sup>23</sup>. Με τον τρόπο αυτό, ο Έλληνας συνταγματικός νομοθέτης αναγνωρίζει την κοινωνική και οικονομική σημασία των συνεταιρισμών, καθώς και την προστασία τους, κατοχυρώνοντας το δικαίωμα των πολιτών «όπως συνιστούν ενώσεις και σωματεία μη κερδοσκοπικού σκοπού».

Πράγματι, στη συνταγματική διάταξη (άρ. 12 παρ. 4), κατοχυρώνονται ένα ατομικό κι ένα κοινωνικό δικαίωμα. Αφενός δηλαδή το ατομικό και συλλογικό δικαίωμα της αυτοδιοίκησης των συνεταιρισμών, φορείς του οποίου είναι τόσο οι ίδιοι οι συνεταιρισμοί όσο και τα μέλη αυτών, αφετέρου δε, το κοινωνικό δικαίωμα του συνεταιρισμού για κρατική προστασία και ανάπτυξη. Στην τελευταία αυτή εκδοχή, αντιστοιχεί σχετική υποχρέωση του κράτους για προστασία και ανάπτυξη των συνεταιρισμών, η οποία από την άλλη δικαιολογεί και την εποπτεία των οικονομικών δραστηριοτήτων τους. Ωστόσο, οι ως άνω συνταγματικές διατάξεις προβλέπουν, όπως και σε κάθε άλλη περίπτωση, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη θέσπιση ενός νομοθετικού πλαισίου μέσω τυπικών νόμων ή κανονιστικών πράξεων, προς το οποίο

<sup>20</sup> [Cooperatives: Characteristics, activities, status, challenges](#) (τ.π 26/9/2020)

<sup>21</sup> Βλ. *Δαγτόγλου Π.*, *Συνταγματικό δίκαιο-Ατομικά δικαιώματα*, 4η έκδοση, 2012, εκδόσεις Σάκκουλα, 1036.

<sup>22</sup> «Οι Έλληνες έχουν το δικαίωμα του συνεταιρίζεσθαι, τηρούντες τους νόμους του Κράτους, οίτινες όμως ουδέποτε δύνανται να υπαγάγωσι το δικαίωμα τούτο εις προηγουμένην της Κυβερνήσεως άδειαν».

<sup>23</sup> Βλ. *Μαυρογιάννης Δ.*, *ό.π.*, ΔιΔικ 4/1992

οφείλουν να προσαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις των καταστατικών των εκουσίων συνεταιρισμών<sup>24</sup>.

Στο πλαίσιο αυτό, ο πρώτος ελληνικός οργανωτικός νόμος «περί συνεταιρισμών» είναι ο νόμος 602/1915. Επί σειρά ετών ο νόμος αυτός αποτελούσε τη μοναδική ρύθμιση για όλα τα είδη των συνεταιρισμών, όπως αυτά θα αναλυθούν κατωτέρω. Στη συνέχεια, ο Ν. 1667/1986 «Αστικοί συνεταιρισμοί», αποτέλεσε σταθμό στη ρύθμιση των θεμάτων των ως άνω, με όλες τις ακόλουθες τροποποιήσεις που υπέστη, παραμένοντας το βασικότερο σχετικό νομοθέτημα<sup>25</sup>. Περαιτέρω διάκριση οδήγησε στη θέσπιση ειδικότερων ρυθμίσεων για τους αμιγείς πιστωτικούς συνεταιρισμούς που λειτουργούν ως συνεταιριστικές τράπεζες με το ν. 2076/1992 και ήδη του ν. 4261/2014, που ρυθμίζει ζητήματα σχετικά με την άσκηση εποπτείας επί των πιστωτικών ιδρυμάτων<sup>26</sup>. Ξεχωριστή νομοθετική πορεία τηρήθηκε ακόμη και για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς ιδίως με το Ν. 921/1979 ο οποίος αντικαταστάθηκε από το Ν. 1541/1985 «Αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις» και πλέον τον πρόσφατο Ν. 4673/2020 (ΦΕΚ Α' 52/11-03-2020) με τίτλο «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις» αλλά και για την ιδιάζουσα κατηγορία των οικοδομικών συνεταιρισμών μέσω του π.δ. 93/1987<sup>27</sup>. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα «τρία δίκαια» των αστικών, αγροτικών και οικοδομικών συνεταιρισμών είναι ομοταγή και δεν τίθενται σε θέση ειδικού προς γενικό και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατή η συμπληρωματική εφαρμογή διατάξεων μεταξύ τους<sup>28</sup>.

<sup>24</sup> Βλ. *Πουλής Π.*, Η συνταγματική κατοχύρωση του συνεταιρισμού. Συμβολή στην έννοια του άρθρου 12 §§ 5 και 6 του Συντ. 1975/1986, Διοικητική δίκη, 5/1996.

<sup>25</sup> Οι αστικοί συνεταιρισμοί ανταποκρίνονται πληρέστερα στην ειδική ρύθμιση του ν. 1667/1986. Το ίδιο το κείμενο του νόμου στη 2η παρ. του άρθρου 1 προβαίνει σε μία περαιτέρω ενδεικτική απαρίθμηση επιμέρους ειδών αστικών συνεταιρισμών, σύμφωνα με τις ανάγκες που αυτοί καλούνται να εξυπηρετήσουν, μέσα από το σκοπό που θέτουν στο καταστατικό τους. Έτσι λοιπόν, ο νόμος κάνει λόγο για παραγωγικούς, καταναλωτικούς, πιστωτικούς, μεταφορικούς και τουριστικούς αστικούς συνεταιρισμούς

<sup>26</sup> Βλ. *Ψυχομάνης Σ.*, Εγχειρίδιο τραπεζικού δικαίου, 2η έκδοση, 2016, εκδόσεις Σάκκουλα, 43, όπου αναφέρει ότι: Οι αμιγείς πιστωτικοί συνεταιρισμοί αποτελούν ειδική κατηγορία των αστικών συνεταιρισμών, οι οποίοι μπορούν να λάβουν τη μορφή πιστωτικού ιδρύματος. Ο αμιγής πιστωτικός συνεταιρισμός είναι ο αστικός συνεταιρισμός που έχει ως αποκλειστικό σκοπό του την «παροχή δανείων, εγγυήσεων, ασφαλειών ή άλλων οικονομικών διευκολύνσεων στα μέλη του». Συνιστά, δηλαδή, εκούσια ένωση προσώπων με οικονομικό, πιστοδοτικό σκοπό, η οποία αποβλέπει στην οικονομική ανάπτυξη των μελών της μέσω της συνεργασίας τους και της παροχής σε αυτά πιστωτικών διευκολύνσεων. Η ίδρυση πιστωτικού συνεταιρισμού ως συνεταιριστικής τράπεζας προϋποθέτει περαιτέρω χορήγηση άδειας από την Τράπεζα της Ελλάδος και την ΕΚΤ, και διέπεται από τα ειδικά νομοθετήματα.

<sup>27</sup> Βλ. αναλυτικότερα σε: Τζίβα Ε., Η εταιρική συμμετοχή στο συνεταιρισμό και ειδικότερα τα δικαιώματα των συνεταίρων, ό.π., σελ. 96, όπου αναφέρεται ότι: Εντελώς ξεχωριστή κατηγορία αστικών συνεταιρισμών η οποία ρυθμίζεται από εξίσου ειδικά νομοθετήματα, αποτελούν και οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί.

<sup>28</sup> *Κιντής Σ.*, Δίκαιο συνεταιρισμών, ό.π., σελ. 88.

#### 1.4 Έννοια και Ιδιαιτερότητες του Συνεταιρισμού ως επιχείρηση.

Όπως κάθε νομικό φαινόμενο που παρουσιάζει κατ' ιδίαν ιδιομορφίες, έτσι και οι συνεταιρισμοί, διέπονται από ειδικότερες αρχές που αφορούν την οργάνωση, τη λειτουργία και τη δράση τους. Ο συνεταιρισμός είναι η εκούσια ένωση προσώπων η οποία έχει σκοπό την οικονομική και κοινωνική και πολιτιστική τους ανάπτυξη με την ισότιμη, κοινωνική και πολιτιστική τους ανάπτυξη με την ισότιμη συνεργασία και την αμοιβαία βοήθεια των μελών μέσα σε μια επιχείρηση. Με άλλα λόγια, ο συνεταιρισμός είναι εταιρία με νομική προσωπικότητα, τόσο με μεταβλητό κεφάλαιο όσο και με μεταβλητό αριθμό συνεταίρων. Η ευθύνη των συνεταίρων ως προς τις εταιρικές υποχρεώσεις είναι επικουρική<sup>29</sup>. Δηλαδή έχουν ευθύνη εγγυητή και όχι πρωτοφειλέτη<sup>30</sup>. Βασικό χαρακτηριστικό του συνεταιρισμού είναι ότι σκοπός της ίδρυσης του είναι η οικονομική, πολιτική, κοινωνική ανάπτυξη και η συνεχής βελτίωσης της ποιότητας ζωής των μελών του μέσα από την συνεργασία τους. Ο ρόλος του κράτους στην λειτουργία τους, εξ ορισμού είναι σε δεσπόζουσα θέση.<sup>31</sup>

Αναλυτικότερα:

Αξίζει να αναφερθεί ότι έχει κυριαρχήσει στην αντίληψη της κοινωνίας και ιδιαίτερα λόγω των μεγάλων επιχειρήσεων και την εδραίωσης της χρηματιστηριακής αγοράς, η ιδιότητα που φέρει ο ιδιοκτήτης να ταυτίζεται με την έννοια του μετόχου, ο οποίος είναι και αυτός που καθορίζει την εταιρική δραστηριότητα.<sup>32</sup>

Ωστόσο, κωδικοποιώντας τις ιδιαιτερότητες ενός συνεταιρισμού σε σχέση με μία επιχείρηση, θα μπορούσαν να εντοπιστούν τρεις (3) βασικές διαφορές:

- a) το ιδιοκτησιακό καθεστώς (Συμμετοχή στο Κεφάλαιο<sup>33</sup>),
- b) ο έλεγχος του συνεταιρισμού<sup>34</sup>,

<sup>29</sup> Παρ. 1, Άρθρο 10 Ν.4673/2020: Η ευθύνη των μελών του ΑΣ για τις υποχρεώσεις του προς τρίτους είναι επικουρική και περιορίζεται μέχρι του ορίου που ορίζει το καταστατικό.

<sup>30</sup> Βλ. Χασαπόπουλος Π., Το δίκαιον των συνεταιρισμών, ό.π., σελ. 154, όπου αναφέρει ότι: τα μέλη του συνεταιρισμού ευθύνονται μεν προσωπικά, απεριόριστα ή περιορισμένα μέχρις ενός ορισμένου ύψους, ανάλογα με το είδος του συνεταιρισμού, για τις υποχρεώσεις αυτού, πλην όμως η ευθύνη τους αυτή είναι επικουρική, με εγγυητικό χαρακτήρα και όχι ευθύνη πρωτοφειλέτη.

<sup>31</sup> Άρθρο 12, παρ. 4 του Συντάγματος: Οι γεωργικοί και αστικοί συνεταιρισμοί κάθε είδους αυτοδιοικούνται σύμφωνα με τους όρους του νόμου και του καταστατικού τους και προστατεύονται και εποπτεύονται από το Κράτος, που είναι υποχρεωμένο να μεριμνά για την ανάπτυξή τους.

<sup>32</sup> Οι μέτοχοι των εταιρειών ενδιαφέρονται κυρίως για το ύψος την απόδοση του κεφαλαίου που επένδυσαν και τις περισσότερες φορές δεν συμμετέχουν στην εταιρική δραστηριότητα.

<sup>33</sup> Άρθρο 6 και Άρθρο 9, Ν. 4673/2020

<sup>34</sup> Άρθρο 8 και Άρθρο 11, Ν. 4673/2020

- ε) η διανομή των πλεονασμάτων του συνεταιρισμού<sup>35</sup>  
(McBride 1986· Barton 1989· Nilsson 1998).

### 1.4.1 Ιδιοκτησιακό Καθεστώς

Τα βασικά θέματα που προκύπτουν σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των συνεταιρισμών (Cobia & Brewer, 1989): α) ποιοι είναι οι ιδιοκτήτες των συνεταιριστικών μερίδων, β) πώς κατανέμονται οι συνεταιριστικές μερίδες, γ) πώς εμπορεύονται οι συνεταιρισμοί τις μερίδες και δ) πώς διατίθενται τα κέρδη τους.<sup>36</sup>

Ιστορικά ιδιοκτήτες των συνεταιριστικών μερίδων είναι φυσικά πρόσωπα τα οποία απασχολούνται κατά κύριο λόγο στον αντίστοιχο κλάδο που εξυπηρετείται από τις δραστηριότητες του Συνεταιρισμού.<sup>37</sup> Πλέον αναφορικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, ιδιοκτήτες των συνεταιριστικών μερίδων μπορούν να γίνουν και μέλη - επενδυτές φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Η συνεταιριστική μερίδα είναι αδιαίρετη<sup>38</sup> και ακολουθεί την αρχή της ισότητας, που διέπει γενικά τη λειτουργία τους, με βάση την αρχή «ένα μέλος, μία ψήφος»<sup>39</sup>. Η αξία της υποχρεωτικής μερίδας των μελών - συνεταιριστών είναι η ίδια για όλα τα μέλη - συνεταιριστές. Οι συνεταιριστικές μερίδες δεν είναι εμπορεύσιμες και για να “αποκτηθούν” ακολουθούνται κανόνες που ορίζονται από το καταστατικό και τις νομικές διατάξεις.<sup>40</sup>

<sup>35</sup> Άρθρο 26. Διαχειριστικό υπόλοιπο - Πλεονάσματα – Κέρδη και άρθρο 27, Ν. 4673/2020

<sup>36</sup> Αρχές Διοίκησης Αγροτικών Συνεταιρισμών, ΑΧΙΛΛΕΑΣ ΚΟΝΤΟΓΕΩΡΓΟΣ - ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ ΣΕΡΓΑΚΗ, 2015

<sup>37</sup> Εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό, μπορεί να γίνει μέλος - συνεταιριστής του ΑΣ και άλλος ΑΣ ή αναγνωρισμένη Οργάνωση ή Ομάδα Παραγωγών ή Ένωση Οργάνωσης Παραγωγών ή Αγροτική Εταιρική Σύμπραξη (ΑΕΣ), καθώς και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο τα οποία έχουν ως σκοπό τους παρόμοιες δραστηριότητες με τον Συνεταιρισμό.

<sup>38</sup> Βλ. Τζίβα Ε., Η εταιρική συμμετοχή στο συνεταιρισμό και ειδικότερα τα δικαιώματα των συνεταιριτών, ό.π., σελ. 115, όπου αναφέρει σε σχέση με την αδιαιρετότητα της συνεταιριστικής μερίδας ότι: [Αδιαιρετότητα] αφενός της «μερίδας», ως τμήμα του κεφαλαίου που δεν μπορεί να διαιρεθεί σε μικρότερα τμήματα από αυτά που αναφέρονται στο καταστατικό. Η αδιαιρετότητα του ποσού της μερίδας, επεκτείνεται, όπως είναι φυσικό και στην ίδια τη συμμετοχή. Αφετέρου, το «αδιαίρετο» έχει την έννοια της αδυναμίας αποχωρισμού ορισμένων μόνο δικαιωμάτων, υποχρεώσεων ή εννόμων σχέσεων από την συνεταιριστική συμμετοχή, χωρίς τη μεταβίβαση στο σύνολό της.

<sup>39</sup> Βλ. Χασαπόπουλος Π., Το δικαίωμα των συνεταιρισμών, ό.π., σελ. 57., όπου αναφέρει ότι: Στη γενική συνέλευση έχουν δικαίωμα να μετέχουν όλοι ανεξαιρέτως οι συνεταιίροι, με δικαίωμα μίας ψήφου, ανεξάρτητα από τον αριθμό συνεταιριστικών μερίδων που κατέχουν, στο πλαίσιο των αρχών της αυτοδιοίκησης και ισονομίας που διέπουν τους συνεταιρισμούς.

<sup>40</sup> Άρθρο 7 και Άρθρο 8, Ν. 4673/2020



### 1.4.2 Ο Έλεγχος του Συνεταιρισμού

Όσον αφορά τον έλεγχο ενός συνεταιρισμού, δύο θέματα έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον: α) ποιος έχει δικαίωμα ψήφου και β) τα κριτήρια που καθορίζουν το δικαίωμα αυτό (ψήφου) (Ginder & Deiter, 1989).<sup>41</sup>

Ο Ν. 4673/2020 στο άρθρο 11 αναφέρει: *Τα όργανα διοίκησης των ΑΣ είναι:*

- α) η Γενική Συνέλευση<sup>42</sup>,
- β) το Διοικητικό Συμβούλιο<sup>43</sup> και
- γ) το Εποπτικό Συμβούλιο.<sup>44</sup>

Ως όργανα διοίκησης και λήψης αποφάσεων χαρακτηρίζονται η Γενική συνέλευση και το Διοικητικό Συμβούλιο, το δε Εποπτικό Συμβούλιο<sup>45</sup> κατατάσσεται ως όργανο ελέγχου.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να γίνει μια πρώτη αναφορά στο άρθρο 6 και παράγραφο 3 του Ν. 4673/2020, «*Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει την εγγραφή στον ΑΣ μελών - επενδυτών. Τα μέλη - επενδυτές είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία συμμετέχουν στο συνεταιριστικό κεφάλαιο, ... τα μέλη - επενδυτές συμμετέχουν στη Γενική Συνέλευση του ΑΣ με δικαίωμα ψήφου και ο συνολικός αριθμός των ψήφων τους δεν μπορεί να υπερβαίνει το τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) του συνολικού αριθμού των ψήφων που διαθέτουν τα μέλη του ΑΣ.*» καθώς και στο άρθρο 9 και παράγραφο 2 το οποίο αναφέρει: «*Η συνεταιρική μερίδα είναι το ελάχιστο χρηματικό ποσό συμμετοχής κάθε μέλους στο κεφάλαιο του ΑΣ.*»

*Κάθε μέλος - συνεταιριστής συμμετέχει στον ΑΣ με μία (1) υποχρεωτική μερίδα, η οποία έχει μία (1) ψήφο, εκτός από τα μέλη - επενδυτές που μπορούν να συμμετέχουν με περισσότερες από μία (1) υποχρεωτικές μερίδες και με μία (1) ψήφο για κάθε υποχρεωτική μερίδα που κατέχουν ... Η αξία των υποχρεωτικών μερίδων των μελών - επενδυτών μπορεί να είναι διαφορετική από εκείνη των μελών - συνεταιριστών. Συνεταιριστικό κεφάλαιο αποτελεί το σύνολο της αξίας των μερίδων.»*

<sup>41</sup> The Impact of Cooperative Structure and Firm, Kyriakopoulos et al., 2004 σελ 381

<sup>42</sup> Από Άρθρο 12 έως 15 Ν. 4673/2020

<sup>43</sup> Άρθρο 16 Ν.4673/2020

<sup>44</sup> Άρθρο 17 Ν. 4673/2020.

<sup>45</sup> Εφόσον ο ΑΣ έχει λιγότερα από δέκα (10) μέλη, Εποπτικό Συμβούλιο ορίζεται μόνο αν προβλέπεται από το καταστατικό (Άρθρο 11).

Η εποπτεία και ο έλεγχος της διοίκησης και της διαχείρισης των υποθέσεων του ΑΣ ασκείται από το Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο όμως δεν μπορεί να ασκήσει το ίδιο εξουσία διοίκησης και διαχείρισης (1 παρ. Άρθρου 17)

Η αλλαγή η οποία επέρχεται στο θεσμό και στην λειτουργία των αγροτικών συνεταιρισμών με την αποδοχή από πλευράς του κράτους και της ένταξης τους σε αυτούς, ιδιωτών επενδυτών αν και ακόμα είναι ιδιαίτερα νωρίς για να κριθεί, φαίνεται ότι οδεύει προς θετική κατεύθυνση καθώς η ανάγκη εκσυγχρονισμού της λειτουργίας - οργάνωσης αλλά και η αυξημένη ανάγκη ρευστότητας που αντιμετωπίζουν στο μεγαλύτερο μέρος τους οι συνεταιρισμοί της χώρας σε συνδυασμό με τις δικλίδες ασφαλείας που ορίζονται κατάφεραν σε σύντομο χρονικό διάστημα να κάμψουν τις όποιες αρχικές αντιδράσεις που είχαν δημιουργηθεί.<sup>46</sup> Η εφαρμογή των διατάξεων αυτών και τα αποτελέσματα τα οποία θα επιφέρει, φαίνεται πως θα απασχολήσει στο σύντομο μέλλον, την άμεσα ενδιαφερόμενη επιστημονική ομάδα της χώρας μας.

Καθώς αρχές και ιδανικά χρόνων φαίνεται να χάνουν έδαφος, αν και ακόμα σε μικρό βαθμό, οι συνεταιρισμοί ως επιχειρήσεις τείνουν να μοιάσουν όλο και περισσότερο στην οργάνωση και στην λειτουργία τους, με μορφές επιχειρήσεων κεφαλαιουχικού χαρακτήρα<sup>47</sup>, δηλαδή, με εταιρίες οι οποίες βασίζουν την λειτουργία τους στην περιουσιακή εισφορά των εταίρων τους.

### 1.4.3 Πλεόνασμα και Κέρδος

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να γίνει μια πρώτη διευκρίνιση για τους όρους πλεόνασμα και κέρδος που χρησιμοποιούνται από τους συνεταιρισμούς και τις ιδιωτικές επιχειρήσεις αντίστοιχα. Η έννοια του πλεονάσματος δεν θα πρέπει να συγχέεται με την έννοια του κέρδους των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Το κέρδος αποτελεί αμοιβή του επιχειρηματία για την επιτυχή αξιοποίηση των ικανοτήτων, του χρόνου και των πόρων προς ικανοποίηση των πελατών του. Στην περίπτωση όμως των συνεταιρισμών, επιχειρηματίες και πελάτες είναι τα ίδια πρόσωπα, οπότε δεν νοείται η ύπαρξη κέρδους από τη συναλλαγή ενός προσώπου με τον εαυτό του. Δηλαδή, το μεν κέρδος προκύπτει από την αποτελεσματική εκμετάλλευση κεφαλαίων και είναι ο κύριος στόχος του επιχειρηματία, ενώ στους συνεταιρισμούς αναφερόμαστε σε πλεόνασμα που προκύπτει από την ανιδιοτελή συνεργασία των μελών του συνεταιρισμού στόχος του οποίου είναι η εξυπηρέτηση των μελών του. Το συλλογικό όργανο που ονομάζεται συνεταιρισμός αποτελεί τη συσπείρωση των μελών για να

<sup>46</sup> Συνεταιριστικός νόμος «[Ένα βήμα πριν την ψήφιση](#)» (τ.π. 20/9/2020)

<sup>47</sup> Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες περιλαμβάνονται: Α.Ε, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., ναυτική εταιρία, ο συνεταιρισμός, η ευρωπαϊκή εταιρία και η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρία. (Χατζηγάγιος Θωμάς, Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, 2015)

αποκτήσουν τα πλεονεκτήματα μιας μεγάλης επιχείρησης (οικονομιών μεγέθους, διαπραγματευτική δύναμη και όροι συναλλαγής) (Παπαγεωργίου & Κλήμη-Καμινάρη, 2014)<sup>48</sup>

Σύμφωνα με την 1 παράγραφο του Άρθρο 16, νόμου 4673/2020, *αν από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε χρήσης του ΑΣ αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των προαιρετικών μερίδων, εφόσον το καταστατικό προβλέπει την καταβολή τόκων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα, προέρχονται από τις κατά το άρθρο 8 συναλλαγές του ΑΣ με τα μέλη του<sup>49</sup>. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι, προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και συνιστά κέρδη<sup>50</sup>. Για φορολογικούς σκοπούς τήρησης αποθεματικών, διανομής του πλεονάσματος και διανομής κερδών, τηρούνται διακριτοί λογαριασμοί για τον σχηματισμό των πλεονασμάτων και των κερδών.*

Σχετικά με την φορολόγηση των Αγροτικών Συνεταιρισμών, ισχύουν αφενός οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος» και αφετέρου του Ν. 4673/2020 «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις»

Τα κύρια σημεία διαφοροποίησης των Αγροτικών Συνεταιρισμών σε σχέση με τις άλλες επιχειρήσεις είναι:

- α) Το «Αποτέλεσμα Χρήσης» του ΑΣ, διαχωρίζεται σε «πλεονάσματα από συναλλαγές με μέλη» και σε «κέρδη από συναλλαγές με τρίτους».
- β) Τα «κέρδη από συναλλαγές με τρίτους» του ΑΣ, φορολογούνται με συντελεστή 10%<sup>51</sup>, ενώ «πλεονάσματα από συναλλαγές με μέλη», είτε φορολογούνται στο όνομα των μελών του ΑΣ, είτε είναι αφορολόγητα.
- γ) Υπάρχουν ειδικοί κανόνες και επιλογές για την διανομή των «κερδών» και των «πλεονασμάτων», που προβλέπονται στο Ν.4673/2020.<sup>52</sup>

<sup>48</sup> [ΠΛΕΟΝΑΣΜΑ](#), Πλεονάσμα Διαχείρισης της Συνεταιριστικής Επιχείρησης βάσει Συνεταιριστικών Αρχών, (τ.π. 26/9/2020)

<sup>49</sup> Υποδειγματικά αναφέρονται: α) Τη συμμετοχή του μέλους στις δραστηριότητες και τις συναλλαγές του ΑΣ.,

β) Το ποσοστό ετήσιας παραγωγής του που το κάθε μέλος - συνεταιριστής υποχρεούται να παραδίδει στον ΑΣ, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο του εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), καθώς και την ποσότητα εφοδίων, που το κάθε μέλος - συνεταιριστής οφείλει να προμηθεύεται από τον ΑΣ.

<sup>50</sup> Συνεταιρισμοί: [Φορολογική αντιμετώπιση κερδών και πλεονασμάτων](#) (τ.π. 26/9/2020)

<sup>51</sup> παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013

<sup>52</sup> [Η φορολογία των Αγροτικών Συνεταιρισμών \(ΑΣ\) και των μελών τους](#) (τ.π. 26/9/2020)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

#### 2.1 Νομικό πλαίσιο αναφοράς των Αγροτικών Συνεταιρισμών: Ιστορική αναδρομή της Νομοθεσίας των Αγροτικών Συνεταιρισμών

Ο πρώτος συνεταιριστικός νόμος ήταν ο Ν. 602/1915<sup>53</sup> επί κυβερνήσεως Ελευθερίου Βενιζέλου, από τότε και μέχρι σήμερα θεσπίστηκαν οι παρακάτω νόμοι, σχετικά με την ρύθμιση λειτουργίας των Συνεταιρισμών:

- 1) Ο Ν. 921/1979<sup>54</sup>
- 2) Ο Ν.1541/1985<sup>55</sup>
- 3) Ο Ν. 1667/1986<sup>56</sup>
- 4) Ο Ν. 2169/1993<sup>57</sup>
- 5) Ο Ν. 2810/2000<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> Συντάκτης του νόμου ήταν ο Γεωπόνος Σωκράτης Ιασεμίδης και είχε ως βάση τον πρώτο Γερμανικό συνεταιριστικό νόμο του 1889. Οι βασικοί στόχοι του ν. 602/1915 ήταν ο περιορισμός της εκμετάλλευσης των παραγωγών - καταναλωτών από τους μεσάζοντες κατά την πώληση ή αγορά αγροτικών προϊόντων - εφοδίων καθώς και η καταπολέμηση της τοκογλυφίας. Κοντογεώργος (2015), «Συνεταιριστική Οικονομία», Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα, Πανεπιστήμιο Πατρών.

<sup>54</sup> Αφορούσε μόνο αγροτικούς συνεταιρισμούς, α) Επέτρεπε την ανάληψη κάθε δραστηριότητας στα πλαίσια του καταστατικού, β) Μέλη του συνεταιρισμού μπορούσαν να γίνουν φυσικά πρόσωπα ηλικίας 18 ετών και άνω που ασκούσαν τη γεωργία σαν πρωτεύον ή δευτερεύον επάγγελμα καθώς και νομικά πρόσωπα, γ) Χρησιμοποιούνταν ενιαίο ψηφοδέλτιο για την ανάδειξη των μελών του Δ.Σ. και Ε.Σ. και εκλέγονταν όσοι πλειοψηφούσαν, δ) η εποπτεία των γεωργικών συνεταιρισμών γινόταν από ειδικούς υπαλλήλους της ΑΤΕ που ονομαζόταν Επόπτες γεωργικών συνεταιρισμών, ε) η ΠΑΣΕΓΕΣ εκπροσωπούσε τους συνεταιρισμούς και τους αγροτικούς συλλόγους. Κοντογεώργος (2015), «Συνεταιριστική Οικονομία», Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα, Πανεπιστήμιο Πατρών.

<sup>55</sup> Ο Ν.1541/1985 προέβλεπε μεταξύ άλλων ότι α) Δεν επιτρεπόταν η ίδρυση δεύτερου αγροτικού συνεταιρισμού στο ίδιο χωριό ή δεύτερης ένωσης στον ίδιο Νομό β) Μέλη του συνεταιρισμού γίνονται μόνο φυσικά πρόσωπα (τακτικά και ειδικά μέλη), γ) για την ανάδειξη των μελών του Δ.Σ. και Ε.Σ. ίσχυε το σύστημα των συνδυασμών και όχι το ενιαίο ψηφοδέλτιο, δ) Οι αγροτικοί σύλλογοι δεν επιτρέπονταν να εκπροσωπούνται πλέον από την ΠΑΣΕΓΕΣ αλλά από το συνδικαλιστικό τους όργανο τη ΓΕΣΑΣΕ (Γενική Συνομοσπονδία Αγροτικών Συλλόγων Ελλάδος). Κοντογεώργος (2015), «Συνεταιριστική Οικονομία», Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα, Πανεπιστήμιο Πατρών.

<sup>56</sup> Αφορά αποκλειστικά και μόνο στους αστικούς συνεταιρισμούς, α) Η εγγραφή νέων μελών εγκρίνεται από τη Γ.Σ. β) Η εκλογή των μελών του Δ.Σ. και Ε.Σ. μπορεί να γίνει είτε με ενιαίο ψηφοδέλτιο είτε με ψηφοδέλτια συνδυασμών, γ) Η εποπτεία των αστικών συνεταιρισμών ανήκει στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας. Κοντογεώργος (2015), «Συνεταιριστική Οικονομία», Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα, Πανεπιστήμιο Πατρών.

<sup>57</sup> Ο Ν. 2169/1993 τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από τους Ν. 2181/1994 και τον Ν. 2538/1997, προέβλεπε ότι οι εκλογές για Δ.Σ. και Ε.Σ. γίνονται με ενιαίο ψηφοδέλτιο. Κοντογεώργος (2015), «Συνεταιριστική Οικονομία», Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα, Πανεπιστήμιο Πατρών.

<sup>58</sup> Ο νόμος αυτός επαναφέρει αρκετές ρυθμίσεις από το Ν. 602/1915, με κύρια χαρακτηριστικά: α) το κάθε μέλος του συνεταιρισμού μπορεί να έχει διαφορετικό αριθμό υποχρεωτικών συνεταιριστικών μερίδων, ανάλογα με το ύψος των συναλλαγών του με το συνεταιρισμό, β) Η εκλογή του Δ.Σ. γίνεται με ενιαίο ψηφοδέλτιο, αλλά ο μέγιστος επιτρεπόμενος αριθμός σταυροδοσίας είναι ο μισός αριθμός

6) Ο Ν. 4015/2011<sup>59</sup>

7) Ο Ν. 4384/2016<sup>60</sup>

«Οι ελληνικοί αγροτικοί συνεταιρισμοί (ΑΣ), στο σύνολό τους, βρίσκονται σε βαθιά θεσμική και οικονομική κρίση, η οποία υφίσταται εδώ και πολλά χρόνια. Από τους υφιστάμενους 4.502 αγροτικούς συνεταιρισμούς, ... σε λειτουργία -ενήμεροι στο Εθνικό Μητρώο Αγροτικών Συνεταιρισμών και άλλων Συλλογικών Φορέων -είναι μόνον οι 819. ... Τα προβλήματα αυτά απέτυχε να επιλύσει ο μέχρι σήμερα ισχύων νόμος 4384/2016 (Α' 78), αλλά αντίθετα τα επέτεινε, προβλέποντας σε πολλές περιπτώσεις γραφειοκρατικές και περίπλοκες διαδικασίες και υποχρεώσεις στη λειτουργία των αγροτικών συνεταιρισμών. Το παρόν σχέδιο νόμου παρέχει αυξημένες δυνατότητες στα μέλη των αγροτικών συνεταιρισμών ώστε, μέσω των διατάξεων του καταστατικού που εκείνα θα ορίσουν, να διαμορφώσουν το κατάλληλο γι' αυτούς πλαίσιο λειτουργίας του ΑΣ ως ιδιωτικής και αυτόνομης επιχειρήσεως, η οποία θα έχει πρόσβαση σε όλες τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που δεν αλλοιώνουν τον αγροτικό χαρακτήρα της. Παράλληλα, προς επίλυση του παγίου προβλήματος χρηματοδοτήσεως της λειτουργίας των ΑΣ, πράγμα που τους καθιστά μη ανταγωνιστικούς, ενισχύεται η δυνατότητα συμμετοχής μελών –επενδυτών με δικαίωμα ψήφου, πράγμα που καθιστά ελκυστική τη συμμετοχή τους, χωρίς όμως ο ΑΣ να αλλοτριώνεται ως θεσμός της αγροτικής οικονομίας.» (ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ, στο σχέδιο νόμου «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις», σελ. 1)

---

του συνόλου των μελών του Δ.Σ. στοργυλεμένος προς τα πάνω, γ) το κάθε μέλος μπορεί να έχει διαφορετικό αριθμό ψήφων (μέχρι 3 το πολύ), ανάλογα με τον αριθμό των υποχρεωτικών μεριδίων. δ) Το εποπτικό συμβούλιο καταργείται, λόγω αδυναμίας ουσιαστικού ελέγχου και η εποπτεία γίνεται από τον Υπουργό Γεωργίας ή εξουσιοδοτημένα όργανα του Υπουργείου Γεωργίας, ή ορκωτούς λογιστές που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Γεωργίας. Κοντογεώργος (2015), «Συνεταιριστική Οικονομία», Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα, Πανεπιστήμιο Πατρών.

<sup>59</sup> Καταργεί την διαβάθμιση των Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων που προέβλεπε ο Ν. 2810/2000 και καθιερώνεται μόνο ο πρωτοβάθμιος Αγροτικό Συνεταιρισμός. Αναφέροντας ότι: α) Ένας συνεταιρισμός για να χαρακτηριστεί ενεργός πρέπει να έχει συνεταιριστικό κεφάλαιο τουλάχιστον 30.000 ευρώ, β) τα μέλη του συνεταιρισμού θα πρέπει να έχουν καταβάλει το σύνολο της αξίας των συνεταιριστικών μεριδίων που τους αντιστοιχούν για μπορούν να πάρουν μέρος στις εκλογές. Κοντογεώργος (2015), «Συνεταιριστική Οικονομία», Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα, Πανεπιστήμιο Πατρών.

<sup>60</sup> Με το νόμο αυτό α) καταργείται και ουσιαστικά η ΠΑΣΕΓΕΣ, β) Οι πρόεδροι των δύο συμβουλίων (Δ.Σ και Ε.Σ.) μπορούν να εκλεγούν μόνο για δύο (2) συνεχόμενες θητείες, γ) τα μέλη των συνεταιρισμών οφείλουν να προσκομίσουν στον συνεταιρισμό τουλάχιστον το 80% της ετήσιας παραγωγής τους. [Το νομικό πλαίσιο για τους συνεταιρισμούς και πως διαμορφώθηκε στο πέρασμα των χρόνων](#)

### 2.1.1. Αγροτικός Συνεταιρισμός: Έννοια

Στο άρθρο 1 του Ν. 4673/2020 (ΦΕΚ Α' 52/11-03-2020) με τίτλο «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις» δίδεται από τον Έλληνα νομοθέτη ο ορισμός αυτών ως ακολούθως: «Οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (ΑΣ) είναι αυτόνομες εθελοντικές ενώσεις προσώπων, οι οποίες συγκροτούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και επιδιώκουν την οικονομική ανάπτυξη και προαγωγή των μελών τους<sup>61</sup>, μέσω μιας συνιδιοκτήτης και δημοκρατικά διοικούμενης αγροτικής συνεταιριστικής επιχείρησης». Ως Αγροτικοί Συνεταιρισμοί θεωρούνται συνεταιρισμοί, οποιουδήποτε κλάδου ή δραστηριότητας στον τομέα της αγροτικής οικονομίας, μεταξύ άλλων και οι αλιευτικοί, κτηνοτροφικοί, πτηνοτροφικοί, μελισσοκομικοί, σηροτροφικοί, αγροτουριστικοί, αγροτοβιοτεχνικοί, οικοτεχνικοί και γυναικείοι.

Ως νομικό πρόσωπο ο συνεταιρισμός αποτελεί οντότητα διαφορετική και ανεξάρτητη από τα μέλη του. Είναι φορέας αυτοτελών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, φέρει ίδια επωνυμία και έδρα, ίδια περιουσία, ενώ διαθέτει και όργανα διοίκησης<sup>62</sup>. Ειδικότερα, για να συσταθεί ένας αγροτικός συνεταιρισμός απαιτείται, σύμφωνα με το αρ. 4 παρ. 1, ότι ο ανάλογος αριθμός ιδρυτικών μελών που συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις του νόμου (τουλάχιστον 10 και μόνο κατ' εξαίρεση λιγότερα), η σύνταξη του καταστατικού αυτού, και η υποβολή του καταστατικού με την αίτηση του προς την εποπτεύουσα αρχή για την έγκριση και εγγραφή του στο Εθνικό Μητρώο Αγροτικών Συνεταιρισμών και άλλων συλλογικών φορέων. Τη νομική προσωπικότητα αποκτά ο συνεταιρισμός από την εγγραφή του στο Εθνικό Μητρώο Αγροτικών Συνεταιρισμών (αρ.4 παρ.6).

Αν και η επιστήμη υποστηρίζει την ένταξη των συνεταιρισμών στην κατηγορία των προσωπικών (αντί των κεφαλαιουχικών) εταιριών, λόγω του ότι υπερτερεί ο προσωπικός τους χαρακτήρας με την έννοια της προσωπικής συμβολής των συνεταίρων<sup>63</sup>, αξίζει να σημειωθεί ότι ο νέος Ν. 4673/2020, παραπέμπει ευθέως στις

<sup>61</sup> Κύριος στόχος των αγροτικών συνεταιρισμών είναι η προώθηση των συμφερόντων των μελών τους, δηλαδή η αύξηση του εισοδήματος των μελών, η δυνατότητα μείωσης του κόστους παραγωγής, η μείωση δαπανών που αφορούν το κόστος συναλλαγών καθώς και καλύτερη ροή πληροφοριών σχετικά με θέματα εμπορίας των προϊόντων τους, Szabo (2006), σε: Κοντογεώργος & Σεργάκη (2015), Αρχές Διοίκησης Αγροτικών Συνεταιρισμών, σ.26.

<sup>62</sup> Βλ. Τζίβα Ε., Η εταιρική συμμετοχή στο συνεταιρισμό και ειδικότερα τα δικαιώματα των συνεταίρων, ό.π., σελ. 94-95, όπου επισημαίνει ότι η σωματειακή δομή του συνεταιρισμού αποτελεί αναγκαία συνέπεια του γεγονότος ότι τα μέλη του είναι πολυάριθμα, με αποτέλεσμα να κρίνεται απαραίτητη η αποδέσμευση τόσο της ύπαρξης όσο και της λειτουργίας του από τον κάθε συνεταίρο ατομικά.

<sup>63</sup> Ibid, σελ. 91-94.

διατάξεις περί Ανώνυμης Εταιρίας, η οποία εντάσσεται στις κεφαλαιουχικές. Επίσης, προβλέπει και τη δυνατότητα συμμετοχής μελών – επενδυτών ενεργά και στα όργανα διοίκησης<sup>64</sup>, δηλαδή την συμμετοχή κεφαλαίου στην συνεταιριστική επιχείρηση ενώ επιπλέον, ο Αγροτικός Συνεταιρισμός και η Ανώνυμη Εταιρεία έχουν τα ίδια όργανα διοίκησης (Γενική Συνέλευση, Διοικητικό Συμβούλιο),

### 2.1.2 Ισχύον Νομικό πλαίσιο για τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς

Το νομικό πλαίσιο μέσα στο οποίο δραστηριοποιούνται οι Α.Σ. στην παρούσα χρονική περίοδο που γράφεται η διπλωματική αυτή εργασία μπορεί να προσδιοριστεί ως εξής:

#### ΕΙΚΟΝΑ 2: Νομοθεσία που διέπει τους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς (Α.Σ.)

- **N.4673/2020 (1 ΕΚ Α'52/11.03.2020)** «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις».
- **Υ.Α. 2200/87850/20-03-2020 (1 ΕΚ Β'1154)** «Εφαρμογή της κρατικής εποπτείας επί των Αγροτικών Συνεταιρισμών και άλλων συλλογικών φορέων»
- **ΥΑ 2206/89750 (1 ΕΚ Β'1259/9-4-2020)** « Μορφή, περιεχόμενο, διαδικασία τήρησης, εγγραφής, επικαιροποίησης και διαγραφής από το Μητρώο Αγροτικών Συνεταιρισμών και άλλων συλλογικών φορέων (ΕΜΑΣ) του άρθρου 22 του ν. 4673/2020(Α'52)».
- **N.4638/2019(1 ΕΚ Α'181/18.11.2019)**, «Τροποποίηση της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4492/2017(ΦΕΚ Α'156)». Με το άρθρο αυτό παρατείνεται μέχρι 31 Μαρτίου 2020 η προσαρμογή των ΑΕΣ στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4348/2016.
- **N.2169/1993/(1 ΕΚ Α'149/10.09.1993)** «Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚΑ'149). Με την παράγραφο 1β) του άρθρου 50 του Ν. 4384/2016, διατηρούνται σε ισχύ:
  - Το άρθρο 44 «Παραχώρηση εκμετάλλευσης και βελτίωση δασών σε Δασικούς Συνεταιρισμούς-Συνεταιρισμοί εκμετάλλευσης δημόσιων εκτάσεων».
  - Οι παράγραφοι 1 έως 6 και 8 του άρθρου 47 «Αναγκαστικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις» όπως ισχύει, μετά την προσθήκη της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 3208/2003.

Δ/ση Οικονομικών Ελέγχων Επιθεώρησης και Συνεργατισμού

Πηγή: Ηλεκτρονική ιστοσελίδα Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης

Ο πρόσφατος νόμος 4673/2020 (ΦΕΚ Α 52/11-03-2020) Αγροτικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις με το αρ. 37, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 26 παρ. 1 ν. 4691/2020, κατήργησε από την έναρξη ισχύος του τα άρθρα 1 έως και 34,

<sup>64</sup> Ο νόμος 4673/2020 στο αρ. 5 παρ. 3 προβλέπει για πρώτη φορά ότι το καταστατικό μπορεί να προβλέπει την εγγραφή στον ΑΣ μελών επενδυτών με δικαίωμα ψήφου. Στο ν. 4384/2016 τα μέλη – επενδυτές κατείχαν προαιρετικές συνεταιρικές μερίδες χωρίς τα δικαιώματα ψήφου, εκλέγειν και εκλέγεσθαι. Τα μέλη επενδυτές είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία συμμετέχουν στο συνεταιριστικό κεφάλαιο, σύμφωνα με το αρ. 9, αλλά δεν υποχρεούνται να συναλλάσσονται με τον ΑΣ. Η δυνατότητα αυτή προβλέπεται για την οικονομική ενίσχυση των ΑΣ, δηλαδή η δυνατότητα συμμετοχής στους ΑΣ, εφόσον προβλέπεται από το καταστατικό, μελών - επενδυτών, φυσικών ή νομικών προσώπων, οι οποίοι δεν υποχρεούνται να συναλλάσσονται με αυτόν. (βλ. αιτιολογική έκθεση ν. 4673/2020)



36 και 39 έως και 41 του ν. 4384/2016, όπως ισχύουν, του άρθρου 41 του ν. 4384/2016 αναδρομικά από τότε που ίσχυσε, ήτοι από 26.04.2016, και κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, η οποία έρχεται σε αντίθεση ή ρυθμίζει διαφορετικά τα θέματα που ρυθμίζονται με τις διατάξεις του ν. 4673/2020.<sup>65</sup>

Για τους σκοπούς της παρούσας διπλωματικής εργασίας θα γίνει εκτενής αναφορά στο άρθρο 24, του Ν.4673/2020, με διακριτικό τίτλο «Έλεγχος» καθώς και στο άρθρο 25, του ίδιου νόμου, με τίτλο «Διαχειριστική χρήση».

## 2.2 Άρθρο 24 Ν. 4673/2020: Έλεγχος των Αγροτικών Συνεταιρισμών

Στην παρούσα ενότητα παρατίθενται οι παράγραφοι του άρθρου 24 του Ν.4673/2020, με σκοπό να γίνουν ευκολότερο κατανοητοί για το μέσο αναγνώστη μέσα από έναν σύντομο σχολιασμό και ανάλυση της κάθε παραγράφου. Σύμφωνα με το άρθρο 24

1. *Ο τακτικός διαχειριστικός έλεγχος των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αν συντρέχει περίπτωση, των ενοποιημένων ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ΑΣ διενεργείται ετησίως, από έναν (1) τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία του ν. 4449/2017, για εκείνους εξ αυτών που έχουν κύκλο εργασιών κατά την τελευταία χρήση άνω των δύο εκατομμυρίων (2.000.000) ευρώ ή για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις τακτικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των νομικών οντοτήτων του ν. 4308/2014 από τους ελεγκτές αυτούς, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94). Στους λοιπούς ΑΣ διενεργείται από έναν (1) τουλάχιστον ελεγκτή που έχει άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος, σύμφωνα με το π.δ. 475/1991(Α'176).*

<sup>65</sup> Βλ. Αιτιολογική έκθεση ν. 4673/2020, Γενικό Μέρος: «Οι ελληνικοί αγροτικοί συνεταιρισμοί, στο σύνολό τους, βρίσκονται σε βαθιά θεσμική και οικονομική κρίση, η οποία υφίσταται εδώ και πολλά χρόνια. Τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν απέτυχε να επιλύσει ο μέχρι σήμερα ισχύων νόμος 4384/2016 (Α' 78), αλλά αντίθετα τα επέτεινε, προβλέποντας σε πολλές περιπτώσεις γραφειοκρατικές και περίπλοκες διαδικασίες και υποχρεώσεις στη λειτουργία των αγροτικών συνεταιρισμών. Το παρόν σχέδιο νόμου παρέχει αυξημένες δυνατότητες στα μέλη των αγροτικών συνεταιρισμών ώστε, μέσω των διατάξεων του καταστατικού που εκείνα θα ορίσουν, να διαμορφώσουν το κατάλληλο γι' αυτούς πλαίσιο λειτουργίας του ΑΣ ως ιδιωτικής και αυτόνομης επιχείρησης, η οποία θα έχει πρόσβαση σε όλες τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που δεν αλλοιώνουν τον αγροτικό χαρακτήρα της. Παράλληλα, προς επίλυση του παγίου προβλήματος χρηματοδότησης της λειτουργίας των ΑΣ, πράγμα που τους καθιστά μη ανταγωνιστικούς, ενισχύεται η δυνατότητα συμμετοχής μελών – επενδυτών με δικαίωμα ψήφου, πράγμα που καθιστά ελκυστική τη συμμετοχή τους, χωρίς όμως ο ΑΣ να αλλοτριώνεται ως θεσμός της αγροτικής οικονομίας».

Επί της πρώτης παραγράφου, οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν πηγή πληροφόρησης σχετικά με την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Εσωκλείουν πληροφορίες τόσο για την απόδοση της, όσο και για τις ταμειακές ροές και τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου που αναφέρονται. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων αποτελείται από<sup>66</sup>:

- (α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου (Ισολογισμός),
- (β) κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο,
- (γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,
- (δ) κατάσταση των ταμιακών ροών για την περίοδο,
- (ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις και
- (στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου όπου μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

2. Δεν μπορούν να ορισθούν ως ελεγκτές μέλη και υπάλληλοι του ΑΣ που ελέγχεται ή σύζυγοι ή συγγενείς αυτών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και δεύτερου βαθμού.

Επί της δεύτερης παραγράφου, ο νομοθέτης επιχειρεί να διαφυλάξει την αξιοπιστία του ελέγχου και των πορισμάτων του, θέτοντας σαφείς απαγορεύσεις ως προς τα πρόσωπα που ενεργούν τον έλεγχο και την σχέση τους με τον συνεταιρισμό. Επίσης ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC<sup>67</sup>, ορίζει τις βασικές αρχές της επαγγελματικής δεοντολογίας: α) Ακεραιότητα, β) Αντικειμενικότητα, γ) Επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή, δ) Εχεμύθεια, και ε) Επαγγελματική συμπεριφορά. Αρχές, αξίες αλλά και διαδικασίες οι οποίες έχουν ως σκοπό να παρέχουν εύλογη διασφάλιση επί των ενεργούντων τον έλεγχο και των λαμβανομένων της πληροφορίας αυτού.

---

<sup>66</sup> ΔΛΠ 1, παράγραφος 10

<sup>67</sup> Η απόφαση 2210 οικ./27.10.2017 της ΕΛΤΕ σχετικά με την έγκριση της Κανονιστικής Πράξης του ν. 4449/2017 περί του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC

3. *Οι ελεγκτές και ισάριθμοι αναπληρωτές τους ορίζονται από την προηγούμενη τακτική Γενική Συνέλευση του ΑΣ, εκτός από τους ελεγκτές της πρώτης εταιρικής χρήσης, οι οποίοι ορίζονται από το καταστατικό. Η αμοιβή των ελεγκτών ορίζεται με την απόφαση ορισμού τους ή, για τους ελεγκτές της πρώτης εταιρικής χρήσης, από το καταστατικό.*

Θεωρείται καλό να αναφερθεί ότι για λόγους ευκολίας αλλά και εθίμου η τακτική Γενική Συνέλευση του Α.Σ. στην οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις του προηγούμενου έτους είναι κατά βάση, η ίδια (συνέλευση) στην οποία λαμβάνεται η απόφαση ορισμού ανάθεσης ελέγχου για την τρέχουσα χρήση. Όσον αφορά την συμφωνία επί των όρων ανάθεσης του ελέγχου, σαφής αναφορά πρέπει να γίνει στο ΔΠΕ 210, το οποίο θέτει στον ελεγκτή την βασική ευθύνη να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ανάληψη του ελέγχου. Προσδιορίζοντας το χρηματοοικονομικό πλαίσιο αναφοράς αλλά και εξασφαλίζοντας την συμφωνία της διοίκησης να αναγνωρίσει και να κατανοήσει την ευθύνη της. Οι συμφωνηθέντες όροι της ανάθεσης του ελέγχου πρέπει να είναι γραπτός κατοχυρωμένοι και τυχόν αλλαγές των όρων πρέπει να εξεταστεί με βάση την λογικότητα και να συμφωνηθεί.<sup>68</sup>

4. *Οι ελεγκτές υποχρεούνται να υποβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου τους μαζί με τις απαραίτητες πληροφορίες στο Διοικητικό Συμβούλιο του ΑΣ που ελέγχεται, το αργότερο τριάντα (30) ημέρες πριν από τη Γενική Συνέλευση, καθώς και να υποβάλουν αντίγραφο του πορίσματος στο Εποπτικό Συμβούλιο. Στο πόρισμα πρέπει να προσδιορίζεται η πορεία της οικονομικής κατάστασης του ΑΣ στο πλαίσιο των καταστατικών του σκοπών και των ετήσιων προγραμμάτων δράσης του. Το Διοικητικό Συμβούλιο του ΑΣ υποχρεούται να ανακοινώσει το ως άνω πόρισμα στην πρώτη μετά τον έλεγχο Γενική Συνέλευση των μελών του και να καλεί εγγράφως τους ελεγκτές πέντε (5) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης, για να παρίστανται σε αυτήν. Οι ελεγκτές υποχρεούνται να παρίστανται στη Γενική Συνέλευση και να παρέχουν οποιαδήποτε πληροφορία ή διευκρίνιση τους ζητηθεί. Αν από το πόρισμα του ελέγχου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχουν τελεστεί αξιόποινες πράξεις, οι ελεγκτές υποχρεούνται να υποβάλλουν εντός δέκα (10)*

<sup>68</sup> ΔΠΕ 210, Βασικές οδηγίες εφαρμογής ΔΠΕ, Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, Βασίλειος Ν. Τζίφας σελ 47-49

*ημερών το πόρισμά τους στην αρμόδια Εισαγγελική Αρχή και να γνωστοποιήσουν στην εποπτεύουσα Αρχή την ως άνω υποβολή.*

Με την παράγραφο αυτήν ο νομοθέτης παρουσιάζει την ανάγκη διαμόρφωσης γνώμης καθώς και την έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων την οποία πρέπει να καταθέσουν οι ελεγκτές στο Διοικητικό Συμβούλιο του συνεταιρισμού. Το ΔΠΕ 700 είναι το πρότυπο που ορίζει, τον σκοπό, την ευθύνη του ελεγκτή στην διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και την ορθή δομή και περιεχόμενο της έκθεσης αυτής. Σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 705, περί διαφοροποιήσεων στην γνώμη της έκθεσης του ανεξάρτητου ελεγκτή. Το οποίο ορίζει τρεις τύπους διαφοροποιημένης γνώμης, δηλαδή την γνώμη με επιφύλαξη, την αρνητική γνώμη και την αδυναμία έκφρασης γνώμης. Το είδος διαφοροποιημένης γνώμης την οποία θα παρουσιάσει ο ελεγκτής τεκμαίρεται:

- 1) Στο εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ή, στην περίπτωση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, και
- 2) Την κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του θέματος στις οικονομικές καταστάσεις. (Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, 2018)

Πίνακας 1.2 Διαφοροποίηση γνώμης

Φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση	Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων	
	Ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη	Ουσιώδης και διάχυτη
Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Πηγή: Βασικές οδηγίες εφαρμογής ΔΠΕ, Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, Βασίλειος Ν. Τζίφας

Ο νομοθέτης θέτει επιπλέον κριτήρια διαφάνειας όσον αφορά το πόρισμα του ελέγχου, το οποίο κοινοποιείται τόσο στο Διοικητικό Συμβούλιο όσο και στο Ελεγκτικό Συμβούλιο αλλά και με την αναγκαστική συμμετοχή των ελεγκτών στις γενικές συνελεύσεις των συνεταιρισμών.

5. Ο ΑΣ που ελέγχεται υποχρεούται να θέτει στη διάθεση των ελεγκτών κατάλληλο χώρο, όλα τα λογιστικά βιβλία, στοιχεία, παραστατικά και λογαριασμούς και να παρέχει κάθε άλλο στοιχείο και πληροφορία που χρειάζονται οι ελεγκτές για την εκτέλεση του έργου του. Οι ελεγκτές ελέγχουν, ιδίως:

α) Τη νομιμότητα των αποφάσεων και των πράξεων των οργάνων Διοίκησης του ΑΣ.

β) Τη λογιστική τάξη και, ιδίως, αν τηρήθηκαν οι αρχές και κανόνες της λογιστικής επιστήμης και η νομοθεσία για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και λογαριασμών.

γ) Την οικονομική κατάσταση του ΑΣ, που προκύπτει από τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την έκθεση πεπραγμένων διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου.

δ) Τη διαχειριστική τάξη, όσον αφορά μόνο τη νομιμότητα της πραγματοποίησης των δαπανών. Ο έλεγχος αυτός αποσκοπεί κυρίως στη διαπίστωση τυχόν ατασθαλιών, καταχρήσεων ή άλλων παραβάσεων που τυχόν έχουν διαπραχθεί και τον εντοπισμό των υπεύθυνων.

Με την προαναφερθείσα παράγραφο του νόμου, ο νομοθέτης κάνει σαφές τις αυξημένες αρμοδιότητες αλλά και ευθύνες που έχει ο ελεγκτής, όσον αφορά τον έλεγχο ενός συνεταιρισμού. Για άλλη μια φορά παρατηρείται ότι ο νομοθέτης αποδέχεται στην πιο γενική του μορφή τα διεθνή πρότυπα ελέγχου (ΔΠΕ), τα οποία αναφέρονται στις γενικές αρχές και ευθύνες του ελεγκτή. Το ΔΠΕ 200 το οποίο θέτει ως βασικό σκοπό του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων την διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή, σχετικά με το αν οι καταστάσεις αυτές έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο. Με το πρότυπο να τονίζει ότι ο έλεγχος προσφέρει εύλογη διασφάλιση και όχι εγγύηση.<sup>69</sup> Παρατηρείται ότι ο νομοθέτης κάνει τόσο μεμονωμένη όσο και συνδυαστική πολλές φορές αναφορά, υιοθετεί αρχές και σκοπούς από τα ΔΠΕ, το 200 μέχρι και το 250 παρουσιάζοντας τα ως σύνολο. Υπόδειξη η οποία οφείλεται τόσο στην ιδιαίτερα στενή σχέση που έχουν τα διεθνή πρότυπα ελέγχου μεταξύ τους αλλά και στο να επιτύχει να παρουσιάσει με απλό και εύλογο λόγο το σκοπό αλλά και την ουσία του νομοθετήματος.

<sup>69</sup> ΔΠΕ 200, Βασικές οδηγίες εφαρμογής ΔΠΕ, Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, Βασίλειος Ν. Τζίφας σελ 35-36

6. *Οι ελεγκτές, με αίτησή τους προς το Διοικητικό Συμβούλιο, στην οποία αναφέρουν τα προς συζήτηση θέματα, μπορεί να ζητήσουν τη σύγκληση έκτακτης Γενικής Συνέλευσης. Το Διοικητικό Συμβούλιο συγκαλεί υποχρεωτικά τη Γενική Συνέλευση μέσα σε έναν (1) μήνα από την υποβολή της αίτησης, με θέματα ημερήσιας διάταξης αυτά που αναφέρονται στην αίτηση.*

Με την παράγραφο αυτή ο νομοθέτης λόγω της ιδιαιτερότητας της νομικής μορφής όσο και της φυσικής λειτουργίας των αγροτικών συνεταιρισμών, εξασφαλίζει στον ελεγκτή ξεκάθαρη και ευκολότερη πρόσβαση στο σώμα της Γενικής Συνέλευσης όταν αυτός το κρίνει αναγκαίο. Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου στα οποία αναφέρεται το κομμάτι της επικοινωνίας του ελεγκτή με τους υπεύθυνους της επιχείρησης είναι κυρίως τα ΔΠΕ 260, 450 και 701

7. *Κατά τα λοιπά, για τη διενέργεια του ελέγχου από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία του Ν.4449/2017, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, εφαρμόζονται οι διατάξεις των νόμων 4336/2015 και 4449/2017.*

Στον Ν. 4449/2017 με τίτλο: «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» αλλά και στο Ν. 4336/2015, γίνεται άμεσα κατανοητό το συνεχώς ανανεωμένο περιβάλλον των ελεγκτικών προτύπων αλλά και η ανάγκη για ένα ενιαίο σύστημα ελεγκτικών αρχών και κανόνων. Στην κατεύθυνση αυτή όπως αναφέρεται και στο άρθρο 1 του Ν. 4449/2017, «Σκοπός του παρόντος νόμου είναι: α) η θέσπιση ενιαίου νομοθετικού πλαισίου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006), όπως η ανωτέρω Οδηγία ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ της 16ης Απριλίου 2014 (ΕΕ L 158 της 27.5.2014), β) η εναρμόνιση της νομοθεσίας με την τελευταία αυτή Οδηγία και γ) η θέσπιση κανόνων για περιπτώσεις δυνατότητας επιλογών του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 158).»<sup>70</sup>

<sup>70</sup> Άρθρο 1., παρ. 1 του Ν.4449/2017, Σκοπός και πεδίο εφαρμογής (άρθρο 1 της Οδηγίας), ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017

8. *Η εποπτεύουσα Αρχή του άρθρου 21 μπορεί να ζητήσει από τους ελεγκτές έκτακτο έλεγχο των ΑΣ.*

Εποπτεύουσα αρχή των Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΑΣ) σύμφωνα με το άρθρο 21 (Κρατική εποπτεία) του παρόντος νόμου (4673/2020) ορίζεται το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων δια της Διεύθυνσης Οικονομικών Ελέγχων, Επιθεώρησης και Συνεργατισμού του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων. Το άρθρο 21 αναφέρει αναλυτικότερα:

1. *Η εποπτεία επί των ΑΣ, των αναγκαστικών συνεταιρισμών και των Ενώσεών τους, των Αγροτικών Εταιρικών Συμπράξεων (ΑΕΣ), των Οργανώσεων και Ομάδων παραγωγών και των Ενώσεών τους και των Διεπαγγελματικών Οργανώσεων ασκείται από τον Υπουργό Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων δια της Διεύθυνσης Οικονομικών Ελέγχων, Επιθεώρησης και Συνεργατισμού του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, στο εξής εποπτεύουσας Αρχής. Η εποπτεύουσα Αρχή μπορεί, με απόφασή της να αναθέτει συγκεκριμένα έργα ελέγχου, σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες του ν. 4449/2017 (Α' 7) ή σε ελεγκτές πτυχιούχους ανωτάτων σχολών που έχουν άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, καθώς και σε άλλους ειδικούς επιστήμονες ή εμπειρογνώμονες ή υπαλλήλους του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.*
2. *Η εποπτεία αφορά στη σύννομη λειτουργία και την υποβοήθηση του έργου των ΑΣ και λοιπών συλλογικών σχημάτων της παραγράφου 1 και περιλαμβάνει, ιδίως, την τήρηση και ενημέρωση του ΕΜΑΣ, την αξιολόγησή τους μέσω αυτού, την εξακρίβωση της καταβολής της αξίας των συνεταιρικών μερίδων ή άλλων ληξιπρόθεσμων οικονομικών υποχρεώσεων των μελών τους, την τήρηση των διατάξεων των νόμων, του καταστατικού και των αποφάσεων των Γενικών Συνελεύσεων, καθώς και γενικά την εξακρίβωση της αλήθειας των τηρούμενων από τους ΑΣ βιβλίων, στοιχείων και χρηματοοικονομικών καταστάσεων.*
3. *Με απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση της κρατικής εποπτείας, τον τρόπο*

*διενέργειας, τη συχνότητα και τις προϋποθέσεις διενέργειας διοικητικού και οικονομικού ελέγχου.*<sup>71</sup>

### **2.3 Άρθρο 25. Διαχειριστική χρήση**

Στο παρόν άρθρο γίνεται κωδικοποιημένη αναφορά στα σημεία τα οποία πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση και επισήμανση από τον νομοθέτη για την ορθή διατύπωση των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με την παράγραφο:

1. *Η διαχειριστική χρήση δεν μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερους από δώδεκα (12) μήνες*<sup>72</sup>.

Ο νομοθέτης θέτει στην πρώτη αυτή παράγραφο, κάτι το γενικός παραδεκτό, λαμβάνοντας υπόψιν ότι η οικονομική δραστηριότητα ενός Α.Σ. μπορεί να είναι σημαντικά μικρότερη από το ημερολογιακό έτος αλλά και ταυτόχρονα να διαφέρει από την αρχή και το τέλος του έτους. Για την αντιμετώπιση τέτοιων καταστάσεων έχει προβλεφθεί από την φορολογική διοίκηση ότι η διαχειριστική χρήση μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου ή 31 Δεκεμβρίου, αλλά σε καμία περίπτωση δεν δύναται να ξεπερνάει τους δώδεκα (12) μήνες.<sup>73</sup>

Τέτοια αλλαγή στην περίοδο της διαχειριστικής χρήσης μπορεί να γίνει ευκολότερα αντιληπτό και αποδεκτό με την χρήση του παραδείγματος που παρατίθεται.

*Η εταιρεία μας «.....» δραστηριοποιείται στον τομέα επεξεργασίας, συσκευασίας και εξαγωγής ελιών και η διαχειριστική της έληγε την 31η Δεκεμβρίου εκάστου έτους, μέχρι και τη χρήση 2014.*

*Ωστόσο, η διαχειριστική χρήση 1 Ιανουαρίου - 31 Δεκεμβρίου δεν αντικατοπτρίζει έναν πλήρη παραγωγικό κύκλο της εταιρείας μας καθώς λόγω της φύσης της δραστηριότητας της, η συλλογή των ελιών ξεκινά την περίοδο του Αυγούστου- Σεπτεμβρίου εκάστου έτους, η επεξεργασία και ωρίμανση των ελιών διαρκεί κάποιους μήνες και η διάθεση τους πραγματοποιείται μεταγενέστερα τους πρώτους μήνες κάθε έτους. Συνεπώς σε μια διαχειριστική χρήση 1 Ιανουαρίου - 31 Δεκεμβρίου οι πωλήσεις αφορούν εσοδεία της*

<sup>71</sup> Άρθρο 21, παραγ. 1-3 Ν4673/2020, ΦΕΚ Α' 52/11-03-2020

<sup>72</sup> Άρθρο 8, παράγραφος 1 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013)

<sup>73</sup> Με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιό μας με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και του χρόνου κτήσης του εισοδήματος διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι καταργείται η υπερδωδεκάμηνη περίοδος, δηλαδή σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες, ούτε για την πρώτη χρήση.



προηγούμενης περιόδου και ταυτόχρονα την 31η Δεκεμβρίου εκάστου έτους υφίστανται σημαντικό υπόλοιπο παραγωγής σε εξέλιξη.

Για τους ανωτέρω λόγους αποφασίστηκε η αλλαγή της διαχειριστικής χρήσης, ώστε αυτή να καλύπτει το έκαστο έτος 1 Ιουλίου - 30 Ιουνίου. Με αυτό τον τρόπο η διαχειριστική χρήση περιλαμβάνει την ίδια εσοδεία η οποία επεξεργάζεται και διατίθεται μέχρι την 30 Ιουνίου κάθε έτους.<sup>74</sup>

Σύμφωνα με την παράγραφο:

2. Κατά τη λήξη της χρήσης κλείνονται τα λογιστικά βιβλία του ΑΣ, ενεργείται η απογραφή της περιουσίας του, καταρτίζονται οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 και υποβάλλονται από το Διοικητικό Συμβούλιο στην τακτική Γενική Συνέλευση μαζί με την έκθεση των ελεγκτών του άρθρου 24 και την έκθεση διαχείρισης πεπραγμένων του Διοικητικού Συμβουλίου για το έτος που έληξε.

Με αυτήν την παράγραφο ο νομοθέτης ουσιαστικά παραθέτει εν συντομία τις ενέργειες οι οποίες πρέπει να γίνουν τόσο από πλευράς της οργάνωσης όσο και από πλευράς των ελεγκτών, έτσι ώστε να μπορεί να λάβει χώρα το ανώτερο όργανο διοίκησης του Α.Σ., η Γενική Συνέλευση του Συνεταιρισμού και να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα διαχείρισης της περιόδου αλλά και να προβεί στην επικύρωση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με την παράγραφο:

3. Το Διοικητικό Συμβούλιο συντάσσει πρόγραμμα δράσης και ανάπτυξης του ΑΣ για την επόμενη χρήση, το οποίο συνοδεύεται από προϋπολογισμό εσόδων - εξόδων και το υποβάλλει για έγκριση στην τακτική Γενική Συνέλευση.

Μέσα από την τρίτη παράγραφο του 25 άρθρου του Ν 4673/2020, φαίνεται ότι ο νομοθέτης στα πλαίσια της ορθής οικονομικής και επιχειρηματικής διαχείρισης κάνει σαφές ότι το διοικητικό συμβούλιο είναι αυτό που παρουσιάζει το προϋπολογισμό και τα σχέδια δράσης για την επόμενη (κυλιόμενη) χρήση αλλά η Γενική Συνέλευση των μελών είναι αυτή η οποία δίνει την τελική έγκριση.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην παρούσα παράγραφο, καθώς αποτελεί και την βάση στήριξης περί απαλλαγής ευθυνών των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

---

<sup>74</sup> ΕΛΤΕ, ΣΛΟΤ Αριθμ. Πρωτ.: 31 ΕΞ / 20.01.2016

*Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ευθύνονται εις ολόκληρον για κάθε ζημία που προκάλεσαν, με υπαιτιότητά τους, στον ΑΣ κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, υποχρεούμενοι να επιδεικνύουν ως προς αυτά την επιμέλεια που θα επιδείκνυαν στις δικές τους υποθέσεις. Οι αξιώσεις του ΑΣ εναντίον τους παραγράφονται μετά από πέντε (5) έτη από την τέλεση της πράξης, εκτός αν πρόκειται για ζημία από δόλο, οπότε παραγράφονται μετά από δεκαπέντε (15) έτη. Η άσκηση αστικών ή και ποινικών αξιώσεων του ΑΣ κατά των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου αποφασίζεται από τη Γενική Συνέλευση που συγκαλείται αποκλειστικά για την περίπτωση αυτή από το δέκα τοις εκατό (10%) τουλάχιστον των μελών του ΑΣ.<sup>75</sup>*

Συνδυαστικά με το Άρθρο 12 του παρόντος νόμου, στο οποίο ορίζεται ότι: Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του ΑΣ και ότι στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Γενικής Συνέλευσης ανήκουν μεταξύ άλλων, η απαλλαγή από κάθε ευθύνη των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και του Εποπτικού Συμβουλίου.<sup>76</sup>

4. *Ο ΑΣ έχει υποχρέωση να δημοσιεύει κατ' έτος τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του στην ιστοσελίδα του, το αργότερο είκοσι (20) ημέρες πριν από την ημερομηνία σύγκλησης της ετήσιας τακτικής Γενικής Συνέλευσης<sup>77</sup>, η οποία πρόκειται να τις εγκρίνει. Ο ΑΣ υποχρεούται επίσης να αναρτά στην ιστοσελίδα του την απόφαση έγκρισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων και να τις αποστέλλει, εντός δέκα (10) μερών από την έγκρισή τους, μαζί με την εγκριτική απόφαση, στην εποπτεύουσα Αρχή.*

Η δημοσιοποίηση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο πληροφοριακό σύστημα του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) είναι υποχρεωτική για τις παρακάτω νομικές μορφές: Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Συνεταιρισμοί, Ευρωπαϊκοί Όμιλοι Οικονομικού Σκοπού, Ευρωπαϊκές Εταιρείες, Ευρωπαϊκές Συνεταιριστικές Εταιρείες<sup>78</sup>. Καλύπτοντας με αυτόν το τρόπο μία πάγια ανάγκη συγκρότησης ενός ενιαίου πλαισίου οργάνωσης, ενημέρωσης και χρήσης των μητρώων τόσο από πλευράς της δημόσιας διοίκησης αλλά και των ιδιωτών και ιδιαίτερα της

<sup>75</sup> Παράγραφος 6 του άρθρου 16 του Ν. 4673/2020

<sup>76</sup> Άρθρο 12, παράγραφοι 1-2 του Ν.4673/2020

<sup>77</sup> Δημοσίευση της πρόσκλησης της γενικής συνέλευσης, Νόμος 4548/2018 - Άρθρο 122

<sup>78</sup> Συνδυασμό των διατάξεων του Ν.3419/2005, του Ν.4548/2018, του Ν.3190/1955, Ν.4072/2012 και του Ν.4308/2014

επιχειρηματικής κοινότητας. Η δημοσιοποίηση στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα, εξυπηρετεί περισσότερο σε θέματα διαφάνειας και ευκολίας στην αναζήτηση των ενδιαφερομένων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

#### 3.1 ΔΛΠ 41, Γεωργία

Στις 30 Ιουνίου 2014 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε τροποποιήσεις<sup>79</sup> στο ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια και στο ΔΛΠ 41 Γεωργία, με τίτλο Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 41). Το IASB (International Accounting Standards Board) αποφάσισε ότι τα φυτά που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για την παραγωγή καρπών σε περισσότερες της μίας περιόδους, γνωστά ως καρποφόρα φυτά<sup>80</sup>, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως τα ενσώματα πάγια στο ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια, διότι η λειτουργία τους είναι παρόμοια με αυτή της μεταποίησης. Οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2016 αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.<sup>81</sup> Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα.

##### 3.1.1 Πεδίο Εφαρμογής ΔΛΠ 41

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν αγροτική δραστηριότητα<sup>82</sup>:

- α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία<sup>83</sup>, εκτός από καρποφόρα φυτά·
- β) αγροτική παραγωγή<sup>84</sup> κατά τη στιγμή της συγκομιδής· και

<sup>79</sup> Τροποποιήθηκε με το ΔΛΠ 1 όπως αυτό τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό [\(ΕΚ\) αριθ. 1274/2008](#) της Επιτροπής της 17ης Δεκεμβρίου 2008.

- Τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό [\(ΕΚ\) αριθ. 70/2009](#) της Επιτροπής της 23ης Ιανουαρίου 2009 και με το [ΔΛΠ 20](#) όπως αυτό τροποποιήθηκε με τον ίδιο Κανονισμό.

- Τροποποιήθηκε με το [ΔΠΧΑ 13](#) όπως αυτό τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό [\(ΕΕ\) αριθ. 1255/2012](#) της Επιτροπής της 11ης Δεκεμβρίου 2012.

- Τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό [\(ΕΕ\) αριθ. 2113/2015](#) της Επιτροπής της 23ης Νοεμβρίου 2015.

<sup>80</sup> Καρποφόρο φυτό είναι ένα ζωντανό φυτό που:

- α) χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια αγροτικής παραγωγής·
- β) αναμένεται να αποφέρει παραγωγή για περισσότερες από μία περιόδους· και
- γ) έχει αμυδρή πιθανότητα να πωληθεί ως αγροτική παραγωγή, πλην περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών.

<sup>81</sup> [Κανονισμός \(ΕΕ\) 2015/2113](#) της Επιτροπής, της 23ης Νοεμβρίου 2015

<sup>82</sup> [Αγροτική δραστηριότητα](#) είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού και της συγκομιδής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση ή μετατροπή σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

<sup>83</sup> [Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο](#) είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

<sup>84</sup> [Αγροτική παραγωγή](#) είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.

γ) κρατικές επιχορηγήσεις<sup>85</sup>.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα<sup>86</sup>.

β) καρποφόρα φυτά που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα<sup>87</sup>. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την παραγωγή αυτών των καρποφόρων φυτών.

γ) κρατικές επιχορηγήσεις<sup>88</sup> που σχετίζονται με καρποφόρα φυτά<sup>89</sup>.

δ) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα<sup>90</sup>.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» ή άλλο εφαρμοστέο ΔΛΠ. Κατά συνέπεια, το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή.<sup>91</sup>

### 3.1.2 Λογιστικός Χειρισμός πριν και μετά την τροποποίηση του προτύπου

Τα βιολογικά αυτά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς)<sup>92</sup> στην εύλογη αξία<sup>93</sup> τους. Όπως προέβλεπε σχετικά το Δ.Λ.Π. 41, στο τέλος κάθε περιόδου, στην εύλογη αξία<sup>94</sup> τους, είτε από την κύρια αγορά<sup>95</sup> είτε στην πλέον συμφέρουσα αγορά<sup>96</sup>,

<sup>85</sup> Επί του παρόντος προτύπου, στις παραγράφους 34 και 35

<sup>86</sup> Εφαρμόζετε το [ΔΛΠ 16](#) Ενσώματα πάγια και [ΔΛΠ 40](#) Επενδύσεις σε ακίνητα

<sup>87</sup> Εφαρμόζετε το [ΔΛΠ 16](#) Ενσώματα πάγια

<sup>88</sup> Εφαρμόζετε το [ΔΛΠ 20](#) Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

<sup>89</sup> Τα ακόλουθα δεν είναι καρποφόρα φυτά:

α) φυτά που καλλιεργούνται για να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή (δένδρα που καλλιεργούνται για ξυλεία)

β) φυτά που καλλιεργούνται για να παράγουν αγροτική παραγωγή,

γ) ετήσιες καλλιέργειες

<sup>90</sup> Εφαρμόζετε το [ΔΛΠ 38](#) Άυλα περιουσιακά στοιχεία

<sup>91</sup> ΔΛΠ 41, παρ. 3

<sup>92</sup> Νεγκάκης Χ., Δ.Π.Χ.Α. IFRS, ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Εύλογη Αξία

<sup>93</sup> Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. ([ΔΠΧΑ 13](#) Επιμέτρηση εύλογης αξίας.)

<sup>94</sup> Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

<sup>95</sup> Κύρια αγορά: Η αγορά που διαθέτει το μεγαλύτερο όγκο και επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, (Δ.Π.Χ.Α 13, Προσάρτημα Α Ορισμοί - Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας)

<sup>96</sup> Η πλέον συμφέρουσα αγορά: Η αγορά που μεγιστοποιεί το ποσό που λαμβάνεται από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή ελαχιστοποιεί το ποσό που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης, λαμβάνοντας υπόψη τα έξοδα συναλλαγής και τα μεταφορικά έξοδα. (Δ.Π.Χ.Α 13, Προσάρτημα Α Ορισμοί - Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας)

αφαιρούμενου του κόστους πώλησης, εφόσον μπορεί να επιτευχθεί αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας<sup>97</sup>, ως τις ικανότερες για τέτοιου είδους εκτιμήσεις. Σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, η αξία της γεωργικής παραγωγής κατά την ημερομηνία αυτή και μέχρι τον χρόνο της συγκομιδής, θεωρείται μέρος της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και αφαιρείται από την αξία αυτών, κατά τον χρόνο της συγκομιδής.

### Παράδειγμα

Ο Α.Σ. <<Α>> στις 5/5/2015 πρόβη σε αγορά 500 δενδρυλλίων έναντι 20,00€/δενδρίλιο. Η εύλογη αξία των δενδρυλλίων την ίδια ημέρα είναι 22,00€/δενδρίλιο. Στις 31/12/2015, η εύλογη αξία των δενδρυλλίων διαμορφώθηκε στα 15,00€/δενδρίλιο. Για την πώληση των δενδρυλλίων απαιτούνται έξοδα πώλησης 1,00€/δενδρίλιο. Ζητείται να προσδιοριστεί η αξία με την οποία θα γίνει η αρχική αναγνώριση από την <<Α>>, καθώς και η σχετική ημερολογιακή εγγραφή και ο λογιστικός χειρισμός την 31/12/2015.

### Απάντηση

Με βάση το Δ.Λ.Π. 41, η αποτίμηση κατά την αρχική αναγνώριση και κατά την λήξη κάθε περιόδου αναφοράς οφείλει να γίνεται στην εύλογη αξία, μείον του κόστους πώλησης. Άρα η εύλογη αξία υπολογίζεται ως:  $500 \times (22,00\text{€} - 1,00\text{€}) = 10.500,00\text{€}$

Η λογιστική εγγραφή στις 5/5/2015 είναι η εξής:

Δενδρύλλια	10.500,00€	
Κέρδος από αποτίμηση στην εύλογη αξία		500,00€
Ταμειακά διαθέσιμα		10.000,00€

Την 31/12/2015, η εύλογη αξία διαμορφώνεται:  $500 \times (15,00\text{€} - 1,00\text{€}) = 7.000,00\text{€}$   
 Οπότε μεταξύ της αρχικής αναγνώρισης και στο τέλος της περιόδου, διαπιστώθηκε μείωση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης κατά  $10.500,00\text{€} - 7.000,00\text{€} = 3.500,00\text{€}$ . Το οποίο θα επιβαρύνει τα κέρδη ή τις ζημίες της περιόδου.

Η λογιστική εγγραφή στις 31/12/2015 είναι η εξής:

Κέρδος από αποτίμηση στην εύλογη αξία	500,00€	
Ζημιά από αποτίμηση στην εύλογη αξία	3.000,00€	
Δενδρύλλια		3.500,00€

<sup>97</sup> Αδυναμία αξιόπιστης αποτίμησης εύλογης αξίας, η αποτίμηση γίνεται στο κόστος μείον κάθε συσσωρευμένη απόσβεσης και κάθε συσσωρευμένης ζημίας απομείωσης της αξίας του. (Νεγκάκης Χ., Δ.Π.Χ.Α., σελ 545-546)

### 3.1.3 Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 41

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8<sup>98</sup>, πλην όσων ορίζονται στην παράγραφο 81Γ.<sup>99</sup>

Στην οποία αναφέρει ότι: *«Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει ένα στοιχείο των καρποφόρων φυτών στην εύλογη αξία του, κατά την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το έγγραφο Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41) και να χρησιμοποιήσει αυτή την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της προηγούμενης λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον κατά την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται.»* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 Ενσώματα Πάγια)

Η τροποποίηση θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά από περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1/1/2016. Όπως αναφέρεται άνωθεν, οι εταιρείες επιτρέπεται να εφαρμόσουν την εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κατά την έναρξης της προηγούμενης παρουσιαζόμενης περιόδου (1/1/2015). Ειδικότερα η εύλογη αξία των καρποφόρων φυτών την 1/1/2015 θα είναι το τεκμαρτό κόστος. Η απόσβεση των καρποφόρων φυτών θα βασιστεί στο νέο τεκμαρτό κόστος. Οι επιπτώσεις από την τροποποίηση αυτή τόσο στην «Κατάσταση Οικονομικής Θέσης» της χρήσης 2015

<sup>98</sup> [ΔΛΠ 8](#) - Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη, Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. (ΔΛΠ 8, παρ. 1)

<sup>99</sup> 81Α, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ, Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 41) - Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 Ενσώματα Πάγια

όσο και της «Κατάστασης Συνολικού Εσόδων» της συγκριτικής περιόδου 1/1-31/12/2015 οφείλουν να γνωστοποιηθούν. Μετά τις παραπάνω τροποποιήσεις στον λογαριασμό «Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία» θα εμφανίζεται η γεωργική παραγωγή μέχρι τη στιγμή της συγκομιδής για την οποία στη συνέχεια θα εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα».

**ΕΙΚΟΝΑ 3: Πίνακα συμφωνίας της εύλογης αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της Εταιρείας μεταξύ έναρξης και λήξης της χρήσης**

	31/12/2016	31/12/2015
<b>Εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην έναρξη της χρήσης</b>	-	<b>343</b>
Αγορές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	-	27
Εύλογη αξία εκτίμησης	-	-
Κέρδος αποτίμησης στην εύλογη αξία κατά το τέλος της χρήσης	354	242
Εύλογη αξία παραγωγής σταφυλιών που συλλέχθηκε	(354)	(242)
Μεταφορά καρποφόρων φυτών (αμπελώνων) στα Ενσώματα Πάγια (Σημ. 5)	-	(370)
<b>Εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην λήξη της χρήσης</b>	-	-

Πηγή: *ΕΤΗΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ «Ι. ΜΠΟΥΤΑΡΗΣ & ΥΙΟΣ ΟΙΝΟΠΟΙΗΤΙΚΗ Α.Ε.»*

**ΕΙΚΟΝΑ 4: Παραδείγματα επίδραση της αλλαγής στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις**

**Κατάσταση Οικονομικής Θέσης 31/12/2015**

	31/12/2015 - Δημοσιευμένα στοιχεία	Αναπροσαρμογή λόγω τροποποίησης ΔΛΠ 16 & ΔΛΠ 41	31/12/2015 - Αναπροσαρμοσμένα στοιχεία
<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>			
Ενσώματα πάγια	11.444	357	11.801
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	370	(370)	-
		<b>(13)</b>	
<b>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>			
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	(53)	(4)	(57)
Αποτελέσματα εις νέον	(17.526)	(9)	(17.535)
		<b>(13)</b>	

**Κατάσταση συνολικών εσόδων για το έτος που έληξε 31/12/2015**

	31/12/2015 - Δημοσιευμένα στοιχεία	Αναπροσαρμογή λόγω τροποποίησης ΔΛΠ 16 & ΔΛΠ 41	31/12/2015 - Αναπροσαρμοσμένα στοιχεία
Σημ.			
Δαπάνες καλλιέργειας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	(252)	(13)	(265)
<b>Ζημίες προ φόρων</b>	<b>(601)</b>	<b>(13)</b>	<b>(614)</b>
Φόρος εισοδήματος	131	4	135
<b>Ζημίες μετά φόρων</b>	<b>(470)</b>	<b>(9)</b>	<b>(479)</b>
<b>Συγκεντρωτικά συνολικά έξοδα χρήσης</b>	<b>(547)</b>	<b>(9)</b>	<b>(556)</b>
Ζημίες μετά από φόρους ανά μετοχή - βασικά και αναπροσαρμοσμένα (σε €)	30	(1,8664)	(1,9032)



Πηγή: *ΕΤΗΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ «Ι. ΜΠΟΥΤΑΡΗΣ & ΥΙΟΣ ΟΙΝΟΠΟΙΗΤΙΚΗ Α.Ε.»*

### **3.2 Δ.Λ.Π 16, Ενσώματα Πάγια**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων<sup>100</sup> αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας<sup>101</sup> τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων<sup>102</sup> και οι ζημίες απομείωσης<sup>103</sup> που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.<sup>104</sup>

Εν συντομία το πρότυπο σε μεγάλο βαθμό, φαίνεται να ακολουθεί τους παρακάτω κανόνες για την λογιστική των ενσώματων παγίων:

#### **ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.<sup>105</sup>

#### **ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:

---

<sup>100</sup> Ενσώματα πάγια είναι τα περιουσιακά στοιχεία που:

α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και

β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 6)

<sup>101</sup> Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης. (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 6)

<sup>102</sup> Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 6)

<sup>103</sup> Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 6)

<sup>104</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 1

<sup>105</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 7

- α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.
- β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.
- γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.<sup>106</sup>

### ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Η οικονομική οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων παγίων.

- α) **Μέθοδος κόστους:** Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.<sup>107</sup> ή
- β) **Μέθοδος αναπροσαρμογής:** Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.<sup>108</sup>

---

<sup>106</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 16

<sup>107</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 30

<sup>108</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 31

## ΑΠΟΣΒΕΣΗ – ΑΠΟΣΒΕΣΙΜΗ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα.<sup>109</sup> Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.<sup>110</sup>

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.<sup>111</sup> Τα οικόπεδα δεν αποσβένονται.

Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής.

1. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται.
2. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής.
3. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή.

Η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Εκτιμήσεις της εύλογης αξίας πραγματοποιούνται σε περιοδική βάση από προκειμένου να διασφαλίζεται ότι η εύλογη αξία δεν διαφέρει σημαντικά από το αναπόσβεστο υπόλοιπο.<sup>112</sup> Οι διαφορές αναπροσαρμογής (πλεόνασμα) μειωμένες με την αναλογούσα αναβαλλόμενη φορολογία<sup>113</sup> αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 44

<sup>110</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 49

<sup>111</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 50

<sup>112</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 34

<sup>113</sup> Οι επιδράσεις των φόρων εισοδήματος, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το [ΔΛΠ 12](#) Φόροι εισοδήματος (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 42)

<sup>114</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 41

Η υπολειμματική αξία<sup>115</sup> και η ωφέλιμη ζωή<sup>116</sup> ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.<sup>117</sup>

Μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται σε επαύξηση της λογιστικής αξίας των ενσωμάτων παγίων ή ως ξεχωριστό πάγιο μόνον εάν είναι πιθανό τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη να εισρεύσουν στην εταιρεία και το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιείται.<sup>118</sup>

### 3.2.1 Λογιστικός Χειρισμός μετά την τροποποίηση του προτύπου

Όπως προαναφέραμε, τα ενσώματα πάγια επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως ή στην εύλογη αξία, μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν απομείωση. Το κόστος κτήσεως περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την απόκτηση των παγίων στοιχείων.

Όταν οι λογιστικές αξίες των ενσωμάτων παγίων υπερβαίνουν την ανακτήσιμη αξία τους, η διαφορά (απομείωση) καταχωρείται άμεσα ως έξοδο στα αποτελέσματα. Ενώ κατά την πώληση ενσωμάτων παγίων, οι διαφορές μεταξύ του τιμήματος που λαμβάνεται και της λογιστικής τους αναπόσβεστης αξίας καταχωρούνται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα.<sup>119</sup>

#### Κατά την αρχική αναγνώριση

Ας υποθέσουμε ότι ο Α.Σ. «Μ» στις 1/1/2017 αγοράζει δεντροφυτεμένο αγρόκτημα αξίας κτήσης 9.500,00€, εκ των οποίων τα 3.800,00€ αφορά στην

<sup>115</sup> Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμένονταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. ( Δ.Λ.Π. 16, παρ. 6, ΟΡΙΣΜΟΙ)

<sup>116</sup> Ωφέλιμη ζωή είναι: α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο. ( Δ.Λ.Π. 16, παρ. 6, ΟΡΙΣΜΟΙ)

<sup>117</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 51

<sup>118</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 12-13

<sup>119</sup> Δ.Λ.Π. 16, παρ. 41

απόκτηση της γης και τα 5.700,00€ στην απόκτηση των καρποφόρων φυτών που βρίσκονται σε αυτό. Επίσης, καταβάλλει 25.000€ για συμβολαιογραφικά έξοδα και έξοδα δικηγόρων. Με σκοπό να αυξήσει την ετήσια παραγωγή του.

Σε αυτήν την περίπτωση τα καρποφόρα φυτά και το αγρόκτημα αποτελούν ενσώματα πάγια και θα αντιμετωπιστούν με βάση το ΔΛΠ 16, όπου ορίζεται ότι εφόσον υπάρχει πιθανότητα εισροής οικονομικών ωφελειών που συνδέονται με το πάγιο στην επιχείρηση και παράλληλα είναι δυνατή η αξιόπιστη αποτίμησή του, η αρχική αναγνώριση θα γίνει στο κόστος, που μεταξύ άλλων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του παγίου και άλλες άμεσα επιρριπτόμενες στην απόκτησή του δαπάνες. Έτσι, το καρποφόρο φυτό-πάγιο και το αγρόκτημα-πάγιο θα αναγνωριστούν επίσης στις εξής τιμές:

Τιμή αποτίμησης γης = 3.800,00€ + 1000,00€ (2.500,00×40%) = 4.800,00€

Τιμή αποτίμησης καρποφόρων φυτών = 5.700,00€ + 1.500,00€ (2.500,00×60%) = 7.200,00€

Υποθέτουμε ότι χρησιμοποιεί τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης για όλα τα ενσώματα πάγια που κατέχει ο Α.Σ. <<M>> Η υπολειμματική αξία του καρποφόρου φυτού-παγίου εκτιμάται να είναι ίση με 2.000,00€, ενώ η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ανέρχεται σε 25 έτη. Επιπλέον, η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων παγίων ακολουθώντας την πολιτική της μεταφοράς του αποθεματικού αναπροσαρμογής στο υπόλοιπο κερδών εις νέο όταν τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποσύρονται ή εκποιούνται και την μέθοδο της εύλογης αξίας κατά την μεταγενέστερη αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα αναθέτοντας την εκτίμηση της εύλογης αξίας σε επαγγελματίες εκτιμητές. Ας σημειωθεί ότι πρώτα διενεργούνται οι αποσβέσεις της εκάστοτε χρήσης και στη συνέχεια οι αναπροσαρμογές. Στις 31/12/2017 η εύλογη αξία των καρποφόρων φυτών υπολογίζεται σε 5.500,00€. Τέλος, για λόγους απλούστευσης και χωρίς να θίγεται η ουσία της ανάλυσης που θα ακολουθήσει, υποθέτουμε ότι τόσο η εύλογη, όσο και η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του οικοπέδου-γης παραμένουν σταθερές διαχρονικά.

Εφόσον η εταιρία ακολουθεί τη σταθερά μέθοδο απόσβεσης, η τιμή κτήσης καρποφόρου φυτού-παγίου ανέρχεται στα 7.200,00€, ενώ η υπολειμματική του αξία σε

2.000,00€ και η ωφέλιμη ζωή του σε 25 έτη, η απόσβεσή του για τη χρήση του έτους 2018 θα είναι:

$$\text{Ετήσια απόσβεση} = \frac{(\text{Κόστος Κτήσης} - \text{Υπολειμματική Αξία})}{\text{Έτη Ωφέλιμης Ζωής}} = \frac{7.200 - 2.000}{25} = 208\text{€}$$

Οπότε η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί σχετική με την προαναφερόμενη απόσβεση είναι:

Αποσβέσεις Καρποφόρων Φυτών	208,00€	
Αποσβεσμένα Καρποφόρα Φυτά		208,00€

Δεδομένου ότι η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο της αναπροσαρμογής για την αποτίμηση των παγίων της μετά την αρχική αναγνώριση - αναπροσαρμόζοντας τόσο την αξία κτήσης, όσο και τις σωρευμένες αποσβέσεις έτσι, ώστε η λογιστική αξία να συμπίπτει με την εύλογη αξία του κτιρίου - και η τελευταία στις 31/12/2017 ανέρχεται σε 5.510,00€, η αξία των καρποφόρων φυτών θα αναπροσαρμοστεί ως εξής:

Αποσβεσμένα Καρποφόρα Φυτά	18,00€	
Ζημία Αναπροσαρμογής	1.482,00€	
Καρποφόρα Φυτά		1.500,00€

### 3.3 Συμπεράσματα

Οι αγροτικοί συνεταιρισμοί (Α.Σ) στην Ελλάδα έχουν διαδραματίσει μια ενδιαφέρουσα προς μελέτη ιστορία. Από την απαρχή της ίδρυσης τους κατάφεραν να

λειτουργήσουν, υιοθετώντας αξίες και υψηλά ιδανικά, διεκδικώντας και αποκτώντας καίρια θέση στην εθνική οικονομία.

Η στυγνή πραγματικότητα στον χώρο των αγροτικών συνεργατισμών είναι ιδιαίτερα απογοητευτική και όπως ξεκάθαρα διαφαίνεται στενά συνδεδεμένη και συνυφασμένη τόσο με την πολιτική όσο και με την οικονομική κρίση την οποία αντιμετωπίζει η χώρα. Ο νομοθέτης απέτυχε να εξασφαλίσει το αίσθημα της ασφάλειας, της σταθερότητας και της εποπτείας. Αναγκαία για την εύρυθμη ανάπτυξη και λειτουργία τόσο των επιχειρήσεων όσο και των συνεταιρισμών.

Η αναζήτηση μίας απλής αιτιολόγησης όσον αφορά την προαναφερόμενη πορεία των αγροτικών συνεταιρισμών στην Ελλάδα, φαντάζει αδύνατη. Στη χώρα μας από την θέσπιση του πρώτου νόμου περί συνεταιρισμών, το 1915 μέχρι και σήμερα, έχουν πραγματοποιηθεί πολυάριθμες τροποποιήσεις και οκτώ αλλαγές του νομικού πλαισίου.

Πόσο επίκαιρος φαντάζει Αριστείδης Ν. Κλήμης, στο βιβλίο του ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ, πριν 30 χρόνια αναφερόμενος στο «ΛΑΘΟΣ της Συνεταιριστικής Ηγεσίας», ένα λάθος με τρεις εκδηλώσεις. Με την πρώτη του μορφή να τονίζει την άγνοια των μελών του Συνεταιρισμού για το τι ουσιαστικά είναι ο Συνεταιρισμός, τονίζοντας παράλληλα την έλλειψη διάθεσης για απόκτηση της βασικής γνώσης. Στην δεύτερη μορφή αναφέρει την σύγχυση, η οποία είναι το αποτέλεσμα της πρώτης, υπογραμμίζοντας ότι ο συνεταιρισμός δεν πρέπει να συνδέεται και να επηρεάζεται από εξωτερικά κινήματα. Κλείνοντας με την τρίτη και κυριότερη εκδήλωση του λάθους, την δημιουργία μεγάλων εγκαταστάσεων, σε συνδυασμό με έλλειψη, όχι αριθμητικού αλλά καταρτισμένου και ικανού ανθρώπινου δυναμικού.

Η μειωμένη κατάρτιση και εκπαίδευση, πολλές φορές της μεγαλύτερης μερίδας των μελών-παραγωγών που συνθέτουν την Γενική Συνέλευση, παράλληλα με την μη θέσπιση αξιοκρατικών κριτηρίων και εύλογων δικλίδων ασφαλείας στην εκλογή των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου. Σε συνδυασμό και με την τυπική κατ' ουσία ύπαρξη του Εποπτικού Συμβουλίου, μη θέτοντας ως προαπαιτούμενο την ελαχίστως αναγκαία κατάρτιση στην άσκηση των καθηκόντων τους αλλά και την πάγια μη τήρηση των κανόνων περί ευθυνών. Έχει επιφέρει «θανάσιμο» πλήγμα στην αξιοπιστία των συνεταιριστικών σχημάτων.

Η δε ισχύη κρατική εποπτεία, η οποία επιτάσσεται από το Σύνταγμα, αρ.12 παρ.2. Η οποία επέλεξε να παρεμβαίνει με την μορφή των αποζημιώσεων, της άσκησης

«κοινωνικής πολιτικής», σε συνδυασμό με την ανοχή της αδιαφορία για τους κοινοτικούς και όχι μόνο κανόνες, προσέφερε πρόσφορο έδαφος στην δημιουργία δυσθεώρητων χρεών, στην απαξίωση-υποεκμετάλλευση υποδομών, την στροφή των παραγωγών στην παραοικονομία αλλά και στην αποσάθρωση της συνεταιριστικής συνείδησης.

Ο νέος νόμος 4673/2020 φαίνεται να ρυθμίζει εκ νέου, ζητήματα που αφορούν τον τακτικό (ετήσιο) διαχειριστικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων άλλα και διάφορα θέματα που αφορούν την λειτουργία των Αγροτικών Συνεταιρισμών. Προσδιορίζονται εκ νέου οι προϋποθέσεις ανάθεσης του τακτικού διαχειριστικού ελέγχου σε ορκωτούς ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες του Ν.4449/2017, καθώς η εποπτεύουσα αρχή δύναται να ζητεί από τους ελεγκτές έκτακτο έλεγχο των Αγροτικών Συνεταιρισμών (άρθρο 24). Επιπλέον, ορίζεται ότι τα πλεονάσματα που δημιουργούν οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί δεν φορολογούνται, σε αντίθεση με τα κέρδη που φορολογούνται κατά τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Η αναβάθμιση του Εποπτικού Συμβουλίου, για το οποίο αφιερώνονται δύο άρθρα (17 και 18) στο νέο νόμο, είναι προς την σωστή κατεύθυνση, όπως και η απαγόρευση να ασκήσει το ίδιο πρόσωπο εξουσία διοίκησης και διαχείρισης. Επίσης η σαφής αναφορά ότι χρησιμοποιούνται συμπληρωματικά οι διατάξεις της Ανώνυμης Εταιρείας, σε συνδυασμό με την ένταξη των ιδιωτών επενδυτών στους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς και την συμμετοχή τους στο Διοικητικό Συμβούλιο ή στο Εποπτικό Συμβούλιο, τοποθετούν τους αγροτικούς συνεταιρισμούς στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, εισάγοντας μια καινοτόμα αλλαγή.

Η χρήση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ εντός των Αγροτικών Συνεταιρισμών αλλά και στις ενώσεις αυτών, δεν βρίσκουν εφαρμογή. Η υιοθέτηση τους φαίνεται να εξυπηρετεί αλλά και να συμβαδίζει με την συνεχή αναβολή της καθιέρωσης των προτύπων στους δημόσιους φορείς. Μόλις ένας αγροτικός συνεταιρισμός και μία ένωση αγροτικών συνεταιρισμών<sup>120</sup> φαίνεται να έχουν γνώση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ. Έχοντας ως αποτέλεσμα την πλήρη ταύτιση με τα προαναφερόμενα, καμία άλλη μορφή επιχείρησης δεν θα μπορούσε να «επιβιώσει» με τα αντίστοιχα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα.

<sup>120</sup> Σύμφωνα με στοιχεία τα οποία αναζητήθηκαν σε συνεργασία με την ΣΟΛ.ΑΕ, ΕΝΩΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ ΛΑΜΙΑΣ για την χρήση 2012 και ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ (Α.Σ) ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ – ΝΑΥΠΑΚΤΙΑΣ για την χρήση 2018.



Η αλλαγές που φαίνονται να φέρει ο νέος νόμος, κατά την γνώμη μου είναι προς την σωστή κατεύθυνση. Οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί οι οποίοι επιβίωσαν της καταστροφής, αν και ελάχιστοι το κατόρθωσαν μέχρι σήμερα, φαίνεται να έχουν άμεση ανάγκη ριζικών μεταρρυθμίσεων.

Στην κατεύθυνση αυτή, η χρήση των ΔΛΠ φαίνεται να μπορεί να βοηθήσει. Αρχικά στην ποιότητα και το είδος των παρεχομένων πληροφοριών αλλά και στον βαθμό οργάνωσης των επιχειρήσεων-Α.Σ. προκειμένου να παρέχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες-γνωστοποιήσεις. Αναβαθμίζοντας το ρόλο και τις ευθύνες των εποπτικών αρχών, οι οποίες θα έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν πιο ολοκληρωμένα τις δραστηριότητες των Α.Σ., να συγκρίνουν το επίπεδο της παρεχόμενης πληροφόρησης και να ασκούν πιο αποτελεσματικό έλεγχο.

Κλείνοντας, η εξαιρετική αντοχή που έχει επιδείξει ο πρωτογενής τομέας και η βιομηχανία τροφίμων στη διάρκεια της κρίσης, δημιουργούν αντικειμενικά πεδίο αισιοδοξίας. Η ευκαιρία που δίνεται πλέον με το νόμο 4673/2020, δηλαδή της σύμπραξης συνεργατικών σχημάτων και ιδιωτικού τομέα, οφείλει να επιτύχει. Μια συνεργασία που πρέπει να γίνεται με τρόπο που να συνδυάζει το επιχειρηματικό πνεύμα των ιδιωτών με τις αξίες της συνεργατικότητας, απαιτεί ισχυρά κίνητρα αλλά και τη μέγιστη δυνατή ευελιξία όλων των μερών. Ο ρόλος του κράτους είναι δεσπόζουσας σημασίας στην λειτουργία των Συνεταιρισμών, η επιτυχία ή αποτυχία του Ν. 4673/2020 θα αποτελέσει αντικείμενο μελέτης των επόμενων ημερών, όμως τόσο η ανασυγκρότηση των συνεταιρισμών της χώρας όσο και της αναπτυξιακής πολιτικής, στην οποία μπορούν να διαδραματίσουν σημαίνοντα ρόλο είναι απολύτως επείγουσα.



## Βιβλιογραφία

- ICA. (n.d.). *Cooperative identity, values & principles, Cooperative Principles*. Ανάκτηση 5 24, 2020, από <https://www.ica.coop/en/cooperatives/cooperative-identity>
- ICA. (n.d.). *Facts and figures*. Ανάκτηση 9 26, 2020, από <https://www.ica.coop/en/cooperatives/facts-and-figures>
- Kyriakopoulos, K. (2004 ). *The Impact of Cooperative Structure and Firm*. σ. 381.
- taxheaven. (2019, 6 17). *Η φορολογία των Αγροτικών Συνεταιρισμών*. Ελλάδα.
- ypaithros. (2016, 5 4). Ανάκτηση 10 14, 2020, από <https://www.ypaithros.gr/1915-vs-2016-paranastasiou-apostolou-nomosxedio-sinetairismoi/>
- Ανδρονικάτης, Α. (2020, 1 19). *ypaithros*. Ανάκτηση 9 20, 2020, από <https://www.ypaithros.gr/synetairistikos-nomos-ena-bima-prin-apo-psifisi-fountonei-syzitisi/>
- Αντωνόπουλος, Κ. Π. (1990). *Προβλήματα διαχρονικού δικαίου από τη μεταρρύθμιση της νομοθεσίας για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς*. Ελληνική Δικαιοσύνη.
- Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, Β. Ν. (2018). *Βασικές οδηγίες εφαρμογής ΔΠΕ*. Αθήνα: Σταμούλη.
- Γνωμοδότηση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής. (2012, 06 29). *Συνεταιρισμοί και αναδιάρθρωση*. Ανάκτηση 5 24, 2020, από Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012>
- Δ., Μ. (1992). *Το κοινωνικό δικαίωμα του συνεταιρισμού*. Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης. Διεθνές Κέντρο Έρευνας και Πληροφόρησης για τη Δημόσια, Κοινωνική και Συνεταιριστική Οικονομία. (n.d.). *Η ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ*. Ανάκτηση 9 27, 2020, από [https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/resources/docs/a\\_ces11042-2012\\_00\\_00\\_tra\\_etu\\_el.pdf](https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/resources/docs/a_ces11042-2012_00_00_tra_etu_el.pdf)
- Δίκτυο Κ.Α.Π.Α. (n.d.). *Ιστορική Αναδρομή στην Ελλάδα*. Ανάκτηση 09 28, 2020, από [diktio-kapa.dos: http://www.diktio-kapa.dos.gr/?page\\_id=860](http://www.diktio-kapa.dos.gr/?page_id=860)
- Ε., Τ. (1997). *Η εταιρική συμμετοχή στο συνεταιρισμό και ειδικότερα τα δικαιώματα των συνεταίρων*. Σάκκουλας.
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (n.d.). Ανάκτηση 9 27, 2020, από <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52004DC0018&from=EN>
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (n.d.). *Social economy-Cooperatives*. Ανάκτηση από [https://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/cooperatives\\_el](https://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/cooperatives_el)
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (n.d.). *Why cooperatives are important*. Ανάκτηση 9 26, 2020, από [https://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/cooperatives\\_el](https://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/cooperatives_el)

- Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. (n.d.). Ανάκτηση από <https://what-europe-does-for-me.eu/el/portal/2/B08>
- ΚΙΝΤΗΣ, Σ. (1991). *ΔΙΚΑΙΟ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ*. ΑΘΗΝΑ: ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ.
- Κλήμη, Α. Ν. (1991). *ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ*. ΑΘΗΝΑ: ΣΤΟΧΟΣ.
- Κοντογεώργος. (2015). *Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα*. Ανάκτηση 10 14, 2020, από Πανεπιστήμιο Πατρών: <https://eclass.upatras.gr/modules/document/file.php/DEAPT147/4%CE%B7%20%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%B1%CF%83%CE%B7%20%CE%9D%CE%BF%CE%BC%CE%BF%CE%B8%CE%B5%CF%83%CE%B9%CE%B1.pdf>
- Μακρή, Φ. (2020, 5 29). Ανάκτηση 9 26, 2020, από [ypraithros](https://www.yraithros.gr/synetairismoi-forologiki-antimetopisi-kerdon-pleonasmaton/): <https://www.yraithros.gr/synetairismoi-forologiki-antimetopisi-kerdon-pleonasmaton/>
- Μαριάννα Σκυλακάκη-Θανάσης Κανταρτζής, Θ. Μ. (2019). *ΈΝΑ ΝΕΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΣΥΝΕΡΓΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΜΑΪΟΣ 2019* Ένα Νέο Μοντέλο Συνεργατικότητας Για Τον Πρωτογενή Τομέα στην Ελλάδα. Μαρούσι: διαΝΕΟσις.
- Νεγκάκης, Χ. Ι. (2015). *ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ - Ειδικά Θέματα*. Θεσσαλονίκη: ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.
- Νεγκάκης, Χ. Ι. (2015). *ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ - Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.
- Ντελίλ, Κ. Ι. (1792, Απριλίου 17 ). *Επίσημη Ιστοσελίδα της Γαλλικής Διπλωματίας*. Ανάκτηση 5 24, 2020, από <https://www.diplomatie.gouv.fr/en/coming-to-france/france-facts/symbols-of-the-republic/article/liberty-equality-fraternity>
- Π., Δ. (2012). *Συνταγματικό δίκαιο-Ατομικά δικαιώματα*. Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Π., Π. (5/1996.). Η συνταγματική κατοχύρωση του συνεταιρισμού. Συμβολή στην έννοια του άρθρου 12 §§ 5 και 6 του Συντ. 1975/1986. Διοικητική δίκη.
- ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ, Κ. Λ. (1997). Στο Κ. Λ. ΠΑΠΑΓΕΩΡΓΙΟΥ, *ΑΓΡΟΤΙΚΟΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟ* (σσ. 67-74).
- Σ., Ψ. (2016). *Εγχειρίδιο τραπεζικού δικαίου*. Σάκκουλα.
- Σεργάκη, Α. Κ. (2015). *Οι Πρωτεργάτες του Συνεργατισμού*. ΣΥΝΔΕΣΜΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΩΝ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.
- Χασαπόπουλος, Π. (1970). *Το Δίκαιο των Συνεταιρισμών*, 1970.
- Χατζηγάγιος Θωμάς, Δ. Ε. (2015). *Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών*. Θεσσαλονίκη: ΑΝΙΚΟΥΛΑ.



## ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ



### Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν.4673/2020. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.

ΘΕΟΔΩΡΟΥ ΠΑΝΑΠΟΤΩΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΧΑΤΖΗΓΑΓΟΣ ΘΩΜΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική



#### Περιεχόμενα παρουσίασης

---

- Εισαγωγή
- Περί Συνεταιρισμών
- Νομικό Πλαίσιο Λειτουργίας
- Δ.Λ.Π. 41-16 και η εφαρμογή τους στους Α.Σ.
- Συμπεράσματα
- Ευχαριστίες

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ (1)

---

- Ο συνεταιρισμός “γεννήθηκε” και εξελίχθηκε ως οργάνωση καταπολέμησης των ελαττωμάτων του καπιταλιστικού συστήματος.
- Σε αντίθεση με τους άλλους εταιρικούς τύπους, οι οποίοι κάνουν την εμφάνισή τους μέσα σε ευνοϊκές οικονομικές συνθήκες, η εταιρική μορφή του συνεταιρισμού προέκυψε από την οικονομική δυσπραγία που έπληττε τα κατώτερα κοινωνικά και οικονομικά στρώματα. Σχετικά, έχει λεχθεί ότι ο συνεταιρισμός «συνιστά εξαίρεση στο κεφαλαιοκρατικό σύστημα»
- Η διάδοση που γνώρισε και η ασφάλεια που έδειχνε ότι παρείχε στα μέλη του, ο συνεταιρισμός είχε ως αποτέλεσμα, η συνεταιριστική οικονομία να αναπτυχθεί σε πολλές χώρες ως ξεχωριστός τομέας της οικονομίας, ισότιμος και ανταγωνιστικός.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ (2)

---

- Ο μεγάλος βαθμός κοινωνικότητας, σε συνδυασμό με τα κατεχορήγ οικονομικά του γνωρίσματα ανέδειξαν το συνεταιρισμό αλλά και έθεσαν αντιληπτό το γεγονός ότι καθίσταται ένα δύσκολο φαινόμενο μελέτης τόσο του δικαίου όσο και της οικονομικής επιστήμης.
- Ζωτικής σημασίας για την εύρυθμη λειτουργία ενός συνεταιρισμού, είναι να μπορέσει να επιτευχθεί η κατανόηση και εμπάθυνση στην έννοια και στις αξίες του συνεταιρίζεστε.

## ΣΚΟΠΟΣ

---

Η παρούσα εργασία αποσκοπεί να αναδείξει αφενός, τις τροποποιήσεις που επήλθαν στο **νομοθετικό πλαίσιο των αγροτικών συνεταιρισμών** και συγκεκριμένα με το πρόσφατο **Ν. 4673/2020** (ΦΕΚ Α' 52/11-03-2020), σε συνάρτηση με την οικονομική διαχείρισή τους και αφετέρου, τη διατύπωση σχετικών κριτικών παρατηρήσεων και συμπερασμάτων αναφορικά με τη λογιστική αποτύπωση της οικονομικής τους συμπεριφοράς.

## ΠΕΡΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ (1)

---

- Στην Ελληνική επικράτεια η έννοια του συνεταιρισμού φαίνεται να διαθέτει ιδιαίτερα βαθιές και έμφυτες ρίζες των συνεταιριστικών αξιών, στον ελληνικό πληθυσμό. Ωστόσο, η ανάπτυξη του συνεταιριστικού κινήματος στην Ελλάδα καθυστέρησε, κυρίως λόγω της οθωμανικής κατάκτησης.
- Συνεταιριστική επιχείρηση ορίζεται από τη Διεθνή Συνεταιριστική Ένωση (International Cooperative Alliance - ICA): η «**αυτόνομη ένωση προσώπων, τα οποία συνεταιρίζονται εθελοντικά, προκειμένου να ικανοποιήσουν τις κοινές τους οικονομικές, κοινωνικές και πολιτιστικές φιλοδοξίες και ανάγκες. Μέσω μιας επιχείρησης, η ιδιοκτησία της οποίας είναι συλλογική και στην οποία η εξουσία ασκείται με δημοκρατικές διαδικασίες**».



## ΠΕΡΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ (2)

---

▪ Η Διεθνής Συνεταιριστική Ένωση (ICA) έχει θεσπίσει επτά αρχές που οφείλουν να εφαρμόζουν οι συνεταιρισμοί:

- 1) Εθελοντική και ανοικτή συμμετοχή
- 2) Δημοκρατικός έλεγχος από τα μέλη
- 3) Οικονομική συμμετοχή των μελών
- 4) Αυτονομία και ανεξαρτησία
- 5) Εκπαίδευση, κατάρτιση και ενημέρωση
- 6) Συνεργασία μεταξύ των συνεταιρισμών
- 7) Μέρμνα για την κοινότητα

## ΠΕΡΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ (3)

---

▪ **Οι Συνεταιρισμοί στην Διεθνή Κοινότητα και στην Ε.Ε.**

❖ Υπάρχουν τρία (3) εκατομμύρια συνεταιρισμοί παγκοσμίως.

❖ Απασχολούνται διακόσια ογδόντα (280) εκατομμύρια άνθρωποι

➡ Το 10% του παγκόσμιου απασχολούμενου πληθυσμού

❖ Οι τριακόσιοι (300) μεγαλύτεροι συνεταιρισμοί στον κόσμο είχαν συνολικό κύκλο εργασιών 2,035 τρισεκατομμύρια δολάρια (ΗΠΑ) το 2019.

❖ Στην ΕΕ υπάρχουν περίπου εκατόν εβδομήντα έξι χιλιάδες (176.000) συνεταιρισμοί, με περισσότερους από 4,7 εκατομμύρια υπαλλήλους και αποτελούν σημαντικό πυλώνα της ευρωπαϊκής οικονομίας.

❖ Διατηρούν σημαντικό μερίδιο της αγοράς, ιδίως στον αγροτικό τομέα, στον τομέα του λιανικού εμπορίου αλλά και στον τραπεζικό τομέα.

## ΠΕΡΙ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ (4)

---

▪ Οι ιδιαιτερότητες ενός συνεταιρισμού σε σχέση με μία επιχείρηση, θα μπορούσαν να εντοπιστούν σε τρεις (3) βασικές διαφορές:

1. το **ιδιοκτησιακό καθεστώς** (Συμμετοχή στο Κεφάλαιο),
2. ο **έλεγχος** του συνεταιρισμού,
3. η **διανομή** των πλεονασμάτων του συνεταιρισμού

## ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (1)

---

Ο πρώτος συνεταιριστικός νόμος ήταν ο Ν. 602/1915, από τότε και μέχρι σήμερα θεσπίστηκαν οι παρακάτω νόμοι, σχετικά με την ρύθμιση λειτουργίας των Συνεταιρισμών:

- ❖ Ν. 921/1979
- ❖ Ν. 1541/1985
- ❖ Ν. 1667/1986
- ❖ Ν. 2169/1993
- ❖ Ν. 2810/2000
- ❖ Ν. 4015/2011
- ❖ Ν. 4384/2016
- ❖ Ν. 4673/2020



## ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (2)

---

- Στο άρθρο 1 (από τα 46) του Ν. 4673/2020, δίδεται από τον Έλληνα νομοθέτη ο ορισμός: «Οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (ΑΣ) είναι αυτόνομες εθελοντικές ενώσεις προσώπων, οι οποίες συγκροτούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και επιδιώκουν την οικονομική ανάπτυξη και προαγωγή των μελών τους, μέσω μιας συνιδιοκτήτης και δημοκρατικά διοικούμενης αγροτικής συνεταιριστικής επιχείρησης».
- Ως νομικό πρόσωπο ο συνεταιρισμός αποτελεί οντότητα διαφορετική και ανεξάρτητη από τα μέλη του. Είναι φορέας αυτοτελών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, φέρει ίδια επωνυμία και έδρα, ίδια περιουσία, ενώ διαθέτει και όργανα διοίκησης
- Οι ελληνικοί αγροτικοί συνεταιρισμοί (ΑΣ), στο σύνολό τους, βρίσκονται σε βαθιά θεσμική και οικονομική κρίση, η οποία υφίσταται εδώ και πολλά χρόνια.

## ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (3)

---

- Το Άρθρο 24 Ν. 4673/2020, με διακριτικό τίτλο: **Έλεγχος**.
- Αποτελείται από 8 παραγράφους που ρυθμίζουν θέματα όπως:
  - ❖ Ο τακτικός διαχειριστικός έλεγχος των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (από έναν (1) τουλάχιστον **ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία** του ν. 4449/2017)
  - ❖ Οι ελεγκτές που ορίζονται από την τακτική Γενική Συνέλευση του ΑΣ
  - ❖ Τις **Υποχρεώσεις των ελεγκτών** (πόρισμα του ελέγχου, υποχρέωση παράστασης στην Γ.Σ, κ.λ.π) και τις **υποχρεώσεις Διοικητικού Συμβουλίου**

## ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (4)

---

- Ο ΑΣ που ελέγχεται υποχρεούται να θέτει στη διάθεση των ελεγκτών κατάλληλο χώρο, όλα τα λογιστικά βιβλία, στοιχεία, παραστατικά και λογαριασμούς και να παρέχει κάθε άλλο στοιχείο και πληροφορία που χρειάζονται οι ελεγκτές για την εκτέλεση του έργου του.

Οι ελεγκτές ελέγχουν, ιδίως:

- α) Τη **νομιμότητα** των αποφάσεων και των πράξεων των οργάνων Διοίκησης του ΑΣ.
- β) Τη **λογιστική τάξη** και, ιδίως, αν τηρήθηκαν οι αρχές και κανόνες της λογιστικής επιστήμης και η νομοθεσία για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων και λογαριασμών.
- γ) Την **οικονομική κατάσταση του ΑΣ**, που προκύπτει από τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την έκθεση πεπραγμένων διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου.
- δ) Τη **διαχειριστική τάξη**, όσον αφορά τη νομιμότητα της πραγματοποίησης των δαπανών. Ο έλεγχος αυτός αποσκοπεί κυρίως στη διαπίστωση τυχόν ατασθαλιών, καταχρήσεων ή άλλων παραβάσεων που τυχόν έχουν διαπραχθεί και τον εντοπισμό των υπεύθυνων.

## ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (5)

---

- Ακολουθεί το ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ, με διακριτικό τίτλο: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ. Το οποίο αποτελείται και αναλύεται από τέσσερα (4) Άρθρα:

❖ Άρθρο 25. Διαχειριστική χρήση

❖ Άρθρο 26. Διαχειριστικό υπόλοιπο - Πλεονάσματα - Κέρδη

❖ Άρθρο 27. Οικονομικές ενισχύσεις, φορολογικές απαλλαγές, κίνητρα - Δικαιούχοι

❖ Άρθρο 28. Τηρούμενα βιβλία

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΔΛΠ 41 Γεωργία (1)

---

- Στις 30 Ιουνίου 2014 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε τροποποιήσεις με τίτλο **Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά** (Στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 41).
- Το IASB (*International Accounting Standards Board*) αποφάσισε ότι τα φυτά που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για την παραγωγή καρπών σε περισσότερες της μίας περιόδους, γνωστά ως καρποφόρα φυτά, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως τα ενσώματα πάγια στο ΔΛΠ 16, διότι η λειτουργία τους είναι παρόμοια με αυτή της μεταποίησης.
- Οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2016 αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 (Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη).
- Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΔΛΠ 41 Γεωργία (2)

---

- Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται έτσι ώστε να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν αγροτική δραστηριότητα :
  - α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, εκτός από καρποφόρα φυτά
  - β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής
  - γ) κρατικές επιχορηγήσεις
- Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» ή άλλο εφαρμοστέο ΔΛΠ. Κατά συνέπεια, το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Δ.Λ.Π 16 Ενσώματα Πάγια (1)

- Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης.
- Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

### ❖ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα αναγνωρίζεται μόνον όταν:

α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα

β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Δ.Λ.Π 16 Ενσώματα Πάγια (2)

### ❖ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:
  - α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.
  - β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.
  - γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί.

## ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Δ.Λ.Π 16 Ενσώματα Πάγια (3)

---

### ❖ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- Η οικονομική οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων παγίων.
- α) **Μέθοδος κόστους:** Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης. ή
- β) **Μέθοδος αναπροσαρμογής (Ε.Α):** Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ (1)

---

- Οι Α.Σ έχουν διαδραματίσει μια ενδιαφέρουσα προς μελέτη ιστορία. Από την απαρχή της ίδρυσης τους κατάφεραν να λειτουργήσουν, υιοθετώντας αξίες και υψηλά ιδανικά, διεκδικώντας και αποκτώντας καίρια θέση στην εθνική οικονομία.
- Η τρέχουσα κατάσταση των αγροτικών συνεργατισμών είναι ιδιαίτερα απογοητευτική και όπως ξεκάθαρα διαφαίνεται στενά συνδεδεμένη και συνυφασμένη τόσο με την πολιτική όσο και με την οικονομική κρίση την οποία αντιμετωπίζει η χώρα.
- Ο νομοθέτης απέτυχε να εξασφαλίσει το αίσθημα της ασφάλειας, της σταθερότητας και της εποπτείας. Αναγκαία για την εύρυθμη ανάπτυξη και λειτουργία τόσο των επιχειρήσεων όσο και των συνεταιρισμών.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ (2)

---

- Τα λάθη των Συνεταιρισμών:

  1. Άγνοια των μελών για το τι ουσιαστικά είναι ο Συνεταιρισμός!
  2. Σύγχυση ταυτότητας! Επιχείρηση ή συνδικαλιστικό-πολιτικό κίνημα.
  3. Μεγάλες επενδύσεις σε πάγιες εγκαταστάσεις!

### **Ισχή κρατική εποπτεία**

Ο νέος νόμος 4673/2020 φαίνεται να ρυθμίζει εκ νέου, ζητήματα που αφορούν τον τακτικό (ετήσιο) διαχειριστικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των Αγροτικών Συνεταιρισμών.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ (3)

---

- Προσδιορίζονται εκ νέου οι προϋποθέσεις ανάθεσης του τακτικού διαχειριστικού ελέγχου σε ορκωτούς ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες του Ν.4449/2017.
- Αλλαγές στις φορολογικές διατάξεις (τα πλεονάσματα που δημιουργούν οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί δεν φορολογούνται, σε αντίθεση με τα κέρδη που φορολογούνται).
- Η αναβάθμιση του Εποπτικού Συμβουλίου.
- Η ένταξη των ιδιωτών επενδυτών στους Αγροτικούς Συνεταιρισμούς.
- Η αναφορά ότι χρησιμοποιούνται συμπληρωματικά οι διατάξεις της Ανώνυμης Εταιρείας.
- Η χρήση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ, εντός των Αγροτικών Συνεταιρισμών αλλά και στις ενώσεις αυτών, δεν βρίσκουν εφαρμογή.



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ (4)

---

- Η χρήση των ΔΛΠ φαίνεται ότι μπορεί να βοηθήσει:
  - i. Στην ποιότητα και το είδος των παρεχομένων πληροφοριών αλλά και στον βαθμό οργάνωσης των επιχειρήσεων-Α.Σ.
  - ii. Στην παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών-γνωστοποιήσεων.
  - iii. Στην αναβάθμιση του ρόλου και των ευθυνών των εποπτικών αρχών (ολοκληρωμένη εποπτεία, σύγκριση πληροφοριών και αποτελεσματικός έλεγχος)
- Κλείνοντας, η εξαιρετική αντοχή που έχει επιδείξει ο πρωτογενής τομέας και η βιομηχανία τροφίμων στη διάρκεια της κρίσης, δημιουργούν αντικειμενικά πεδίο αισιοδοξίας.
- Η ευκαιρία που δίνεται πλέον με το νόμο 4673/2020, δηλαδή της σύμπραξης συνεταιριστικών σχημάτων και ιδιωτικού τομέα, οφείλει να επιτύχει.



---

# ΤΕΛΟΣ

Σας ευχαριστώ για τον χρόνο σας

---