

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



Επιμέλεια

Φραγκομανωλάκη Άννα Α.Μ. 7651

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

"ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ"

Επιβλέπων

κος Γιαννούλης Ιωάννης

Ηράκλειο

Απρίλιος, 2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....	9
1.1 Έννοια της εταιρίας.....	9
1.1.1 Διακρίσεις εταιριών.....	9
1.2 Το κεφάλαιο των εταιριών	10
1.2.1. Ίδιο κεφάλαιο – Εταιρικό κεφάλαιο	10
1.2.2 Η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου	11
1.3 Νομική προσωπικότητα και οικονομική οντότητα των εταιρικών επιχειρήσεων	12
1.4 Λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. που εξυπηρετούν τους σκοπούς της Λογιστικής Εταιριών.....	13
1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των διαφόρων μορφών εταιρίας	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	20
ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ.....	20
2.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.	20
2.2 Επωνυμία.....	20
2.3 Προέγκριση Επωνυμίας.....	21
2.4 Διοίκηση.....	22
2.5 Διατυπώσεις συστάσεως της Ο.Ε.	23
2.6 Η λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της Ο.Ε. με τους εταίρους της	24
2.7 Λογιστικές εγγραφές σύστασης της ΟΕ.....	27
2.8 Ειδικές περιπτώσεις εταιρικής εισφοράς.....	28
2.9 Αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.....	33
2.10 Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου.....	36
2.10.1 Διανομή του επιχειρησιακού αποτελέσματος στις Ο.Ε.	38
2.10.2 Ο σχηματισμός αποθεματικών στην Ο.Ε.....	39
2.11 Η φορολογία των κερδών της Ο.Ε.	39
2.12 Λογιστικές εγγραφές διανομής αποτελεσμάτων	40
2.13 Λύση και εκκαθάριση της εταιρίας	41
2.13.1 Λογιστική διαδικασία της εκκαθαρίσεως	43
ΑΣΚΗΣΕΙΣ Ο.Ε.	46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	56
ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	56
3.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ε.Ε.	56
3.2 Λογιστικές ιδιορρυθμίες των Ε.Ε.	56
3.3 Η εκκαθάριση των Ε.Ε.	57
3.4 Οι προσωπικές εταιρίες του Π.Δ. 326/1994.	58
ΑΣΚΗΣΕΙΣ Ε.Ε.	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	64
ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ	64
4.1 Έννοια και χαρακτηριστικά συμμετοχικής ή αφανούς εταιρίας.	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	66
ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	66
5.1 Χαρακτηριστικά	66
5.2 Νομικό πλαίσιο Ν.3604/2007	67
5.3 Τα κατά νόμο όργανα διοικήσεως της Α.Ε.	67
5.4 Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών	74
5.5 Λογιστικά βιβλία των Α.Ε.	75
5.6 Διατάξεις του Ν.2190 (άρθρο.42α) για τις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις	76
5.7 Συμμετοχές	78
5.8 Κανόνες αποτιμήσεως	79
5.9 Έκθεση Διαχειρίσεως το Διοικητικού Συμβουλίου	82
5.10 Έκθεση των Ελεγκτών	82
ΑΣΚΗΣΕΙΣ Α.Ε.	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	87
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ	87
ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ	87
6.1 Γενικά για την Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης	87
6.2 Χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε.	87
6.3 Σύσταση της Ε.Π.Ε. και δημοσιότητα	88
6.4 Όργανα της Ε.Π.Ε.	89
6.5 Εταιρικό Κεφάλαιο, εταιρικά μερίδια, εταιρικές μερίδες.	91
6.6 Δανειακές σχέσεις μεταξύ της Ε.Π.Ε. και των εταίρων της.	92
6.7 Η λογιστική της Ε.Π.Ε.	93
6.7.1 Εγγραφές συστάσεως της εταιρίας και μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων. ..	93

6.7.2 Αύξηση του Εταιρικού Κεφαλαίου	94
6.7.3 Μείωση του Εταιρικού Κεφαλαίου	95
6.7.4 Συμπληρωματική εισφορά εταίρων	97
6.7.5 Φορολογία και διάθεση κερδών της Ε.Π.Ε.....	99
6.7.6 Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις	99
6.7.7 Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις Ε.Π.Ε.....	100
6.8 Λύση της Ε.Π.Ε.	100
6.9 Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.	100
ΑΣΚΗΣΕΙΣ Ε.Π.Ε.....	102
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	110
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	112

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η λεπτομερής ανάλυση της λογιστικής των εταιριών (Ομόρρυθμη Εταιρία, Ετερόρρυθμη Εταιρία, Αφανής, Ανώνυμη Εταιρία και Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης). Από την φύση του ο άνθρωπος ζει και συναλλάσσεται με τους συνανθρώπους του σε όλες σχεδόν τις δραστηριότητές του. Έτσι, εκτιμώντας ότι μπορεί να ανταποκριθεί καλύτερα και επιτυχέστερα στην επίτευξη των στόχων του, συχνά αποφασίζει να συνεργάζεται, ενώνοντας τις δυνάμεις του με άλλους ανθρώπους.

Άλλωστε, και ο Αστικός Κώδικας ορίζει ότι η εταιρία είναι η σύμβαση (συμφωνία) μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, τα οποία με κοινές εισφορές επιδιώκουν κοινό σκοπό κυρίως οικονομικό.

Γι' αυτό καθίσταται βασικό στοιχείο η κατανόηση της λειτουργίας και της δομής των εταιριών, η συμπεριφορά και σχέσεις των εταίρων με την εταιρία, οι μορφές και τα είδη καθώς και η νομοθεσία τους.

Με βάση τα παραπάνω, κατά την αναζήτηση πληροφοριών για την εκπόνηση της παρούσας πτυχιακής εργασίας, διαπιστώθηκε ότι, κυρίως τα 3 τελευταία χρόνια έχει αλλάξει ιδιαίτερα ο τρόπος φορολόγησης των διαφόρων τύπων των εταιριών.

Συγκεκριμένα, εξαιτίας της οικονομικής ύφεσης που επικρατεί στην Ελλάδα από τα τέλη του 2008, οι κρατικοί λειτουργοί έχουν τροποποιήσει ή ακόμη και θεσπίσει αρκετούς νόμους, προεδρικά διατάγματα και φορολογικές διατάξεις, με αποτέλεσμα να έχει δημιουργηθεί σύγχυση τόσο στη φορολογία των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων. Παρ' όλα αυτά, για την εν λόγω εργασία, η αναζήτηση πληροφοριών έγινε με ενδελεχή έλεγχο, προκειμένου οι πληροφορίες που παρατίθενται παρακάτω να είναι κατά το δυνατόν έγκαιρες και αξιόπιστες.

ABSTRACT

The purpose of this paper is the detailed analysis of the company accounts (General Partnership, Limited Company, Silent, Limited Liability Company and Limited Liability Company). From the nature of man lives and deal with their fellow men in almost all activities. So, considering that it can respond better and more successful in achieving its objectives, often decide to work, joining forces with other people.

Besides, the Civil Code provides that the company is a contract (agreement) between two or more persons, which by common contributions seek common purpose mainly financial.

This makes it a key element to understand the function and structure of the corporation, the conduct and relations of partners with the company, the forms and types and their legislation.

Based on the above , when researching information for the preparation of this thesis, it was found that , especially the last 3 years has changed the very way of taxing different types of companies.

Specifically, due to the economic recession prevailing in Greece by the end of 2008, officials have modified or even passed several laws , decrees and tax provisions, so that it has created confusion as to the taxation of natural and legal persons. Nevertheless, for this work, consultation was done with scrutiny, so the information below is the timely and reliable .

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Υπάρχουν πολλοί λόγοι για τους οποίους ένας επιχειρηματίας μπορεί να αναζητήσει τη σύμπραξη με ένα ή περισσότερα άτομα. Η προσπάθεια του «συνεργάζεσθε εταιρικά προς επίτευξη κέρδους» είναι αποτέλεσμα οικονομικής σκοπιμότητας, ή και αντικειμενικής ή υποκειμενικής αδυναμίας του επιχειρηματία να προχωρήσει μόνος στη δημιουργία ατομικής επιχείρησης.

Μέσα σε έναν ενιαίο φορέα ή σε μια μεγάλη οικονομική μονάδα, μπορεί να αναπτύξει τις συναλλαγές, τον ανταγωνισμό και να προοδεύσει στις τεχνικές. Αλλά οι λόγοι που υπαγορεύουν τη σύσταση εταιρικής επιχείρησης είναι πολλοί και εξαρτώνται από τις γενικές και ειδικές συνθήκες που επικρατούν στο συγκεκριμένο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον. Ενδεικτικά ορισμένοι λόγοι για τους οποίους μπορεί να συσταθεί μια εταιρική επιχείρηση:

- α) Η μείωση του επιχειρηματικού κινδύνου, ως προς κάθε ένα από τους εταίρους.
- β) Η ύπαρξη, μεταξύ των συνεργαζόμενων, ειδικών επιχειρηματικών ή τεχνικών προσόντων.
- γ) Η φορολογική νομοθεσία που ισχύει στη χώρα που δρα η επιχείρηση.
- δ) Οι τυχόν αναγκαστικές διατάξεις νόμων.
- ε) Η ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων.
- στ) Η αποτελεσματικότερη δραστηριότητα στην παραγωγή, τη διάθεση κ.λπ.

Η εταιρική πρόθεση είναι το κοινό χαρακτηριστικό που υπάρχει σε κάθε μορφή εταιρικής συνεργασίας που μπορούμε να δούμε ακόμα και από τις πρωτόγονες μορφές της οικονομικής ζωής. Με την ανάπτυξη της εταιρικής συνεργασίας και τη νομική ρύθμιση των οικονομικών σχέσεων διαμορφώθηκαν οι κανόνες και οι τεχνικές για τη λογιστική παρακολούθησή τους και για τη χρηματοδότηση της ανάπτυξής τους.

Ο πιο σημαντικός κλάδος της Λογιστικής είναι η Λογιστική των εταιρικών επιχειρήσεων, ειδικά αν σκεφθεί κανείς ότι το μεγαλύτερο μέρος της ιδιωτικής οικονομικής δραστηριότητας ασκείται μέσω εταιρικών επιχειρήσεων αλλά και το ότι πολλές κρατικές επιχειρήσεις οργανώνονται και λειτουργούν βάσει θεσμών που δημιουργήθηκαν στα πλαίσια του εταιρικού δικαίου.

Η Λογιστική των Εταιριών ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση των προβλημάτων που θέτει η νομική μορφή την οποία περιβάλλονται οι εταιρικές οικονομικές μονάδες. Για αυτό η συνάφειά της με το Δίκαιο των Εταιριών είναι στενή. Αντικείμενο της Λογιστικής αποτελούν θέματα όπως η σύσταση και λύση των εταιριών, οι αυξομειώσεις του κεφαλαίου των, η έκδοση και απόσβεση ομολογιακών δανείων, κ.α.

Παρακάτω θα δούμε μια συνοπτική, αλλά πλήρη ανάπτυξη των βασικών θεμάτων της Λογιστικής των εταιριών.

Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρατίθενται τα βασικά στοιχεία που πλαισιώνουν την έννοια και τα χαρακτηριστικά των εταιριών γενικότερα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται λόγος για την Ομόρρυθμη Εταιρία, και συγκεκριμένα για την έννοια και τα χαρακτηριστικά της, τη λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της με τους εταίρους, τη φορολογία των κερδών της Ο.Ε., ενώ παρατίθενται και ορισμένα παραδείγματα φορολόγησης Ομόρρυθμης Εταιρίας, για την επαλήθευση των θεωρητικών στοιχείων.

Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στην έννοια και τα προσδιοριστικά στοιχεία της Ετερόρρυθμης Εταιρίας και τις λογιστικές ιδιορρυθμίες της, ενώ και σε αυτό το κεφάλαιο παρέχονται παραδείγματα λογιστικής παρακολούθησης των Ε.Ε.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα βασικά χαρακτηριστικά μιας συμμετοχικής ή αφανούς εταιρίας.

Το πέμπτο κεφάλαιο περικλείει όλες εκείνες τις έννοιες που συνδέονται με την φορολόγηση των Ανωνύμων Εταιριών. Ειδικότερα, παρατίθεται το νομικό πλαίσιο το Ν.3604/2007, τα όργανα διοικήσεως μιας Α.Ε., τα λογιστικά της βιβλία, οι διατάξεις του Ν.2190, καθώς και ότι αφορά τις εκθέσεις Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου και των Ελεγκτών.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται λόγος για την Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, και συγκεκριμένα για τα χαρακτηριστικά της γνωρίσματα, τις δανειακές σχέσεις μεταξύ της Ε.Π.Ε. και των εταίρων της, τη λογιστική της παρακολούθηση, τη φορολογία και διάθεση των κερδών της, κ.λπ., ενώ παρατίθενται και ορισμένα παραδείγματα, προς καλύτερη κατανόηση της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιου είδους εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

1.1 Έννοια της εταιρίας

Εταιρία είναι ο νομικός θεσμός στα όρια του οποίου μπορεί να πραγματοποιηθεί μια σύμπραξη ατόμων που αποβλέπουν σε κάποιο κοινό σκοπό, οικονομικό η ιδεολογικό, έχοντας την υποχρέωση να τον επιδιώκουν με κοινές εισφορές.

Με την έννοια ότι η εταιρική συνεργασία είναι δικαιοπραξία ιδιωτικού δικαίου, εταιρίες αποτελούν: τα σωματεία, οι ερανικές επιτροπές, οι εταιρίες αστικού δικαίου και οι εταιρίες εμπορικού δικαίου που θα μας απασχολήσουν και προβλέπονται από το εμπορικό δίκαιο.

1.1.1 Διακρίσεις εταιριών

Η ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει τους παρακάτω οκτώ τύπους εταιριών που είναι περιοριστικοί για τη σύσταση τους:

α) Προσωπικές εταιρίες:

- Ομόρρυθμη Εταιρία
- Ετερόρρυθμη Εταιρία
- Αφανής Εταιρία

β) Κεφαλαιουχικές εταιρίες:

- Ανώνυμη εταιρία

γ) Μικτές εταιρίες:

- Ετερόρρυθμη κατά μετοχές Εταιρία
- Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

δ) Ιδιόρρυθμες εταιρίες:

- Συνεταιρισμός
- Συμπλοιοκτησία

Με ειδικούς νόμους μπορούν να δημιουργηθούν και άλλοι ειδικοί τύποι εταιριών. Η εταιρία είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, αποτελεί αυτοτελές

πρόσωπο, ανεξάρτητο από τους εταίρους, υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, με δικό του όνομα, δικαιοπρακτική ικανότητα, έδρα και ιθαγένεια.

Ωστόσο, οι προϋποθέσεις για τη σύσταση μιας εταιρίας είναι:

- σύμβαση με ιδιωτικό ή δημόσιο έγγραφο.
- ικανότητα για δικαιοπραξία.
- εισφορά κεφαλαίου (σε μετρητά ή σε υλικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία).
- θεμιτό του επιδιωκόμενου σκοπού.
- δημοσιότητα.

Τέλος, οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμη, απλή ετερόρρυθμη) χαρακτηρίζονται ως εμπορικές εφόσον η συνήθης δραστηριότητά τους είναι η διενέργεια κατά σύστημα εμπορικών πράξεων, ενώ η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία και ο συνεταιρισμός χαρακτηρίζονται ούτως ή άλλως από το νόμο ως εμπορικές.¹

1.2 Το κεφάλαιο των εταιριών

1.2.1. Ίδιο κεφάλαιο – Εταιρικό κεφάλαιο

Στο Ενεργητικό του Ισολογισμού της κάθε οικονομικής μονάδας φαίνονται αναλυτικά τα συνολικά κεφάλαια που διαθέτει η μονάδα τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή ενώ στο ίσο σύνολο του Παθητικού αναλύεται το ίδιο ποσό κατά πηγές προέλευσης. Ένα σημαντικό τμήμα του Παθητικού εκφράζει τις υποχρεώσεις προς τρίτους.

Το υπόλοιπο τμήμα εκφράζει τα ίδια κεφάλαια, τα οποία έχουν εισφέρει οι εταίροι κατά την σύσταση της επιχείρησης και ονομάζονται εταιρικό κεφάλαιο, ή μεταγενέστερα από τα μη διανεμηθέντα κέρδη τους που αποτελούν τα αποθεματικά.

Η οικονομική αξία του ιδίου κεφαλαίου πολλές φορές αποκλίνει αισθητά από την λογιστική του αξία που συνήθως είναι χαμηλότερη, χωρίς να αποκλείεται το αντίθετο και αυτό οφείλεται:

α) στο ότι η λογιστική αποτίμηση με ιστορικές τιμές δεν εκφράζει την τρέχουσα οικονομική πραγματικότητα.

¹ (Ηλεκτρονική πηγή: www.specisoft.gr/arthro_dioikisi_epixiriseon.pdf)

β) στο ότι οι αναπροσαρμογές των ιστορικών αξιών του πάγιου ενεργητικού περιορίζονται σε μία απλή τιμαριθμική αποκατάσταση της αξίας αγνοώντας τυχόν διαρθρωτικές μεταβολές.

γ) στο ότι η αρχή της συντηρητικότητας οδηγεί σε υποεκτίμηση των λογιστικών κερδών και

δ) στο ότι για λόγους πάλι συντηρητικότητας δεν αναγνωρίζεται η εμφάνιση στον ισολογισμό σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Επιπλέον, λογιστικά, τα ίδια κεφάλαια μιας εταιρίας αποτελούνται αθροιστικά:

α) από το ποσό που εμφανίζεται ως πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό (Εταιρικό -Μετοχικό- Κεφάλαιο) και είναι τα ποσά που εισφέρθηκαν από τους εταίρους κατά την αρχική σύσταση της εταιρίας προσαυξημένα από μεταγενέστερες εισφορές και μειωμένα από επιστροφές κεφαλαίων στους εταίρους,

β) από τα μη διανεμηθέντα κέρδη που εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποθεματικά,

γ) από τα εμφανιζόμενα στον ισολογισμό κέρδη προς διανομή καθώς και κέρδη προηγούμενων χρήσεων εις νέο.

δ) από τα πιστωτικά υπόλοιπα των ατομικών λογαριασμών των εταίρων(μόνο στις προσωπικές εταιρίες).

1.2.2 Η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου

Σύμφωνα με την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, δεν επιτρέπεται καμία λογιστική μεταβολή (αύξηση ή μείωση) του ποσού του εταιρικού κεφαλαίου που εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού = Εταιρικό ή Μετοχικό Κεφάλαιο= και είναι ίσο με αυτό που αναφέρεται στην εταιρική σύμβαση παρά μόνον αν υπάρξει τροποποίηση της υφιστάμενης σύμβασης, η οποία πρέπει να γίνει με τους τύπους που προβλέπει ο νόμος και να υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας που υποβλήθηκε η αρχική σύμβαση. Τα κέρδη που δεν αναλαμβάνονται και οι ζημίες που δεν καλύπτονται αμέσως παραμένουν σε ιδιαίτερους λογαριασμούς.

Η αρχή αυτή ισχύει για όλες τις μορφές εταιριών, εκτός από τους συνεταιρισμούς των οποίων άλλωστε οι μεταβολές κεφαλαίου οφείλονται στην

αυξομείωση των συνεταιρικών μερίδων λόγω εισόδου νέων ή εξόδου παλαιών συνεταιίρων.

1.3 Νομική προσωπικότητα και οικονομική οντότητα των εταιρικών επιχειρήσεων

Τα κεφάλαια που εισφέρουν οι φορείς μιας εταιρίας ή και τρίτα πρόσωπα προσδίδουν στην επιχείρηση μια οικονομική οντότητα η οποία είναι άσχετη με τη νομική προσωπικότητα που μπορεί να υπάρχει ή να μην υπάρχει.

Προκειμένου ο νομοθέτης να λύσει το πρόβλημα που δημιουργείται για το ποια είναι η σχέση μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του φορέα επιχειρηματία, διαμόρφωσε κανόνες Δικαίου μέσα στα πλαίσια των οποίων διαμορφώθηκε η έννοια του νομικού προσώπου. Η νομική θεωρητική σκέψη κινείται σε διαφορετικά πλαίσια από τη σκέψη του οικονομολόγου και του επιχειρηματία.

Οι θεωρητικές απόψεις κατατάσσονται στις παρακάτω τρεις κατηγορίες:

α) Απόψεις μακροοικονομικής θεωρήσεως :

αα) θεωρία της μετοχικής ιδιοκτησίας :οι κεφαλαιακές ενώσεις αποτελούν ενώσεις των μετόχων οι οποίοι έχουν ενοχικό δικαίωμα στην εταιρική περιουσία . Το νομικό πρόσωπο ενεργεί για λογαριασμό των μετόχων. Σκοπός είναι το ατομικό επιχειρηματικό κέρδος. Το μέρισμα και το αποθεματικό αποτελούν εισόδημα του μετόχου, ο δε τόκος συνιστά έξοδο.

αβ) θεωρία της αυθυπόστατης οντότητας της κεφαλαιακής ενώσεως: Η Κ.Ε. έχει δική της προσωπικότητα, ενεργεί προς όφελος όλων όσοι επενδύουν μακροπρόθεσμα σε αυτήν. Τα λειτουργικά μεγέθη εσόδων και εξόδων συνδέονται αυστηρά με την επιχειρησιακή δραστηριότητα και με ολόκληρο το χρησιμοποιούμενο κεφάλαιο, ίδιο και ξένο.

β) Απόψεις μικροοικονομικής θεωρήσεως – θεωρία περί κοινωνικού θεσμού: Οι Κ.Ε. αποτελούν κοινωνικοοικονομικές μονάδες , των οποίων η νομική προσωπικότητα αποτελεί μέσον προς διευκόλυνση των συναλλαγών. Θα πρέπει να εξυπηρετούν το κοινωνικό σύνολο και να συμβάλουν στην κοινωνική ανάπτυξη.

γ) Απόψεις βασιζόμενες στις νομοθετικές ρυθμίσεις – Θεωρία περί συνόλου έννομων σχέσεων: Η περιουσία αποτελεί πλέγμα εμπράγματων και ενοχικών σχέσεων (δικαιωμάτων και υποχρεώσεων). Πρέπει να παρακολουθούνται οι προβλεπόμενες

από τον νόμο συνθήκες και προϋποθέσεις των οικονομικών πράξεων, άσχετα με τη θεωρητική δεοντολογία.

Σε συνδυασμό με τη θεωρία της αυθυπόστατης οντότητας, έχει επηρεάσει τη λογιστική θεωρία και τεχνική. Σε όλες δε τις θεωρίες μπορούμε να βρούμε διαφοροποιήσεις, αναμίξεις και αντιφάσεις.²

1.4 Λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. που εξυπηρετούν τους σκοπούς της Λογιστικής Εταιριών

Το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδεικνύει σημαντικό αριθμό λογαριασμών οι οποίοι εξυπηρετούν τους σκοπούς της Λογιστικής Εταιριών. Οι κυριότεροι είναι οι εξής:

A. Στην ομάδα 1 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ:

α) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 16 (Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως):

16.13 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

16.16 Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

β) Ο λογαριασμός 18.06 (Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων), δευτεροβάθμιος του 18 (Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις).

B. Στην ομάδα 3 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ:

α) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 33 (Χρεώστες διάφοροι):

33.03 Μέτοχοι (ή εταίροι), λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο

33.05 Δράσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση

33.06 Προμερίσματα

33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

33.08 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών

33.09 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών Διοικητικού Συμβουλίου

² Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.27-31

33.10 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε.

β) Ο λογαριασμός 34.25 (Ίδιες μετοχές), δευτεροβάθμιος του λογαριασμού 34 (Χρεόγραφα).

Γ. Στην ομάδα 4 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ:

α) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 40 (Κεφάλαιο):

40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών

40.01 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών

40.03 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

40.04 Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο

40.05 Προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο

40.06 Εταιρικό κεφάλαιο

40.91 Καταβλημένο συνεταιριστικό κεφάλαιο

40.92 Οφειλόμενο συνεταιριστικό κεφάλαιο

β) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 41 (Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων).

41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

41.01 Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

41.02 Τακτικό αποθεματικό

41.03 Αποθεματικά καταστατικού

41.04 Ειδικά αποθεματικά

41.05 Έκτακτα αποθεματικά

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

41.09 Αποθεματικό για ίδιες μετοχές

41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο

41.92 Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων

γ) Ο λογαριασμός 43 (Ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου), για τον οποίο προβλέπονται οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι:

43.00 Καταθέσεις μετόχων

43.01 Καταθέσεις εταίρων

43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου

43.90 Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου.

δ) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 45 (Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις):

45.00 Ομολογιακά δάνεια σε Ε.Υ.Ρ. μη μετατρέψιμα σε μετοχές

45.01 Ομολογιακά δάνεια σε Ε.Υ.Ρ. μετατρέψιμα σε μετοχές

45.01 Ομολογιακά δάνεια σε Ε.Υ.Ρ. με ρήτρα Ξ.Ν. μη μετατρέψιμα σε μετοχές

45.01 Ομολογιακά δάνεια σε Ε.Υ.Ρ. με ρήτρα Ξ.Ν. μετατρέψιμα σε μετοχές

45.02 Ομολογιακά δάνεια σε Ξ.Ν. μη μετατρέψιμα σε μετοχές

45.01 Ομολογιακά δάνεια σε Ξ.Ν. μετατρέψιμα σε μετοχές

45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες

Δ. Στην ομάδα 5 ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ:

α) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 53 (Πιστωτές διάφοροι):

53.01 Μερίσματα πληρωτέα

53.02 Προμερίσματα πληρωτέα

53.04 Ομολογίες πληρωτέες

53.05 Τοκομερίδια πληρωτέα

53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους

53.15 Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών τόκου

53.16 Μέτοχοι – αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω αποσβέσεως ή μειώσεως του κεφαλαίου.

β) Οι ακόλουθοι δευτεροβάθμιοι ή αναλυτικότεροι λογαριασμοί του 54 (Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη):

54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

54.08 Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων – τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος

54.09 Λοιποί φόροι και τέλη (οι ακόλουθοι τριτοβάθμιοι):

54.09.0 Φόρος μερισμάτων

01 Φόρος αμοιβών μελών Δ.Σ.

02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών Δ.Σ.

11 Χαρτόσημο και ΟΓΑ κερδών προσωπικών εταιριών

ΣΗΜ.: Σημειώνεται ότι μερικοί από τους παραπάνω λογαριασμούς, λόγω μεταβολών στη φορολογική νομοθεσία, δεν χρησιμοποιούνται.

Στην ομάδα 6 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ:

α) Στο λογαριασμό 61 =(Αμοιβές και έξοδα τρίτων), ο 61.01.00 (Αμοιβές συνεδριάσεων μελών Δ.Σ.) - τριτοβάθμιος υπό το δευτεροβάθμιο 61.01 (Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος).

β) Ο λογαριασμός 63.00 (Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος), δευτεροβάθμιος του 63 (Φόροι – τέλη).

γ) Οι τριτοβάθμιοι 64.09.00 (Έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων) και 64.09.01 (Έξοδα δημοσιεύσεως αγγελιών και ανακοινώσεων), υπαγόμενοι στο δευτεροβάθμιο 64.09 (Έξοδα δημοσιεύσεων).

δ) Ο τριτοβάθμιος 64.98.01 (Έξοδα λειτουργίας οργάνων Διοικήσεως), υπαγόμενος στον 64.98 (Διάφορα έξοδα).

ε) Οι ακόλουθοι αναλυτικοί λογαριασμοί του 65 (Τόκοι και συναφή έξοδα):

65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων

65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων (μόνο ο τριτοβάθμιος 65.01.06 (Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους και διοικούντες).

65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου

στ) Οι ακόλουθοι τριτοβάθμιοι του λογαριασμού 66 (Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος), αναλυτικοί του δευτεροβάθμιου 66.05 (Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως):

66.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

66.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

ΣΤ. Στην ομάδα 8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ:

α) Οι ακόλουθοι τριτοβάθμιοι του λογαριασμού 85 (Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος), αναλυτικοί του δευτεροβαθμίου 85.05 (Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως)³:

85.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

85.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

β) Ο λογαριασμός 88 (Αποτελέσματα προς διάθεση), με τους ακόλουθους δευτεροβάθμιους:

88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως

88.01 Ζημίες χρήσεως

88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως

88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη

88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη

88.06 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων

88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι

88.98 Ζημίες εις νέο

88.99 Κέρδη προς διάθεση

1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των διαφόρων μορφών εταιρίας

Η σημασία σωστής επιλογής του τύπου εταιρικής συγκρότησης είναι μεγάλη. Στις περιπτώσεις που δεν μας περιορίζει ο νόμος και όπου μπορούμε να επιλέξουμε

³ Κατρινάκη Α., 2007

την κατάλληλη μορφή επιχειρησιακής συγκροτήσεως ,είναι απαραίτητο να σταθμίζουμε τα κατ' αρχήν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα κάθε τύπου. Παρακάτω παραθέτουμε συγκριτικό πίνακα των τριών μορφών επιχειρησιακής συγκροτήσεως.

Συμπεραίνουμε ότι η συλλογική προσπάθεια μπορεί να έχει καλύτερα αποτελέσματα για τους φορείς και για το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, σε σύγκριση με την ατομική επιχειρηματική προσπάθεια.

Η επιχειρησιακή συγκρότηση με τη μορφή της Α.Ε. παρέχει μεγαλύτερη ευχέρεια συγκέντρωσης κεφαλαίων, αλλά υστερεί στην ταχύτητα λήψης αποφάσεων , πράγμα όμως που θα μπορούσε να εκληφθεί και σαν πλεονέκτημα. Άλλωστε το σημαντικό δεν είναι τόσο το να ληφθεί γρήγορα μία απόφαση , όσο το να είναι σωστή και αποτελεσματική αυτή η απόφαση.

Τα συγκριτικά πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα που εκθέτομε παρακάτω δεν είναι κατά κανόνα περιοριστικά. Τονίζουν απλώς ορισμένες κατ' αρχήν ισχύουσες συνθήκες και ιδιομορφίες.

Η επιλογή του κατάλληλου τύπου συγκρότησης μίας επιχείρησης εξαρτάται από τις κατά περίπτωση συνθήκες της χρηματοδότησεως, της αγοράς, των συμβαλλόμενων προσώπων, του θεσμικού πλαισίου, της φορολογικής σκοπιμότητας κ.λπ.

	ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	Ο.Ε.	Α.Ε.
1	Ευχέρεια συστάσεως	+ [ΜΕ]	+ [ΜΕ]	- [ΜΙ]
2	Κόστος οργανώσεως	+ [ΜΙ]	+ [ΜΙ]	- [ΜΕ]
3	Ευχέρεια ελέγχου από τον επιχειρηματία κεφαλαιούχο ή τη Διοίκηση της επιχείρησης	+ [ΜΕ]	+ [ΜΕ]	- [ΜΙ]
4	Μυστικότητα εργασιών	+ [ΜΕ]	+ [ΜΕ]	- [ΜΙ]
5	Έκταση ευθύνης	- [ΑΠ]	- [ΑΠ]	+ [ΠΕ]
6	Βαθμός κυβερνητικής παρεμβάσεως	+ [ΜΙ]	+ [ΜΙ]	- [ΜΕ]
7	Ευχέρεια εξευρέσεως κεφαλαίων	- [ΜΙ]	- [ΜΙ]	+ [ΜΕ]
8	Πιστοληπτική ικανότητα ως συνάρτηση της	+ [ΜΕ]	+ [ΜΕ]	- [Α]

	εκτάσεως ευθύνης των φορέων του κεφαλαίου			
9	Ευχέρεια εξευρέσεως μακροπρόθεσμου κεφαλαίου	-[ΜΙ]	-[ΜΙ]	+ [ΜΕ]
10	Αίσθημα ατομικού συμφέροντος	+ [ΑΠ]	+ [ΣΟ]	- [Α]

Επεξήγηση συντομογραφιών:

+ Θετικό στοιχείο, συγκριτικό πλεονέκτημα

- Αρνητικό στοιχείο, συγκριτικό μειονέκτημα

(ΜΕ) = συγκριτικά με τις άλλες μορφές (Μεγάλη)

(ΜΙ) = συγκριτικά με τις άλλες μορφές (Μικρή)

(Α) = ανύπαρκτη, όταν πρόκειται για μεγάλες Α.Ε. με μεγάλη διασπορά μετοχών

(ΠΕ) = περιορισμένη

(Απ) = απεριόριστη

(ΣΟ) = σοβαρό

4

⁴ Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.154-155
 (*Μεταφορά πίνακα από την σελίδα του βιβλίου 155)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

2.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.

Ομόρρυθμη είναι η εταιρία που συνιστάται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων που σκοπό έχουν να εμπορεύονται μαζί υπό εταιρική επωνυμία και ευθύνονται απεριόριστως και αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ο.Ε. είναι:

- α) η από κοινού εμπορία από δύο τουλάχιστον πρόσωπα, φυσικά ή νομικά
- β) η κοινή επωνυμία, και
- γ) το απεριόριστο και το αλληλέγγυο της ευθύνης όλων των εταίρων.

Όλοι οι εταίροι και ο καθένας χωριστά με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρίας, συνεπώς οι πιστωτές μπορούν να στραφούν εναντίον οποιουδήποτε εταίρου για να ικανοποιηθούν. Λόγω αυτού του προσωπικού χαρακτήρα της Ο.Ε. οι τρίτοι συμβάλλονται με αυτήν βασιζόμενοι στην φερεγγυότητα και καλή φήμη των εταίρων.

Γι' αυτό η Ο.Ε. προσφέρεται κυρίως για μικρές ή μεσαίες επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από πρόσωπα που συνήθως συνδέονται με στενούς προσωπικούς δεσμούς.

Τις σχέσεις της Ο.Ε. με τους τρίτους και μεταξύ των εταίρων, ρυθμίζουν κανόνες δικαίου. Υπάρχει σχέση ισότητας μεταξύ των εταίρων άσχετα από το ποσό της αρχικής τους συνεισφοράς στο εταιρικό κεφάλαιο. Ως διαχειριστές μπορούν να οριστούν και τρίτα πρόσωπα, οριζόμενα από το καταστατικό ή με χωριστή πράξη των εταίρων. Με τον ίδιο τρόπο που διορίζονται, ανακαλούνται.

2.2 Επωνυμία

Η εταιρική επωνυμία αφορά το όνομα με το οποίο η εταιρία είναι γνωστή στο κοινό, συμβάλλεται, αποκτά δικαιώματα και υπόκειται σε υποχρεώσεις. Μπορεί να αποτελείται από τα ονόματα όλων ομόρρυθμων εταίρων, μόνο μερικών ή και ενός, ενώ οι παραλειπόμενοι δηλώνονται από την φράση « και Σία » ή « και Συντροφιά ».

Έτσι το όνομα μιας ομόρρυθμης εταιρίας μπορεί να είναι το εξής: « Γ. ΠΑΠΑΔΑΚΗΣ και Σία ».

Εάν όμως στην επωνυμία τεθεί το όνομα ενός προσώπου ξένο προς τη εταιρία, τότε οι εταίροι διώκονται για απάτη και πλαστογραφία, αφού για να αυξήσουν την εμπορική τους πίστη, χρησιμοποιούν τα ονόματα ανθρώπων που δεν συμμετέχουν σ' αυτήν.

Εάν όμως το πρόσωπο είναι ενήμερο για την χρήση του ονόματός του ή το ανέχεται, διώκεται και το ίδιο για το πταίσμα της ανοχής. Το όνομα ενός αποθανόντα εταίρου δύναται να διατηρηθεί, εφόσον συναινούν σ' αυτό όλοι οι εταίροι και οι κληρονόμοι του.

Για την σύσταση της Ο.Ε. δεν είναι απαραίτητη η επωνυμία. Μπορεί λοιπόν να υπάρχει εταιρία χωρίς επωνυμία, οπότε ο διαχειριστής υποχρεούται να αναφέρει ονομαστικά τους εταίρους, αφού τότε θεωρείται ότι συμβάλλεται και εξουσιοδότηση όλων.

Εάν όμως υπάρχει επωνυμία, θα πρέπει να αναφέρεται σε κάθε συνδιαλλαγή της εταιρίας, διαφορετικά θα πρέπει με άλλον τρόπο να αποδεικνύεται ότι η πράξη διενεργείται για λογαριασμό της εταιρίας. Ο εταίρος που αποχωρεί, εξακολουθεί να ευθύνεται για όλες τις αναληφθείσες εταιρικές υποχρεώσεις πριν την αποχώρησή του.

2.3 Προέγκριση Επωνυμίας

Εφόσον έχουν επιλεχτεί η επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος της νέας εταιρίας είναι σκόπιμο να πραγματοποιηθεί επίσκεψη στο οικείο επιμελητήριο για να βεβαιωθεί ότι η συγκεκριμένη επωνυμία και ο τίτλος δεν έχουν ήδη δοθεί σε κάποια άλλη ΟΕ. και είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.

Στην περίπτωση που έχει ήδη δοθεί η χρησιμοποιηθεί η δεν είναι συμβατή με τις απαιτήσεις του νόμου θα πρέπει να επιλεγεί νέα επωνυμία, αν και η διαδικασία για την προέγκριση επωνυμίας δεν είναι υποχρεωτική είναι χρήσιμο να γίνει πριν τη σύνταξη και υπογραφή του καταστατικού ώστε με βεβαιότητα να γνωρίζει ο επενδυτής ότι η επωνυμία που επέλεξε γίνεται αποδεκτή και δεν θα χρειαστούν εκ των υστέρων αλλαγές στο καταστατικό.

2.4 Διοίκηση

Η διοίκηση της Ο.Ε. συνήθως ανατίθεται σε ένα ή περισσότερα άτομα, τον διαχειριστή ή στους διαχειριστές. Ο διαχειριστής αντιπροσωπεύει την εταιρία εξωδίκως και δικαστικώς, συμβάλλεται με το όνομα και ενεργεί για λογαριασμό της εταιρίας, δεσμεύει και απαλλάσσει την εταιρία με την υπογραφή του.

Διαχειριστής μπορεί να είναι ένας ομόρρυθμος εταίρος ή ξένο προς την εταιρία πρόσωπο ή ακόμη και κάποιος πτωχεύσας έμπορος. Ο διαχειριστής ορίζεται από το καταστατικό ή με πλειοψηφική απόφαση των εταίρων. Άπαξ και διοριστεί διαχειριστής, οι ομόρρυθμοι έτεροι δεν έχουν το δικαίωμα να αναμειγνύονται στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων.

Μπορούν μόνο να ελέγχουν και να εποπτεύουν, να ζητούν λογοδοσία. Η θέση του διαχειριστή μπορεί να είναι αμειβόμενη και στην περίπτωση διαχειριστή – εταίρου δύναται να λαμβάνει κέρδη.

Εάν δεν οριστεί διαχειριστής, όλοι οι έτεροι θεωρούνται διαχειριστές, οπότε για μια πράξη απαιτείται ομοφωνία, όπως ορίζεται στον ΑΚ ή εάν παραληφθεί η πράξη, το αποτέλεσμα θα είναι η ζημιά της εταιρίας και θα χρειαστεί η λήψη επείγονταν μέτρων. Εάν ο διορισθείς διαχειριστής είναι ομόρρυθμος έτερος και αυτό αναφέρεται στο καταστατικό τότε ανακαλείται μόνο με ομόφωνη απόφαση των εταίρων και εφόσον συντρέχει σοβαρός λόγος.

Εάν είναι τρίτος, δύναται να ανακληθεί με ομοφωνία των εταίρων ή με πλειοψηφική τους απόφαση, εφόσον κάτι τέτοιο ορίζεται στο καταστατικό. Η ανάκληση για να έχει αποτέλεσμα προς τρίτους πρέπει να δημοσιευθεί. Οι αρμοδιότητες του διαχειριστή και η έκτασή τους ορίζονται από το καταστατικό.

Ο διαχειριστής ευθύνεται για κάθε αμέλεια και υπέρβαση του καταστατικού, ενώ είναι υποχρεωμένος να δίνει κάθε πληροφορία στους εταίρους και να λαμβάνει τις συμβουλές τους, χωρίς να δεσμεύεται ότι θα τις ακολουθήσει.

Η Ο.Ε. ευθύνεται έναντι τρίτων για τις δικαιοπραξίες του διαχειριστή και εφόσον αυτός ενέργησε στα πλαίσια της εξουσίας του με το όνομα και για λογαριασμό της εταιρίας, αλλά και για τις αδικοπραξίες ή παραλήψεις του, οι οποίες τελέστηκαν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του. Μάλιστα, στην προαναφερθείσα

περίπτωση ευθύνεται και ο ίδιος ο διαχειριστής προσωπικά και μάλιστα εξ' ολοκλήρου.⁵

2.5 Διατυπώσεις συστάσεως της Ο.Ε.

Για να συσταθεί μία Ο.Ε. απαιτείται να συντάξουν και να υπογράψουν οι εταίροι καταστατικό(όχι απαραίτητα συμβολαιογραφικού τύπου) και να το καταθέσουν στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας μέσα σε 15 ημέρες. Περίληψη του καταστατικού καταχωρείται στο Βιβλίο Εταιριών της Γραμματείας του Πρωτοδικείου και τοιχοκολλάται για διάστημα τριών μηνών στο ακροατήριο του Πρωτοδικείου ώστε να λάβει την απαιτούμενη δημοσιότητα.

Η περίληψη περιλαμβάνει τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Ονοματεπώνυμα, διευθύνσεις και ιδιότητα των εταίρων
- Εταιρική επωνυμία η οποία αποτελείται από τα ονοματεπώνυμα των εταίρων ή ενός μόνο, με την προσθήκη της ένδειξης =και Σία= που υποκαθιστά τα υπόλοιπα ονοματεπώνυμα.
- Τα ονοματεπώνυμα των εταίρων που διευθύνουν την εταιρία ή την δεσμεύουν με την υπογραφή τους .
- Το κεφάλαιο που κατέβαλαν ή θα καταβάλουν οι εταίροι και η μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου σε αυτό.
- Η χρονική διάρκεια της εταιρίας με πρόβλεψη παράτασής της .
- Το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας.
- Η έδρα της εταιρίας .

Με ειδικούς όρους το καταστατικό μπορεί να ρυθμίζει και άλλα θέματα όπως:

- Τα ποσοστά ή τις αναλογίες συμμετοχής των εταίρων στα αποτελέσματα, χωρίς να μπορεί να αποκλείσει τελείως κάποιον από τους εταίρους από τη συμμετοχή στα κέρδη ή τις ζημίες.

⁵ 1) el.wikipedia.org/wiki/Ομόρρυθμη_Εταιρεία

2) e-taxexperts.blogspot.com/.../blog-post_07.html,

3) [www.startupgreece.gov.gr/-ομόρρυθμη-εταιρία-ο.ε.\)](http://www.startupgreece.gov.gr/-ομόρρυθμη-εταιρία-ο.ε.)

- Τη δυνατότητα εκχώρησης μεριδίων σε άλλα πρόσωπα
- Την τύχη της κεφαλαιακής μερίδας σε περίπτωση θανάτου εταίρου.
- Τις ατομικές απολήψεις χρημάτων που μπορούν να πραγματοποιούν οι εταίροι κατά τη διάρκεια της χρήσεως, έναντι των αναμενόμενων κερδών.
- Τους όρους λύσεως και τον τρόπο εκκαθάρισεως της εταιρίας.
- Κάθε άλλη ρύθμιση που θεωρείται απαραίτητη για τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων.
- Κάθε τροποποίηση του καταστατικού της Ο.Ε. υπόκειται στις ίδιες διατυπώσεις δημοσιότητας στις οποίες υποβλήθηκε το αρχικό.

2.6 Η λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της Ο.Ε. με τους εταίρους της

Μεταξύ του νομικού προσώπου της εταιρίας και των εταίρων δημιουργούνται οικονομικές σχέσεις που απεικονίζονται σε λογαριασμούς που ανοίγονται στο όνομα των εταίρων και είναι τόσοι όσα είναι τα διαφορετικά είδη σχέσεων που έχουν προκύψει μεταξύ τους. Συνηθέστερες κατηγορίες τέτοιων λογαριασμών είναι οι:

α) *Λογαριασμοί καλύψεως κεφαλαίου.* Οι λογαριασμοί αυτοί ανοίγονται κατά τη σύσταση της εταιρίας, χρεώνονται με το ποσό της αναληφθείσας από κάθε εταίρο υποχρέωσης, ενώ πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός (Εταιρικό Κεφάλαιο).

β) *Λογαριασμοί κεφαλαιακών μερίδων.* Είναι αναλυτικοί του λογαριασμού (Εταιρικό Κεφάλαιο), με πιστωτικό πάντοτε υπόλοιπο που φανερώνει την κεφαλαιακή μερίδα του κάθε εταίρου.

γ) *Λογαριασμοί απολήψεων.* Χρεώνονται με τα ποσά που λαμβάνουν οι εταίροι κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως προκαταβολή έναντι των αναμενόμενων κερδών. Το χρεωστικό τους υπόλοιπο στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων.

δ) *Λογαριασμοί δανειακών σχέσεων.* Ανοίγονται για την παρακολούθηση των δανείων των εταίρων προς την εταιρία.

ε) *Δοσοληπτικοί λογαριασμοί.* Ανοίγεται ατομικός λογαριασμός για κάθε εταίρο ο οποίος χρεώνεται ή πιστώνεται με ποσά αμέσως απαιτητά είτε από την εταιρία (τα χρεωστικά) είτε από τον εταίρο (τα πιστωτικά).

Ωστόσο, συνηθέστερες περιπτώσεις κίνησης ενός δοσοληπτικού λογαριασμού εταίρου είναι οι παρακάτω:

Χρεώνεται:

- με κάθε ληξιπρόθεσμη υποχρέωση του εταίρου προς την εταιρία,
- με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού απολήψεων του εταίρου,
- με τη ζημία χρήσεως που αναλογεί στον εταίρο,
- με τα καταβαλλόμενα από την εταιρία ποσά είτε προς διακανονισμό των κερδών είτε έναντι πιστωτικού υπολοίπου που μπορεί να παρουσιάζει ο λογαριασμός,
- με τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα που μπορεί να προκύψει κατά τη λύση της εταιρίας,
- με κάθε άλλη απαίτηση της εταιρίας κατά του εταίρου, η οποία συμψηφίζεται με το επιχειρησιακό κέρδος.

Πιστώνεται:

- με το κέρδος χρήσεως που αναλογεί στον εταίρο,
- με κάθε ποσό που θα καταθέσει ο εταίρος για κάλυψη τρεχουσών υποχρεώσεών του (όχι εισφορών κεφαλαίου), που προκύπτουν από την εξέλιξη ή τη διακοπή της δραστηριότητας της εταιρίας,
- με το τυχόν θετικό αποτέλεσμα που μπορεί να προκύψει κατά τη διανομή της εταιρικής περιουσίας σε περίπτωση λύσεως της εταιρίας,
- με κάθε άλλη ληξιπρόθεσμη υποχρέωση της εταιρίας προς τον εταίρο.

Επιπλέον, οι προβλεπόμενοι από το Ε.Γ.Λ.Σ. λογαριασμοί εταίρων των προσωπικών εταιριών είναι οι ακόλουθοι:

33.03 Εταίροι, λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίων

33.04 Οφειλόμενα κεφάλαια

33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

- 18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων
45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπονται λογαριασμοί απολήψεων. Μπορούν να ανοιχτούν ιδιαίτεροι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί στο λογαριασμό 33.07 (Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων), ο οποίος θα αναλύεται ως εξής:

- 33.07.0 Ατομικές απολήψεις εταίρου Α
33.07.01 Δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρου Α
33.07.02 Ατομικές απολήψεις εταίρου Β
33.07.03 Δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρου Β κ.ο.κ.

Επίσης, δεν προβλέπεται λογαριασμός βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων κατά εταίρων. Για το σκοπό αυτό αν υπάρξει ανάγκη μπορεί να χρησιμοποιηθεί ένας από τους κενούς κωδικούς 33.92 – 33.94.

Αντικείμενο εταιρικής εισφοράς – Βασικές λογιστικές εγγραφές συστάσεως Ο.Ε.

Για να συσταθεί μία Ο.Ε. χρειάζεται οι εταίροι να αναλάβουν να καταβάλουν τις κεφαλαιακές εισφορές τους και να τις υλοποιήσουν σε δεύτερο στάδιο. Τα δύο αυτά στάδια απεικονίζονται με λογιστικές εγγραφές. Παραθέτουμε στοιχεία που μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενα εισφοράς:

- Χρήματα ή καταθέσεις σε Τράπεζα .
- Εμπορεύματα αποτιμημένα στην αγοραία τους αξία.
- Εμπορεύματα σε τρίτους για πώληση.
- Γραμμάτια εισπρακτέα.
- Αξία φήμης και πελατείας και δίπλωμα ευρεσιτεχνίας.
- Προσωπική εργασία.
- Χρήση πράγματος, συνήθως παγίου.

- Στοιχεία του πάγιου ενεργητικού.
- Έξοδα ιδρύσεως.

Με τις λογιστικές εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε. πρέπει να απεικονιστούν τα εξής γεγονότα:

α) Η ανάληψη εκ μέρους των εταίρων υποχρεώσεως για εισφορά.(κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου-Λογιστικά φαίνεται με χρέωση των λογαριασμών αναληφθεισών εισφορών των εταίρων και πίστωση του λογαριασμού (Εταιρικό Κεφάλαιο).

β) Η εμφάνιση της αναληφθείσας εισφοράς ως οφειλής των εταίρων (με τη μεταφορά των αναληφθεισών εισφορών στη χρέωση των λογαριασμών 33.04 (Οφειλόμενο Κεφάλαιο) ή/ και 18.12 (Οφειλόμενο κεφάλαιο) (μακροπρόθεσμο).

γ) Η υλοποίηση της υποχρεώσεως με την καταβολή της εισφοράς(με χρέωση των λογαριασμών των εισφερόμενων ενεργητικών στοιχείων και πίστωση των λογαριασμών οφειλόμενου κεφαλαίου οι οποίοι, μετά την ολοκλήρωση της καταβολής εξισώνονται).⁶

2.7 Λογιστικές εγγραφές σύστασης της ΟΕ.

Οι λογιστικές εγγραφές σύστασης μιας ΟΕ. αναφέρονται κυρίως σε δυο γεγονότα⁷:

- 1)την κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου
- 2)την εκπλήρωση των υποχρεώσεων των εταίρων.

Οι λογαριασμοί με τους οποίους κυρίως παρακολουθούνται τα γεγονότα αυτά λογιστικά είναι οι παρακάτω:

33.03 εταίροι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

33.04 οφειλόμενες εισφορές εταίρων

18.12 οφειλόμενο κεφάλαιο

40.06 εταιρικό κεφάλαιο

⁶ Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.55-60

⁷ 1) tax-analysis.blogspot.com

2) www.taxheaven.gr/news/news/view/id/18085

2.8 Ειδικές περιπτώσεις εταιρικής εισφοράς

A. Εισφορά χρήσεως πράγματος

Όταν εισφέρεται πράγμα όχι κατά κυριότητα αλλά μόνο κατά χρήση δημιουργούνται κάποια ερωτήματα στα οποία με συντομία απαντάμε:

α) Αυτός που εισφέρει τη χρήση έχει δικαίωμα επί του εταιρικού κεφαλαίου;

Σε περίπτωση λύσεως της εταιρίας δεν αποδίδεται στον εταίρο που εισέφερε το πράγμα η αξία των υπηρεσιών από τη χρήση του πράγματος. Επομένως ο προσφέρων εταίρος μπορεί να παίρνει κέρδος αλλά δεν μπορεί να συμμετέχει στη διανομή του εταιρικού κεφαλαίου.

β) Το πράγμα πρέπει να εμφανίζεται λογιστικά σε κατάλληλα δημιουργούμενους λογαριασμούς τάξεως ή σε λογαριασμούς ουσίας;

Αφού δεν υπάρχουν εισφορές κατά κυριότητα στην Ο.Ε. θα πρέπει καταρχήν να δημιουργούνται λογαριασμοί τάξεως και όχι ουσίας, άρα οι εισφορές αυτές δεν θα μεταβάλουν το ύψος του Εταιρικού Κεφαλαίου.

Σε αυτό το νομικό επιχείρημα θα μπορούσε να αντιταχθεί το οικονομικό επιχείρημα ότι αφού το εισφερόμενο περιουσιακό στοιχείο μετέχει και αποδίδει σαν να είχε προσφερθεί κατά κυριότητα, θα έπρεπε να εμφανιστεί σε λογαριασμούς ουσίας με το να προσδοθεί στο άυλο δικαίωμα χρήσεως κεφαλαιακή αξία. Θα δημιουργούνταν βέβαια τότε άλλα προβλήματα όπως:

- Θα αυξηθεί το εταιρικό κεφάλαιο κατά την υπολογιστική αξία χρήσεως του πράγματος.
- Θα δημιουργηθεί, αντίστοιχα λογαριασμός πάγιου ενεργητικού (Δικαίωμα χρήσεως ...) που θα πρέπει να αποσβεστεί στα έτη κατά τα οποία θα χρησιμοποιείται το πράγμα.

Δεδομένου ότι η εταιρία δεν θα έχει δεσμεύσει κεφάλαια για την απόκτηση του πράγματος, ενώ ταυτόχρονα ο κύριος του πράγματος θα προβαίνει σε απόσβεση της αξίας κτήσεως του, σημαίνει ότι η εταιρία με τις αποσβέσεις επί του δικαιώματος χρήσεως ουσιαστικά δημιουργεί αποθεματικά.

Τόσο η διόγκωση του Εταιρικού Κεφαλαίου όσο και η απόσβεση της αξίας του δικαιώματος χρήσεως από την εταιρία έχουν προεκτάσεις φορολογικού χαρακτήρα.

γ) Ποιος αποκτά εισόδημα και από ποια πηγή; π.χ. σε περίπτωση εισφοράς χρήσεως οικοδομής, ο εταίρος που εισέφερε την οικοδομή αποκτά εισόδημα από οικοδομές ή από επιχειρήσεις ;

Δεν υπάρχει σύμβαση μισθώσεως, συνεπώς τα λαμβανόμενα από τον κύριο της οικοδομής δεν αποτελούν μίσθωμα αλλά ποσοστό κέρδους.

Αν το ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη του εισφέροντος τη χρήση της οικοδομής ήταν εισόδημα από οικοδομές, τότε για την Ο.Ε. το ποσοστό αυτό θα έπρεπε να χαρακτηριστεί έξοδο.

Το μίσθωμα αποτελεί συμβατική υποχρέωση και καταβάλλεται από τον μισθωτή ανεξαρτήτως ύπαρξης κερδών. Αντίθετα, όταν εισφέρεται η χρήση της οικοδομής, ο κύριός της κινδυνεύει να μην εισπράξει σε περίπτωση που αποτύχει η επιχειρηματική δραστηριότητα.

Εκείνος που εισφέρει τη χρήση εκμεταλλεύεται επιχειρηματικά τη χρήση του αγαθού, επομένως προσδοκά εισόδημα από επιχείρηση.

Αν θεωρηθεί ότι η Ο.Ε. αποκτά τεκμαρτό εισόδημα με το να αποφεύγει τη δαπάνη του ενοικίου, το εισόδημα αυτό θα υπόκειται σε φορολογία τεκμαρτού εισοδήματος από οικοδομές, οπότε μεταβιβαζόμενο στον εταίρο ως συμμετοχή στα κέρδη θα έπρεπε να φορολογηθεί σαν κέρδος.

δ) Ποιος έχει δικαίωμα να αποσβένει την αξία του εισφερόμενου παγίου;

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων πρέπει να γίνεται στα βιβλία του εταίρου που εισφέρει τη χρήση και όχι της Ο.Ε., αφού αυτός συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να γίνει απόσβεση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, οι οποίες είναι:

- Απώλεια χρησιμότητας του πράγματος .
- Αντικειμενικός σκοπός η αποκατάσταση της αγοραστικής δύναμης που έχει δεσμευτεί για την απόκτηση του στοιχείου.
- Κυριότητα επί του πράγματος.

Ωστόσο, οι σχετικές με την εισφορά χρήσεως πράγματος λογιστικές εγγραφές είναι:

α) Αν η παρακολούθηση γίνεται με λογαριασμούς τάξεως:

Δικαίωμα χρήσεως πράγματος Χ	α	
Εταίρος Α, κύριος πράγματος Χ		
εισφερθέντος κατά χρήση		α

β) Αν χρησιμοποιηθούν λογαριασμοί ουσίας :

Εταίροι, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου	α	
Εταίρος Α, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου		
Εταιρικό κεφάλαιο		α
Κεφαλαιακή μερίδα Α		
Δικαίωμα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων	α	
Εταίροι, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου		α
Εταίρος Α, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου		

Β. Εισφορά προσωπικής εργασίας

Στις περιπτώσεις που προσφέρεται από κάποιον εταίρο προσωπική εργασία ή ειδικές γνώσεις, η αξία της προσφερόμενης εργασίας προσδιορίζεται συγκριτικά με το μισθό ή γενικότερα με την αμοιβή που έχει η προσφορά ανάλογης εργασίας με σχέση εξαρτήσεως. Δεν μπορεί όμως να υπολογιστεί η αξία της εισφοράς και επομένως το ποσοστό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο, διότι:

α) Κατά το νόμο, εκείνος που εισφέρει προσωπική εργασία δεν νομιμοποιείται να συμμετέχει στο εταιρικό κεφάλαιο.

β) Αν η αξία της προσωπικής εργασίας αποτελούσε στοιχείο του πάγιου ενεργητικού και του Ε.Κ., θα έπρεπε να υπόκειται σε απόσβεση, από την Ο.Ε., αλλά προϋποθέσεις αποσβέσεως δεν υπάρχουν.

γ) Ο εταίρος που προσφέρει την προσωπική του εργασία αποβλέπει στην απόληψη κερδών, οπότε οι περιουσιακές του σχέσεις με τους άλλους εταίρους έχουν το στοιχείο του επιχειρηματικού κινδύνου και όχι το στοιχείο της παροχής εξαρτημένης εργασίας.

Λογιστικά, η παροχή προσωπικής εργασίας εμφανίζεται με λογαριασμούς τάξεως, όπου ο χρεωστικός υποδηλώνει τη συμμετοχή του εταίρου στην εταιρία και ο πιστωτικός το δικαίωμα του να μετάσχει στο αποτέλεσμα.

Η τυπική ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

Εισφορά εργασίας εταίρου Γ	α	
Εταίρος Γ, λογαριασμός εισφοράς εργασίας		α

Στο Ε.Γ.Λ.Σ., οι λογαριασμοί αυτοί μπορούν να ανοιχθούν υπό τους πρωτοβάθμιους 04 (Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί) και 08 (Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί).

Σε περίπτωση εκκαθάρισης της εταιρίας ο εταίρος που εισέφερε προσωπική εργασία δεν συμμετέχει στη διανομή του εταιρικού κεφαλαίου, συμμετέχει στη διανομή της περιουσίας της εταιρίας που απομένει μετά την επιστροφή στους υπόλοιπους εταίρους των κεφαλαιακών τους εισφορών.

A. Ύπαρξη εισφορών σε είδος και εισφοράς προσωπικής εργασίας.

B. Εισφορές σε είδος που υπερβαίνουν την αξία της εισφοράς που έχει αναληφθεί.

Όταν η αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν την εισφορά ενός εταίρου υπερβαίνει το ποσό που έχει αναλάβει, τότε ο εταίρος για την επιπλέον διαφορά, γίνεται πιστωτής της εταιρίας, η οποία θα τον εξοφλήσει κατά τους όρους της συμφωνίας που συνήψαν οι εταίροι.

Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως υποχρέωση της εταιρίας σε λογαριασμό με τίτλο (Εταίρος Χ, λογαριασμός δανείου) ή (Εταίρος Χ, υποχρεώσεις μας για υπερβάλλον τμήμα εισφοράς) ή άλλον ανάλογο.

Αν η διαφορά αυτή είναι άμεσα απαιτητή και θα εξοφληθεί από μετρητά τα οποία εισφέρουν άλλοι εταίροι, τότε πιστώνεται ο ατομικός λογαριασμός του δικαιούχου εταίρου.

Έστω ότι οι Α και Β συγκροτούν Ο.Ε. με κεφάλαιο €400.000 το οποίο καλύπτεται κατά τα $\frac{3}{4}$ από τον Α και κατά το $\frac{1}{4}$ από τον Β. Ο Α υποχρεούται να

εισφέρει μηχανήματα αξίας €350.000, ενώ ο Β θα καταθέσει την εισφορά του σε μετρητά.

Συμφωνήθηκε η επιπλέον της εισφοράς του Α αξία των μηχανημάτων να εξοφληθεί έπειτα από τρεις μήνες.

Οι εγγραφές μαζί με εκείνη της εξοφλήσεως θα είναι:

33.03	Εταίροι λ/καλύψεως κεφαλαίου	400.000	
33.03.00	Εταιρ.Α, λ/καλύψεως κεφαλ.	300.000	
33.03.01	Εταιρ.Β, λ/καλύψεως κεφαλ.	<u>100.000</u>	
40.06	Εταιρικό Κεφάλαιο		400.000
40.06.00	Κεφαλαιακή μερίδα Α	300.000	
40.06.01	Κεφαλαιακή μερίδα Β	<u>100.000</u>	
<hr/>			
33.04	Οφειλόμενο κεφάλαιο		400.000
33.04.00	Οφειλ. Κεφαλ. Εταίρου Α	300.000	
33.04.01	Οφειλ. Κεφαλ. Εταίρου Β	<u>100.000</u>	
33.03	Εταίροι, λ/καλύψεως Κεφαλαίου		400.000
33.03.00	Εταίρος Α, λ/καλ. Κεφ.	300.000	
33.03.01	Εταίρος Β, λ/καλ. Κεφ.	<u>100.000</u>	
<hr/>			
12.00	Μηχανήματα		350.000
38.00	Ταμείο		100.000
33.04	Οφειλόμενο Κεφάλαιο		400.000
33.04.00	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Α	300.000	
33.04.01	Οφειλ. Κεφ. Ετ. Β	100.000	
53.14	Βραχυπρόθεσμες υπο- χρεώσεις προς Εταίρους		50.000
53.14.XX	Εταίρος Α, υποχρεώσεις μας για υπερβάλλον τμήμα		

εισφοράς του	
53.14	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους
	50.000
53.14.XX	Εταίρος Α, υποχρεώσεις μας για υπερβάλλον τμήμα εισφοράς του
38.00	Ταμείο
	50.000

8

2.9 Αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου

Κάθε μεταβολή στο κεφάλαιο της Ο.Ε. προϋποθέτει τροποποίηση του καταστατικού της και τήρηση των προβλεπόμενων διατυπώσεων δημοσιότητας. Ειδικότερα, η αύξηση του Ε.Κ. της Ο.Ε. διενεργείται συνήθως με έναν από τους παρακάτω τρόπους:

- α) Με νέα εισφορά των εταίρων.
- β) Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ή κερδών προηγούμενων χρήσεων που δεν είχαν διανεμηθεί.
- γ) Με κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσαυξήσεων που προέρχονται από οποιαδήποτε αιτία (π.χ. δωρεές, αναπροσαρμογές ισολογισμού).
- δ) Με την είσοδο νέων εταίρων, καθώς και με απορρόφηση άλλης εταιρίας.
- ε) Με κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους.

Στις τρεις πρώτες περιπτώσεις δεν έχουμε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων. Στις δύο τελευταίες έχουμε την είσοδο νέων εταίρων. Λογιστικά δεν διαφέρει από την αρχική σύσταση της εταιρίας. Θα προηγηθεί η εγγραφή αναλήψεως των νέων εισφορών, εκτός στην περίπτωση γ, στην οποία δεν γίνεται:

⁸ (Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.62-71

(*Μεταφορά παραδείγματος σελίδας 69)

33.03 Εταίροι, λ/(πρόσθετης) καλύψεως κεφαλαίου

40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο

33.03 Εταίροι, λ/(πρόσθετης) καλύψεως κεφαλαίου

Οι εγγραφές καταβολής των αναληφθεισών εισφορών διαφέρουν κατά περίπτωση:

α) Νέες εισφορές εταίρων:

38.00 Ταμείο(ή ΧΧ.ΧΧ λογαριασμοί των εις είδος εισφερομένων στοιχείων)

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο

β) Κεφαλαιοποίηση κερδών προηγούμενων χρήσεων ή αποθεματικών:

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

Ή

41.ΧΧ (Κατάλληλοι λογαριασμοί αποθεματικών)

33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο

Η εγγραφή αυτή προϋποθέτει να μετέχουν οι εταίροι στα κέρδη με τις ίδιες αναλογίες που μετέχουν και στο Ε.Κ. Αν το καταστατικό προβλέπει ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη διαφορετικά από εκείνα των κεφαλαιακών εισφορών, τότε επειδή τα αποθεματικά ανήκουν στους εταίρους κατά την αναλογία στα κέρδη, θα χρειαστούν κάποιες προσαρμογές για να διατηρηθεί αναλλοίωτη η αναλογία της κεφαλαιακής συμμετοχής των εταίρων. Η λογιστική τακτοποίηση θα γίνει με τη μεσολάβηση των ατομικών λογαριασμών των εταίρων και οι διαφορές που προκύπτουν τακτοποιούνται ταμειακάς.

γ) Κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσαυξήσεων:

Σπάνια περίπτωση στη πράξη. Εκτός της σπάνιας περίπτωσης της δωρεάς προς τη Ο.Ε. θα μπορούσε να συμπεριλάβει την κεφαλαιοποίηση του ποσού που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας του πάγιου ενεργητικού για να

ληφθούν υπόψη οι διαφοροποιήσεις που επήλθαν λόγω του πληθωρισμού. Αλλά οι προσαρμογές αυτές γίνονται με νομοθετική ρύθμιση και δεν εφαρμόζονται στις προσωπικές εταιρίες.

Στις παραπάνω περιπτώσεις αύξησης κεφαλαίου οι εταίροι δεν υποχρεούνται να καταβάλουν εισφορές οπότε η γνωστή πρώτη εγγραφή αναλήψεως υποχρέωσης παραλείπεται. Σε περίπτωση δωρεάς χρεώνεται ο λογαριασμός που θα δεχθεί την αξία του δωρούμενου στοιχείου με πίστωση του Ε.Κ.

Στην περίπτωση αναπροσαρμογής του πάγιου ενεργητικού, θα χρεωθούν με τις διαφορές αξίας τα πάγια στοιχεία με πίστωση του λογαριασμού (Διαφορές αναπροσαρμογής πάγιων στοιχείων) και στη συνέχεια θα χρεωθεί ο λογαριασμός διαφορών προσαρμογής με πίστωση των λογαριασμών αποσβεσμένων παγίων για την προσαρμογή των αποσβέσεων τους. Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού (Διαφορές προσαρμογής πάγιων στοιχείων) μεταφέρεται στο Εταιρικό Κεφάλαιο.

δ)Είσοδος νέων εταίρων και απορρόφηση άλλης εταιρίας:

Η είσοδος νέων εταίρων απαιτεί εγγραφές ίδιες με της συστάσεως. Οπότε μετά την εγγραφή αναλήψεως της κεφαλαιακής εισφοράς και τη μεταφορά στο οφειλόμενο κεφάλαιο, θα έχουμε:

38.00	Ταμείο (ή λογαριασμοί των εις είδος εισφερομένων στοιχείων)	α
33.04	Οφειλόμενο Κεφάλαιο	α

Αυτό γίνεται όταν οι νέοι εταίροι καταβάλλουν ποσό ίσο με τις συμφωνηθείσες εταιρικές εισφορές τους. Στην περίπτωση όμως που οι παλιοί εταίροι ζητήσουν να τους αναγνωριστεί υπεραξία (φήμη και πελατεία), οι νέοι εταίροι θα μετέχουν κατά ποσοστό μικρότερο της εταιρικής εισφοράς τους.

Δεν αποκλείεται και η αντίθετη περίπτωση, κατά την οποία οι νέοι εταίροι ζητούν να τους αναγνωριστεί η φήμη και πελατεία, κάτι που γίνεται όταν η Ο.Ε. αντιμετωπίζει πρόβλημα και προσβλέπει σε αύξηση του κεφαλαίου της, ή όταν προσδοκά στην αύξηση των εργασιών της και της αποδοτικότητας της με την είσοδο των νέων εταίρων.

Αν η είσοδος των νέων εταίρων γίνεται με απορρόφηση άλλης εταιρίας ή ατομικής επιχείρησης, τότε η εξόφληση της αναληφθείσας εισφοράς γίνεται με βάση ισολογισμό της απορροφώμενης οικονομικής μονάδας στον οποίο τα περιουσιακά στοιχεία έχουν αποτιμηθεί στις αξίες στις οποίες συμφωνήθηκε να αναληφθούν από την απορροφώσα εταιρία.

Όταν η καθαρή θέση της εταιρίας που απορροφείται είναι μικρότερη από την αναληφθείσα εισφορά, δημιουργείται υπεραξία που λαμβάνεται ως εξόφληση της εισφοράς, χωρίς πρόσθετη καταβολή των νέων εταίρων. Η διαφορά αυτή θα εμφανιστεί ως ασώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο υποκείμενο σε πολυετή απόσβεση.

ε) Κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων:

Είναι δυνατό να κεφαλαιοποιούνται υποχρεώσεις της Ο.Ε. προς παλαιούς εταίρους ή προς εξωτερικούς πιστωτές της εταιρίας, οπότε οι τελευταίοι καθίστανται νέοι εταίροι. Αφού γίνουν οι εγγραφές ανάληψης της εισφοράς και της μεταφοράς στο οφειλόμενο κεφάλαιο, θα πραγματοποιηθεί η καταβολή της εισφοράς με μεταφορά της κεφαλαιοποιούμενης υποχρέωσης στο λογαριασμό της αναληφθείσας εισφοράς, π.χ.:

50.0	Προμηθευτές εσωτερικού
50.00.0X	Προμηθευτής Α.Β.
33.04	Οφειλόμενο Κεφάλαιο
33.04.XX	Οφειλόμενο κεφάλαιο Εταίρου Α.Β.

2.10 Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου

Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται συνήθως για τις τρεις ακόλουθες περιπτώσεις που θα αναλύσουμε αμέσως:

A. Επιστροφή τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου

Στην περίπτωση αυτή επιστρέφεται μέρος του εταιρικού κεφαλαίου στους εταίρους, όταν διαπιστωθεί ότι τούτο είναι πολύ μεγάλο σε σχέση με την οικονομική

δραστηριότητα της Ο.Ε. Το συνολικό επιστρεφόμενο ποσό θα μερισθεί κατά το λόγο των κεφαλαιακών συμμετοχών, ώστε να μην υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο.

Β. Κάλυψη ζημιών

Στην περίπτωση αυτή η μείωση πραγματοποιείται για να καλυφθούν ζημιές που προήλθαν από τις εργασίες της εταιρίας. Αν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο και στα αποτελέσματα συμπίπτουν, τότε αρκεί να χρεωθεί το Εταιρικό Κεφάλαιο με πίστωση του λογαριασμού στον οποίο εμφανίζονται οι ζημιές που πρόκειται να καλυφθούν. Όταν όμως τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στα αποτελέσματα διαφέρουν, τότε πρέπει να μεσολαβήσουν οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταίρων, μέσω των οποίων θα διακανονιστούν οι διαφορές που θα προκύψουν από την ανομοιομορφία των ποσοστών.

Γ. Αποχώρηση εταίρου

Στην περίπτωση αυτή έχουμε οικειοθελή αποχώρηση εταίρου. Ο αποχωρών εταίρος λαμβάνει:

- Την αρχική κεφαλαιακή του συμμετοχή,
- Τμήμα της συνολικής αύξησης της καθαρής θέσης της εταιρίας μέχρι την ημερομηνία αποχώρησης του.

Θα πρέπει να συνταχθεί ο ισολογισμός της Ο.Ε. κατά την ημέρα αποχώρησης, όπου θα εμφανίζεται η κατά την εκτίμηση των εταίρων υπεραξία που έχει δημιουργηθεί από την ίδια την επιχείρηση, τα δε περιουσιακά στοιχεία δεν θα αποτιμηθούν σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, αλλά στην τρέχουσα αξία τους, ώστε να προκύψει η πραγματική καθαρή θέση της Ο.Ε.

Αν υπάρχει αύξηση της καθαρής θέσης, σε αυτήν συμπεριλαμβάνονται τα κέρδη της τρέχουσας χρήσεως μέχρι τη μέρα της αποχώρησης, τα οποία θα υπολογιστούν με το ποσοστό συμμετοχής του αποχωρούντος.

Αν υπάρχει μείωση της καθαρής θέσης ή αν το αποτέλεσμα είναι ζημία, τότε η ποσοστιαία συμμετοχή του στις ζημιές θα αφαιρεθεί από την αρχική κεφαλαιακή του

συμμετοχή. Στην πράξη, συνήθως για φορολογικούς λόγους, η αποτίμηση της περιουσίας της Ο.Ε. γίνεται εξωλογιστικά και δεν αναπροσαρμόζονται με λογιστικές εγγραφές οι εμφανιζόμενες στα βιβλία αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

Λογιστική εγγραφή γίνεται μόνο για την επιστροφή της κεφαλαιακής μερίδας του αποχωρούντος εταίρου, και όλες οι άλλες διαφορές διακανονίζονται ιδιαιτέρως μεταξύ των εταίρων.

Επίσης είναι δυνατό να γίνει αποχώρηση εταίρου χωρίς μείωση του Εταιρικού Κεφαλαίου. Αυτό θα συμβεί όταν στη θέση του αποχωρούντος εταίρου έχουμε ένα άλλο νεοεισερχόμενο εταίρο.

Συνήθως διαπραγματεύονται ιδιωτικά μεταξύ τους την κεφαλαιακή μερίδα και η Ο.Ε. απλώς απεικονίζει λογιστικά τη μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, χρεώνοντας την κεφαλαιακή μερίδα του απερχόμενου εταίρου, με πίστωση της κεφαλαιακής μερίδας του εισερχόμενου.

2.10.1 Διανομή του επιχειρησιακού αποτελέσματος στις Ο.Ε.

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, στο καταστατικό μιας Ο.Ε. πρέπει να καθορίζεται ο τρόπος συμμετοχής των εταίρων στο αποτέλεσμα, ειδάλλως η συμμετοχή πραγματοποιείται κατά ίσα μερίδια. Η συμμετοχή στο αποτέλεσμα δεν είναι απαραίτητο να ακολουθεί τα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο, καθώς μπορεί κάποιος εταίρος να προσφέρουν περισσότερο με άλλο τρόπο από ότι με την κεφαλαιακή τους εισφορά, π.χ. προσωπική εργασία, ειδικές γνώσεις κ.λ.π.

Οπότε θα ήταν άδικο να γίνει η κατανομή του αποτελέσματος αναλογικά με τη συμμετοχή στο Εταιρικό Κεφάλαιο. Επίσης είναι δυνατό να συμφωνηθούν διαφορετικά ποσοστά για τη συμμετοχή στα κέρδη και για τη συμμετοχή στις ζημιές. Αυτό που δεν μπορεί να γίνει, είναι ο αποκλεισμός εταίρου από τη συμμετοχή στα κέρδη ή στις ζημιές, εκτός της περίπτωσης εταίρου που προσφέρει μόνο προσωπική εργασία για το οποίο μπορεί να τεθεί ρήτρα για μη συμμετοχή του στις ζημιές.

Γενικά, μόνο η αξία του Εταιρικού Κεφαλαίου πρέπει να μοιράζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής. Οποιαδήποτε άλλη αξία που παρουσιάζεται ως περιουσία της Ο.Ε., από οποιαδήποτε αιτία και αν προήλθε, είναι εισόδημα της Ο.Ε. και διανέμεται στους εταίρους όπως τα κέρδη ή κεφαλαιοποιείται πάλι ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη.

Με τον ίδιο τρόπο πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τη λύση της εταιρίας, η κατανομή των τυχόν αφανών αποθεματικών της Ο.Ε., κάθε αξίας από υπερτίμηση εισφερθέντων υλικών στοιχείων και κάθε πράγματος που έχει περιέλθει στην επιχείρηση.

Διότι ο εταίρος που έχει εισφέρει κατά κυριότητα στην εταιρία ένα αγαθό, έχει αποξενωθεί από αυτό και από κάθε μεταβολή στην αξία του.

Η μεταβολή της αξίας του αγαθού ανήκει στον εταίρο λόγω συμμετοχής του στο αποτέλεσμα και όχι λόγω εισφοράς κεφαλαίου. Αλλιώς θα έπρεπε να διαφοροποιηθεί ο τρόπος λογισμού σε περίπτωση εισφοράς υλικών στοιχείων διαφορετικών κατηγοριών.

2.10.2 Ο σχηματισμός αποθεματικών στην Ο.Ε.

Ο σχηματισμός αποθεματικών στις προσωπικές εταιρίες δεν επιβάλλεται από τον νόμο, όπως στα άλλα είδη εταιριών, αλλά δεν αποκλείεται επίσης. Θα μπορούσε κάποιος να ισχυριστεί ότι δεν έχει νόημα η παρακράτηση κερδών για σχηματισμό αποθεματικών, αφού θα μπορούσε να προκαλέσει συγκρούσεις μεταξύ των εταίρων και επειδή δεν κρίνεται απαραίτητο, καθώς υπάρχει το απεριόριστο της ευθύνης των εταίρων.

Ο σχηματισμός όμως αποθεματικών και στις προσωπικές εταιρίες είναι χρήσιμος, καθώς ένα μη διανεμόμενο κέρδος ισχυροποιεί την εταιρία και αποτελεί μian αυξημένη εγγύηση απέναντι στους τρίτους. Καλό είναι, οι προϋποθέσεις και ο τρόπος σχηματισμού αποθεματικών να ρυθμίζονται από το καταστατικό.

Στην περίπτωση δε που οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη με διαφορετικό ποσοστό από ότι στο κεφάλαιο, πρέπει να μετέχουν στο αποθεματικό κατά την αναλογία συμμετοχής στα κέρδη.

2.11 Η φορολογία των κερδών της Ο.Ε.

Μέχρι και πριν λίγα χρόνια στις προσωπικές εταιρίες δεν φορολογούνταν το νομικό πρόσωπο, αλλά οι εταίροι σαν φυσικά πρόσωπα για τα κέρδη που τους αναλογούσαν. Από την εφαρμογή του νόμου 2065/1992 και μετά, τα κέρδη των προσωπικών εταιριών φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας, με συντελεστή που ξεκίνησε από 35% και σταδιακά μειώθηκε σε 25%.

Με τον Ν.3296/2004 τα εισοδήματα των Ο.Ε. και Ε.Ε. που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2005 μέχρι 31.12.2005 φορολογούνται με συντελεστή 24%, όσα προκύπτουν από χρήσεις που αρχίζουν από 01.01.2006 μέχρι 31.12.2006 με συντελεστή 22% και από 01.01.2007 και μετά με 20%.

Εκεί εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων. Το φορολογητέο όμως εισόδημα προκύπτει αφού αφαιρεθεί από τα κέρδη επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά στην εταιρία και για την οποία θα φορολογηθούν ατομικώς οι εταίροι. Η αμοιβή αυτή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του κάθε δικαιούχου εταίρου, στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρίας.

Η επιχειρηματική αμοιβή αποτελεί φορολογική έννοια και μειώνει τα κέρδη που έχουν δηλωθεί με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος της εταιρίας και όχι τα δηλωμένα με εκπρόθεσμη δήλωση ή εκείνα που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο.

Στην περίπτωση που ένας από τους τρεις εταίρους συμμετέχει και σε άλλες εταιρίες και δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία, την επιχειρηματική αμοιβή δικαιούται να την λάβει ο αμέσως επόμενος σε ποσοστό συμμετοχής εταίρος.

Τα κέρδη που φορολογούνται και η επιχειρηματική αμοιβή δεν υπολογίζονται πάνω στα λογιστικά κέρδη που φαίνονται στον λογαριασμό (Αποτελέσματα Χρήσεως), αλλά σε αυτά που προκύπτουν μετά την φορολογική αναμόρφωσή τους.

Κατά αυτήν την εξωλογιστική ενέργεια, το σύνολο των λογιστικών κερδών προσαυξάνεται κατά τις λογιστικές διαφορές και μειώνεται κατά τα έσοδα που απαλλάσσονται από τη φορολογία ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

2.12 Λογιστικές εγγραφές διανομής αποτελεσμάτων

Το ποσό των κερδών που διανέμεται στους εταίρους είναι εκείνο που απομένει όταν από τα λογιστικά κέρδη αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στην Ο.Ε. Λογιστικά χρεώνεται ο λογαριασμός 88.99 (Κέρδη προς διάθεση) με πίστωση των δοσοληπτικών λογαριασμών των εταίρων.

Στη χρέωση των δοσοληπτικών λογαριασμών μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών ατομικών απολήψεων, οι οποίες αφορούν προκαταβολές έναντι των

κερδών της χρήσεως. Στην περίπτωση που το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία, αυτή φέρεται στον ισολογισμό ως χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού (Ζημίες εις νέο) μέχρι να αποσβεσθεί από μελλοντικά κέρδη. Στην χρήση που δημιουργήθηκε η ζημία δεν θα γίνει καμιά λογιστική εγγραφή.

Η εξίσωση του λογαριασμού =Ζημίες εις νέο=, ο οποίος μέσω του ισολογισμού θα περάσει στην επόμενη χρήση, θα πραγματοποιηθεί στο τέλος της νέας χρήσεως, με τη μεταφορά ίσου ποσού κερδών. Αυτό θα γίνει με την προϋπόθεση ότι θα υπάρξουν κέρδη και ότι οι εταίροι μετέχουν με τα ίδια ποσοστά και στα κέρδη και στις ζημίες.

Αν οι εταίροι μετέχουν με διαφορετικές αναλογίες στα κέρδη και στις ζημίες, θα έπρεπε να κατανεμηθούν και να μεταφερθούν στους ατομικούς λογαριασμούς χωριστά τα κέρδη από τις ζημίες.

Τούτο όμως θα πρέπει να αποφεύγεται, διότι τυχόν κατανομή της ζημίας στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων θα οδηγούσε σε σύνταξη ισολογισμού ο οποίος αντί ακάλυπτης ζημίας θα εμφάνιζε απαιτήσεις της Ο.Ε. έναντι των εταίρων, που δεν θα ήταν η ορθή απεικόνιση της περιουσιακής θέσης της εταιρίας.⁹

2.13 Λύση και εκκαθάριση της εταιρίας

Μία Ο.Ε. λύεται για πολλούς λόγους που μπορεί να οφείλονται στην ίδια την εταιρική σύμβαση, στη μεταβολή των συνθηκών εργασίας μεταξύ των εταίρων και στη μεταβολή της νομικής ή φυσικής κατάστασης των εταίρων ή της νομικής κατάστασης της εταιρίας.

Τότε η εταιρία χωρίς να αποβάλλει τη νομική της προσωπικότητα εισέρχεται στο στάδιο της εκκαθάρισεως, κατά το οποίο:

- Επιστρέφονται τα χρήματα που είχαν εισφερθεί στην εταιρία κατά χρήση.
- Ικανοποιούνται οι κάθε είδους υποχρεώσεις προς τρίτους.
- Προηγούνται οι υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, το Ι.Κ.Α., τους εργαζόμενους και τέλος προς τους δανειστές.

⁹ Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.72-102

- Προτεραιότητα έχουν οι εμπραγμάτως ασφαλισμένοι, ακολουθούν οι υπόλοιποι τρίτοι και τελευταίοι ικανοποιούνται οι εταίροι για τυχόν απαιτήσεις τους από την εταιρία.
- Ρευστοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας.

Με το προϊόν της εκποίησης ικανοποιούνται κατά προτεραιότητα οι δανειστές οι οποίοι έχουν εμπράγματες διασφαλίσεις. Επιστρέφεται στους εταίρους η κεφαλαιακή τους εισφορά. Όσον αφορά τις εισφορές σε είδος καταβάλλεται η αξία τους κατά τον χρόνο που εισφέρθηκαν. Για την εισφορά προσωπικής εργασίας δεν υπάρχει αποζημίωση.

Διανέμεται μεταξύ των εταίρων το τυχόν πλεόνασμα της εκκαθάρισεως σύμφωνα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη. Αν στον ισολογισμό εμφανίζονται κέρδη παλιότερων χρήσεων ή ζημίες που δεν έχουν καλυφθεί, κατανέμονται σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής τους στα κέρδη ή στις ζημίες, αντίστοιχα, και μεταφέρονται στους δοσοληπτικούς τους λογαριασμούς.

Κατά την εκκαθάριση διατηρείται η επωνυμία της εταιρίας ακολουθούμενη από τις λέξεις (υπό εκκαθάριση). Οι εκκαθαριστές μπορεί να είναι πρόσωπα που ορίζονται από το καταστατικό, ή όλοι οι εταίροι ενεργούντες από κοινού, μπορούν όμως να ορίσουν και άλλα πρόσωπα με κοινή τους απόφαση. Σε περίπτωση διαφωνίας τους εκκαθαριστές ορίζει το δικαστήριο.

Στην περίπτωση που οι διαχειριστές ή οι εκκαθαριστές διαπιστώσουν ότι η περιουσία της εταιρίας δεν επαρκεί για την ικανοποίηση των δανειστών της, πρέπει να ζητήσουν την κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτώχευσης. Τότε την εκκαθάριση αναλαμβάνει ο διοριζόμενος από το Πρωτοδικείο *σύνδικος της πτωχεύσεως*. Πτώχευση της Ο.Ε. συνεπάγεται και πτώχευση των εταίρων της.

Κατά το χρονικό διάστημα της εκκαθάρισης η εταιρία παύει την μέχρι τότε οικονομική της δραστηριότητα, εκτός αν η συνέχιση κάποιων ενεργειών της εξυπηρετεί τους σκοπούς της εκκαθάρισεως. Μόλις τελειώσει η εκκαθάριση παύει να υφίσταται το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, δεν παύει όμως να υπάρχει η ευθύνη των εταίρων έναντι των τρίτων.

2.13.1 Λογιστική διαδικασία της εκκαθάρισεως

Από την έναρξη της εκκαθάρισεως μέχρι τη οριστική λύση της εταιρίας, λογιστικά έχουμε τα εξής στάδια:

α) Συντάσσεται ισολογισμός κανονικός τέλους χρήσεως κατά το χρόνο παύσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας της εταιρίας, του οποίου η χρήση μπορεί να είναι μικρότερη των 12 μηνών.

β) Αποτιμούνται τα στοιχεία του Ενεργητικού και Παθητικού σε τιμές ρευστοποίησης των, τακτοποιούνται οι λογαριασμοί, γίνονται οι σχετικές εγγραφές προσαρμογής των μεταβαλλόμενων από την αποτίμηση οικονομικών μεγεθών. Αρχίζει η λειτουργία του λογαριασμού =Διαφορές αποτιμήσεως=(διαδικασία χρήσιμη αλλά όχι απαραίτητη.

γ) Ακολουθούν οι πράξεις εκκαθάρισεως. Ρευστοποιείται το Ενεργητικό και εξοφλούνται από τις εισπράξεις οι πιστωτές.

Επιπλέον, οι λογαριασμοί που σχηματίζονται στο στάδιο αυτό είναι:

- (Έξοδα εκκαθάρισεως), όπου καταχωρούνται τα έξοδα για τους σκοπούς της εκκαθάρισης και οι αμοιβές των εκκαθαριστών.
- (Αποτελέσματα εκκαθάρισεως), όπου καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως και της αξίας ρευστοποιήσεως των λογαριασμών.

Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρεται το υπόλοιπο του λογαριασμού (Διαφορές αποτιμήσεως), ο οποίος τελικά θα εξισωθεί μεταφερόμενος στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο αποτέλεσμα.

δ) Αν η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερα έτη, τότε στο τέλος κάθε χρήσεως συντάσσεται ισολογισμός, ο οποίος εξυπηρετεί το σκοπό της εκκαθάρισης. Οι χρήσεις υπολογίζονται ως δωδεκάμηνα διαστήματα που αρχίζουν από την ημερομηνία που η εταιρία έχει τεθεί υπό εκκαθάριση.

ε) Συντάσσεται ο ισολογισμός τέλους της εκκαθάρισεως.

στ) Κλείνουν τα βιβλία της Ο.Ε. αφού μεταφερθεί ο λογαριασμός του Εταιρικού Κεφαλαίου στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων. Τώρα φαίνεται αν έχει να πάρει κάποιο ποσό ο κάθε εταίρος ή αν θα πρέπει να καταβάλλει κάποιο ποσό.

Στο καθαρά τεχνικό μέρος υπάρχουν δύο διδασκαλίες:

α) Οι λογιστικές εγγραφές της εκκαθάρισης διενεργούνται στα ήδη τηρούμενα βιβλία της υπό εκκαθάριση εταιρίας.

β) Τα βιβλία της υπό εκκαθάριση εταιρίας δέχονται μόνο τις εγγραφές που είναι απαραίτητες για τον ισολογισμό κατά τον χρόνο που η εταιρία σταματά την επαγγελματική της δραστηριότητα. Στη συνέχεια, τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών μεταβιβάζονται στον εκκαθαριστή, τα βιβλία της εταιρίας κλείνουν και ο εκκαθαριστής ανοίγει νέα που τα θεωρεί στο όνομα της =Χ= Ο.Ε. υπό εκκαθάριση.

Σε αυτή τη περίπτωση τα υπόλοιπα μεταβιβάζονται σε λογαριασμό που δημιουργείται στο όνομα του εκκαθαριστή και μεταφέρονται όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού με δύο εγγραφές:

Εκκαθαριστής	A	
(Λογαριασμοί Ενεργητικού)		A
<i>Μεταβίβαση υπολοίπων λογ/σμών Ενεργητικού</i>		
(Λογαριασμοί Παθητικού)	A	
Εκκαθαριστής		A
<i>Μεταβίβαση υπολοίπων λογ/σμών Παθητικού</i>		

Με αυτές τις εγγραφές εξισώνονται οι λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού, καθώς και ο λογαριασμός (Εκκαθαριστής).

Στα νέα βιβλία που προορίζονται για την εκκαθάριση, θα δημιουργηθεί λογαριασμός στο όνομα της υπό εκκαθάριση εταιρίας και γίνονται οι ακόλουθες εγγραφές:

(Διάφοροι Λογαριασμοί Ενεργητικού)	A	
Χ, Ο.Ε. υπό εκκαθάριση		A
<i>Ανάληψη ενεργητικών στοιχείων της Χ, Ο.Ε.</i>		
Χ, Ο.Ε. υπό εκκαθάριση	A	
(Διάφοροι Λογαριασμοί Παθητικού)		A
<i>Ανάληψη παθητικών στοιχείων της Χ, Ο.Ε.</i>		

Ανακεφαλαιώνοντας παρατηρούμε τα εξής:

α) Στο λογαριασμό (Αποτελέσματα Εκκαθαρίσεως) μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών (Διαφορές αποτιμήσεως), (Εξοδα εκκαθαρίσεως), (Φήμη και Πελατεία), (Εξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως), καθώς και κάθε άλλος λογαριασμός εξόδου πολυετούς αποσβέσεως.

β) Ο λογαριασμός ζημιών συμψηφίζεται με το λογαριασμό των αποθεματικών εφόσον η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη είναι ίδια με τη συμμετοχή τους στις ζημιές. Ειδάλλως οι ζημιές μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς.

γ) Τα αποθεματικά μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη.

δ) Ο λογαριασμός =Αποτελέσματα Εκκαθαρίσεως= μεταφέρεται στους ατομικούς λογαριασμούς ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο αποτέλεσμα.

ε) Οι λογαριασμοί απολήψεων μεταφέρονται στους ατομικούς λογαριασμούς, όπου μεταφέρεται και το υπόλοιπο του λογαριασμού =Εταιρικό Κεφάλαιο= σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων σε αυτό.

Η εκκαθάριση στις προσωπικές εταιρίες εξυπηρετεί τα συμφέροντα των εταίρων σε αντίθεση με την εκκαθάριση των κεφαλαιουχικών εταιριών που εξυπηρετεί τους εταιρικούς δανειστές. Τούτο, επειδή το απεριόριστο της ευθύνης για τα εταιρικά χρέη επιτρέπει στους δανειστές να διεκδικήσουν τα οφειλόμενα από τους εταίρους και μετά τη λύση της Ο.Ε.¹⁰

¹⁰ Νεγκάκης, Χ., "Λογιστική Εταιριών"-Θεωρία & Πράξη, 2012, σελ.510-514

ΑΣΚΗΣΕΙΣ Ο.Ε.

Παράδειγμα 1 (κέρδη εταιρών)

Κατά την τρέχουσα χρήση, η Ο.Ε. «ΚΑΠΑ» εμφανίζει ζημίες 20.000 €, ενώ κατά το επόμενο έτος παρουσίασε κέρδη 30.000 €. Το εταιρικό κεφάλαιο ανέρχεται σε 60.000 €, στο οποίο συμμετέχουν ισόποσα οι εταίροι, Ασμή, Ντουβέλης και Τσιόνκης.

Στα αποτελέσματα οι εταίροι συμμετέχουν ως εξής :Ασμή 50%, Ντουβέλης 30% και Τσιόνκης 20%. Τα υπόλοιπα των εταιρών, μετά τη λήξη της χρήσης, τακτοποιούνται ταμειακά. Τα κέρδη όλα φορολογούνται στο όνομα των εταιρών.

Ζητείται να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.01.01 Εταίρος Α 42.01.02 Εταίρος Ν 42.01.03 Εταίρος Τ 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.98 Ζημιές εις νέο	20.000 (10.000) (6.000) (4.000)	20.000	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΚΑΘΑΡΑ ΘΕΣΗ
2	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.01.01 Εταίρος Α 42.01.02 Εταίρος Ν 42.01.03 Εταίρος Τ	20.000	20.000 (10.000) (6.000) (4.000)	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΔΙΑΘΕΣΗ
3	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.99 Κέρδη χρήσης	30.000	30.000	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

4	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.03.00 Ζημιές χρήσης	20.000	20.000	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ ΣΕ ΔΙΑΘΕΣΗ
5	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14.01 Εταίρος Α 53.14.02 Εταίρος Ν 53.14.03 Εταίρος Τ	10.000	10.000 (5.000) (3.000) (2.000)	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ
6	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14.01 Εταίρος Α 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	5.000	5.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟ Α
7	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14.02 Εταίρος Ν 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	2.000	2.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟ Ν
8	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14.03 Εταίρος Τ 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	1.000	1.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟ Τ

Παράδειγμα 2 (καταβολή κεφαλαίου από τους εταίρους)

Στην Ο.Ε. «ΖΗΤΑ», συμμετέχουν οι Αντωνίου και Βασιλείου με ποσοστά συμμετοχής 60% και 40% αντίστοιχα στο κεφάλαιο, που ανέρχεται σε 50.000 €. Αποφασίζεται η αύξηση του κεφαλαίου κατά 20.000 € καθώς και η ανάληψη μέρους του κεφαλαίου από τον νέο εταίρο Γεωργίου.

Τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων, μετά την είσοδο του Γεωργίου στην εταιρία, θα διαμορφωθούν ως ακολούθως: Αντωνίου 50%, Βασιλείου 30%, Γεωργίου 20%.

Ζητείται να προσδιοριστεί το ποσό του κεφαλαίου που πρέπει να καταβάλουν επιπλέον οι εταίροι και να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.03.01 Εταίρος Α 33.03.02 Εταίρος Β 33.03.03 Εταίρος Γ 40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06.01 Εταίρος Α 40.06.02 Εταίρος Β 40.06.03 Εταίρος Γ	20.000 (5.000) (1.000) (14.000)	20.000 (5.000) (1.000) (14.000)	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 33.04.01 Εταίρος Α 33.04.02 Εταίρος Β 33.04.03 Εταίρος Γ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.03 Εταίροι – λογ/σμός κάλ.κεφαλαίου 33.03.01 Εταίρος Α 33.03.02 Εταίρος Β 33.03.03 Εταίρος Γ	20.000 (5.000) (1.000) (14.000)	20.000 (5.000) (1.000) (14.000)	ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΡΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΗΝ ΑΥΞΗΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
3	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 33.04.01 Εταίρος Α	5.000	5.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΤΑΙΡΟΥ Α ΣΤΗΝ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
4	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 33.04.02 Εταίρος Β	1.000	1.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΤΑΙΡΟΥ Β ΣΤΗΝ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
5	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 33.04.03 Εταίρος Γ	14.000	14.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΤΑΙΡΟΥ Γ ΣΤΗΝ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Παράδειγμα 3 (ζημιές και κέρδη εταίρων-επιχειρηματική αμοιβή εταίρων)

Στην Ο.Ε. «Ωμέγα» με κεφάλαιο 100.000 €, συμμετέχουν οι εταίροι Αντωνίου με 30%, Βλαστός με 50% και Γιάννου με 20%. Τα ποσοστά συμμετοχής στα αποτελέσματα για τον Αντωνίου, τον Βλαστό και τον Γιάννου, σύμφωνα με το καταστατικό, ορίζονται σε 30%, 60% και 10% αντίστοιχα.

Κατά τη διάρκεια της τρέχουσας χρήσης, προέκυψαν ζημιές ύψους 40.000 €, ενώ οι εταίροι είχαν πραγματοποιήσει απολήψεις :

ο Αντωνίου 5.000 €, ο Βλαστός 2.000 € και ο Γιάννου 2.000 €.

Στην επόμενη χρήση προέκυψαν κέρδη ύψους 102.500 € και οι εταίροι κατά τη διάρκειά της είχαν πραγματοποιήσει απολήψεις : 7.000 €, 16.000 € και 2.000 € αντίστοιχα.

Οι εταίροι λόγω της συμμετοχής τους σε άλλες εταιρίες δεν δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή. Η εταιρία φορολογείται για τα κέρδη χρήσης με συντελεστή 25%.

Ζητείται :

α) Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές .

β) Να βρεθεί, το ποσό από τα αποτελέσματα που αναλογεί στον κάθε εταίρο, σαν συνέπεια των παραπάνω γεγονότων στο τέλος της επόμενης χρήσης .

γ) Ποιοί λογαριασμοί, απ' αυτούς που σχετίζονται με τα παραπάνω γεγονότα, θα εμφανιστούν στον ισολογισμό της εταιρίας στο τέλος της τρέχουσας χρήσης και με ποιο ποσό ο καθένας

δ) Αν δεν προβλέπεται ο τρόπος συμμετοχής των εταίρων στα αποτελέσματα, πως διανέμονται αυτά.

ΛΥΣΗ

A) Ημερολογιακές εγγραφές

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.03 Ατομικές απολήψεις εταίρος Αντωνίου 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	5.000	5.000	ΑΠΟΛΗΨΕΙΣ ΕΤΑΙΡΟΥ ΑΝΤΩΝΙΟΥ
2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.04 Ατομικές απολήψεις εταίρος Βλαστού 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	2.000	2.000	ΑΠΟΛΗΨΕΙΣ ΕΤΑΙΡΟΥ ΒΛΑΣΤΟΥ
3	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.05 Ατομικές απολήψεις εταίρος Γιάννος 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	2.000	2.000	ΑΠΟΛΗΨΕΙΣ ΕΤΑΙΡΟΥ ΓΙΑΝΝΟΥ

Κατά την σύνταξη του ισολογισμού και μετά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσεως, ακολουθούν οι εξής εγγραφές:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.01 Ζημιές 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	40.000	40.000	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΣΕ ΖΗΜΙΑ
2	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.98.Ζημιές εις νέο 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.01 Ζημιές	40.000	40.000	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΣΕ ΖΗΜΙΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΙΣ ΝΕΟ

3	42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο 42.01.00 Εταίρος Αντωνίου 42.02.01 Εταίρος Βλαστού 42.01.02 Εταίρος Γιάννου 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.98.Ζημιές εις νέο	40.000 (12.000) (24.000) (4.000)		ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΣΕ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
4	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.00 Ατομικός λογ/σμός εταίρου Αντωνίου 33.07.01 Ατομικός λογ/σμός εταίρου Βλαστού 33.07.02 Ατομικός λογ/σμός εταίρου Γιάννου 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.03 Ατομικές απολήψεις εταίρου Αντωνίου 33.07.04 Ατομικές απολήψεις εταίρου Βλαστού 33.07.05 Ατομικές απολήψεις εταίρου Γιάννου	9.000 (5.000) (2.000) (2.000)		ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΛΗΨΕΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΣΕ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΕΤΑΙΡΩΝ
			40.000	
			9.000	
			(5.000)	
			(2.000)	
			(2.000)	

Κατά την διάρκεια της επόμενης χρήσεως, οι εταίροι πραγματοποίησαν τους παρακάτω απολήψεις:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.03 Ατομικές απολήψεις εταίρος Αντωνίου 38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	7.000		ΑΠΟΛΗΨΕΙΣ ΕΤΑΙΡΟΥ ΑΝΤΩΝΙΟΥ
			7.000	
2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.04 Ατομικές απολήψεις εταίρος Βλαστού 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	16.000		ΑΠΟΛΗΨΕΙΣ ΕΤΑΙΡΟΥ ΒΛΑΣΤΟΥ
			16.000	
3	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.05 Ατομικές απολήψεις εταίρος Γιάννου 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	2.000		ΑΠΟΛΗΨΕΙΣ ΕΤΑΙΡΟΥ ΓΙΑΝΝΟΥ
			2.000	

Κατά την σύνταξη του ισολογισμού και μετά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσεως, ακολουθούν οι εξής εγγραφές:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	102.500	102.500	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ
2	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.03 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο 42.01.00 Εταίρος Αντωνίου 42.02.01 Εταίρος Βλαστού 42.01.02 Εταίρος Γιάννου	40.000	40.000 (12.000) (24.000) (4.000)	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
3	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.08 Φόρος εισοδήματος 54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΥΣ 54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	15.625	15.625	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ
4	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.99 Κέρδη προς διάθεση	102.500	102.500	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΣΕ ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ
5	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.99 Κέρδη προς διάθεση 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη 88.08 Φόρος εισοδήματος	55.625	55.625 (40.000) (15.625)	ΑΠΟΚΟΠΗ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΚΕΡΔΗ ΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗ

Η διάθεση των κερδών, κατά την επόμενη χρήση, έχει ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσης προ φόρων	102.500,00 €
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>15.625,00€</u>
Κέρδη προς διάθεση	86.875,00€

Τα οποία διατίθενται:

Εταίρος Αντωνίου	86.875 x 30% = 26.062,50€
Εταίρος Βλαστός	86.875 x 60% = 52.125,00€
Εταίρος Γιάννου	86.875 x 10% = 8.687,50€

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, έχουμε τις εξής εγγραφές:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους 53.14.00 Εταίρος Αντωνίου 53.14.01 Εταίρος Βλαστός 53.14.02 Εταίρος Γιάννου	86.875	86.875 (26.062,50) (52.125) (8.687,50)	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟΥΣ
2	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους 53.14.00 Εταίρος Αντωνίου 53.14.01 Εταίρος Βλαστός 53.14.02 Εταίρος Γιάννου 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.99 Κέρδη προς διάθεση	40.000 (12.000) (24.000) (4.000)	40.000	ΑΠΟΚΟΠΗ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ Σ ΧΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ
3	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.00 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Αντωνίου 33.07.01 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Βλαστού 33.07.02 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Γιάννου 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.03 Ατομικές απολήψεις, εταίρος Αντωνίου	25.000 (7.000) (16.000) (2.000)	25.000 (7.000)	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟΛΗΨΕΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΣΕ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΥ Σ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ

	33.07.04 Ατομικές απολήψεις, εταίρος Βλαστού 33.07.05 Ατομικές απολήψεις, εταίρος Γιάννου		(16.000) (2.000)	
4	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους 53.14.00 Εταίρος Αντωνίου 53.14.01 Εταίρος Βλαστός 53.14.02 Εταίρος Γιάννου 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων 33.07.00 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Αντωνίου 33.07.01 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Βλαστός 33.07.02 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Γιάννου	46.875 14.062,50 (28.125) (4.687,50)	 46.875 14.062,50 (28.125) (4.687,50)	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣ ΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΣΕ ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΥ Σ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Β) Το ποσό, που αναλογεί στον κάθε εταίρο, προκύπτει από το υπόλοιπο του δοσοληπτικού του λογαριασμού "33.07>" και είναι:

Εταίρος Αντωνίου	2.062,50€	(14.062,50-5.000-7.000)
Εταίρος Βλαστός	10.125€	(28.125-2.000-6.000)
Εταίρος Γιάννου	687,50€	(4.687,50-2.000-2.000)

Κατά την απόδοση των υποχρεώσεων της εταιρίας προς τους εταίρους την επόμενη χρήση, θα πραγματοποιηθούν οι εξής εγγραφές:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.00 Ατομικός λογ/μός, εταίρος Αντωνίου 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο	2.062,50	 2.062,50	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΤΑΙΡΟΥ ΑΝΤΩΝΙΟΥ

2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.01 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Βλαστού <p style="text-align: center;">38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο</p>	10.125	10.125	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΤΑΙΡΟΥ ΒΛΑΣΤΟΥ
3	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων 33.07.02 Ατομικός λογ/σμός, εταίρος Γιάννου <p style="text-align: center;">38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 38.00 Ταμείο</p>	687,50	687,50	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΤΑΙΡΟΥ ΓΙΑΝΝΟΥ

Γ) Στον ισολογισμό της εταιρίας, στο τέλος της τρέχουσας χρήσης, θα εμφανιστούν οι παρακάτω λογαριασμοί με χρεωστικό υπόλοιπο:

1. 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
 - 33.07 ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΩΝ
 - 33.07.00 ΑΤΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΤΑΙΡΟΣ ΑΝΤΩΝΙΟΥ ΜΕ 5.000€.
 - 33.07.01 2.000 ΑΤΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΤΑΙΡΟΣ ΒΛΑΣΤΟΣ ΜΕ 2.000€.
 - 33.07.02 2.000 ΑΤΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΕΤΑΙΡΟΣ ΓΙΑΝΝΟΥ ΜΕ 2.000€.

2. 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ
 - 42.01 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΣ ΝΕΟ
 - 42.01.00 ΕΤΑΙΡΟΣ ΑΝΤΩΝΙΟΥ 12.000€.
 - 42.01.01 ΕΤΑΙΡΟΣ ΒΛΑΣΤΟΣ 24.000€.
 - 42.01.02 ΕΤΑΙΡΟΣ ΓΙΑΝΝΟΥ 4.000€.

Δ) Σε περίπτωση μη πρόβλεψης διανομής των κερδών ή ζημιών, η διανομή των αποτελεσμάτων γίνεται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο.¹¹

¹¹ Οι ασκήσεις είναι βασισμένες από παραδείγματα του βιβλίου Χρήστου Ι. Νεγκάκη, "Λογιστική Εταιριών", έτος 2010.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

3.1 Έννοια και χαρακτηριστικά της Ε.Ε.

Στην Ε.Ε. υπάρχουν δύο ομάδες εταίρων με διαφορετική ευθύνη. Αυτόν ή αυτούς που έχουν απεριόριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι) και αυτόν ή αυτούς που η ευθύνη τους περιορίζεται μέχρι καθοριζόμενου στην εταιρική σύμβαση ποσού, ίσου τουλάχιστον με την κεφαλαιακή τους εισφορά(ετερόρρυθμοι εταίροι). Η μειωμένη ευθύνη των ετερόρρυθμων εταίρων συνεπάγεται κυρίως τους εξής περιορισμούς από τον νόμο, οι οποίοι προστατεύουν τρίτους που θα μπορούσαν να παραπλανηθούν από ετερόρρυθμο εταίρο νομίζοντας ότι είναι ομόρρυθμος:

α) Δεν μπορεί να περιληφθεί το όνομά τους στην εταιρική επωνυμία.

β) Δεν μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα που χρειάζεται να εκπροσωπήσουν την εταιρία και δεν μπορούν να δημιουργούν δεσμεύσεις στο όνομα ή για λογαριασμό της εταιρίας.

γ) Δεν μπορούν να εισφέρουν προσωπική εργασία. Η κεφαλαιακή τους μερίδα πρέπει να εκφράζει υλική αξία.

Ο ετερόρρυθμος εταίρος που ενεργεί αντίθετα σε αυτούς τους περιορισμούς έχει ευθύνη ομόρρυθμου. Κατά τα λοιπά ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα αλλά και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εταιρική σχέση. Η πτώχευση Ε.Ε. δεν συμπαρασύρει σε πτώχευση τους ετερόρρυθμους εταίρους. Σε γενικές γραμμές ότι ισχύει για την Ο.Ε. ισχύει και για την Ε.Ε. με μικρές διαφοροποιήσεις. Το ίδιο ισχύει και για την λογιστική τους.

3.2 Λογιστικές ιδιορρυθμίες των Ε.Ε.

Βασικά ότι ισχύει στην λογιστική για την Ο.Ε. ισχύει και για την Ε.Ε. με διαφοροποιήσεις σε τρία σημεία:

1. Στους τίτλους που ανοίγονται στο όνομα των ετερόρρυθμων εταίρων πρέπει να αναγράφεται αυτή η ιδιότητά τους.(η λέξη ετερόρρυθμος).

2. Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου δεν μπορεί να υπολογιστεί επιχειρηματική αμοιβή σε ετερόρρυθμο εταίρο και
3. Κατά την κατανομή της ζημίας χρήσεως στους εταίρους, προσέχουμε ούτως ώστε τα ποσά ζημίας που καταλογίζονται στους ετερόρρυθμους εταίρους, να μην υπερβαίνουν τα όρια της ευθύνης τους.

Σε μία χρήση που έχουμε αρνητικά αποτελέσματα, διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

α) Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στο αποτέλεσμα, δεν υπερβαίνει το ποσό της ευθύνης του. Σε αυτή την περίπτωση η ζημία καταλογίζεται σε όλους τους εταίρους με βάση τα προκαθορισμένα ποσοστά, χωρίς πρόβλημα.

β) Η ζημία που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, υπερβαίνει το ποσό της ευθύνης του. Σε αυτή την περίπτωση του καταλογίζεται ποσό ζημίας ίσο με το ποσό της ευθύνης του και το υπόλοιπο της ζημίας καλύπτεται από τους ομόρρυθμους εταίρους ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής τους στις ζημίες.

3.3 Η εκκαθάριση των Ε.Ε.

Σε περίπτωση λύσεως Ε.Ε., αν τα αποτελέσματα παρουσιάζουν ζημία, θα έχουμε πρόβλημα υπολογισμών αν το όριο της ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου είναι πολύ μικρότερο από τη ζημία που του αναλογεί με βάση τη συμμετοχή του στο αποτέλεσμα. Ενεργούμε ως εξής:

α) Μεταφέρουμε στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων τις κεφαλαιακές τους μερίδες.

β) Στη συνέχεια πραγματοποιούμε την κατανομή των αποτελεσμάτων εκκαθάρισεως σαν να πρόκειται για κατανομή ζημιολόγων αποτελεσμάτων χρήσεως.

3.4 Οι προσωπικές εταιρίες του Π.Δ. 326/1994

Το Π.Δ. 326/1994 με το οποίο προσαρμόστηκε η νομοθεσία μας περί Α.Ε. και Ε.Π.Ε., επέφερε μια διαφοροποίηση μεταξύ των Ο.Ε. και Ε.Ε. τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

α) Όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι κεφαλαιακές εταιρίες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., ετερόρρυθμες κατά μετοχές ή εταιρίες παρεμφερούς τύπου).

β) Όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Ο.Ε. ή Ε.Ε., των οποίων οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι κεφαλαιουχικές εταιρίες των τύπων που αναφέρθηκαν στην περίπτωση α.

Σύμφωνα με το διάταγμα, για τη σύσταση εταιριών των παραπάνω περιπτώσεων απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο και εγγραφή των στο Μητρώο Ε.Π.Ε.(προσωρινά εγγράφονται στο Βιβλίο Εταιριών του Πρωτοδικείου της έδρας των). Επίσης για τις εταιρίες αυτές ακολουθούνται οι διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται για τις Ε.Π.Ε. ως προς τη σύσταση, τις τροποποιήσεις της εταιρικής σύμβασης, το διορισμό και την παύση των διαχειριστών τους, την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και τον έλεγχο αυτών, κ.ά.¹²

¹² 1) www.jsis.gr

2) www.forologikanea.gr

3) Νεγκάκης, Χ. "Λογιστική Εταιριών", Θεωρία & Πράξη, 2012, σελ.171-191

ΑΣΚΗΣΕΙΣ Ε.Ε.

Παράδειγμα 1 (εισφορά με καταβολή μετρητών)

Ιδρύεται ετερόρρυθμη εταιρία κεφαλαίου 10.000 € μεταξύ των Α, ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο 40%, Β, ετερόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30% και Γ, ετερόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30%.

Οι εισφορές καταβάλλονται σε μετρητά.

Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.03.00 ΕΤΑΪΡΟΣ Α 33.03.01 ΕΤΑΪΡΟΣ Β 33.03.02 ΕΤΑΪΡΟΣ Γ 40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06.00 ΕΤΑΪΡΟΣ Α 40.06.01 ΕΤΑΪΡΟΣ Β 40.06.02 ΕΤΑΪΡΟΣ Γ	10.000 (4.000) (3.000) (3.000)	10.000 (4.000) (3.000) (3.000)	ΚΑΛΥΨΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04.00 ΕΤΑΪΡΟΣ Α 33.04.01 ΕΤΑΪΡΟΣ Β 33.04.02 ΕΤΑΪΡΟΣ Γ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.03.00 ΕΤΑΪΡΟΣ Α 33.03.01 ΕΤΑΪΡΟΣ Β 33.03.02 ΕΤΑΪΡΟΣ Γ	10.000 (4.000) (3.000) (3.000)	10.000 (4.000) (3.000) (3.000)	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΕΝΑΝΤΙ ΕΤΑΙΡΩΝ
3	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04.00 ΕΤΑΪΡΟΣ Α	4.000	4.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ Α
4	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04.01 ΕΤΑΪΡΟΣ Β	3.000	3.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ Β
5	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04.02 ΕΤΑΪΡΟΣ Γ	3.000	3.000	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ Γ

Παράδειγμα 2 (Συμμετοχές κάθε εταίρου)

Στην ετερόρρυθμη εταιρία «Ζ & Σία» που έχει κεφάλαιο 10.000,00 € μετέχουν, ο Α ομόρρυθμος εταίρος με 25%, ο Β ετερόρρυθμος εταίρος με 45% και ο Γ ομόρρυθμος εταίρος με 30%. Οι ομόρρυθμοι εταίροι Α και Γ δεν συμμετέχουν σε άλλη εταιρία. Κατά την τρέχουσα χρήση, η εταιρία παρουσίαζε ζημίες 20.000,00 €, ενώ στην επόμενη χρήση παρουσίασε κέρδη 30.000,00 €. Ζητείται να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Η συμμετοχή του κάθε εταίρου στο εταιρικό κεφάλαιο είναι:

Εταίρος Α, ομόρρυθμος	$10.000 \times 25\% = 2.500,00 \text{ €}$
Εταίρος Β, ετερόρρυθμος	$10.000 \times 45\% = 4.500,00 \text{ €}$
Εταίρος Γ, ομόρρυθμος	$10.000 \times 30\% = 3.000,00 \text{ €}$

Κατά τη τρέχουσα χρήση το ποσό της ζημίας που αναλογεί στον κάθε εταίρο είναι:

Εταίρος Α, ομόρρυθμος	$20.000 \times 25\% = 5.000,00 \text{ €}$
Εταίρος Β, ετερόρρυθμος	$20.000 \times 45\% = 9.000,00 \text{ €}$
Εταίρος Γ, ομόρρυθμος	$20.000 \times 30\% = 6.000,00 \text{ €}$

Το ποσό της ζημίας που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο Β είναι μεγαλύτερο από την κεφαλαιακή του μερίδα. Συνεπώς, το υπόλοιπο της ζημίας που είναι πάνω από την κεφαλαιακή μερίδα του ετερόρρυθμου εταίρου Β, θα μεταφερθεί στους ομόρρυθμους εταίρους Α και Γ κατά την αναλογία 25/55 και 30/55.

Εταίρος Α, ομόρρυθμος	$15.500 \times 25/55 = 7.045,45 \text{ €}$
Εταίρος Γ, ομόρρυθμος	$15.500 \times 30/55 = 8.454,55 \text{ €}$

Η ζημία στο τέλος της τρέχουσας χρήσης δεν θα μεταφερθεί στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς, αλλά θα εμφανιστεί στον ισολογισμό και πιο συγκεκριμένα θα μειώσει την καθαρή θέση της επιχείρησης.

Στην επόμενη χρήση που η εταιρία εμφανίζει κέρδη, η κατανομή τους είναι:

Εταίρος Α ομόρρυθμος	30.000 X 25% = 7.500,00
Εταίρος Β ετερόρρυθμος	30.000 X 45% = 13.500,00
Εταίρος Γ ομόρρυθμος	30.000 X 30% = 9.000,00

Οι λογιστικές εγγραφές, κατά την τρέχουσα χρήση, είναι:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.01.01 Εταίρος Α 42.01.02 Εταίρος Β 42.01.03 Εταίρος Γ 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 88.98 ΖΗΜΙΕΣ	20.000 (7.045,45) (4.500) (8.454,55)		ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΣΕ ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ
2	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14.01 Εταίρος Α 53.14.02 Εταίρος Β 54.13.03 Εταίρος Γ	30.000	30.000 (7.500) (13.500) (9.000)	ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟΥΣ
3	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.00 Εταίρος Α 33.07.01 Εταίρος Β 33.07.02 Εταίρος Γ 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ 42.01.01 Εταίρος Α 42.01.02 Εταίρος Β 42.01.03 Εταίρος Γ	20.000 (7.045,45) (4.500) (8.454,55)	20.000 (7.045,45) (4.500) (8.454,55)	Μεταφορά ζημίας στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων.
4	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 53.14.01 Εταίρος Α 53.14.02 Εταίρος Β 53.14.03 Εταίρος Γ 33. ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.00 Εταίρος Α 33.07.01 Εταίρος Β 33.07.02 Εταίρος Γ	30.000 (7.500) (13.500) (9.000)	30.000 (7.500) (13.500) (9.000)	Μεταφορά κερδών χρήσης στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων.
5	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.00 Εταίρος Α 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	454,55	454,55	Απόδοση στον ομόρρυθμο εταίρο Α του κέρδους του.

6	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.01 Εταίρος Β	9.000		Απόδοση στον ετερόρρυθμο εταίρο Β του κέρδους του.
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		9.000	
7	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.02 Εταίρος Γ	545,55		Απόδοση στον ομόρρυθμο εταίρο Γ του κέρδους του.
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		545,55	

Παράδειγμα 3 (Λύση - Εκκαθάριση εταιρείας)

Ο ισολογισμός της «Λάμδα & ΣΙΑ Ε.Ε.», κατά το στάδιο της εκκαθάρισής της, παρουσιάζει την εξής μορφή:

Ε		Π+ΚΘ	
33.04.02 Οφειλόμενο		40.06 Εταιρικό	
Κεφάλαιο	30.000,00	κεφάλαιο	200.000,00
38.00 Ταμείο	<u>14.000,00</u>	50.01 Προμηθευτές	44.000,00
		53.00 Οφειλόμενες αμοιβές	
		προσωπικού	10.000,00
		54.00 Φ.Π.Α.	4.000,00
		88.05.01 Ζημίες	
		Εκκαθάρισης	<u>-214.000,00</u>
Σύνολο ενεργητικού	44.000	Σύνολο παθητικού	44.000,00

Στην ετερόρρυθμη εταιρία συμμετέχουν ο Κ, ομόρρυθμος εταίρος με 100.000 €, ο Λ, ομόρρυθμος εταίρος με 60.000 € και ο Σ, ετερόρρυθμος εταίρος με 40.000 €. Ζητείται να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	30.000	30.000	Μεταφορά στον 33.07 για εξίσωση...
2	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ –ΤΕΛΗ 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	10.000	10.000	Εξόφληση των Φ.Π.Α. και αμοιβών προσωπικού.
3	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.00.ΕΤΑΪΡΟΣ Κ 33.07.01 ΕΤΑΙΡΟΣ Λ 33.07.02 ΕΤΑΙΡΟΣ Σ 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	214.000 (108.750) (65.250) (40.000)	214.000	Μεταφορά – διανομή προς εξίσωση...
4	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06.00 ΕΤΑΙΡΟΣ Κ 40.06.01 ΕΤΑΙΡΟΣ Λ 40.06.02 ΕΤΑΙΡΟΣ Σ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.00 ΕΤΑΙΡΟΣ Κ 33.07.01 ΕΤΑΙΡΟΣ Λ 33.07.02 ΕΤΑΙΡΟΣ Σ	200.000 (100.000) (60.000) (40.000)	200.000 (100.000) (60.000) (40.000)	Μεταφορά – διανομή για εξίσωση.
5	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07.00 εταίρος Κ 33.07.01 εταίρος Λ 33.07.02 εταίρος Σ	44.000	44.000 (8.750) (5.250) (30.000)	Είσπραξη λόγω διαφοράς του τελικού προϊόντος της εκκαθάρισης από τους εταίρους Λ & Σ.
6	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	44.000	44.000	Εξόφληση των προμηθευτών.

¹³ (Οι ασκήσεις είναι βασισμένες από παραδείγματα του βιβλίου Νεγκάκη, Χ., "Λογιστική Εταιριών", έτος 2010)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ

4.1 Έννοια και χαρακτηριστικά συμμετοχικής ή αφανούς εταιρίας

Συμμετοχική ή αφανής εταιρία, είναι μία εταιρική σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσοτέρων ατόμων που συμβάλλονται για να ενεργούν εμπορικές πράξεις στο όνομα τους, χωρίς να γίνεται υποχρεωτικά γνωστός στους τρίτους ο εμπορικός αυτός δεσμός, πράγμα στο οποίο οφείλεται και η ονομασία =αφανής εταιρία=.

Οι εταίροι συναλλάσσονται φαινομενικά για λογαριασμό δικό τους. Η εταιρία δεν αποκτά νομική προσωπικότητα ούτε εταιρική επωνυμία. Μπορεί να συνταχθεί καταστατικό, που δεν υποβάλλεται σε διατυπώσεις δημοσιότητας.

Αν παραστεί ανάγκη, η ύπαρξη της εταιρίας αποδεικνύεται με άλλους τρόπους (εταιρική αλληλογραφία, καταχωρημένες στα εμπορικά βιβλία των εταίρων λογιστικές εγγραφές ή με μάρτυρες). Οι εισφορές των συμμετόχων δεν αποτελούν εταιρικό κεφάλαιο.

Το εταιρικό συμφωνητικό είναι ισχυρό για τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις. Η εταιρία διαχειρίζεται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές, που λέγονται εμφανείς εταίροι. Παρακάτω αναφέρουμε περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να συσταθεί μια συμμετοχική εταιρία:

α) Έμπορος συμβάλλεται με παραγωγό να διαθέτει το σύνολο της παραγωγής του δεύτερου, με προκαθορισμένα ποσοστά συμμετοχής των στο κέρδος.

β) Δύο έμποροι συμβάλλονται, ο πρώτος να πραγματοποιεί τις αγορές ενός προϊόντος στον τόπο παραγωγής του, επιτυγχάνοντας καλύτερη τιμή, και ο δεύτερος να πραγματοποιεί τις πωλήσεις, κατανέμοντας μεταξύ τους τα κέρδη.

γ) Έμποροι για να αποφύγουν τον μεταξύ τους ανταγωνισμό ή για να αναλάβουν μια μεγάλη παραγγελία, συμβάλλονται συνιστώντας συμμετοχική εταιρία και εμφανίζεται ένας από αυτούς για να επιτύχει την ανάληψη της παραγγελίας και να την καταλείψει στους υπόλοιπους.

δ) Συνηθισμένη περίπτωση είναι αυτή της εκτελέσεως μεγάλων τεχνικών έργων, όπου διάφορα τεχνικά γραφεία συνιστούν συμμετοχική εταιρία και εμφανίζεται ένα από

αυτά, το οποίο όταν επιτύχει την ανάληψη του έργου, αναθέτει την εκτέλεση τμημάτων του στις άλλες τεχνικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μεταξύ τους σύμβαση.

ε) Σαν συμμετοχική επιχείρηση μπορεί να ληφθεί και η σύμπραξη Τραπεζών όταν προκειμένου να δώσουν μια μεγάλη χρηματοδότηση, συμβάλλονται μεταξύ τους και εμφανίζεται μια Τράπεζα ως χρηματοδότης. Όλες μαζί εισφέρουν στη χρηματοδότηση και μετέχουν τόσο στους εισπραττόμενους τόκους όσο και στα έξοδα.¹⁴

¹⁴ Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.125-136

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ
ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

5.1 Χαρακτηριστικά

Οι ατομικές και προσωπικές εταιρίες δυσκολεύονται στην συγκέντρωση μέσων παραγωγής και κεφαλαίων σημαντικού ύψους. Επίσης είναι αυξημένες οι συνέπειες σε περίπτωση κακής έκβασης των εργασιών. Υπήρχε ανάγκη δημιουργίας σύγχρονης και μεγάλης επιχείρησης.

Την ανάπτυξη της Α.Ε. υπαγόρευσαν κυρίως:

- Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους.
- Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από τη συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων.
- Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου-εταίρου (μετόχου), ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαιά του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Τα κύρια χαρακτηριστικά μιας Α.Ε. είναι:

- Η καθαρή περιουσία (ίδιο κεφάλαιο) της επιχείρησης διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κέρδη εις νέο κ.λ.π.).
- Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών (μέτοχοι), οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε. Οι μέτοχοι δεν έχουν τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρίας και συνήθως δεν έχουν συνείδηση επιχειρηματία αλλά κεφαλαιούχου – επενδυτή.
- Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.
- Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, γι αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρία.

- Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.
- Κατά ρητή διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.
- Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό της συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

5.2 Νομικό πλαίσιο Ν.3604/2007

Το νομικό πλαίσιο που διέπει τις Α.Ε. στη χώρα μας άργησε να διαμορφωθεί παρόλο που ο θεσμός της Α.Ε. έχει εισαχθεί στην Ελλάδα από την Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου. Οι πρώτες Α.Ε. υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, όπως η Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα (1828), η Εμπορική Τράπεζα Πειραιώς και Παλαιών Πατρών (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841) κ.α.

Για πρώτη φορά ψηφίστηκε το 1918 ο νόμος 1348 με τον οποίο επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής εποπτείας στις Α.Ε., καθορίστηκαν κάποιες υποχρεώσεις σχετικά με τη σύνταξη του ισολογισμού και θεσπίστηκαν ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο ατελής αυτός νόμος αντικαταστάθηκε με τον 2190/1920 ο οποίος αποτελεί μέχρι και σήμερα το βασικό πυρήνα της νομοθεσίας μας περί Α.Ε.

Ριζικές τροποποιήσεις και συμπληρώσεις έγιναν με τα Π.Δ. 409/1986 και 498/1987 με τα οποία προσαρμόστηκε η περί Α.Ε. νομοθεσία μας προς τις οδηγίες της Ε.Ο.Κ. 1^η, 2^η, 3^η, 4^η, 6^η και 7^η καθώς και με πληθώρα άλλων νομοθετημάτων.

Με τον πρόσφατο νόμο 3604/2007 « Αναμόρφωση και τροποποίηση του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 περί Α.Ε. και άλλες διατάξεις» επήλθε σειρά τροποποιήσεων στα ισχύοντα και εισήχθησαν νέοι θεσμοί.

Τον Φεβρουάριο του 2008 υπήρξε διοικητική κωδικοποίηση με τη φροντίδα του Υπουργείου Εμπορίου, αλλά θεωρείται ανεπαρκής αφού από τότε έχει υποστεί σειρά τροποποιήσεων και συμπληρώσεων.

5.3 Τα κατά νόμο όργανα διοικήσεως της Α.Ε.

Τα όργανα διοικήσεως μιας Ανώνυμης Εταιρίας, σύμφωνα με το νόμο είναι τα ακόλουθα:

A) Καταστατικό

Σύμφωνα με τον τελευταίο νόμο 3604/2007 μία Α.Ε. μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να γίνει μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα πρόσωπο.

Το καταστατικό της Α.Ε. είναι συμβολαιογραφικό έγγραφο και περιέχει διατάξεις για:

- 1) Την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρίας. Η επωνυμία μπορεί να περιέχει το ονοματεπώνυμο του ιδρυτή ή άλλου φυσικού προσώπου ή επωνυμία εμπορικής εταιρίας και πρέπει να περιέχει τις λέξεις «Ανώνυμη Εταιρία». Η Α.Ε. μπορεί, για τις διεθνείς συναλλαγές της, να εκφράζει την επωνυμία της σε πιστή μετάφραση σε ξένη γλώσσα ή με λατινικά στοιχεία.
- 2) Την έδρα της εταιρίας που είναι δήμος ή κοινότητα της ελληνικής επικράτειας.
- 3) Τη διάρκεια της εταιρίας.
- 4) Το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου και τον τρόπο καταβολής του.
- 5) Το είδος των μετοχών, τον αριθμό, την ονομαστική αξία τους και την έκδοσή τους.
- 6) Τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας, αν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών.
- 7) Τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή αντίστροφα.
- 8) Τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου(Δ.Σ.) της εταιρίας.
- 9) Τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων (Γ.Σ.) των μετόχων.
- 10) Τους ελεγκτές.
- 11) Τα δικαιώματα των μετόχων.
- 12) Τον ισολογισμό και την διάθεση των κερδών.
- 13) Τη λύση της εταιρίας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

Το καταστατικό πρέπει να αναφέρει επίσης :

α) Τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπογράφουν το καταστατικό ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων έχει υπογραφεί το καταστατικό αυτό.

β) Το ποσό των δαπανών που απαιτήθηκαν για τη σύσταση της εταιρίας και τη βαρύνουν.

Για την ολοκλήρωση της σύστασης μιας Α.Ε. χρειάζεται ακόμη:

- Να εγκρίνει τη σύσταση της εταιρίας και το καταστατικό της, με απόφαση του, ο Υπουργός Ανάπτυξης ή η κατά το νόμο εκάστοτε αρμόδια αρχή.
- Η απόφαση για τη σύσταση της εταιρίας και το καταστατικό να περιβληθούν τους τύπους της δημοσιότητας που ορίζει ο νόμος.
- Η εταιρία κηρύσσεται άκυρη με δικαστική απόφαση:
- Αν δεν έχουν τηρηθεί οι διατάξεις ως προς την εταιρική επωνυμία, το σκοπό, το ύψος και τον τρόπο καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου(Μ.Κ).
- Αν ο σκοπός είναι παράνομος ή αντίκειται στη δημόσια τάξη.
- Αν κατά την υπογραφή της εταιρικής συμβάσεως δεν είχαν όλοι οι ιδρυτές ικανότητα για δικαιοπραξία.

Η άδεια της διοικήσεως ανακαλείται, αν κατά τη σύσταση της εταιρίας δεν καταβλήθηκε το οριζόμενο από το καταστατικό καταβλητέο Μετοχικό Κεφάλαιο. Με τον Ν. 3604/2007 θεσπίστηκε λύση της εταιρίας μετά από δικαστική απόφαση.

Β) Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

Η Γενική Συνέλευση που είναι το ανώτατο όργανο της εταιρίας, μπορεί να είναι τακτική ή έκτακτη ή καταστατική, οι αποφάσεις της δε υποχρεώνουν όλους τους μετόχους. Για να είναι έγκυρη μια απόφασή της πρέπει να συγκεντρώνεται η απαιτούμενη από το νόμο ή το καταστατικό απαρτία και να διαμορφώνεται πλειοψηφία. Αυτές οι δύο προϋποθέσεις διαμορφώνονται με βάση το εκπροσωπούμενο από τους παριστάμενους μετόχους κεφάλαιο και όχι από τον αριθμό των μετόχων.

Κάθε μέτοχος διαθέτει τόσες ψήφους όσος είναι ο αριθμός των μετοχών τις οποίες κατέθεσε για να παραστεί στη συνέλευση. Η απαρτία και η πλειοψηφία διακρίνονται σε *συνήθη* και *αυξημένη*. Για τη *συνήθη* απαρτία απαιτείται η παρουσία μετόχων που εκπροσωπούν το 20% του καταβλημένου Μ.Κ. και οι αποφάσεις λαμβάνονται με απόλυτη πλειοψηφία του εκπροσωπούμενου κεφαλαίου.

Αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία απαιτείται για ιδιαίτερα σοβαρά θέματα τα οποία ορίζονται περιοριστικά από το νόμο και αναφέρονται κυρίως σε τροποποιήσεις κεφαλαιωδών διατάξεων του καταστατικού. Οι αποφάσεις για θέματα που ορίζονται από το καταστατικό λαμβάνονται με αυξημένη απαρτία που είναι τα 2/3 του καταβλημένου Μ.Κ. Αν δεν υπάρξει απαρτία ακολουθούν επαναληπτικές συνελεύσεις.

Η *τακτική* Γ.Σ. καλείται υποχρεωτικά μια φορά το χρόνο, έξι μήνες μετά το τέλος της οικονομικής χρήσεως, για να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις και να αποφασίσει για την απαλλαγή των μελών του Δ.Σ. και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη.

Εκτάκτως καλείται η Γ.Σ. όταν:

- Το Δ.Σ. κρίνει ότι συντρέχει λόγος.
- Αν το ζητήσουν οι τακτικοί ελεγκτές.
- Αν το ζητήσουν μέτοχοι που εκπροσωπούν το 5% του Μ.Κ.
- Αν η καθαρή περιουσία της Α.Ε. γίνει μικρότερη από το ½ του καταβλημένου Μ.Κ., οπότε το Δ.Σ. υποχρεούται να συγκαλέσει τη Γ.Σ. μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της χρήσεως, για να αποφασιστεί η λύση της εταιρίας ή η λήψη άλλου μέτρου.

Εφόσον η εταιρία έχει εκδώσει προνομιούχες μετοχές, τη λήψη αποφάσεων που θίγουν τα προνόμια λαμβάνει η ιδιαίτερη συνέλευση των προνομιούχων μετόχων. Η οριστική απόφαση λαμβάνεται από την Γ.Σ. των μετόχων κοινών μετοχών, με πλειοψηφία $\frac{3}{4}$ του εκπροσωπούμενου μετοχικού κεφαλαίου.

Γ) Το Διοικητικό Συμβούλιο.

Το Δ.Σ. εκλέγεται από τη Γ.Σ., ενεργεί συλλογικά και παίρνει αποφάσεις κατά πλειοψηφία χωρίς να υπερισχύει η ψήφος του προέδρου σε περίπτωση μειοψηφίας.

Για να είναι έγκυρη μια απόφαση πρέπει να παρίσταται ή να αντιπροσωπεύεται πάνω από το ½ των μελών του, με ελάχιστο αριθμό τους τρεις.

Μέλος του Δ.Σ. δεν είναι απαραίτητο να είναι και μέτοχος, μπορεί δε να είναι και νομικό πρόσωπο, το οποίο ορίζει κάποιο φυσικό πρόσωπο για την εκπροσώπηση του.

Εφόσον ορίζεται από το καταστατικό μπορεί να προτείνονται προς εκλογή υποψήφιοι βάσει καταλόγων. Η θητεία των μελών δεν ξεπερνά τα έξι χρόνια και οι σύμβουλοι είναι επανεκλέξιμοι.

Το καταστατικό μπορεί να καθορίζει την ανανέωση των μελών του Δ.Σ. τμηματικά. Τα εξερχόμενα μέλη μπορούν να επανεκλεγούν. Το Δ.Σ. συνεδριάζει τουλάχιστον μια φορά το μήνα και παίρνει αποφάσεις που αφορούν τη διοίκηση της εταιρίας, τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας και την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού.

Για λόγους μεγαλύτερης ευελιξίας υπάρχει δυνατότητα αν προβλέπεται καταστατικά, το Δ.Σ. να εκχωρεί όλες τις αρμοδιότητες του σε έναν σύμβουλο, τον *Διευθύνοντα Σύμβουλο*, ο οποίος είναι υπόλογος απέναντι στο Δ.Σ. για την άσκησή τους. Περιορισμένες αρμοδιότητες μπορεί να δοθούν επίσης σε έναν σύμβουλο, τον *Εντεταλμένο Σύμβουλο*.

Το καταστατικό μπορεί να δίνει το δικαίωμα στο Δ.Σ. να εκλέγει προσωρινούς συμβούλους μέχρι τη σύγκληση της πρώτης Γ.Σ. η οποία θα επικυρώσει την εκλογή τους ή θα εκλέξει άλλους.

Στη χώρα μας ο νόμος 2190 δίνει τη δυνατότητα να ορίζεται στο καταστατικό ότι μέτοχοι μπορούν να διορίσουν μέχρι το 1/3 των μελών του Δ.Σ. γνωστοποιώντας στην Α.Ε. τον διορισμό τουλάχιστον τρεις μέρες πριν τη συνεδρίαση της Γ.Σ. Οι μέτοχοι που άσκησαν αυτό το δικαίωμα δεν μετέχουν στην εκλογή των υπολοίπων μελών του Δ.Σ.

Δ) Οι τακτικοί ελεγκτές

Οι τακτικοί ελεγκτές εκλέγονται από τη Γ.Σ. Ελέγχουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πριν εγκριθούν από την Γ.Σ. Σε κάθε περίπτωση σε εταιρία που ιδρύεται με Μ.Κ. τουλάχιστον € 3.000.000, το καταστατικό προβλέπει ότι οι ετήσιες

οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσεως ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή- λογιστή.

Εταιρίες που είναι υποχρεωμένες να ελέγχονται από έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή – λογιστή είναι αυτές που υπερβαίνουν τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

α) σύνολο ενεργητικού € 2.500.000.

β) καθαρός ετήσιος κύκλος εργασιών € 5.000.000.

γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα.

Οι υπόλοιπες εταιρίες μπορούν σύμφωνα με το καταστατικό τους ή με απόφαση της Γ.Σ. να αναθέτουν τον έλεγχο σε ορκωτό ελεγκτή- λογιστή ή σε πτυχιούχο ανωτάτων σχολών, μελών του Οικονομικού Επιμελητηρίου, κάτοχο άδειας επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού Α΄τάξεως.

Επίσης, ορισμένες κατηγορίες Α.Ε. που δεν εμπίπτουν στα παραπάνω όρια, ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές - Λογιστές. Οι ελεγκτές ελέγχουν τη κατάσταση της εταιρίας κατά τη διάρκεια της χρήσεως λαμβάνοντας γνώση κάθε εγγράφου, βιβλίου και ενεργειών.

Στο τέλος της χρήσης ελέγχουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και υποβάλουν στη τακτική ετήσια Γ.Σ. την έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου των. Ο έλεγχος αυτός είναι πολύ σημαντικός καθώς διασφαλίζει τα συμφέροντα της μειοψηφίας των μετόχων από τυχόν υπερβάσεις ή παρατυπίες των μετόχων της πλειοψηφίας που ελέγχουν συνήθως το Δ.Σ.

Ε) Δημοσιότητα

Στη λειτουργία και εξέλιξη των Α.Ε. πρέπει να υπάρχει διαφάνεια, ούτως ώστε κάθε ενδιαφερόμενος να μπορεί εγκαίρως να πληροφορείται βασικά γεγονότα σχετικά με τη ζωή της Α.Ε. Τη διαφάνεια αυτή διασφαλίζει η δημοσιότητα, δηλαδή η γνωστοποίηση στους ενδιαφερόμενους πράξεων και στοιχείων που ορίζονται από το νόμο(άρθρο 7^α, Ν.2190).

Συγκεκριμένα, υποβάλλονται σε δημοσιότητα:

α) Οι ιδρυτικές πράξεις των Α.Ε. και το καταστατικό με την εγκριτική απόφαση της Διοικήσεως, όπου απαιτείται.

β) Οι αποφάσεις για τροποποίηση του καταστατικού, με την εγκριτική απόφαση της Διοικήσεως, όπου απαιτείται, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού μαζί με τις γενόμενες τροποποιήσεις.

γ) Ο διορισμός και η παύση των προσώπων που:

- ασκούν τη διαχείριση της εταιρίας,
- έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν,
- είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο.

δ) Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

ε) Το πρακτικό του Δ.Σ. με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση της εταιρίας, καθώς και μετά από κάθε αύξησή του.

στ) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις(ισολογισμός, λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. και των Ελεγκτών.

ζ) Οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των τραπεζών, των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών τραπεζών, καθώς και η προβλεπόμενη για την περίπτωση διανομής προσωρινού μερίσματος λογιστική κατάσταση περί της εταιρικής περιουσίας.

η) Η λύση της εταιρίας.

θ) Η δικαστική απόφαση παντός βαθμού που κηρύσσει την εταιρία άκυρη ή σε κατάσταση πτωχεύσεως.

ι) Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών.

ια) Οι ισολογισμοί της εκκαθαρίσεως καθώς και ο τελικός της ισολογισμός.

ιβ) Η διαγραφή της εταιρίας από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

ιγ) Κάθε πράξη ή στοιχείο που η δημοσιότητά του επιβάλλεται από άλλες διατάξεις.

Επίσης, υποκαταστήματα που ιδρύθηκαν και λειτουργούν στην Ελλάδα από εταιρίες που διέπονται από δίκαιο άλλου κράτους, είναι υποχρεωμένα για τη δημοσίευση πράξεων και στοιχείων των.

Η δημοσιότητα πραγματοποιείται:

- Με την καταχώρηση των πράξεων και στοιχείων που υπόκεινται σε δημοσιότητα στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.
- Με τη δημοσίευση, στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως – Τεύχος Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, ανακοινώσεως για την καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε. των σχετικών πράξεων και στοιχείων.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως π.χ. για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, επιβάλλεται η δημοσίευση στο σύνολό τους, καθώς και πρόσθετη δημοσίευση σε ημερήσιες πολιτικές και οικονομικές εφημερίδες.

Επίσης, για τις εταιρίες που τηρούν τη λογιστική τους κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προβλέπεται ανάρτηση των βασικών καταστάσεων της εταιρίας στο διαδίκτυο.¹⁵

5.4 Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών

Το Μητρώο των Ανωνύμων Εταιριών τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρία.

Ειδικά για τις τράπεζες, τις ανώνυμες ασφαλιστικές εταιρίες, τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων καθώς και τις εταιρίες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, το Μητρώο τηρείται στην αρμόδια κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών αποτελείται από:

- α) το βιβλίο μητρώου ανωνύμων εταιριών,
- β) τη μερίδα κάθε εταιρίας,
- γ) το φάκελο της εταιρίας και
- δ) το ευρετήριο των εταιριών.

¹⁵ Νεγκάκης, Χ., "Λογιστική Εταιριών" - Θεωρία & Πράξη, 2012, σελ.355-513

Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.151-169

Στη διεύθυνση Α.Ε. και Πίστewς του Υπουργείου Ανάπτυξης τηρείται επίσης το Κεντρικό Μητρώο, στο οποίο καταχωρούνται όλες οι ελληνικές Α.Ε. και τα υποκαταστήματα ή πρακτορεία των αλλοδαπών εταιριών.

Το Κεντρικό Μητρώο αποτελείται από:

- α) το βιβλίο Κεντρικού Μητρώου
- β) το Ευρετήριο των εταιριών του Κεντρικού Μητρώου

Ειδικότερα,

α) Στο βιβλίο Μητρώου και στο Κεντρικό Μητρώο καταχωρείται με χρονολογική σειρά η επωνυμία κάθε Α.Ε. η οποία παίρνει τον αριθμό μητρώου της, μοναδικό και χαρακτηριστικό για την εταιρία.

Στη μερίδα της εταιρίας καταχωρούνται οι πράξεις και τα στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου για την άσκηση του κρατικού ελέγχου.

Στο φάκελο της εταιρίας τηρούνται όλα τα έγγραφα που καταχωρούνται στη μερίδα της. Οι φάκελοι καθώς και οι μερίδες ταξιθετούνται με βάση τον αριθμό μητρώου της εταιρίας.

β) Στο ευρετήριο αναγράφονται με αλφαβητική σειρά, η επωνυμία κάθε εταιρίας και ο αριθμός μητρώου της, ώστε να μπορούν να αναζητηθούν η μερίδα και ο φάκελος μιας εταιρίας της οποίας είναι γνωστή μόνο η επωνυμία.

Κάθε ενδιαφερόμενος τρίτος μπορεί με αίτηση του να λάβει αντίγραφο οποιασδήποτε πράξεως ή στοιχείου που υποβάλλεται σε δημοσιότητα, αφού καταβληθεί το διοικητικό κόστος.¹⁶

5.5 Λογιστικά βιβλία των Α.Ε.

Η λογιστική των Α.Ε. αναφέρεται κυρίως στα θέματα χειρισμού:

α) του Μ.Κ. και των μεταβολών του.

¹⁶ Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.151-169

- β) του επιχειρησιακού πλεονάσματος που προκύπτει από τη δραστηριότητα της Α.Ε., π.χ. παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών και διανομή μερισμάτων.
- γ) των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των μετόχων.
- δ) των παροχών κάθε φύσεως προς ιδρυτές ή άλλα πρόσωπα.
- ε) των περιπτώσεων λύσεως και εκκαθάρισεως των Α.Ε.

Όλες οι Α.Ε. ανεξάρτητα από τον κύκλο εργασιών τους, είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και να εφαρμόζουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο(Ε.Γ.Λ.Σ.) ή τα βασιζόμενα σε αυτό Κλαδικά Σχέδια. Εξαιρέση προβλέπεται για τις Α.Ε. που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα(Δ.Λ.Π.).

Τα βιβλία που θεωρεί κάθε Α.Ε. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι¹⁷:

➤ **Βιβλία Λογιστικά**

- Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.
- Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο ή Γενικό Ημερολόγιο.
- Γενικό Καθολικό.
- Διάφορα Αναλυτικά Ημερολόγια. Σε αυτά περιλαμβάνονται το Ημερολόγιο Ταμείου και το Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων.

➤ **Ειδικά Βιβλία**

- Βιβλίο Πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων.
- Βιβλίο Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου.
- Βιβλίο Μετόχων, εφόσον η Α.Ε. καλύπτει το σύνολο ή μέρος του κεφαλαίου της με ονομαστικές μετοχές.

5.6 Διατάξεις του Ν.2190 (άρθρο.42α) για τις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις

Οι τροποποιήσεις του Ν.2190, οι οποίες έγιναν με τα Π.Δ. 409/1986 και 498/1987 με σκοπό την προσαρμογή της νομοθεσίας περί Α.Ε. προς τις κοινοτικές

¹⁷ Νεγκάκης, Χ., "Λογιστική Εταιριών'", 2010, σελ.278-282

οδηγίες(68/151/Ε.Ο.Κ.,77/91/Ε.Ο.Κ.,78/660/Ε.Ο.Κ.,78/855/Ε.Ο.Κ.,82/891/Ε.Ο.Κ. και 83/349/Ε.Ο.Κ.),έθεσαν λεπτομερείς διατάξεις για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή ετήσιους λογαριασμούς.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, κατά τον Ν.2190(άρθρ.42α) περιλαμβάνουν:

- 1)τον Ισολογισμό
- 2)το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως»
- 3)τον «Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων»
- 4)το Προσάρτημα

Από τα παραπάνω έγγραφα που αποτελούν «ενιαίο σύνολο» προκύπτει η περιουσιακή διάρθρωση, η χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της εταιρίας.

Οι τρεις πρώτες καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα υποδείγματα που περιλαμβάνονται στο Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (Φ.Ε.Κ. Α'75/1980), όπως αυτά συμπληρώθηκαν με μεταγενέστερες αποφάσεις.

Για όλες τις Α.Ε. η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν υποχρεωτική μέχρι την 31.12.2004. Για τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την ημερομηνία αυτή, οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οφείλουν να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με αυτά.

Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να διέπεται από τις αρχές της σαφήνειας και της επαρκούς αποκάλυψης ώστε ο μελετητής τους να σχηματίζει έγκυρη γνώμη για την οικονομική κατάσταση της εταιρίας.

Αυτός άλλωστε είναι ο στόχος όλων των διατάξεων και παρέκκλιση πλήρως αιτιολογημένη επιβάλλεται μόνο όταν η εφαρμογή κάποιας διάταξης έρχεται σε αντίθεση με τον στόχο αυτόν.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ανάγει σε βασική λογιστική κατάσταση και τον λογαριασμό 80 «Γενική Εκμετάλλευση» αλλά αυτή δεν υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας

καθώς δεν αναφέρεται στον Ν.2190. Το Ε.Γ.Λ.Σ. συνιστά την αναγραφή του στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.¹⁸

5.7 Συμμετοχές

Στο υπόδειγμα του ισολογισμού περιλαμβάνεται ιδιαίτερη κατηγορία του ενεργητικού με τίτλο «Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις», στην οποία εμφανίζονται και οι λογαριασμοί:

- 1) Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- 2) Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις.

Οι έννοιες της συμμετοχής και της συνδεδεμένης επιχείρησης έχουν ιδιαίτερη σημασία ενόψει της καταρτίσεως ενοποιημένων ισολογισμών ομίλων επιχειρήσεων που έχει επιβληθεί και στη χώρα μας σε εφαρμογή της 7^{ης} Κοινοτικής Οδηγίας.

Για αυτό ο νομοθέτης διευκρινίζει τις έννοιες αυτές όπως διατυπώθηκαν από την Κοινοτική Οδηγία, σύμφωνα με την οποία:

Ως συμμετοχές ορίζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής των.

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

- 1) Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Τέτοια σχέση υπάρχει όταν μια επιχείρηση (μητρική):
 - 1α) ή έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης(θυγατρικής),
 - 1β) ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής)έπειτα από συμφωνία με τους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,

¹⁸ Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.168-169

1γ) ή συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχειρήσεως και έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοικήσεως της επιχειρήσεως αυτής(θυγατρικής),

1δ) ή έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή σε άλλη επιχείρηση(θυγατρική επιχείρηση), ή με άλλη επιχείρηση (θυγατρική)υπάγονται στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχειρήσεως.

2) Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις της παραπάνω περιπτώσεως και καθεμία από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των συνδεδεμένων αυτών επιχειρήσεων.

3) Οι θυγατρικές επιχειρήσεις των προηγούμενων περιπτώσεων 1 και 2, άσχετα αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

4) Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις των παραπάνω περιπτώσεων 1,2 και 3 και κάθε άλλη επιχείρηση που παρόλο ότι δεν συνδέεται με αυτές με τις σχέσεις που αναφέρθηκαν:

4α) έχει τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού της,

4β) ή τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής καθώς και μιας ή περισσοτέρων επιχειρήσεων των περιπτώσεων 1,2,3 αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα.

5.8 Κανόνες αποτιμήσεως

Ο νόμος περί Α.Ε. περιέχει σημαντικές διατάξεις για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Η αποτίμηση γίνεται με βάση τις ακόλουθες θεμελιώδεις λογιστικές αρχές:

α) Θεωρείται ότι η εταιρία θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της (αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας – going concern).

β) Οι μέθοδοι αποτιμήσεως εφαρμόζονται παγίως, χωρίς να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση (αρχή της συνέπειας).

γ) Σε λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και πιθανές ζημιές και λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις (αρχή της συντηρητικότητας).

δ) Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν στη χρήση λογίζονται σε αυτή ανεξάρτητα από το χρόνο του ταμειακού διακανονισμού των (αρχή της δεδουλευμένης βάσεως).

- ε) Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά και όπως ειδικότεροι κανόνες ορίζουν. Οι κανόνες αυτοί στηρίζονται κυρίως στις αρχές της συντηρητικότητας και της αντικειμενικότητας.
- στ) Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως (αρχή της λογιστικής συνέχειας).

Κυριότεροι από τους ειδικότερους κανόνες αποτιμήσεως των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είναι οι ακόλουθοι:

Τα έξοδα εγκαταστάσεως καθώς και τα περισσότερα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως κατά γενικό κανόνα αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιήθηκαν, είτε εγγράφονται στο πάγιο ενεργητικό και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Σε ειδικές περιπτώσεις ορίζεται ο χρόνος αποσβέσεως διάφορος της πενταετίας.

Η υπεραξία της επιχειρήσεως (goodwill) που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, που δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής, προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με τις αποσβέσεις.

Σε περίπτωση υποτιμήσεως ενσώματου πάγιου στοιχείου και εφόσον προβλέπεται ότι η υποτίμηση θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του.

Οι συμμετοχές σε Α.Ε. και άλλες επιχειρήσεις καθώς και τα χρεόγραφα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους.

Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται:

- α) Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.

- β) Για τις μετοχές Α.Ε. που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών, συμμετοχών ή τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από τον νόμιμα συντεταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.
- γ) Για τους τίτλους σταθερού εισοδήματος των οποίων η διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο γίνεται στην καθαρή τιμή τους, δίχως τον δεδουλευμένο μέχρι την αγορά τους τόκο, αξία κτήσεως είναι η καθαρή τιμή τους αυτή.
- δ) Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, δεν μειώνεται η αρχική αξία κτήσεως, αλλά δημιουργούνται αντίθετοι λογαριασμοί προβλέψεων οι οποίοι, κατά τις επόμενες χρήσεις, αναπροσαρμόζονται σύμφωνα με τα δεδομένα των νέων αυτών χρήσεων.
- ε) Η εκφραζόμενη σε ευρώ τρέχουσα αξία των χρεογράφων και γενικά των τίτλων σε ξένο νόμισμα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό της τρέχουσας αξίας τους σε ξένο νόμισμα με την επίσημη τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Η τρέχουσα αξία σε ξένο νόμισμα είναι η μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
- στ) Χρεόγραφα και τίτλοι που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής καταθέσεως και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παραγάγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού.

Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως αποσβένονται ολοκληρωτικά, ενώ οι επισφαλείς εμφανίζονται στον ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά το χρόνο συντάξεως του.

Ειδικοί κανόνες καθορίζουν την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και την τύχη των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν.

5.9 Η Έκθεση Διαχείρισεως το Διοικητικού Συμβουλίου

Η Έκθεση αυτή συντάσσεται από το Δ.Σ. της Α.Ε. και υποβάλλεται στην ετήσια Γενική Συνέλευση των μετόχων. Παρόλο που δεν περιλαμβάνεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αποτελεί ένα πρόσθετο χρήσιμο στοιχείο συμπληρωματικό της πληροφόρησης γύρω από την εταιρία.

Η έκθεση πρέπει να περιέχει σαφή και πραγματική εικόνα της εξελίξεως των εργασιών και της οικονομικής θέσεως της εταιρίας, όπως επίσης και πληροφορίες για την προβλεπόμενη πορεία και τις δραστηριότητες στον τομέα έρευνας και αναπτύξεως.

Ακόμη, σε αυτή αναφέρονται όλα τα σημαντικά γεγονότα που έχουν συμβεί μέσα στο χρονικό διάστημα από τη λήξη της χρήσεως μέχρι την ημέρα υποβολής της (οψιγενή γεγονότα), και παρέχονται πληροφορίες για τα κατεχόμενα χρεόγραφα και ακίνητα.

5.10 Η Έκθεση των Ελεγκτών

Η Έκθεση των Ελεγκτών, εκτός από ορισμένες τυπικές πιστοποιήσεις, πρέπει να βεβαιώνει σαφώς αν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την οικονομική κατάσταση της εταιρίας κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που έχουν προκύψει κατά τη χρήση αυτή.

Επίσης πρέπει να βεβαιώνεται η συμφωνία του περιεχομένου της Εκθέσεως Διαχείρισεως του Δ.Σ. με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Παρατηρήσεις που ενδεχομένως περιλαμβάνονται στην Έκθεση αυτή μπορεί να έχουν κεφαλαιώδη σημασία για το σχηματισμό ορθής γνώμης ως προς την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της εταιρίας.¹⁹

¹⁹ Νεγκάκης, Χ. "Λογιστική Εταιριών", Θεωρία & Πράξη, 2012, σελ.355-513

optimumanalysis.wordpress.com/ελεγκτές-ανώνυμης-εταιρειας

ΑΣΚΗΣΕΙΣ Α.Ε.

Παράδειγμα 1(Καταβολή εισφοράς με ιδρυτικούς τίτλους)

Η υπό σύσταση Α.Ε. θα χρησιμοποιήσει ως αποθηκευτικό χώρο γήπεδο, που ανήκει στον Δ και ο οποίος το εισφέρει κατά χρήση στην εταιρία για επτά έτη. Ως αντάλλαγμα, η Α.Ε. του προσφέρει 500 εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους, τους οποίους θα εξαγοράσει και θα ακυρώσει η εταιρία προς 125.000 €. Οι μέτοχοι ιδρυτές αποτίμησαν την αξία του γηπέδου σε 500.000 €, την οποία εξακρίβωσε ως προς την ύπαρξη του, η επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920, χωρίς να υφίσταται ανάγκη να το αποτιμήσει. Στο τέλος του πρώτου έτους προκύπτουν κέρδη 20.000 € και σύμφωνα με το καταστατικό οι κάτοχοι των εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων παίρνουν μέρος 10%, το οποίο και αποδέχεται η τακτική Γενική Συνέλευση.

Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ 08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ	500	500	Έκδοση και χορήγηση 500 εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων έναντι εισφοράς γηπέδου
2	10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	500.000	500.000	Εισφορά του γηπέδου από τον κάτοχο «Δ»
3	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2.000	2.000	Μερίσματα πληρωτέα κατόχων εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων
4	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.000	2.000	Εξόφληση κατόχων εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων

5	08 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ	500		Απόσβεση 500 Ε.Ι.Τ.
	04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		500	
6	10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	125.000		Εξαγορά γηπέδου από κάτοχο Ε.Ι.Τ.
	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		125.000	
7	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	125.000		Εξαγορά 500 Ε.Ι.Τ.
	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		125.000	
8	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	500.000		Επιστροφή εισφοράς
	10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ		500.000	
9	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	125.000		Καταβολή εξαγοράς Ε.Ι.Τ.
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		125.000	

Παράδειγμα 2 (Αύξηση κεφαλαίου Α.Ε.)

Η οφειλή της ανώνυμης εταιρίας «ΖΗΤΑ» προς την τράπεζα «Ε» ανέρχεται στο ποσό των 120.000 €. Επέρχεται συμφωνία με την τράπεζα για κεφαλαιοποίηση ποσού 100.000 €.

Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	100.000		Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου
	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		100.000	
2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	100.000		Απαιτήσεις για κάλυψη κεφαλαίου
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		100.000	
3	52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	100.000		Μεταφορά υποχρεώσεων τράπεζας σε
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		100.000	

				κεφάλαιο
4	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	100.000	100.000	Μεταφορά οφειλόμενου σε καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο
	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			

Παράδειγμα 3 (Λύση - εκκαθάριση Α.Ε.)

Ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης της «ΩΜΕΓΑ Α.Ε.» μετά τη ρευστοποίηση του ενεργητικού, παρουσιάζει την εξής μορφή:

Τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης «ΩΜΕΓΑ Α.Ε.»

38.00 Ταμείο	400.000	40. Μετοχικό κεφάλαιο	
		40.00 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	100.000
		40.01 Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών	60.000
		40.04 Κοινό μετοχικό κεφάλαιο αποσβεσμένο	<u>40.000</u>
			200.000
		41. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	
		41.02 Τακτικό αποθεματικό	40.000
		41.05 Έκτακτο Αποθεματικό	<u>160.000</u>
			<u>200.000</u>
Σύνολο Ενεργητικού	400.000		
Σύνολο Παθητικού	400.000		

Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές λύσης και εκκαθάρισης της Α.Ε.

ΛΥΣΗ

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	160.000	160.000	Διανομή κεφαλαίου
2	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	40.000 200.000	240.000	Διανομή αποθεματικών
3	88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	240.000	240.000	Διανομή κερδών στους μετόχους
4	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	400.000	400.000	Εξόφληση μετοχών

20

²⁰ (Οι ασκήσεις είναι βασισμένες από παραδείγματα του βιβλίου Νεγκάκη, Χ., "Λογιστική Εταιριών", έτος 2010)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ
ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

6.1 Γενικά για την Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

Η μορφή της προσωπικής εταιρίας και της κεφαλαιουχικής παρουσιάζουν μειονεκτήματα που δεν τις καθιστούν κατάλληλες για μεσαίες επιχειρήσεις. Προκειμένου να υπάρξει ένας τύπος εταιρίας κατάλληλος για μεσαίες επιχειρήσεις εισήχθη στην Ελλάδα με τον Νόμο 3190/1955 ο θεσμός της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης.

Το απεριόριστο της ευθύνης των εταίρων στις προσωπικές εταιρίες και η εξάρτηση των επιχειρήσεων που είναι Ο.Ε. ή Ε.Ε. από τα πρόσωπα των εταίρων, δεν βοηθούν στην ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης με μεγαλύτερο μέγεθος.

Ακόμη, ο τύπος της Α.Ε. εκτός του ότι απαιτεί υψηλό ελάχιστο όριο κεφαλαίου, εξυπηρετεί μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις και υπόκειται σε έντονο κρατικό έλεγχο και εποπτεία, που αποβλέπουν στην προστασία των πιστωτών και των μετόχων της μειοψηφίας.

Για αυτούς τους λόγους εισήχθη ο θεσμός της Ε.Π.Ε., που αποτελεί έναν ενδιάμεσο τύπο εταιρίας, στην οποία από τη μια δεν εξαφανίζεται τελείως το προσωπικό στοιχείο και από την άλλη ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας δεν είναι ιδιαίτερα έντονος.

6.2 Χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε.

Κύριο χαρακτηριστικό της Ε.Π.Ε. είναι το περιορισμένο της ευθύνης των εταίρων που θα μπορούσε να συγκριθεί με την ευθύνη των μετόχων της Α.Ε., με τη βασική διαφορά ότι τα εταιρικά μερίδια στα οποία υποδιαιρείται το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. δεν μπορούν να αντιπροσωπευτούν από μετοχικούς τίτλους. Για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την παρουσία της, ενώ οι εταίροι ευθύνονται μέχρι το ποσό της εισφοράς τους. Η Ε.Π.Ε. είναι εμπορική εταιρία ακόμα και αν δεν έχει εμπορικούς σκοπούς.

Η λήψη αποφάσεων στη Συνέλευση των Εταίρων της Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία πλέον του μισού του αριθμού των εταίρων και ταυτόχρονα οι πλειοψηφούντες εταίροι πρέπει να εκπροσωπούν πάνω από το μισό του κεφαλαίου. Μειονέκτημα του τρόπου αυτού είναι ότι εισάγει *μηχανισμό εμπλοκής*, δημιουργώντας κάποτε καταστάσεις όπου είναι αδύνατη η λήψη απόφασης.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως π.χ. για τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης, η απόφαση λαμβάνεται από τα $\frac{3}{4}$ του αριθμού των εταίρων εκπροσωπούμενων τα $\frac{3}{4}$ του Ε.Κ. Προκειμένου να ληφθεί απόφαση:

- α) για μεταβολή της εθνικότητας της Ε.Π.Ε. ή
- β) για επαύξηση των υποχρεώσεων ή της ευθύνης των εταίρων καθώς και για μείωση των δικαιωμάτων τους, απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων.

6.3 Σύσταση της Ε.Π.Ε. και δημοσιότητα

Για τη σύσταση της Ε.Π.Ε. απαιτείται συμβολαιογραφική κατάρτιση εταιρικής σύμβασης (καταστατικό) που πρέπει να περιέχει τα εξής στοιχεία:

- α) Το όνομα, το επώνυμο, το επάγγελμα, την κατοικία και την ιθαγένεια των εταίρων.
- β) Την εταιρική επωνυμία, που σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε προσδιορίζεται από το αντικείμενο των εργασιών της. Στην επωνυμία περιέχονται ολογράφως οι λέξεις «Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης».
- γ) Την έδρα και τον σκοπό της εταιρίας.
- δ) Το κεφάλαιο της εταιρίας, τη μερίδα συμμετοχής και τα εταιρικά μερίδια κάθε εταίρου.
- ε) Βεβαίωση των ιδρυτών περί καταβολής του κεφαλαίου.
- στ) Λεπτομέρειες για τις εισφορές σε είδος, αν υπάρχουν.
- ζ) Η διάρκεια της εταιρίας.

Είναι σκόπιμο να περιλαμβάνονται στο καταστατικό διατάξεις για τον έλεγχο της διαχείρισης καθώς και για συμφωνίες μεταξύ των εταίρων σε σημαντικά θέματα, συμφωνίες που δεν είναι ισχυρές αν δεν περιληφθούν στο καταστατικό.

Σύμφωνα με το νόμο, αντίγραφο της εταιρικής συμβάσεως πρέπει να κατατεθεί, μέσα σε ένα μήνα από την κατάρτισή της, στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας, και να καταχωρηθεί στο προβλεπόμενο από το Νόμο Μητρώο των Ε.Π.Ε.

Για το μητρώο αυτό ο νόμος προβλέπει όσα ισχύουν και για το μητρώο των Α.Ε. Στην πραγματικότητα όμως οι σχετικές διατάξεις περί Μητρώου Ε.Π.Ε., παρόλο που έχουν θεσμοθετηθεί με το Π.Δ. 419/1986 και από τότε έχουν ενσωματωθεί στον Ν.3190/1955, παραμένουν ανενεργές επειδή δεν έχουν εκδοθεί οι υπουργικές αποφάσεις που είναι απαραίτητες για τη ρύθμιση θεμάτων λειτουργίας του.

Έτσι, συνεχίζεται να εφαρμόζεται η διαδικασία που αναφέραμε προηγουμένως καταχώρησης στο *Βιβλίο Εταιριών* του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας και η δημοσίευση, στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε., ανακοινώσεως της περιλήψης του καταστατικού. Με τη δημοσίευση αυτή η Ε.Π.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα.

6.4 Όργανα της Ε.Π.Ε.

Τα όργανα της Ε.Π.Ε είναι τα ακόλουθα:

- α) Η Συνέλευση των Εταίρων (Σ.Ε.)
- β) Ο Διαχειριστής (ή οι Διαχειριστές).
- γ) Ο Ελεγκτής, για την περίπτωση που προβλέπεται από το Νόμο.

Η Συνέλευση των Εταίρων αποτελεί το ανώτατο όργανο της Ε.Π.Ε. . Κατ' αναλογία προς τα ισχύοντα για την Γ.Σ. των Α.Ε., η Σ.Ε. μπορεί να είναι:

- Τακτική, η οποία συγκαλείται από τον Διαχειριστή μέσα σε τρεις μήνες από το τέλος της χρήσεως, με κύριο αντικείμενο την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.
- Έκτακτη, όταν συγκαλείται έκτακτα για να αποφασίσει για διάφορα θέματα που προκύπτουν. Οι εταίροι της Ε.Π.Ε., σύμφωνα με το νόμο, μπορούν να συγκροτούν οποτεδήποτε Γ.Σ., χωρίς να προηγηθεί πρόσκληση και δημοσιότητά της, εφόσον όλοι είναι σύμφωνοι για τη σύγκλησή της. Ακόμα, οι εταίροι, εφόσον είναι όλοι παρόντες και κανείς δεν προβάλλει αντίρρηση, μπορούν να αποφασίσουν έγκυρα για οποιοδήποτε θέμα της αρμοδιότητας της Σ.Ε. Την ευχέρεια αυτή δεν την έχει η Α.Ε.

➤ Καταστατική, όταν ασχολείται με κύριο θέμα την τροποποίηση του καταστατικού, οπότε απαιτείται αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.

Διαχειριστής μπορεί να οριστεί, είτε από το καταστατικό είτε με απόφαση της Σ.Ε. ένας από τους εταίρους ή ακόμα και πρόσωπο που να μην έχει την ιδιότητα του εταίρου. Είναι επίσης δυνατό να ορισθούν περισσότεροι του ενός διαχειριστές, οπότε αποφασίζουν συλλογικά.

Αν το καταστατικό δεν προβλέπει διορισμό διαχειριστή ούτε διορίστηκε τέτοιος από τη Σ.Ε., τα καθήκοντά του ασκούνται από όλους τους εταίρους συλλογικά.

Δεν επιτρέπεται να διοριστούν ως διαχειριστές Ε.Π.Ε. δημόσιοι υπάλληλοι υπαγόμενοι στις διατάξεις του Κώδικα περί Καταστάσεως των Δημοσίων Διοικητικών Υπαλλήλων, καθώς και Καθηγητές Πανεπιστημίων και λοιπών ανώτατων ισότιμων προς Πανεπιστήμια σχολών.

Τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν ούτε εταίροι Ε.Π.Ε. να είναι. Ως προς τους καθηγητές, μόνο στη διοίκηση Α.Ε. μπορούν να μετέχουν. (Ν.3190, άρθρ. 17 παρ.4)

Οι Διαχειριστές είναι υπεύθυνοι για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων που ορίζονται από τη νομοθεσία (βιβλία Γ' Κατηγορίας). Επίσης πρέπει να τηρούν και τα ακόλουθα βιβλία:

α) Βιβλίο εταίρων, στο οποίο καταχωρούνται τα στοιχεία ταυτότητας κάθε εταίρου, οι εισφορές, καθώς και κάθε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων.

β) Βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων, στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις που λαμβάνονται από την Σ. Ε.

γ) Βιβλίο πρακτικών διαχειρίσεως, στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις των διαχειριστών.

Οι Διαχειριστές δεσμεύουν την εταιρία με την υπογραφή τους που τίθεται κάτω από την εταιρική επωνυμία.

Οι ετήσιοι λογαριασμοί της Ε.Π.Ε. που το μέγεθός της υπερβαίνει δύο από τα κριτήρια τα οποία αναφέρθηκαν στο κεφάλαιο περί Α.Ε., πρέπει να ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή που ορίζεται από την Σ.Ε. και ισχύουν όσα ισχύουν για τον έλεγχο

των Α.Ε. Οι Ε.Π.Ε. όμως που δεν υπερβαίνουν τουλάχιστον δύο από τα κριτήρια, απαλλάσσονται από την υποχρέωση ελέγχου των οικονομικών τους καταστάσεων.

6.5 Εταιρικό Κεφάλαιο, εταιρικά μερίδια, εταιρικές μερίδες.

Σύμφωνα με το νόμο, το Ε.Κ. της Ε.Π.Ε. καταβάλλεται υποχρεωτικά κατά τη σύστασή της, συνεπώς αποκλείεται η τμηματική καταβολή του. Το ύψος του δεν μπορεί να είναι κατώτερο των € 18.000 και το 50% του ποσού αυτού πρέπει απαραίτητως να εισφέρεται σε μετρητά.

Για τις εις είδος εισφορές ισχύει η διαδικασία αποτιμής που προβλέπεται στις Α.Ε. Η υποχρέωση της άμεσης καταβολής του Ε.Κ. καθιστά αδύνατη την εισφορά εργασίας ή χρήσεως του πράγματος.

Το Ε.Κ. διαιρείται σε *εταιρικά μερίδια*, ίσης αξίας. Η αξία του μεριδίου δεν μπορεί να ορισθεί κατώτερη των € 30. Επομένως το ελάχιστο ποσό των € 18.000 που απαιτεί ο νόμος ως ελάχιστο Ε.Κ. της Ε.Π.Ε. θα αποτελείται το πολύ από 600 εταιρικά μερίδια.

Σε περίπτωση εισφοράς σε είδος, αν η αποτίμησή της είναι κατώτερη των € 30 ή πολλαπλασίου αυτών, συμπληρώνεται με καταβολή μετρητών.

Η μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου αποτελείται από το σύνολο των εταιρικών μεριδίων τα οποία αυτός κατέχει. Συνεπώς ο κάθε εταίρος μετέχει στην εταιρία με μία μόνο μερίδα συμμετοχής αλλά με ένα ή περισσότερα εταιρικά μερίδια. Η μερίδα συμμετοχής δεν μπορεί να είναι κατώτερη των € 30 ή πολλαπλασίου του ποσού τούτου.

Τα εταιρικά μερίδια δεν αντιπροσωπεύονται από τίτλο. Η Ε.Π.Ε. μπορεί να εκδώσει αποδεικτικό έγγραφο της ιδιότητας και της μερίδας κάθε εταίρου, στο οποίο όμως απαραίτητως πρέπει να αναγράφεται η φράση «Απόδειξη μη φέρουσα χαρακτήρα αξιογράφου».

Το εταιρικό μερίδιο είναι μεταβιβάστο εφόσον το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά. Πάντως το καταστατικό δεν μπορεί να απαγορεύσει τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου λόγω θανάτου. Η μεταβίβαση γίνεται με συμβολαιογραφική πράξη και υπόκειται σε διατυπώσεις δημοσιότητας.

Η Ε.Π.Ε., κατά ρητή διάταξη του νόμου, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να αποκτήσει δικά της μερίδια. Σε κάθε εταιρικό μερίδιο διακρίνουμε:

- *Ονομαστική αξία*, που είναι ίση με το πηλίκο της διαιρέσεως του Ε.Κ. δια του αριθμού των εταιρικών μεριδίων.
- *Λογιστική ή εσωτερική αξία*, που υπολογίζεται ως πηλίκο της διαιρέσεως της καθαρής περιουσίας (συνολικών ιδίων κεφαλαίων) όπως προκύπτει από τον ισολογισμό, δια του αριθμού των εταιρικών μεριδίων.
- *Αγοραία αξία*, που διαμορφώνεται στην αγορά και εξαρτάται από πολλούς παράγοντες (φήμη της εταιρίας, προοπτικές για τις μελλοντικές εξελίξεις της, κ.λ.π.)

6.6 Δανειακές σχέσεις μεταξύ της Ε.Π.Ε. και των εταίρων της.

Για τις δανειακές σχέσεις μεταξύ Ε.Π.Ε. και των εταίρων της ισχύουν τα εξής:

α) Η Ε.Π.Ε. μπορεί να δανεισθεί από εταίρο, αλλά δεν μπορεί να δώσει ως εμπράγματα ασφάλεια ιδιόκτητα στοιχεία για την κάλυψη τέτοιου δανείου. Είναι όμως δυνατό τρίτα πρόσωπα να παράσχουν εμπράγματα ασφάλεια υπέρ της Ε.Π.Ε.

β) Παρόλο που δεν υπάρχει ειδική νομοθετική ρύθμιση για την περίπτωση παροχής δανείου από την Ε.Π.Ε. προς εταίρο, ορθότερο είναι να αμφισβητήσουμε την δυνατότητα τέτοιου δανείου, επειδή μπορεί να αποτελεί έμμεσο τρόπο αναλήψεως εταιρικού κεφαλαίου.

γ) Σε περίπτωση λύσεως της Ε.Π.Ε. τυχόν υφιστάμενα χρέη της εταιρίας προς τους εταίρους εξοφλούνται μετά την πλήρη ικανοποίηση όλων των τρίτων δανειστών.²¹

²¹ Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.483-502

Νεγκάκης, Χ., "Λογιστική Εταιριών", 2010, σελ.173-250

(Ηλεκτρονικές πηγές: 1)www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/7894,

2)www.capital.gr/law/articles.asp?id=377740)

6.7 Η λογιστική της Ε.Π.Ε.**6.7.1 Εγγραφές συστάσεως της εταιρίας και μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων.**

Κατά τη σύσταση της Ε.Π.Ε. διακρίνουμε, όπως και στην περίπτωση των άλλων τύπων εταιριών, δύο στάδια: το στάδιο της αναλήψεως της ευθύνης και το στάδιο καταβολής της εισφοράς.

33.03	Εταίροι, λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου		300.000
33.03.00	Εταίρος Α	150.000	
	Εταιρικά μερίδια 2.500Χ60€		
33.03.01	Εταίρος Β	75.000	
	Εταιρικά μερίδια 1.250Χ60€		
33.03.02	Εταίρος Γ	<u>75.000</u>	
	Εταιρικά μερίδια 1.250Χ60€		
40.06	Εταιρικό Κεφάλαιο		300.000
40.06.00	Εταιρική Μερίδα Α	150.000	
	Μερίδια 2.500Χ60€		
40.06.01	Εταιρική Μερίδα Β	75.000	
	Μερίδια 1.250Χ60€		
40.06.02	Εταιρική Μερίδα Γ	<u>75.000</u>	
	Μερίδια 1.250Χ60€		

38.0	Ταμείο	200.000	
XX.XX	Στοιχεία Ενεργητικού	100.000	
33.03	Εταίροι, λ/καλύψεως κεφαλαίου		300.000
33.03.00	Εταίρος Α	150.000	
33.03.01	Εταίρος Β	75.000	
33.03.02	Εταίρος Γ	<u>75.000</u>	

Το ότι στις Ε.Π.Ε. το Ε.Κ. πρέπει να είναι ολοσχερώς καταβλημένο κατά την κατάρτιση της εταιρικής συμβάσεως, καθιστά περιττή τη χρησιμοποίηση του λογαριασμού 33.04 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ/Οφειλόμενο Κεφάλαιο.

Η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων είναι συνήθως σύμβαση που διακανονίζεται ιδιωτικώς μεταξύ των ενδιαφερομένων, χωρίς μεσολάβηση της Ε.Π.Ε., η οποία περιορίζεται να επιφέρει τη σχετική μεταβολή στους αναλυτικούς λογαριασμούς του Εταιρικού Κεφαλαίου.

Αν υποθέσουμε, με τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος, ότι ο εταίρος Β μεταβίβασε τα εταιρικά του μερίδια στον Δ χωρίς μεσολάβηση της Ε.Π.Ε., η τελευταία, άσχετα από το ποσό που έχει συμφωνηθεί να καταβάλει ο Δ, θα διενεργήσει την εγγραφή:

40.06	Εταιρικό Κεφάλαιο	75.000	
40.06.01	Εταιρική Μερίδα Β		
	Εταιρικά μερίδια 1.250 X 60€		
40.06	Εταιρικό Κεφάλαιο		75.000
40.06.03	Εταιρική μερίδα Δ		
	Εταιρικά μερίδια 1.250 X 60€		
Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων του Β στον νέο εταίρο Δ			

6.7.2 Αύξηση του Εταιρικού Κεφαλαίου

Κάθε μεταβολή στο Ε.Κ. της Ε.Π.Ε. γίνεται έπειτα από τροποποίηση του καταστατικού και υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας. Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. μπορεί να αυξηθεί:

- α) Με αύξηση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων.
- β) Με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων. Η νέα αξία της κάθε εταιρικής μερίδας θα πρέπει πάντα να είναι ακέραιο πολλαπλάσιο των €30.
- γ) Με απορρόφηση άλλης εταιρίας.
- δ) Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικού.
- ε) Με κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς που προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Από τις περιπτώσεις αυτές οι τρεις πρώτες είναι πραγματικές, ενώ οι δύο τελευταίες συνιστούν λογιστική αύξηση του κεφαλαίου.

Οι περιπτώσεις α και β απεικονίζονται λογιστικά με εγγραφές όμοιες με εκείνες της συστάσεως:

33.03 Εταίροι, λ/ καλύψεως αυξήσεως κεφαλαίου
 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο

XX.XX Λ/σμοί εισφερομένων στοιχείων
 33.03 Εταίροι, λ/ καλύψεως αυξήσεως κεφαλαίου

Για την κεφαλαιοποίηση αποθεματικού θα έχουμε:

33.03 Εταίροι, λ/ καλύψεως αυξήσεως κεφαλαίου
 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο

41.05 Έκτακτα αποθεματικά
 30.03 Εταίροι, λ/ καλύψεως αυξήσεως κεφαλαίου

Σημειώνουμε ότι το τακτικό αποθεματικό, έχοντας σχηματιστεί με ειδικό προορισμό την κάλυψη μελλοντικών ζημιών, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για αύξηση κεφαλαίου.

Κατά την επικρατέστερη άποψη, η δέσμευση αυτή υφίσταται ακόμα και ως προς το ποσό κατά το οποίο το ύψος του έχει υπερβεί το ελάχιστο όριο που ορίζεται από το νόμο ή το καταστατικό.

Η προαιρετική υπέρβαση του ελαχίστου ορίου μπορεί να θεωρηθεί ότι εκφράζει επιθυμία της εταιρίας για περισσότερη εξασφάλιση έναντι ζημιών.

Η κεφαλαιοποίηση των διαφορών αναπροσαρμογής αντιμετωπίζεται λογιστικώς όπως και η κεφαλαιοποίηση αποθεματικού.

6.7.3 Μείωση του Εταιρικού Κεφαλαίου

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου διακρίνεται σε:

α) προαιρετική, που μπορεί να αποβλέπει:

- στην κάλυψη ζημίας,
- στο να αποσυρθούν πλεονάσματα κεφάλαια.

β) υποχρεωτική, λόγω:

- απώλειας του 50% του Ε.Κ.,
- εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου.

Κατ' αναλογία με τα ισχύοντα στις Α.Ε., η μείωση του Ε.Κ. μπορεί να γίνει:

- α) με μείωση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων,
- β) με μείωση της Ο.Α. των μεριδίων,
- γ) με συνδυασμό των παραπάνω τρόπων.

Σε όλες τις περιπτώσεις μείωσης του Ε.Κ. θα πρέπει το Ε.Κ. που θα απομείνει να μην είναι κατώτερο από το ελάχιστο που προβλέπει ο νόμος. Επίσης, όταν η μείωση του Ε.Κ. πραγματοποιείται με μείωση της Ο.Α. των μεριδίων, η απομένουσα αξία κάθε μεριδίου δεν θα πρέπει να πάψει να είναι πολλαπλάσιο του 30, ούτε να γίνει μικρότερη των 30 ΕΥΡ.

Ως προς την υποχρεωτική μείωση σημειώνουμε τα εξής:

Ο νόμος ορίζει (άρθρ. 45) ότι σε περίπτωση απώλειας του $\frac{1}{2}$ του εταιρικού κεφαλαίου, οι διαχειριστές υποχρεώνονται να συγκαλέσουν τη Συνέλευση των Εταίρων για να αποφασίσει για τη διάλυση της εταιρίας ή για τη μείωση του Ε.Κ.

Η διατύπωση αυτή του νόμου είναι ασαφής και υποστηρίζει ότι η διάταξη αυτή πρέπει να εφαρμόζεται εφόσον σε κάποια χρήση θα προκύψει ζημία, είτε προερχόμενη από τη χρήση αυτή, είτε αθροιστικά με ακάλυπτες ζημίες προηγούμενων χρήσεων, που θα είναι μεγαλύτερη του $\frac{1}{2}$ του Ε.Κ., ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι αποθεματικά κεφάλαια.

Υποστηρίζεται όμως και η ορθότερη άποψη ότι θα πρέπει πρώτα να μεταφερθούν σε ελάττωση της ζημίας όσα αποθεματικά μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό αυτό, και μόνο αν απομείνει ακάλυπτη ζημία μεγαλύτερη από το $\frac{1}{2}$ του Ε.Κ. να εφαρμοστεί η διάταξη.

Σε περίπτωση εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου για σπουδαίο λόγο, η αξία του μεριδίου με την οποία αποζημιώνεται ο εξερχόμενος εταίρος προσδιορίζεται από τον Πρόεδρο Πρωτοδικών.

Οι λογιστικές εγγραφές μείωσης του Ε.Κ. στις περιπτώσεις συμψηφισμού ζημίας ή επιστροφής στους εταίρους, θα είναι:

40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο
 33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων

33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων
 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο (για την περίπτωση συμψηφισμού ζημίας) ή
 38.0 Ταμείο (για την περίπτωση επιστροφής)

Αν η μείωση του κεφαλαίου γίνεται λόγω αποχωρήσεως εταίρου και ο Πρόεδρος των Πρωτοδικών καθόρισε αξία μεριδίου διαφορετική από την ονομαστική, θα προκύψει μία διαφορά, χρεωστική ή πιστωτική. Έχουμε τη γνώμη ότι, αν η διαφορά είναι χρεωστική, μπορεί να θεωρηθεί ως τμήμα της αξίας υπερπροσόδου της επιχειρήσεως και να εμφανιστεί σε χρέωση του λογαριασμού 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως».

Αν π.χ. εξέρχεται ο εταίρος Γ, κάτοχος 100 εταιρικών μεριδίων ονομαστικής αξίας 90 EUR καθένα (δηλαδή αξία εταιρικής μερίδας 9.000 EUR) και καθοριστεί από τον Πρόεδρο αξία μεριδίου 110 EUR, θα έχουμε την εγγραφή:

40.06	Εταιρικό κεφάλαιο	9.000	
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως	2.000	
33.03	Δοσοληπτικοί λ/σμοί Εταίρων		11.000
33.03.01	Δοσοληπτ. λ/σμός Εταίρου Χ		

Ο λογαριασμός 16.00 θα αποσβεστεί όπως ορίζεται για την αξία υπερπροσόδου. Αν η διαφορά είναι πιστωτική, τότε θα πρέπει να εμφανιστεί σε κατάλληλο δημιουργούμενο υπολογαριασμό του 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

6.7.4 Συμπληρωματική εισφορά εταίρων

Το καταστατικό της Ε.Π.Ε. μπορεί να περιλαμβάνει διατάξεις για καταβολή από τους εταίρους συμπληρωματικών εισφορών, πέρα από τα εταιρικά τους μερίδια.

Οι εισφορές αυτές δεν αποτελούν εταιρικό κεφάλαιο, χρησιμοποιούνται μόνο για κάλυψη ζημιών οι οποίες βεβαιώθηκαν στον ισολογισμό και το ύψος των πρέπει

να προσδιορίζεται στο καταστατικό- διαφορετικά οι σχετικές διατάξεις του είναι ανίσχυρες – και δεν μπορεί να υπερβεί το αρχικό κεφάλαιο.

Για να αποφασιστεί η επιβολή της συμπληρωματικής εισφοράς απαιτείται πλειοψηφία του 75% των εταίρων οι οποίοι να εκπροσωπούν ταυτόχρονα το 75% των εταιρικών μεριδίων, καταβάλλονται δε από τους εταίρους μέσα σε ένα μήνα από όταν κληθούν εγγράφως. Η καταβολή δεν μπορεί να γίνει με συμψηφισμό υποχρεώσεως που ενδέχεται να έχει η εταιρία προς τον εταίρο.

Αν ο εταίρος δεν καταβάλει την εισφορά στη μηνιαία προθεσμία, ο Πρόεδρος των Πρωτοδικών, έπειτα από αίτηση της εταιρίας ή του διαχειριστή ή άλλου εταίρου, αποκλείει από την εταιρία αυτόν που δεν κατέβαλε και διατάζει την εκποίηση του εταιρικού μεριδίου του, η οποία γίνεται για λογαριασμό του αποκλεισμένου εταίρου.

Αν δηλαδή το προϊόν της εκποίησης, μετά την αφαίρεση των σχετικών εξόδων, είναι μεγαλύτερο από την οφειλόμενη εισφορά, αποδίδεται στον αποκλειόμενο εταίρο η διαφορά. Αν το προϊόν της εκποίησης είναι μικρότερο από την οφειλόμενη εισφορά, ο αποκλειόμενος εταίρος είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τη διαφορά πλέον έξοδα εκποίησης.

Εκείνος που απέκτησε τα εταιρικά μερίδια του αποκλεισθέντος δεν υποχρεούται σε καταβολή συμπληρωματικής εισφοράς.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν έχει προβλέψει λογαριασμό για την περίπτωση της συμπληρωματικής εισφοράς. Έχουμε τη γνώμη ότι εφόσον η εισφορά αυτή προορίζεται για την κάλυψη ζημίας που ήδη εμφανίζεται στον ισολογισμό, άρα αυτή θα είναι χρεωμένη στο λογαριασμό 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» ή 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», ο λογαριασμός ο οποίος θα συγκεντρώσει το ποσό της εισφοράς, θεωρούμενος αντίθετος των παραπάνω, μπορεί να δημιουργηθεί ως δευτεροβάθμιος του 42, έστω 42.90.

Επίσης οι λογαριασμοί καλύψεως της συμπληρωματικής εισφοράς, μη προβλεπόμενοι από το Ε.Γ.Λ.Σ. θα πρέπει να ανοιχτούν κάτω από το λογαριασμό 33 «Χρεώστες Διάφοροι». Προτείνουμε τη δυνατότητα χρησιμοποίησης ενός από τους κενούς δευτεροβαθμίους 32.92 – 33.94, ο οποίος θα πάρει τίτλο «Εταίροι, λ/σμός συμπληρωματικής εισφοράς» και θα αναλύεται σε τριτοβάθμιους κατά εταίρο.

6.7.5 Φορολογία και διάθεση κερδών της Ε.Π.Ε.

Παλαιότερα ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της Ε.Π.Ε. ήταν 35%. Αφαιρούσαμε από τα φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη την επιχειρηματική αμοιβή των φυσικών προσώπων που ήταν συγχρόνως εταίροι και διαχειριστές (συνολικά μέχρι τρία άτομα) και έτσι προέκυπταν τα φορολογητέα κέρδη.

Η επιχειρηματική αμοιβή, η οποία ισχύει ακόμα για τις προσωπικές εταιρίες, καταργήθηκε για τις Ε.Π.Ε. με τον Ν.3091/2002. Για τις χρήσεις από 1.1.2003 και μετά ο συντελεστής φορολόγησης των κερδών της Ε.Π.Ε. ορίστηκε σε 35%. Στη συνέχεια με τα άρθρα 4 και 5 του ίδιου νόμου, ορίστηκε βαθμιαία μείωση του συντελεστή, κλιμακούμενη ως εξής:

Για τα κέρδη που προκύπτουν σε χρήσεις οι οποίες αρχίζουν:

- από 1.1.2005 και μετά, 32%
- από 1.1.2006 και μετά, 29%
- από 1.1.2007 και μετά, 25%

Για τη διάθεση των κερδών, ο νόμος ορίζει ότι η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι ίση με το 5% των κερδών για διάθεση, και παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του Εταιρικού Κεφαλαίου.

6.7.6 Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις

Η Ε.Π.Ε. συντάσσει και δημοσιεύει τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις με την Α.Ε. (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων, πίνακα διανομής και προσάρτημα). Οι καταστάσεις δημοσιεύονται 20 τουλάχιστον ημέρες πριν συνέλθει η Σ.Ε. που συγκαλείται για να τις εγκρίνει. Σε περίπτωση τροποποιήσεως τους από τη Σ.Ε., πρέπει να γίνει δημοσίευση των οριστικών καταστάσεων μέσα σε 20 ημέρες από τη συνέλευση. Για τον τρόπο συντάξεως, τον τύπο και το περιεχόμενο των καταστάσεων ισχύουν όσα και για τις Α.Ε.

6.7.7 Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις Ε.Π.Ε.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις Ε.Π.Ε. είναι προαιρετική. Για τις Ε.Π.Ε. που θα την επιλέξουν, ισχύουν ότι για τις Α.Ε. Ο αριθμός των Ε.Π.Ε. που τηρούν τη λογιστική τους κατά τα Δ.Λ.Π., σήμερα δεν είναι σημαντικός.²²

6.8 Λύση της Ε.Π.Ε.

Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης λύεται:

- α) Σε κάθε περίπτωση που η λύση της προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό.
- β) Με απόφαση της Σ.Ε. που, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το καταστατικό, πρέπει να λαμβάνεται από τα $\frac{3}{4}$ του όλου αριθμού των εταίρων οι οποίοι να εκπροσωπούν τα $\frac{3}{4}$ του Ε.Κ.
- γ) Έπειτα από δικαστική απόφαση για σπουδαίο λόγο, η οποία προκαλείται με αίτηση εταίρου ή εταίρων που εκπροσωπούν το ένα δέκατο του κεφαλαίου.
- δ) Αν η εταιρία κηρυχθεί σε κατάσταση πτωχεύσεως.

Μετά τη λύση της εταιρίας, ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης. Για τις λογιστικές διαδικασίες της εκκαθάρισης ισχύει ότι και την εκκαθάριση των Α.Ε.

Στο τελικό στάδιο της εκκαθάρισης, κατ' αρχήν εξοφλούνται ολοκληρωτικά οι υποχρεώσεις της εταιρίας προς τρίτους, στη συνέχεια οι τυχόν υποχρεώσεις της Ε.Π.Ε. προς εταίρους και μετά την πλήρη εξόφληση και των υποχρεώσεων αυτών διανέμεται το ποσό που απομένει κατά το λόγο των εταιρικών μεριδίων των εταίρων.

6.9 Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Με το Π.Δ. 279/1993 προστέθηκε στον Ν. 3190/1955 το άρθρο 43^α, σύμφωνα με το οποίο μπορεί να συσταθεί Ε.Π.Ε. από ένα μόνο πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη υφιστάμενη Ε.Π.Ε., στην περίπτωση που όλα τα εταιρικά μερίδια συγκεντρωθούν σε ένα πρόσωπο, πράγμα που παλαιότερα οδηγούσε στη λύση της

²² Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.483-502

(Ηλεκτρονική πηγή: Κοκολάκης, Γ. 2014, "Εταιρικές μορφές: Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης", <http://www.tax-profit.gr/-downloads/category/13-fbhngdd.html?download=29%E2%80%8E>)

εταιρίας. Η φράση «Μονοπρόσωπη Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης» θα πρέπει να περιλαμβάνεται, χωρίς συντομογραφίες, στην επωνυμία της εταιρίας.

Ο μοναδικός αυτός εταίρος ασκεί όλες τις εξουσίες της Σ.Ε., οι αποφάσεις του όμως πρέπει να καταγράφονται σε πρακτικό που προσυπογράφεται την ίδια ημέρα από παριστάμενο συμβολαιογράφο της έδρας της εταιρίας.

Ένα φυσικό ή ένα νομικό πρόσωπο δεν μπορεί να είναι μοναδικός εταίρος σε περισσότερες από μία Ε.Π.Ε. Επίσης, δεν μπορεί μια Ε.Π.Ε. να έχει ως μοναδικό εταίρο άλλη μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

Συμβάσεις συναπτόμενες μεταξύ του μοναδικού εταίρου και της εταιρίας την οποία εκπροσωπεί εγγράφονται σε πρακτικά ή καταρτίζονται γραπτώς.

Γενικά, η μονοπρόσωπη εταιρία θέτει ορισμένα νομικής φύσεως προβλήματα τα οποία μελετώνται από το εταιρικό δίκαιο, αλλά δεν έχουν επίδραση στη λογιστική της, η οποία τηρείται κατά τα γνωστά.²³

²³ Νεγκάκης, Χ., "Λογιστική Εταιριών", 2010, σελ.173-250

Σαρσέντης-Παπαναστασάτος, 2008, σελ.483-502

ΑΣΚΗΣΕΙΣ Ε.Π.Ε.**Παράδειγμα 1(Προσδιορισμός πραγματικής αξίας)**

Στην «Ρ» Ε.Π.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 30.000€, συμμετέχουν οι Α, Β και Γ με ποσοστά 40%, 30% και 30% αντίστοιχα. Αποφασίζεται η καταβολή συμπληρωματικών εισφορών για να εξαλειφθεί η ζημία προηγούμενων χρήσεων 10.000€. Οι εταίροι καταβάλουν τα ποσά που τους αναλογούν.

Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Μετά την απόφαση της συνέλευσης των εταίρων για καταβολή συμπληρωματικών εισφορών, προκειμένου να εξαλειφθεί η ζημία, το λογιστήριο της εταιρίας πραγματοποιεί τις εξής εγγραφές:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.93 Εταίροι – λογ/σμός κάλυψης συμπληρωματικών εισφορών 33.93.01 Εταίρος Α 33.93.02 Εταίρος Β 33.93.03 Εταίρος Γ 40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.96 Εταιρικό κεφάλαιο συμπληρωματικών εισφορών 40.96.01 Οφειλόμενο κεφάλαιο για απόσβεση ζημίας	 10.000 (4.000) (3.000) (3.000)	 10.000	Σύμφωνα με το άρθρο του καταστατικού και από την ... απόφαση της Γ.Σ.
2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.94 Οφειλόμενο κεφάλαιο συμπληρωματικών εισφορών 33.94.01 Εταίρος Α 33.94.02 Εταίρος Β 33.94.03 Εταίρος Γ	 10.000 (4.000) (3.000) (3.000)		Απαίτηση εταιρίας προς εταίρους για καταβολή συμπληρωματικού κεφαλαίου.

	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
	33.93 Εταίροι – λογ/σμός κάλυψης συμπληρωματικών εισφορών		10.000 (4.000)	
	33.93.01 Εταίρος Α		(3.000)	
	33.93.02 Εταίρος Β		(3.000)	
	33.93.03 Εταίρος Γ			

Με την καταβολή από μέρους των εταίρων των συμπληρωματικών εισφορών ακολουθεί στο λογιστήριο η εξής εγγραφή:

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	10.000		Καταβολή από τους εταίρους των συμπληρωματικών εισφορών.
	38.00 Ταμείο			
	38.00.00 Ταμείο			
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
	33.94 Οφειλόμενο κεφάλαιο συμπληρωματικών εισφορών		10.000	
	33.94.01 Εταίρος Α		(4.000)	
	33.94.02 Εταίρος Β		(3.000)	
	33.94.03 Εταίρος Γ		(3.000)	

Αφού όλοι οι εταίροι έχουν καταβάλει κανονικά και εντός των προθεσμιών τις συμπληρωματικές εισφορές, πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αύξηση – μείωση του εταιρικού κεφαλαίου προς εξάλειψη της ζημίας (μέθοδος της χρηματοοικονομικής εξυγίανσης).

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	10.000		Απόσβεση ζημίας μετά από συμπληρωματικές εισφορές.
	40.96 Εταιρικό κεφάλαιο συμπληρωματικών εισφορών			
	40.96.01 Οφειλόμενο κεφάλαιο για απόσβεση ζημίας			
	42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		10.000	
	42.02 Υπόλοιπο ζημιών			

	προηγούμενων χρήσεων 42.02.00 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων			
--	--	--	--	--

Εάν οποιοσδήποτε από τους εταίρους δεν καταβάλλει την αναλογούσα σ' αυτόν συμπληρωματική εισφορά μέσα στην προθεσμία που ορίζει ο νόμος, οι υπόλοιποι εταίροι μπορούν να ζητήσουν από τον πρόεδρο του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας, τον αποκλεισμό του εταίρου, που δεν κατέβαλε την συμπληρωματική του εισφορά από την εταιρία και την εκποίηση της εταιρικής του μερίδας από την εταιρία.

Την εκποιηθείσα εταιρική μερίδα του αποκλεισθέντος εταίρου μπορούν να λάβουν, είτε ένας ή περισσότεροι από τους ήδη υπάρχοντες εταίρους είτε οποιοσδήποτε τρίτος. Κατά την εκποίηση, οι υπόλοιποι εταίροι προτιμούνται από οποιονδήποτε τρίτο που προσφέρει ίσο τίμημα. Επιπλέον, στην περίπτωση που περισσότεροι εταίροι προσφέρουν το ίδιο τίμημα, συμμετέχουν όλοι κατά την αναλογία τους στο κεφάλαιο.

Ο εταίρος που αποκλείστηκε, ευθύνεται έναντι της εταιρίας για τη διαφορά που ενδεχομένως να προκύψει μεταξύ του ποσού που εισπράττει η εταιρία από την εκποίηση και του ποσού το οποίο όφειλε να καταβάλει, προσαυξημένου του τελευταίου κατά τα έξοδα εκποιήσεως. Αντίθετα, αυτός που αποκτά τα μερίδια του αποκλεισθέντος εταίρου δεν υποχρεούται σε καταβολή της συμπληρωματικής εισφοράς που οφειλόταν από τον αποκλειόμενο εταίρο.

Παράδειγμα 2(Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου Ε.Π.Ε.)

Στην «Ο» Ε.Π.Ε. των Α, Β και Γ με ποσοστά συμμετοχής ο Α 40%, ο Β 30% και ο Γ 30%, η Γ.Σ. αποφασίζει την αύξηση του κεφαλαίου κατά 100.000€ με κεφαλαιοποίηση φορολογηθέντων αποθεματικών.

Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.03 Εταίροι – λογ/σμός κάλυψης κεφαλαίου 33.03.01 Εταίρος Α 33.03.02 Εταίρος Β 33.03.03 Εταίρος Γ 40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο 40.06.01 Οφειλόμενο εταιρικό κεφάλαιο	100.000 (40.000) (30.000) (30.000)	100.000	Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου.
2	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 33.04.01 Εταίρος Α 33.04.02 Εταίρος Β 33.04.03 Εταίρος Γ 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.03 Εταίροι – λογ/σμός κάλυψης κεφαλαίου 33.03.01 Εταίρος Α 33.03.02 Εταίρος Β 33.03.03 Εταίρος Γ	100.000 (40.000) (30.000) (30.000)	100.000 (40.000) (30.000) (30.000)	Απαίτηση εταιρίας προς εταίρους για καταβολή κεφαλαίου.
3	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣ/ΓΗΣ 41.05 Έκτακτο Αποθεματικό 41.05.00 Έκτακτο Αποθεματικό για αύξηση εταιρικού κεφαλαίου 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο 33.04.01 Εταίρος Α 33.04.02 Εταίρος Β	100.000	100.000 (40.000) (30.000)	Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου.

	33.04.03 Εταίρος Γ		(30.000)	
4	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο 40.06.01 Οφειλόμενο εταιρικό Κεφάλαιο 40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο 40.06.00 Καταβεβλημένο εταιρικό κεφάλαιο	100.000	100.000	Αύξηση κεφαλαίου.

Παράδειγμα 3 (Φορολογία εισοδήματος Ε.Π.Ε.)

Η Ε.Π.Ε. «Φ» κατά την τρέχουσα διαχειριστική χρήση, πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει υπολογισμού, 100.000€. Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της συμπεριλαμβάνονται τα εξής έσοδα: 1) Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτου 6.000€, 2) Έσοδα από τόκους χορηγηθέντος δανείου 3.000€ επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 600€. 3) Έσοδα από τόκους Εντόκων Γραμματίων του Δημοσίου 10.000€ και έσοδα από τόκους καταθέσεων σε τράπεζα 15.000€ επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 1.500€. Η Γενική Συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. έγινε την επόμενη διαχειριστική χρήση και αποφάσισε από τα κέρδη να κρατηθούν 5.000€ για τακτικό αποθεματικό και να διανεμηθούν στους εταίρους 30.000€. Κατά τον χρόνο αυτό, μέλη της Ε.Π.Ε. είναι ο Α με ποσοστό συμμετοχής 36% και μια επιχείρηση με 64%. Διαχειριστής ήταν ο εταίρος Α. Κατά την υποβολή της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης, ο λογιστής αναμόρφωσε τα προκύψαντα από τον Ισολογισμό καθαρά κέρδη με δαπάνες 6.000€ που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (ήτοι δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα $8.000 \times 5\% = 400\text{€}$ και λοιπές δαπάνες μη εκπιπτόμενες 5.600€).²⁴

²⁴ (Οι ασκήσεις είναι βασισμένες από παραδείγματα του βιβλίου Νεγκάκη, Χ., "Λογιστική Εταιριών", έτος 2010)

Ζητείται:

- 1) Ποια είναι τα κέρδη που θα φορολογηθούν στο νομικό πρόσωπο της Ε.Π.Ε.
- 2) Ποιος είναι ο οφειλόμενος φόρος, η προκαταβολή φόρου και τα τέλη που οφείλονται.

ΛΥΣΗ

Καθαρά κέρδη ισολογισμού		100.000,00
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>6.000,00</u>
Σύνολο Δηλωθέντων κερδών		106.000,00
Μείον		
Αφορολόγητα έσοδα εντόκων γραμματίων	10.000,00	
Αφορολόγητα έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, (τόκοι καταθέσεων)	<u>15.000,00</u>	<u>25.000,00 (Α)</u>
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών		<u>81.000,00</u>

Λόγω διανομής των κερδών υπολογίζονται:

Α) Μέρος αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα

Στα 100.000 καθαρά κέρδη του ισολογισμού διανέμονται 30.000

Στα 10.000 αφορολόγητα έσοδα Χ:

$$X = \frac{(30.000 \times 10.000)}{100.000} = 3.000,00$$

Πλέον αναλογούν φόρος $\frac{(3.000 \times 29)}{71} = \underline{1.225,35}$

Σύνολο 4.225,35
=====

B) Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο

Στα 100.000 καθαρά κέρδη ισολογισμού διανέμονται 30.000

Στα 15.000 κέρδη φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο X;

$$X = \frac{(30.000 \times 15.000)}{100.000} = 4.500,00$$

100.000

$$\text{Πλέον αναλογούν φόρος } \frac{(4.500 \times 29)}{71} = \underline{1.838,03}$$

71

Σύνολο 6.338,03

=====

Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών

Πλέον: Μέρος εσόδων που αναλογούν στα Διανεμόμενα 4.225,35

Πλέον: Μέρος φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που

αναλογούν στα διανεμόμενα

6.338,03 10.563,38 (B)

Κέρδη μετά φορολογική αναμόρφωση (A+B)

91.563,38

=====

Υπολογισμός οφειλομένου φόρου

Κύριος φόρος (91.563,38 X 29%)

26.553,38

Πλέον: Συμπληρωματικός φόρος (6.000X3%)

180,00

Σύνολο φόρου

26.733,38

Μείον: Φόροι που παρακρατήθηκαν

Τόκοι χορηγηθέντος δανείου

600,00

Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη

που έχουν φορολογηθεί κατά

ειδικό τρόπο(6.338,03 X 10%)

633,80

1.233,80

Οφειλόμενος φόρος

25.499,58

=====

Υπολογισμός προκαταβολής φόρου τρέχουσας χρήσης

Κύριος & Συμπληρωματικός φόρος

(26.733,38 X 55%)	14.703,36
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος τόκων χορηγηθέντος δανείου	<u>600,00</u>
Προκαταβολή	14.103,36
Τέλος χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (6.000 X 3%)	180,00
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου (180X 20%)	<u>36,00</u>
Συνολικό ποσό (25.499,58 + 14.103,36 + 216)	
39.818,00	

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κατά τον Αστικό Κώδικα (άρθρο 741), εταιρία συνιστά η σύμβαση, η οποία συνάπτεται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, τα οποία με κοινές εισφορές επιδιώκουν οικονομικό σκοπό. Ωστόσο, οι εταιρίες, ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους διακρίνονται σε αστικές και εμπορικές. Αστικές είναι οι εταιρίες που απασχολούνται με αστικές πράξεις (π.χ. αγοραπωλησίες ακινήτων), ενώ εμπορικές είναι οι εταιρίες που ασχολούνται με εμπορικές πράξεις (π.χ. αγοραπωλησίες εμπορευμάτων).

Οι εταιρίες του εμπορικού δικαίου μπορούν να ταξινομηθούν στις: α) προσωπικές εταιρίες, β) στις κεφαλαιουχικές εταιρίες και γ) στις μικτές εταιρίες. Κυριότερες μορφές των προσωπικών εταιριών στην Ελλάδα είναι οι ακόλουθες:

1. Η Ομόρρυθμη Εταιρία (Ο.Ε.), η οποία είναι αμιγώς προσωπική εταιρία.
2. Η Ετερόρρυθμη Εταιρία (Ε.Ε.), η οποία λόγω της βαρύτητας του προσωπικού στοιχείου σ' αυτήν κατατάσσεται στις προσωπικές εταιρίες με σχεδόν όμοια χαρακτηριστικά εκείνων μιας Ο.Ε. Η μόνη διαφορά μεταξύ Ο.Ε. και Ε.Ε. είναι ότι στην Ε.Ε. υπάρχει ένας αριθμός εταίρων για τους οποίους η ευθύνη έναντι των υποχρεώσεων της εταιρίας είναι περιορισμένη.

Σε ότι αφορά στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, κυρίαρχο στοιχείο κατά την λήψη των αποφάσεων αποτελεί το ύψος του κεφαλαίου, δηλαδή στον συγκεκριμένο τύπο εταιρίας δεν ενδιαφέρει το "ποιος" είναι εταίρος, αλλά το "ποσό" που εισέφερε στην εταιρία και το ποσοστό του εταιρικού κεφαλαίου που ελέγχει. Αμιγώς κεφαλαιουχική εταιρία είναι μόνο η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.).

Τέλος, μεταξύ της αμιγώς προσωπικής εταιρίας (Ο.Ε.) και της αμιγώς κεφαλαιουχικής εταιρίας (Α.Ε.) υπάρχουν και άλλοι τύποι εταιρικής οργάνωσης και λειτουργίας. Αυτές οι εταιρίες, στις οποίες συνυπάρχουν χαρακτηριστικά τόσο των κεφαλαιουχικών αλλά και των προσωπικών εταιριών, αποτελούν ένα τρίτο άξονα των εμπορικών εταιριών, αυτό των μικτών εταιριών. Ειδικότερα, η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) αποτελεί μία ενδιάμεση μορφή μεταξύ Ομόρρυθμης και Ανώνυμης Εταιρίας. Το βασικό χαρακτηριστικό της Ε.Π.Ε. είναι το περιορισμένο της ευθύνης του εταίρου, με αποτέλεσμα να διαφοροποιείται από την Ο.Ε. Επιπλέον, στη λήψη

αποφάσεων της Ε.Π.Ε. εφαρμόζεται το σύνθετο κριτήριο πλειοψηφίας προσώπων και κεφαλαίων, δηλαδή, στη Συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. λαμβάνεται απόφαση μόνο όταν υπάρχει πλειοψηφία πλέον του μισού του όλου αριθμού των εταίρων (μερίδες συμμετοχής), οι οποίοι πρέπει να εκπροσωπούν πάνω από το μισό του εταιρικού κεφαλαίου (εταιρικά μερίδια).

Επιπλέον, η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.3190/1955 είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι η εμπορική επιχείρηση. Όμως, η Ε.Π.Ε., ως νομική μορφή εταιρία, απαγορεύεται να ασκήσει ορισμένες δραστηριότητες, όπως τραπεζικές, ασφαλιστικές, χρηματιστηριακές, διαχείριση χαρτοφυλακίου αξιογράφων, διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων, χρηματοδοτική μίσθωση (leasing), πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) και αθλητικές δραστηριότητες.

Όπως διαπιστώνεται από τα παραπάνω, υπάρχουν διάφοροι τύποι εταιριών, που όλες όμως έχουν οικονομικό σκοπό κατά την σύστασή τους. Ωστόσο, ο κάθε τύπος εταιρίας διαφέρει σε πολλά σημεία από τον άλλο, γεγονός που βοηθάει κάποιον να επιλέξει τον τύπο εταιρίας, σύμφωνα με τον οποίο θα διοικήσει την δική του επιχείρηση.

Εξαιτίας, τέλος, αυτής της διαφοροποίησης, κάθε εταιρία παρακολουθείται λογιστικά και με διαφορετικό τρόπο. Έτσι, η επιλογή της εταιρικής μορφής αποτελεί μία ιδιαίτερα σημαντική διαδικασία κατά την ίδρυση μία νέας επιχείρησης, καθώς η κάθε μία πλαισιώνεται από ένα ευρύ φάσμα προϋποθέσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΝΤΥΠΗ

1. Κατρινάκη Αλ. (2007), "Ελληνικό Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο", Οκτώβριος 2007
2. Νεγκάκη, Χ. (2012), "Λογιστική Εταιριών, θεωρία & πράξη", Β' έκδοση, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σοφία
3. Νεγκάκη, Χ. (2010), "Λογιστική Εταιριών, θεωρία-Εφαρμογές", Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σοφία
4. Σαρσέντης, Β. και Παπαναστασάτος Α. (2008), "Λογιστική Εταιριών. Με εκτενείς αναφορές στα Δ.Λ.Π. και προσαρμοσμένη στο Νόμο 3604/2007", Αθήνα: Εκδόσεις Αθ. Σταμούλη

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ

1. www.specisoft.gr/arthro_dioikisi_epixiriseon.pdf
2. el.wikipedia.org/wiki/Ομόρρυθμη_Εταιρεία
3. e-taxexperts.blogspot.com/.../blog-post_07.html
4. www.startupgreece.gov.gr/-ομόρρυθμη-εταίρια-οε
5. tax-analysis.blogspot.com/
6. www.taxheaven.gr/news/news/view/id/18085
7. www.jsis.gr,
8. www.forologikanea.gr
9. Κοκολάκης, Γ. (2014), "Εταιρικές μορφές: Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης", <http://www.tax-profit.gr/-downloads/category/13fbhngdd.html?download=29%E2%80%8E>

ΑΛΛΑ ΒΟΗΘΗΜΑΤΑ

1. Αλυφαντής, Γ. «Χρηματοοικονομική Λογιστική», 3^η Έκδοση, Τόμος Πρώτος, Εκδόσεις Λάμιας, Αθήνα 2008.
2. Παπαδέας, Π. «Χρηματοοικονομική λογιστική πληροφόρηση. Βασική θεωρία και χρήση σε εθνικό & ευρωπαϊκό επίπεδο», Αθήνα, 2010.