

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

§1.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	5
§1.2 Σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας.....	5
• 1.2.1 Διατυπώσεις και έξοδα σύστασης.....	9
• 1.2.2 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου.....	9
• 1.2.3 Εταιρικό κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρίας.....	12
• 1.2.4 Εισφορά ακινήτων.....	13
• 1.2.5 Μεταβίβαση επιχειρήσεως για κάλυψη εταιρικής εισφοράς .....	14
§1.3 Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έναρξη ομόρρυθμης εταιρίας .....	14
§1.4 Βιβλία μικρών επιχειρήσεων ( μη διπλογραφικού συστήματος).....	15
• 1.4.1. Προσδιορισμός των καθαρών κερδών.....	15
• 1.4.2. Τύπος Βιβλίων.....	15
• 1.4.3. Κλείσιμο βιβλίων.....	16
• 1.4.4. Διαφορά άλλα βιβλία για τη λειτουργία των επιχειρήσεων.....	17

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

§2.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	18
§2.2 Λογιστικές εγγραφές κατά την λειτουργία της Ομόρρυθμης εταιρίας.....	23
• 2.2.1 Λογιστικές εγγραφές δοσοληψιών των εταίρων με την εταιρία.....	23
• 2.2.2. Λογιστικές εγγραφές στο τέλος της χρήσης και σύναξη του ισολογισμού της εταιρίας.....	27
• 2.2.3 Αύξηση και ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της ομόρρυθμης εταιρίας.....	30
• 2.2.4 Κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσαυξήσεων..	32
• 2.2.5 Είσοδος νέων εταίρων και απορρόφηση άλλης εταιρίας.....	33

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

§3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	36
§3.2 Δήλωση αποτελεσμάτων της Ομόρρυθμης εταιρίας.....	36
§3.3 Φορολογία Εταίρων.....	38
§3.4 Συμπληρωματικός φόρος.....	41
§3.5 Παρακρατούμενοι φόροι – μεταφορά ζημιάς.....	42
§3.6 Προκαταβολή του φόρου.....	42
§3.7 Δήλωση φορολογίας εισοδήματος με Β κατηγορίας βιβλία.....	43
§3.8 Δήλωση φορολογίας εισοδήματος με Γ κατηγορίας βιβλία .....	44
§3.9 Προαιρετική τήρηση βιβλίων Γ’ κατηγορίας αντί Β’.....	46
§3.10 Περιουσιακά στοιχεία που αναγράφονται από τους επιτηδευματίες της δεύτερης κατηγορίας.....	46
§3.11 Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου.....	47

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΚΑΙ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

§4.1 Μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε ομόρρυθμη Εταιρία .....	48
§4.2 Μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρίας σε ατομική επιχείρηση.....	50
§4.3 Συγχώνευση ομόρρυθμων εταιριών.....	51

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΔΙΑΛΥΣΗ – ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

§5.1 Λύση και εκκαθάριση της ομόρρυθμης εταιρίας.....	53
§5.2 Λογιστική διαδικασία της εκκαθάρισης.....	56
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>60</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### Η ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

#### 1.1 Έννοια της ομόρρυθμης εταιρίας.

Ομόρρυθμη εταιρία είναι εκείνη της οποίας τα μέλη (εταίροι) ευθύνονται αλληλέγγυα, που σημαίνει ότι κάθε εταίρος ευθύνεται και για τις υποχρεώσεις των άλλων εταίρων. Εκτός από αυτό σημαίνει ότι οι δανειστές των ομόρρυθμων εταιριών μπορούν να επιδιώξουν την ικανοποίηση των απαιτήσεων τους στρεφόμενοι όχι μόνο κατά την εταιρία αλλά και κατά οποιουσδήποτε από τους ομόρρυθμους εταίρους και απεριόριστα, δηλαδή κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται και με ολόκληρη την εξωεπιχειρηματική του περιούσια οι οποίοι έχουν το δικαίωμα της δίζησης (προτίμησης), για τις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Φυσικά η διάταξη για την αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων είναι δημοσίας τάξεως άρα δεν μπορεί να τροποποιηθεί με σύμβαση από τους εταίρους. Αυτά είναι και τα χαρακτηριστικά στοιχεία των ομόρρυθμων εταιριών.

#### 1.2 Σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας.

Για την σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας απαιτείται η συνύπαρξη ουσιαστικών και τυπικών στοιχείων. Τα τυπικά στοιχεία είναι:

I. Σύμπραξη τουλάχιστον δυο φυσικών<sup>1</sup> ή νομικών προσώπων.

---

1. Τα πρόσωπα τα οποία θα προβούν σε σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας θα πρέπει να έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα. Πρόσωπα ανίκανα εταιρίας πλήρους ή μερικής ανικανότητας για σύναψη δικαιοπραξίας είναι οι απαγορευμένοι δικαστικά ή νόμιμα, οι υπό δικαστική αντίληψη και οι ανήλικοι. ( άρθρα 1688, 1700, 1705, και 128 Α.Κ. ). Σχετικά με το θέμα αν η έγγαμη γυναίκα μπορεί να γίνει εταίρος σε ομόρρυθμη εταιρία χωρίς την άδεια του συζύγου της η απάντηση είναι καταφατική αφού στηρίζομαστε στις σύγχρονες αντιλήψεις και στις νέες συνταγματικές επιταγές για την ισότητα των δυο φύλων. Ο ανήλικος δεν μπορεί να μετέχει σαν ομόρρυθμος εταίρος εκτός αν έχει λάβει προηγουμένως άδεια για άσκηση εμπορικού επαγγέλματος. Για την λήψη άδειας πρέπει α) να είναι χειράφετος, β) να έχει συμπληρώσει την ηλικία των 18 ετών και γ) να δημοσιευτεί η άδεια στο βιβλίο των εταιριών της έδρας της επιχείρησης.

II. Σύμβαση ( Σύνταξη εγγράφου δημοσίου ή ιδιωτικού).

III. Δημοσίευση της εταιρικής σύμβασης στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας αλλά και στο πρωτοδικείο τυχόν υποκαταστημάτων αυτής .

Η κατάρτιση της σύμβασης γίνεται με έγγραφο. Το έγγραφό αυτό ονομάζεται καταστατικό και καθορίζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εταιριών μπορεί να είναι και ιδιωτικό έγγραφο εκτός αν κάποιος εταίρος εισφέρει αντικείμενο για την μεταβίβαση του οποίου απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Π.χ. ακίνητο. Το καταστατικό πρέπει να αναφέρει, σύμφωνα με το άρθρο 43 εμπορικού νόμου, τα εξής:

- Τα ονόματα και επώνυμα, ιδιότητα και διαμονή των εταιριών.
- Την εμπορική επωνυμία της εταιρίας.<sup>2</sup>
- Την έδρα της εταιρίας .
- Το αντικείμενο το οποίο θα ασχοληθεί η εταιρία .
- Την αμοιβή του διαχειριστή .
- Τον τρόπο ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της .
- Τους εταίρους οι οποίοι οριστικά να διευθύνουν, να διοικούν και να υπογραφούν για την εταιρία.
- Τις εισφορές των εταιριών οι οποίες συνίστανται είτε σε χρήμα είτε σε είδος και σε εργασία. Σύμφωνα με τον νόμο δεν επιβάλλετε κάποιο συγκεκριμένο ποσό κεφαλαίου για την σύσταση προσωπικών εταιριών.

---

2. Τα άρθρα 20 και 23 Ε.Ν. αναφέρουν σαν στοιχείο των προσωπικών εταιριών και την εταιρική επωνυμία. Η εταιρική επωνυμία περιλαμβάνει τα ονόματα των εταιριών που ευθύνονται απεριόριστα ή μερικά τα ονόματα των άλλων εταιριών υποδηλώνονται με την φράση «και Σια». Η εταιρία με την εταιρική επωνυμία εμφανίζεται στο κοινό και δεν πρέπει να συγχέεται με το διακριτικό τίτλο της επιχείρησης ή του σήματος των προϊόντων. Ο διακριτικός τίτλος αποτελεί γνώρισμα για το κατάστημα, το δε σήμα είναι διακριτικό για το προϊόν της επιχείρησης.

- Την διάρκεια της εταιρίας που μπορεί να είναι ορισμένη ή αόριστη. Περίληψη του καταστατικού καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο που τηρείτε από τον γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας και των τυχόν υποκαταστημάτων της.

Το καταστατικό επίσης, περιέχει: τα ονόματα και επώνυμα, την ιδιότητα, τη διαμονή των εταιρών, την εμπορική επωνυμία της εταιρίας, τα ονόματα των εταίρων που διοριστήκαν να διευθύνουν, να διοικούν και να υπογράφουν για την εταιρία, την ποσότητα των χρημάτων που κατέβαλαν ή που πρόκειται να καταβάλλουν, την εποχή κατά την οποία η εταιρία αρχίζει και εκείνη κατά την οποία θα παύσει να λειτουργεί. Η κατάθεση του καταστατικού πρέπει να γίνει δεκαπέντε μέρες από την κατάρτιση της σύμβασης και στη συνέχεια πρέπει να τοιχοκολληθεί και να μείνει εκτεθειμένη στο ακροατήριο του δικαστηρίου τρεις μήνες. Αν η εταιρία έχει πολλά εμπορικά καταστήματα σε διάφορους νομούς η παράδοση, η αντιγραφή και τοιχοκόλληση της περίληψης θα γίνει και στο πρωτοδικείο κάθε νομού. Η διάκριση μεταξύ του περιεχόμενου του καταστατικού και της περίληψης έχει μόνο θεωρητική αξία, διότι στην πράξη δημοσιεύεται ολόκληρο καταστατικό.

Τα ουσιαστικά στοιχεία για την σύσταση της εταιρίας είναι:

- Η έγκυρη σύμβαση αμοτεροβαρής ή πολυβαρής
- Η κοινή εισφορά γιατί κάθε εταίρος οφείλει να συνεισφέρει υλικά ή αύλα περιουσιακά στοιχεία
- Ο σκοπός για τον οποίο δημιουργείτε η εταιρία
- Η εταιρική πρόθεση

Κατά την λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας παρουσιάζονται θέματα σχετικά με την διαχείριση της. Ο υπεύθυνος που ασχολείται με τις υποθέσεις της εταιρίας και εκπροσωπεί το νομικό πρόσωπο αυτής ονομάζεται διαχειριστής της εταιρίας. Διαχειριστής των ομόρρυθμων εταιριών διορίζεται συνήθως ένας ή περισσότεροι εταίροι ή τρίτος ακόμη που δεν μετέχει στην εταιρία. Ο διαχειριστής ενεργεί όλες τις πράξεις της εταιρίας και αντιπροσωπεύει την εταιρία εξωδίκως και δικαστικώς. Ο διαχειριστής ευθύνεται για ελαφριά αμέλεια και λογοδοτεί ενώπιον των εταιριών στο τέλος κάθε χρήσης. Αν υπάρχουν περισσότεροι διαχειριστές ευθύνονται σε ολόκληρο. Αν διοριστεί διαχειριστής τρίτος ( όχι εταίρος) η αμοιβή του θεωρείται σαν δαπάνη της επιχείρησης και θα πρέπει να εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας. Αντίθετα αν αναλάβει εταίρος την διαχείριση η αμοιβή του δεν αναγνωρίζεται από φορολογική άποψη σαν παραγωγική δαπάνη και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας.

Η ομόρρυθμη εταιρία φορολογείται για τα ετήσια καθαρά της κέρδη έπειτα από δήλωση που οφείλει να υποβάλει στην οικονομική εφορία του τόπου της έδρας της εντός τριών μηνών από την λήξη κάθε οικονομικού έτους.

### **1.2.1 Διατυπώσεις και έξοδα σύστασης**

Μέχρι να γίνει η δημοσίευση της εταιρίας απαιτείται να γίνουν ορισμένες διατυπώσεις:

1. να γίνει κατάθεση στην οικονομική εφορία της έδρας της εταιρίας του καταστατικού
2. να γίνει καταβολή στο ταμείο πρόνοιας δικηγόρων τέλους, το οποίο υπολογίζεται επί του κεφαλαίου



3. να γίνει καταβολή στο ταμείο νομικών τέλους επί του κεφαλαίου
4. να γίνει καταβολή φόρου με την ονομασία «φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου»

### **1.2.2 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου**

Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου προβλέπεται από το άρθρο 17 του νόμου 1676/1986 επιβάλλεται από τις 1-1-1987 στις ομόρρυθμες εταιρίες. Με τον φόρο αυτό καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου από 1-1-1987 που επιβάλλετε στις ίδιες πράξεις. Οι πράξεις οι οποίες συνιστούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπόκεινται στο φόρο είναι:

1. σύσταση των προσώπων του άρθρου 17 η οποία γίνεται με εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους.
2. αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 17 η οποία γίνεται με εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους. Θα πρέπει να σημειώσουμε στην περίπτωση αυτή ότι η αύξηση του κεφαλαίου που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων η οποία γίνεται βάσει της διάταξης του νόμου, δεν υπόκεινται στο φόρο, γιατί με την αναπροσαρμογή αυτή δεν γίνεται πραγματική αύξηση του κεφαλαίου, αλλά απλή αριθμητική μεταβολή στην έκφραση αυτού σε χρήμα. Σε περίπτωση όμως μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρίας σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. με συνέπεια την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου 9 του νόμου 2190/20 δημιουργείται υποχρέωση καταβολής φόρου.
3. αύξηση του ενεργητικού των προσώπων του άρθρου 17 η οποία γίνεται με εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, όχι για συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο αλλά για

χορήγηση δικαιωμάτων όμοια με εκείνα που έχουν οι εταίροι με την παροχή υπηρεσιών από μέλος των προσώπων αυτών οι οποίες δεν αυξάνουν το κεφάλαιο αλλά διαφοροποιούν τα δικαιώματα ή αυξάνουν την αξία των μεριδίων.

4. μετατροπή προσώπου που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17.
5. συγχώνευση προσώπου που δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17.
6. δάνεια, που συνάπτουν τα πρόσωπα του άρθρου 17 εφόσον ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη με εταίρο τη σύζυγο ή τέκνο εταίρου και με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια έχουν το ίδιο αποτέλεσμα που έχει η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.
7. και τέλος, διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης σε υποκατάστημα στην Ελλάδα από ξένη εταιρία στην οποία ανήκει αυτό.

Για την επιβολή του φόρου στις παραπάνω πράξεις πρέπει να υπάγονται στην Ελλάδα ανεξάρτητα από τον τόπο τον οποίο πραγματοποιούνται οι πράξεις αυτές.

Ο συντελεστής του φόρου αυτού ορίζεται σε ποσοστό 1%(προκειμένου για την σύσταση μιας εταιρίας) επί του κεφαλαίου. Ο παραπάνω συντελεστής δεν προσαυξάνεται με εισφορά 20% υπέρ Ο.Γ.Α. γιατί ο φόρος αυτός δεν είναι τέλος χαρτοσήμου. Τα τέλη αυτά βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης στα οποία προέκυψαν τα κέρδη, υπολογίζονται δε στα φορολογητέα κέρδη και σύμφωνα με το άρθρο 16<sup>α</sup> παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/1955 καταβάλλονται εφάπαξ με την εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων από τις Ομόρρυθμες εταιρίες. Συνεπώς, το τέλος του χαρτοσήμου δεν επιβάλλεται σε βάρος των μεγάλων εταιριών

οποιαδήποτε ιδιότητα και αν έχουν αυτά αφού τα μέλη δεν θεωρούνται ως υποκείμενα του τέλους αυτού. Στα μέλη απλώς κατανέμονται τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τις εταιρίες θεωρούμενα ως εκ τούτου ως έσοδα των μελών. Αφού τελειώσουν όλες οι πιο πάνω διατυπώσεις προσκομίζεται το καταστατικό μαζί με τις πράξεις του οικονομικού εφόρου, ταμείου πρόνοιας δικηγόρων και ταμείου νομικών με αίτηση, στο γραμματέα του πρωτοδικείου για την καταχώριση στο ειδικό βιβλίο του πρωτοδικείου.

Το βασικότερο πρόβλημα που δημιουργείται κατά την σύσταση της εταιρίας είναι τα διάφορα έξοδα που δημιουργούνται. Τέτοια έξοδα είναι αυτά που αναφέραμε προηγουμένως (φόροι, εισφορές σε διαφορά ταμεία) τα συμβολαιογραφικά (αν συνταχθεί συμβολαιογραφικό έγγραφο, δεν είναι όμως απαραίτητο), η αμοιβή του δικηγόρου, έξοδα διαφήμισης κ.α. Τα έξοδα αυτά εγγράφονται σε λογαριασμό με τίτλο « έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης» περιλαμβάνουν όλες τις δαπάνες οι οποίες δημιουργούνται στο διάστημα που μεσολαβεί από την ημέρα που λαμβάνεται η απόφαση για την ίδρυση της εταιρίας μέχρι την ημέρα που θα αρχίσουν οι εργασίες της. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

### **1.2.3 Εταιρικό κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρίας**

Για την νόμιμη σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας απαιτούνται: α) κοινές εισφορές των εταίρων και β) πρόθεση των εταίρων να συνεργαστούν σαν εταίροι.

Η καταβολή εισφοράς κάθε εταίρου είναι και υποχρέωση και δικαίωμα. Το αντικείμενο των εισφορών των εταίρων μπορεί να είναι ποικίλο. Είναι δυνατό να αποτελούνται οι εισφορές αυτές είτε μόνο από χρήμα ή από είδος ή από εργασία ή από συνδυασμό αυτών. Αν η εισφορά του εταίρου αποτελείται από είδος, τότε θα πρέπει να γίνει αποτίμηση του εισφερόμενου είδους από τους εταίρους κατά την υπογραφή του καταστατικού. Το σύνολο των εταιρικών εισφορών αποτελεί το εταιρικό κεφάλαιο το οποίο πρέπει να παραμένει στην εταιρία σταθερό καθ' όλη την διάρκεια της λειτουργίας της εταιρίας. Αν δεν συμφωνηθεί διαφορετικά, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες σε ίση αναλογία ανεξάρτητα από το μέγεθος της εισφοράς του καθενός. Υπάρχει και η περίπτωση βέβαια, στο καταστατικό της εταιρίας να οριστεί διαφορετική αναλογία συμμετοχής.

### **1.2.4 Εισφορά ακινήτων**

Αν μεταξύ των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται ακίνητα πρέπει να διακρίνουμε δύο περιπτώσεις ακινήτων:

- Την περίπτωση που μεταβιβάζεται η κυριότητα και η νομή οπότε σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 1676/1986 καταβάλλεται ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου ο οποίος ανέρχεται σε 1% και υπολογίζεται είτε με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό όταν

πρόκειται για πόλεις που ισχύει το σύστημα αυτό, είτε στην αγοραία αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων για πόλεις που δεν ισχύει το παραπάνω σύστημα.

- Και στην περίπτωση κατά την οποία, εισφέρεται η χρήση του ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η μισθωτική αξία του ακινήτου, η οποία πολλαπλασιάζεται, με το χρόνο για τον οποίο εισφέρεται η χρήση αυτού. Στην περίπτωση που ο χρόνος αυτός είναι αόριστος τότε ο φόρος υπολογίζεται στο δεκαπλάσιο του ετήσιου μισθώματος.

### **1.2.5 Μεταβίβαση επιχειρήσεως για κάλυψη εταιρικής εισφοράς**

Σε περίπτωση μεταβίβασης επιχειρήσεως οποιασδήποτε μορφής (ατομικής ή εταιρικής) ως συνόλου ή κλάδου αυτής για κάλυψη εταιρικής εισφοράς και επίσης για την περίπτωση που σε συνιστάμενη εταιρία μεταβιβάζονται για τον ίδιο λόγο κατά την σύσταση μετατροπή ή συγχώνευση εταιριών, δεν οφείλεται για τη μεταβίβαση αυτή τέλος χαρτοσήμου, αφού η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε συνισταμένη εταιρία ή σε εταιρία που προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση δεν γίνεται λόγω πώλησεως αλλά για κάλυψη εταιρικής εισφοράς η οποία εισφορά υπόκειται στο φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίου.

### **1.3 Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την έναρξη ομόρρυθμης εταιρίας**

1. Καταστατικό δημοσιευμένο στο οικείο Πρωτοδικείο.
2. Τίτλος κυριότητας ή μισθωτήριο συμβόλαιο ή υπεύθυνη δήλωση ν. 1599/86 περί δωρεάν παραχώρησης χώρου για κάθε επαγγελματική εγκατάσταση.
3. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής των μελών από αρμόδιο Ασφαλιστικό Φορέα (ΤΕΒΕ, ΤΑΕ, ΙΚΑ κλπ.)
4. Εξουσιοδότηση του υπόχρεου με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του σε περίπτωση που οι δηλώσεις και τα δικαιολογητικά υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο.
5. Τα ΑΦΜ των μελών της Ο.Ε. και Ε.Ε. (φυσικών και νομικών προσώπων).

Τα παραπάνω δικαιολογητικά υποβάλλονται υποχρεωτικά στην οικεία Δ.Ο.Υ. Τα αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα υπήκοοι χωρών εκτός Ε.Ε., εκτός των παραπάνω δικαιολογητικών, υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. και άδεια παραμονής τους για εργασία στην Ελλάδα διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους.

### **1.4 Βιβλία μικρών επιχειρήσεων ( μη διπλογραφικού συστήματος)**

Στις μικρές επιχειρήσεις και μέχρι ενός ποσού εισπράξεων που ορίζει ο Κ.Φ.Σ. επιτρέπεται η τήρηση βιβλίων μη διπλογραφικού συστήματος.

#### **1.4.1. Προσδιορισμός των καθαρών κερδών**

Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία χωρίς διπλογραφικό σύστημα για να προσδιορίσουμε τα κέρδη παίρνουμε τον συντελεστή των εσόδων. Οι συντελεστές που ισχύουν κάθε φορά προσδιορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών.

## 1.4.2. Τύπος Βιβλίων

Ο τύπος των βιβλίων που πρέπει να χρησιμοποιούμε είναι τα πολύστηλα αναλυτικά ημερολόγια ταμείου, στα οποία αναλύονται τα έσοδα και τα έξοδα σε κατηγορίες και τα οποία στην επικεφαλίδα τους δε γράφουν τίποτα, έτσι ώστε να ανοίγουμε εμείς κάθε φορά τους λογαριασμούς που χρειαζόμαστε.

Η ανάλυση των εσόδων και εξόδων πρέπει να γίνεται για τους εξής κυρίως λόγους:

1. για ευκολία στον έλεγχο της εφορίας,
2. για παροχή των στοιχείων που απαιτούνται για τη σύνταξη της φορολογικής δήλωσης,
3. για διευκόλυνση κατά τον υπολογισμό του δημοτικού φόρου, του φόρου πολυτελείας κ.α.
4. και τέλος, για ενημέρωση του επιχειρήματια.

## 1.4.3. Κλείσιμο βιβλίων

Στα βιβλία χωρίς διπλογραφικό σύστημα ο κάθε μήνας κλείνεται και δεν μεταφέρεται το συνολικό ποσό του επόμενου μήνα. Στο τέλος του χρόνου κάνουμε ανακεφαλαίωση. Δηλαδή, ανοίγουμε το βιβλίο μετά τις τελευταίες εγγραφές του μηνός Δεκεμβρίου, στην επόμενη σελίδα τις στήλες που είχαμε ανοίξει κατά την διάρκεια του χρόνου και αναγράφουμε:

1. στη στήλη «αιτιολογία» όλους τους μήνες τον ένα κάτω από τον άλλο
2. στις στήλες που ακολουθούν το συνολικό ποσό κάθε μήνα.

Μετά αφαιρούμε το ποσο της στήλης «επιστροφές και εκπτώσεις» από τη στήλη των αγορών και βρίσκουμε την πραγματική αξία των εμπορευμάτων που αγοράσαμε. Ομοίως και για τις πωλήσεις.

#### **1.4.4 Διάφορα άλλα βιβλία για τη λειτουργία των επιχειρήσεων.**

Εκτός από τα παραπάνω βιβλία απαραίτητα στις μικρές επιχειρήσεις είναι και τα πιο κάτω, που είναι αθεώρητα, ανεξάρτητα αν τα ζητάει ή όχι ο Κ.Φ.Σ.:

1. βιβλίο συναλλαγματικών εισπρακτέων
2. βιβλίο συναλλαγματικών πληρωτέων
3. καρτέλες χρεωστών
4. καρτέλες πιστωτών
5. βιβλίο πωλήσεων: αυτό χρησιμοποιείται όταν τηρείται το βιβλίο αγορών. Εκεί καταχωρούμε τα έσοδα της εταιρίας για να τα έχουμε έτοιμα ανά πάσα στιγμή, το χαρτόσημα και τις καταστάσεις των τιμολογίων, έτσι ώστε στο τέλος του χρόνου να βρίσκονται σε συμφωνία και επαλήθευση. Οι πωλήσεις καταχωρούνται όπως στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.
6. ταμείο εταιρείας: σε αυτό καταχωρούμε αναλυτικά τις εισπράξεις και τις πληρωμές καθώς και τις αναλήψεις των εταίρων. Σε κάθε εταίρο ανοίγουμε ιδιαίτερη καρτέλα. Η τήρηση του είναι απαραίτητη αφού δεν υπάρχει ταμείο. Το βιβλίο αυτό έχει τις εξής στήλες:
  - a. μία για τις εισπράξεις,
  - b. μία για τις πληρωμές,
  - c. μία για κάθε εταίρο,



d. και μία για το υπόλοιπο.

Κάθε εισπραξη την προσθέτουμε στη στήλη υπόλοιπο ενώ κάθε πληρωμή αφαιρείται. Συνήθως, στο βιβλίο αυτό καταχωρούμε τα έσοδα και τα έξοδα με έκδοση αποδείξεων, βάσει των δικαιολογητικών των εισπράξεων και των πληρωμών που υπάρχουν. Αυτά φυλάσσονται, ώστε να καταχωρηθούν στα θεωρημένα βιβλία από την εφορία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

#### 2.1 Εγγραφές κατά την σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας

Κατά τη σύσταση της Ομόρρυθμης εταιρίας, της οποίας η νομική προσωπικότητα αρχίζει μετά την παρέλευση του τριμήνου από την τοιχοκόλληση της περίληψης του καταστατικού, γίνεται και η πρώτη λογιστική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία με την οποία απεικονίζεται η ανάληψη της υποχρέωσης από τον κάθε εταίρο και στην συνέχεια κατά την καταβολή της εισφοράς όπως το παρακάτω υπόδειγμα :

Έστω ότι ιδρύεται μεταξύ των Γ. Γεωργίου και Δ. Δημητρίου ομόρρυθμη εταιρία με κεφάλαια 600.000 € που θα καταβληθούν εξ ίσου μεταξύ των εταίρων.

Κατά την σύσταση θα γίνει η παρακάτω εγγραφή:

Γ. Γεωργίου λογ/μος εισφοράς	300.000	
Δ. Δημητρίου λογ/μος εισφοράς	300.000	
Εταιρικό κεφάλαιο		600.000
Σύσταση Ο.Ε.		

Οι λογαριασμοί Γ. Γεωργίου λογ/μος εισφοράς και Δ. Δημητρίου λογ/μος εισφοράς είναι προσωπικοί λογαριασμοί και δείχνουν τις υποχρεώσεις των εταίρων προς την εταιρία. Εξισώνονται μετά την καταβολή της εισφοράς η οποία μπορεί να γίνει με μία μόνο καταβολή

ή με πολλές τμηματικώς οπότε γίνονται πολλές εγγραφές κατά το χρόνο κατά τον οποίο καταβάλλονται τα ποσά.

Έστω ότι, με τη σύσταση της εταιρίας κατέβαλαν και οι δύο εταίροι από 300.000€ και τα υπόλοιπα μετά από δύο μήνες. Κατά την καταβολή της δόσης θα γίνει η εξής εγγραφή:

Ταμείο	300.000	
Γ. Γεωργίου λογ/μος εισφοράς		150.000
Δ. Δημητρίου λογ/μος εισφοράς		150.000
Καταβολή δόσης από τους εταίρους		

Ο λογαριασμός εταιρικό κεφάλαιο είναι περιληπτικός λογαριασμός κεφαλαίου και αναλύεται σε τόσους αναλυτικούς λογαριασμούς όσοι είναι και οι εταίροι. Ήταν δυνατόν να δημιουργηθούν και ιδιαίτεροι περιληπτικοί λογαριασμοί εταιρικού κεφαλαίου. Αυτό γίνεται όταν οι εισφορές των εταίρων είναι άνισες.

Η εισφορά των εταίρων δεν καταβάλλεται μόνο σε χρήμα αλλά και σε είδος και σε υπηρεσίες. Οι εισφορές σε είδος, μπορεί να είναι σε υλικά αλλά και άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως είναι τα μηχανήματα, τα οικήματα, τα έπιπλα, τα εμπορεύματα αλλά και οι απαιτήσεις σε βάρος τρίτων, τα γραμμάτια εισπρακτέα, η φήμη και πελατεία, η εκμετάλλευση σήματος και η εργασία.

Η αξία των στοιχείων αυτών καθορίζετε μετά από κοινή συμφωνία μεταξύ των εταίρων, η οποία καταγράφετε και στο καταστατικό. Με βάση την αξία αυτή, γίνονται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας. Όταν πρόκειται για απαιτήσεις σε βάρος τρίτων

μεταξύ των οποίων υπάρχουν και επισφαλείς με πιθανή ζημία αναγράφονται οι απαιτήσεις αυτές στην ονομαστική τους αξία μειωμένη κατά την πιθανή ζημία. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση κατά την οποία ένας εταίρος εισφέρει γραμμάτια εισπρακτέα τα οποία αναγράφονται στην ονομαστική τους αξία μειωμένη κατά τους μη δουλευμένους τόκους όπως το πιο κάτω παράδειγμα:

Έστω ότι ιδρύεται μεταξύ των Γ. Γεωργίου κ Δ. Δημητρίου ομόρρυθμη εταιρία με κεφάλαια 400.000 € που θα καταβληθούν εξ ίσου μεταξύ των εταίρων. Ο Γεωργίου για να καλύψει την υποχρέωση του καταβάλλει ένα ακίνητο αξίας 120.000€ το οποίο είναι υποθηκευμένο αντί 60.000 € απαιτήσεις σε βάρος τρίτων ονομαστικής αξίας 40.000 € από τις οποίες οι 16.000€ επισφαλείς με πιθανή ζημία 6.000€ και τα υπόλοιπα σε μετρητά. Ο Δ. Δημητρίου για την κάλυψη της υποχρέωσης που καταβάλλει γραμμάτια ονομαστικής αξίας 80.000€ και παρούσης 73.600€ απαιτήσεις σε βάρος τρίτων 30.000€ από τις οποίες οι 10.000€ επισφαλής με πιθανή ζημία 40% και τα υπόλοιπα μετρητά.

Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

Γ. Γεωργίου λογ/μος εισφοράς	200.000	
Δ. Δημητρίου λογ/μος εισφοράς	200.000	
Εταιρικό κεφάλαιο		400.000
Σύσταση Ο.Ε.		

Ακίνητα ενυπόθηκα	120.000	
Χρεώστες	24.000	
Επισφαλείς χρεώστες	16.000	
Ταμείο	106.000	
Ενυπόθηκο δάνειο		60.000
Αποσβ/ντες επισφ. Χρεώστες		6.000
Γ. Γεωργίου λογ/μος εισφοράς		200.000
Καταβολή εισφοράς Γ. Γεωργίου		
Γραμμάτια εισπρακτέα	80.000	
Χρεώστες	20.000	
Επισφαλείς χρεώστες	10.000	
Ταμείο	100.400	
Τόκοι μη δουλευμ. γρ. εισπρακτέων		6.400
Αποσβ/ντες επισφαλείς χρεώστες		4.000
Δ.Δημητρίου λογ. Εισφοράς		200.000
Καταβολή εισφοράς Δ. Δημητρίου		

Όταν εισφέρεται η χρήση ενός πράγματος όπως π.χ. η χρησιμοποίηση ενός ακινήτου ή ενός μηχανήματος για ορισμένο ή αόριστο χρονικό διάστημα ή η επικαρπία ενός πράγματος ή δικαιώματος όπως π.χ. η εκμετάλλευση δικαιώματος ή η εκμετάλλευση ενός σήματος ή εκμετάλλευση δικαιώματος ευρεσιτεχνίας, έπειτα από κοινή απόφαση των εταίρων προσδιορίζεται η αξία τους, η οποία και αναφέρεται στο καταστατικό. Είναι λογικό όμως η κυριότητα του πράγματος να ανήκει στον εταίρο που το εισφέρει. Οι πιστωτές της επιχείρησης παρόλα αυτά όμως, μπορούν να στραφούν μόνο εναντίον της χρήσης ή της

επικαρπίας του αντικειμένου και όχι της κυριότητας του. Στην περίπτωση λοιπόν, που η κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων δεν μεταβιβαστεί στην ομόρρυθμη εταιρία η λογιστική τους παρακολούθηση γίνεται με δυο λογαριασμούς τάξεως. Οι λογαριασμοί αυτοί θα κλείσουν όταν η εταιρία επιστρέψει τα περιουσιακά στοιχεία. Η απόσβεση των παγίων περιουσιακών στοιχείων των οποίων η χρήση ή η επικαρπία μεταβιβάζεται στην εταιρία ενώ η κυριότητα παραμένει στον εταίρο έχουμε τη γνώμη ότι ανήκει στον εταίρο και όχι στην εταιρία γιατί ο εταίρος είναι αυτός που έχει την κυριότητα. Την απόσβεση αυτή μπορεί ο εταίρος να την αναγράψει στην ετήσια φορολογική δήλωση του εισοδήματός του.

Σε αντίθεση όμως, ο εταίρος που εισφέρει στην εταιρία μόνο προσωπική εργασία, δεν συμμετέχει στην διανομή της εταιρικής περιουσίας παρά μόνο στη διανομή των κερδών και των ζημιών της εταιρίας. Υπάρχει και η περίπτωση, που ο εταίρος μπορεί να εισφέρει ολόκληρη την επιχείρηση του στην εταιρία, να αποτιμηθεί η επιχείρηση και η υπεραξία της να καταχωρηθεί στον λογαριασμό της εταιρίας «Φήμη και Πελατεία». Ο προσδιορισμός της αξίας της υπεραξίας παρουσιάζει δυσκολίες και έχει επικρατήσει η άποψη ότι μόνο στην περίπτωση που μεταβιβάζεται ολόκληρη η επιχείρηση και ο νέος αγοραστής καταβάλει το τίμημα για την υπεραξία τότε και μόνο το τίμημα που θα καταβληθεί θα εμφανίζεται στον ισολογισμό του αγοραστή και στην κατηγορία των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο κατατάσσει την υπεραξία στα άυλα πάγια στοιχεία στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία Επιχείρησης» και αναφέρει στην συνέχεια ότι δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας που είναι ίση με την

διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επί μέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Στην περίπτωση συγχώνευσης της ομόρρυθμης εταιρίας με ανώνυμη ή με εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή μετατροπής ομόρρυθμης σε εταιρίες των μορφών αυτών, η πραγματική αξία της ομόρρυθμης εταιρίας προσδιορίζεται κατά την διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του νόμου 2190/1920. Η υπεραξία της επιχείρησης αποσβένεται είτε με μιας (εφάπαξ) είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια. Από φορολογική άποψη η υπεραξία περιλαμβάνεται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και υπόκειται σε απόσβεση είτε εφάπαξ είτε σε δέκα το πολύ χρήσεις.

Συμβαίνει πολλές φορές ο εταίρος να εισφέρει περιουσιακά στοιχεία με αξία μεγαλύτερη από εκείνη που είναι υποχρεωμένος να εισφέρει. Σε αυτή την περίπτωση για την επιπλέον εισφορά ο εταίρος γίνεται πιστωτής ενώ από πλευράς εταίρου η εταιρία γίνεται χρεώστης.

## **2.2 Λογιστικές εγγραφές κατά την λειτουργία της Ομόρρυθμης εταιρίας**

### **2.2.1 Λογιστικές εγγραφές δοσοληψιών των εταίρων με την εταιρία.**

Με την έναρξη των εργασιών της, η ομόρρυθμη εταιρία με τους προβλεπόμενους διαχειριστές, οι οποίοι λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή από την εταιρία εκτός από την συμμετοχή τους στα κέρδη, όταν είναι συγχρόνως και ομόρρυθμοι εταίροι, όμως η αμοιβή τους δεν

αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας ούτε αναγνωρίζεται από φορολογική πλευρά. Αν δεν είναι εταίροι, η αμοιβή τους θεωρείται παραγωγική δαπάνη και αφαιρείται από τα ακαθάριστα έξοδα και αναγνωρίζεται ως δαπάνη από την οικονομική εφορία. Για αυτό το λόγο η δαπάνη αυτή πρέπει να φαίνεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό με αιτιολογία «Αμοιβές Διαχειριστών».

Παράλληλα δημιουργούνται διάφορες δοσοληψίες των εταιρών με την εταιρία. Συγκεκριμένα, οι εταίροι μπορούν κατά διαστήματα να αποσύρουν για συντήρηση τους ορισμένα χρηματικά ποσά. Επίσης, κατά την διάρκεια της χρήσης μπορούν να λαμβάνουν για την αντιμετώπιση των οικογενειακών τους αναγκών και έναντι μελλοντικών κερδών, κυρίως χρήματα αλλά και εμπορεύματα και άλλα είδη. Είναι οι μηνιαίες απολήψεις των εταίρων, οι οποίες καθορίζονται όχι μόνο από το καταστατικό αλλά και από την καλή ή όχι πορεία των εργασιών της εταιρίας. Εάν οι εργασίες της δεν βαίνουν καλώς οι εταίροι περιορίζουν τις απολήψεις τους για να μη μειώσουν το κεφάλαιο της εταιρίας, το οποίο πρέπει να παραμένει σταθερό. Για την παρακολούθηση αυτών των απολήψεων πρέπει να δημιουργηθούν ιδιαίτεροι προσωπικοί λογαριασμοί του ενεργητικού με ανάλογο τίτλο. Πχ Εταίρος Α λογαριασμός απολήψεων, Εταίρος Β λογαριασμός απολήψεων και άλλα. Οι λογαριασμοί αυτοί με το εκάστοτε χρεωστικό τους υπόλοιπο δείχνουν τα ποσά που έχει λάβει κάθε εταίρος κατά την διάρκεια της χρήσης έναντι μελλοντικών κερδών, τα οποία θα προσδιοριστούν μετά την σύνταξη του ισολογισμού. Τα ποσά αυτά δεν αποτελούν έξοδα για την εταιρία δεν είναι μισθοί αλλά προκαταβολές έναντι κερδών τα οποία προβλέπεται να πραγματοποιήσει η εταιρία.



Στο τέλος της χρήσης, οι λογαριασμοί απολήψεων εξισώνονται μεταφερόμενοι στον γενικό λογαριασμό «Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταιρών» .

Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρεται το ανάλογο αποτέλεσμα από τον λογαριασμό «Διάθεση Κερδών». Το πιστωτικό υπόλοιπο του γενικού λογαριασμού «Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταιρών» όπως και το ειδικό κατά εταίρο δείχνει τι έχει να λάβει καθένας εταίρος από την εταιρία.

Είναι συχνό φαινόμενο να δημιουργούνται πρόχειρα δάνεια με πιστοδότη ή πιστολήπτη την εταιρία και τους εταίρους και αντίστροφα. Πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε να μη χορηγείται υψηλό επιτόκιο στους εταίρους ή να μη χορηγούνται προσωρινά δάνεια προς τους εταίρους γιατί τότε καταντούν μακροχρόνια και ισοδυναμούν με μείωση του εταιρικού κεφαλαίου. Η παρακολούθηση των δοσοληψιών του είδους, αυτού γίνεται πάλι με τους γενικούς και τους ειδικούς δοσοληπτικούς λογαριασμούς.

Αν όμως η εταιρία δανειστεί έντοκα (με σύναψη έντοκου δανείου) από κάποιο εταίρο, ορθότερο θα είναι το δάνειο αυτό λόγω της σπουδαιότητας του να παρακολουθείται με ιδιαίτερο λογαριασμό δανείου και όχι με το δοσοληπτικό λογαριασμό. Πρέπει να διευκρινιστεί ότι επιτρέπεται ο δανεισμός της ομόρρυθμης εταιρίας από τους εταίρους έντοκα, ποτέ όμως το αντίθετο, διότι έτσι οι δανειστές δεν εξασφαλίζονται από την μείωση του εταιρικού κεφαλαίου. Διότι το δάνειο που χορηγεί η εταιρία στους εταίρους αποτελεί έμμεση μείωση του κεφαλαίου και παράβαση της αρχής της σταθερότητας.

Τέλος, μερικοί εταίροι είναι δυνατόν να εμφανίζονται ως πελάτες (χρεώστες) ή ως προμηθευτές (πιστωτές) της εταιρίας. Αυτό δεν

απαγορεύεται από τον νόμο ούτε από τα καταστατικά των εταιριών. Πρέπει όμως, να ελέγχεται και συνεχώς να παρακολουθείται η χορήγηση υπερβολικών πιστώσεων προς τους εταίρους γιατί αυτή ισοδυναμεί και πάλι με την ουσιαστική μείωση του εταιρικού κεφαλαίου.

Για την ευχερέστερη παρακολούθηση των δοσοληψιών αυτών και ιδίως των χορηγήσεων από την εταιρία, δημιουργούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί, οι χρεώστες συνέταιροι και οι πιστωτές συνέταιροι, με αναλυτικούς λογαριασμούς και τα ονοματεπώνυμα των αντίστοιχων εταίρων.

Παράδειγμα: Η Ο.Ε. Γ. Γεωργίου Δ. Δημητρίου και Ε. Ευαγγέλου με εταιρικό κεφάλαιο 9.000€ που καταβλήθηκε εξ ίσου μεταξύ των εταίρων διενήργησε εκτός από της άλλες πράξεις και τις εξής μεταξύ των εταίρων:

1. Ο Γ.Γεωργίου λαμβάνει από την εταιρία έναντι μελλοντικών κερδών 128€ και ο Δ.Δημητρίου 452€
2. Ο Δ.Δημητρίου δανείζει προσωρινά την εταιρία 100€
3. Ο Ε.Ευαγγέλου χορηγεί μακροχρόνιο δάνειο στην εταιρία 1.200€ για την επέκταση των εργασιών της
4. Η εταιρία επιστρέφει στον Δ.Δημητρίου το μισό του προσωρινού δανείου που όφειλε
5. Ο Γ.Γεωργίου αγοράζει από την εταιρία ρύζι αξίας 80€ με πίστωση τιμολόγιο Νο 142
6. Ο Δ. Δημητρίου πωλεί στην εταιρία καφέ αξία 120€ με πίστωση τιμολόγιο Νο 14

Οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας θα έχουν ως εξής:

Γ. Γεωργίου λογαριασμός απολήψεων	128	
Δ.Δημητρίου λογαριασμός απολήψεων	452	
Ταμείο		580
Καταβολή απολήψεων από εταίρους		
Ταμείο	100	
Δ.Δημητρίου ατομικός λογαριασμός		100
Λήψη προσωρινού δανείου από εταίρο		
Ταμείο	1.200	
Ε.Ευαγγέλου λογαριασμός δανείου		1.200
Λήψη μακρόχρονου δανείου από		
Δ.Δημητρίου ατομικός λογαριασμός	50	
Ταμείο		50
Επιστροφή του ½ προσωρινού δανείου		
Χρεώστες συνέταιροι (Γ.Γεωργίου)	80	
Εμπορεύματα (ρύζι)		80
Πώληση τιμ No 142		
Εμπορεύματα (καφές)	120	
Πιστωτές συνέταιροι (Δ.Δημητρίου)		120
Αγορά τιμ No 14		

## **2.2.2. Λογιστικές εγγραφές στο τέλος της χρήσης και σύνταξη του ισολογισμού της εταιρίας.**

Στο τέλος κάθε χρήσης, συντάσσεται όπως είναι γνωστό, εξωλογιστική απογραφή της περιουσίας της επιχείρησης, γίνεται προσαρμογή των βιβλίων στα αποτελέσματα της απογραφής και ακολουθεί συγκέντρωση των αποτελεσματικών λογαριασμών στα αποτελέσματα χρήσης. Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσης» δείχνει το αποτέλεσμα της εκάστοτε διαχειριστικής χρήσης το οποίο μπορεί να είναι είτε κέρδος είτε ζημία.

Όταν το υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζει κέρδος (είναι πιστωτικό) θα μεταφερθεί στον γενικό λογαριασμό « Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων» καθώς και στο ειδικό κάθε εταίρου. Κατά την διανομή των κερδών μεταξύ των εταίρων και τη δημιουργία του σχετικού αποθεματικού κεφαλαίου χρεώνεται ο λογαριασμός «Αποθεματικό Κεφάλαιο» και πιστώνονται με τα ανάλογα ποσά οι λογαριασμοί « Αποθεματικό Κεφάλαιο» και οι «Ατομικοί Λογαριασμοί των Εταίρων». Κατά την διάλυση της ομόρρυθμης εταιρίας, τα αποθεματικά διανέμονται και αυτά με την αναλογία που προβλέπει το καταστατικό για τα κέρδη.

Εάν το καταστατικό δεν αναγράφει τον τρόπο διανομής των κερδών, η διανομή γίνεται ανάλογα με τη συμμετοχή κάθε εταίρου στο κεφάλαιο. Συνήθως, τα καταστατικά των ομόρρυθμων εταιριών προβλέπουν και τη δημιουργία αποθεματικού κεφαλαίου. Έτσι αναγράφουν το ποσοστό που θα παρακρατείτε για την δημιουργία αποθεματικού κεφαλαίου κάθε χρόνο. Αυτό είναι δυνατόν να χρησιμεύει για την κάλυψη έκτακτων ζημιών, για την διανομή κερδών σε μη κερδοφόρους

χρήσεις, και για την επαύξηση της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας χωρίς την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

Αν το καταστατικό προβλέπει την απόσβεση της ζημίας με την καταβολή μετρητών από τον κάθε εταίρο, δεν δημιουργείται κανένα πρόβλημα. Αν όμως το καταστατικό δεν αναφέρει τίποτα, οι εταίροι δεν καταβάλλουν μετρητά για την κάλυψη της ζημίας, τότε ο λογαριασμός «Δοσολήπτικοι Λογαριασμοί Εταίρων» θα παραμένει ανοικτός μέχρι την νέα χρήση με την προσδοκία του κέρδους που θα καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο αυτού. Φυσικά υπάρχει και η λύση! Η ζημία που εμφανίζεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσης» να μεταφερθεί στο λογαριασμό «Ζημιές Χρήσης» και θα καλυφθεί από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

Φυσικά δεν επιτρέπεται, με βάση την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου των ομόρρυθμων εταιριών, η μεταφορά του πιστωτικού ή χρεωστικού αντίστοιχα υπολοίπου του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης» στο εταιρικό κεφάλαιο και στη συνέχεια στις εταιρικές μερίδες των εταίρων, γιατί αυτό ισοδυναμεί με την αύξηση ή την μείωση αντίστοιχα του εταιρικού κεφαλαίου, η οποία έχει σαν προϋπόθεση την τροποποίηση του καταστατικού και την δημοσίευση της τροποποίησης.

Κατά ρητή διάταξη του Κ.Φ.Σ. άρθρο 23 & 2 όλες οι πράξεις που αφορούν τη σύνταξη του Ισολογισμού πρέπει να περατούνται εντός δύο μηνών από την ημέρα λήξης του οικονομικού έτους, μέχρι δηλαδή την 28 Φεβρουαρίου. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί μέχρι το πολύ δυο μήνες ακόμα έπειτα από δικαιολογημένη αίτηση, η οποία υποβάλλεται από τον διαχειριστή της εταιρίας στον αρμόδιο οικονομικό έφορο, δηλαδή μέχρι τις 30 Απριλίου. Η προθεσμία αυτή

σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής των δηλώσεων της φορολογίας εισοδήματος.

### **2.2.3 Αύξηση και ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της ομόρρυθμης εταιρίας**

Η ομόρρυθμη εταιρία με την εξέλιξη των εργασιών της μπορεί να προβαίνει στην αύξηση ή την ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου με την προϋπόθεση πάντοτε ότι θα τροποποιήσει το καταστατικό της και θα δημοσιεύσει την τροποποίηση αυτή όπως ακριβώς κατά την σύσταση.

Αύξηση του κεφαλαίου επιβάλλεται όταν:

- Όταν οι εργασίες της εταιρίας απαιτούν απασχόληση μεγαλύτερης ποσότητας κεφαλαίου.
- Όταν η εταιρία σκοπεύει να επεκτείνει τις εργασίες της και δεν επιθυμεί ή δεν μπορεί να αποκτήσει το απαιτούμενο κεφάλαιο με δανεισμό.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται κατά τρεις κυρίως τρόπους:

- Με την αύξηση της εισφοράς ενός ή περισσοτέρων ή όλων των εταίρων.
- Με την πρόσληψη ενός ή περισσοτέρων εταίρων.
- Με την κεφαλαιοποίηση των κερδών ή των αποθεματικών των προηγούμενων χρήσεων (εάν βέβαια υπάρχουν) .
- Με απορρόφηση μιας άλλης εταιρίας, δηλαδή όταν μια εταιρία μεταβιβάζει το ενεργητικό της και τις υφιστάμενες υποχρεώσεις της σε μια άλλη εταιρία.

Έτσι, και στις τέσσερις περιπτώσεις μετά τη μετατροπή του καταστατικού και τη δημοσίευση της μετατροπής γίνεται η πρώτη εγγραφή κατά την οποία χρεώνονται οι λογαριασμοί εισφοράς των εταίρων και πιστώνεται ο λογαριασμός του εταιρικού κεφαλαίου.

Όπως στην αύξηση κεφαλαίου έτσι και στην ελάττωση και σύμφωνα με την αρχή της σταθερότητας απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού και δημοσίευση του σύμφωνα με τον νόμο. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η σύνταξη του ισολογισμού. Το εταιρικό κεφάλαιο ελαττώνεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν το εταιρικό κεφάλαιο είναι φανερό ότι είναι μεγαλύτερο από εκείνο που απαιτείται σε σχέση με την έκταση των εργασιών της εταιρίας
- Όταν υπάρχουν μεγάλες ζημιές και αποφασισθεί από τους εταίρους να καλυφθούν οι ζημιές από το εταιρικό κεφάλαιο και
- Όταν αποχωρήσει ένας ή περισσότεροι εταίροι

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου της ομόρρυθμης εταιρίας γίνεται πάντοτε με την ανοχή των πιστωτών της, γιατί το εταιρικό κεφάλαιο αποτελεί την ασφαλιστική δικλείδα των απαιτήσεων τους. Η μείωση του κεφαλαίου της ομόρρυθμης εταιρίας, λοιπόν, όπως είναι γνωστό επιφέρει και την μείωση της ασφάλειας των απαιτήσεων τους και συνεπώς, οι πιστωτές μπορούν να προσβάλλουν ή και να ματαιώσουν ακόμα, την απόφαση των εταίρων για τη μείωση του κεφαλαίου.

### **Κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσauξήσεων**

Η περίπτωση αυτή είναι πολύ σπάνια στην πράξη. Εκτός από την όχι συνηθισμένη περίπτωση της δωρεάς προς της ομόρρυθμη εταιρία θα

μπορούσε να περιλάβει και την κεφαλαιοποίηση του ποσού που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας του πάγιου ενεργητικού προκειμένου να ληφθούν υποψη οι διαφοροποιήσεις που επήλθαν λόγω του πληθωρισμού. Οι προσαρμογές αυτές πραγματοποιούνται με νομοθετική ρύθμιση και στη χώρα μας δεν εφαρμόστηκαν στις προσωπικές εταιρίες. Πάντως, τούτο ανήκει στη διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη και τίποτε δεν αποκλείει να ισχύσουν στο μέλλον ανάλογες διατάξεις και ως προς τις προσωπικές εταιρίες.

Επειδή, με τις παραπάνω περιπτώσεις αυξήσεως κεφαλαίου οι εταίροι δεν αναλαμβάνουν υποχρέωση καταβολής εισφοράς, η γνωστή πρώτη εγγραφή αναλήψεως υποχρεώσεως παραλείπεται. Έτσι, σε περίπτωση δωρεάς, θα χρεωθεί ο λογαριασμός που θα δεχθεί την αξία του δωρούμενου στοιχείου με πίστωση του εταιρικού κεφαλαίου.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής του πάγιου ενεργητικού θα χρεώθουν με τις διαφορές αξίας τα πάγια στοιχεία με πίστωση του λογαριασμού «Διαφορές Προσαρμογής Παγίων Στοιχείων» και στη συνέχεια θα χρεωθεί ο λογαριασμός «Διαφόρων 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. Την όλη διαδικασία θα εξετάσουμε λεπτομερέστερα παρακάτω. Η λογιστική τεχνική των αναπροσαρμογών είναι απλή. Οι λογαριασμοί των στοιχείων που αναπροσαρμόζονται, χρεώνονται με τις διαφορές που είναι απαραίτητες για να φθάσουν στην αναπροσαρμοσμένη τους αξία με πίστωση λογαριασμού ο οποίος έχει τον τίτλο «Διαφορές από Αναπροσαρμογή Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Παράλληλα αν τα αναπροσαρμοζόμενα στοιχεία πρόκειται να αποσβεστούν, θα γίνει και



αναπροσαρμογή των ήδη σωρευμένων αποσβέσεων οπότε θα χρεωθεί ο λογαριασμός «Διαφόρων Αναπροσαρμογής» με πίστωση των αντιθέτων λογαριασμών, στους οποίους εμφανίζονται οι αποσβέσεις ώστε και αυτές να φθάσουν στην αναπροσαρμοσμένη αξία τους.

Ένα θέμα που ανακύπτει στις προσωπικές εταιρίες, είναι με ποια αναλογία πρέπει να κατανέμεται η διαφορά προσαρμογής του πάγιου ενεργητικού, όταν οι αναλογίες συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο και στα κέρδη διαφέρουν. Έχουμε τη γνώμη, ότι επειδή με την αναπροσαρμογή ουσιαστικά δεν επέρχεται πλουτισμός της επιχείρησης αλλά μόνο γίνεται λογιστικώς τιμαριθμική προσαρμογή του εταιρικού κεφαλαίου, η διαφορά αυτή δεν αποτελεί αποτέλεσμα, αλλά διορθωτικό ποσό του κεφαλαίου. Συνεπώς η κατανομή της πρέπει να γίνεται κατά το λόγο της συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο. Αντίθετα, σε περίπτωση δωρεάς έχουμε πραγματικό πλουτισμό και θα πρέπει στην αξία του δωρούμενου περιουσιακού στοιχείου οι εταίροι να μετέχουν κατά το λόγο της συμμετοχής των στα κέρδη.

### **2.2.5 Είσοδος νέων εταίρων και απορρόφηση άλλης εταιρίας.**

Κατά την είσοδο νέων εταίρων οι εγγραφές είναι κατά βάση πανομοιότυπες με τις εγγραφές της σύστασης της εταιρίας. Έτσι, μετά την εγγραφή αναλήψεως της κεφαλαιακής εισφοράς και τη μεταφορά στο οφειλόμενο κεφάλαιο θα έχουμε χρέωση του ταμείου και πίστωση του οφειλόμενου κεφαλαίου.

Η παραπάνω αντιμετώπιση προϋποθέτει ότι οι νέοι εταίροι γίνονται δεκτοί καταβάλλοντας ποσό ίσο με τις συμφωνηθείσες εταιρικές εισφορές τους. Είναι όμως δυνατό οι παλαιοί εταίροι να ζητήσουν από

τους νεοεισερχόμενους να αναγνωρισθεί υπέρ των ήδη εγγεγραμμένων εταίρων υπεραξία (φήμη και πελατεία) πράγμα που δικαιολογείται από το γεγονός ότι η εταιρία ευημερεί χάρις τη δική τους προσπάθεια και συμβολή. Σε αυτή την περίπτωση οι νέοι εταίροι θα μετέχουν στο κεφάλαιο κατά ποσοστό μικρότερο της εταιρικής εισφοράς τους.

Επίσης, δεν αποκλείεται και η αντίθετη περίπτωση κατά την οποία οι νέοι εταίροι ζητούν να αναγνωρισθεί υπέρ αυτών η φήμη και πελατεία και αυτό γίνεται όταν η ομόρρυθμη εταιρία αντιμετωπίζει προβληματικές καταστάσεις, για την θεραπεία των οποίων καταφεύγει σε αύξηση του κεφαλαίου της ή όταν προσδοκάτε η είσοδος του νέου εταίρου θα συμβάλει για κάποιο λόγο στην αισθητή αύξηση των εργασιών και της αποδοτικότητας της εταιρίας.

Για την πρώτη περίπτωση έχουμε το εξής παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι υπάρχει η εταιρία « Γ. και Δ. Ο.Ε.»

Το κεφάλαιο της εν λόγω εταιρίας είναι 200.000€ και στο οποίο μετέχουν κατά 50% καθένας οι Γ. και Δ. Η εταιρία δέχεται ως τρίτο εταίρο τον Ε. ο οποίος καταβάλλει το ποσό των 120.000€ ενώ θα του αναγνωρισθεί ποσοστό κεφαλαιακής μερίδας 25%. Στην περίπτωση αυτή, δεν θα αυξηθεί μόνο το εταιρικό κεφάλαιο αλλά θα προσαρμοστεί και η κεφαλαιακή μερίδα των Γ. και Δ.

Πράγματι, το συνολικό κεφάλαιο θα ανέλθει σε 320.000€. Στο αυξημένο αυτό κεφάλαιο, η κεφαλαιακή μερίδα του Ε. θα είναι  $320.000€ * 25\% = 80.000€$ . Συνεπώς, οι υπόλοιπες 40.000€ που καταβάλλονται από τον Ε. αποτελούν προσαύξηση των εταιρικών μερίδων των Γ. και Δ.

Η σχετική εγγραφή είναι η εξής: χρεώνουμε τον λογαριασμό «Εταίροι Λογαριασμός Καλύψεως Κεφαλαίου» και πιστώνουμε τον λογαριασμό « Εταιρικό Κεφάλαιο». Με τον χειρισμό αυτό δεν εμφανίζεται

λογιστικώς υπεραξία. Αν όμως συμφωνηθεί η κεφαλαιακή συμμετοχή του Γ. να εμφανισθεί με το πραγματικό καταβαλλόμενο από αυτόν ποσό, τότε θα έχουμε τον εξής υπολογισμό:

Το καταβαλλόμενο ποσό των 120.000€ αποτελεί το 25% του κεφαλαίου. Συνεπώς ολόκληρο το κεφάλαιο θα διαμορφωθεί σε €:

$$120.000€ * 100/25 = 480.000€$$

Εφόσον όμως, το κεφάλαιο που καταβλήθηκε πραγματικά είναι 320.000€ η διαφορά των 160.000€ υπολογίζεται ως προσαυξήμα της συμμετοχής των παλαιών εταίρων λόγω υπεραξίας. Η εγγραφή θα είναι η παρακάτω: χρεώνουμε τον λογαριασμό «Εταίροι Λογαριασμός Καλύψεως Κεφαλαίου» και τον λογαριασμό «Υπεραξία Επιχείρησης» και πιστώνουμε τον λογαριασμό «Εταιρικό Κεφάλαιο».

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 απορροφημένης οικονομικής μονάδας στον οποίο τα περιουσιακά στοιχεία έχουν αποτιμηθεί στις αξίες στις οποίες συμφωνήθηκε να αναληφθούν από την εταιρία που γίνεται η απορρόφηση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### **Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

#### **3.1 Γενικά**

Κατά το πρόσφατο παρελθόν στις προσωπικές εταιρίες υποκείμενο του φόρου εισοδήματος δεν ήταν το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, αλλά τα φυσικά πρόσωπα των εταίρων τα οποία φορολογούνταν μέσω των ατομικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος τους για ολόκληρο το κέρδος που αναλογούσε στον καθένα από αυτούς.

#### **3.2 Δήλωση αποτελεσμάτων της Ομόρρυθμης εταιρίας**

Οι ομόρρυθμες εταιρίες υποχρεούνται να υποβάλλουν κάθε χρόνο στον οικονομικό έφορο της έδρας τους δήλωση για τα αποτελέσματα τους, τα οποία προέκυψαν κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου που έληξε και για την κατανομή των κερδών ή ζημιών μεταξύ των εταίρων. Η παραπάνω δήλωση υποβάλλεται:

- Μέχρι την 25<sup>η</sup> Φεβρουαρίου του οικείου οικονομικού έτους αν η εταιρία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων
- Μέχρι την 10<sup>η</sup> Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών καθώς, και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας

του κώδικα φορολογικών στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος τους λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού ή διαχειριστικού έτους.

- Μέσα σε τρεις μήνες από την ημερομηνία λύσης, μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρίας και αφού η εταιρία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και η διαχειριστική περίοδος της να λήγει μέχρι την 30<sup>η</sup> Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.
- Μέσα σε τρεις μήνες από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου αν η εταιρία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων

Ο οικονομικός έφορος της έδρας της εταιρίας ύστερα από σχετικό έλεγχο εκδίδει και κοινοποιεί στην εταιρία πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Η δήλωση των νομικών προσώπων ειδικά για το έτος 2007 υποβάλλεται μέχρι και την 27<sup>η</sup> Μαρτίου 2007 και ολοκληρώνεται σε 5 εργάσιμες ημέρες ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου και συγκεκριμένα:

- α) μέχρι 27 Μαρτίου 2007 τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 1 και 2.
- β) μέχρι 28 Μαρτίου 2007 τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 3 και 4.
- γ) μέχρι 29 Μαρτίου 2007 τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 5 και 6.
- δ) μέχρι 30 Μαρτίου 2007 τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 7 και 8.
- ε) μέχρι 31 Μαρτίου 2007 τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 9 και 0.

### 3.3 Φορολογία Εταίρων

Τα εισοδήματα και κέρδη της ομόρρυθμης εταιρίας θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον κάθε εταίρο για το ποσοστό κερδών που αναλογεί στην συμμετοχή του στην εταιρία. Υποκείμενα λοιπόν φορολογίας είναι μόνο οι εταίροι οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν δήλωση φόρου. Φορολογούνται όλα τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρία ανεξάρτητα αν έγινε ή όχι η διανομή τους στους εταίρους, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να το αναφέρουν στη φορολογική τους δήλωση. Τα κέρδη αυτά αθροίζονται με τα υπάρχοντα εισοδήματα και από άλλες πηγές (οικοδομές, κινητές αξίες, μισθωτές υπηρεσίες, ελευθέρα επαγγέλματα).

Για να προσδιοριστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα κάθε φορολογούμενου γίνονται οι εξής υπολογισμοί:

- Πρώτον βρίσκεται ο φόρος που προκύπτει στο συνολικό εισόδημα με βάση την οικεία φορολογική κλίμακα.

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	
102,225	18	18,401	102,225	18	340.75
136,300	21	28,623	238,525	12949	
136,300	24	32,712	374.825	79736	
136,300	28	38,164	511.125	117900	
170,375	33	56,224	681.500	174123	
170,375	38	64,743	851.875	238866	
306,675	43	131,870	1,158.550	371	
442,975	49	217,058	1,601.525	588	
Υπερβάλλον	50				

- Ύστερα βρίσκεται ο φόρος που προκύπτει στο ολικό αφορολόγητο ποσό ( είτε με δικαιολογητικά είτε χωρίς αυτά) με βάση την ίδια φορολογική κλίμακα που υπάρχει παραπάνω.

- Από τον αρχικό φόρο αφαιρείται ο φόρος της παραπάνω περίπτωσης και το ποσό που μένει αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου.
- Μετά την αφαίρεση των αφορολόγητων ορίων ο υπολογισμός φόρου για τα νομικά πρόσωπα γίνεται με πάγιο συντελεστή 0,826 % . Ειδικά για τα ημεδαπά και τα ξένα, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και για τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, ο πάγιος συντελεστής ορίζεται σε 0,413%.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΡΔΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

Στην ομόρρυθμη εταιρία «Βάρδος και Σία Ο.Ε» που τήρει β κατηγορίας βιβλία του κώδικα βιβλίων και στοιχείων συμμετέχουν 4 τέσσερις εταίροι με τα εξής ποσοστά:

A. Αγγέλου με ποσοστό συμμετοχής 40%

B. Βάρλας με ποσοστό συμμετοχής 30%

Γ. Γαρδής με ποσοστό συμμετοχής 15%

Δ. Δάλης με ποσοστό συμμετοχής 15%

Κανείς από τους εταίρους αυτούς δεν συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος σε άλλη Ο.Ε. Τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2005 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 70.432€ . Στα κέρδη αυτά περιλαμβάνονται και 2.935€ έσοδα που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο. Επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται οι δύο πρώτοι από τους

άλλους δύο που έχουν τα ίδια ποσοστά. Έτσι, συμφωνήθηκε από τους εταίρους να πάρει επιχειρηματική αμοιβή ο Γ.Γαρδής (διότι συνολικά μέχρι 3 εταίροι δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή). Η εταιρία αυτή δικαιούται και σχημάτισε αφορολόγητα αποθεματικά ύψους 14.674€.

## ΛΥΣΗ

- Προσδιορισμός της επιχειρηματικής αμοιβής

Καθαρά κέρδη	70.432
- Αφορολόγητο αποθεματικό	14.674
- Τόκοι καταθέσεων	2.935
Σύνολο φορολογητέων κερδών	52.825

$$52.825 * 50\% = 26.412,5 \text{ (ήμισι των κερδών)}$$

A. Αγγέλου (26.412,5*40%)	10.565 επιχειρηματική αμοιβή
B. Βαρλάς (26.412,5*30%)	7.924 επιχειρηματική αμοιβή
Γ.Γαρδής (26.412,5*15%)	3.962 επιχειρηματική αμοιβή
Σύνολο επιχειρηματικής αμοιβής	22.450€

- Προσδιορισμός των κερδών που φορολογούνται στο όνομα της ομόρρυθμης εταιρίας

Κέρδη χρήσης ( μετά την αναμόρφωση)	52.825
- επιχειρηματική αμοιβή	22.450
Κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε.	30.375



- Προσδιορισμός του φόρου που θα καταβάλλει η Ο.Ε.

Τα κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της Ο.Ε. είναι 30.375€

Ο συντελεστής του φόρου είναι 25%

Κατά συνέπεια ο φόρος που βαρύνει την Ο.Ε. και θα καταβληθεί από αυτή στην εφορία ως φόρος εισοδήματος κερδών χρήσης 2005 είναι  $30.375 * 25\% = 7.595\text{€}$

### **3.4 Συμπληρωματικός φόρος**

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και το εισόδημα από ακίνητα ανεξάρτητα αν αυτό προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%. Το ποσό αυτό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στα συνολικά εισοδήματα της εταιρίας όπως αυτός υπολογίζεται πιο πάνω.

### **3.5 Παρακρατούμενοι φόροι – μεταφορά ζημιάς**

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

1. Ο φόρος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε
2. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από την εταιρία για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση και αν προκύψει και πάλι υπόλοιπο πιστωτικό αυτό επιστρέφεται.

Η ζημία που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιριών αυτών μεταφέρεται για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από την ίδια την εταιρία και όχι από τους εταίρους. Για τις επιχειρήσεις όμως που υπάγονται στον ειδικό προσδιορισμό δεν αναγνωρίζεται ζημία για συμψηφισμό.

### **3.6 Προκαταβολή του φόρου**

Μαζί με το φόρο καταβάλλεται και προκαταβολή του φόρου που είναι ίση με το 55 % του φόρου ( συμπεριλαμβανομένου και του 3% του συμπληρωματικού φόρου). Από το ποσό αυτού του πολλαπλασιασμού αφαιρείται ο φόρος που παρακρατήθηκε και το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί την προκαταβολή φόρου για την τρέχουσα χρήση. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται τεκμαρτά τότε για τον προσδιορισμό του προκαταβλητέου φόρου λαμβάνεται υπόψη ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά τότε η προκαταβολή του φόρου περιορίζεται στο μισό. Όταν υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση και γίνεται νέα εκκαθάριση, τότε αν μειωθεί ο φόρος μειώνεται ανάλογα και η προκαταβολή του φόρου.

Σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης μιας Ο.Ε. που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα σε οποιοδήποτε τύπο εταιρίας ή προκαταβολή φόρου εισοδήματος υπολογίζεται κανονικά.

Στις εταιρίες που λύνονται μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή της προκαταβολής του φόρου εφόσον υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εφόσον φυσικά η εταιρία εξακολουθεί να υπάρχει στο στάδιο της εκκαθάρισης. Στις εταιρίες εκτελωνιστών δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου.

### **3.7 Δήλωση φορολογίας εισοδήματος με βιβλία β' κατηγορίας**

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες καθώς επίσης και οι κοινοπραξίες και οι κοινωνίες αστικού δικαίου τηρούν βιβλία β' κατηγορίας. Συμπληρώνουν μετά το τέλος της χρονιάς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τους (έντυπο Ε5) σε τρία αντίτυπα που τα υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα δύο αντίτυπα της δήλωσης παραμένουν στην Δ.Ο.Υ. ενώ το τρίτο υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. αρχειοθετείται στην επιχείρηση.

### **3.8 Δήλωση φορολογίας εισοδήματος με βιβλία γ' κατηγορίας βιβλία**

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, καθώς επίσης και οι κοινοπραξίες και οι κοινωνίες αστικού δικαίου, τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας. Μετά το τέλος της χρονιάς, οι εταιρίες αυτές συμπληρώνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τους (έντυπο Ε5) σε τρία αντίτυπα τα οποία τα υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τα δύο αντίτυπα της δήλωσης παραμένουν στην οικεία Δ.Ο.Υ. ενώ το τρίτο υπογεγραμμένο από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. επιστρέφεται στην επιχείρηση οπού και αρχειοθετείται. Η δήλωση φόρου εισοδήματος υποβάλλετε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε

3,5 μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Στην περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος είναι μεγαλύτερη από 12 μήνες πχ 1/3/04-31/12/05 προσδιορίζεται κανονικά το αποτέλεσμα της υπερδωδεκάμηνης αυτής περιόδου. Στη συνέχεια το αποτέλεσμα αυτό κατανέμετε αναλογικά με βάση τα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα της κάθε μιας περιόδου στις χρονικές περιόδους 1/3/04-31/12/04 και 1/1/05-31/12/05. Για το αποτέλεσμα που αναλογεί σε κάθε μια από τις δύο παραπάνω χρονικές περιόδους συμπληρώνεται χωριστή δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται στην Δ.Ο.Υ. και οι δύο μέσα στους πρώτους 3,5 μήνες του 2006 αν πρόκειται για ομόρρυθμη εταιρία. Επίσης οι ομόρρυθμοι εταίροι που δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή υποβάλλουν δύο δηλώσεις μέσα στους πρώτους μήνες του 2006 μια για την επιχειρηματική αμοιβή που αναλογεί στα κέρδη της περιόδου από 1/3/04-31/12/04 και άλλη μια που αναλογεί στα κέρδη της περιόδου από 1/1/05-31/12/05.

Αν το αποτέλεσμα είναι ζημία δεν γίνεται η κατανομή αυτής στα δύο έτη αλλά θεωρείται ολόκληρη ως ζημία της χρονικής περιόδου που συντάσσεται ο ισολογισμός. Η δήλωση υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ. που είναι η έδρα της επιχείρησης κατά την ημέρα υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης. Αν η δήλωση είναι εκπρόθεσμη τότε υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. που είχε παραλάβει την προηγούμενη τελευταία δήλωση.

Τα ποσά του φόρου της προκαταβολής φόρου και των τυχόν τελών ή εισφορών που οφείλονται με βάση τη δήλωση της εταιρίας καταβάλλονται σε 5 ισόποσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και καθεμιά από τις

επόμενες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των αντίστοιχων μηνών.

Το χαρτόσημο κερδών που είναι 1,20% αποδίδεται αμέσως με την υποβολή της δήλωσης της εταιρίας. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης από την εταιρία τότε καταβάλλονται μαζί με αυτή οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι. Υπάρχει δηλαδή προσαύξηση 1,5% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης. Οφειλόμενος φόρος, στον οποίο υπολογίζεται η μηνιαία προσαύξηση 1,5% είναι αυτός που απομένει μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος και του προκαταβλητέου φόρου. Σε περίπτωση που καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης τότε παρέρχεται έκπτωση 2,5% στο συνολικό ποσό του φόρου αυτού και των λοιπών συμβεβαιωμένων με αυτόν οφειλών σύμφωνα με το άρθρο 64 παράγραφος 3 Ν. 2238/94.

### **3.9 Προαιρετική τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας αντί για Β'**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. ο επιτηδευματίας μπορεί προαιρετικά να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, χωρίς να υποχρεώνεται να τα τηρήσει για 5 έτη, όπως ισχύει επί προαιρετικής τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας. Έτσι, έχει την δυνατότητα οπότε το θελήσει και από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου (μέχρι τέλος Ιανουαρίου) να επανέλθει στη Β' κατηγορία, εφόσον βέβαια τα έσοδά του την προηγούμενη χρήση δεν ξεπέρασαν το όριο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (1.000.000 ΕΥΡΩ από 1.1.2003).

### **3.10 Περιουσιακά στοιχεία που αναγράφονται από τους επιτηδευματίες της δεύτερης κατηγορίας.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 6 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. στο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τους επιτηδευματίες της δεύτερης κατηγορίας καταχωρούνται μόνο τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οπουδήποτε και εάν βρίσκονται αυτά.

Τα εμπορεύσιμα αγαθά που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών είναι: α)τα εμπορεύματα, β)οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, γ)τα υλικά συσκευασίας, δ)τα έτοιμα προϊόντα, ε)τα ημιτελή προϊόντα, στ)τα υποπροϊόντα και υπολείμματα (Εγκ. ΠΟΛ.1321/96). Έτσι, δεν καταχωρούνται τα λοιπά εμπορεύσιμα αγαθά της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ. (είδη συσκευασίας, υλικά συσκευασίας, κ.λπ.), τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, καθώς και τα εμπορεύσιμα και πάγια τρίτων που βρίσκονται στην επιχείρηση κατά την 31/12.

### **3.11 Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου.**

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας έχει δικαίωμα μετά από έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να ζητήσει την αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής του περιόδου (από 31/12 σε 30/6 και αντίστροφα) με σμίκρυνση ή επιμήκυνση (άρθρο 26 παρ. 3 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύει).

Ειδικοί λόγοι, που δικαιολογούν την αλλαγή του χρόνου λήξης διαχειριστικής περιόδου μπορεί να θεωρηθούν οι λόγοι όπως: η αλλαγή αντικειμένου εργασιών, η έναρξη νέου κλάδου εργασιών, η αναδιοργάνωση της λειτουργίας της επιχείρησης, η μηχανοργάνωσή της και λοιποί άλλοι λόγοι, οι οποίοι βέβαια κρίνονται πάντοτε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Από 1.1.2003 οι επιχειρήσεις για την αλλαγή για πρώτη φορά (από την έναρξη λειτουργίας) του χρόνου λήξης της διαχειριστικής τους περιόδου, υποβάλλουν σχετική γνωστοποίηση στο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και δεν απαιτείται πλέον έγκριση, (άρθρ. 6 παρ. 1 του Ν. 3052/2002).

Η αίτηση ή η γνωστοποίηση υποβάλλεται μέχρι ένα μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, της οποίας ζητείται ή γνωστοποιείται η επιμήκυνση ή ένα μήνα πριν την αιτούμενη ή γνωστοποιούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΚΑΙ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

#### **Μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε ομόρρυθμη εταιρία**

Πολλές φορές μία ατομική επιχείρηση αποφασίζει να προσλάβει έναν ή περισσότερους εταίρους και να μετατραπεί σε ομόρρυθμη εταιρία. Ορισμένοι από τους λόγους που ωθούν την ατομική επιχείρηση στην μετατροπή της σε ομόρρυθμη είναι οι παρακάτω:

- Η επιχείρηση επιθυμεί να επεκτείνει τον κύκλο εργασιών της και τα κεφάλαια του ατομικού εργαζόμενου επιχειρηματία δεν είναι επαρκή ώστε να πραγματοποιηθεί αυτό.
- Είτε γιατί ο επιχειρηματίας έχει κουρασθεί μόνος του.
- Ή για άλλη αιτία δεν μπορεί πια να παρακολουθήσει την συνεχώς αυξανόμενη εργασία της επιχείρησης του.
- Είτε γιατί θέλει να ενισχύσει το ενδιαφέρον των κληρονόμων του για να αποκτήσουν γνώσεις, εμπειρία και θάρρος και να προετοιμαστούν για την διαδοχή στο μέλλον.

Ο ατομικός εργαζόμενος έμπορος είναι υποχρεωμένος να εισφέρει στην εταιρία ολόκληρο το ενεργητικό και παθητικό της επιχείρησης του. Δηλαδή, τα πάγια περιουσιακά του στοιχεία, τα μηχανήματα, τα έπιπλα, τα κυκλοφορούντα, εμπορεύματα, απαιτήσεις κατά τρίτων, το μισθοδοτικό του δικαίωμα στο κατάστημα, τη φήμη και πελατεία του, αλλά και τις υποχρεώσεις του προς τρίτους, πιστωτές και γραμμάτια πληρωτέα, την εξόφληση των οποίων αναλαμβάνει πλέον η εταιρία.



Είναι λογικό οι πιστωτές να μην έχουν καμία αντίρρηση για τη μεταβίβαση αυτή, γιατί αναλαμβάνουν περισσότερα άτομα και μεγαλύτερη περιουσία να εξοφλήσουν τις απαιτήσεις τους. Εάν τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν επαρκούν για την εξόφληση της υποχρέωσης του, καταβάλλει τα υπόλοιπα τοις μετρητοίς. Εάν αντιθέτως η αξία των εισφερόμενων( αφού αφαιρεθούν τα οφειλόμενα) είναι μεγαλύτερη από την υποχρέωση που ανέλαβε ο εταίρος το επιπλέον ποσό πιστώνεται στον τρεχούμενο ατομικό λογαριασμό του εταίρου.

Κατά την μεταβίβαση της περιουσίας της ατομικής επιχείρησης (ολόκληρης ή μέρους αυτής) προκύπτουν από λογιστική άποψη τα εξής δύο ουσιώδη προβλήματα που χωρίζονται σαφώς μεταξύ τους:

- Το πρόβλημα του κλεισίματος των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης
- Το πρόβλημα του ανοίγματος των βιβλίων της ομόρρυθμης εταιρίας.

Για το κλείσιμο των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης ο ατομικός εργαζόμενος έμπορος θα συντάξει την απογραφή και στη συνέχεια τον ισολογισμό της επιχείρησης του.

Οι εταίροι μετά από απόφαση τους, είναι δυνατόν είτε να δεχθούν όλα τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία, όπως αυτά αναγράφονται στον ισολογισμό είτε να τα αποτιμήσουν με μικρότερη ή μεγαλύτερη αξία από την αναγραφόμενη στον ισολογισμό.

Στην περίπτωση που οι εταίροι δεχθούν όπως είναι τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία του ισολογισμού για το κλείσιμο των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης θα χρεωθεί ο λογαριασμός της νεοϊδρυόμενης ομόρρυθμης εταιρίας και θα πιστωθούν όλα τα ενεργητικά στοιχεία με το αιτιολογικό, μεταβίβαση των ενεργητικών στοιχείων. Στην συνέχεια

θα χρεωθούν όλα τα παθητικά στοιχεία και θα πιστωθεί ο λογαριασμός της ομόρρυθμης εταιρίας, οπότε θα εξισωθούν όλοι οι λογαριασμοί και θα κλείσουν τα βιβλία.

Εάν οι εταίροι αποφασίσουν είτε για όλα τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είτε για ορισμένα από αυτά διαφορετική τιμή από αυτή που υπάρχει στον ισολογισμό τότε πριν τις παραπάνω εγγραφές θα προηγηθούν άλλες οι οποίες θα προσαρμόσουν τις τιμές των εταίρων με τις τιμές του ισολογισμού της επιχείρησης. Η προσαρμογή αυτή γίνεται με την βοήθεια του λογαριασμού « Αποτελέσματα εκτίμησης », ο οποίος άλλοτε πιστώνεται και άλλοτε χρεώνεται.

Για το άνοιγμα των βιβλίων της Ομόρρυθμης εταιρίας θα γίνει στην αρχή η εγγραφή της σύστασης της ομόρρυθμης εταιρίας, κατά τα γνωστά, και στη συνέχεια η εγγραφή εισφοράς των ενεργητικών και παθητικών της ατομικής επιχείρησης στην τιμή στην οποία αποτιμήθηκαν από όλους με κοινή απόφαση τους.

### **Μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρίας σε ατομική επιχείρηση**

Η μετατροπή μίας ομόρρυθμης εταιρίας σε ατομική επιχείρηση γίνεται στην περίπτωση κατά την οποία οι λοιποί εταίροι πλην ενός αποχωρούν από την εταιρία είτε γιατί αρρώστησαν είτε γιατί γέρασαν ή για άλλη οποιαδήποτε αιτία.

Ο εταίρος που αναλαμβάνει να συνεχίσει τις εργασίες της διαλυόμενης ομόρρυθμης εταιρίας με τη δική του επωνυμία σαν ατομική πλέον επιχείρηση υποχρεούται να καταβάλλει εντός ορισμένου συνήθως χρονικού διαστήματος σε μετρητά αλλά και σε είδος πολλές φορές την αναλογία της συμμετοχής των άλλων συνεταίρων στην περιουσία της

εταιρίας. Για το σκοπό αυτό συντάσσεται στην αρχή ο Ισολογισμός της διαλυόμενης ομόρρυθμης εταιρίας και στη συνέχεια γίνεται από κοινού από όλους τους εταίρους, η αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων τους, από την οποία προκύπτει το μερίδιο του καθενός από τους εταίρους.

Φυσικά για να είναι έγκυρη η μετατροπή πρέπει να ζητηθεί και η έγγραφη συγκατάθεση των πιστωτών της εταιρίας, των οποίων η πιθανότητα είσπραξης των απαιτήσεων τους μειώνεται και είναι λογικό αφού για τις απαιτήσεις τους θα ευθύνεται μόνο ένας. Υπάρχει όμως και η περίπτωση να εξοφληθούν πρώτα οι πιστωτές της ομόρρυθμης εταιρίας και μετά να γίνει η μετατροπή της σε ατομική επιχείρηση.

### **Συγχώνευση ομόρρυθμων εταιριών**

Η συγχώνευση δύο ή περισσότερων ομόρρυθμων εταιριών γίνεται, είτε για να αποφύγουν τον ανταγωνισμό τους, είτε για να συγκεντρώσουν μεγάλες δυνάμεις και ιδίως κεφάλαια και να δημιουργήσουν στη συνέχεια μεγαλύτερα έργα, είτε για άλλους λόγους.

Κατά δύο τρόπους μπορεί να γίνει η συγχώνευση των ομόρρυθμων εταιριών:

1. με διάλυση όλων των συγχωνευμένων εταιριών και τη σύσταση μιας νέας ομόρρυθμης εταιρίας
2. με την απορρόφηση των λοιπών εταιριών σε μία από αυτές.

Στην πρώτη περίπτωση αφού διαλύονται όλες οι συγχωνευμένες εταιρίες και δημιουργείται μια νέα εταιρία από λογιστική άποψη πρέπει να κλείσουν τα βιβλία όλων των ομορρύθμων εταιριών και να ανοίξουν τα βιβλία της νέας εταιρίας.

Στην δεύτερη περίπτωση πρέπει να κλείσουν τα βιβλία όλων των απορροφόμενων εταιριών και να αυξηθεί το εταιρικό κεφάλαιο της εταιρίας που απορροφά όλες τις άλλες κατά την αξία των στοιχείων τα οποία εισφέρονται από τις απορροφώμενες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΔΙΑΛΥΣΗ – ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

#### 5.1 Λύση και εκκαθάριση της ομόρρυθμης εταιρίας .

Λύση μιας ομόρρυθμης εταιρίας επέρχεται εφόσον ισχύουν τα παρακάτω :

1. Η προθεσμία που ορίζεται στο καταστατικό που δημοσιεύθηκε έληξε, εκτός και αν οι εταίροι αποφασίσουν πριν από τη λήξη, την παράτασή της. Έτσι, χρειάζεται μόνο η τροποποίηση και η αναδημοσίευσή του .
2. Αν εκπληρωθεί ο σκοπός για τον οποίο συστήθηκε η εταιρία ή η πραγματοποίηση του σκοπού της έγινε αδύνατη.
3. Σε περίπτωση που η εταιρία διαλυθεί, είτε με ομόφωνη απόφαση των εταίρων είτε με μονομερή απόφαση.
4. Ο θάνατος ενός εταίρου μπορεί να έχει ως συνέπεια την λύση της εταιρίας, εκτός και αν υπάρχει σχετική ρήτρα στο καταστατικό όπου αναφέρεται ότι, η εταιρία μπορεί να εξακολουθήσει να λειτουργεί με τους υπόλοιπους εταίρους και τους κληρονόμους του αποθανόντος εταίρου. Σε περίπτωση όμως που υπάρχουν ανήλικοι κληρονόμοι, αυτοί μετέχουν ως ετερόρρυθμοι εταίροι.
5. από δικαστική ή νόμιμη απαγόρευση ενός εταίρου.
6. με την αφάνεια (τεκμαρτός θάνατος).

7. και τέλος, η πτώχευση ενός εταίρου προκαλεί τη λύση, εκτός και αν υπάρχει αντίστοιχη ρήτρα στο καταστατικό η οποία να επιτρέπει τη συνέχιση της λειτουργίας της εταιρίας με τους υπόλοιπους εταίρους.

Συνέπεια της λύσεως της εταιρίας είναι η παύση της εξουσίας του ή των διαχειριστών και η θέση της σε εκκαθάριση. Για την εκκαθάριση και τη διανομή δεν αναφέρεται ο εμπορικός νόμος, εφαρμόζονται παρόλα αυτά τα άρθρα 765 – 785 του αστικού κώδικα, τα οποία αναφέρονται στην εκκαθάριση και τη διανομή της αστικής εταιρίας.

Η εκκαθάριση της ομόρρυθμης εταιρίας αρχίζει μετά τη λύση της. Όταν λέμε εκκαθάριση της ομόρρυθμης εταιρίας εννοούμε, το μεταβατικό στάδιο που διέρχεται η εταιρία από την ημέρα από την οποία αποφασίστηκε η λύση της μέχρι και την ημέρα της διανομής της εταιρικής περιουσίας μεταξύ των εταίρων. Την εκκαθάριση τη διενεργούν οι εκκαθαριστές. Μετά τη λύση της εταιρίας παύει πλέον η εξουσία του διαχειριστή και η εταιρία εισέρχεται στο στάδιο της εκκαθάρισης κατά το οποίο διορίζονται ένας ή περισσότεροι εκκαθαριστές.

Εκκαθαριστής διορίζεται ένα πρόσωπο που τρέφει κοινής εμπιστοσύνης των εταίρων. Μπορούν όμως να κάνουν την εκκαθάριση όλοι οι εταίροι ή μη εταίροι. Σε περίπτωση που υπάρξει διαφωνία ως προς το πρόσωπο το οποίο θα διοριστεί ως εκκαθαριστής, τότε μετά από αίτηση κάποιου από τους εταίρους το δικαστήριο διορίζει κάποιον ως εκκαθαριστή. Εκκαθαριστής μόνο, δεν μπορεί να διοριστεί ο εταίρος που πτώχευσε και έτσι οδήγησε και την εταιρία στην πτώχευση γιατί αυτό ισοδυναμεί με την ανάληψη της διαχείριση της πτωχευτικής περιουσίας από το

πρωτεύσαν πράγμα, το οποίο και απαγορεύεται ρητά από το νόμο. Στην περίπτωση που διοριστούν περισσότεροι εκκαθαριστές, τότε αυτοί ενεργούν όλοι μαζί. Εάν όμως παρουσιαστεί κάποια διαφωνία μεταξύ τους τότε η απόφαση που θα παρθεί θα είναι αυτή που έχει επιλέξει η πλειοψηφία των εκκαθαριστών.

Ο εκκαθαριστής ως εντολοδόχος αμείβεται. Η αμοιβή του όμως, για το συμφέρον της εταιρίας πρέπει να καθορίζεται εφάπαξ και όχι κατά το χρόνο γιατί θα χρονοτριβήσει. Ο κύριος σκοπός του εκκαθαριστή είναι η διαφύλαξη των συμφερόντων των εταίρων και η αποπεράτωση της εκκαθάρισης σε συντομότερο δυνατό χρόνο. Συνεπώς, ο εκκαθαριστής δεν μπορεί να ενεργεί πράξεις που να απομακρύνονται από το σκοπό της εκκαθάρισης και πρέπει πάντα να συναλλάσσεται με την επωνυμία της εταιρίας στην οποία προστίθεται και η φράση «υπό εκκαθάριση».

Ο εκκαθαριστής, αφού αναλάβει τα καθήκοντά του, οφείλει να προβεί στη σύνταξη εξωλογιστικής γενικής απογραφής και στη συνέχεια του ισολογισμού, ο οποίος και αποκαλείται αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης. Η απογραφή αυτή σκόπιμο είναι να γίνεται με την παρουσία όλων των εταίρων.

Η απογραφή αυτή όπως είναι φυσικό διαφέρει από την απογραφή που συντάχθηκε από τον διαχειριστή με βάση της οποίας υπέβαλε την έκθεσή του στους εταίρους. Αυτό ισχύει διότι κατά την αποτίμηση των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων λαμβάνεται υπόψη η τιμή της πιθανής ρευστοποίησής τους. Με τη ρευστοποίηση αυτή επιτυγχάνεται ο σαφής διαχωρισμός των αποτελεσμάτων της εκμετάλλευσης από το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης ομόρρυθμης εταιρίας.

Στη συνέχεια, ο εκκαθαριστής οφείλει να προβεί στην αναγκαστική εκποίηση της κινητής και ακίνητης περιουσίας της εταιρίας σύμφωνα με τις διατάξεις εκποίησης κοινού πράγματος ( αυτό γίνεται με τη διαδικασία του πλειστηριασμού ) και να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους τρίτους και προς τους ίδιους τους εταίρους (πιστωτές και εταίροι). Εάν αντιληφθεί ότι η περιουσία της εταιρίας δεν είναι αρκετή για να καλύψει τις υποχρεώσεις της προς τους τρίτους, τότε οφείλει να δηλώσει παύση των πληρωμών οπότε η εταιρία κυρήσσεται σε κατάσταση πτώχευσης . Στην περίπτωση πτώχευσης της εταιρίας, πτωχεύουν ταυτόχρονα και όλοι οι εταίροι, αφού όλοι ευθύνονται το ίδιο για τα κέρδη και τις ζημιές της εταιρίας αντίστοιχα. Η διανομή του υπολοίπου της περιουσίας της εταιρίας μεταξύ των εταίρων γίνεται μετά την πλήρη ικανοποίηση όλων των πιστωτών, και αυτών της εταιρίας αλλά και αυτών των εταίρων. Εάν κάποιος από τους εταίρους εισέφερε στην εταιρία είδος, τότε ο εκκαθαριστής οφείλει να επιστρέψει αυτούσιο το είδος ή την αξία που είχε κατά το χρόνο της εισφοράς του στον εταίρο.

Τέλος, εάν μετά από την εξόφληση των χρεών προς τους τρίτους και την επιστροφή των εισφορών προς τους εταίρους, περισσεύουν περιουσιακά στοιχεία, αυτά ο εκκαθαριστής τα μοιράζει μεταξύ των εταίρων σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού ή σύμφωνα με τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη της εταιρίας. Συνήθως, τη διανομή της εταιρικής περιουσίας την αναλαμβάνουν οι ίδιοι οι εταίροι.



## 5.2 Λογιστική διαδικασία εκκαθάρισης της εταιρίας

Οι λογιστικές ενέργειες από την έναρξη της εκκαθάρισης ως την οριστική λύση της ομόρρυθμης εταιρίας ακολουθούν τα εξής στάδια:

1. Συντάσσεται ισολογισμός κατά το χρόνο παύσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας της ομόρρυθμης εταιρίας. Ο ισολογισμός αυτός είναι κανονικός ισολογισμός τέλους χρήσης αλλά μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των δώδεκα μηνών
2. Ακολουθεί η αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε τιμές ρευστοποιήσεώς τους, τακτοποιούνται οι λογαριασμοί και γίνονται οι σχετικές εγγραφές προσαρμογής των μεταβαλλόμενων από την αποτίμηση οικονομικών μεγεθών. Τότε, αρχίζει η λειτουργία του λογαριασμού « Διαφορές αποτίμησης ». η διαδικασία αυτή παρόλο που είναι πολύ χρήσιμη δεν είναι και απαραίτητη.
3. Ακολουθούν οι πράξεις εκκαθάρισης. Ρευστοποιείται το ενεργητικό και εξοφλούνται από τις εισπράξεις οι πιστωτές. Οι λογαριασμοί που σχηματίζονται στο στάδιο αυτό είναι οι εξής:
  - α . « Έξοδα εκκαθάρισης» στον οποίο καταχωρούνται όλα τα έξοδα που δημιουργούνται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της εκκαθάρισης και οι αμοιβές των εκκαθαριστών.
  - β . « Αποτελέσματα εκκαθάρισης» στον οποίο καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της αξίας αποτίμησης και της αξίας ρευστοποίησης των λογαριασμών. Στο λογαριασμό αυτό μεταφέρεται και το υπόλοιπο των ατομικών λογαριασμών των εταίρων κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο αποτέλεσμα.

- 4 .Αν η εκκαθάριση διαρκεί περισσότερα έτη, τότε στο τέλος κάθε έτους συντάσσεται ισολογισμός. Ο ισολογισμός αυτός ακολουθεί κανόνες που εξυπηρετούν το σκοπό της εκκαθάρισης, άρα δεν έχει καμία σχέση με τον ετήσιο ισολογισμό εκμετάλλευσης.
- 5 . Τέλος, κλείνουν τα βιβλία της ομόρρυθμης εταιρίας αφού μεταφερθεί ο λογαριασμός εκκαθάρισης στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, οπότε προκύπτει αν έχει να παίρνει ή υποχρεώνεται να καταβάλει πρόσθετο ποσό ο εταίρος .

Η εκκαθάριση κατά πρακτική συνήθεια, δημοσιεύεται. Σε περίπτωση πτώχευσης τη διαδικασία εκκαθάρισης αναλαμβάνει ο σύνδικος, ο οποίος σε επαφή με τον πρωτοδίκη εισηγητή της πτωχεύσαντος εταιρίας ενεργεί για την καλύτερη διασφάλιση των συμφερόντων τόσο των πιστωτών όσο και των πτωχευσάντων. Τα σχετικά με την πτώχευση ρυθμίζονται από το πτωχευτικό δίκαιο. Τέλος δεν κρίνουμε άσκοπο να σημειώσουμε τις ακόλουθες παρατηρήσεις αν και οι περισσότερες προκύπτουν από όσα έχουν ήδη αναφερθεί παραπάνω:

- Στον λογαριασμό « Αποτελέσματα εκκαθάρισης» μεταφέρονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών « Διαφορές αποτίμησης» και «Έξοδα εκκαθάρισης». Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται και οι μην τυχόν εμφανιζόμενοι λογαριασμοί «Φήμη και πελατεία» .