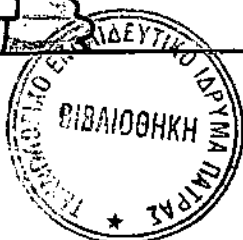


Α.Τ.Ε Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΓΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

«Φορολογία Ο.Ε.»



Κατσουλιέρη Πατρούλα
Δημοπούλου Αντωνία

ΠΑΤΡΑ 2002

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 1 |
| ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ | |
| Γενικά..... | 3 |
| Χαρακτηριστικά Ο.Ε..... | 3 |
| Εταιρική Επωνυμία | 13 |
| Διαχείριση | 14 |
| Σύσταση..... | 16 |
| Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή σε Ο.Ε | 16 |
| Σύνταξη καταστατικού | 17 |
| Δημοσίευσης καταστατικού..... | 18 |
| Εταιρικοί λογαριασμοί..... | 23 |
| Δικαιώματα και υποχρεώσεις εταίρων | 28 |
| Εταιρική εισφορά | 33 |
| Εισφορά σε χρήμα | 35 |
| Εισφορά σε πράγμα | 38 |
| Εισφορά σε πράγμα με μεγαλύτερη αξία..... | 40 |
| Εισφορά σε πράγμα που βαραίνει με υποθήκη..... | 41 |
| Εισφορά σε πράγμα με αξίες και απαιτήσεις..... | 41 |
| Εισφορά σε πράγμα μόνο για τη χρήση του..... | 42 |
| Εισφορά σε εργασία | 45 |
| Μεταβολές εταιρικού κεφαλαίου | 49 |
| Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου | 50 |

| | |
|---|-----|
| Μείωση εταιρικού κεφαλαίου | 61 |
| Διανομή κερδών και ζημιών..... | 73 |
| Διανομή με προσδιοριζόμενο ποσοστό | 75 |
| Διανομή ανάλογα με τη συμμετοχή στο κεφάλαιο | 75 |
| Λύση και εκκαθάριση..... | 81 |
| Διανομή εταιρικής περιουσίας | 83 |
| Λογιστική διαδικασία διανομής | 85 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ..... | 95 |
| ΑΡΘΡΟ 10..... | 97 |
| ΑΡΘΡΟ 28..... | 100 |
| ΑΡΘΡΟ 64..... | 102 |
| Προσυπογραφή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων από το λογιστή | 106 |
| Αδίκημα φοροδιαφυγής και αυτουργοί του αδικήματος | 107 |
| Φορολογία της αφανούς εταιρείας..... | 108 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... | 110 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από την αρχή της ζωής του ο άνθρωπος άρχισε να εφαρμόζει, από ένστικτο, την βασική οικονομική αρχή: **Να επιτυγχάνεται το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με την δαπάνη της μικρότερης, κατά το δυνατόν, θυσίας.**

Αργότερα, όταν συγκρότησε μαζί με τους συνανθρώπους του τις πρώτες κοινωνίες, έκανε εκτεταμένη εφαρμογή της οικονομικής αυτής αρχής, αρχικά στην εργασία του και στην συνέχεια και στους άλλους, συναθροισμένους στα χέρια του, συντελεστές παραγωγής δημιουργώντας έτσι τις πρώτες οικονομικές μονάδες.

Ο ορθολογικότερος τρόπος κατανομής των συντελεστών παραγωγής στις δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, δημιούργησε μεγαλύτερα αποτελέσματα από τις δαπάνες των συντελεστών αυτών και έτσι η διαφορά αυτή, που είναι το κέρδος των οικονομικών μονάδων, επενδύόμενο στην παραγωγική δραστηριότητα αυξάνει τα μέσα παραγωγής. Από τον μεσαίωνα και έπειτα μέχρι τις αρχές του αιώνα μας που άρχισε η βιομηχανική επανάσταση και στη συνέχεια μέχρι σήμερα, η οικονομική δραστηριότητα γιγαντώθηκε και δημιούργησε τους σημερινούς οικονομικούς κολοσσούς που ξεπερνούν σε οικονομική δύναμη ακόμη και ολόκληρα κράτη.

Το μέγιστο αυτό των οικονομικών μονάδων, δεν μπορούσε να γίνει από την επιχειρηματική δραστηριότητα κάθε επιχειρηματία

χωριστά. Έτσι για να συνενωθούν περισσότερες από μία παραγωγικές δραστηριότητες και να αποφευχθεί ο μεταξύ των επιχειρηματιών ανταγωνισμός, γεννήθηκε η **ιδέα της εταιρικής συνένωσης των οικονομικών δραστηριοτήτων**. Ξεκίνησε αρχικά με την συγγενική και φιλική σχέση των επιχειρηματιών και επεκτάθηκε στις οικονομικές σχέσεις όπου τα συμφέροντα ταυτίζονταν μεταξύ τους για να φτάσει στη σημερινή εξελιγμένη απρόσωπη οικονομική και επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία συναντιέται μόνο στις Τράπεζες και τα Χρηματιστήρια.

Εμείς παρακάτω θα γνωρίσουμε ένα από τα είδη των εταιριών, την **Ομόρρυθμη Εταιρία** και θα ασχοληθούμε με όλες τις παραμέτρους που την επηρεάζουν οικονομικά και φυσικά και με την Φορολογία που της επιβάλλεται από το ισχύον κράτος.

ΟΜΟΡΡΥΘΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

Γενικά

Η Ομόρρυθμη εταιρία (Ο.Ε.) είναι η σημαντικότερη εταιρική μορφή επιχείρησης της κατηγορίας των προσωπικών εταιριών.

Δύο ή περισσότερα (φυσικό ή νομικό) πρόσωπα συγκροτούν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα κάτω από κοινή επωνυμία και με αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη για τις πράξεις τους απέναντι στους τρίτους που συναλλάσσονται με την εταιρία.

Χαρακτηριστικά της Ο.Ε

Ο Ε.Ν. (στα άρθρα 20 και 22) προσδιορίζει την έννοια και το σκοπό της Ο.Ε.

Χαρακτηριστικό της Ο.Ε. είναι:

- α) Το αλληλέγγυο και απεριόριστο της ευθύνης των εταίρων
- β) Η κοινή εταιρική επωνυμία
- γ) Η συγκροτημένη επιχειρηματική δραστηριότητα των εταίρων, που σκοπό έχει την από κοινού δημιουργία κέρδους.

Αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη

Η πιο σοβαρή συνέπεια της εταιρικής ιδιότητας στην ομόρρυθμη εταιρεία είναι η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας (άρθρο 22 Ε.Ν.). Με τη διατύπωση αυτή νοείται ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν, μαζί με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, «εις ολόκληρον» ο καθένας την ευθύνη για την πληρωμή των

υποχρεώσεων που νομίμως ανέλαβε η εταιρεία. Ο δανειστής της εταιρείας, επομένως, κατ' εφαρμογήν και του άρθρου 482 Α.Κ. δικαιούται να απαιτήσει το χρέος αυτής κατ' αρέσκειαν από οποιονδήποτε εταίρον - συνοφειλέτην, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να στραφεί πρώτα κατά του νομικού προσώπου της εταιρείας. Η εταιρεία και ταυτόχρονα καθένας *ομόρρυθμος* εταίρος ευθύνεται αλληλεγγύως με τους λοιπούς (ομόρρυθμους) εταίρους για τις υποχρεώσεις που αναλήφθησαν από ένα μόνο εταίρο, ο οποίος υπόγραψε κάτω από την εμπορική επωνυμία. Η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου για τα χρέη της εταιρείας είναι αλληλέγγυα και απεριόριστη, που σημαίνει ότι ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται με ολόκληρη την περιουσία του και όχι μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του (όπως συμβαίνει με τα ετερόρρυθμα μέλη της ετερορρυθμού εταιρείας ή με τους εταίρους της Ε.Π.Ε. και τους μετόχους της Α.Ε.). Συνεπώς, ο δανειστής της εταιρείας, όταν έχει εκτελεστό τίτλο στα χέρια του, μπορεί να προβεί σε αναγκαστική κατάσχεση και εκποίηση με αναγκαστικό πλειστηριασμό οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου της οφειλέτριας εταιρείας και των ομορρύθμων εταίρων.

Από την παραπάνω σύντομη ανάλυση προκύπτει ότι η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Είναι προσωπική και απεριόριστη, δηλαδή, ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας και με την προσωπική του περιουσία ολόκληρη).

β) Είναι ευθύνη «εις ολόκληρον», που σημαίνει ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται «αλληλεγγύως» με τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους και το νομικό πρόσωπο της εταιρείας να εκπληρώσει ολόκληρο το χρέος.

γ) Είναι άμεση, με την έννοια ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές της εταιρείας για τα χρέη αυτής και όχι έμμεσα, δηλαδή, απέναντι στην εταιρεία.

δ) Είναι ευθύνη πρωτογενής, που δίνει το δικαίωμα στο δανειστή της εταιρείας να στραφεί - αν θέλει - απευθείας κατά του ομόρρυθμου εταίρου, χωρίς να προηγηθεί αγωγή κατά της εταιρείας. Του δίνει, ακόμα, το δικαίωμα να στραφεί ταυτόχρονα κατά περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή και της ίδιας της εταιρείας, για το σύνολο του εταιρικού χρέους ή μέρος αυτού.

ε) Είναι ευθύνη που παρακολουθεί τον αποχωρήσαντα ομόρρυθμο-εταίρο, ο οποίος εξακολουθεί να ευθύνεται για τις εταιρικές υποχρεώσεις, που είχαν δημιουργηθεί μέχρι την ημέρα της αποχωρήσεώς του.

στ) Παραγραφή της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων, συνεπώς, δεν νοείται με τη λύση της εταιρείας. Με τη λύση της εταιρείας παύει μόνον η ευθύνη αυτής (αφού δεν υπάρχει πια), αλλά η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας, που η περιουσία της δεν επάρκεσε για να εξοφληθούν κατά το στάδιο της εκκαθάρισεως, εξακολουθεί. Η παραγραφή που ορίζει σχετικά το άρθρο

64 Ε.Ν. είναι πενταετής). Διακοπή της παραγραφής στο πρόσωπο της εταιρείας ενεργεί αντικειμενικά και για τον ομόρρυθμο εταίρο που ευθύνεται «εις ολόκληρον».

Αναλυτικότερα: Ο Διαμαντόπουλος και ο Αλεξανδρόπουλος έχουν συγκροτήσει ομόρρυθμη εταιρία με συνολικό κεφάλαιο 1500 ευρώ και με συμμετοχή 50% σ' αυτό, ο καθένας.

Ο Αλεξανδρόπουλος διενεργεί πιστωτικές συναλλαγές 2500 € με τον πιστωτή Δημητρίου, τις οποίες μετά πάροδο κάποιου χρονικού διαστήματος η εταιρία «Διαμαντόπουλος - Αλεξανδρόπουλος» ΟΕ αδυνατεί να εξοφλήσει. Οπότε ο πιστωτής Δημητρίου ακολουθεί το Δικαστικό δρόμο και ζητά να του πληρώσουν την απαίτησή του.

Τις συναλλαγές έκανε ο Αλεξανδρόπουλος για λογαριασμό της ΟΕ. Άρα για τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν απ' τις συναλλαγές ευθύνεται, όπως ο Αλεξανδρόπουλος έτσι και ο Διαμαντόπουλος (αλληλέγγυα ευθύνη). Ευθύνονται δε και οι δύο, αλλά και ο καθένας χωριστά και για ολόκληρη την υποχρέωση. Ευθύνονται δε ακόμη με κίνδυνο της προσωπικής τους περιουσίας και πέρα απ' την εταιρική τους μερίδα (απεριόριστη ευθύνη).

Ο Δημητρίου κάνει Δικαστήριο μόνο στον Αλεξανδρόπουλο, γιατί έχει νομικό τη δυνατότητα να στραφεί ενάντια ενός μόνο εταίρου και το κερδίζει. Ο Αλεξανδρόπουλος του πληρώνει την υποχρέωση των 2500 €.

Τώρα ο Αλεξανδρόπουλος έχει απ' το νόμο το δικαίωμα να ζητήσει από το Διαμαντόπουλο να του πληρώσει το μισό της όλης υποχρέωσης. Δηλαδή τα 1250 € αφού συμμετέχουν με 50% ο καθένας.

Έτσι φαίνεται ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται στ' ολόκληρο και πέρα απ' το εταιρικό τους μερίδιο, όχι ο καθένας χωριστό, αλλά και για τους άλλους και πέρα απ' τα εταιρικό τους μερίδια.

Εξυπακούεται ότι αν η προσωπική περιουσία του Αλεξανδρόπουλου ήταν μόνο 600 € ο Δημητρίου θα πληρωνόταν με τα 1500 € που είναι το κεφάλαιο της ΟΕ, τα 600 € την προσωπική περιουσία του Αλεξανδρόπουλου και θα στρεφόταν και εναντίον του Διαμαντόπουλου για να εισπράξει τα υπόλοιπα 400 €. Ο δε Αλεξανδρόπουλος θ' απαιτούσε απ' τον συνεταίρο του Διαμαντόπουλο να του πληρώσει τα 100 € που πλήρωσε επιπλέον απ' την αναλογία της υποχρέωσής του στο Δημητρίου.

Εάν ο Διαμαντόπουλος είχε έναν άλλον προσωπικό πιστωτή, τον Αντωνίου, στον οποίον χρωστούσε 2000 € από συναλλαγές που είχε μαζί του και που δεν είχαν σχέση με την εταιρία. Ο Αντωνίου δεν έχει δικαίωμα να στραφεί νομικά εναντίον της ΟΕ ή του Αλεξανδρόπουλου και να ζητήσει την εξόφληση της οφειλής του Διαμαντόπουλου. Θα στραφεί εναντίον μόνο του Διαμαντόπουλου και της προσωπικής τους περιουσίας.

Συγκροτημένη επιχειρηματική δραστηριότητα

Η επιχειρηματική δραστηριότητα δύο ή περισσότερων φυσικών ή νομικών προσώπων συγκροτείται γραπτά με ιδιωτικό ή δημόσιο έγγραφο. Το έγγραφο τούτο ονομάζεται καταστατικό.

Το Καταστατικό στις Ο.Ε. είναι αποδεικτικό της εμπορικής ιδιότητας των μελών (εταίρων) της εταιρίας, χωρίς να υποχρεώνει ο νόμος τη σύνταξη συμβολαιογραφικού έγγραφου, (μπορεί να συσταθεί ΟΕ και με ιδιωτικό συμφωνητικό), είναι υποχρεωτική πολλές φορές, γιατί εξαρτιέται από την εισφορά των εταίρων και τη συγκρότηση του κεφαλαίου της Ο.Ε. π.χ. Αν ένας εταίρος εισφέρει ακίνητο σαν εταιρικό μερίδιο στην Ο.Ε, ο νόμος για τη μεταβίβασή του επιβάλλει τη σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης. Έτσι και το καταστατικό της ΟΕ θα γίνει υποχρεωτικό με δημόσιο έγγραφο.

Η με ιδιωτικό συμφωνητικό σύσταση Ο.Ε στερείται δημοσιότητας. Η απόδειξη της εταιρικής εμπορικής ιδιότητας των εταίρων γίνεται απ' τα δικαιολογητικά έγγραφα της εταιρίας (τιμολόγια, αποδείξεις, επιστολές, κλπ.). Επόμενο είναι, ότι αφού στερείται δημοσιότητας η Ο.Ε., να στερείται και νομικής προσωπικότητας.

Αποκτά δημοσιότητα η σύσταση της ΟΕ, από τη στιγμή που περίληψη του καταστατικού της θα καταχωρηθεί στα βιβλία του Γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της ΟΕ. Η κατάθεση του καταστατικού, για καταχώρησή του, γίνεται μέσα σε 15 μέρες απ' την

υπογραφή του απ' τους εταίρους και περίληψή του τοιχοκολλιέται για τρεις μήνες στο χώρο του ακροατηρίου του ίδιου Πρωτοδικείου.

Η μ' αυτό τον τρόπο, δημοσίευση του καταστατικού της ΟΕ προσδίδει τη νομική προσωπικότητα στην εταιρία. Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις της ΟΕ απέναντι στους τρίτους, αλλά και στο Δημόσιο, αρχίζουν απ' την ημερομηνία της δημοσίευσής της.

Το περιεχόμενο του καταστατικού της ΟΕ μπορεί και θα πρέπει, να περιέχει:

α) Την επωνυμία και την έδρα της εταιρίας.

β) Τη διάρκεια ζωής της εταιρίας.

γ) Το σκοπό της εταιρίας. (Εάν είναι εμπορική, βιομηχανική, παροχής υπηρεσιών, κλπ. οπότε και αντικείμενό της θα είναι η εμπορία, η βιομηχανία συγκεκριμένου ή συγκεκριμένων προϊόντων, η παροχή υπηρεσιών προσδιορισμένων κλπ.).

δ) Το εταιρικό κεφάλαιο (Θα περιέχει την εισφορά και τη συμμετοχή κάθε εταίρου, προσδιορίζοντας έτσι τις εταιρικές μερίδες που απαρτίζουν το κεφάλαιο της εταιρίας),

ε) Το διαχειριστή ή τους διαχειριστές της εταιρίας. (Διαχειριστής μπορεί να ορίζεται και τρίτο πρόσωπο - όχι εταίρος - είτε απ' το καταστατικό, είτε από χωριστή συμφωνία των εταίρων).

στ) Την συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρίας καθώς και στη διανομή τους.

ζ) Τις απολήψεις των εταίρων. (Οι δυνατότητες απόληψης κερδών απ' τους εταίρους κατά πόσο και πότε μπορούν να γίνουν, πρέπει να προσδιορίζονται απ' το καταστατικό).

η) Τη λύση και τη διάλυση της εταιρίας. (Πρέπει να προσδιορίζεται τόσο ο τρόπος διορισμού των εκκαθαριστών, αλλά και των διαιτητών που πιθανόν να χρειαστούν, σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ των εταίρων και των εταίρων εκκαθαριστών, κατά τη διάρκεια του χρόνου της λύσης και της εκκαθάρισης της εταιρίας, αφού πολλές φορές εκκαθαριστές είναι οι διαχειριστές ή άλλοι εταίροι).

θ) Άλλοι όροι. (Όπως: Η εκχώρηση των μεριδίων των εταίρων. Η λήψη και η χορήγηση δανείων. Η πρόβλεψη των συνεπειών απ' τον πιθανό θάνατο των εταίρων. Οι δυνατότητες τροποποίησης του καταστατικού της. Η διαδικασία αποτίμησης της περιουσίας της εταιρίας κατά την αποχώρηση ενός ή περισσότερων εταίρων. Και άλλοι όροι μπορούν, αλλά και επιβάλλεται, να προβλέπονται απ' το καταστατικό των ομόρρυθμων εταιριών).

ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ (ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ)

Πάτρα σήμερα στις 5/2/2002 οι παρακάτω υπογραμμένοι α) ο Διαμαντόπουλος Κωνσταντίνος κάτοικος Πάτρας οδός Κορίνθου 125 και β) ο Αλεξανδρόπουλος Δημήτριος κάτοικος Πάτρας οδός Μαιζώνος 56 συνομολογούν και συναποδέχονται τους παρακάτω όρους Και συμφωνίες:

1. Συνιστούν μεταξύ τους ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία με ομόρρυθμα μέλη τους: α) Διαμαντόπουλο Κων/νο β) Αλεξανδρόπουλο Δημήτριο
2. Η επωνυμία της εταιρίας είναι Διαμαντόπουλος Κ. – Αλεξανδρόπουλος Δ. και ο διακριτικός τίτλος της "ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΣ - ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΠΟΥΛΟΣ Ο.Ε."
3. Ο σκοπός της εταιρίας είναι εμπόριο και τεχνική υποστήριξη φωτοαντιγραφικών μηχανημάτων.
4. Έδρα της εταιρίας ορίζεται η πόλη Πάτρα και μάλιστα τα γραφεία της που βρίσκονται στην οδό Αγ. Ανδρέου 7.
5. Η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται (τριετής) και λήγει στις 5/2/2005. Η διάρκεια της εταιρίας μπορεί να παραταθεί για μια ακόμη τριετία.
6. Το κεφάλαιο της εταιρίας ορίζεται σε ευρώ, 1500 από τα οποία ο εταίρος Διαμαντόπουλος εισφέρει με το παρόν συμφωνητικό ευρώ 450 σε μετρητά και ο εταίρος Αλεξανδρόπουλος εισφέρει 1000 ευρώ σε διάφορα εμπορεύματα.
7. Διευθυντές, διαχειριστές και εκπρόσωποι της εταιρείας θα είναι όλοι οι συνεταίροι, οι οποίοι από κοινού θα συναποφασίζουν γενικά για τις εταιρικές υποθέσεις. Ο καθένας από τους διαχειριστές δικαιούται απεριόριστα να ασκεί τα διαχειριστικά του δικαιώματα και να συναλλάσσεται για λογαριασμό της εταιρίας, να αναλαμβάνει υποχρεώσεις, να υπογράφει και να αποδέχεται

συναλλαγματικές κλπ. βάζοντας την ατομική του υπογραφή κάτω από την εταιρική επωνυμία.

Επίσης, ο καθένας από τους διαχειριστές δικαιούται μόνος να εκπροσωπεί την εταιρία σε οποιαδήποτε Διοικητική ή Δικαστική Αρχή ημεδαπής ή αλλοδαπής και σε οποιοδήποτε βαθμού ημεδαπού ή αλλοδαπού Δικαστηρίου.

8. Ταμίας της εταιρίας είναι ο Ορφανός Βασίλης.
9. Όλοι οι εταίροι έχουν υποχρέωση να παρέχουν την προσωπική τους εργασία για ευόδωση του σκοπού της εταιρίας.
10. Ο ισολογισμός θα συντάσσεται στο τέλος του κάθε έτους, μετά την απογραφή του Ενεργητικού και Παθητικού της εταιρίας.
11. Τα καθαρά κέρδη που θα προκύπτουν και οι τυχόν ζημίες θα μοιράζονται μεταξύ των εταίρων με την αναλογία της εισφοράς κεφαλαίου του κάθε εταίρου στην εταιρία.
12. Ο κάθε εταίρος δικαιούται μηνιαίες απολήψεις για συντήρησή του μέχρι το ποσό των 400 ευρώ έναντι των κερδών που προβλέπεται να κερδίσει η εταιρία μέσα στην ίδια χρήση.
13. Κατά τη διάρκεια της εταιρίας, αν πεθάνει κάποιος από τους εταίρους, η εταιρία θα συνεχίσει να λειτουργεί μεταξύ των άλλων εταίρων που είναι στη ζωή και των κληρονόμων του εταίρου που πέθανε. Οι τελευταίοι αυτοί υποχρεώνονται, μέσα σ' ένα μήνα από το θάνατο, να υποδείξουν έναν μόνο αντιπρόσωπό τους που θα εκπροσωπεί αυτούς στην εταιρία.

14. Μετά τη διάλυση της εταιρίας ακολουθεί η εκκαθάρισή της, με εκκαθαριστές όλους τους συνεταίρους.
15. Το παρόν συντάχθηκε σε αντίτυπα από τα οποία το πρώτο θα κατατεθεί για δημοσίευση στο αρμόδιο τμήμα του Πρωτοδικείου. Όλα τα αντίτυπα υπογράφηκαν από όλους τους συμβαλλόμενους.

Οι συμβαλλόμενοι

Διαμαντόπουλος Κ.

Αλεξανδρόπουλος Δ.

Εταιρική Επωνυμία

Συγκροτούμενοι οι εταίροι σε επιχείρηση και αφού οι ενέργειές τους γίνονται για λογαριασμό της, είναι υποχρεωτικό για την επιχείρησή τους να έχει κοινό όνομα. Μια κοινή επωνυμία.

Η επωνυμία πρέπει ν' αναγράφει υποχρεωτικό το όνομα ενός τουλάχιστον, των εταίρων. Εάν ένα ή περισσότερα ονόματα δεν είναι δυνατόν ν' αναγραφούν ή δεν θέλουν, μετά από συμφωνία των ίδιων των εταίρων, τότε την επωνυμία ακολουθεί η λέξη και ΣΙΑ (που σημαίνει συντροφιά), π.χ. ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΝΤ. ΑΝΤΩΝΙΟΥ & ΣΙΑ Ο.Ε. ή Α. ΑΝΔΡΕΟΥ - Β. ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ - Γ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Ο.Ε.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι, τ' όνομα του εταίρου ή των εταίρων που αναγράφονται στην επωνυμία, δεν προσδιορίζει αποκλειστικό τον διαχειριστή ή τους διαχειριστές της εταιρίας, γιατί μπορεί να είναι άλλος

(ή άλλοι) που να μην φαίνονται στην επωνυμία ή να είναι ακόμη και εξωεταιρικό πρόσωπο.

Συνηθισμένο είναι στην πράξη ν' αναγράφεται στην επωνυμία τ' όνομα του εταίρου εκείνου ο οποίος έχει επικρατέστερη φήμη στην αγορά, ανάλογα, φυσικό με το σκοπό της εταιρίας. Γιατί έτσι συμφέρει περισσότερο την εταιρία. Σε περίπτωση δε νομικής αντιδικίας μεταξύ των εταίρων για ποίο απ' τα ονόματα των εταίρων θα εμφανιστεί στην επωνυμία ή και με ποια σειρά, το Δικαστήριο δικάζει και αποφασίζει με τον προηγούμενο σκεπτικισμό, αποσκοπώντας στο συμφέρον της εταιρίας.

Διαχείριση

Ο Διαχειριστής στις ΟΕ πρέπει να προβλέπεται απ' το καταστατικό. Η πρόβλεψη αυτή διευκολύνει την ομαλή λειτουργία της εταιρίας.

Είναι δυνατό να οριστούν δύο ή περισσότεροι διαχειριστές ή να παραχωρείται η διαχείριση στην πλειοψηφία των εταίρων, σύμφωνα με τον νόμο. Στις προσωπικές εταιρίες και συγκεκριμένα στις ΟΕ όταν ο νόμος αναφέρεται σε πλειοψηφία, εννοείται η σε άτομα πλειοψηφία και όχι η σε μερίδες κεφαλαίου πλειοψηφία.

Για παράδειγμα, έστω ότι ο Α με 20% κεφάλαιο, ο Β με 10% και ο Γ με 70% έχουν συγκροτήσει ΟΕ και το καταστατικό τους δεν προβλέπει διαχειριστή. Για τις εσωεπιχειρηματικές τους σχέσεις και στην

περίπτωση που ο Γ διαφωνεί με τη σύμφωνη γνώμη των άλλων δύο η πλειοψηφία, σύμφωνα με το νόμο, ανήκει στους Α και Β άσχετα αν ο Γ έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής κεφαλαίου. (Αρχή της ισότητας στις σχέσεις μεταξύ των εταίρων).

Στην περίπτωση όμως των εξωεπιχειρηματικών σχέσεων εάν ο Γ ή κάποιος άλλος εταίρος, ενεργήσει για λογαριασμό της εταιρίας και με άγνοια ίσως των άλλων δύο, η ενέργειά του αυτή δεσμεύει την εταιρία και έτσι και τους υπόλοιπους εταίρους. (Αρχή της αλληλέγγυας ευθύνης των εταίρων).

Διαχειριστής μπορεί να διοριστεί και τρίτο πρόσωπο, που δεν είναι εταίρος. Ο διορισμός του εταίρου ή όχι εταίρου σαν διαχειριστή, μπορεί να γίνεται απ' το καταστατικό ή με άλλο τρόπο (απόφαση των εταίρων, δικαστική απόφαση, κλπ). Οι πράξεις του διαχειριστή, που αποδεικνύονται ότι γίνονται για τα συμφέροντα της εταιρίας άσχετα αν γίνονται με άγνοια των άλλων εταίρων, δεσμεύουν την εταιρία.

Η ανάκληση, του διορισμένου απ' το καταστατικό διαχειριστή, γίνεται μόνο απ' το δικαστήριο και αφού συντρέχουν οι νόμιμοι λόγοι. Η ανάκληση του χωρίς καταστατικό διορισμένου διαχειριστή, γίνεται οποτεδήποτε και απ' την πλειοψηφία των εταίρων.

Σύσταση

Λέμε σύσταση εταιρίας, την τυπική συγκρότηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας των εταίρων, σε ενιαία επιχειρησιακή μονάδα, με νομική υπόσταση.

Η σύσταση της ΟΕ απαιτεί

- α) Ιδιωτικό ή δημόσιο συμφωνητικό, το καταστατικό.
- β) Ικανότητα των εταίρων, σύμφωνα με τον νόμο, για εμπορικές πράξεις και συναλλαγές.
- γ) Να κατατεθεί περίληψη του καταστατικού στο τοπικό Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας, μέσα σε 15 μέρες απ' την υπογραφή του. Έτσι αποκτά νομική προσωπικότητα η εταιρία. Η περίληψη περιλαμβάνει όλα τα βασικά στοιχεία τα οποία ε(ναι αναγκαία για την άμεση πληροφόρηση των τρίτων οι οποίοι θα ήθελαν να συναλλαχθούν με τη νεοϊδρυμένη επιχείρηση. Στην περίπτωση δημιουργίας υποκαταστήματος ή τροποποίησης καταστατικού, ακολουθείται η ίδια διαδικασία με την προηγούμενη και στο τοπικό Πρωτοδικείο της έδρας του υποκαταστήματος.

Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή σε Ο.Ε.

Μετά τον Ν. 1329/83 (διάταξη του οποίου αντικατέστησε το άρθρο 127 Α.Κ.), κάθε άνδρας και κάθε γυναίκα που συμπλήρωσε το δέκατο όγδοο (180) έτος της ηλικίας, δικαιούται να μετάσχει σε προσωπική εταιρεία ως ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος εταίρος. Ο κάτω των 18 ετών

ανήλικος (και των δύο φύλων), καθώς και ο τελών υπό νόμιμη ή δικαστική απαγόρευση ή αντίληψη δεν μπορεί να συμμετάσχει ούτε ως ομόρρυθμο ούτε ως ετερόρρυθμο μέλος σε , Ο.Ε. ή Ε.Ε).

Η *έγγαμη γυναίκα*, μετά το Σύνταγμα του 1975 που καθιέρωσε την ισότητα των δύο φύλων και το Ν. 1329/83, μπορεί να μετέχει σε οποιοδήποτε τύπου εταιρεία και γενικότερα να εμπορεύεται, χωρίς να χρειάζεται τη συναίνεση του συζύγου.

Ο *αλλοδαπός*, εξάλλου, μπορεί να μετέχει σε προσωπική εταιρεία (αφού κατά το άρθρο 4 Α.Κ. εξομοιώνεται προς τον ημεδαπό όσον αφορά τα αστικά δικαιώματα).

Σύνταξη καταστατικού Ο.Ε.

Το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρείας συντάσσεται, συνήθως, από δικηγόρο, λογιστή ή άλλο πρόσωπο με σχετικές γνώσεις. Η παρουσία συμβολαιογράφου δεν είναι απαραίτητη. Το καταστατικό είναι η πρακτική μορφή υπό / την οποία εμφανίζεται εγγράφως η εταιρική σύμβαση. Αποτελεί δε και την απόδειξη συστάσεως της προσωπικής εταιρείας. Ακόμα χρησιμεύει και για τη δημοσιότητα αυτής. Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους. Αντίγραφό του υποβάλλεται στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση και πληρωμή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 % (Ν.1676/86, άρθρα 17 - 31). Στη συνέχεια, το θεωρημένο από τη Δ.Ο. Υ. αντίγραφο καταστατικού προσκομίζεται στο Ταμείο Νομικών και στο Ταμείο Προνοίας

Δικηγόρων, όπου καταβάλλεται εισφορά επί του ονομαστικού ποσού του εταιρικού κεφαλαίου 0,5% και 1 % αντίστοιχα. Μετά το Ν. 2081/92 απαιτείται και θεώρηση από το οικείο επιμελητήριο για το δικαίωμα χρήσεως της επωνυμίας της εταιρείας. Το ίδιο αντίγραφο καταστατικού, με όλες τις επ' αυτού θεωρήσεις, προσκομίζεται, τελικά, στο πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, όπου καταχωρείται στα οικεία βιβλία εταιρειών. Με την τελευταία αυτή πράξη συντελείται η δημοσιότητα της εταιρείας.

Δημοσίευση καταστατικού

Το θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., το οικείο επιμελητήριο και τα Ταμεία Συντάξεως Νομικών και Προνοίας Δικηγόρων καταστατικό και ένα ακόμα αντίγραφο αυτού υποβάλλονται στο Πρωτοδικείο για να γίνει η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία εταιρειών. Αρμόδιο Πρωτοδικείο για την καταχώρηση του καταστατικού είναι αυτό της έδρας της εταιρείας. Κατά το άρθρο 42 Ε.Ν. η καταχώρηση πρέπει να γίνεται εντός 15 ημερών από τη χρονολογία του καταστατικού και αυτό αποτελεί τη δημοσίευση (δημοσιότητα). Στο ίδιο άρθρο αναφέρεται ότι στο Πρωτοδικείο υποβάλλεται περίληψη του καταστατικού, που μάλιστα πρέπει και να αναρτηθεί σε κατάλληλο χώρο του καταστήματος του Πρωτοδικείου για τρεις ολόκληρους μήνες. Στην πράξη έχει επικρατήσει από μακρού να υποβάλλεται για καταχώρηση πλήρες αντίγραφο καταστατικού, θεωρημένο κατά τα άνω, το οποίο στη συνέχεια

θεωρείται και από το Πρωτοδικείο και παίρνει δύο αριθμούς καταχωρήσεως (στο γενικό και στο ειδικό μητρώο). Η περίληψη έχει καταργηθεί. Το αντίγραφο του καταστατικού με τις διάφορες θεωρήσεις παραμένει στο αρχείο του Πρωτοδικείου, ενώ στην εταιρεία χορηγείται αντίγραφο θεωρημένο απ' αυτό. Συνεπώς, στο Πρωτοδικείο θα υποβληθούν τόσα αντίγραφα καταστατικού, όσα επιθυμεί να λάβει η εταιρεία με τη θεώρηση αυτού και ένα ακόμα για το αρχείο του Πρωτοδικείου.

Το άρθρο 42 Ε.Ν. ορίζει ότι αν η εταιρεία έχει *υποκαταστήματα* σε άλλους νομούς, υποχρεούται να επαναλάβει τη διαδικασία δημοσιεύσεως και στα Πρωτοδικεία των νομών που ευρίσκονται τα υποκαταστήματα.

Έλλειψη δημοσιεύσεως του καταστατικού. Δεν επιφέρει την αυτόματη λύση της εταιρείας. Κατά την επικρατήσασα άποψη «της υπάρξεως της εταιρείας εν τοις πράγματι, η εταιρεία λειτουργεί όπως και η δημοσιευθείσα. Μεταγενέστερη πραγματοποίηση της δημοσιεύσεως καλύπτει το κενό που δημιουργήθηκε και έτσι αίρεται η ανωμαλία. Αυτά ως προς τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις. Αλλά ούτε και κατά των τρίτων μπορεί να επικαλεσθεί η εταιρεία ή οι εταίροι αυτής την έλλειψη δημοσιεύσεως του καταστατικού. Αντίθετα, οι τρίτοι έχουν την ευχέρεια να προκαλέσουν την ακυρότητα της εταιρείας από το γεγονός της μη δημοσιεύσεως του καταστατικού της ή να θεωρήσουν την εταιρεία ισχυρή.

Συνέπεια της ανωτέρω αντιλήψεως είναι ότι το καταστατικό της εταιρείας είναι έγγραφο συστατικό και όχι αποδεικτικό αυτής - άρα η εταιρεία αποδεικνύεται και με μάρτυρες, ως «εν τοις πράγμασιν υπάρχουσα».

Έξοδα συστάσεως Ο.Ε.

Τα έξοδα συστάσεως μιας προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) - εκτός, βέβαια, από την αμοιβή του προσώπου που ετοίμασε το καταστατικό ανέρχονται στα εξής ποσά:

α) Φόρος 1% στη συγκέντρωση κεφαλαίου, κατά την έκφραση του Ν. 1676/86 (άρθρα 17 - 31). Ο φόρος αυτός αντικατέστησε, από 1 Ιανουαρίου 1987, το χαρτόσημο 2,4% που επιβάλλονταν προηγουμένως στο ποσό του κεφαλαίου της εταιρείας. Κατά το Ν. 1676/86, η καταβολή του φόρου 1 % γίνεται εντός 15 ημερών από τη σύσταση της εταιρείας, βάσει δηλώσεως σε ειδικό έντυπο της Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται σε τρία αντίγραφα. Τα δύο από τα αντίγραφα αυτά κρατά η Δ.Ο.Υ. για το αρχείο της και το τρίτο επιστρέφεται στην εταιρεία ως αποδεικτικό της πληρωμής. Στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (της έδρας της εταιρείας) υποβάλλονται δύο αντίγραφα του καταστατικού. Η Δ.Ο.Υ. κρατά το ένα στο αρχείο της και επιστρέφει το άλλο θεωρημένο (με τη βεβαίωση ότι καταβλήθηκε ο φόρος 1 %). Ο φόρος 1 % επιβάλλεται κατά τη σύσταση (ίδρυση) των εταιρειών και επί του αναγραφόμενου στο καταστατικό κεφαλαίου. Είναι αδιάφορο αν η σύσταση γίνεται με

εισφορές σε χρήμα ή σε είδος και ακόμα αν η ιδρυόμενη εταιρεία προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων εταιρειών. Στην τελευταία, όμως, περίπτωση από το εταιρικό κεφάλαιο που αναγράφεται στο καταστατικό της προελθούσας από μετατροπή ή συγχώνευση εταιρείας, αφαιρείται το κεφάλαιο που αναγράφεται στα καταστατικά της μετατρεπομένης ή των συγχωνευομένων εταιρειών και καταβάλλεται φόρος 1 % επί της διαφοράς. Στις περιπτώσεις συστάσεως εταιρείας, αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου, μετατροπής και συγχωνεύσεως εταιρειών, ο φόρος υπολογίζεται στην «πραγματική αξία» των κάθε είδους εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων. Ως «πραγματική δε αξία» νοείται η αγοραία αξία, δηλαδή εκείνη στην οποία θα μπορούσε κάποιος να μεταβιβάσει ευχερώς τα δικαιώματά του.

Η «πραγματική αξία» των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων εξακριβώνεται από τη φορολογική αρχή, η οποία δεν δεσμεύεται από την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, που έγινε από τους εταίρους κ.λπ. Εάν η αποτίμηση της χρηματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, που έγινε στο καταστατικό ή τη συστατική πράξη αποδεικνύεται ανακριβής, η φορολογούσα αρχή προσδιορίζει, κατόπιν ελέγχου, την πραγματική αξία επί της οποίας θα επιβάλλει το φόρο.

Είδη εισφορών. Οι εισφορές των εταίρων δυνατόν να συνίστανται σε χρήματα, κινητά πράγματα, εμπορεύματα, ακίνητα, προσωπική εργασία, και γενικά σε κάθε πράγμα που μπορεί να

αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς των εταίρων, καθώς και σε ασώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως φήμη, πελατεία, πίστη κ.λπ. Για τον υπολογισμό του φόρου στις κατά τ' ανωτέρω εισφορές των εταίρων λαμβάνεται υπόψη η «πραγματική αξία» αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατόπιν εκτιμήσεως των αρμοδίων οργάνων της Δ.Ο.Υ.

Εάν η αρμόδια υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. εκτιμήσει τις εισφορές σε είδος σε μεγαλύτερη αξία από εκείνη που συμφωνήθηκε μεταξύ των εταίρων και αναφέρεται στο καταστατικό, τότε τόσο ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 %, όσο και οι εισφορές υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών και Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων υπολογίζονται επί της αυξημένης τιμής εκτιμήσεως της Δ.Ο.Υ. και όχι επί της αναγραφόμενης στο καταστατικό. Τούτο προβλέπει η διάταξη της § 1 του άρθρου 10 του Ν.Δ. 4114/60.

Αναβίωση εταιρείας. Σε περίπτωση αναβιώσεως της δεν οφείλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 %, επειδή στην αναβίωση δεν έχουμε ίδρυση νέας εταιρείας (δεν έχουμε, δηλαδή, πράξη υποκείμενη στο φόρο), αλλά συνέχιση του ίδιου νομικού προσώπου με την αρχική του νομική μορφή.

β) Εισφορά υπέρ Ταμείου Συντάξεως Νομικών. Με το θεωρημένο από την Δ.Ο.Υ. αντίγραφο καταστατικού, ο ενδιαφερόμενος απευθύνεται στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών, όπου καταβάλλει την εισφορά 0,50% υπέρ αυτού. Το θεωρημένο από την Δ.Ο.Υ. αντίγραφο καταστατικού θεωρείται και στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών.

γ) *Εισφορά υπέρ Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων.* Με την ίδια διαδικασία, το θεωρημένο κατά τα άνω αντίγραφο καταστατικού υποβάλλεται και στο Ταμείο Προνοίας Δικηγόρων, όπου καταβάλλεται εισφορά 1 % επί του ποσού του αναγραφμένου στο καταστατικό εταιρικού κεφαλαίου. Η αρμόδια υπηρεσία του Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων θεωρεί, επίσης, το αντίγραφο του καταστατικού, βεβαιούσα την είσπραξη της υπέρ αυτής εισφοράς.

Εταιρικοί λογαριασμοί

Οι οικονομικές συναλλακτικές συνθήκες, ο νόμος πολλές φορές, αλλά προπάντων ο λογιστικός ορθολογισμός επιβάλλουν τη σωστή λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών των εταιρών. Στις καθημερινές μας συναλλαγές χρησιμοποιούμε πολλές φορές τη φράση «Οι καλοί λογαριασμοί κάνουν τους καλούς φίλους». Οι προσωπικές εταιρίες στηρίζονται και στη φιλία, εκτός από την προοπτική του κέρδους, κατά τη συγκρότησή τους. Η λογιστική λοιπόν έχει υποχρέωση να διατηρήσει τη φιλία των εταιρών, τηρώντας σωστούς λογαριασμούς.

Θα μπορούσαμε να χωρίσουμε τους λογαριασμούς οι οποίοι δείχνουν τις σχέσεις των εταιρών με την εταιρία, αλλά και μεταξύ τους, στις παρακάτω ομάδες:

Α) Σε λογαριασμούς εισφορών κεφαλαίου. Είναι λογαριασμοί πρωτοβάθμιοι και για κάθε εταίρο ή ένας πρωτοβάθμιος «οφειλόμενες εισφορές εταιρών» με ανάλυση σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς για

κάθε εταίρο χωριστό. Αυτό που έχει σημασία είναι ότι οι λογαριασμοί των εισφορών χρεώνονται μόνο με τις οφειλόμενες εισφορές και πιστώνονται μόνο με τις κάθε τόσο καταβολές των εισφορών των εταίρων. Δεν θα πρέπει να κινούνται σε καμιά άλλη περίπτωση. Στην περίπτωση που το κεφάλαιο καταβάλλεται με την ίδρυση της εταιρίας, είτε σε πράγμα, είτε σε χρήμα, οι λογαριασμοί των εισφορών ίσως είναι περιττό να κινηθούν, γιατί μπορούν να χρεωθούν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί αξιών για την εισφορά - σε πράγμα και το Ταμείο για την εισφορά - σε χρήμα, με πίστωση πάντα του λογαριασμού «Εταιρικό κεφάλαιο» και με ανάλυση του στους εταίρους.

Β) Σε λογαριασμούς απολήψεων των εταίρων. Πολλές φορές οι εταίροι συντηρούνται μόνο απ' την εταιρική τους δραστηριότητα. Είναι επόμενο λοιπόν να παίρνουν κατά διαστήματα χρήματα (ή είδη) απ' την εταιρία για αυτές τους τις ανάγκες. Μπορεί και το καταστατικό (και θα πρέπει) να προβλέπει το ύψος και τα χρονικά διαστήματα που μπορούν να γίνονται αυτές οι απολήψεις χρημάτων απ' τους εταίρους, για να μην εξασθενεί η εταιρία.

Οι λογαριασμοί απολήψεων είναι χρεωστικοί λογαριασμοί και μπορεί να είναι ένας πρωτοβάθμιος «Εταιρικές απολήψεις» με ανάλυση δευτεροβαθμίων σε κάθε εταίρο ή κάθε εταίρος να έχει δικό του πρωτοβάθμιο λογαριασμό εταιρικών απολήψεων.

Και εδώ, όπως και στους λογαριασμούς εισφορών, θα πρέπει να προσεχθεί ιδιαίτερα ότι οι λογαριασμοί απολήψεων θα πρέπει:

- Να χρεώνονται μόνο: Με τα ποσά που κατά διαστήματα πήραν οι εταίροι και που ουσιαστικό έχουν υποχρέωση να τα επιστρέψουν ή να τα συμψηφίσουν με τα κέρδη που θα τους αναλογούν στο τέλος της χρήσης (συμφωνία εταίρων).
- Να πιστώνονται μόνο: Με την επιστροφή του συνόλου ή μέρους του ποσού της ανάληψης που μέχρι τώρα έχει γίνει.
- Με μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου τους στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, για το συμψηφισμό της απόληψης με τα κέρδη που δικαιούται ο εταίρος στο τέλος της χρήσης ή με άλλη απ' την εταιρία απαίτηση του.

Οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή των εταίρων με την εταιρία που δεν θα έχει σχέση με απολήψεις (αλλά και με εισφορές) θα πρέπει να απεικονίζεται στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων.

Θα πρέπει να τονιστεί ακόμη, ότι, αν κάποιος απ' τους εταίρους παίρνει μετά από συμφωνία μισθό για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην εταιρία ή αν αμείβεται σαν διαχειριστής της, θα πρέπει να πιστωθεί ο λογαριασμός απολήψεων. Γιατί όπως στην ατομική επιχείρηση έτσι και στις προσωπικές, ο νόμος δεν θεωρεί δαπάνη την αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων, αλλά απόληψη μελλοντικών κερδών τα οποία θα πρέπει να φορολογηθούν σαν εισόδημα. Αν όμως ο διαχειριστής είναι εξωεταιρικό πρόσωπο διορισμένο (μη εταίρος), τότε η αμοιβή του χαρακτηρίζεται απ' το νόμο σαν δαπάνη για την εταιρία.

Ακόμη, αν εταίρος δάνεισε την εταιρία ή αντίστροφα, η εταιρία δάνεισε εταίρο, θα πρέπει να κινηθούν άλλοι λογαριασμοί δανείων και όχι οι λογαριασμός απολήψεων, γιατί τα δάνεια έχουν υποχρέωση σε Δημόσια χαρτοσήμανση. Αλλά και λογιστικά οι λογαριασμοί δανείων είναι προθεσμιακοί λογαριασμοί, αφού τα δάνεια εξοφλούνται μετά από κάποια συμφωνημένη προθεσμία, ενώ οι λογαριασμοί απολήψεων είναι λογαριασμοί ληξιπρόθεσμοι και θεωρούνται σε κάθε στιγμή απαιτητοί λογαριασμοί (όψης λογαριασμοί). Μπορούν οι λογαριασμοί δανείων να ενταχθούν στους ατομικούς λογαριασμούς.

Γ) Σε ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων. Μπορούν και αυτοί να είναι πρωτοβάθμιοι για κάθε εταίρο ή ένας πρωτοβάθμιος «Ατομικοί λογαριασμοί εταίρων» με ανάλυση σε δευτεροβάθμιους για κάθε εταίρο.

Στους ατομικούς λογαριασμούς μπορούν ν' απεικονίζονται όλες οι συναλλαγές μεταξύ εταίρων και εταιρίας που δεν έχουν σχέση με εισφορές και απολήψεις.

Αναλυτικότερα, μπορούμε να πούμε ότι, οι ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων:

Χρεώνονται με:

- Το υπόλοιπο των χρεωστικών λογαριασμών των απολήψεων που μεταφέρεται εδώ για να συμψηφιστεί με κέρδη που δημιουργήθηκαν ή με άλλη απαίτηση του εταίρου.
- Τα κέρδη που πληρώνει στους εταίρους η ΟΕ στο τέλος της χρήσης.

- Τη ζημία χρήσης που αναλογεί σε κάθε εταίρο.
- Τη ζημία που αναλογεί σε κάθε εταίρο, αν διανεμηθεί η εταιρική περιουσία (λύση και εκκαθάριση της εταιρίας).
- Προσωρινές ή ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις των εταίρων, στην εταιρία.
- Κάθε άλλη υποχρέωση του εταίρου απέναντι στην εταιρία, η οποία μπορεί να συμψηφιστεί με κέρδη ή απαιτήσεις άλλες του εταίρου απ' την εταιρία.

Πιστώνονται με:

- Τα κέρδη στο τέλος της χρήσης που μπορούσαν να διανεμηθούν, αλλά κρατήθηκαν για κάποιον λόγο και αναλογούν στους εταίρους.
- Προσωρινές ή ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις των εταίρων απ' την εταιρία.
- Την αναλογία του κεφαλαίου και των αποθεματικών που αναλογούν στους εταίρους απ' την εκκαθάριση της εταιρίας.

Σε πολλά λογιστικά σχέδια, στην πράξη, όλοι οι εταιρικοί λογαριασμοί, μπορούν να καταχωρούνται σε μια ομάδα λογαριασμών, σαν «Λογαριασμοί τρίτων» με ανάλυση σε λογαριασμούς εισφορών, απολήψεων και ατομικούς. Ο καθένας δε απ' αυτούς με παραπέρα ανάλυση σε ονομαστικούς λογαριασμούς εταίρων.

Δικαιώματα και Υποχρεώσεις των εταίρων

Τα βασικά δικαιώματα των εταίρων που προκύπτουν από την εταιρική ιδιότητα (δηλαδή από το βασικό δικαίωμα της συμμετοχής στην εταιρεία) είναι:

α) Δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρείας και διαχείρισης της περιουσίας αυτής. Εάν δεν έχει ορισθεί διαχειριστής ή διαχειριστές της εταιρείας, η εκπροσώπηση και η διαχείριση αυτής ανήκει σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους που την ασκούν συλλογικά ή και κάθε ένας χωριστά με την προϋπόθεση, βέβαια, ότι ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό της εταιρείας και υπογράφει κάτω από την εταιρική επωνυμία. Αυτό προκύπτει ευθέως από το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου.

β) Δικαίωμα ψήφου ή αλλιώς λήψεως αποφάσεων. Κατά το άρθρο 748 του Αστικού Κώδικα, η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει σε όλους μαζί τους εταίρους, εάν δεν συμφωνήθηκε αλλιώς (εάν, δηλαδή, δεν ορίσθηκαν διαχειριστές). Εφόσον δε η εταιρική σύμβαση (το καταστατικό) προβλέπει η απόφαση να λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, εν αμφιβολία, η πλειοψηφία υπολογίζεται σε όλο τον αριθμό των εταίρων. Δηλαδή, απαιτείται πλειοψηφία προσώπων σε αντίθεση προς τις ανώνυμες εταιρείες, όπου πάντοτε ισχύει η κεφαλαιουχική πλειοψηφία.

γ) Δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών υποθέσεων. Κάθε εταίρος δικαιούται να ελέγχει αυτόπροσώπως τα βιβλία και άλλα στοιχεία της

εταιρείας και να κατατοπίζεται έτσι αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων (άρθρο 755 Α.Κ.). Ο διαχειριστής της εταιρείας οφείλει να επιτρέπει στους μη διαχειριστές ομόρρυθμους εταίρους να ενημερώνονται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων. Το δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών βιβλίων και εγγράφων μπορεί να ασκηθεί και με ειδικούς βοηθούς και σε επείγουσες περιπτώσεις με τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων.

δ) Δικαίωμα παραιτήσεως από τη θέση του διαχειριστή. Ο εταίρος δικαιούται πάντοτε να παραιτηθεί από την ανατεθείσα σ' αυτόν διαχείριση της εταιρείας, αλλά μόνο για σπουδαίο λόγο. Συμφωνία περί μη παραιτήσεως (και όταν υπάρχει σπουδαίος λόγος) είναι άκυρη. Πάντως, ο διαχειριστής, ο οποίος παραιτείται ακαίρως χωρίς σπουδαίο λόγο, που να δικαιολογεί την άκαιρη παραίτηση, έχει ευθύνη για τη ζημία που θα προκαλέσει αυτή του η ενέργεια (άρθρο 753 Α.Κ.).

ε) Δικαίωμα καταγγελίας της συμβάσεως εταιρείας. Κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να καταγγείλει οποτεδήποτε τη σύμβαση εταιρείας είτε αυτή είναι ορισμένου είτε αορίστου χρόνου, αλλά μόνο για σπουδαίο λόγο. Εάν η καταγγελία γίνει ακαίρως και χωρίς σπουδαίο λόγο που να δικαιολογεί την άκαιρη καταγγελία, τότε ο εταίρος που έκανε την καταγγελία υποχρεούται σε αποζημίωση των λοιπών εταίρων (άρθρα 766 -767 Α.Κ.).

Το δικαίωμα αυτό, που έχει κάθε ομόρρυθμος εταίρος, να καταγγείλει και να προκαλέσει τη λύση της εταιρείας οποτεδήποτε, έστω

και με τον περιοριστικό όρο του «σπουδαίου λόγου», είναι το σοβαρότερο μειονέκτημα της προσωπικής εταιρείας, μετά την απεριόριστη και αλληλέγγυα ευθύνη του για τα χρέη της εταιρείας. Με το δικαίωμα της καταγγελίας της εταιρείας, αυτή μπορεί να οδηγηθεί σε άκαιρη λύση και οικονομική καταστροφή - πράγμα που πιθανόν να έχει σοβαρότατες συνέπειες και για τους ίδιους τους εταίρους. Δεδομένου, μάλιστα, ότι την καταγγελία μπορεί να κάμει κάθε εταίρος, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία, εύκολα γίνεται αντιληπτό ότι η μειοψηφία μπορεί να δημιουργήσει αδιέξοδα.

στ) Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της εταιρείας. Εάν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, όλοι οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημιές κατ' ίσα μέρη, ανεξαρτήτως ύψους εισφοράς εκάστου στο σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου (άρθρο 763 Α.Κ.). Είναι και εδώ προφανής η υπεροχή του προσωπικού στοιχείου. Στην πράξη, στο καταστατικό της εταιρείας προβλέπεται, σχεδόν πάντοτε, το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη και τις ζημιές και, συνήθως αυτή ορίζεται, ανάλογη προς το ύψος των εισφορών. Εάν η αναλογία εκάστου εταίρου ορίσθηκε μόνο για τα κέρδη ή μόνο για τις ζημιές, εν αμφιβολία, η αναλογία αυτή ισχύει και για τα δύο. Συμφωνία κατά την οποία ένας από τους εταίρους αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημιές είναι άκυρη, αλλά την ακυρότητα επικαλείται μόνο αυτός (άρθρο 763 Α.Κ.). Το δικαίωμα των εταίρων στα κέρδη της εταιρείας, κανονικά, δημιουργείται στο τέλος αυτής ή στο τέλος κάθε έτους (εταιρικής χρήσεως), εφόσον η

εταιρεία διαρκεί πλέον του έτους. Δηλαδή, στο τέλος κάθε χρήσεως, που κατά το νόμο είναι δωδεκάμηνη, κλείνουν οι λογαριασμοί και συντάσσεται ο ισολογισμός.

Απολήψεις έναντι κερδών. Στην πράξη διαμορφώθηκε το δικαίωμα των εταίρων να κάνουν απολήψεις έναντι των κερδών της χρήσεως κατά τη διάρκεια αυτής. Συνήθως, στα καταστατικά περιλαμβάνεται σχετικός όρος.

Ο εταίρος δεν έχει δικαίωμα να αμειφθεί για τη διαχείριση (κι αυτό συμβαίνει συνήθως), εκτός αν υπάρχει αντίθετη συμφωνία.

Επίσης, ο εταίρος δεν δικαιούται αμοιβή ούτε όταν η εισφορά του στην εταιρεία συνίσταται στην προσφορά της προσωπικής του εργασίας.

Δεν αποκλείεται, πάντως, συμφωνία εταιρείας και εταίρου για την παροχή της εργασίας του τελευταίου στην πρώτη με αμοιβή.

ζ) Δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν εκκαθάρισεως. Μετά τη λύση της εταιρείας, ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισεως, κατά το οποίο ρευστοποιείται η υπάρχουσα εταιρική περιουσία. Το απομένον μετά την εξόφληση των χρεών και την απόδοση των εισφορών, διανέμεται στους εταίρους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής εκάστου στα κέρδη της εταιρείας.

Υποχρεώσεις των εταίρων

α) Υποχρέωση προς καταβολή της εισφοράς. Πρώτη και βασική υποχρέωση των εταίρων είναι αυτή προς καταβολή των εισφορών που συμφωνήθηκαν με τη σύμβαση συστάσεως εταιρείας. Οι εισφορές των

εταίρων μπορεί να είναι χρήματα ή διάφορα αντικείμενα ή προσωπική εργασία αυτών ή κάθε άλλη παροχή. Αν δεν συμφωνήθηκε αλλιώς, οι εταίροι υποχρεούνται να εισφέρουν, για τη σύσταση της εταιρείας, όλοι ίσες εισφορές (άρθρο 742 Α.Κ.). Σε περίπτωση υπερημερίας ή αδυναμίας εταίρου να καταβάλλει την εισφορά του χωρεί καταγγελία της εταιρείας (άρθρο 743 Α.Κ.). Ο εταίρος, αν δεν υπάρχει ενάντια συμφωνία, δεν υποχρεούται σε αύξηση της εισφοράς του ούτε σε συμπλήρωση αυτής, όταν μειωθεί λόγω ζημιών μετά την πραγματοποίησή της (άρθρο 745 Α.Κ.).

β) Υποχρέωση διαχείρισεως και εκπροσωπήσεως της εταιρείας.

Την υποχρέωση αυτή έχουν κατ' αρχήν όλοι οι εταίροι, γιατί όπως προκύπτει από τη διατύπωση του άρθρου 748 του Αστικού Κώδικα, η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει σε όλους μαζί τους εταίρους, εφ' όσον δεν συμφωνήθηκε αλλιώς. Στο επόμενο άρθρο, βέβαια, ο Αστικός Κώδικας διευκρινίζει ότι εάν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατέθηκε σε ένα ή μερικούς μόνο εταίρους, οι λοιποί εταίροι αποκλείονται (της υποχρεώσεως) της διαχείρισεως.

γ) Ευθύνη επιμελείας. Ο εταίρος ευθύνεται μόνο για την επίδειξη της «εν τοις ιδίοις επιμελείας» (άρθρο 746 Α.Κ.). Η ευθύνη του εταίρου διαχειριστού, όμως, είναι μεγαλύτερη - είναι αυτή του συνετού οικογενειάρχη.

δ) Υποχρέωση διαφυλάξεως των εταιρικών συμφερόντων. Στο άρθρο 747 Α.Κ. αναφέρεται ότι ο εταίρος δεν δικαιούται να ενεργεί για

δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου πράξεις που αντιστρατεύονται τα συμφέροντα της εταιρείας. Υποχρεούται, δηλαδή, να διαφυλάττει τα νόμιμα συμφέροντα της εταιρείας (υποχρέωση πίστωσης) και να αποφεύγει ενέργειες που μπορεί να τα βλάψουν. Η ίδια αρχή επαναλαμβάνεται με περισσότερες λεπτομέρειες και πιο συστηματικά στη νομοθεσία περί ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (άρθρα 10, 23, 23α κ.λπ. Κ.Ν. 2190/20 και 20 Ν. 3190/20 αντίστοιχα).

ε) Η ευθύνη των εταίρων για τα χρέη της εταιρείας (απεριόριστη των ομόρρυθμων).

στ) Ευθύνη εταίρων για αδικήματα φοροδιαφυγής. Κατά το άρθρο 20 παραγράφου 1 περίπτωση β' του Ν. 2523/97, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές των Ο.Ε.

Εταιρική Εισφορά

Εισφορά απ' τους εταίρους είναι η κάλυψη (ή τουλάχιστον η ανάληψη της υποχρέωσης για κάλυψη) του συνολικού κεφαλαίου της προσωπικής εταιρίας ανάλογα και ισόποσα με την εταιρική μερίδα καθενός.

Η εισφορά, εκτός από μετρητά ή εργασία, μπορεί να γίνει και με άλλα υλικά ή άυλα αγαθά, στα οποία θα πρέπει οπωσδήποτε να προσδίδεται κάποια αντικειμενική αξία. Θα αναφερθούν μερικά για να

δώσουν την εικόνα των υλικών και άυλων αγαθών και όχι για ν' απαριθμηθούν. Εξάλλου, η τεχνολογική εξέλιξη προχωρεί γρήγορα. Σήμερα μεταλλάζοντας τόσο τ' αγαθά, όσο και τις ανάγκες των ανθρώπων. Τέτοια αγαθά είναι:

Χρήματα, Τραπεζιτικοί λογαριασμοί, κλπ.

Εργασία. Κάποιος απ' τους εταίρους εισφέρει την εργασία του για τη συμμετοχή του στην εταιρία. Δεν είναι δυνατή η αποτίμηση της εργασίας. Γι' αυτό δημιουργείται λογαριασμός τάξης για ν' απεικονίζεται λογιστικά η εργασία.

Υπηρεσίες. Παραχώρηση τεχνικών ή επιστημονικών γνώσεων, εργασίες εγκαταστάσεων, τεχνικές μελέτες για την εγκατάσταση, υποχρέωση για μελλοντικές τεχνικές ή επιστημονικές μελέτες κλπ. Όσες απ' τις υπηρεσίες αυτές πραγματοποιήθηκαν και αποτιμήθηκαν μπορούν να χαρακτηριστούν σαν «έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης» ή «έξοδα πρώτης εγκατάστασης» και να εμφανιστούν στα πάγια στοιχεία του ενεργητικού. Όσες δεν μπορούν να αποτιμηθούν θα καταχωρηθούν σε λογαριασμούς τάξης.

Απαιτήσεις. Οποσδήποτε πρέπει να είναι νομικά μεταβιβάσιμες. Όπως γραμμάτια, χρεόγραφα, επιταγές, χρεωστικοί λογαριασμοί αναγνωρισμένοι, βεβαιωμένες απαιτήσεις, άλλη επιχείρηση με απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις της, κλπ.

Υλικά αγαθά. Εμπορεύματα, γη καλλιεργήσιμη ή ακαλλιέργητη, υπέδαφος, νερό κλπ.

Άυλα αγαθά. Φήμη και πελατεία, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα εταιριών, ονόματα και συνθέσεις προϊόντων, κλπ.

Χρήσεις πραγμάτων. Είναι δυνατό να εισφερθεί πράγμα μόνο για τη χρήση του και να επιστραφεί. Θα κρατηθεί έτσι μόνο το αποτέλεσμα της χρήσης. Πχ. εισφέρεται γεωτρύπανο για το άνοιγμα πηγαδιού, ή ακίνητο μόνο για τη χρήση του όσο ζει η εταιρία, κ.ά.

Εισφορά σε χρήμα

Παράδειγμα

Συγκροτείται Ο.Ε. Ο Ανδρέου θα εισφέρει 147 €, ο Βασιλείου 176 € και ο Γεωργίου 264 €

Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι:

Οφειλόμενες εισφορές εταίρων 587€,

εταίρος Ανδρέου 147 €

» Βασιλείου 176 €

» Γεωργίου 264 €

Εταιρικό κεφάλαιο 587 €

Μερίδα Ανδρέου 147 €

» Βασιλείου 176 €

» Γεωργίου 264 €

Σύμφωνα με το ιδιωτικό (ή Δημόσιο) συμφωνητικό κλπ.

Και όταν οι εταίροι πληρώσουν στο Ταμείο της νεοϊδρυόμενης εταιρίας τις εισφορές τους, θα γίνει η παρακάτω εγγραφή:

| | |
|------------------------------|-------|
| Ταμείο | 587 € |
| Οφειλόμενες εισφορές εταίρων | 587 € |
| <u>εταίρος Ανδρέου 147 €</u> | |
| <u>» Βασιλείου 176 €</u> | |
| <u>» Γεωργίου 264 €</u> | |

Καταβολή της εισφοράς των εταίρων σύμφωνα με το καταστατικό

Οι προηγούμενες εγγραφές έγιναν με πρωτοβάθμιο λογαριασμό τις οφειλόμενες εισφορές και με ανάλυση τους σε δευτεροβάθμιους για τον κάθε εταίρο.

Εάν οι οφειλόμενες εισφορές του κάθε εταίρου ήταν πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί θα κάναμε τις εγγραφές:

Οφειλόμενη εισφορά ετ. Ανδρέου 147 €

Οφειλόμενη εισφορά ετ. Βασιλείου 176 €

Οφειλόμενη εισφορά ετ. Γεωργίου 264 €

| | |
|-----------------------------|-------|
| Εταιρικό κεφαλαίο | 587 € |
| <u>Μερίδα Ανδρέου 147 €</u> | |
| <u>» Βασιλείου 176 €</u> | |
| <u>» Γεωργίου 264 €</u> | |

Σύμφωνα με το ιδιωτικό (ή Δημόσιο) συμφωνητικό της...

Και με την πληρωμή των εισφορών από τους εταίρους θα γίνει η εγγραφή:

| | | |
|----------------------------------|-------|-----|
| Ταμείο | 587 € | |
| Οφειλόμενη εισφορά ετ. Ανδρέου | | 147 |
| Οφειλόμενη εισφορά ετ. Βασιλείου | | 176 |
| Οφειλόμενη εισφορά ετ. Γεωργίου | | 264 |

Σύμφωνα με το καταστατικό της

Παρατηρούμε στις προηγούμενες εγγραφές και με τους δύο τρόπους που τηρήθηκαν, ότι ο λογαριασμός των οφειλόμενων εισφορών έχει μεσολαβητικό, θα λέγαμε, ρόλο και υπάρχει απ' το χρονικό διάστημα της σύστασης μέχρι την ημέρα της καταβολής των χρημάτων της εταιρικής μερίδας των εταίρων στο ταμείο της εταιρίας. Αν τα χρήματα καταβληθούν με τη σύσταση, η εγγραφή μπορεί να είναι:

| | | |
|-------------------------|------------|-----|
| Ταμείο | 587 | |
| Εταιρικό κεφάλαιο | | 587 |
| <u>Μερίδα Ανδρέου</u> | <u>147</u> | |
| <u>Μερίδα Βασιλείου</u> | <u>176</u> | |
| <u>Μερίδα Γεωργίου</u> | <u>264</u> | |

Όπως το καταστατικό ή συμφωνητικό (ιδιωτικό ή Δημόσιο) κλπ.

Ακόμη θα πρέπει να παρατηρήσουμε ότι δεν είναι σωστό ο λογαριασμός εταιρικό κεφαλαίο" να μην διασπάται σε περισσότερους

πρωτοβάθμιους, ή να μην γίνεται ανάλυση του σε μερίδες των εταίρων, έστω και αν αυτές είναι ισόποσες, παραπέμποντας έτσι στο καταστατικό. Αποκρύπτονται πληροφοριακά στοιχεία μ' αυτό τον τρόπο και δεν φαίνεται η κατανομή του κεφαλαίου στους εταίρους, πράγμα πολύ βασικό για τους πιστωτές της εταιρίας, οι οποίοι στηρίζουν περισσότερο την πιστοδότηση τους στην οικονομική δύναμη των ομόρρυθμων εταίρων, παρά στην ίδια την εταιρία.

Εισφορά σε πράγμα

Με τον όρο πράγμα εννοούμε το οποιοδήποτε υλικό ή άυλο στοιχείο, το οποίο μπορεί ν' αποκτήσει, την ημέρα της υπογραφής του καταστατικού, πραγματική αντικειμενική αξία και ν' αποτελέσει ή να συμπεριληφθεί στο σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου.

Το επόμενο παράδειγμα αποτελεί συνηθισμένη περίπτωση σύστασης Ο.Ε με εισφορά σε πράγμα, αλλά και σε χρήμα.

Παράδειγμα:

Συγκροτείται Ο.Ε με την επωνυμία «Ανδρέου & Σία Ο.Ε» απ' τους Ανδρέου και Βασιλείου με την παρακάτω συμμετοχή:

| | | | |
|--|--------|---------------|---------------|
| ● Ο Ανδρέου καταθέτει: | | | |
| — Μετρητά | € 294 | | |
| — Εμπορεύματα (που αποτιμήθηκαν): | | | |
| Υφάσματα μάλλινα | 440 € | | |
| Υφάσματα βαμβακερά | 734 € | <u>1174 €</u> | 1468 € |
| ● Ο Βασιλείου καταθέτει: | | | |
| — Μετρητά | 1057 € | | |
| — Γραμμάτια (πελατών του που αποτιμήθηκαν) | 147 € | | |
| — Έπιπλα Γραφείου (που αποτιμήθηκαν) | 294 € | <u>294 €</u> | 1468 € |
| Σύνολο εταιρικού κεφαλαίου | | | <u>2966 €</u> |

Οι εγγραφές της έναρξης (σύστασης) της εταιρίας θα είναι οι παρακάτω:

| | |
|------------------------------|--------|
| Οφειλόμενες εισφορές εταίρων | 2966 € |
| <u>Εταίρος Ανδρέου</u> 1468 | |
| » <u>Βασιλείου</u> 1468 | |
| Εταιρικό κεφάλαιο | 2966 € |
| <u>Μερίδα Ανδρέου</u> 1468 | |
| » <u>Βασιλείου</u> 1468 | |

Σύμφωνα με το συμφωνητικό της του Συμφου

Όταν οι εταίροι θα καταβάλλουν τις εισφορές τους και οι εισφορές – σε πράγμα θα έχουν αποτιμηθεί και θα έχει γίνει αποδεκτή η αξία της αποτίμησής τους από τους εταίρους, η εγγραφή θα είναι:

| | | |
|-------------------------------|------|------|
| Ταμείο | 1320 | |
| Έπιπλα Γραφείου | 293 | |
| Γραμμ. Εισπρακτέα | 147 | |
| Εμπορεύματα | 1174 | |
| <u>Υφάσματα μάλλινα</u> 440 | | |
| <u>Υφάσματα βαμβακερά</u> 734 | | |
| Οφειλόμενες εισφορές | | 2934 |
| <u>Εταίρος Ανδρέου</u> 1467 | | |

Εταίρος Βασιλείου 1467

Καταβολή των εισφορών σύμφωνα με το καταστατικό της ...

Και ο αρχικός Ισολογισμός της ΟΕ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «ΑΝΔΡΕΟΥ & ΣΙΑ»

| ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | | ΠΑΘΗΤΙΚΟ | |
|--------------------|-------------|-----------------------|-------------|
| Έπιπλα Γραφείου | 293 | Εταιρικό Κεφάλαιο | 2934 |
| Γραμμάτια εισ/κτέα | 147 | Μερίδα Ανδρέου 1467 | |
| Εμπορεύματα | 1174 | Μερίδα Βασιλείου 1467 | |
| Ταμείο | 1320 | | |
| | <u>2934</u> | | <u>2934</u> |

Εισφορά σε πράγμα με μεγαλύτερη της αξία

Όταν η αποτίμηση του πράγματος είναι ίση της αξίας της εισφοράς, οι εγγραφές θα είναι όμοιες με την προηγούμενη περίπτωση. Όταν όμως το πράγμα που εισφέρεται έχει μεγαλύτερη αξία απ' την οφειλόμενη εισφορά του εταίρου, τότε ο εταίρος θα εμφανιστεί και σαν πιστωτής της εταιρίας για την επιπλέον αξία του πράγματος. Οι εταίροι συμφωνούν μεταξύ τους, ή έχουν συμφωνήσει και το αναφέρουν και στο καταστατικό, για το πότε και πώς θα εξοφλήσει, στον πιστωτή εταίρο, η εταιρία την οφειλή της.

Ουσιαστικό η εταιρία έχει πάρει δάνειο απ' τον εταίρο τόσο, όσο και η επιπλέον αξία του πράγματος που εισφέρθηκε. Και αφού οι αξίες της εταιρίας θα είναι χρεωμένες με το επιπλέον ποσό, την πίστωση του ποσού αυτού θα την δεχτεί ή ο ατομικός λογαριασμός του εταίρου

(όπως συμβαίνει για τα δάνεια) ή θα καταχωρηθεί σε «τρεχούμενο λογαριασμό». Ο λογαριασμός μπορεί να είναι πρωτοβάθμιος γενικός λογαριασμός και με ανάλυση στο λογαριασμό του εταίρου.

Εισφορά σε πράγμα που το βαραίνει υποθήκη.

Σύμφωνα με το νόμο και στην περίπτωση της μεταβίβασης ακινήτου που έχει σημειωθεί με υποθήκη, μεταβιβαζόμενο τ' ακίνητο μεταβιβάζεται και η υποθήκη. Εξυπακούεται ότι για να αποτελέσει εισφορά - σε πράγμα το ενυπόθηκο ακίνητο θα πρέπει - με την καλή έννοια των πραγμάτων - η αποδεσμευμένη της υποθήκης αξία να είναι ίση τουλάχιστον της αξίας της εισφοράς του εταίρου. Σε περίπτωση που η απελευθερωμένη της υποθήκης αξία είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη της εισφοράς του εταίρου, τότε θα λειτουργήσουν οι χρεωστικοί ή πιστωτικοί λογαριασμοί των εταίρων όπως στην προηγούμενη περίπτωση της εισφοράς- σε πράγμα με μικρότερη ή μεγαλύτερη της εισφοράς αξία.

Εισφορά - σε πράγμα με αξίες και απαιτήσεις

Είδαμε ότι για κάθε εισφορά -σε πράγμα προαπαιτείται, θα λέγαμε, αποτίμηση, απ' τους εταίρους μόνο, της αξίας του πράγματος στην τρέχουσα τιμή του. Είναι δυνατό να εισφερθούν αξίες όμως που παρόλη την καλοπιστία και την καλή συνεννόηση των εταίρων, να μην είναι δυνατή η αποτίμησή τους με ακρίβεια και στο χρόνο που δημιουργείται η εταιρική σύμβαση (το καταστατικό).

Έστω για παράδειγμα: Εξάς εταίρος εισφέρει έτοιμα ενδύματα. Είναι δύσκολο ν' αποτιμηθούν γιατί δεν είναι γνωστό από πριν αν θα πουληθούν και πόσο θα πουληθούν. Υπάρχει κίνδυνος να θεωρηθούν ξεπερασμένης μόδας απ' τους αγοραστής.

Όταν εισφέρονται *α π α ι τ ή σ ε ι ς*, η αποτίμησή τους είναι ακόμη πιο δύσκολη να προσδιοριστεί γιατί είναι άγνωστη η πρόθεση του οφειλέτη της απαίτησης για την εξόφλησή της.

Έστω για παράδειγμα: Εταίρος εισφέρει την ατομική του επιχείρηση όπου έχει απαιτήσεις από πελάτες του. Δεν μπορεί να είναι γνωστό αν όλοι ή πόσοι απ' αυτούς θα πληρώσουν και αν θα πληρώσουν στο ολόκληρο την οφειλή τους. Ή άλλο: Εισφέρονται γραμμάτια που έχουν ήδη δοθεί ή θα δοθούν στην Τράπεζα για είσπραξη. Δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν από πριν οι τόκοι και τα έξοδό τους για την είσπραξη.

Εισφορά σε πράγμα μόνο για τη χρήση του

Είναι δυνατό αντί της κυριότητας του ίδιου του πράγματος να εισφερθεί μόνο η χρήση του. Το δε πράγμα, μετά το τέλος της διάρκειας ζωής της Ο.Ε ή τη διάλυσή της να επιστραφεί ατόφιο στον ιδιοκτήτη εταίρο που το εισέφερε. Κατά τη διάρκεια που η Ο.Ε εκμεταλλεύεται τη χρήση μόνο του πράγματος, η κυριότητα πάντα ανήκει στον εταίρο που το εισέφερε, χωρίς να έχει ούτε αυτή, αλλά ούτε οι πιστωτές της, δικαίωμα να το εκποιήσουν.

Για το θέμα αυτό, της εισφοράς μόνο της χρήσης του πράγματος, έχει καταναλωθεί αρκετό χαρτί και μελάνι και έχει εξεταστεί τόσο απ' τη νομική, όσο και απ' τη λογιστική και τη φορολογική του σκοπιά το θέμα, χωρίς να υπάρχει μια παραδεκτή, απ' όλους τους επιστήμονες, άποψη. Επικρατέστερη γνώμη είναι η εξής: Εάν η αξία της χρήσης είναι ουσιαστική και αφού στις προσωπικές εταιρίες η αποτίμηση των εισφερόμενων αξιών γίνεται με κοινή συμφωνία των εταίρων - και όχι απ' την ειδική επιτροπή του Υπουργείου Εμπορίου όπως στις κεφαλαιουχικές εταιρίες - να γίνεται κανονική εγγραφή εισφοράς.

Εάν η αξία της χρήσης δεν είναι ουσιαστική, τότε να γίνεται εγγραφή τάξης. Στην περίπτωση δε της λύσης ή της διάλυσης της εταιρίας κατά πόσο και πόσο δικαιούται να συμμετέχει ο εταίρος που εισέφερε τη χρήση μόνο, στη διανομή του κεφαλαίου της εταιρίας, την απάντηση θα πρέπει να δίνει η συμφωνία των εταίρων στο καταστατικό και σύμφωνα με το νόμο, φυσικά.

Ο νόμος προβλέπει ότι με τη λύση της εταιρικής σύμβασης, τα πράγματα επιστρέφονται αυτούσια στους εταίρους που τα εισέφεραν. Εάν φυσικά η εταιρία κατά τη λύση της έχει κέρδη, όλοι οι εταίροι θα πάρουν πίσω το κεφάλαιό τους και αναλογία απ' τα κέρδη. Εάν όμως έχει ζημιές, τότε οι άλλοι που εισέφεραν μετρητά ή αξίες και απαιτήσεις μεταβιβάσιμες, θα ζημιωθούν γιατί θα μειωθεί το κεφάλαιό τους για να καλυφθούν οι ζημιές. Ενώ ο εταίρος που εισέφερε τη χρήση μόνο, δεν θα ζημιωθεί, γιατί ο νόμος επιβάλλει την ατόφια επιστροφή του

πράγματος. Στις Ο.Ε όμως οι εταίροι ευθύνονται «αλληλέγγυα και απεριόριστα» μεταξύ τους στην κάλυψη των ζημιών της εταιρίας. Γι αυτό είναι αναγκαία η απ' αρχής συμφωνία των εταίρων.

Η ουσιαστική εγγραφή θα είναι:

| | |
|---|-------|
| Αξία χρήσης..... (ονομάζεται το πράγμα) | ..... |
| Οφειλόμενες εισφορές εταίρων | ..... |
| <u>Εταίρος χ....</u> | |

Η δε εγγραφή τάξης, η οποία πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό κάτω από το άθροισμα των σκελών του και μπορεί να έχει ή να μην έχει αριθμητική αξία, είναι:

| | |
|--------------------------------------|-------|
| Αξία χρήσης..... (π.χ. οικοπέδου): | ..... |
| Λ/σμός αξίας χρήσης..... (οικοπέδου) | ..... |

Δεύτερο πρόβλημα που δημιουργείται με την εισφορά της χρήσης, είναι:

Ποιος έχει δικαίωμα να κάνει αποσβέσεις; Η Ο.Ε ή ο εταίρος;

Η απόσβεση παραχωρείται απ' το νόμο για να καλύψει τη φθορά που δημιουργείται απ' τη χρήση και το χρόνο στο πράγμα. Τη δικαιούται δε ο ιδιοκτήτης του πράγματος. Σκοπός της απόσβεσης είναι η αποκατάσταση της αξίας του πράγματος.

Την κυριότητα, αλλά και την ευθύνη για την αξία και την αποκατάστασή της, απ' τη φθορά της χρήσης και του χρόνου, έχει ο εταίρος και όχι η εταιρία στην οποία έχει παραχωρηθεί μόνο η χρήση του πράγματος.

Ο εταίρος λοιπόν που εισφέρει το πράγμα θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να κάνει τις αποσβέσεις στα προσωπικά του βιβλία και όχι η εταιρία στα βιβλία της. Εάν τώρα το εισόδημα που αποκτά ο εταίρος απ' την εισφορά της χρήσης του πράγματος είναι εισόδημα απ' τη Δ' πηγή (Εμπορικές επιχειρήσεις) ή απ' άλλη πηγή (οικοδομές κλπ.), θα πρέπει να συνταυτιστεί με την έννοια της εμπορικής συμμετοχής του εταίρου, δεδομένου ότι και ο εταίρος ο οποίος εισφέρει τη χρήση πράγματος συμμετέχει στα κέρδη της εταιρίας αλλά και στον κίνδυνο του να μην εισπράξει κέρδη για τις χρήσεις που πιθανόν να έχουν ζημιές. Θα πρέπει λοιπόν οι αποσβέσεις ν' αφαιρεθούν απ' τα εισοδήματα που αποκτά ο εταίρος απ' τη Δ' πηγή.

Εισφορά σε εργασία

Στις προσωπικές εταιρίες είναι δυνατό, ένας ή περισσότεροι εταίροι, να εισφέρουν μόνο την εργασία τους στη συγκρότηση της εταιρίας. Έτσι, είναι δυνατό να συγκροτηθεί προσωπική εταιρία χωρίς κεφαλαία.

Λέγοντας εργασία εννοείται η εξειδικευμένη γνώση ή η δυνατότητα κατασκευής ή παροχής υπηρεσιών, η οποία έχει

περιορισμένη ύπαρξη στην αγορά. Είναι δυνατό όμως να εισφερθεί από έναν ή περισσότερους εταίρους και αυτή η απλή προσφορά εργασίας του ή υπηρεσιών του. Δεν είναι όμως δυνατό να θεωρηθεί σαν εισφορά - σε εργασία η διαχειριστική εργασία, η οποία θεωρείται εξαρτημένη εργασία. Ενώ η εισφορά εργασίας στη συγκρότηση της εταιρίας αποβλέπει στην απόκτηση κέρδους ή κινδυνεύει να μην πάρει κέρδη αν δεν δημιουργηθούν.

Όπως και στην περίπτωση της εισφοράς πράγματος για τη χρήση του, έτσι και εδώ, οι εισφέροντας εταίροι έχουν δικαίωμα να συμμετέχουν στη διανομή των κερδών και της υπόλοιπης περιουσίας της εταιρίας, όχι όμως και στη διανομή του εταιρικού κεφαλαίου, κατά τη λύση της εταιρικής σχέσης. Αφού η εισφορά κεφαλαίου υπόκειται σε χαρτοσήμανση, επόμενο είναι ότι η εισφορά - σε εργασία θ' αποτιμιάται όσο το δυνατό λιγότερο απ' τους εταίρους. Η χαρτοσήμανση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται στο σύνολό του. Έτσι, παρόλο που η εισφορά - σε εργασία δεν είναι λογαριασμός ουσίας, αλλά είναι λογαριασμός τάξης, αποκτά αριθμητική αξία και γίνεται ουσιαστική εγγραφή.

Ακόμη, δεν είναι δυνατό να ασκηθεί εμπράγματο δικαίωμα πάνω στην εισφορά σε εργασία. Γιατί ούτε η εταιρία έχει δικαίωμα να μεταβιβάσει την εργασία ούτε οι δανειστές της εταιρίας έχουν δικαίωμα να την κατασχέσουν.

Η εισφορά - σε εργασία (ή υπηρεσίες) λογιστικό δεν αποτελεί Μσμό ουσίας, αλλά Μσμό τάξης. Γιατί αυτός που εισφέρει εργασία (ή χρήση πράγματος) απ' το νόμο δεν έχει δικαίωμα να συμμετέχει στο κεφάλαιο. Έτσι, η εισφορά-σε εργασία δεν μετατρέπεται σε αξία αλλά ούτε και είναι εισφορά στοιχείου πάγιου ενεργητικού, για το οποίο η εταιρία έχει υποχρέωση, αλλά και δυνατότητα, ν' αποσβέσει.

Παράδειγμα

Συγκροτείται Ο.Ε από τους Ανδρέου, Βασιλείου και Γεωργίου με την επωνυμία «Ανδρέου & Σία Ο.Ε Αντικείμενό της είναι η κατασκευή διακοσμητικών στοιχείων από πολυεστέρα, την κατεργασία του οποίου γνωρίζει πολύ καλό ο Γεωργίου, ο οποίος προσφέρει τις γνώσεις και την εργασία του, σαν κεφάλαιο στη συγκρότηση της εταιρίας. Έχει δε προσδιοριστεί η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη ως εξής: Ανδρέου 50%, Βασιλείου 30%, Γεωργίου 20%.

Ο Ανδρέου εισφέρει διάφορα πάγια ενεργητικά στοιχεία (μηχανήματα κλπ.) που αποτιμήθηκαν συνολικό σε 734 €, ο Βασιλείου εισφέρει μετρητό 440 €

Σύμφωνα με τα παραπάνω να προσδιοριστεί το χαρτόσημο που θα πληρώσει η εταιρία κατά τη σύστασή της (συντελεστής χαρτοσήμου 2,4 %). Να γίνουν οι αρχικές εγγραφές συγκρότησής της και ο αρχικός της Ισολογισμός.

Για να υπολογιστεί η συνολική αξία του χαρτοσήμου θα πρέπει να προσδιοριστεί υποθετικά το σύνολο του κεφαλαίου της εταιρίας

ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη της. (Σήμερα οι εταιρίες πληρώνουν κατά την σύστασή τους Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων 1 % Ν.Δ. 1676/Β6).

Έτσι αφού ο Ανδρέου εισφέρει 734 € και συμμετέχει με 50%

ο Βασιλείου εισφέρει: 440 € και συμμετέχει με 30%

και οι δύο μαζί εισφέρουν: 1174 € και συμμετέχ. με 80%

τότε το 20% της συμμετοχής του Γεωργίου θα είναι:

$(1174 \times 20):80 = 293 \text{ €}$ και το συνολικό υποθετικό κεφάλαιο της ΟΕ θα είναι: $(734 + 440 + 293) = 1467 \text{ €}$.

Άρα το χαρτόσημο που θα πληρώσει η ΟΕ για τη σύστασή της θα είναι:

$1467 \times 2,4\% = 35,21 \text{ €}$.

Οι αρχικές εγγραφές στα βιβλία της ΟΕ είναι:

| | | | |
|------------------------------|-----|----|-------|
| <hr/> | | // | <hr/> |
| Οφειλόμενες εισφορές εταίρων | | | 1174 |
| <u>Εταίρος Ανδρέου</u> | 734 | | |
| <u>Εταίρος Βασιλείου</u> | 440 | | |
| Εταιρικό κεφάλαιο | | | 1174 |
| <u>Μερίδα Ανδρέου</u> | 734 | | |
| <u>Μερίδα Βασιλείου</u> | 440 | | |
| <hr/> | | // | <hr/> |

Και η εγγραφή τάξης:

| | | | |
|--|--|-----|-------|
| <hr/> | | // | <hr/> |
| Εισφορά -σε εργασία ετ. Γεωργίου | | 294 | |
| Εταίρος Γεωργίου λίσμος εισφοράς - σε εργασία | | | 294 |
| <i>Σύμφωνα με το καταστατικό της... του Συμφου... Αριθμ. Πρωτοδικείου κ.λ.π.</i> | | | |
| <hr/> | | // | <hr/> |

Με την καταβολή δε των εισφορών θα γίνει η εγγραφή:

| | | |
|------------------------------|-----|------|
| Πάγια στοιχεία | 734 | |
| Ταμείο | 440 | |
| | | 1174 |
| Οφειλόμενες εισφορές εταίρων | | |
| <u>εταίρος Ανδρέου</u> | 734 | |
| <u>εταίρος Βασιλείου</u> | 440 | |

Καταβολή της εισφοράς των εταίρων

Και ο αρχικός Ισολογισμός
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ «ΑΝΔΡΕΟΥ & ΣΙΑ» ΟΕ

| | | | |
|----------------------|-------------|-----------------------|-------------|
| Πάγια στοιχεία | 734 | Εταιρικό κεφάλαιο | 1174 |
| Ταμείο | 440 | Μερίδα Ανδρέου | 734 |
| | | Μερίδα Βασιλείου | 440 |
| | <u>1174</u> | | <u>1174</u> |
| <u>Λογμοί τάξης:</u> | | <u>Λογμοί τάξης:</u> | |
| Εισφορά - σε εργασία | | ετ. Γεωργίου Λογμός | |
| εταίρου Γεωργίου | <u>294</u> | Εισφοράς - σε εργασία | <u>294</u> |

Μεταβολές του εταιρικού κεφαλαίου

Στη διάρκεια της ζωής της εταιρίας είναι πιθανό να συμβούν μεταβολές στο εταιρικό της κεφάλαιο ή στον αριθμό και τη συμμετοχή των εταίρων της. Το Ε.Κ. μπορεί ν' αυξηθεί ή να μειωθεί. Το ίδιο και ο αριθμός και η συμμετοχή των εταίρων της. Ο αριθμός όμως των εταίρων και η συμμετοχή του καθενός μπορεί ν' αυξομειωθεί και χωρίς να μεταβληθεί το Ε.Κ. της εταιρίας στο σύνολό του. Το ίδιο αντίστοιχα μπορεί να συμβεί και με τη μεταβολή του Ε.Κ. της εταιρίας.

Σ' οποιαδήποτε περίπτωση αύξησης ή μείωσης του κεφαλαίου της εταιρίας ή των εταίρων της πρέπει αυτή να γίνεται με μετατροπή του καταστατικού της.

Η αυξομείωση των εταίρων είναι περισσότερο νομικό πρόβλημα, ενώ η μεταβολή του κεφαλαίου αποτελεί και λογιστικό πρόβλημα και θα εξετασθεί παρακάτω χωριστό η αύξηση και η μείωση, για να προσδιοριστούν καλύτερα οι πρακτικές ιδιομορφίες των περιπτώσεων.

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 ακόλουθους 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.*

Από τις παραπάνω τρεις περιπτώσεις, οι τρεις πρώτες πραγματοποιούνται χωρίς μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, ενώ οι δύο τελευταίες συνεπάγονται την είσοδο νέων εταίρων.

Λογιστικώς η αντιμετώπιση δεν διαφέρει από αυτήν που γίνεται κατά τη σύσταση της εταιρίας. Θα προηγηθεί η εγγραφή αναλήψεως των νέων εισφορών, πανομοιότυπη σε όλες τις περιπτώσεις εκτός από την γ, στην οποία δεν γίνεται:

33.03 Εταίροι, λ (πρόσθετης) καλύψεως κεφαλαίου

40.06 Εταιρικό κεφάλαιο

33.04 Οφειλόμενο κεφαλαίο

33.03 Εταίροι, λ (πρόσθετης) καλύψεως κεφαλαίου

Ο προσδιορισμός «πρόσθετες» εισφορές τίθεται στον τίτλο του λογαριασμού όταν πρόκειται για νέες εισφορές που αναλαμβάνονται από τους παλαιούς εταίρους.

Οι εγγραφές καταβολής των αναληφθεισών εισφορών διαφέρουν κατά περίπτωση:

α) Νέες εισφορές εταίρων:

38.00 Ταμείο (ή χχ.χχ λογαριασμοί των εις είδος εισφερόμενων
στοιχείων)

33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο –

β) Κεφαλαιοποίηση κερδών προηγούμενων χρήσεων ή

αποθεματικών:

42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο

ή

41.XX (Κατάλληλος λογαριασμού αποθεματικών)

33.04 Οφειλόμενο Κεφαλαίο

Η εγγραφή αυτή προϋποθέτει ότι οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη με τις ίδιες αναλογίες με τις οποίες μετέχουν και στο Ε.Κ.

Είναι όμως δυνατό, στο καταστατικό να προβλέπονται ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη διαφορετικά από εκείνα των κεφαλαιακών εισφορών. Τότε, επειδή τα αποθεματικά, ως προερχόμενα από τα κέρδη, ανήκουν στους εταίρους κατά τον λόγο συμμετοχής στα κέρδη, θα χρειασθούν κάποιες προσαρμογές προκειμένου να διατηρηθεί αναλλοίωτη η αναλογία της κεφαλαιακής συμμετοχής των εταίρων. Λογιστικώς η τακτοποίηση μπορεί να γίνει με τη μεσολάβηση των ατομικών λογαριασμών των εταίρων. Οι διαφορές που προκύπτουν τακτοποιούνται ταμειακώς.

Παράδειγμα:

Έστω ότι στην Ο.Ε. «Α και Σια» μετέχουν οι Α, Β και Γ με ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο 50%, 30% και 20% αντίστοιχα, ενώ μετέχουν στα κέρδη με ποσοστά 40%, 36% και 24%. Οι εταίροι αποφάσισαν να αυξήσουν το Ε.Κ. με κεφαλαιοποίηση αποθεματικού 14373 που εμφανίζεται στον ισολογισμό της, χωρίς να μεταβληθούν τα

ποσοστά κεφαλαιακής συμμετοχής. Οι εγγραφές θα γίνουν ως εξής:

| | | | |
|---|---|------|--------|
| 33.03 | Εταίροι, λ/(πρόσθετης) καλύψε- ως κεφαλ. | | 14.674 |
| 33.03.00 | Ετ. Α, λ/προσθ. καλυψ. κεφ. | 7337 | |
| 33.03.01 | Ετ. Β, λ/προσθ. καλυψ. κεφ. | 4402 | |
| 33.03.02 | Ετ. Γ, λ/προσθ. καλυψ. κεφ. | 2935 | |
| 40.06 | Εταιρικό κεφάλαιο | | 14674 |
| 40.06.00 | Κεφαλαιακή μερίδα Α (50%) | 7337 | |
| 40.06.01 | Κεφαλαιακή μερίδα Β (30%) | 4402 | |
| 40.06.02 | Κεφαλαιακή μερίδα Γ (20%) | 2935 | |
| 33.04 | Οφειλόμενο κεφάλαιο | | 14674 |
| 33.04.00 | Εταίρος Α, οφειλ. κεφαλ. | 7337 | |
| 33.04.01 | Εταίρος Β, οφειλ. κεφαλ. | 4402 | |
| 33.04.02 | Εταίρος Γ, οφειλ. κεφαλ. | 2935 | |
| 33.03 | Εταίροι, λ/(προσθ.) καλυψ. κεφαλαίου | | 14674 |
| 33.03.00 | Ετ. Α, λ/προσθ. καλ. κεφ. | 7337 | |
| 33.03.01 | Ετ. Β, λ/προσθ. καλ. κεφ. | 4402 | |
| 33.03.02 | Ετ. Γ, λ/προσθ. καλ. κεφ. | 2935 | |
| 41.ΧΧ | Αποθεματικό... | | 14674 |
| 33.07 | Δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταί- ρων | | 14674 |
| 33.07.00 | Δοσοληπτ. λογ/σμός Ετ. Α | 5869 | |
| 33.07.01 | Δοσοληπτ. λογ/σμός Ετ. Β | 5282 | |
| 33.07.02 | Δοσοληπτ. λογ/σμός Ετ. Γ | 3527 | |
| Κατανομή αποθεματικού κατά τον λόγο συμμετοχής στα κέρδη | | | |
| 33.07 | Δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων | | 14674 |
| 33.07.00 | Δοσοληπτ. λογ/σμός Ετ. Α | 7337 | |
| 33.07.01 | Δοσοληπτ. λογ/σμός Ετ. Β | 4402 | |
| 33.07.02 | Δοσοληπτ. λογ/σμός Ετ. Γ | 2935 | |
| 33.04 | Οφειλόμενο κεφάλαιο | | 14674 |
| 33.04.00 | Εταίρος Α, οφειλ. κεφαλ. | 7337 | |
| 33.04.01 | Εταίρος Β, οφειλ. κεφαλ. | 4402 | |
| 33.04.02 | Εταίρος Γ, οφειλ. κεφαλ. | 2935 | |

Μεταφορά οφειλόμενου κεφαλαίου στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς

| | |
|---------------------------------|------|
| 38.00 Ταμείο | 1467 |
| 33.07 Δοσοληπτικοί λογ. Εταίρων | 1467 |
| 33.07.00 Δοσολ. Λογ. Ετ. Α | |

Καταβολή από εταίρο Α της διαφοράς που
προέκυψε κατά την κεφαλαιοποίηση αποθεματικού

| | |
|---------------------------------|------------|
| 33.07 Δοσοληπτικοί λογ. Εταίρων | 1467 |
| 33.07.01 Δοσολ. Λογ. Ετ. Β | 880 |
| 33.07.02 Δοσολ. Λογ. Ετ. Γ | <u>587</u> |
| 38.00 Ταμείο | 1467 |

καταβολή στους εταίρους Β και Γ των διαφορών που προέκυψαν κατά
την κεφαλαιοποίηση αποθεματικού.

γ) Κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσαυξήσεων:

Η περίπτωση αυτή είναι σπανιότατη στην πράξη. Εκτός από την όχι συνηθισμένη περίπτωση της δωρεάς προς την Ο.Ε., θα μπορούσε να περιλάβει και την κεφαλαιοποίηση του ποσού που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας του πάγιου ενεργητικού προκειμένου να ληφθούν υπόψη 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 στις προσωπικές εταιρίες.

Επειδή με τις παραπάνω περιπτώσεις αύξησης κεφαλαίου οι εταίροι δεν αναλαμβάνουν υποχρέωση καταβολής εισφοράς, η γνωστή πρώτη εγγραφή αναλήψεως υποχρέωσης παραλείπεται. Έτσι, σε περίπτωση δωρεάς θα χρεωθεί 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 προσαρμογής πάγιων στοιχείων» και στη συνέχεια θα χρεωθεί ο λογαριασμός διαφορών προσαρμογής με πίστωση των λογαριασμών αποσβεσμένων παγίων για την προσαρμογή των αποσβέσεών τους. Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές προσαρμογής πάγιων στοιχείων» μεταφέρεται στο Εταιρικό Κεφάλαιο. Την όλη διαδικασία θα εξετάσουμε λεπτομερέστερα στο κεφάλαιο περί Α.Ε., στις οποίες η περίπτωση αυτή είναι συνηθισμένη.

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 πλούτισμός 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.

δ) Είσοδος νέων εταίρων και απορρόφηση.

Κατά την είσοδο νέων εταίρων οι εγγραφές είναι κατά βάση πανομοιότυπες με τις εγγραφές συστάσεως. Έτσι, μετά την εγγραφή αναλήψεως της κεφαλαιακής εισφοράς θα έχουμε

38.00 Ταμείο (ή λογαριασμοί των εις είδος εισφερόμενων στοιχείων)

33.03 Εταίροι, Λ/(πρόσθετης) καλύψεως κεφαλαίου

Η παραπάνω αντιμετώπιση προϋποθέτει ότι οι νέοι εταίροι γίνονται δεκτοί καταβάλλοντας ποσό ίσο με τις συμφωνηθείσες εταιρικές εισφορές των. Είναι όμως δυνατό οι παλαιοί εταίροι να ζητήσουν από τους εισερχόμενους να αναγνωρισθεί υπέρ των ήδη εταίρων υπεραξία (φήμη και πελατεία), πράγμα που δικαιολογείται από το γεγονός ότι η εταιρεία ευημερεί χάρη στην δική τους προσπάθεια και συμβολή. Σ' 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 (υπεραξία εισφοράς τους) και αυτό γίνεται όταν η Ο.Ε. αντιμετωπίζει προβληματικές καταστάσεις για την θεραπεία των οποίων καταφεύγει σε αύξηση του κεφαλαίου της ή όταν προσδοκείται ότι η είσοδος του νέου εταίρου θα συμβάλλει, για κάποιο λόγο στην αισθητή αύξηση των εργασιών και της αποδοτικότητας της εταιρείας.

Για την πρώτη περίπτωση, ας υποθέσουμε ότι η εταιρία «Α και Β, Ο.Ε.» με κεφάλαιο € 587 στο οποίο μετέχουν, κατά 50% καθένας, οι Α και Β, δέχεται ως τρίτο εταίρο τον Γ ο οποίος θα καταβάλει Ποσό 352 €, ενώ θα του αναγνωρισθεί ποσοστό κεφαλαιακής μερίδας 25%. Στην περίπτωση αυτή δεν θα αυξηθεί μόνο το Ε.Κ. αλλά θα προσαρμοσθεί και η κεφαλαιακή μερίδα των Α και Β.

Πράγματι, το συνολικό κεφάλαιο θα ανέλθει σε 939 €, δηλαδή 587 € το υφιστάμενο πλέον 352 € η καταβολή του Γ. Στο αυξημένο κεφάλαιο η κεφαλαιακή μερίδα του Γ θα είναι $939 \times 25\% = 235$ €. Συνεπώς τα υπόλοιπα 117 € που καταβάλλονται από τον Γ αποτελούν προσαύξηση των εταιρικών μεριδίων των Α και Β.

Σχετική εγγραφή:

| | |
|---|-----|
| 33.03 Εταίροι, Μισμός καλύψεως κεφαλαίου | 352 |
| 33.03.02 Ετ. Γ. Μισμός καλύψεως κεφαλαίου | |
| 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο | 352 |

| | |
|------------------------------|------------|
| 40.06.00 Κεφαλαιακή μερίδα Α | 59 |
| 40.06.01 Κεφαλαιακή μερίδα Β | 59 |
| 40.06.02 Κεφαλαιακή μερίδα Γ | <u>234</u> |

Με τον χειρισμό αυτό δεν εμφανίζεται λογιστικώς υπεραξία. Αν όμως συμφωνηθεί η κεφαλαιακή συμμετοχή του Γ η εμφανισθεί με το πράγματι καταβαλλόμενο από αυτόν ποσό, τότε θα έχουμε τον εξής λογαριασμό:

Το καταβαλλόμενο ποσό των 352 δρχ. αποτελεί το 25% του κεφαλαίου. Συνεπώς ολόκληρο το κεφάλαιο θα διαμορφωθεί σε δρχ.

$$352 \times \frac{100}{25} = 1408$$

Εφόσον όμως το κεφάλαιο που καταβλήθηκε πραγματικά είναι 939 €, η διαφορά των 470 € υπολογίζεται ως προσαύξηση της συμμετοχής των παλαιών εταίρων λόγω υπεραξίας.

Οι εγγραφές είναι:

| | | |
|---|------------|-----|
| 33.03 Εταίροι, Μισμός καλύψεως κεφαλαίου | 352 | |
| 33.03.02 Ετ. Γ. Μισμός καλύψεως κεφαλαίου | | |
| 16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως | 470 | |
| 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο | | 822 |
| 40.06.00 Κεφαλαιακή μερίδα Α | 235 | |
| 40.06.01 Κεφαλαιακή μερίδα Β | 235 | |
| 40.06.02 Κεφαλαιακή μερίδα Γ | <u>352</u> | |

| | | |
|---|-----|-----|
| 38.00 Ταμείο | 352 | |
| 33.03 Εταίροι, Μισμός καλύψεως κεφαλαίου | | 352 |
| 33.03.02 Ετ. Γ. Μισμός καλύψεως κεφαλαίου | | |

Αν η είσοδος των νέων εταίρων γίνεται με απορρόφηση άλλης εταιρείας ή ατομικής επιχειρήσεως, 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 εταιρεία. Θα εξετάσουμε την περίπτωση αυτή σε συνδυασμό με τη δημιουργία υπεραξίας (φήμης και πελατείας) που δημιουργείται όταν η καθαρή θέση της απορροφώμενης επιχειρήσεως είναι μικρότερη από την αναληφθείσα εισφορά, λαμβάνεται όμως ως εξόφληση της εισφοράς, χωρίς πρόσθετη καταβολή των νέων εταίρων. Η διαφορά αυτή συνιστά εισφορά υπεραξίας της απορροφώμενης επιχειρήσεως και θα εμφανιστεί ως άσωμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο υποκείμενο σε πολυετή απόσβεση.

Έστω π.χ. ότι η Ο.Ε. «Χ» απορροφά την ατομική επιχείρηση του Κ. αναλαμβάνοντας το Ενεργητικό και Παθητικό της, σε εξόφληση της εισφοράς του Κ η οποία έχει συμφωνηθεί σε δρχ. 14674 Ο ισολογισμός της ατομικής επιχειρήσεως του Κ έχει ως εξής:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

38.00 Ταμείο.....δρχ. 1467

| | | |
|------------------------|---|--------------|
| 20.ΧΧ Εμπορεύματα..... | « | 8804 |
| 30.ΧΧ Πελάτες | « | 4402 |
| 14.00 Έπιπλα | « | <u>2935</u> |
| | « | <u>17608</u> |

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

| | | |
|--|------|--------------|
| 40.07 Κεφάλαιο ατομικών επιχειρήσεων | δρχ. | 11739 |
| 50.ΧΧ Προμηθευτές..... | « | 2348 |
| 51.ΧΧ Γραμμάτια Πληρωτέα | « | 4402 |
| | « | <u>17608</u> |

Οι εγγραφές, στα βιβλία της απορροφώσας εταιρίας Χ, θα γίνουν ως εξής:

| | |
|--------------------------------------|-------|
| 33.03 Εταίροι, Μκαλύψεων κεφαλαίου | 14674 |
| 33.03.χχ Εταιρ. Κ, Μκαλυψ. Κεφαλαίου | |
| 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο | 14674 |
| 40.06.χχ Κεφαλαιακή μερίδα Κ | |
| 33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο | 14674 |
| 33.04 χχ Οφειλομ. Κεφαλ. Εταίρου Κ | |
| 33.03 Εταίροι, Μκαλύψ. κεφαλ. | 14674 |
| 33.03.χχ Ετ. Κ, Μκαλυψ. κεφαλ. | |

| | | |
|--------------------------------|------|-------|
| 38.00 Ταμείο | 1467 | |
| 20.XX Εμπορεύματα | 8804 | |
| 30.XX Πελάτες | 4402 | |
| 14.00 Έπιπλα | 2935 | |
| 16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως | 2935 | |
| 50.XX Προμηθευτές | | 2348 |
| 51.XX Γραμμάτια Πληρωτέα | | 3522 |
| 33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο | | 14674 |
| 33.04.χχ Οφειλ. Κεφ. Εταίρου Κ | | |

ε) Κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων

Είναι δυνατόν να κεφαλαιοποιούνται υποχρεώσεις της Ο.Ε. είτε προς παλαιούς εταίρους, είτε προς εξωτερικούς πιστωτές της εταιρίας, οπότε οι τελευταίοι καθίστανται νέοι εταίροι.

Μετά την εγγραφή για την ανάληψη της εισφοράς καθώς και της μεταφοράς στο οφειλόμενο κεφάλαιο, οι οποίες θα γίνουν κατά τα γνωστά, η καταβολή της εισφοράς θα πραγματοποιηθεί με μεταφορά της κεφαλαιοποιούμενης υποχρεώσεως στον λογαριασμό της αναληφθείσας εισφοράς.

Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου

Στη διάρκεια της ζωής της η Ο.Ε. είναι δυνατό ν' αναγκαστεί ή ν' αποφασίσουν οι εταίροι της, στη μείωση του εταιρικού της κεφαλαίου. Η

μείωση του κεφαλαίου πρέπει να προβλέπεται απ' το καταστατικό. Διαφορετικά για να γίνει μείωση κεφαλαίου στις Ο.Ε. επιβάλλεται τροποποίηση του καταστατικού τους.

Στις Ο.Ε. μείωση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει:

Α) Για να καλύψει ζημιές.

Οι ζημιές στις Ο.Ε. μπορούν να εμφανιστούν στον Ισολογισμό ή να μεταφερθούν στους ατομικούς λογ/σμούς των εταίρων και να περιμένουν επόμενες κερδοφόρες χρήσεις για να συμψηφιστούν. Είναι δυνατό όμως να μειώσουν το κεφάλαιο της εταιρίας. Αν δε, η συμμετοχή των εταίρων στο κεφάλαιο είναι διαφορετική απ' τη συμμετοχή τους στα κέρδη και τις ζημιές, η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου θα γίνει σύμφωνα με τη συμμετοχή τους στις ζημιές και όχι στο κεφάλαιο.

Παράδειγμα.

Η εταιρία «ΑΝΔΡΕΟΥ- ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ» Ο.Ε με Ε.Κ. 1174 € και συμμετοχή σ' αυτό 40% και 60% και με συμμετοχή στα κέρδη (ή τις ζημιές) 50% και 50% αντίστοιχα, για να καλύψει ζημιές περασμένης χρήσης 293 € αποφάσισε να μειώσει το κεφάλαιό της.

Η αναλογία της μείωσης της εταιρικής μερίδας κάθε εταίρου θα είναι:
 Ανδρέου $(293 \times 50\%) = 147$ δρχ. και όχι $(293 \times 40\%) = 117$ Βασιλείου
 $(293 \times 50\%) = 147$ δρχ. και όχι $(293 \times 60\%) = 176$

Β) Με εκούσια αποχώρηση εταίρου.

Είναι δυνατό κάποιος ή κάποιοι απ' τους εταίρους ν' αποχωρήσουν χωρίς φυσικά να διαλυθεί η εταιρία, οπότε πρέπει να τους επιστραφεί η αναλογία τους απ' την πραγματική περιουσία (και όχι από το κεφάλαιο) της εταιρίας. Η πραγματική περιουσία όμως μιας εταιρίας μπορεί να είναι μεγαλύτερη, ίση ή μικρότερη, απ' το εταιρικό της κεφάλαιο. Η ανεύρεση της πραγματικής περιουσίας μιας εταιρίας είναι δυνατή μόνο, με την επανεκτίμηση των στοιχείων που τη συνθέτουν.

Ο νόμος στις προσωπικές εταιρίες δεν προϋποθέτει κατώτατο όριο εταιρικού κεφαλαίου (όπως στις μικτές και τις κεφαλαιουχικές). Έξω απ' αυτό, μια εταιρία κατά τη σύστασή της έχει έξοδα χαρτοσήμανσης και άλλα. Γι' αυτό, όταν εισφέρονται αξίες, αποτιμούνται απ' τους εταίρους (και αποτιμούνται μόνο απ' αυτούς στις προσωπικές εταιρίες) σε χαμηλότερη κατά το δυνατό τιμή.

Η τιμή των εισφερόμενων αξιών ε(ναι μεταβλητή και συνηθέστερα ανοδική. Τ' ακίνητα αποκτούν πρόσοδο και υπεραξία. Τα μηχανήματα - παρόλες τις αποσβέσεις τους - η αναπρόσβεστη αξία τους είναι σχεδόν πάντα μικρότερη απ' την πραγματική. Οι λόγοι που μεταβάλλουν την τιμή των αξιών ε(ναι οι γνωστοί της προσφοράς και ζήτησης, νομοθετικοί, πολιτειακοί και πάνω απ' όλους οι πληθωριστικοί.

Είναι λοιπόν δίκαιο να γίνει η επανεκτίμηση της περιουσίας της εταιρίας, τη στιγμή της αποχώρησης του εταίρου για να μην αδικηθεί

ούτε αυτός που αποχωρεί, αλλά ούτε κι αυτοί που μένουν. Γι αυτό το λόγο πρέπει να γίνεται κλείσιμο των βιβλίων και ισολογισμός της εταιρίας.

Αν όμως η επανεκτίμηση παρουσιάσει αξίες, που κατέχει η επιχείρηση μεγαλύτερες απ' αυτές που παρουσίασε στη σύστασή της, μπορεί να έχει φορολογικές επιβαρύνσεις που πιθανό να μην τη συμφέρουν. Γι αυτό πολλές φορές η επανεκτίμηση των αξιών της περιουσίας της εταιρίας, το κλείσιμο των βιβλίων της και ο ισολογισμός της, γίνονται εξωλογιστικά.

Εάν κάποιος από τους εταίρους εισέφερε αξία, η οποία έχει αποκτήσει υπεραξία, η τιμή της υπεραξίας δεν ανήκει στον εταίρο που εισέφερε την αξία, αλλά στην εταιρία και κατ' επέκταση σ' όλους τους εταίρους και ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο.

Μπορεί η εταιρία να έχει αποκτήσει Φήμη και Πελατεία, η οποία ανήκει ανάλογα σ' όλους τους εταίρους. Ο καθορισμός της απαιτεί συνεκτίμηση των εταίρων και δικαίωμα απαίτησης της αναλογίας απ' την αξία της, του εταίρου που αποχωρεί

Παράδειγμα.

Έχει συσταθεί Ο.Ε. επωνυμία "ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ και ΣΙΑ" Ο.Ε, όπου συμμετέχουν οι Ανδρέου, Βασιλείου, Γεωργίου, Δημητρίου με συμμετοχή 25% ο καθένας. Ο Ανδρέου αποφασίστηκε να αποχωρήσει απ' την εταιρία και να του παραχωρηθεί η πραγματική αξία της συμμετοχής του στην εταιρία καθώς και η αναλογία του στην Φήμη και

Πελατεία της εταιρίας, η οποία εκτιμήθηκε συνολικά σε 587 δρχ. Η επιπλέον διαφορά (πραγματικής μείον λογιστικής αξίας) θα πληρωθεί στο μισό με μετρητό και το υπόλοιπο με συναλλαγματική αποδοχής της εταιρίας, αλλά η όλη πληρωμή θα γίνει στο τέλος της χρήσης για να μην κλονιστεί τώρα η οικονομική ρευστότητα της επιχείρησης. Στη χρονιά που έκλεισε η εταιρία είχε παρουσιάσει τον παρακάτω ισολογισμό.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ & ΣΙΑ» Ο.Ε. ΤΗΣ 31/12/01

| ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | | ΠΑΘΗΤΙΚΟ | |
|------------------|------------|--------------------|-------------|
| Ακίνητο | 734 | Εταιρικό κεφάλαιο | 2934 |
| Μηχανήματα | 1467 | Πιστωτές | 2347 |
| Έπιπλα και σκεύη | 293 | Γραμμάτια πληρωτέα | 587 |
| Εμπορεύματα | 1027 | | |
| Πελάτες | 1174 | | |
| Γραμμ. Εισπρ/τέα | 880 | | |
| Ταμείο | <u>293</u> | | |
| | 5868 | | <u>5868</u> |

Κατά την επανεκτίμηση της περιουσίας παρατηρήθηκαν τα παρακάτω:

- Το ακίνητο έχει σημερινή αξία 2935 €
- Τα μηχανήματα είναι σε καλή κατάσταση ακόμη και αποτιμούνται σε 2345 €
- Τα έπιπλα και σκεύη αποτιμούνται σε 440 €.
- Τα εμπορεύματα σε 880 €

-Οι πελάτες θα εξοφλήσουν τα χρέη τους μόνο κατά 1027 €. Τα υπόλοιπα 145 € κρίνονται επισφαλείς απαιτήσεις και θ' αποσβεστούν στο μέλλον απ' την εταιρία.

-Τα Γραμμάτια εισπρακτέα προβλέπεται ότι θα εισπραχτούν μόνο κατά 587 €. Το υπόλοιπο των 293 € δεν θα πληρωθεί, αλλά θα μεταφερθεί μελλοντικά στους λογ/σμούς των πελατών και θ' αποσβεστεί εκεί σαν ανεπίδεκτο είσπραξης ποσό.

Για δε τις υποχρεώσεις της εταιρίας, προβλέπεται ότι θα τις εκπληρώσει όλες και στο ακέραιο.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, άλλοι λογ/σμοί αξιών θα πρέπει να χρεωθούν και άλλοι να πιστωθούν. Για τούτο δημιουργείται ένας ενδιάμεσος λογ/σμός που ονομάζεται «*Διαφορές αποτίμησης*» και ο οποίος δέχεται τις αυξομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων. Το υπόλοιπό του θα δείχνει τη συνολική αυξομείωση της αξίας της περιουσίας, η οποία μεταφέρεται στους ατομικούς λογ/σμούς των εταίρων προσαρμόζοντας τη λογιστική κατάσταση της εταιρίας στην τρέχουσα (πραγματική). Για τούτο συντάσσεται λογιστική κατάσταση επανεκτίμησης της εταιρικής περιουσίας.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΤΗΣ

| Αξίες & απαιτήσεις ενεργητικού | Λογιστική (ισολογισμός) | Πραγματική (τρέχ. τιμές) | Διαφορές αποτίμησης | Αναλογία αποχ. εταίρ. |
|--|-------------------------|--------------------------|---------------------|-----------------------|
| Ακίνητο | 734 | 2935 | (+) 2201 | (+) 550 |
| Μηχανήματα | 1467 | 2348 | (+) 880 | (+) 220 |
| Έπιπλα & Σκεύη | 293 | 440 | (+) 148 | (+) 37 |
| Εμπορεύματα | 1027 | 880 | (-) 148 | (-) 37 |
| Πελάτες | 1174 | 1027 | (-) 148 | (-) 37 |
| Γραμμάτια Εισπρ. | 293 | 587 | (-) 293 | (-) 73 |
| Ταμείο | 293 | 293 | — | — |
| Σύνολο | 5869 | 8511 | (+) 2641 | (+) 660 |
| Φήμη & Πελατεία | | 5869 | (+) 587 | (+) 147 |
| Σύνολο | | 9098 | (+) 3228 | (+) 807 |
| Εταιρικό κεφάλαιο (αναλογία συμμετ. του αποχώρ. ετ.) | | | | (+) 734 |
| Σύνολο | | | | (+) 1541 |

Αυτονόητο είναι ότι το παθητικό της εταιρίας δεν επαναποτιμείται, αφού δεν προβλέπεται καμιά μεταβολή στις υποχρεώσεις της. Θα μειωθεί όμως το εταιρικό της κεφάλαιο κατά 734 € (όσο η εταιρική μερίδα -κατά 1/4- του Ανδρέου που αποχωρεί). Θα αυξηθούν δε οι υποχρεώσεις της εταιρίας απέναντι στους εταίρους ή τον εταίρο που αποχωρεί, ανάλογα με το σύνολο των «Διαφορών της αποτίμησης» ή την «αναλογία του αποχωρούντος εταίρου». Και τούτο ανάλογα με το αν η εταιρία εμφανίσει στα βιβλία της την προσαρμογή της περιουσίας της στην πραγματική (τρέχουσα) αξία για όλες τις «Διαφορές αποτίμησης» ή μόνο για το ποσό που αναλογεί στον εταίρο που αποχωρεί.

Ουσιαστικό όμως ο ενδιάμεσος Μσμός «Διαφορές αποτίμησης» δεν απεικονίζει τίποτε άλλο παρά αφανή αποθεματικό της εταιρίας.

Οι εταίροι και για ξεκάθαρα φορολογικούς, όπως προαναφέρθηκε, λόγους μπορούν να συμφωνήσουν και να πληρώσουν οι ίδιοι το μερίδιο που αναλογεί στον εταίρο ο οποίος αποχωρεί σύμφωνα με τον υπολογισμό της επανεκτίμησης που έγινε οπότε θα γίνουν οι εγγραφές:

| | | |
|----------------------------|------|------|
| Εταιρικό κεφάλαιο | | 734 |
| <u>Μερίδα Ανδρέου</u> | 734 | |
| Ατομικοί λογ/μοί ετ. | | 807 |
| <u>Εταίρος Βασιλείου</u> | 269 | |
| <u>Εταίρος Γεωργίου</u> | 269 | |
| <u>Εταίρος Δημητρίου</u> | 269 | |
| Ατομικούς λογ/μούς εταίρων | | 1540 |
| <u>Εταίρος Ανδρέου</u> | 1540 | |

Μείωση του κεφαλαίου κατ' αναλογία του αποχωρήσαντα εταίρου και η οφειλή των άλλων εταίρων σ' αυτόν.

Και στο τέλος της χρήσης:

| | | |
|--|------|-----|
| Ατομικοί Λογμοί εταίρων | 1541 | |
| <u>εταίρος Ανδρέου</u> 1541 | | |
| Ταμείο | | 770 |
| Γραμμάτια πληρωτέα | | 770 |
| <i>εξόφληση του αποχωρήσαντα εταίρου</i> | | |

Οι δε υπόλοιποι εταίροι θα καλύψουν τους Λογμούς τους προφανώς με κέρδη αν υπάρχουν ή με μετρητά ή με άλλο τρόπο. Και η εγγραφή:

| | | |
|--------------------------------------|-----|-----|
| Κέρδη χρήσης ή | | |
| Ταμείο ή | | |
| Τράπεζες κ.λ.π. | 807 | |
| Ατομικοί Λογμοί εταίρων | | 807 |
| <u>εταίρος Βασιλείου</u> 269 | | |
| <u>εταίρος Γεωργίου</u> 269 | | |
| <u>εταίρος Δημητρίου</u> 269 | | |
| <i>Τακτοποίηση των λογισμών τους</i> | | |

Εάν αποφασίσουν να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις «Διαφορές αποτίμησης» θα κάνουν τις παρακάτω εγγραφές:

| | | |
|--|------------|------------|
| Ακίνητο | 2201 (550) | |
| Μηχανήματα | 880 (220) | |
| Έπιπλα & Σκεύη | 147 (37) | |
| Εμπορεύματα | | 147 (37) |
| Πελάτες | | 147 (37) |
| Γραμμάτια Εισπρακτέα | | 293 (73) |
| Διαφορές αποτίμησης | | 2641 (660) |
| <i>επαναποτίμηση των αξιών & απαιτήσεων της εταιρίας</i> | | |

| | | |
|------------------------------------|-----------|-----------|
| Φήμη & Πελατεία | 587 (147) | |
| Ατομικοί Λογμοί εταίρων | | 587 (147) |
| <u>εταίρος Ανδρέου</u> 147 (147) | | |
| <u>εταίρος Βασιλείου</u> 147 (—) | | |
| <u>εταίρος Γεωργίου</u> 147 (—) | | |
| <u>εταίρος Δημητρίου</u> 147 (—) | | |

Προσδιορισμός της Φ. & Π.

| | | | |
|--|-------------|----|------------|
| Διαφορές αποτίμησης | | // | 2641 (660) |
| Ατομικοί λ/σμοί εταίρων | | | 2641 (660) |
| <u>εταίρος Ανδρέου</u> | 660 (660) | | |
| <u>εταίρος Βασιλείου</u> | 660 (—) | | |
| <u>εταίρος Γεωργίου</u> | 660 (—) | | |
| <u>εταίρος Δημητρίου</u> | 660 (—) | | |
| <i>Διανομή της αξίας της αποτίμησης (των αποθεματικών) στους εταίρους.</i> | | | |
| Εταιρικό κεφάλαιο | | // | 734 |
| <u>Μερίδα Ανδρέου</u> | 734 | | |
| Ατομικοί λογισμοί εταίρων | | | 734 |
| <u>εταίρος Ανδρέου</u> | 734 | | |
| Αποχώρηση του ετ. Ανδρέου | | | |
| Ατομικοί λ/σμοί εταίρων | | // | 1541 |
| <u>εταίρος Ανδρέου</u> | 1641 | | |
| Ταμείο | | | 770 |
| Γραμμάτια πληρωτέα | | | 770 |
| Εξόφληση του αποχωρησαντος εταίρου | | | |

Σημείωση. Τα νούμερα στις παρενθέσεις δείχνουν αν οι λογισμοί διακινήθούν μόνο με τις διαφορές αποτίμησης τις οποίες δικαιούται ο εταίρος που αποχωρεί. Ενώ τα άλλα δείχνουν την όλη επαναποτίμηση της περιουσίας της εταιρίας στην τρέχουσα (πραγματική) σημερινή αξία της.

Έτσι, η εταιρία μπορεί ν' αποφασίσει αν θέλει να εμφανίσει όλα τ' αφανή αποθεματικό της ή μόνο εκείνα που δικαιούται να πάρει ο εταίρος Ανδρέου με την αποχώρησή του. Προαναφέρθηκε ακόμη, ότι η εμφάνιση των αφανών αποθεματικών μπορεί να έχει και φορολογικές συνέπειες. Θα πρέπει ν' αναφερθεί όμως ότι η εμφάνισή τους δημιουργεί μεγαλύτερη προβολή της εταιρίας που δείχνει οικονομική δύναμη, δυνατότητα μεγαλύτερης πιστοληπτικής ικανότητας, κλπ.

Στην περίπτωση πάλι που δεν θέλει να εμφανίσει τ' αφανή αποθεματικό της η επιχείρηση, αλλά θέλει να υποστεί τις συνέπειες της πληρωμής της αναλογίας του εταίρου που αποχωρεί η ίδια και όχι οι υπόλοιποι εταίροι απ' την τσέπη τους, προτείνεται η εγγραφή:

| | | |
|--------------------------|------|------|
| Εταιρικό κεφάλαιο | 734 | |
| <u>Μερίδα Ανδρέου</u> | 734 | |
| Έκτακτες δαπάνες | 807 | |
| Ατομικοί λογ.μοί εταίρων | | 1540 |
| <u>Εταίρος Ανδρέου</u> | 1540 | |

Αναλογία του Ανδρέου στην αξία της εταιρείας

| | |
|--------------------------|-------|
| Ατομικοί λογ/μοί εταίρων | 1540 |
| <u>Εταίρος Ανδρέου</u> | 1540 |
| Ταμείο | 262,5 |
| Γραμμάτια πληρωτέα | 262,5 |

Εξόφληση της αναλογίας του Ανδρέου στην περιουσία της εταιρείας.

Θα πρέπει να γνωρίζουμε όμως, ότι εκείνοι που θα θελήσουν ν' ασχοληθούν σοβαρό, τόσο με την οικονομική κατάσταση της εταιρίας, όσο και με την τυπική λογιστική της τακτοποίηση, θα ζητήσουν οπωσδήποτε να πληροφορηθούν για την ανάλυση και την προέλευση του Νσμού «έκτακτες δαπάνες».

Γ) Με μερική επιστροφή του κεφαλαίου στους εταίρους.

Αναφέρεται σαν λόγος μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου. Δηλαδή, είναι δυνατό να συσταθεί εταιρία, να συγκροτηθεί το κεφαλαίο της και στην πορεία των εργασιών της να διαπιστωθεί ότι το κεφάλαιο πλεονάζει, οπότε θα επιστραφεί στους εταίρους, το επιπλέον κεφάλαιο. Και οι εγγραφές.

| | | |
|--|----|-------|
| Εταιρικό κεφάλαιο | // | ..... |
| <u>μερίδα.....</u> |  | ..... |
| <u>μερίδα.....</u> |  | ..... |
| Ατομικοί λ/σμοί εταίρων |  | ..... |
| <u>εταίρος.....</u> |  | ..... |
| <u>εταίρος.....</u> |  | ..... |
| αναλογία επιστροφής πλεονάζοντος κεφαλαίου | | |
| Ατομικοί λ/σμοί εταίρων | // | ..... |
| <u>εταίρος.....</u> |  | ..... |
| <u>εταίρος.....</u> |  | ..... |
| Ταμείο ή Τράπεζα |  | ..... |
| επιστροφή του πλεονάζοντος κεφαλαίου | | |

Βέβαια, η παραπάνω περίπτωση επιστροφής κεφαλαίου αποδεικνύει επιτόλαιη και απρογραμμάτιστη επιχειρηματική απόφαση. Σήμερα η συγκρότηση και ο προσδιορισμός των παραγωγικών μέσων προγραμματίζονται και είναι από πριν γνωστό το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου που απαιτείται. Συμβαίνει δε πάρα πολλές φορές να υπολείπεται του αναγκαίου παρά να πλεονάζει. Κανείς επιχειρηματίας δεν δέχεται να επενδύει χρήματα που να μην του αποδίδουν κέρδη μεγαλύτερα απ' αυτό που θα του απέδιδαν αν τα τόκιζε με τον τρεχούμενο τόκο στην αγορά.

Διανομή κερδών και ζημιών

Ο νόμος για τις προσωπικές εταιρίες, θεωρεί άκυρη τη συμφωνία, έστω κι αν γράφεται στο καταστατικό, με την οποία ένας ή πιο πολλοί εταίροι μπορούν να μη συμμετέχουν μόνο στα κέρδη ή τις ζημιές. Τέτοια συμφωνία όμως δεν ακυρώνει και την ίδια την εταιρία. Απ' ό,τι είδαμε στη συγκρότηση των εταιριών με συμμετοχή - σε εργασία ή - σε χρήση πράγματος, ο εταίρος που εισφέρει εργασία ή τη χρήση μόνο του πράγματος κινδυνεύει να μην πάρει κέρδη όχι να έχει και ζημιές. Οι ζημιές δεν πληρώνονται από κανέναν (ούτε απ' τους εταίρους). Ουσιαστικά η ύπαρξή τους λιγοστεύει το εταιρικό κεφάλαιο. Είναι λοιπόν δυνατό για τους εταίρους που εισφέρουν χρήση μόνο πράγματος ή εργασίας ν' αναγράφεται στο καταστατικό ότι δεν συμμετέχουν στις ζημιές (όχι όμως και στα κέρδη) της εταιρίας. Και τούτο γιατί υπάρχει περίπτωση σε κερδοφόρα χρήση να μην έχουν πάρει όλοι τους τα κέρδη, αλλά να παραμένουν αδιανέμητα (ή απλήρωτα στο λογαριασμό τους) και στην επόμενη χρήση που θα έχει ζημιές, να συμψηφιστούν με τ' αδιανέμητα (ή τ' απλήρωτα) κέρδη τους.

Η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη, ρυθμίζεται προσυμφωνημένα απ' τους εταίρους και συγκεκριμένα απ' το καταστατικό της εταιρίας. Σε περίπτωση που δεν έχει συμφωνηθεί, στις προσωπικές μόνο εταιρίες, γίνεται με ίση αναλογία στα πρόσωπα (εταίροι) που τις συγκροτούν.

Στην περίπτωση που κάποιος εταίρος εισέφερε, κατά τη συγκρότηση ή μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου, κάποια αξία, η οποία μετά την απόκτηση της κυριότητάς της απ' την εταιρία, απόκτησε υπεραξία, τότε η αξία της υπεραξίας πρέπει ν' ανήκει στην εταιρία και όχι στον εταίρο. Σε περίπτωση δε διανομής της στους εταίρους, διανέμεται ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο και όχι ανάλογα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη. Και τούτο γιατί ο νομοθέτης θεώρησε ότι η απόκτηση της υπεραξίας (πλεονάζουσας αξίας) είναι γέννημα της ίδιας της αξίας του πράγματος και όχι της επιχειρηματικής δραστηριότητας των εταίρων. Έτσι απ' τη διανομή της υπεραξίας αποκλείονται οι εταίροι που δεν συμμετέχουν στη συγκρότηση του κεφαλαίου. Και αυτοί είναι οι εταίροι που εισφέρουν εργασία ή χρήση πράγματος.

Τι γίνεται όμως με τη διανομή αποθεματικών (τακτικό και έκτακτα), προβλέψεων ή άλλων αδρανών αξιών;

Αντιδιαστέλλοντας την προηγούμενη αντίληψη, του ότι δηλαδή η υπεραξία είναι δημιούργημα της κεφαλαιακής συγκρότησης της επιχείρησης και όχι της επιχειρηματικής δραστηριότητας των εταίρων, θα πρέπει να δεχτούμε ότι οποιαδήποτε άλλη εμφανή ή αφανή αξία αποκτά η εταιρία, είναι δημιούργημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας των εταίρων στ' αποτέλεσμα. Εκτός τούτου, τ' αποθεματικά δημιουργούνται από παρακράτηση κερδών, τα οποία θα μοιραζόντουσαν στους εταίρους ανάλογα με τη συμμετοχή τους στα

κέρδη αν δεν υπήρχε η απόφαση των εταίρων για παρακράτηση κερδών, με σκοπό τη δημιουργία αποθεματικών.

Μπορεί ο νόμος ν' απαγορεύει τη «λεόντεια εταιρία», όπως ονομάζεται η εταιρία που στη συμφωνία της αποκλείει εταίρο απ' τα κέρδη, αφήνοντάς τον να συμμετέχει μόνο στις ζημιές. Επιτρέπει όμως τη συμφωνία της διαφορετικής συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη και στις ζημιές.

Διανομή με προσδιορισμένο ποσοστό

Σ' αυτή την περίπτωση η διανομή, τόσο των κερδών όσο και ο προσδιορισμός της αναλογίας των ζημιών, μπορεί να προσδιορίζεται απ' το καταστατικό σύμφωνα με τη συμφωνία των εταίρων.

Διανομή ανάλογα με τη συμμετοχή στο κεφάλαιο.

Απ' ότι μέχρι τώρα είδαμε, η συμμετοχή των εταίρων στη διανομή των κερδών και ζημιών πρέπει να γίνεται με συμφωνία των εταίρων και να γράφεται και στο καταστατικό. Είναι όμως αναγκαίο να συμφωνούνται και οι όροι των εταιρικών απολήψεων. Πρέπει δηλαδή να προσδιορίζεται όχι μόνο το ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη και τις ζημιές, αλλά να προσδιορίζεται και αν θα συνυπολογίζεται και το εταιρικό κεφάλαιο ή το πραγματικό κεφάλαιο και η συμμετοχή των εταίρων σ' αυτό, κατά το χρόνο της διανομής των κερδών.

Παράδειγμα διανομής κερδών Ο.Ε.

Στην εταιρία "Β. Ηλιάδης & Σία" Ο.Ε. με γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. συμμετέχουν (στα κέρδη και ζημίες) ο Β. Ηλιάδης με ποσοστό 70% και η Μ. Λαγαρία με ποσοστό 30%. Στις 20.8.01 ο Β. Ηλιάδης έκανε ανάληψη από την εταιρία, δηλαδή εισέπραξε απ' αυτήν έναντι επιχειρηματικής αμοιβής της τρέχουσας χρήσης 2000 € 14674 Στο τέλος της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν καθαρά κέρδη 88042 €.

Από αυτά αποφασίστηκε να καταβληθεί στους εταίρους η επιχειρηματική αμοιβή και ο φόρος στη Δ.Ο.Υ. και το υπόλοιπο να παραμείνει στην εταιρία ως έκτακτο αποθεματικό. Η καταβολή της επιχειρηματικής αμοιβής στους εταίρους έγινε με ημερομηνία 23.3.02.

Ζητείται: Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Λύση

α) Με βάση την απόδειξη που εισέπραξε ο Β. Ηλιάδης τα 14674 € και με ημερομηνία 20.8.01, στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

| <u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 20.8.01 ΤΑΜΕΙΟΥ</u> | ΧΡΕΩΣΗ | ΠΙΣΤΩΣΗ |
|---|--------|---------|
| 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ | | |
| 33.07.000 Δοσοληπτικός λογ/σμός Β. Ηλιάδη | 14674 | |
| 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ | | |
| 38.00.000 Ταμείο | | 14674 |

Στον Β. Ηλιάδη έναντι κερδών χρήσης 2001

β) Στις 31. 12.01 υπολογίζεται η επιχειρηματική αμοιβή και ο φόρος των κερδών της Ο.Ε. ως εξής:

Υπολογισμός επιχειρηματικής αμοιβής

| | |
|--------------------------------|--------------|
| Κέρδη 88042 /2 = 44021 € | |
| Β. Ηλιάδης: 44021 X 70% = | 30815 |
| Μ. Λαγαρία: 44021 X 30% = | <u>13206</u> |
| Σύνολο επιχειρηματικής αμοιβής | 44021 |

Υπολογισμός του φόρου και της προκαταβολής φόρου στο όνομα της Ο.Ε. (αυτοτελής φόρος)

| | |
|------------------------------|---------------|
| Συνολικά κέρδη | 88042 |
| Επιχειρηματική αμοιβή | <u>-44021</u> |
| Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών | 44021 |

Φορολογητέα κέρδη 44021 X 35% = 15407 δρχ. = φόρος που θα πληρωθεί από την Ο.Ε. Η προκαταβολή φόρου είναι: 15407 X 50% = **7703 € = προκαταβολή φόρου.**

Μετά από τους παραπάνω υπολογισμούς, η διανομή των κερδών μπορεί να απεικονιστεί στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Ο.Ε. ΜΕ 31.12.01

(Συνολικά κέρδη 88042 €)

| ΛΟΓ/ΣΜΟΙ | ΠΟΣΟ | ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ |
|-----------------------|-------|--------------|
| ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ | 44021 | |
| Β. Ηλιάδης 30815 | | |
| Μ. Λαγαρία 13206 | | |
| <u>44021</u> | | |
| Φόρος | 15407 | |
| Έκτακτο αποθεματικό | 28614 | |
| Σύνολο | 88042 | |

γ) Με 31.12.01 γίνονται οι εξής εγγραφές:

ΗΜΕΡ. 31.12.00 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.99.000 Κέρδη προς διάθεση 88042

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

41.05.000 Έκτακτο αποθεματικό 28614

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

53.08.000 Β. Ηλιάδης 30814

53.08.001 Μ. Λαγαρία 13206

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.07.000 Φόρος κερδών Ο.Ε. 15407

Διανομή κερδών χρήσης 1995

53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

53.08.000 Β. Ηλιάδης 14673

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

33.07.000 Δοσολογία λογ. Β. Ηλιάδης 14673

Μεταφορά από λογ. 33.07 στο λογ. 53.08
του ποσού που καταβλήθηκε έναντι επιχειρηματικής αμοιβής

δ) Με το ποσό της προκαταβολής φόρου που είναι 7704 € και με ημερομηνία 31.12.01, στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡ. 31.12.00 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

33.13.000 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος 7704

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.08.000 Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρου 1995 7704

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

ΣΗΜ.: Αν κατά την προηγούμενη χρήση, δηλαδή με ημερομηνία 31.12.00, είχε γίνει παρακράτηση φόρου π.χ. 5869 € τότε με το ποσό αυτό και με ημερομηνία 31.12.01 θα πρέπει να γίνει ακριβώς η αντίθετη εγγραφή. Με άλλα λόγια θα πρέπει να χρεωθεί στις 31/12/01 λογ. 54.08.000 με το ποσό 5869 € και να πιστωθεί ο λογ/σμός 33.13.000 με το ίδιο ποσό.

ε) Ο λογ/σμός 54.07.000 χρεώνεται με το ποσό 15407 δρχ. για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογ/σμός 54.08.000 ως εξής:

ΗΜΕΡ. 31.12.01 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.07.000 Φόρος κερδών Ο.Ε. 15407

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.08.000 Λογ/σμός εκκαθάρισης φόρων 1995 15407

Μεταφορά λογ. 54.07 στο λογ. 54.08

Το ποσό 15407 + 7704 = 23111 € καταβάλλεται σε πέντε ίσες μηνιαίες δόσεις.

στ) Με ημερομηνία 23.2.02 που καταβάλλεται στους εταίρους η επιχειρηματική αμοιβή γίνεται η εξής εγγραφή: (Για τον Β. Ηλιάδη λογίζεται ως καταβλητέα επιχειρηματική αμοιβή το υπόλοιπο ποσό που είναι 16140 € (30814 - 14673 = 16141 €).

| <u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 23.2.02 ΤΑΜΕΙΟΥ</u> | <u>ΧΡΕΩΣΗ</u> | <u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u> |
|-----------------------------------|---------------|----------------|
| 53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ | | |
| 53.08.000 Β. Ηλιάδης | 16141 | |
| 53.08.001 Μ. Λαγαρία | 13206 | |
| 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ | | |
| 38.00.000 Ταμείο | | 29347 |

Καταβολή στους εταίρους της επιχειρηματικής αμοιβής
χρήσης 2000 ως αποδείξεις Νο.... και Νο....

ζ) Για το χαρτόσημο των κερδών (1,2%) που καταβάλλεται μαζί με τη δήλωση που υποβάλλει η εταιρία γίνεται η εξής εγγραφή: (έστω 15.4.02).

| <u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 15.4.02 ΤΑΜΕΙΟΥ</u> | <u>ΧΡΕΩΣΗ</u> | <u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u> |
|-----------------------------------|---------------|----------------|
| 63 ΦΟΡΟΙ -ΤΕΛΗ | | |
| 63.98.003 Χαρτόσημο κερδών | 1056 | |
| 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ | | |
| 38.00.000 Ταμείο | | 1056 |

Χαρτόσημο κερδών χρήσης 2000 (88041 x 1,2% = 1056)

ΣΗΜ.: α) εταίροι θα δηλώσουν, στη δήλωση που θα υποβάλλουν μέχρι 15.4.02 και θα φορολογηθούν για τα παρακάτω κέρδη που θα εκφράζουν και την επιχειρηματική τους αμοιβή. Δηλαδή:

| | |
|-------------|--------------|
| Β. Ηλιάδης | 30814 |
| Μ. Λαγαρίας | <u>13206</u> |
| Σύνολο = | 44020 |

Τα υπόλοιπα κέρδη που αναλογούν στους εταίρους είναι:

44020 - 15407 (φόρος) = 28613. → Β. Ηλιόδης 28613 χ 70% = 20029

Μ. Λαγαρία 28613 χ 30% = 8584

Σύνολο= 28613

ο Β. Ηλιόδης θα δηλώσει στην ατομική του δήλωση και το ποσό 20029 € και η Μ. Λαγαρία το ποσό 8584 € χωρίς όμως να φορολογηθούν για τα ποσά αυτά.

β) ο λογιστής της Ο.Ε. θα καταβάλλει σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις το ποσό 23111 € (15407 φόρος + 7704 προκαταβολή = 23111), ήτοι 4622 € σε κάθε δόση. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μαζί με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες δόσεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη για το Δημόσιο ημέρα των αμέσως επόμενων μηνών. Με την καταβολή της κάθε δόσης, χρεώνεται ο λογ. 54.08.000 και πιστώνεται ο λογ. 38.00.000 "Ταμείο επιχείρησης".

γ) Αν οι εταίροι αποφασίσουν να μην καταβάλουν την επιχειρηματική αμοιβή στους εταίρους, αλλά να θεωρηθεί μόνο για φορολογικούς λόγους ως διανομή κερδών, τότε στην εγγραφή διανομής κερδών αντί να πιστωθεί ο λογ. 53.08 πιστώνεται ο λογ. 41 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ».

Λύση και εκκαθάριση

Λύση μιας εταιρίας, είναι το τέλος της ζωής της εταιρίας. Χρειάζεται κάποιο χρονικό διάστημα, αρκετά μεγάλο πολλές φορές, για να λυθεί οριστικά μια εταιρία. Αρχίζει από τότε που αποφασίστηκε η λύση της, μέχρι και το τυπικό κλείσιμο της εταιρίας και εξαρτιέται το χρονικό αυτό διάστημα απ' το μέγεθος της εταιρίας, την κεφαλαιακή της συγκρότηση, τις αξίες και απαιτήσεις της, τις υποχρεώσεις της κ.λ.π. Τη λύση της εταιρίας θα μπορούσαμε να τη διακρίνουμε σε δύο τυπικά στάδια:

α) *Ανάλογα με την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της στους τρίτους και*

β) *Ανάλογα με την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της στους ίδιους τους*

εταίρους. Με την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της εταιρίας στους

ίδιους τους εταίρους ή την κάλυψη των υποχρεώσεων της εταιρίας προς

τους τρίτους απ' τους ομόρρυθμους εταίρους, επέρχεται ουσιαστικά και η οριστική λύση της εταιρίας.

Εκκαθάριση είναι η διαδικασία που ακολουθεί τη λύση. Την ικανοποίηση των υποχρεώσεων της εταιρίας, αλλά και των απαιτήσεων της εταιρίας κατά το χρόνο της λύσης της, προσδιορίζει η εκκαθάριση.

Για τη λύση μιας εταιρίας αποφασίζουν οι εταίροι ή ο νόμος. Οι εταίροι αποφασίζουν είτε μέσω του καταστατικού ή με μεταγενέστερη απόφασή τους ή με εκούσια ή ακούσια μεταβολή στη σύνθεση του νομικού προσώπου της εταιρίας. Ο νόμος αποφασίζει τότε μόνο που οι εταίροι διαφωνούν και η ύπαρξη της εταιρίας αντιτίθεται στο δημόσιο ή κοινωνικό σύνολο ή η εταιρία αδυνατεί να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της.

Τη διαδικασία της εκκαθάρισης αναλαμβάνουν *εκκαθαριστές* (ένας ή περισσότεροι) οι οποίοι μπορούν να προβλέπονται και απ' το καταστατικό και να είναι οι ίδιοι οι εταίροι ή και τρίτοι όχι εταίροι.

Η εταιρία συνεχίζει να υπάρχει και στο χρονικό διάστημα της λύσης της σαν νομικό πρόσωπο.

Ο εκκαθαριστής μπορεί να διενεργεί οικονομικές πράξεις και συναλλαγές, οι οποίες του είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνσή του στη διαδικασιά της εκκαθάρισης, αναγράφοντας τον όρο «*Σε εκκαθάριση*» στα δικαιολογητικά έγγραφα της εταιρίας που μπορεί να κυκλοφορεί ή να εκδώσει στο χρονικό διάστημα που διαρκεί η εκκαθάριση.

Διανομή της εταιρικής περιουσίας.

Δουλειά των εκκαθαριστών είναι η εκκαθάριση της περιουσίας της εταιρίας. Εκκαθάριση είναι η αποτίμηση σε πραγματικές τιμές και η ρευστοποίηση σύμφωνα με τις τιμές αυτές της περιουσίας της εταιρίας. Στη συνέχεια γίνεται η διανομή της ρευστοποιημένης περιουσιακής αξίας σ' αυτούς που ανήκει. Η διαδικασία της εκκαθάρισης και της διανομής της λυμένης εταιρίας υπαγορεύεται από συγκεκριμένη νομική και λογιστική διαδικασία.

Η διανομή της περιουσίας -ουσιαστικό η ικανοποίηση των υποχρεώσεων της εταιρίας -γίνεται αφού έχουν προσδιοριστεί τα περιουσιακά στοιχεία απ' τους εκκαθαριστές, έχουν αποτιμηθεί στις πραγματικές τιμές και έχει γίνει (ή γίνεται ταυτόχρονα) η ρευστοποίηση των αξιών και η είσπραξη των απαιτήσεων της εταιρίας.

Προηγείται η ικανοποίηση των υποχρεώσεων στους τρίτους και ακολουθεί η ικανοποίηση των απαιτήσεων των εταίρων. Απ' τις υποχρεώσεις στους τρίτους προηγούνται οι απαιτήσεις των εργαζομένων, του δημοσίου και των ασφαλιστικών οργανισμών και ακολουθούν οι Τράπεζες και οι πιστωτές της εταιρίας.

Στην περίπτωση που η ρευστοποίηση του ενεργητικού (των αξιών και απαιτήσεων) δεν φτάνει για να καλύψει τις υποχρεώσεις στους τρίτους, οι ομόρρυθμοι εταίροι θα πρέπει ν' αναλαμβάνουν ο

καθένας με την αναλογία της συμμετοχής του στις ζημιές (αν διαφέρει από τη συμμετοχή τους, στα κέρδη, όχι όμως στο κεφάλαιο), την κάλυψη του υπόλοιπου των υποχρεώσεων στους τρίτους. Ο νόμος όμως δεν προβλέπει κάτι τέτοιο, αλλά θεσπίζοντας τους κανόνες του «αλληλέγγυου και απεριόριστου της ευθύνης.» για τους ομόρρυθμους εταίρους, κάνει αναγκαία την ικανοποίηση των απαιτήσεων των τρίτων έστω και από έναν μόνο απ' τους ομόρρυθμους εταίρους, παρέχοντας του το δικαίωμα ν' απαιτήσει απ' τους άλλους το ποσό που τους αναλογεί και που για λογαριασμό τους αυτός πλήρωσε στους τρίτους.

Αφού εξοφληθούν οι απαιτήσεις των τρίτων, οι εκκαθαριστές κάνουν τη διανομή της υπόλοιπης περιουσίας στους εταίρους. Σύμφωνα με τον νόμο δεν επιστρέφεται η εισφορά -σε εργασία και η εισφορά - σε χρήση πράγματος. Επιστρέφεται όμως αυτούσιο το πράγμα. (Δηλαδή δεν επιστρέφονται οι αξίες που λογιστικό παρακολουθούνται με λογαριασμούς τάξης). Δεν επιβάλλεται απ' το νόμο η διανομή της περιουσίας της εταιρίας, ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στις ζημιές της, όταν αυτή δεν καλύπτει τις υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους τρίτους. Γι' αυτό θα πρέπει να θεωρηθεί αναγκαίο, ίσως, ν' αναγράφεται σαν όρος στο καταστατικό της εταιρίας. Γιατί διαφορετικό ο νόμος προβλέπει τη διανομή της περιουσίας της εταιρίας στους εταίρους ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο και με τιμή ίση με την τιμή της εισφοράς τους (- σε χρήμα ή - σε πράγμα) κατά το χρόνο της σύστασης της εταιρίας.

Τέλος οποιαδήποτε επί πλέον εκκαθαριστική αξία εναπομένει θ' αποτελεί θετικό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρίας και θα διανεμηθεί ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη. Εάν δε κατά την αρχή της εκκαθάρισης υπάρξουν αδιανέμητα κέρδη δεν θα πρέπει να μοιραστούν στους εταίρους, αλλά να συμπεριληφθούν στην εκκαθαριστική αξία, ακολουθώντας την τύχη των εμφανών και αφανών αποθεματικών, τα οποία συνυπολογίζονται στο προϊόν της εκκαθάρισης κατά τη λύση της εταιρίας.

Λογιστική διαδικασία της διανομής.

Η διαχειριστική περίοδος (ή η λογιστική ή οικονομική χρήση) περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. Με εξαίρεση την αρχική περίοδο που μπορεί να είναι μεγαλύτερη από δώδεκα μήνες (όχι όμως μεγαλύτερη από 24 μήνες) και η τελική που λήγουν ή διακόπτονται οι εργασίες της επιχείρησης και η οποία μπορεί να είναι μικρότερη ή ίση με 12 μήνες.

Η πρώτη δουλειά των εκκαθαριστών είναι να κλείσουν τα βιβλία της εταιρίας συντάσσοντας ισολογισμό τέλους χρήσης, αν δεν έχει ήδη συνταχτεί. Ο ισολογισμός αυτός έχει διπλό, θα λέγαμε, σκοπό. Να δηλώσει τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, φορολογικό και να αποτελέσει την αφετηρία, αλλά και το κριτήριο, γι' απόδοση λογαριασμού των εκκαθαριστών στους εταίρους για τις εργασίες που θ' ακολουθήσουν.

Αμέσως μετά ακολουθεί η απογραφή και η αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού, παθητικού και καθαρής περιουσίας. Η αποτίμηση γίνεται σε τιμές που θα ρευστοποιηθούν με τρέχουσα αξία στην αγορά. Μετά την αποτίμηση αυτή είναι δυνατόν να γίνει νέος ισολογισμός. Δεν είναι αναγκαίος όμως και δεν έχει σχέση με τον ισολογισμό χρήσης, γιατί σ' αυτόν μπορούν να εμφανίζονται αποτελεσματικοί λ/σμοί και αφανή αποθεματικό, πράγμα λογιστικό ανεπίτρεπτο για τον ισολογισμό τέλους χρήσης. Η διαδικασία της εκκαθάρισης μπορεί να κρατήσει περισσότερα από ένα χρόνια, οπότε μπορεί να συντάσσεται ισολογισμός κάθε χρόνο, αλλά και πάλι δεν θα έχει σχέση με τον ισολογισμό τέλους χρήσης. Συνεχίζει να υπάρχει το νομικό πρόσωπο της εταιρίας κατά το χρόνο της εκκαθάρισης της, αλλά η διαχειριστική περίοδος έχει ήδη λήξει γι' αυτήν. Στην πορεία της διαδικασίας της εκκαθάρισης, δημιουργούνται ορισμένοι λ/σμοί ή χειρίζονται λογιστικό ορισμένοι άλλοι που υπάρχουν με διαφορετικό τρόπο χειρισμού απ' αυτόν των κανονικών περιόδων χρήσης.

Τέτοιοι λογ/σμοί είναι: «Διαφορές αποτίμησης» είναι ο λογ/σμός που δέχεται τις κατ' εκτίμηση αυξομειώσεις των στοιχείων του ισολογισμού τέλους χρήσης με τον ισολογισμό της αρχικής απογραφής και αποτίμησης που γίνεται στην αρχή της εκκαθάρισης της εταιρίας. Το υπόλοιπό του μεταφέρεται στο λογ/σμό αποτέλεσμα εκκαθάρισης. Η δημιουργία του λογ/σμού «Διαφορές αποτίμησης» δεν είναι αναγκαία γιατί δεν είναι αναγκαίος και ο αρχικός ισολογισμός της εκκαθάρισης.

«Αποτελέσματα εκκαθάρισης» δέχεται όλες τις πραγματικές αυξομειώσεις που προέρχονται απ' την εκποίηση του ενεργητικού αλλά και την εκπλήρωση του παθητικού της εταιρίας. Το υπόλοιπο μεταφέρεται στους ατομικούς λογ/σμούς των εταίρων.

«Έξοδα εκκαθάρισης» χρεώνεται με όλα τα έξοδα της διαδικασίας της εκκαθάρισης και των αμοιβών των εκκαθαριστών και πιστώνεται με μεταφορά του στ' αποτελέσματα της εκκαθάρισης,

«Ζημιές» κάποιας χρήσης που πιθανό να εμφανίζονται στον ισολογισμό τέλους χρήσης κλείνονται με το λογ/σμό «Αποθεματικό» και το υπόλοιπο του λογ/σμού των αποθεματικών μπορεί να μεταφερθεί στους ατομικούς λογισμούς των εταίρων, ανάλογα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη. Το ίδιο μπορεί να γίνει σε περίπτωση που οι ζημιές δεν καλύπτονται από τ' αποθεματικό, Δηλαδή το υπόλοιπο των ζημιών να μεταφερθεί στους ατομικούς λογ/σμούς των εταίρων ανάλογα με τη συμμετοχή τους στις ζημιές.

Η αντίληψη της διανομής των ζημιών ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στις ζημιές και των αποθεματικών, γιατί αυτό γίνονται από κέρδη, ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη, ουσιαστικό με βρίσκει αντίθετο. Γιατί τόσο στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που ο νόμος επιβάλλει τη δημιουργία τακτικού αποθεματικού, όσο και στις προσωπικές που ο νόμος δεν την απαγορεύει, η παρακράτηση των τακτικών τουλάχιστον αποθεματικών γίνεται για μοναδικό και μόνο λόγο την κάλυψη των πιθανών μελλοντικών ζημιών. Πώς είναι δυνατό τώρα

που η ζωή της εταιρίας έληξε, να παραγνωρίζεται η αρχή της προσωπικότητας των εταίρων και της καλής εταιρικής τους πίστης.

Παράδειγμα:

Η εταιρία "ΘΕΟΔΩΡΟΥ – ΖΑΦΕΙΡΙΟΥ Ο.Ε." με εταίρους τους δύο και ίση συμμετοχή στο κεφάλαιο, στα κέρδη και τις ζημιές, τελειώνει τη διάρκεια ζωής της τη 31.10.2001. Ο παρακάτω ισολογισμός τέλους χρήσης δείχνει την περιουσιακή της κατάσταση. Οι εκκαθαριστές αναλαμβάνουν να εκκαθαρίσουν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας ικανοποιώντας τους πιστωτές της και αποδίδοντας λογ/σμό στους εταίρους της, καθώς και το κλείσιμο των βιβλίων της.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ "ΘΕΟΔΩΡΟΥ – ΖΑΦΕΙΡΙΟΥ" ΟΕ στις 31.10.01

| Ακίνητα | 880 | Εταιρικό κεφάλαιο | 1174 |
|-----------------------|------|-------------------|-------------------------------|
| Μείον απ/ντα | 587 | 293 | Δαν. με υποθ. τ' ακίνητα 1761 |
| Μηχανήματα | 1467 | | Δαν. Με ενεχ. Τα χρεώγρ. 440 |
| Μείον απ/ντα | 1174 | 293 | οφειλόμενοι μισθοί 59 |
| Εξ. Ιδρ. & οργ. | 293 | | Φόροι και τέλη δημοσίου 88 |
| Μείον απ/ντα | 235 | 59 | Πιστωτές 880 |
| Φήμη και πελατεία | | 587 | |
| Πελάτες | | 528 | |
| Γραμμ. Εισπρακτέα | | 293 | |
| Χρεώγρ. Ενέχ/να | | 587 | |
| Εταιρικές απολήψεις | | | |
| Αποτ.Ετ.Θεοδ. | 29 | | |
| Αποτ.ετ.Ζαφ. | 59 | 88 | |
| Ταμείο | | 205 | |
| Ζημ.χρησ.1/1-31/10/01 | | 1467 | |

44024402

Οι εκκαθαριστές έκαναν απογραφή της εταιρικής περιουσίας καθώς και των υποχρεώσεων και προχώρησαν στην εκποίηση (ρευστοποίηση) της περιουσίας. Δεν χρειάστηκε να γίνει η πιθανή αποτίμηση και ο ισολογισμός έναρξης της εκκαθαριστικής περιόδου γιατί το χρονικό διάστημα της ρευστοποίησης είναι πολύ μικρό. Ακόμη η λογιστική διαδικασία της εργασίας των εκκαθαριστών γίνεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας και όχι στα βιβλία των εκκαθαριστών γιατί κάτι τέτοιο θεωρήθηκε ότι, αντί να διευκολύνει, δυσχεραίνει την εργασία τους. Ακόμη τα βιβλία μετά την εκκαθάριση θα παραδοθούν στον εταίρο Ζαφειρίου ο οποίος θα τα διαφυλάξει για όσο χρόνο ο νόμος ορίζει. (Σε περίπτωση που κανείς εταίρος δεν δέχεται ν' αναλάβει τη φύλαξή τους, αποφασίζει το Δικαστήριο). Η ρευστοποίηση της περιουσίας της εταιρίας απόδωσε τα παρακάτω:

| | |
|------------------------|--------|
| Ακίνητα | 1614 € |
| Μηχανήματα | 1174 € |
| Πελάτες | 440 € |
| Γραμμάτια εισπρακτέα | 235 € |
| χρεόγραφα ενεχυρασμένα | 558 € |
| Ταμείο | 205 € |

Οι δε υποχρεώσεις στους τρίτους θα καλυφθούν ως εξής:

| | |
|--|--------|
| Δάνειο με υποθήκη τ' ακίνητα | 1761 € |
| <i>(Θα κρατήσει τ' ακίνητο η Τράπεζα που το έχει υποθηκεύσει και θα συνεχίσει να έχει απαίτηση σαν πιστωτής με 147 €)</i> | |
| Δάνειο με ενέχυρο τα χρεόγραφα | 440 € |
| <i>(Θα κρατήσει τα χρεόγραφα η Τράπεζα που της έχουν ενεχυριαστεί και θα επιστρέψει χρήματα για την επίπλέον αξία τους στην εταιρία 117 €)</i> | |
| Οφειλόμενοι μισθοί | 59 € |
| Φόροι και Τέλη Δημοσίου | 88 € |
| Πιστωτές | 734 € |

Τα έξοδα εκκαθάρισης μαζί με τις αμοιβές των εκκαθαριστών είναι συνολικά 117 €.

Η λογιστική διαδικασία που θ' ακολουθηθεί θα είναι η παρακάτω:

- Τακτοποίηση και κλείσιμο των λογ/σμών των αξιών και απαιτήσεων με τη μεσολάβηση του λογ/σμού «Αποτελέσματα εκκαθόρισης» (Δεν χρησιμοποιείται ο λογ/σμός «Διαφορές αποτίμησης» αφού δεν έγινε αποτίμηση της περιουσίας αλλά κατ' ευθείαν ρευστοποίησή της).
- Πληρωμή των υποχρεώσεων της εταιρίας με τη σειρά που ορίζει ο νόμος και στις αξίες που συμφωνήθηκαν.
- Σύνταξη τελικού ισολογισμού εκκαθάρισης, όπου θα φαίνονται μόνο οι απαιτήσεις ή υποχρεώσεις των εταίρων στην εταιρία.

-Διανομή του θετικού ή αρνητικού αποτελέσματος της εκκαθάρισης στους εταίρους ανάλογα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρίας.

Εγγραφές:

| | | | |
|--|----|-----------|-------------|
| Αποσβεσθέντα ακίνητα Ακίνητα <i>Μεταφορά των αποσβίντων στ' ακίνητα</i> | // | 587 | 587 |
| Δάνειο με υποθήκη τ' ακίνητα Ακίνητα Αποτελέσματα εκκαθάρισης <i>παραχώρηση των ακινήτων στην Τράπεζα για συμφημισμό της οφειλής της υποθήκης</i> | // | 1614 | 293 1321 |
| Αποσβεσθέντα μηχανήματα Μηχανήματα <i>Μεταφορά των αποσβεσθέντων στα μηχανήματα</i> | // | 1174 | 1174 |
| Ταμείο Μηχανήματα Αποτελέσματα εκκαθάρισης <i>είσπραξη απ' τη ρευστοποίηση των μηχανημάτων</i> | // | 1174 | 293 881 |
| Αποσβεσθέντα έξοδα Ίδρυσ. & Οργάνωσ. Έξοδα Ίδρυσης & Οργάνωσης <i>Μεταφορά των απίντων στα αναπόσβεστα</i> | // | 235 | 235 |
| Αποτελέσματα εκκαθάρισης Έξοδα Ίδρυσης & Οργάνωσης <i>ολική απόσβεση εξόδων Ι. & Ο.</i> | // | 59 | 59 |
| Αποτελέσματα εκκαθάρισης Φήμη και Πελατεία <i>ολική απόσβεση της Φ. & Π. στο τέλος της εταιρικής περιόδου</i> | // | 587 | 587 |
| Ταμείο Αποτελέσματα εκκαθάρισης Πελάτες <i>Ρευστοποίηση των πελατών</i> | // | 440 88 | 528 |

| | | |
|--|------|------|
| Ταμείο | 235 | |
| Αποτελέσματα εκκαθάρισης | 58 | |
| Γραμμάτια εισπρακτέα | | 293 |
| <i>Ρευστοποίηση των γραμματίων εισπλητέων</i> | | |
| <hr/> | | |
| Δάνειο με ενέχυρο χρεόγραφα | 440 | |
| Ταμείο | 118 | |
| Αποτελέσματα εκκαθάρισης | 59 | |
| Χρεόγραφα ενεχυριασμένα | | 587 |
| <i>παραχώρηση των χρεογράφων στη Τράπεζα και τακτοποίηση του ενεχυριασμένου δανείου.</i> | | |
| <hr/> | | |
| Ατομικοί λογμοί εταιρών | 88 | |
| <u>εταίρος Θεοδώρου 29</u> | | |
| <u>εταίρος Ζαφειρίου 59</u> | | |
| Εταιρικές απολήψεις | | 88 |
| <u>απόληψη ετ. Θεοδώρου 29</u> | | |
| <u>απόληψη ετ. Ζαφειρίου 59</u> | | |
| <i>μεταφορά των απολήψεων στους ατομικούς λογισμούς</i> | | |
| <hr/> | | |
| Ατομικοί λογισμοί εταιρών | 1467 | |
| <u>εταίρος Θεοδώρου (1467 x 50%) 734</u> | | |
| <u>εταίρος Ζαφειρίου (1467 x 50%) 734</u> | | |
| Ζημιές χρήσης 1.1-31.10.01 | | 1467 |
| <i>μερισμός των ζημιών στους εταίρους</i> | | |
| <hr/> | | |
| Οφειλόμενοι μισθοί | 59 | |
| Ταμείο | | 59 |
| <i>Εξόφληση των μισθών που οφείλονται</i> | | |
| <hr/> | | |
| Φόροι και Τέλη Δημοσίου | 88 | |
| Ταμείο | | 88 |
| <i>Εξόφληση των φόρων και τελών στο Δημόσιο</i> | | |
| <hr/> | | |

| | | | | |
|--|--|----|-------|-----|
| _____ | | // | _____ | |
| Πιστωτές | | | 880 | |
| Ταμείο | | | | 734 |
| Αποτελέσματα εκκαθάρισης | | | | 147 |
| <i>Εξόφληση των πιστωτών σύμφωνα με την συμφωνία μαζί τους</i> | | | | |

| | | | | |
|---|--|----|-------|-----|
| _____ | | // | _____ | |
| Δάνειο με υποθήκη τ' ακίνητα | | | 147 | |
| Ταμείο | | | | 147 |
| <i>Εξόφληση της πιστώτριας Τράπεζας για το υπόλοιπο του λογισμού της από την υποθήκη των ακινήτων</i> | | | | |

_____ // _____
 Μετά τις παραπάνω εγγραφές γίνεται ο ισολογισμός τέλους της εκκαθάρισης:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΗΣ «ΘΕΟΔΩΡΟΥ - ΖΑΦΕΙΡΙΟΥ» ΟΕ

| | | | |
|------------------------------|-------------|-----------------------|-------------|
| Ταμείο | 1145 | Εταιρικό κεφάλαιο | 1174 |
| Ατομικοί λογ. εταίρ. | | Αποτελέσματα εκκαθάρ. | 1526 |
| <u>εταίρος Θεοδώρου 822</u> | | | |
| <u>εταίρος Ζαφειρίου 792</u> | 1555 | | |
| | <u>2700</u> | | <u>2700</u> |

Τ' αποτελέσματα της εκκαθάρισης θετικά στην προκειμένη περίπτωση (παρ' όλο που ο ισολογισμός τέλους χρήσης παρουσίασε ζημιές) και τούτο γιατί εμφανίστηκαν αφανή αποθεματικά (υπεραξίες ακινήτων και μηχανημάτων) αλλά και συμφέροντες, για τους εταίρους, διακανονισμοί ρευστοποίησης των αξιών, των εισπράξεων των απαιτήσεων, καθώς και των πληρωμών των υποχρεώσεων των τρίτων, από τους εκκαθαριστές.

Μετά τα παραπάνω θα γίνει η πληρωμή των εκκαθαριστών (η εγγραφή μπορούσε και να είχε γίνει πριν τον ισολογισμό) η δαπάνη της οποίας θα μεταφερθεί στ' αποτελέσματα εκκαθάρισης.

| | | | |
|---|----|-----|-----|
| Εξοδα εκκαθάρισης Ταμείο <i>Πληρωμή των εξόδων εκκαθάρισης</i> | // | 117 | 117 |
| Αποτελέσματα εκκαθάρισης Εξοδα εκκαθάρισης <i>Καταλογισμός των εξόδων εκκαθάρισης</i> | // | 117 | 117 |
| | // | | |

Γίνεται κατανομή των αποτελεσμάτων της εκκαθάρισης, ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη και του εταιρικού κεφαλαίου, ανάλογα με τη συμμετοχή των εταίρων στο κεφαλαίο, στους ατομικούς λογ/σμούς των εταίρων:

| | | | |
|--|----|------|------|
| Αποτελέσματα εκκαθάρισης Ατομικοί λογ/σμοί εταίρων <u>εταίρος Θεοδώρου (50%) 704</u> <u>εταίρος Ζαφειρίου (50%) 704</u> <i>κατανομή του αποτελέσματος της εκκαθάρισης</i> | // | 1409 | 1409 |
| Εταιρικό κεφάλαιο Ατομικοί λογ/σμοί εταίρων <u>εταίρος Θεοδώρου (50%) 587</u> <u>εταίρος Ζαφειρίου (50%) 587</u> <i>αναλογία κεφαλαίου των εταίρων</i> | // | 1174 | 1174 |
| Ατομικοί λογ/σμοί εταίρων <u>εταίρος Θεοδώρου 528</u> <u>εταίρος Ζαφειρίου 499</u> Ταμείο <i>Εξόφληση των δικαιωμάτων των εταίρων κλείσιμο των λισμών των βιβλίων και τέλος εκκαθάρισης της εταιρίας</i> | // | 1027 | 1027 |
| | // | | |

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

Ετησία δήλωση νομικού προσώπου Ο.Ε.

Τύπος και υποβολή δηλώσεως νομικού προσώπου

Οι ομόρρυθμες εταιρείες υποχρεούνται να υποβάλλουν, κάθε έτος, στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους δήλωση για τα αποτελέσματά τους, τα οποία προέκυψαν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου που έληξε και για την κατανομή των αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) μεταξύ των εταίρων (άρθρο 64 § 1 Ν. 2238/94).

Προθεσμία υποβολής δηλώσεως. Η προαναφερθείσα δήλωση της εταιρείας υποβάλλεται στην αρμόδια Δ. Ο .Υ .

α) Μέχρι 1 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, εάν η εταιρεία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρεί βιβλία.

β) Μέχρι 15 Απριλίου, αν η εταιρεία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρεία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εφόσον η διαχειριστική περίοδος τους λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού ή διαχειριστικού έ- τους.

γ) Μέσα σε 3^{1/2} μήνες από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρεία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Δηλαδή, αν η διαχειριστική περίοδος έληξε την 31 Δεκεμβρίου (οπότε την ημερομηνία αυτή συντάχθηκε και ο ισολογισμός χρήσεως), η

δήλωση θα υποβληθεί μέχρι 15 Απριλίου του επομένου έτους. Αν η διαχειριστική περίοδος λήγει την 30 Ιουνίου, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι 15 Οκτωβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

Κτήση εισοδήματος προσωπικών εταιρειών

Τα εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, θεωρούνται ότι εκτήθησαν από κάθε εταίρο για το αναλογούν σ' αυτόν ποσοστό κερδών, σύμφωνα με τους όρους συμμετοχής του στην εταιρεία. Και για τις εταιρείες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας Κ.Β.Σ. (θεωρείται ως χρόνος κτήσεως) η ημέρα κατά την οποία εκλείσθη η διαχειριστική περίοδος (άρθρο 28 § 4 Ν. 2238/94).

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος προσωπικών εταιρειών

Σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 § 1 του Ν. 2753/99, τα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων εταιρειών, από τη χρήση 2000 και εφεξής φορολογούνται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Από τα καθαρά κέρδη των Ο.Ε., προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος, αφαιρούνται τα κέρδη που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια Ε.Π.Ε. Από τα κέρδη που απομένουν, αφαιρείται ποσό που

χαρακτηρίζεται ως επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Για τη χρήση 1999 ίσχυε συντελεστής φορολογίας καθαρών κερδών Ο.Ε. 30% και για τις προηγούμενες χρήσεις συντελεστής 35%.

Χαρτόσημο κερδών. Με την υποβολή της δηλώσεως εκ μέρους του νομικού προσώπου της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας και εφόσον βέβαια υπάρχουν κέρδη, καταβάλλεται στο Δημόσιο Ταμείο, χαρτόσημο 1,20% επί του ύψους των κερδών της χρήσεως (Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου άρθρο 15 § 5).

Το κείμενο των σχετικών διατάξεων του Ν. 2238/94

ΑΡΘΡΟ 10

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Η' ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

α) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για ομόρρυθμες, εταιρίες του π.δ. 518/1989 (ΦΕΚ 220 '), καθώς και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

β) Τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς.

Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υποχρέους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρείας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα

αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρείες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μία από αυτές, κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρείας και δεν ανακαλείται.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υποχρέους.

2. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υποχρέου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.

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

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

4. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

5. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υποχρέων της παραγράφου 4 τον άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4.

ΑΡΘΡΟ 28

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

.....

4. Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης εταιρείας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων. Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου. Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής, κατά περίπτωση. Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν από την πάροδο τριών (3) μηνών από τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των δύο διαχειριστικών περιόδων λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας.

β) Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας.

γ) Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνεταίρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε

ΑΡΘΡΟ 64**ΔΗΛΩΣΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ
ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ**

1. Οι υπόχρεοι, που υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ως εξής:

α) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

β) Μέχρι τις 15 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 ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

γ) Αν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου

1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μία για τη δωδεκαήμερη περίοδο και μία για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου.

Στην περίπτωση αυτή η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα καθεμιάς περιόδου.

δ) Μέσα σε τρεισήμισι (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

ε) Μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λύσης, μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρείας ή κοινοπραξίας, κατά περίπτωση, και εφόσον η εταιρία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η διαχειριστική περιόδός της λήγει μέχρι τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

στ) Για τους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση εφαρμόζεται ανάλογα η περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 107.

Η δήλωση επιδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο ή το πρόσωπο που έχει ορισθεί γι' αυτό, στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

2. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και

γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υποχρέων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Πριν από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα.

3. Τα ποσά του φόρου, της προκαταβολής και των τυχόν τελών ή εισφορών, που οφείλονται με βάση τη δήλωση αυτού του άρθρου, καταβάλλονται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες 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 καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης καταβάλλονται μαζί με αυτήν οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 86.

Δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερόμενων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της

δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δυόμισι τοις εκατό (2,5%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιωμένων με αυτόν οφειλών

4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας των πιο πάνω υποχρέων, ύστερα από σχετικό έλεγχο, εκδίδει και κοινοποιεί σε αυτές, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου, μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. Η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου της κοινοπραξίας ή κοινωνίας κοινοποιείται στον εκπρόσωπό της, ο οποίος αναγράφεται στη δήλωση ή, σε περίπτωση μη ορισμού του, σ' οποιοδήποτε μέλος της κοινοπραξίας ή κοινωνίας. Σε περίπτωση λύσης της εταιρίας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας η πράξη εκδίδεται στο όνομα αυτών και κοινοποιείται σε όλα τα μέλη τους και όταν πρόκειται για πτώχευση η πράξη εκδίδεται στο όνομα της πτωχεύσασας και κοινοποιείται στα μέλη και στο σύνδικο.

5. Τα οικονομικά αποτελέσματα που προσδιορίζονται με βάση την οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου ή το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθώς και αυτά που οριστικοποιούνται λόγω μη άσκησης προσφυγής, δεν μπορεί να αμφισβητηθούν από τους εταίρους ή τα μέλη της κοινωνίας ή κοινοπραξίας.

**Προσυπογραφή δηλώσεων φόρου εισοδήματος
και παρακρατούμενων φόρων από το λογιστή**

Νόμος 2065/1992, άρθρο 49 § 1:

"Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και απόδοσης παρακρατούμενων φόρων οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου υπογράφονται υποχρεωτικά και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από του υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού ή αν δεν απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στη σύνταξη των δηλώσεων, οι οποίοι βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και ότι το εισόδημα που δηλώνεται έχει προσδιοριστεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Κάτω από την υπογραφή του προσώπου που υπογράφει τις δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση αυτού και ο αριθμός της ταυτότητάς του.

3. Ο προϊστάμενος του λογιστηρίου του επιτηδευματία ή άλλο πρόσωπο, που υπογράφει την παραπάνω δήλωση, έχει όλες τις ευθύνες, που προβλέπονται από το Ν. 1599/1986. Η παράλειψη της υπογραφής του λογιστή πρέπει να αιτιολογείται από το φορολογούμενο με δήλωση του Ν. 1599/1986.

4. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του".

Νόμος 2238/94 άρθρο 31 § 11:

«Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του».

Αδίκημα φοροδιαφυγής και αυτουργοί του αδικήματος

Κατά το άρθρο 20 παράγραφος 1 περίπτωση β' Ν. 2523/97 , στις ομόρρυθμες εταιρείες θεωρούνται ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής οι ομόρρυθμοι εταίροι ή οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

Κατά δε την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και, αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους.

Η φορολογία της αφανούς (συμμετοχικής) εταιρείας

Η διάταξη του άρθρου 31 παράγραφος 4 περίπτωση β' του Ν.Δ. 3323/55 ορίζει ότι επί συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας το σύνολο των κερδών αυτής, δηλαδή της εταιρείας, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο, στο όνομα του οποίου και φορολογούνται. Αν οι εμφανείς εταίροι είναι περισσότεροι, τα κέρδη κατανέμονται σ' αυτούς κατ' ισομοιρία. Το τελευταίο αυτό περιλαμβάνεται στην υπ' αριθμ. Ε 1944/ΠΟΛ. 48/1986 εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομικών, το οποίο έχει ως εξής:

1. Άτυπος είναι η εταιρεία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρεία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή της διατυπώσεις.
2. Αφανής ή συμμετοχική είναι η σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Εμπορικού Νόμου εταιρεία, η οποία αποβλέπει σε μία ή περισσότερες εμπορικές εργασίες, και η σύστασή της δεν υπόκειται σε διατυπώσεις οι οποίες απαιτούνται για τη σύσταση των λοιπών εμπορικών εταιρειών.
3. Εξάλλου, άτυπος είναι επίσης και η εταιρεία η οποία προέρχεται από νομοτύπως συσταθείσα εταιρεία (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη και περιορισμένης ευθύνης), η οποία μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειάς της εξακολουθεί να λειτουργεί χωρίς να έχουν τηρηθεί για την εκ νέου σύστασή της, οι νόμιμες διατυπώσεις.
4. Κατόπιν, τούτου, ενόψει και των διατάξεων του άρθρου 31 παράγρ. 4 περίπτ. β' του Ν.Δ. 3323/55, τα κέρδη που αποκτούν οι άτυπες και

αφανείς (συμμετοχικές) εταιρείες, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο αυτών. Αν αποδειχθεί ότι οι εμφανείς εταίροι είναι περισσότεροι, τα κέρδη κατανέμονται σ' αυτούς κατ' ισομοιρία. Η σχετική όμως κρίση, επειδή το θέμα τούτο αποτελεί ζήτημα πραγματικό, ανήκει στην αρμοδιότητα του Οικον. Εφόρου και, σε περίπτωση αμφισβήτησης, των Διοικητικών Δικαστηρίων".

Δήλωση εισοδήματος της αφανούς εταιρείας, κατόπιν των ανωτέρω, δεν είναι δυνατόν να υποβληθεί από αυτήν προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (της έδρας αυτής), αλλά τα εισοδήματά της θα περιληφθούν - όπως προλέχθηκε - στη δήλωση του ή των εμφανών εταίρων.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Δικαίος Π. Καούνης «*Η λογιστική στις εταιρικές επιχειρήσεις*» Β΄ Έκδοση, Αθήνα 1990
2. Δικαίος Π. Καούνης «*Κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων Ν.2238/1994*» Αθήνα
3. Παναγιώτη Παπαδέα «*Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων*» Αθήνα 1999
4. Μ. Λεοντάρη «*Προσωπικές Εταιρίες – ΕΠΕ*»

Η παραπάνω εργασία εκπονήθηκε με βάση τη βιβλιογραφία και σε συνεργασία με το προσωπικό της Α΄ Δ.Ο.Υ. Πατρών και του Λογιστή Βαγγέλη Βασάκου.