

**ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ
ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΟΥ ΕΤΑΙΡΙΑΣ
ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΣΤΑΣΗ ΕΩΣ ΤΗ ΛΥΣΗ ΤΗΣ»**



ΓΙΟΤΣΙΔΟΥ ΝΙΚΟΛΑΪΣ Α.Μ. 9727

ΠΕΓΚΑ ΔΗΜΗΤΡΑ Α.Μ. 9701

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΠΑΤΡΑ, 2014

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Βασικός σκοπός της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας είναι να εισάγουμε τον αναγνώστη στην όσο το δυνατόν καλύτερη και λεπτομερέστερη περιγραφή των λειτουργιών της ομόρρυθμης εταιρίας, τόσο σε λογιστικό όσο και σε φορολογικό επίπεδο. Ξεκινάμε με την περιγραφή του ορισμού των εμπορικών εταιριών αναφορικά και προχωράμε στη βαθύτερη ανάλυση των ομορρύθμων εταιριών, αναφέροντας τα χαρακτηριστικά που τις διέπουν, καθώς επίσης εξετάζονται οι σχέσεις που έχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές της με αυτή. Γίνεται λεπτομερής περιγραφή της διαδικασίας σύστασής της με τις ανάλογες λογιστικές ενέργειες που απαιτούνται και αναλύονται στη συνέχεια τυχόν λογιστικές πράξεις στις οποίες χρειάζεται να προβεί η εταιρία κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσεως. Παραθέτονται αναλύσεις και παραδείγματα σχετικά με τα αποτελέσματα που μπορούν να προκύψουν μέσα στη χρήση, είτε αυτά είναι κέρδη, είτε ζημίες, καθώς και οι όποιες ενέργειες και υπολογισμοί πρέπει να γίνονται κατά το τέλος της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου. Ερευνήσαμε τις φορολογικές διατάξεις που αφορούν στη λειτουργία της και τις υποχρεώσεις των ομορρύθμων εταιριών απέναντι στο κράτος από φορολογική άποψη. Τέλος, παρουσιάζονται οι λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν στη λύση της Ο.Ε., είτε αυτοί αφορούν την εταιρία είτε τους εταίρους της, και την οριστική παύση της δραστηριότητάς της. Περιγράφεται η διαδικασία της εκκαθαρίσεώς της και δίνεται ενδεικτικό παράδειγμα που την αναλύει από λογιστικής πλευράς, με ημερολογιακές εγγραφές και τα καθολικά των απαραίτητων λογαριασμών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. Εισαγωγή	1
2. Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή-Έννοια Ο.Ε.-Χαρακτηριστικά Ο.Ε	3
1.1 Εμπορικές εταιρίες.....	3
1.1.1 Διακρίσεις εμπορικών εταιριών.....	3
1.2 Ομόρρυθμη εταιρία.....	4
1.2.1 Χαρακτηριστικά της Ο.Ε.....	4
1.3 Τήρηση βιβλίων.....	4
3. Κεφάλαιο 2: Οι εταίροι	7
2.1 Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή σε Ο.Ε.....	7
2.2 Λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της Ο.Ε. με τους εταίρους της.....	7
2.2.1 Αντικείμενο εταιρικής εισφοράς.....	9
2.2.2 Εταιρική ιδιότητα ομορρύθμου εταίρου-αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη ομορρύθμου εταίρου.....	9
2.2.3 Δικαιώματα των εταίρων.....	10
2.2.4 Υποχρεώσεις των εταίρων.....	12
2.2.5 Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας Ο.Ε.....	12
2.2.6 Αποχώρηση ομόρρυθμου εταίρου.....	13
2.2.7 Θάνατος εταίρου. Μεταβίβαση της εταιρικής του μερίδας στους κληρονόμους του.....	13
2.3 Εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης.....	14
2.3.1 Περιεχόμενο και σημασία.....	14
2.3.2 Διαχείριση και εκπροσώπηση.....	14
2.3.3 Εκπροσωπευτική εξουσία.....	15
2.3.4 Διαχειριστική εξουσία.....	15
2.3.5 Δικαιώματα και υποχρεώσεις διαχειριστών.....	16
2.3.6 Διορισμός διαχειριστών.....	17
2.3.7 Έλλειψη διαχειριστών. Δικαστικός διορισμός.....	17
2.3.8 Παραίτηση διαχειριστή.....	17
2.3.9 Θάνατος Διαχειριστή.....	18
4. Κεφάλαιο 3: Διαδικασία σύστασης Ο.Ε	19

3.1 Καταστατικό.....	19
3.1.1 Υπόδειγμα καταστατικού.....	20
3.2 Περιγραφή διαδικασίας σύστασης.....	22
3.3 Λογιστική διαδικασία σύστασης μιας Ο.Ε.....	26
3.3.1 Παράδειγμα λογιστικών εγγραφών σύστασης.....	26
3.4 Αρχικός ισολογισμός.....	29
5. Κεφάλαιο 4: Λογιστικές ενέργειες χρήσεως.....	30
4.1 Λειτουργία Ο.Ε.....	30
4.2 Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου.....	34
4.3 Μείωση εταιρικού κεφαλαίου.....	47
4.4 Περιουσία επιχειρήσεων και παρακολούθηση αυτής.....	52
4.5 Λογιστικές μεθόδους.....	53
4.6 Λογιστικά συστήματα.....	54
4.7 Προβλέψεις.....	55
4.8 Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων.....	55
4.9 Οι νομικές διατάξεις για τις προβλέψεις.....	58
6. Κεφάλαιο 5: Η λογιστική για το κλείσιμο της χρήσης.....	60
5.1 Απογραφή.....	60
5.1.1 Είδη απογραφής.....	60
5.1.2 Λόγοι σύνταξης απογραφής.....	60
5.1.3 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων.....	61
5.2 Αποτίμηση.....	62
5.2.1 Αποτίμηση παγίων στοιχείων.....	62
5.2.2 Αποτίμηση αποθεμάτων.....	62
5.2.2.1 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως.....	63
5.2.3 Αποτίμηση αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα Διαρκούς απογραφής.....	64
5.2.4 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.....	65
5.2.5 Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.....	65
5.3 Αποσβέσεις.....	66
5.3.1 Μέθοδοι υπολογισμού αποσβέσεων.....	66
5.3.2 Αποσβέσεις για νέες επιχειρήσεις.....	67

5.3.3 Συντελεστές απόσβεσης.....	67
5.3.4 Λογιστική παρακολούθηση των αποσβέσεων.....	68
5.3.4.1 Λογιστικές εγγραφές αποσβέσεων.....	69
5.4 Λογιστικός χειρισμός του αποτελέσματος.....	71
5.4.1 Η διανομή του κέρδους.....	72
5.4.2 Μεταφορά του κέρδους στη επόμενη χρήση.....	75
5.4.3 Η κατανομή της ζημιάς.....	77
5.4.4 Μεταφορά της ζημιάς στην επόμενη χρήση.....	79
5.5 Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων στο τέλος της χρήσης.....	80
5.5.1 Κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσης.....	80
5.5.2 Κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.....	80
5.5.3 Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.....	81
5.5.4 Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.....	82
7. Κεφάλαιο 6: Φορολογία της Ο.Ε.....	85
6.1 Φορολογία εισοδήματος της Ο.Ε.....	85
6.2 Κέρδη εκπιπτόμενα από το φόρο.....	86
6.3 Εισόδημα από ακίνητα.....	86
6.4 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.....	86
6.5 Εκπτώσεις παρακρατημένων και προκαταβεβλημένων φόρων.....	86
6.6 Προθεσμίες υποβολής φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5).....	86
6.7 Παράδειγμα υπολογισμού φόρου Ο.Ε.....	87
6.7.1 Υπολογισμός φόρου με απλογραφική τήρηση βιβλίων.....	87
6.7.2 Υπολογισμός φόρου με διπλογραφική τήρηση βιβλίων.....	88
6.8 Λογιστική απεικόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).....	89
6.8.1 Παράδειγμα παρακολούθησης φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).....	90
6.9 Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων.....	96
6.9.1 Διαδικασία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου.....	96
6.9.2 Φορολογία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου.....	96
6.9.3 Μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου λόγω συνταξιοδότησης.....	96
6.9.4 Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας με αντάλλαγμα.....	97
6.9.5 Δωρεά και γονική παροχή εταιρικού μεριδίου.....	97
6.10 Φορολογία μεταβίβασης ακινήτων στη διάλυση ομορρύθμου εταιρίας.....	98

6.11 Φορολόγηση κληρονόμων αποβιώσαντος εταίρου.....	98
6.12 Φόρος υπεραξίας.....	99
6.12.1 Άσκηση υπολογισμού υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου σε Ο.Ε. κατά το απλογραφικό σύστημα (βιβλία Β' κατηγορίας).....	102
6.12.2 Άσκηση υπολογισμού υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου σε Ο.Ε. κατά το διπλογραφικό σύστημα (βιβλία Γ' κατηγορίας).....	105
8. Κεφάλαιο 7:Λύση και εκκαθάριση Ο.Ε.....	109
7.1 Λόγοι λύσεως της Ο.Ε.....	109
7.1.1 Λόγοι λύσεως που αφορούν την εταιρία.....	109
7.1.2 Λόγοι λύσεως που αφορούν τους εταίρους.....	110
7.2 Εκκαθαριστές.....	110
7.3 Υπόδειγμα διαλυτικού εγγράφου.....	111
7.4 Διαδικασία Εκκαθάρισης.....	112
7.4.1 Ισχύς μισθώσεων κατά το στάδιο της εκκαθάρισης.....	114
7.4.2 Αποτέλεσμα εκκαθάρισης.....	114
7.5 Λογιστικές εγγραφές εκκαθάρισης – Εφαρμογή.....	114
7.5.1 Εφαρμογή.....	116
7.6 Υποβαλλόμενες στη Δ.Ο.Υ. δηλώσεις.....	130
9. Συμπέρασμα.....	132
10. Βιβλιογραφία.....	134

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τόσο στην εμπορική, όσο και στη φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνονται διατάξεις οι οποίες περιγράφουν λεπτομερώς τους "κανόνες" που πρέπει να ακολουθεί μια ομόρρυθμη εταιρία. Η ομόρρυθμη εταιρία, αποτελεί ένα είδος εμπορικών εταιριών το οποίο υπάρχει σε μεγάλο βαθμό στη χώρα μας και πραγματικά παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον η βαθύτερη και λεπτομερέστερη έρευνά του.

Η εργασία αποτελείται από επτά (7) κεφάλαια τα οποία παρουσιάζουν θεωρητικά (με βάση τους νόμους που εφαρμόζονται για τη σωστή λειτουργία της) και πρακτικά (με τη βοήθεια λογιστικών εγγραφών και ασκήσεων) τη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας από λογιστικής και φορολογικής άποψης.

Συγκεκριμένα, το 1^ο κεφάλαιο μας εισάγει στην έννοια των εμπορικών εταιριών και ποιες είναι αυτές γενικότερα και προχωράει στη βαθύτερη ερμηνεία των ομορρύθμων εταιριών, τα χαρακτηριστικά τους και τα βιβλία που πρέπει να τηρούν.

Στο 2^ο κεφάλαιο, περιγράφεται η σχέση της εταιρίας αρχικά με τους εταίρους και στη συνέχεια με τους διαχειριστές της. Ενδεικτικά, ποιοι έχουν ικανότητα για συμμετοχή σε Ο.Ε., η λογιστική σχέση που έχουν με αυτή, καθώς και οι εισφορές τους στην εταιρία, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις τους και τι γίνεται στις περιπτώσεις που κάποιος εταίρος θελήσει να αποχωρήσει από την εταιρία ή αποβιώσει. Αντίστοιχα, περιγράφονται οι ενέργειες των διαχειριστών, οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους.

Όσον αφορά το 3^ο κεφάλαιο, περιγράφεται η διαδικασία σύστασης της Ο.Ε. με αναλυτική περιγραφή του καταστατικού της, τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει προκειμένου να ιδρυθεί, καθώς επίσης, τα απαραίτητα έγγραφα που απαιτούνται να καταβάλλει. Επιπλέον, παρατίθεται ενδεικτικό παράδειγμα ιδρύσεως Ο.Ε. με λογιστικές εγγραφές καθώς και ο ισολογισμός έναρξής της.

Οι λογιστικές ενέργειες οι οποίες μπορούν να γίνουν στο διάστημα μιας διαχειριστικής χρήσεως, είναι εκείνες οι οποίες αναλύονται στο 4^ο κεφάλαιο. Περιγράφεται τι γίνεται στην περίπτωση που εμφανιστεί αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με παραδείγματα λογιστικών εγγραφών σε κάθε περίπτωση. Αντίστοιχα παραδείγματα δίνονται στις περιπτώσεις που μπορεί να εμφανιστεί μείωση εταιρικού κεφαλαίου. Αναλύονται οι λογιστικές μέθοδοι και τα λογιστικά συστήματα που μπορεί η Ο.Ε. να εφαρμόσει προκειμένου να πετύχει τη λογιστική της οργάνωση και περιγράφεται ο λογιστικός χειρισμός και η νομοθεσία γύρω από τις προβλέψεις.

Το 5^ο κεφάλαιο είναι αυτό το οποίο μας παρουσιάζει τα αποτελέσματα που μπορούν να προκύψουν στο τέλος μιας διαχειριστικής χρήσης. Πιο απλά, παραθέτονται, οι περιπτώσεις εμφάνισης κερδών ή ζημιών, η απεικόνιση του πίνακα αποτελεσμάτων και ο ισολογισμός τέλους χρήσης. Επιπλέον, αναλύονται οι ενέργειες αποτίμησης και οι μέθοδοι αποσβέσεων των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας με σχετικά παραδείγματα.

Η φορολογία της Ο.Ε. αναλύεται εκτενέστερα στο 6^ο κεφάλαιο. Συγκεκριμένα, οι συντελεστές φορολόγησης που ισχύουν για τις Ο.Ε. επί των κερδών τους, τα κέρδη τα οποία εκπίπτουν από το φόρο, καθώς επίσης παραδείγματα υπολογισμού φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, δίνονται παραδείγματα που αφορούν στον προσδιορισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) με τις απαραίτητες ημερολογιακές εγγραφές. Επίσης

παρουσιάζεται, πώς γίνεται η φορολόγηση στην περίπτωση που έχουμε μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων και γίνεται πρακτική απεικόνιση με άσκηση του υπολογισμού του φόρου υπεραξίας τόσο κατά την απλογραφική όσο κατά τη διπλογραφική μέθοδο τήρησης βιβλίων.

Τελευταίο το κεφάλαιο 7, στο οποίο περιγράφεται η λύση και η εκκαθάριση της Ο.Ε. Πιο απλά, αναλύονται οι λόγοι λύσεως που αφορούν τόσο την εταιρία όσο και τους εταίρους της, με βάση τη σχετική νομοθεσία. Περιγράφεται η διαδικασία της εκκαθάρισης και παρατίθεται ενδεικτική εφαρμογή με λογιστικές εγγραφές προκειμένου να γίνει πλήρως κατανοητή η συγκεκριμένη ενέργεια από λογιστικής άποψης. Τέλος, περιγράφονται όλα εκείνα τα έγγραφα τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλει η εταιρία στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να φθάσει στην οριστική λύση της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ-ΕΝΝΟΙΑ Ο.Ε.-ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Ο.Ε.

1.1 Εμπορικές εταιρίες

Εμπορικές εταιρίες ονομάζονται οι εταιρίες που αναπτύσσουν εμπορική δραστηριότητα. Η εμπορική δραστηριότητα ορίζεται από το δίκαιο, σαν «αγορά προϊόντων γης ή τέχνης επί σκοπώ μεταπώλησεως επεξεργασμένων ή μη». Με την παραπάνω έννοια συνεπώς, κάθε εταιρία που έχει σκοπό το κέρδος και έχει ως αντικείμενο μία οικονομική δραστηριότητα χαρακτηρίζεται σαν εταιρία εμπορική.

1.1.1 Διακρίσεις των εμπορικών εταιριών

Οι εμπορικές εταιρίες διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες. Κριτήριο για το διαχωρισμό τους στις παρακάτω κατηγορίες αποτελεί η σχέση των εταίρων με τη λειτουργία της εταιρίας:

- **Εταιρίες προσωπικές**, όπου είναι σημαντικό το πρόσωπο του κάθε εταίρου και η προσωπικότητα του για τα ζητήματα διοίκησης και λειτουργίας της εταιρίας, καθώς πρέπει να λύνονται με προσωπική ευθύνη και συμμετοχή του κάθε εταίρου. Σε αυτή τη περίπτωση δεν έχει σημασία το μέγεθος συμμετοχής του κάθε εταίρου στο κεφάλαιο της εταιρίας.
- **Εταιρίες μικτές**, όπου σε αυτήν την περίπτωση, έχουν βασικό ρόλο και τα δύο στοιχεία, δηλαδή το πρόσωπο του κάθε εταίρου και η συμμετοχή του στη λειτουργία της εταιρίας σε συνδυασμό με το ποσό του κεφαλαίου που έχει καταθέσει ο καθένας.
- **Εταιρίες κεφαλαιουχικές**, σε αυτή τη περίπτωση, μόνο το ποσό του κεφαλαίου που έχει εισφέρει ο καθένας είναι βασικό στοιχείο και τα ζητήματα διοίκησης και λειτουργίας της εταιρίας, λύνονται με βάση, την συμμετοχή του κάθε εταίρου στο κεφάλαιο της εταιρίας, και όχι με βάση το πρόσωπο και τη προσωπικότητα του εταίρου.

Η κάθε κατηγορία από τις παραπάνω εταιρίες περιλαμβάνει και κάποιους εταιρικού τύπους. Αυτοί είναι οι παρακάτω:

Η κατηγορία των προσωπικών εταιριών περιλαμβάνει:

- Την ομόρρυθμη εταιρία (Ο.Ε.) (στην οποία και θα αναφερθούμε)
- Την ετερόρρυθμη εταιρία (Ε.Ε.)
- Την συμμετοχική ή αφανή εταιρία

Η κατηγορία των μικτών εταιριών περιλαμβάνει:

- Την εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)
- Την ετερόρρυθμη με μετοχές εταιρία

Η κατηγορία των κεφαλαιουχικών εταιριών περιλαμβάνει:

- Την ανώνυμη εταιρία (Α.Ε.)

1.2 Ομόρρυθμη εταιρία

Σύμφωνα με τον νόμο (εμπορικός νόμος, άρθρα 20 και 22): «ομόρρυθμη είναι η εταιρία εκείνη, που για την σύστασή της απαιτούνται δύο ή περισσότερα άτομα, που έχουν σαν σκοπό να συνεμπορεύονται με εταιρική επωνυμία και που όλα τους ευθύνονται έναντι των δανειστών της εταιρίας τους: προσωπικά, σε ολόκληρο και απεριόριστα».

Τα φυσικά πρόσωπα που θα συμμετέχουν στην ίδρυση της εταιρίας θα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το δέκατο όγδοο έτος της ηλικίας τους (σύμφωνα με το άρθρο 127 του αστικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του νόμου 1329/83). Συμμετοχή ανηλίκου στη σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας.

1.2.1 Χαρακτηριστικά της Ο.Ε.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ο.Ε. είναι τα εξής:

- Οι εταίροι της Ο.Ε. ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, με αλληλέγγυα ευθύνη τους.
- Όταν λύεται μία εταιρία οι εταίροι δεν απαλλάσσονται από την ευθύνη τους για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρίας.
- Για την κατάρτιση μίας ομόρρυθμης εταιρίας δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό.
- Για την σύσταση μίας Ο.Ε. δεν προβλέπεται αναγκαίο ελάχιστο κεφάλαιο.

1.3 Τήρηση βιβλίων

Καθόσον αφορά στα βιβλία που υποχρεούται να τηρήσει η κάθε εταιρία για την καταγραφή των οικονομικών της πράξεων, αυτό ορίζεται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών(Κ.Φ.Α.Σ.): «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Σύμφωνα, λοιπόν, με τα παραπάνω κάθε Ο.Ε. είναι υποχρεωμένη να τηρεί βιβλία και να εκδίδει τα απαραίτητα στοιχεία.

Με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. : «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής περιόδου».

Κριτήρια για την ένταξη των υπόχρεων σε απλογραφικά(Β' κατηγορίας) ή διπλογραφικά(Γ' κατηγορίας) βιβλία αποτελούν η μορφή της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών και το ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

Συγκεκριμένα:

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. : «Πλέον στην τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εντάσσονται υποχρεωτικά από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους μόνο οι ημεδαπές και αλλοδαπές

ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες». Βάση της ίδιας παραγράφου του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Γ' κατηγορίας βιβλίων κάποιιοι υπόχρεοι ως εξής: «Εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και έχουν την δυνατότητα να τηρούν απλογραφικά βιβλία τα παρακάτω πρόσωπα:

- 1) Οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις των α.ν. 89/1967(ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968(ΦΕΚ Α' 82)
- 2) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας
- 3) Οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελλάδας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις».

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. όσο αφορά την τήρηση απλογραφικών βιβλίων ισχύουν τα εξής:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εντάσσονται πλέον στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας), από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους, με εξαίρεση τους υπόχρεους εκείνους που εντάσσονται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.), οι πιο κάτω υπόχρεοι:

- 1) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών.
- 2) ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή ασκεί και άλλες δραστηριότητες, τότε εντάσσεται, για όλες του τις δραστηριότητες, συμπεριλαμβανόμενης και εκείνης για την οποία έχει ειδική ένταξη στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων, στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του από τις δραστηριότητες αυτές.
- 3) ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν.27/1975.
- 4) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου. Διευκρινίζεται ότι, δεδομένου ότι το υγραέριο διατίθεται ως καύσιμο από τα πρατήρια καυσίμων με τον ίδιο τρόπο όπως η βενζίνη και το πετρέλαιο κίνησης, η εμπορία υγραερίου από τα εν λόγω πρατήρια δεν θεωρείται ως άλλη δραστηριότητα για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων.
- 5) ο πωλητής πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης. Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους των περιπτώσεων γ', δ' και ε' διατηρεί και άλλο κλάδο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, για την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων του κλάδου αυτού κρίνεται αυτοτελώς, με βάση τα ακαθάριστα έσοδά του.
- 6) ο νέος υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά την έναρξη των εργασιών του. Τονίζεται ότι ο εν λόγω υπόχρεος εντάσσεται σε απλογραφικά βιβλία μόνο κατά την έναρξη των εργασιών του και στη συνέχεια εντάσσεται σε κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
- 7) τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 (Δημόσιο, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ.) σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων».

Τα υπόλοιπα, λοιπόν, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, υπόχρεοι που δεν αναφέρονται στα παραπάνω άρθρα για τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους όπως αναφέρεται και στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. Σε αυτή την κατηγορία κατατάσσεται και η Ο.Ε. Τα όρια για την ένταξη των υπόχρεων σε τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων με

βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. αναφέρονται παρακάτω:

- Τήρηση απλογραφικών βιβλίων(Β' κατηγορίας) μέχρι και 1.500.000 Ευρώ
- Τήρηση διπλογραφικών βιβλίων(Γ' κατηγορίας) πάνω από 1.500.000 Ευρώ

Προαιρετικά, υπάρχει η δυνατότητα ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών, σύμφωνα με τη παράγραφο 6 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ, να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται κανονικά αρκεί να τηρεί όλα τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται για την κατηγορία αυτή.

Οι υπόχρεοι φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών τηρούν και κάποια επιπρόσθετα βιβλία.

Ο υπόχρεος που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

- 1) Ημερολόγια και Καθολικά της Γενικής Λογιστικής σύμφωνα με τις αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ., χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής και τους λογαριασμούς της ομάδας 9 του λογιστικού σχεδίου, με εξαίρεση τον λογαριασμό 94.
- 2) Βιβλίο Αποθήκης
- 3) Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών (δεν υφίσταται υποχρέωση τήρησής του από 1/1/2013)
- 4) Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων
- 5) Βιβλίο απογραφών
- 6) Ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου

Ο υπόχρεος που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

- 1) Βιβλίο εσόδων-εξόδων
- 2) Βιβλίο απογραφών ή κατάστασης απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών ξεπερνούν τα 150.000 Ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙ ΕΤΑΙΡΟΙ

2.1 Ικανότητα προσώπων για συμμετοχή σε Ο.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 127 Α.Κ., δικαιούται να μετάσχει σε Ο.Ε. ως ομόρρυθμος εταίρος κάθε άνδρας και γυναίκα που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας. Δεν έχουν τη δυνατότητα συμμετοχής σε Ο.Ε. όσοι είναι κάτω των 18 ετών ανήλικοι καθώς και όσοι είναι υπό νόμιμη ή δικαστική απαγόρευση ή αντίληψη. Σε περίπτωση που κατά τη σύσταση έχει υπογραφεί εταιρική σύμβαση από ανήλικο, θεωρείται άκυρη και υποχρεούται ο ενήλικος να αποδώσει νομιμοτόκως στον ανήλικο την εισφορά και οποιαδήποτε άλλη καταβολή έχει προέλθει από τον ανήλικο, κατά τις αρχές του αδικαιολόγητου πλουτισμού. Όταν στη σύσταση Ο.Ε. συμμετέχει ανήλικος, δημιουργείται ανώμαλος ή «εν τοις πράγμασι υπάρχουσα» εταιρία.

Επιπροσθέτως, όσον αφορά την έγγαμη γυναίκα, μετά την καθιέρωση της ισότητας των φύλων, μπορεί να μετέχει σε εταιρία οποιουδήποτε τύπου και να εμπορεύεται γενικότερα, χωρίς να χρειάζεται τη συναίνεση του συζύγου της.

Στην περίπτωση που κάποιος είναι αλλοδαπός, σύμφωνα με το άρθρο 4 Α.Κ., μπορεί να μετέχει σε προσωπική εταιρία, αφού όσον αφορά τα αστικά δικαιώματα εξομοιώνεται προς τον ημεδαπό.

2.2 Λογιστική παρακολούθηση των σχέσεων της Ο.Ε. με τους εταίρους της

Κατά τη διάρκεια λειτουργίας της Ο.Ε., μέσα στις χρήσεις, δημιουργούνται οικονομικές σχέσεις ανάμεσα στην εταιρία και τους εταίρους, οι οποίες απεικονίζονται με λογαριασμούς που ανοίγουν στο όνομα των εταίρων. Οι πιο συνηθισμένες κατηγορίες είναι οι εξής:

1) Λογαριασμοί καλύψεως κεφαλαίου. Οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί ανοίγονται κατά τη σύσταση ή όταν αυξηθεί το κεφάλαιο της εταιρίας μεταγενέστερα. Στη χρέωσή τους, αναγράφεται το ποσό της εισφοράς του κάθε εταίρου, ενώ παράλληλα πιστώνεται ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο». Οι λογαριασμοί καλύψεως κεφαλαίου κλείνουν (πιστώνονται), όταν καταβληθούν οι εισφορές ενώ ταυτόχρονα χρεώνονται οι λογαριασμοί «Οφειλόμενου Κεφαλαίου» στο όνομα των εταίρων, οι οποίοι με τη σειρά τους θα κλείσουν όταν καταβληθούν οι εισφορές με χρέωση των λογαριασμών που δέχονται τις εισφορές.

2) Λογαριασμοί κεφαλαιακών μερίδων. Είναι αναλυτικοί του λογαριασμού "Εταιρικό Κεφάλαιο" και στο υπόλοιπό τους το οποίο είναι πιστωτικό, παρουσιάζεται η κεφαλαιακή μερίδα του εταίρου όπως έχει διαμορφωθεί από την αρχική καταβολή και τις πιθανές αυξομειώσεις του εταιρικού κεφαλαίου.

3) Λογαριασμοί απολήψεων. Χρεώνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης με ποσά τα οποία εξυπηρετούν τις ατομικές ανάγκες των εταίρων. Δεν αποτελούν έξοδα για τη Ο.Ε., ούτε συντελούν στη διαμόρφωση του αποτελέσματος, αλλά θεωρούνται προκαταβολή των κερδών

που αναμένεται να προκύψουν κατά τη διάρκεια της χρήσης. Στο τέλος της χρήσεως, το χρεωστικό τους υπόλοιπο μεταφέρεται στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, οι οποίοι θα πιστωθούν παράλληλα με το ποσό που δικαιούται να λάβει ο εταίρος από τα κέρδη.

4). Λογαριασμοί δανειακών σχέσεων. Όταν προκύψουν δανειακές σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας, θα πρέπει να ανοιχθούν οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί. Η παροχή δανείων από τους εταίρους προς την εταιρία θεωρείται δανειακή σχέση, ενώ το αντίστροφο θα αποτελούσε έμμεσα, τρόπο ανάληψης του εταιρικού κεφαλαίου.

5). Δοσοληπτικοί λογαριασμοί. Αποτελούν ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, οι οποίοι χρεώνονται με ποσά αμέσως απαιτητά από την εταιρία και πιστώνονται με ποσά αμέσως απαιτητά από τους εταίρους. Οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί συνήθως χρεώνονται:

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

Πιστώνονται:

- με το κέρδος χρήσεως που αναλογεί στον εταίρο
- με κάθε ποσό που θα καταθέσει ο εταίρος προκειμένου να καλύψει υποχρεώσεις του που προκύπτουν από την εξέλιξη ή της διακοπής της εταιρίας
- με το τυχόν θετικό αποτέλεσμα που μπορεί να προκύψει στη διανομή της εταιρικής περιουσίας σε περίπτωση λύσεως της εταιρίας
- με οποιαδήποτε ληξιπρόθεσμη υποχρέωση της εταιρίας προς τον εταίρο.

Από το Ε.Γ.Λ.Σ. οι προβλεπόμενοι λογαριασμοί εταίρων είναι:

33.03 Εταίροι, λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου

33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο

33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων

18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων

45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες

53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους

Για το λόγο ότι στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπονται λογαριασμοί απολήψεων, θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη λειτουργία των συγκεκριμένων λογαριασμών οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων». Επίσης ένας από τους κενούς κωδικούς 33.92-33.94 μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως λογαριασμός βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων κατά εταίρων.

2.2.1 Αντικείμενο εταιρικής εισφοράς

Με βάση τον Α.Κ. 742, οι εταίροι μπορούν να εισφέρουν στην εταιρία χρήματα, εργασία ή άλλα υλικά ή άυλα στοιχεία καθώς και κάθε άλλη παροχή.

Η προσωπική εργασία μπορεί να αποτελέσει εισφορά στην Ο.Ε., αλλά όχι εταιρικό κεφάλαιο.

Ορισμένα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν εισφορά είναι:

- χρήματα ή καταθέσεις σε τράπεζα
- εμπορεύματα αποτιμημένα στην αγοραία τους αξία
- εμπορεύματα σε τρίτους για πώληση
- γραμμάτια εισπρακτέα, τα οποία αποτιμώνται στην παρούσα αξία, λογιστικά όμως εμφανίζονται στην ονομαστική αξία με ταυτόχρονη δημιουργία ενός αντίθετου λογαριασμού ο οποίος πιστώνεται με τη διαφορά αναγωγής των γραμματίων. Ανάλογος χειρισμός γίνεται και για τα γραμμάτια πληρωτέα.
- αξία φήμης και πελατείας και δίπλωμα ευρεσιτεχνίας
- προσωπική εργασία
- χρήση πράγματος, συνήθως παγίου, με την έννοια ότι ο εισφέρων επιθυμεί να του επιστραφεί κατά τη λύση της εταιρίας το εισφερθέν πράγμα και να μετέχει στο αποτέλεσμα δράσεως (Α.Κ. 779)
- στοιχεία του παγίου Ενεργητικού
- έξοδα ιδρύσεως. Κατά το στάδιο της ιδρύσεως, προτού η Ο.Ε. αποκτήσει νομική προσωπικότητα, σε περίπτωση που ένας από τους εταίρους έχει αναλάβει από δικούς του πόρους να καλύψει τα έξοδα ιδρύσεως και στη συνέχεια τα συμψηφισε στην εισφορά του, τα έξοδα αυτά παρουσιάζονται στο Ενεργητικό της Ο.Ε. και μπορούν μέσα σε 5 χρόνια να αποσβεστούν.

Εισφορά χρήσεως ακινήτου σε Ο.Ε.: Όταν ένας εταίρος για κάποιο χρονικό διάστημα πραγματοποιεί εισφορά χρήσεως ακινήτου στην Ο.Ε., εφόσον η εταιρία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου αντί της οποίας ο εισφέρων λαμβάνει ποσοστά συμμετοχής σ' αυτή, ίσης αξίας με τη μισθωτική αξία του ακινήτου, η μισθωτική αυτή αξία για τον εταίρο αποτελεί εισόδημα από οικοδομές, ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση ή μη κερδών από την Ο.Ε. Το παραπάνω εισόδημα προκειμένου να φορολογηθεί, θα κατανεμηθεί στα αντίστοιχα έτη στα οποία έγινε η εισφορά του ακινήτου..

2.2.2 Εταιρική ιδιότητα ομορρύθμου εταίρου – Αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη ομορρύθμου εταίρου

Η εταιρική ιδιότητα περιλαμβάνει το δικαίωμα συμμετοχής του εταίρου στην εταιρία. Επιπλέον, αποκτά το δικαίωμα απολαβής των ωφελειών, όπως π.χ. συμμετοχή στα κέρδη, αλλά και να μετέχει στις υποχρεώσεις της εταιρίας. Η ιδιότητα του ομορρύθμου εταίρου σηματοδοτεί την απεριόριστη και αλληλέγγυα ευθύνη για τα χρέη της Ο.Ε. Αυτό σημαίνει ότι

μαζί με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, ο ομόρρυθμος εταίρος έχει «εις ολόκληρον» την ευθύνη για την πληρωμή των υποχρεώσεων που ανέλαβε η εταιρία. Η Ο.Ε. και ταυτόχρονα καθένας εταίρος της, ευθύνεται αλληλεγγύως με τους λοιπούς εταίρους για τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν από έναν μόνο εταίρο, ο οποίος έχει υπογράψει κάτω από την εμπορική επωνυμία. Με την έννοια της αλληλεγγυας και απεριόριστης ευθύνης, κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται με ολόκληρη την περιουσία του και όχι μέχρι το ποσό της εισφοράς του.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτουν τα παρακάτω χαρακτηριστικά της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων:

- 1). Είναι προσωπική και απεριόριστη, που σημαίνει, ότι κάθε εταίρος της Ο.Ε. ευθύνεται με ολόκληρη την προσωπική περιουσία του για τα χρέη της εταιρίας.
- 2). Είναι ευθύνη «εις ολόκληρον» με την έννοια ότι προκειμένου να εκπληρωθεί το χρέος της εταιρίας, κάθε εταίρος ευθύνεται «αλληλεγγύως» με τους υπόλοιπους και το νομικό πρόσωπο της εταιρίας.
- 3). Είναι άμεση, δηλ. ο εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρίας άμεσα απέναντι στους δανειστές και όχι έμμεσα δηλ. απέναντι στην εταιρία.
- 4). Είναι ευθύνη πρωτογενής, με την έννοια ότι ο δανειστής έχει δικαίωμα να στραφεί κατά του ομορρύθμου εταίρου, χωρίς να χρειάζεται πρώτα να κάνει αγωγή κατά της εταιρίας. Επιπλέον, έχει τη δυνατότητα να στραφεί κατά περισσότερων εταίρων ή και της ίδιας της Ο.Ε., για το σύνολο ή μέρος του εταιρικού χρέους.
- 5). Σε περίπτωση αποχώρησης εταίρου από την εταιρία, η ευθύνη εξακολουθεί να υπάρχει για τις εταιρικές του υποχρεώσεις που είχαν δημιουργηθεί μέχρι την ημέρα αποχωρήσεώς του.
- 6). Ακόμα και με τη λύση της εταιρίας, η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων εξακολουθεί να υπάρχει για τυχόν χρέη που δεν μπόρεσαν να καλυφθούν κατά το στάδιο της εκκαθάρισης. Η παραγραφή της ευθύνης πραγματοποιείται μετά από 5 έτη από το κλείσιμο της Ο.Ε.

2.2.3 Δικαιώματα των εταίρων

Από την εταιρική ιδιότητα που έχουν οι εταίροι, προκύπτουν τα παρακάτω βασικά δικαιώματά τους:

1. Δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρίας και διαχείρισης της περιουσίας της: Σε περίπτωση που δεν έχει ορισθεί διαχειριστής ή διαχειριστές της Ο.Ε., τη διαχείριση και την εκπροσώπηση αυτής αναλαμβάνουν όλοι μαζί οι ομόρρυθμοι εταίροι και την ασκούν συλλογικά ή κάθε ένας χωριστά, ενεργώντας φυσικά για λογαριασμό της εταιρίας και υπογράφοντας κάτω από τη εταιρική επωνυμία.
2. Δικαίωμα ψήφου: Οι εταίροι έχουν το δικαίωμα να συμβάλλουν στη λήψη των εταιρικών αποφάσεων με το δικαίωμα ψήφου. Η συμμετοχή του εταίρου σε μία απόφαση, μπορεί να αποκλεισθεί μόνο με τη συγκατάθεση του ιδίου όπου όμως και σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει να ελέγχεται αν ο συγκεκριμένος εταίρος που

υφίσταται τον αποκλεισμό, είναι σε δυσμενέστερη θέση από τους άλλους (Α.Κ. 281). Ο κάθε εταίρος έχει το δικαίωμα μιας ψήφου όπου όμως σε ορισμένες περιπτώσεις ο αριθμός των ψήφων των εταίρων μπορεί να εξαρτάται από το μέγεθος της εισφοράς τους. Επιπλέον, αν δεν έχει γίνει αντίθετη συμφωνία, το δικαίωμα ψήφου ασκείται αυτοπροσώπως, χωρίς να μεταβιβάζεται σε τρίτο. Ακόμη, εφόσον υπάρχει η υποχρέωση πίστης του εταίρου, θα πρέπει να εκτελείται το δικαίωμα ψήφου με βάση τα συμφέροντα της εταιρίας. Στην περίπτωση που συγκρούονται τα δικαιώματα του εταίρου με αυτά της εταιρίας, ο εταίρος δεν θα πρέπει να ασκήσει το δικαίωμα ψήφου.

3. Δικαίωμα ελέγχου και ενημέρωσης: Σύμφωνα με τον Α.Κ. 755, ο κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να ενημερώνεται αυτοπροσώπως για την πορεία της εταιρίας, να ελέγχει τα έγγραφα και τα βιβλία και να καταρτίζει περίληψη της περιουσιακής κατάστασης της εταιρίας. Το συγκεκριμένο δικαίωμα είναι πολύ σημαντικό ιδιαίτερα για τους μη διαχειριστές εταίρους. Δεν θα πρέπει όμως να αποκλεισθεί η περίπτωση να ασκείται από αντιπρόσωπο, εφόσον είναι πρόσωπο εμπιστοσύνης και δεν κινδυνεύουν τα συμφέροντα της εταιρίας και τα βιβλία να ελέγχονται από ειδικούς βοηθούς. Είναι άκυρη η συμφωνία, η οποία αποκλείει το δικαίωμα άσκησης ελέγχου και ενημέρωσης.
4. Δικαίωμα αναγωγής μεταξύ των εταίρων: Η ευθύνη που έχουν οι ομόρρυθμοί εταίροι απέναντι στην Ο.Ε. είναι προσωπική, απεριόριστη και εις ολόκληρο. Όταν κάποιος τρίτος δανειστής θεωρήσει ότι μπορεί να ικανοποιηθεί μόνο από έναν εταίρο, τότε μπορεί να το κάνει. Σε αυτή την περίπτωση, ο συγκεκριμένος εταίρος έχει τη δυνατότητα της «αναγωγής», που σημαίνει ότι μπορεί να κινηθεί δικαστικώς εναντίων των υπολοίπων εταίρων.
5. Δικαίωμα καταγγελίας της συμβάσεως εταιρίας: Σύμφωνα με τα άρθρα 766-767 Α.Κ., κάθε εταίρος έχει τη δυνατότητα να καταγγείλει τη σύμβαση εταιρίας, είτε είναι ορισμένου είτε αορίστου χρόνου, αλλά μόνο όταν υπάρχει σπουδαίος λόγος. Εάν γίνει καταγγελία χωρίς την ύπαρξη σπουδαίου λόγου, ο εταίρος που έκανε την καταγγελία, υποχρεούται να αποζημιώσει τους υπόλοιπους. Η καταγγελία σύμβασης εταιρίας μαζί με την απεριόριστη και αλληλέγγυα ευθύνη που έχουν οι εταίροι στα χρέη της εταιρίας, αποτελούν τα σημαντικότερα μειονεκτήματα των προσωπικών εταιριών. Η καταγγελία σύμβασης εταιρίας μπορεί να γίνει από οποιοδήποτε εταίρο, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία και να προκληθεί η λύση της εταιρίας άκαιρα, έχοντας ως επακόλουθο την οικονομική καταστροφή όλων των εταίρων.
6. Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας: Εάν δεν έχει συμφωνηθεί διαφορετικά, όλοι οι εταίροι μετέχουν κατά ίσα μέρη στα κέρδη και τις ζημίες, ανεξάρτητα από το ύψος της εισφοράς του καθενός προκειμένου να σχηματιστεί το εταιρικό κεφάλαιο (Α.Κ. 763). Στο καταστατικό συνήθως ορίζεται το ποσοστό συμμετοχής του κάθε εταίρου στα κέρδη και τις ζημίες σύμφωνα με το ύψος των εισφορών τους. Όταν η αναλογία ορίζεται μόνο για τα κέρδη ή μόνο για τις ζημίες, η αναλογία αυτή ισχύει και για τα δύο. Στην περίπτωση που έχει συμφωνηθεί ο εταίρος να μην μετέχει στα κέρδη ή στις ζημίες, αυτή θεωρείται άκυρη και την ακυρότητα επικαλείται ο εταίρος (Α.Κ. 763). Μπορεί όμως να είναι έγκυρη η συμφωνία αποκλεισμού εταίρου από τις ζημίες σε περίπτωση όπου έχει εισφέρει την προσωπική του εργασία (Α.Κ. 764). Στο τέλος κάθε χρήσεως όπου κλείνουν οι λογαριασμοί και συντάσσεται ο ισολογισμός, δημιουργείται το δικαίωμα των εταίρων στα κέρδη της εταιρίας (Α.Κ. 762).
7. Δικαίωμα απολήψεων: Οι λογαριασμοί απολήψεων δεν προβλέπονται από το νόμο, αλλά συχνά ορίζονται στα καταστατικά των εμπορικών εταιριών. Οι λογαριασμοί απολήψεων είναι λογαριασμοί οι οποίοι ανοίγονται στο όνομα των εταίρων και λειτουργούν συνήθως κάθε μήνα για την κάλυψη των αναγκών των εταίρων. Αυτό σημαίνει ότι ένα μέρος του ταμείου πηγαίνει στους εταίρους ανεξάρτητα αν η χρήση

έχει κέρδος. Συνήθως, αν δεν έχει γίνει αντίθετη πρόβλεψη, οι απολήψεις συμψηφίζονται στο τέλος κάθε χρήσης με τα αναλογούντα κέρδη του κάθε εταίρου.

8. Δικαίωμα συμμετοχής στο προϊόν εκκαθαρίσεως: Αφού λυθεί η εταιρία, ακολουθεί η εκκαθάρισή της όπου ρευστοποιείται η υπάρχουσα εταιρική περιουσία. Αφού εξοφληθούν τα χρέη της εταιρίας και αποδοθούν οι εισφορές, ό,τι έχει απομείνει διανέμεται στους εταίρους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη (Α.Κ. 777-782).

2.2.4 Υποχρεώσεις των εταίρων

1. Υποχρέωση προς καταβολή της εισφοράς: Βασική υποχρέωση των εταίρων είναι να καταβάλλουν τις εισφορές τους, οι οποίες έχουν ορισθεί στο καταστατικό. Αυτές μπορεί να είναι χρήματα ή προσωπική εργασία ή διάφορα αντικείμενα ή κάθε άλλη παροχή. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι έχουν υποχρέωση να εισφέρουν όλοι ίσες εισφορές για την ίδρυση της εταιρίας (άρθρο 742 Α.Κ.). Όταν κάποιος εταίρος είναι υπερήμερος ή αδυνατεί να καταβάλλει την εισφορά του, μπορεί να γίνει καταγγελία της εταιρίας (άρθρο 743 Α.Κ.). Γενικότερα, αν δεν έχει γίνει διαφορετική πρόβλεψη, ο εταίρος δεν υποχρεούται σε αύξηση της εισφοράς του και στην περίπτωση που μειωθεί η εισφορά του μετά από ζημίες, δεν έχει την υποχρέωση να τη συμπληρώσει (άρθρο 745 Α.Κ.).
2. Υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας: Σύμφωνα με το άρθρο 748 Α.Κ. η διαχείριση της εταιρίας αφορά όλους τους εταίρους εφόσον δεν έχει συμφωνηθεί αλλιώς. Από την άλλη, με βάση το άρθρο 749 Α.Κ., αν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων έχει ανατεθεί σε έναν ή σε μερικούς μόνο εταίρους, οι υπόλοιποι εταίροι αποκλείονται από τις υποχρεώσεις της διαχείρισης.
3. Υποχρέωση διαφύλαξης των εταιρικών συμφερόντων: Με βάση το άρθρο 747 Α.Κ. ο εταίρος δεν έχει το δικαίωμα να ενεργεί για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου πράξεις που είναι ενάντια στα συμφέροντα της εταιρίας. Έχει δηλαδή υποχρέωση πίστωσης, που σημαίνει ότι πρέπει να αποφεύγει ενέργειες που μπορούν να βλάψουν τα νομικά συμφέροντα της εταιρίας.
4. Η ευθύνη των εταίρων για τα χρέη της εταιρίας: Είναι απεριόριστη για τους ομορρυθμους εταίρους.
5. Ευθύνη εταίρων για αδικήματα φοροδιαφυγής: Για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, θεωρούνται αυτουργοί οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές των Ο.Ε.

2.2.5 Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας Ο.Ε.

Όταν κάποιος εταίρος θέλει να μεταβιβάσει την εταιρική του μερίδα και την εταιρική του ιδιότητα, θα πρέπει να υπάρχει ομοφωνία από όλους τους εταίρους. Όταν γίνει αυτό, ακολουθούν οι διαδικασίες για τη σύνταξη τροποποιητικού καταστατικού, όπου δύο (2) αντίγραφα θα παραδοθούν στη ΔΟΥ, το ένα για την ενημέρωσή της και για να υπολογιστεί ο φόρος 20% στην υπεραξία της μεταβίβασης και το δεύτερο βεβαιώνεται από τη ΔΟΥ και

στέλνεται για δημοσίευση στο Πρωτοδικείο. Στην εταιρία παραμένει ένα τουλάχιστον επικυρωμένο από το Πρωτοδικείο αντίγραφο.

2.2.6 Αποχώρηση ομόρρυθμου εταίρου

Από τη δημοσίευση του εγγράφου της αποχώρησης εταίρου που σηματοδοτεί και την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας, παραγράφονται με το πέρας πέντε (5) ετών οι απαιτήσεις τρίτων κατά του ομορρύθμου εταίρου που αποχώρησε από την εταιρία, καθώς και κατά των χήρων και των κληρονόμων του σε περίπτωση θανάτου του. Σε περίπτωση που η Ο.Ε. είναι διμελής και αποχωρεί ο ένας από τους δύο εταίρους, η εταιρία δεν λύεται παρά μόνο εφόσον εντός 2 μηνών από την αποχώρηση του εταίρου δεν καταχωρηθεί τροποποίηση καταστατικού για την είσοδο νέου εταίρου στο ΓΕΜΗ. Όταν εισέλθει νέος εταίρος, γίνεται η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου του αποχωρήσαντος και ταυτόχρονα αλλάζει πλέον η εταιρική επωνυμία της Ο.Ε. Οι μεταβολές αυτές δεν προκαλούν τη λύση της ήδη υπάρχουσας εταιρίας και τη δημιουργία νέας, αλλά αποτελούν μόνο τροποποιήσεις του καταστατικού. Ο νεοεισερχόμενος εταίρος ευθύνεται και για τα πριν από την είσοδό του χρέη της εταιρίας.

2.2.7 Θάνατος εταίρου. Μεταβίβαση της εταιρικής του μερίδας στους κληρονόμους του

Σε περίπτωση θανάτου ενός εταίρου, εφόσον εμπεριέχεται το όνομά του στη επωνυμία της Ο.Ε., μπορεί με τη σύμφωνη γνώμη των κληρονόμων των θανόντων να παραμείνει σε αυτή. Ειδικότερα είναι πολύ σημαντικό να παραμείνει το όνομα του ομορρύθμου εταίρου στην εταιρία, όταν αυτή έχει γίνει γνωστή στην αγορά με τη συγκεκριμένη επωνυμία. Με βάση το άρθρο 773 Α.Κ. μπορεί να συμφωνηθεί η εταιρία να συνεχίζει τη δραστηριότητά της μετά το θάνατο ενός εταίρου, είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων του εταίρου που απεβίωσε. Δεν παραβιάζεται το κύρος της συμφωνίας στην περίπτωση που υπάρχει ανήλικος κληρονόμος, αλλά στην περίπτωση συμμετοχής στην εταιρία ανήλικου απαιτείται άδεια του δικαστηρίου. Συνήθως, προβλέπεται στο καταστατικό η συνέχιση της εταιρίας μετά το θάνατο εταίρου. Στην περίπτωση που το καταστατικό ορίζει ότι με το θάνατο κάποιου εταίρου, η εταιρία θα συνεχίσει τη δραστηριότητά της με τους επιζώντες εταίρους και τους κληρονόμους αυτού που απεβίωσε, δεν μπορεί κάποιος κληρονόμος να αποδεχθεί την κληρονομιά και να μην δεχθεί να μετέχει ως εταίρος στην εταιρία. Όταν η εταιρία συνεχίσει τη λειτουργία της, μετά το θάνατο εταίρου, με τους επιζώντες εταίρους και τους κληρονόμους του, πρέπει να γίνει τροποποίηση του καταστατικού, διότι γίνεται μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου λόγω θανάτου.

Συνέχιση της εταιρίας από τους επιζώντες: Όταν η Ο.Ε. είναι διμελής και αποβιώσει ο ένας από τους δύο εταίρους, η εταιρία παύει να υπάρχει. Σε περίπτωση που οι εταίροι είναι παραπάνω από δύο, εφόσον προβλέπεται στο καταστατικό, η εταιρία μπορεί να συνεχιστεί από τους επιζώντες εταίρους, οι οποίοι θα πρέπει να αποζημιώσουν τους κληρονόμους του θανόντος.

Υποβαλλόμενες στη ΔΟΥ δηλώσεις: Σε περίπτωση θανάτου εταίρου, η εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ δήλωση μεταβολής κατά το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν.2859/2000. Δήλωση υπεραξίας θα υποβληθεί μόνο αν το μερίδιο του θανόντος εταίρου εξαγορασθεί από μη κληρονόμο, ενώ εάν αυτό περιέλθει στους κληρονόμους, δεν απαιτείται τέτοια δήλωση, αφού θα περιληφθεί στη δήλωση κληρονομιάς και θα φορολογηθεί βάσει αυτής.

2.3 Εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης

2.3.1 Περιεχόμενο και σημασία

Η διαχείριση, αποτελεί ταυτόχρονα υποχρέωση και δικαίωμα. Σαν υποχρέωση λειτουργεί για την επιδίωξη του κοινού σκοπού και σαν δικαίωμα να μπορούν να ρυθμίζουν οι εταίροι την εταιρική λειτουργία. Η διαχειριστική εξουσία εμπεριέχει μια σειρά από δραστηριότητες οι οποίες λειτουργούν για την επιδίωξη του κοινού σκοπού. Αυτές αναφορικά είναι η λήψη αποφάσεων, η δικαστική εκπροσώπηση της εταιρίας, η σύναψη συμβάσεων με τρίτους, η τήρηση εμπορικών βιβλίων, η διεύθυνση παραγωγής, η οργάνωση του δικτύου διανομής. Η εξουσία της διαχείρισης δεν περιορίζεται μόνο στη διοίκηση της περιουσίας της εταιρίας αλλά εμπεριέχει και ενέργειες διάθεσης εταιρικών αντικειμένων (όπως μεταβιβάσεις, σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων). Παρ' όλα αυτά όμως δεν ανήκει στη δικαιοδοσία των διαχειριστών η μεταβολή εταιρικής σύμβασης, η πρόσληψη νέου εταίρου, η μεταβολή του εταιρικού σκοπού κλπ., αλλά υπεύθυνοι να αποφασίσουν είναι όλοι οι εταίροι.

2.3.2 Διαχείριση και εκπροσώπηση

Η ευρεία έννοια της διαχείρισης είναι η εκπροσώπηση. Από νομικής άποψης η έννοια της διαχείρισης αποτελεί τη διαχείριση προς τα έσω, η οποία περιλαμβάνει τις εξουσίες που έχουν παραχωρηθεί μέσω της εταιρικής σύμβασης στον διαχειριστή, ενώ η εκπροσώπηση αποτελεί τη διαχείριση προς τα έξω δηλαδή, την έγκυρη δέσμευση της εταιρίας σε τρίτους. Η συγκεκριμένη διάκριση γίνεται για το λόγο ότι η προς τα έσω εξουσία (διαχειριστική) μπορεί να μην ταυτίζεται με την προς τα έξω (εκπροσωπευτική), (Α.Κ. 756, 757).

Στην πραγματικότητα με την ευρεία έννοια, οι πράξεις της εκπροσώπησης είναι ταυτόχρονα και πράξεις διαχείρισης (π.χ. η αγορά εμπορευμάτων για την εταιρία από το διαχειριστή). Δεν ισχύει όμως πάντα το αντίστροφο, υπάρχουν δηλαδή ενέργειες διαχείρισης οι οποίες δεν είναι και ενέργειες εκπροσώπησης (π.χ. τήρηση λογιστικών βιβλίων, ή λήψη αποφάσεων από τους διαχειριστές).

2.3.3 Εκπροσωπευτική εξουσία

Σε αντίθεση με την Α.Κ. 748 που αφορά τις αστικές εταιρίες και προβλέπει συλλογική εκπροσώπηση, ο ΕμπΝ 22 καθιερώνει την αρχή της ατομικής εκπροσώπησης, που σημαίνει ότι κάθε ομόρρυθμος εταίρος μπορεί μόνος να δεσμεύει την εταιρία (προσωπική ευθύνη όλων των εταίρων), ανεξάρτητα από τη σύμπραξη ή την εναντίωση των υπολοίπων (αυτό ισχύει και για την αποδοχή συναλλαγματικής ή την έκδοση γραμματίου σε διαταγή). Η συλλογική εκπροσώπηση δεν ενδείκνυται στις εμπορικές εταιρίες για το λόγο ότι είναι απαραίτητο να υπάρχει ταχύτητα και ευελιξία. Βέβαια η ατομική εκπροσώπηση που ισχύει στις Ο.Ε. απαιτεί εμπιστοσύνη μεταξύ των εταίρων.

Υπάρχει δέσμευση του ΕμπΝ 22 από την Α.Κ. 750 παρ. 2. Σε περίπτωση συναλλαγής εταίρου με τρίτο, εφόσον έχουν εναντιωθεί οι υπόλοιποι εταίροι και ο τρίτος γνώριζε την εναντίωση αυτή, η εταιρία δε δεσμεύεται.

Η ατομική εκπροσώπηση του ΕμπΝ 22 δεν αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο. Έτσι, το καταστατικό μπορεί να προβλέπει οποιαδήποτε άλλη διαμόρφωση (καταστατική εκπροσώπηση). Επομένως, σε περίπτωση που το καταστατικό διορίζει μόνο ορισμένο εταίρο ως διαχειριστή, η έκδοση επιταγής από άλλον εταίρο, έστω υπό την εταιρική επωνυμία, δεν υποχρεώνει ούτε την εταιρία ούτε τους εταίρους.

Με βάση τον ΕμπΝ 22, οι διαχειριστές, εφόσον συναλλάσσονται με την εταιρική επωνυμία και όχι με το όνομά τους, υποχρεώνουν την εταιρία και τους εταίρους. Γι' αυτό δε νομιμοποιείται ο διαχειριστής να επιδιώξει δικαστικά την ικανοποίηση εταιρικών απαιτήσεων σε περίπτωση που ενεργεί ατομικά, όχι δηλαδή με την εταιρική επωνυμία. Δεν είναι αναγκαία η χρήση της εταιρικής επωνυμίας εφόσον ο διαχειριστής ενήργησε για την εταιρία και όχι για λογαριασμό του. Αλλά και αντίστροφα, η ανάληψη υποχρέωσης από μη διαχειριστή εταίρο δεν υποχρεώνει την εταιρία, έστω και αν έχει χρησιμοποιηθεί η εταιρική επωνυμία.

2.3.4 Διαχειριστική εξουσία

Όπως και στην εκπροσωπευτική έτσι και στη διαχειριστική εξουσία ισχύει και εδώ ο κανόνας της ατομικής διαχείρισης, συνεπώς δεν είναι αναγκαία η συγκατάθεση των υπολοίπων εταίρων πριν την ενέργεια οποιασδήποτε πράξης. Και εδώ ισχύει το δικαίωμα εναντίωσης της Α.Κ. 750 που σημαίνει ότι η πράξη δεν πρέπει να τελεσθεί εφόσον έχει εναντιωθεί ένας από τους υπολοίπους εταίρους. Επιπλέον από τη στιγμή που ο διαχειριστής υποχρεούται σε καλή πίστη, θα πρέπει προτού εκτελέσει πράξεις οι οποίες δεν είναι στα πλαίσια της διαχειριστικής εξουσίας, όπως π.χ. η εκποίηση ή υποθήκευση ακινήτων της εταιρίας, η παροχή εγγυήσεων, η ίδρυση υποκαταστημάτων κλπ., να έχει τη συγκατάθεση των υπολοίπων εταίρων. Εάν ο διαχειριστής έχει υπερβεί τη διαχειριστική του εξουσία και ο τρίτος είναι καλόπιστος, δεν είναι άκυρες οι πράξεις, αλλά ο διαχειριστής ενδέχεται να υποχρεωθεί σε αποζημίωση.

Στο καταστατικό μπορεί να μην προβλέπεται ατομική διαχείριση αλλά οποιαδήποτε άλλη ρύθμιση (καταστατική διαχείριση). Μπορεί επίσης να προβλέπεται ότι θα ισχύει ατομική εκπροσώπηση στις προς τα έξω σχέσεις ενώ συλλογική διαχείριση στις προς τα έσω σχέσεις.

2.3.5 Δικαιώματα και υποχρεώσεις διαχειριστών

Σύμφωνα με το άρθρο 754 Α.Κ., για το διαχειριστή που είναι ταυτόχρονα και εταίρος, εφαρμόζονται για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του οι διατάξεις των άρθρων του Α.Κ. 714 έως 723. Ο εταίρος δεν έχει το δικαίωμα να λάβει αμοιβή για τη διαχείριση, εκτός εάν έχει ορισθεί το αντίθετο (παρ. 2 άρθρου 754 Α.Κ.). Οι μη διαχειριστές εταίροι δεν έχουν το δικαίωμα να εμπλέκονται στα ζητήματα διαχείρισης της εταιρίας, εφόσον υπάρχουν διορισμένοι διαχειριστές. Εάν συμβεί κάτι τέτοιο ο διαχειριστής μπορεί να ζητήσει ασφαλιστικά μέτρα κατά του εταίρου μη διαχειριστή.

Συνήθως στο καταστατικό (αρχικό ή τροποποιητικό) της Ο.Ε. ορίζεται ο διαχειριστής ή οι διαχειριστές που θα αναλάβουν τη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας, οι οποίοι τις περισσότερες φορές είναι εταίροι της Ο.Ε. Στην περίπτωση που έχει διορισθεί μόνο ένας διαχειριστής, οι αποφάσεις διαχείρισης της εταιρίας λαμβάνονται κατ' αποκλειστικότητα απ' αυτόν, αλλά όμως στην περίπτωση που είναι περισσότεροι, οι αποφάσεις λαμβάνονται από όλους μαζί ή από την πλειοψηφία. Όταν υπάρχει αμφιβολία, η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το σύνολο των διαχειριστών. Βέβαια, τις περισσότερες φορές στο καταστατικό ορίζεται ο τρόπος που θα διενεργούν οι διαχειριστές όταν είναι παραπάνω από ένας, δηλαδή αν θα ενεργούν από κοινού πάντα ή ότι μπορεί να ενεργεί και ο καθένας μόνος του χωρίς τη σύμπραξη των υπολοίπων. Επιπλέον μπορεί να ορίζεται από το καταστατικό ότι μπορεί να ενεργεί καθένας διαχειριστής μόνος του αλλά σε ορισμένες σοβαρές περιπτώσεις να χρειάζεται η σύμπραξη όλων των διαχειριστών ή της πλειοψηφίας κλπ.

Με βάση το άρθρο 750 Α.Κ., εάν έχουν ορισθεί παραπάνω από ένας διαχειριστές και μπορεί ο καθένας να ενεργεί μόνος, καθένας από τους υπόλοιπους διαχειριστές μπορεί, εάν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, να εναντιωθεί απέναντι σε μια πράξη πριν την πραγματοποίησή της. Η εναντίωση αυτή έχει ισχύ στους τρίτους εφόσον αυτοί συναλλάχθηκαν γνωρίζοντας την. Σε επείγουσες περιπτώσεις για την εταιρία, κάθε διαχειριστής δικαιούται να ενεργεί μόνος του χωρίς τη συναίνεση των υπολοίπων ακόμα και παρά την εναντίωση κάποιου απ' αυτούς (άρθρο 751 Α.Κ.).

Υποχρέωση διαχειριστή για λογοδοσία: Ο διαχειριστής εταίρος όταν ή και πριν λήξει η διαχείριση, έχει την υποχρέωση σε λογοδοσία έναντι των υπολοίπων μη διαχειριστών εταίρων. Αυτό σημαίνει ότι έχει την υποχρέωση να ενημερώνει τους μη διαχειριστές εταίρους για την πορεία της εταιρίας, τις αποφάσεις που έχει πάρει για λογαριασμό της κλπ. Επιπλέον, υποχρέωση για λογοδοσία του διαχειριστή υπάρχει ακόμα και σε έναν μη διαχειριστή εταίρο ο οποίος αποχωρεί.

Ευθύνη διαχειριστών: Κατά το άρθρο 714 Α.Κ. οι διαχειριστές ευθύνονται για κάθε πταίσμα απέναντι στους συνεταίρους τους. Οι εταίροι μη διαχειριστές ευθύνονται μόνο για την επιμέλεια των δικών τους υποθέσεων.

Οι διαχειριστές της Ο.Ε. ευθύνονται ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής (άρθρο 20 παρ. 1 Ν. 2523/97).

2.3.6 Διορισμός διαχειριστών

Οι διαχειριστές της Ο.Ε. ορίζονται στο αρχικό καταστατικό, διαφορετικά εάν δε συμβεί αυτό, διαχειριστές είναι όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι. Σε περίπτωση που αποφασίσουν μεταγενέστερα οι εταίροι να διορίσουν διαχειριστές-εταίρους τότε συντάσσεται τροποποιητικό καταστατικό και ακολουθεί η διαδικασία δημοσίευσής του.

2.3.7 Έλλειψη διαχειριστών. Δικαστικός διορισμός

Στις περιπτώσεις που η εταιρία έχει έλλειψη διαχειριστή για οποιοδήποτε λόγο όπως π.χ. λόγω παραίτησης, θανάτου κλπ., δεν μένει χωρίς διοίκηση αφού σύμφωνα με το άρθρο 22 ΕΝ οι ομόρρυθμοι εταίροι υπόκεινται αλληλεγγύως στις υποχρεώσεις της Ο.Ε. και νομίμως αναλαμβάνουν όλοι μαζί τη διαχείρισή της. Όταν όμως υπάρξει διαφωνία μεταξύ των εταίρων και έτσι εμποδίζεται η λειτουργία της εταιρίας, μπορούν να προσφύγουν στο δικαστήριο, ώστε με αυτό το τρόπο να διορισθεί προσωρινός διαχειριστής. Όταν η διαχείριση γίνεται από πολλούς εταίρους και ο ένας αποβιώσει, οι επιζώντες δεν μπορούν να συνεχίσουν και αναλαμβάνουν τη διαχείριση όλοι οι εταίροι (ΕΝ 22) μέχρι να διορίσουν ένα ή περισσότερους νέους διαχειριστές.

Πτώχευση διαχειριστή και εκκαθαριστή: Οι διαχειριστές της Ο.Ε. παύουν αυτοδικαίως να έχουν την εξουσία της διαχείρισης (Α.Κ. 726) όταν κηρυχθούν σε πτώχευση οι ίδιοι ή η εταιρία οπότε σε αυτή την περίπτωση συμπτωχεύουν και οι εταίροι. Αυτό έχει ως επακόλουθο τη λύση της εταιρίας, εκτός εάν έχει προηγηθεί αντίθετη συμφωνία. Το ίδιο ισχύει και για τους εκκαθαριστές της Ο.Ε., όταν σε περίπτωση πτώχευσης δεν έχει προβλεφθεί από το καταστατικό η αντικατάστασή τους. Σε αυτές τις περιπτώσεις οποιοσδήποτε έχει έννομο συμφέρον μπορεί να προβεί στο δικαστήριο έτσι ώστε να διορισθούν δικαστικώς διαχειριστές ή εκκαθαριστές.

2.3.8 Παραίτηση διαχειριστή

Αν ο διαχειριστής έχει διορισθεί σύμφωνα με το αρχικό καταστατικό, έχει το δικαίωμα να παραιτηθεί μόνο όταν υπάρχει σπουδαίος λόγος. Όταν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, που να αποκλείει δηλαδή την παραίτηση για σπουδαίο λόγο, είναι άκυρη. Στην περίπτωση που ο διαχειριστής, αποφασίζει να παραιτηθεί χωρίς να υπάρχει σπουδαίος λόγος, τότε ευθύνεται για τη ζημία που θα προκαλέσει στην εταιρία αυτή του η πράξη (Α.Κ. 753). Όταν ο διαχειριστής έχει διορισθεί από την πλειοψηφία των εταίρων ή όταν δεν έχει την εταιρική ιδιότητα, έχει το δικαίωμα να παραιτηθεί οποτεδήποτε (725 Α.Κ.). Αν παραιτηθεί χωρίς σπουδαίο λόγο, έχει την υποχρέωση να αποζημιώσει την εταιρία για τη ζημία που της προξένησε αυτή του η ενέργεια.

Όταν η εταιρία λυθεί, θεωρείται ότι εξακολουθεί να υπάρχει για το στάδιο της εκκαθάρισης. Με τη λύση, η διαχείριση της εταιρίας παύει να πραγματοποιείται από όλους τους εταίρους (776-778 Α.Κ.).

2.3.9 Θάνατος διαχειριστή

Σύμφωνα με το άρθρο 774 Α.Κ.: «αν η εταιρία λυθεί με το θάνατο ενός από τους εταίρους, ο κληρονόμος του έχει υποχρέωση να το γνωστοποιήσει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στους λοιπούς εταίρους και, αν επίκειται κίνδυνος από την αναβολή, να συνεχίσει τη διαχείριση που είχε ανατεθεί σ' εκείνον που πέθανε, ωσότου ληφθούν τα αναγκαία μέτρα. Με τους ίδιους όρους έχουν και οι λοιποί εταίροι υποχρέωση να συνεχίσουν προσωρινά τη διαχείριση που τους είχε ανατεθεί. Στο διάστημα αυτό η εταιρία λογίζεται ότι υπάρχει».

Σε περίπτωση θανάτου διαχειριστή, η ιδιότητα της διαχείρισης δεν μεταβιβάζεται στους κληρονόμους του θανόντος (Α.Κ. 726, 773, 775). Αν υπάρχουν περισσότεροι από ένας διαχειριστές και αποβιώσει ο ένας, οι υπόλοιποι δεν συνεχίζουν τη διαχείριση αλλά εφαρμόζεται η συλλογική διαχείριση, ώσπου να διορισθούν νέοι διαχειριστές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΤΗΣ Ο.Ε.

3.1 Καταστατικό

Για να συσταθεί μια Ο.Ε. είναι απαραίτητο να γίνει η σύνταξη του καταστατικού. Το καταστατικό είναι συνήθως ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο συντάσσει δικηγόρος και υπογράφεται από τους εταίρους. Σε ειδικές περιπτώσεις όπου απαιτείται το καταστατικό να συνταχθεί με συμβολαιογραφικό έγγραφο, τότε η Υπηρεσία Μιας Στάσης(Υ.Μ.Σ.) αναλαμβάνει την εργασία του πιστοποιημένου συμβολαιογράφου που θα συντάξει τη συμβολαιογραφική πράξη σύστασης. Ως «Υπηρεσία Μιας Στάσης» για τη σύσταση ομορρυθμών εταιριών ορίζονται οι αρμόδιες Υπηρεσίες του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) του άρθρου 2 του ν. 3419/2005 (ΦΕΚ 297 Α'), όπως αυτός τροποποιείται με το άρθρο 13 του παρόντος νόμου, καθώς και τα Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών (Κ.Ε.Π.) που λαμβάνουν την «πιστοποίηση παροχής υπηρεσιών μιας στάσης». Το καταστατικό σύμφωνα με το νόμο πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα εξής:

- Το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση κατοικίας των εταίρων
- Την εταιρική επωνυμία με την οποία θα λειτουργεί η Ο.Ε.
- Τα ονοματεπώνυμα των εταίρων που έχουν αναλάβει την διαχείριση και εκπροσώπηση της Ο.Ε. Δηλαδή των εταίρων στους οποίους έχει ανατεθεί η διεύθυνση των εταιρικών υποθέσεων. Αν δεν έχει ανατεθεί αυτή η εργασία σε κάποιους συγκεκριμένους εταίρους, τότε θεωρείται ότι όλοι οι εταίροι εμπλέκονται στην διαχείριση της εταιρείας και αναλαμβάνουν νομικές δεσμεύσεις.
- Το είδος και την αξία των εισφορών του κάθε εταίρου
- Τη χρονική διάρκεια της εταιρίας (κάποιες εταιρίες δημιουργούνται για την εκπλήρωση ενός συγκεκριμένου σκοπού που μπορεί να έχει περιορισμένη χρονική διάρκεια)
- Το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας
- Την έδρα της εταιρίας
- Την ιδιότητά της ως ομόρρυθμη

Το καταστατικό συμπεριλαμβάνει και άλλα βασικά θέματα που αφορούν κυρίως τις σχέσεις των εταίρων, τη διοίκηση της εταιρίας, τη διάρκεια ζωής της αλλά και την διάλυσή της. Κάποια από αυτά τα θέματα είναι:

- Τα ποσοστά συμμετοχής του κάθε εταίρου στα αποτελέσματα. Αν αυτό δεν οριστεί, τότε θεωρείται πως όλοι οι εταίροι έχουν ίδιο ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη και στις ζημιές
- Η δυνατότητα εκχώρησης μεριδίων σε άλλα πρόσωπα
- Η διαχείριση και κατάληξη της κεφαλαιακής μερίδας ενός εταίρου μετά τον θάνατό του
- Οι αναλήψεις χρημάτων που μπορεί να πραγματοποιηθούν από τους εταίρους κατά τη διάρκεια της χρήσης για την κάλυψη κάποιων προσωπικών τους αναγκών, οι οποίες ουσιαστικά είναι η προείσπραξη των μελλοντικών κερδών
- Οι όροι λύσεως της εταιρίας

3.1.1 Υπόδειγμα καταστατικού

ΠΡΑΞΗ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ ΣΥΣΤΑΣΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Στ..... σήμερα την ...20.. μεταξύ

1) του (πλήρη στοιχεία ταυτότητας: ονοματεπώνυμο, ονοματεπώνυμο γονέων, αριθμός δελτίου ταυτότητας ή διαβατηρίου, τόπος και χρόνος γέννησης, πλήρης διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ.) και

2) του (πλήρη στοιχεία ταυτότητας: ονοματεπώνυμο, ονοματεπώνυμο γονέων, αριθμός δελτίου ταυτότητας ή διαβατηρίου, τόπος και χρόνος γέννησης, πλήρης διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ.),

συμφωνήθηκαν και έγιναν αμοιβαία αποδεκτά τα κάτωθι:

Συνιστούν μεταξύ τους ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία με τους κάτωθι όρους και συμφωνίες:

1. ΣΥΣΤΑΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Η συνιστάμενη με το παρόν εταιρεία είναι ομόρρυθμη, επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη αυτής ευθύνονται, παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολοκλήρων.

2. ΕΔΡΑ

Έδρα της εταιρείας ορίζεται..... και η διεύθυνσή της είναι επί της οδού....., αρ. ...

3. ΕΠΩΝΥΜΙΑ

1. Η επωνυμία της εταιρείας έχει ως ακολούθως «..... Ο.Ε.».

2. Σε περίπτωση αποχώρησης εταίρου το όνομα του οποίου περιέχεται στην επωνυμία απαιτείται η συγκατάθεση αυτού ή των κληρονόμων του για την διατήρηση της επωνυμίας.

4. ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός της εταιρείας είναι:

α)

β)

γ).....

5. ΔΙΑΡΚΕΙΑ

Η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται σε ..(X) έτη, αρχόμενη από την καταχώρηση της εταιρείας στο ΓΕΜΗ και λήγουσα την αντίστοιχη ημερομηνία του έτους

6. ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ, ΣΤΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΖΗΜΙΕΣ

Οι εταίροι μετέχουν στην εταιρία με τα παρακάτω ποσοστά έκαστος:

ο πρώτο εταίρος με ποσοστό X%,

ο δεύτερος εταίρος με ποσοστό Ψ%, τα οποία αναλογούν στην αξία της εισφοράς εκάστου.

Η συμμετοχή κάθε εταίρου στα κέρδη και τις ζημίες της εταιρείας είναι ανάλογη με την συμμετοχή κάθε εταίρου στην εταιρία.

7. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ - ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΙ

Διαχειριστές και εκπρόσωποι της εταιρείας ορίζονται όλοι οι εταίροι, οι οποίοι θα διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις και θα εκπροσωπούν την εταιρεία είτε από κοινού, είτε καθένας χωριστά και έκαστος δύναται να ενεργεί κάθε πράξη διαχείρισεως προς επίτευξη του εταιρικού σκοπού και να δεσμεύει την εταιρεία έναντι κάθε τρίτου φυσικού ή νομικού προσώπου, ενώπιον των Δικαστηρίων και γενικά κάθε αρχής.

8. ΕΞΟΔΟΣ ΕΤΑΙΡΟΥ

1. Ο θάνατος, η πτώχευση και η υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση εταίρου δεν επιφέρουν τη λύση της εταιρείας αλλά την έξοδο αυτού από την εταιρία.

2. Κάθε εταίρος μπορεί με έγγραφη δήλωσή του προς την εταιρία και τους λοιπούς εταίρους να εξέλθει από την εταιρία.

3. Σε περίπτωση που με την αποχώρηση εταίρου παραμένει μόνο ένας εταίρος η εταιρία λύνεται εφόσον μέσα σε δύο μήνες δεν δημοσιευθεί στο ΓΕΜΗ η είσοδος νέου εταίρου.

9. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

Κάθε ημερολογιακό έτος συντάσσεται λογαριασμός και διανέμονται τα κέρδη της εταιρείας. Με κοινή συμφωνία των εταίρων κέρδη δύναται να διανεμηθούν και πριν το τέλος του έτους, εφόσον υφίστανται με βάση προσωρινό λογαριασμό.

10. ΛΥΣΗ - ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ

1. Η εταιρία λύνεται: α) με την πάροδο του χρόνου διάρκεια της, β) με απόφαση όλων των εταίρων, γ) με την κήρυξή της σε κατάσταση πτώχευσης και δ) με δικαστική απόφαση ύστερα από αίτηση εταίρου εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος.

2. Τη λύση της εταιρείας ακολουθεί εκκαθάριση και εκκαθαριστές διορίζονται οι εταίροι. Κατά την εκκαθάριση ρευστοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, εξοφλούνται τα προς τρίτους χρέη αυτής, αποδίδονται οι εισφορές των εταίρων και το υπόλοιπο διανέμεται μεταξύ των εταίρων.

11. ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο παρόν, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.4072/2012 (άρθρα 249-280) και οι σχετικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

Σε πίστωση των ανωτέρω συνετάγη το παρόν ειςπλούν και υπογράφηκε από όλους τους εταίρους, έλαβε έκαστος τούτων από ένα και ήθελε με τη σύμπραξή των καταχωρηθεί στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ).

ΟΙ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΕΤΑΙΡΟΙ

3.2 Περιγραφή διαδικασίας σύστασης

Η ομόρρυθμη εταιρία συστήνεται από την Υπηρεσία Μίας Στάσης (Υ.Μ.Σ.), εκτός από κάποιες ειδικές περιπτώσεις, και αποκτά νομική προσωπικότητα με την καταχώρηση του καταστατικού στο Γ.Ε.ΜΗ. Για να συσταθεί μία ομόρρυθμη εταιρία θα πρέπει να γίνουν οι απαιτούμενες διαδικασίες, οι οποίες είναι:

1. Υποβολή των απαιτούμενων εγγράφων για την έναρξη της διαδικασίας σύστασης της εταιρίας

Για την σύσταση της εταιρίας και την εγγραφή της στο Γ.Ε.ΜΗ. οι ιδρυτές ή εκπρόσωπος αυτών υποβάλλει στην Υπηρεσία Μίας Στάσης τα εξής έγγραφα:

A) Για τους ιδρυτές φυσικά πρόσωπα:

- Αστυνομική ταυτότητα αν είναι Έλληνες υπήκοοι
- Ταυτότητα ή διαβατήριο αν είναι υπήκοοι κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης
- Διαβατήριο για υπηκόους από κράτη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και άδεια διαμονής εφόσον διαμένουν στην χώρα
- Άδεια διαμονής για άσκηση ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας, όσον αφορά υπηκόους κρατών εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, που θα συμμετέχουν ως ομόρρυθμα μέλη σε Ο.Ε.
- Συμπληρωμένα τα έντυπα «Δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ./μεταβολής ατομικών στοιχείων» Μ1 και «Δήλωση σχέσεων φορολογούμενου» Μ7, σε περίπτωση που οι ιδρυτές δεν διαθέτουν Α.Φ.Μ.

B) Για τους ιδρυτές νομικά πρόσωπα ημεδαπής:

- Ακριβές αντίγραφο κωδικοποιημένου καταστατικού της εταιρίας

- Ειδικό πληρεξούσιο, το οποίο δίνεται στον εκπρόσωπο της προσωπικής εταιρίας που πρόκειται να συσταθεί με συμβολαιογραφικό έγγραφο, έτσι ώστε να θεωρείται νόμιμος εκπρόσωπος

Γ) Για τους ιδρυτές νομικά πρόσωπα αλλοδαπής:

- Καταστατικό που φέρει σφραγίδα σύμφωνα με το άρθρο 4 της σύμβασης της Χάγης της 5^{ης} Οκτωβρίου 1961 επίσημα μεταφρασμένο ή, εφόσον η χώρα προέλευσης δεν έχει προσχωρήσει στην ανωτέρω σύμβαση, θεωρημένο από προξενική αρχή
- Πιστοποιητικό αρμόδιας αρχής της χώρας έδρας του νομικού προσώπου για την ύπαρξη της εταιρίας
- Επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου πληρεξουσιότητας που ορίζει νόμιμο εκπρόσωπο ή αντιπρόσωπο του στην Ελλάδα
- Συμπληρωμένα τα έντυπα «Δήλωση έναρξης/μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου» Μ3 και «Δήλωση σχέσεων φορολογούμενου» Μ7, εφόσον δεν έχει Α.Φ.Μ.

Δ) Λοιπά δικαιολογητικά

- Το καταστατικό της εταιρίας σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή. Εάν η σύσταση έγινε ενώπιον συμβολαιογράφου στη Υ.Μ.Σ. τότε δεν είναι απαραίτητη η προσκόμιση του καταστατικού
- Εξουσιοδότηση των ιδρυτών με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής τους στον εκπρόσωπό τους, εφόσον η διαδικασία σύστασης γίνεται μέσω εκπροσώπου
- Αποδεικτικά κατάθεσης τράπεζας, εφόσον οι πληρωμές για την σύσταση της εταιρίας και την εγγραφή της στο Γ.Ε.ΜΗ. έχουν γίνει μέσω τραπεζής
- Θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μισθωτήριο ή επίσημο αντίγραφο τίτλου κυριότητας ή υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του νόμου 1599/86 περί δωρεάν παραχώρησης χρήσης για την έδρα της υπό σύσταση εταιρίας, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του παραχωρούντος

Αφού, λοιπόν, οι ιδρυτές ή ο εκπρόσωπος αυτών υποβάλλει τα έγγραφα που απαιτούνται για την έναρξη σύστασης της εταιρίας η Υ.Μ.Σ. ελέγχει όλες τις αιτήσεις και τα έγγραφα που έχουν προσκομίσει ως προς την πληρότητά τους. Σε περίπτωση που κάποιο έγγραφο λείπει, τότε ορίζει μια προθεσμία για την προσκόμισή του.

2. Καταβολή γραμματίου κόστους σύστασης εταιρίας

Καταβάλλεται από τους ιδρυτές, εταίρους το γραμμάτιο κόστους σύστασης εταιρίας, ποσού 50 ευρώ. Εάν οι ιδρυτές είναι πάνω από τρεις, τότε το κόστος προσαυξάνεται με 5 ευρώ για κάθε επιπλέον ιδρυτή. Σε περίπτωση που η διαδικασία σύστασης δεν ολοκληρωθεί το γραμμάτιο κόστους σύστασης της εταιρίας δεν επιστρέφεται.

3. Προέλεγχος-προέγκριση χρήσης επωνυμίας

Η Υ.Μ.Σ προβαίνει ηλεκτρονικά σε προέλεγχο και προέγκριση χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου της υπό σύσταση εταιρίας. Σε περίπτωση που η επωνυμία ή ο διακριτικός τίτλος που έχουν προταθεί συμπίπτει με προγενέστερη καταχώρηση, τότε η Υ.Μ.Σ ειδοποιεί τους ιδρυτές ή τον νόμιμο εκπρόσωπο και προβαίνει στις κατάλληλες τροποποιήσεις που πρέπει να γίνουν στις αιτήσεις και στο καταστατικό που έχουν ήδη δοθεί.

4. Χορήγηση ασφαλιστικής ενημερότητας (Ο.Α.Ε.Ε.)(οργανισμός ασφάλισης ελεύθερων επαγγελματιών)

Η Υ.Μ.Σ ελέγχει εάν οι ιδρυτές είναι ασφαλισμένοι στον Ο.Α.Ε.Ε αποστέλλοντας αίτημα προς το μητρώο του Ο.Α.Ε.Ε. Σε περίπτωση που κάποιος από τους ιδρυτές δεν είναι ασφαλιστικά ενήμερος, τότε Υ.Μ.Σ ενημερώνει τον ιδρυτή αυτόν και ζητά να μεταβεί στο αρμόδιο τμήμα του Ο.Α.Ε.Ε για την τακτοποίηση του θέματος εντός 10 ημερών το αργότερο. Για τα μέλη που συστήνουν μια Ο.Ε απαιτείται η ασφάλισή τους στον Ο.Α.Ε.Ε.

5. Χορήγηση ασφαλιστικής ενημερότητας Ι.Κ.Α.

Η Υ.Μ.Σ ελέγχει εάν οι ιδρυτές είναι ασφαλισμένοι στο Ι.Κ.Α αποστέλλοντας αίτημα προς το μητρώο του Ι.Κ.Α. Σε περίπτωση που κάποιος από τους ιδρυτές δεν είναι ασφαλιστικά ενήμερος, τότε ο συμβολαιογράφος ενημερώνει τον υπόχρεο ο οποίος και θα πρέπει να πάει στο αρμόδιο τμήμα του Ι.Κ.Α για την τακτοποίηση των εκκρεμοτήτων εντός 10 ημερών το αργότερο.

6. Χορήγηση φορολογικής ενημερότητας

Η Υ.Μ.Σ αναλαμβάνει την χορήγηση φορολογικής ενημερότητας για τους ιδρυτές της υπό σύσταση εταιρίας. Σε περίπτωση που κάποιος από τους ιδρυτές δεν είναι φορολογικά ενήμερος, τότε η Υ.Μ.Σ θέτει προθεσμία 10 ημερών στον ιδρυτή για να τακτοποιήσει τυχόν φορολογικές εκκρεμότητες και για να προσκομίσει φορολογική ενημερότητα.

7. Χορήγηση Α.Φ.Μ. (στους ιδρυτές)

Εάν κάποιος από τους ιδρυτές δεν διαθέτει Α.Φ.Μ (αριθμό φορολογικού μητρώου) η Υ.Μ.Σ αποστέλλει με τηλεομοιοτυπία ή ηλεκτρονικά τα παρακάτω έντυπα για τη χορήγηση Α.Φ.Μ:

- Εάν είναι φυσικό πρόσωπο «Δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ/μεταβολής ατομικών στοιχείων», Μ7, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ (δημόσια οικονομική υπηρεσία)
- Εάν είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, «Δήλωση έναρξης/μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου», Μ3, και «Δήλωση σχέσεων φορολογούμενου», Μ7, στο Υπουργείο Οικονομικών

Η αποστολή της βεβαίωσης χορήγησης Α.Φ.Μ ολοκληρώνεται αυθημερόν ή την επόμενη εργάσιμη μέρα.

8. Δήλωση Φ.Σ.Κ. (φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου)

Αφού οι ιδρυτές ή ο εκπρόσωπος υποβάλλουν δήλωση Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, η Υ.Μ.Σ καταχωρεί τα στοιχεία και τα αποστέλλει ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών.

9. Πληρωμές

Στο στάδιο αυτό γίνονται οι παρακάτω πληρωμές:

- Τέλος καταχώρησης Γ.Ε.Μ.Η (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), 10 ευρώ
- Κόστος εγγραφής στο επιμελητήριο. Αυτό καθορίζεται από το κάθε επιμελητήριο
- Εισφορά υπέρ του Ταμείου Νομικών (0.5% επί του κεφαλαίου της εταιρίας)
- Τέλος υπέρ του Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων Αθηνών. Για την σύσταση ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών με κεφάλαιο 586.94 ευρώ και άνω το τέλος ανέρχεται σε ποσοστό 1% επί του κεφαλαίου της εταιρίας. Επιπροσθέτως,

εισπράττεται χαρτόσημο 3.6% επί του ανωτέρω 1%. Εάν το κεφάλαιο της εταιρίας είναι κάτω από 586.94 ευρώ, τότε εισπράττεται το ποσό των 5.80 ευρώ.

- Δικαίωμα εγγραφής στον Ο.Α.Ε.Ε, το οποίο ανέρχεται στο 50% του ασφαλιστρού του κλάδου σύνταξης της τρίτης ασφαλιστικής κατηγορίας των νέων ασφαλισμένων-κατ.003 (περίπου 111 ευρώ) για κάθε υπόχρεο
- Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.), ο οποίος ορίζεται στο 1% επί του κεφαλαίου της εταιρίας.

10. Καταχώρηση εταιρίας στο Γ.Ε.ΜΗ.

Η Υ.Μ.Σ καταχωρεί τα στοιχεία της εταιρίας και το καταστατικό της στη βάση δεδομένων του Γ.Ε.ΜΗ ηλεκτρονικά. Έτσι χορηγείται ο αριθμός Γ.Ε.ΜΗ, ο οποίος στη συνέχεια επιστρέφεται ηλεκτρονικά με αυτόματο τρόπο μαζί με τον Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης στην Υ.Μ.Σ.

11. Αποστολή αναγγελίας εγγραφής προς Ο.Α.Ε.Ε.

Η Υ.Μ.Σ συμπληρώνει το έντυπο της αναγγελίας εγγραφής των εταίρων και το αποστέλλει στο αρμόδιο περιφερειακό τμήμα του Ο.Α.Ε.Ε, μαζί με φωτοτυπία ταυτότητας των εταίρων αν πρόκειται να γίνει χορήγηση Α.Μ.Κ.Α σε αυτούς.

12. Χορήγηση Α.Φ.Μ. (στην εταιρία)

Η Υ.Μ.Σ αποστέλλει ηλεκτρονικά τα απαραίτητα στοιχεία, για την χορήγηση Α.Φ.Μ της εταιρίας, στο Υπουργείο Οικονομικών. Ο Α.Φ.Μ αποδίδεται άμεσα από το Υπουργείο Οικονομικών και αποστέλλεται ηλεκτρονικά πίσω στην Υ.Μ.Σ.

13. Εγγραφή εταιρίας στο επιμελητήριο

Η Υ.Μ.Σ αποστέλλει ηλεκτρονικά ή με τηλεομοιοτυπία αίτημα εγγραφής της εταιρίας στο Μητρώο του αρμόδιου Επιμελητηρίου. Το Επιμελητήριο την ίδια κιόλας μέρα ή την επόμενη εργάσιμη μέρα το αργότερο αποστέλλει πίσω στην Υ.Μ.Σ τη βεβαίωση εγγραφής της εταιρίας στο σχετικό Μητρώο.

14. Καταχώρηση Α.Φ.Μ. στο Γ.Ε.ΜΗ.

Η Υ.Μ.Σ καταχωρεί το Α.Φ.Μ της εταιρίας στο Γ.Ε.ΜΗ και γίνεται ανάρτηση της ανακοίνωσης στον διαδικτυακό τόπο του Γ.Ε.ΜΗ.

15. Χορήγηση βεβαίωσης σύστασης

Εφόσον έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία σύστασης της εταιρίας, σε αυτό το σημείο η Υ.Μ.Σ χορηγεί ατελώς βεβαίωση στην οποία αναγράφονται όλες οι ενέργειες στις οποίες προέβη. Έπειτα, η Υ.Μ.Σ αποστέλλει ηλεκτρονικά ή με τηλεομοιοτυπία τη βεβαίωση αυτή στο αρμόδιο Πρωτοδικείο. Εντός 15 εργάσιμων ημερών γίνεται κ η αποστολή έντυπου αντίγραφου του καταστατικού της εταιρίας. Επίσης, η Υ.Μ.Σ εντός 15 ημερών στέλνει και το φυσικό φάκελο της εταιρίας στην αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ.

3.3 Λογιστική διαδικασία σύστασης μίας Ο.Ε.

Μετά τη δημιουργία και υπογραφή του καταστατικού η εταιρία ακολουθεί μια σειρά λογιστικών εγγραφών που δείχνουν την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου και τις εισφορές των εταίρων πριν την έναρξη λειτουργίας της εταιρίας.

3.3.1 Παράδειγμα λογιστικών εγγραφών σύστασης

Οι εταίροι Γεώργιος Δήμου, Κώστας Παππάς και Δημήτρης Παπαδόπουλος συστήνουν μία ομόρρυθμη εταιρία με εταιρικό κεφάλαιο 600.000€ κατά το 1/3 ο Δήμου και κατά τα 2/3 ο Παππάς. Ο Παπαδόπουλος θα προσφέρει μόνο την προσωπική του εργασία. Ο Δήμου θα εισφέρει εμπορεύματα αξίας 100.000€ και δίπλωμα ευρεσιτεχνίας αξίας 50.000€. ο Παππάς θα εισφέρει μηχανήματα αξίας 50.000€, έπιπλα αξίας 50.000€ και γραμμάτια εισπρακτέα ονοματικής αξίας 100.000€. Και οι δύο το υπόλοιπο τους το καταβάλλουν σε μετρητά. Τα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη καθορίστηκαν ως εξής: 30% για τον Δήμου, 50% για τον Παππά και 20% για τον Παπαδόπουλο. Με βάση τα παραπάνω η αξία εισφοράς προσωπικής εργασίας του Παπαδόπουλου υπολογίζεται ως εξής:

$$600.000€ \text{ (εταιρικό κεφάλαιο)} \times \frac{20 \text{ (ποσοστό συμμετοχής παπαδόπουλ.στα κέρδη)}}{80 \text{ (ποσοστό συμμετοχής υπολοίπων εταίρων στα κέρδη)}} =$$
$$=150.000€$$

Τα μετρητά που δίνει ο Δήμου για τη συμπλήρωση της κεφαλαιακής εισφοράς του είναι τα εξής:

$$200.000€ \text{ (συμμετοχή στο κεφάλαιο)} - (100.000€ \text{ (εμπορεύματα)} + 50.000€ \text{ (δίπλωμα ευρεσιτεχνίας)}) = 50.000€$$

Τα μετρητά που δίνει ο Παππάς για την συμπλήρωση της κεφαλαιακής του εισφοράς είναι:

$$400.000€ \text{ (συμμετοχή στο κεφάλαιο)} - (50.000€ \text{ (μηχανήματα)} + 50.000€ \text{ (έπιπλα)} + 100.000€ \text{ (γραμμάτια εισπρακτέα)}) = 200.000€$$

(1)

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		600.000
33.03 Εταίροι, λ/σμος καλύψεως κεφαλαίου		
33.03.00 Εταίρος Γ. Δήμου	200.000	
33.03.01 Εταίρος Κ. Παππάς	400.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		600.000
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		
40.06.00 Εταίρος Γ. Δήμου	200.000	
40.06.01 Εταίρος Κ. Παππάς	400.000	

Σχηματισμός του εταιρικού κεφαλαίου
σύμφωνα με το καταστατικό

(2)		
03 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ	150.000	
03.00 Εταίροι υπόχρεοι σε παροχή εργασίας		
03.00.00 Εταίρος Δ. Παπαδόπουλος		
07 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ	150.000	
07.00 Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη		
07.00.00 Εταίρος Δ. Παπαδόπουλος		
Εισφορά προσωπικής εργασίας εταίρου Δ. Παπαδόπουλου		
(3)		
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	50.000	
16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας		
16.01.00 Δίπλωμα ευρεσιτεχνίας		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	100.000	
20.xx (διάφοροι δευτεροβάθμιοι)		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	50.000	
38.00 Ταμείο		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	200.000	
33.03 Εταίροι λ/σμος καλύψεως κεφαλαίου		
33.03.00 Εταίρος Γ. Δήμου		
Κατάθεση εισφοράς εταίρου Γ. Δήμου σύμφωνα με το καταστατικό		
(4)		
12 ΜΗΧ/ΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	50.000	
12.00 Μηχανήματα		
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	50.000	
14.00 Έπιπλα		
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	100.000	
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	200.000	
38.00 Ταμείο		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	400.000	
33.03 εταίροι λ/σμος καλύψεως κεφαλαίου		
33.03.01 Εταίρος Κ. Παππάς		
Κατάθεση εισφοράς εταίρου Κ. Παππά Σύμφωνα με το καταστατικό		

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές σύστασης της εταιρίας οι λογαριασμοί του γενικού καθολικού και των αντίστοιχων αναλυτικών καθολικών θα εμφανίζονται ως εξής:

<p>33 Χρεώστες διάφοροι 33.03 Εταίροι, λ/σμος καλύψεως Κεφαλαίου</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(1) 600.000</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">200.000(3)</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">600.000</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">400.000(4)</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">600.000</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right;">600.000</td> </tr> </table>	(1) 600.000	200.000(3)	600.000	400.000(4)	600.000	600.000	<p>40 Κεφάλαια 40.06 Εταιρικό κεφάλαιο</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">600.000(1)</td> </tr> </table>		600.000(1)
(1) 600.000	200.000(3)								
600.000	400.000(4)								
600.000	600.000								
	600.000(1)								
<p>03 Απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις 03.00 Εταίροι υπόχρεοι σε παροχή εργασίας</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(1)150.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(1)150.000		<p>07 Υποχρεώσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις 07.00 Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">150.000(2)</td> </tr> </table>		150.000(2)				
(1)150.000									
	150.000(2)								
<p>16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως 16.01 Δικαίωμα βιομηχανικής ιδιοκτησίας</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(3)50.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(3)50.000		<p>20 Εμπορεύματα 20.xx (διάφοροι δευτεροβάθμιοι)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(3)100.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(3)100.000					
(3)50.000									
(3)100.000									
<p>38 Χρηματικά διαθέσιμα 38.00 Ταμείο</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(3)50.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(4)200.000</td> <td></td> </tr> </table>	(3)50.000		(4)200.000		<p>12 Μηχ/τα-τεχνικές εγκ/σεις-Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός 12.00 Μηχανήματα</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(4)50.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(4)50.000			
(3)50.000									
(4)200.000									
(4)50.000									
<p>14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός 14.0 Έπιπλα</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(4)50.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(4)50.000		<p>31 Γραμμάτια εισπρακτέα 31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">(4)100.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	(4)100.000					
(4)50.000									
(4)100.000									

3.4 Αρχικός ισολογισμός

Με βάση την παραπάνω εικόνα των καθολικών και τις λογιστικές εγγραφές σύστασης που έχουν γίνει θα συνταχθεί ο αρχικός ισολογισμός. Με τον ισολογισμό έναρξης βλέπουμε την οικονομική κατάσταση της εταιρίας κατά την έναρξη της. Στον ισολογισμό έναρξης καταγράφονται τα εξής:

1. Το ενεργητικό της εταιρίας:
 - Η πάγια περιουσία της εταιρίας
 - Η ποσότητα και η αξία των αρχικών αποθεμάτων
 - Οι απαιτήσεις από τρίτους
 - Τα χρηματικά της διαθέσιμα κατά την έναρξη
2. Το παθητικό της εταιρίας:
 - Το κεφάλαιό της
 - Οι υποχρεώσεις της προς τρίτους

Ο ισολογισμός έναρξης για την επιχείρηση του παραδείγματος 3.3.1 θα έχει τη παρακάτω εικόνα:

<u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ</u>			
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
12 Μηχανήματα	50.000	40 Κεφάλαιο	600.000
12.00 Μηχανήματα		40.06 Εταιρικό κεφάλαιο	
14 Έπιπλα	50.000	07 Υποχρεώσεις από αμφοτ. συμβάσεις	150.000
14.00 Έπιπλα		07.00 Δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη	
16 Ανώματες ακινητοποιήσεις	50.000		
16.01 Δικ. βιομ. ιδιοκτ.			
16.01.00 δίπλωμα Ευρεσιτεχνίας			
20 Εμπορεύματα	100.000		
20.xx			
31 Γραμμάτια εισπρακτέα	100.000		
31.00 Γραμμάτια στο Χαρτοφυλάκιο			
38 Χρηματικά διαθέσιμα	250.000		
38.00 Ταμείο			
03 Απαιτήσεις από αμφοτερ.	150.000		
ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ			
03.00 Εταίροι υπόχρεοι σε Παροχή εργασίας			
	<hr/>		<hr/>
	750.000		750.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

4.1 Λειτουργία Ο.Ε.

Οι κυριότερες συναλλαγές που γίνονται κατά τη διάρκεια λειτουργίας της Ο.Ε. μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας είναι οι εξής:

Α) Οι δοσοληψίες που γίνονται μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας οι οποίες εμφανίζονται λογιστικώς με την χρεοπίστωση των Τρεχούμενων ή Ατομικών λογαριασμών. (Αν δεν έχει γίνει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό, οι εταίροι μπορούν να διενεργούν τις συναλλαγές τους με την εταιρία ως Πελάτες, Προμηθευτές, Τραπεζίτες κ.λπ. και να χρησιμοποιούνται ειδικοί λογαριασμοί οι οποίοι θα αναλύονται με το όνομα του εταίρου, όπως «Χρεώστες Διάφοροι», «Πιστωτές Διάφοροι» αντί να χρησιμοποιούνται οι Τρεχούμενοι ή Ατομικοί λογαριασμοί).

Σε περιπτώσεις που κάποιος εταίρος έχει προσφέρει στην εταιρία υπηρεσίες κατώτερες των υπολοίπων εταίρων τότε για να καλυφθεί η διαφορά προσφέρει μετρητά σαν άτοκο δάνειο προκειμένου να υπάρχει ισορροπία μεταξύ των εταίρων. Η εισφορά αυτή των συμπληρωματικών μετρητών, δε συμβάλλει στον καθορισμό του κεφαλαίου της εταιρίας ούτε προσ αυξάνει το μερίδιο που δικαιούται ο εταίρος στα κέρδη.

Έτσι, θα δημιουργηθεί ένας λογαριασμός που φανερώνει την υποχρέωση του εταίρου και θα ακολουθήσει η εγγραφή:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

X

38.00 Ταμείο

 33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

X

 33.07 Δοσολ. Λογαρ. Εταίρων

 33.07.XX Εταίρος... Λογαρ. Δανείου X

Λήψη δανείου που χορήγησε ο εταίρος

Παράδειγμα:

Στην εταιρία «Βασιλείου κ' Σία Ο.Ε.», συμβαίνουν τα παρακάτω γεγονότα:

Στις 25/4/2008 ο εταίρος Ν. Νικολάου δανείζει προσωρινά στην εταιρία το ποσό των € 5.588. Στις 2/5/2008 ο εταίρος Α. Αβραμίδης οφείλει τόκους στην Ο.Ε. ύψους € 2.142. Στις

15/5/2008 ο εταίρος Κ. Κωστής δανείζεται προσωρινά από την εταιρία το ποσό των € 4.875. Στις 19/5/2008 Ο Β. Βασιλείου αγοράζει με πίστωση από την εταιρία εμπορεύματα για προσωπική του χρήση αξίας € 3.000. Στην 1/6/2008 ο Κ. Κωστής εξοφλεί την οφειλή του προς την εταιρία. Στις 10/6/2008 η εταιρία οφείλει στον Η. Ηλιόπουλο τόκους ύψους € 4.347. Να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

<hr/>		25/4/2008	<hr/>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			5.588	
38.00 Ταμείο				
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			5.588	
53.14 Βραχ. υποχρ. προς εταίρους				
53.14.00 Ν. Νικολάου Λογ. Τρεχούμενος			<u>5.588</u>	
Λήψη δανείου από τον εταίρο Ν. Νικολάου				
<hr/>		2/5/2008	<hr/>	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			2.142	
33.07 Δοσολ. Λογ/σμός εταίρων				
33.07.02 Α. Αβραμίδης λογ/σμός ατομικός			<u>2.142</u>	
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			2.142	
76.03 Λοιποί πιστωτ. Τόκοι				
Εγγραφή τόκων σε βάρος εταίρου				
<hr/>		15/5/2008	<hr/>	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			4.875	
33.07 Δοσολ. Λογ/σμός εταίρων				
33.07.03 Κ. Κωστής λογ/σμός ατομικός			<u>4.875</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			4.875	
38.00 Ταμείο				
Χορήγηση προσωρινού δανείου στον εταίρο Κ. Κωστή				
<hr/>		19/5/2008	<hr/>	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			3.000	
33.07 Δοσολ. Λογ/σμός εταίρων				
33.07.00 Β. Βασιλείου λογ/σμός ατομικός			<u>3.000</u>	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			3.000	
70.01 Λιανικές πωλήσεις				
Πώληση εμπορευμάτων				

<hr/> 1/6/2008 <hr/>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	4.875
38.00 Ταμείο	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	4.875
33.07 Δοσολ. Λογ/σμός εταίρων	
33.07.03 Κ. Κωστής λογ/σμός ατομικός <u>4.875</u>	
Εξόφληση από τον Κ. Κωστή του δανείου που έλαβε	
<hr/> 10/6/2008 <hr/>	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	4.347
65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπ. Βραχ. Υποχρ.	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	4.347
53.14 Βραχ. Υποχρ. προς εταίρους	
53.14.01 Η. Ηλιόπουλος λογ/σμός τρεχ. <u>4.347</u>	
Εγγραφή τόκων υπέρ εταίρου	

B). Οι μηνιαίες απολήψεις ορισμένων ποσών από τους εταίρους. Είναι δυνατόν, ορισμένοι ή ακόμα και όλοι οι εταίροι, προκειμένου να συσταθεί η εταιρία, να έχουν διαθέσει ολόκληρη την περιουσία τους. Επομένως, για τη συντήρησή τους μπορεί να συμφωνηθεί, να αποσύρουν από το ταμείο ορισμένα ποσά προκειμένου να καλύψουν τις ατομικές τους ανάγκες. Τα ποσά αυτά, δε διαμορφώνουν αποτέλεσμα, αλλά θεωρούνται προκαταβολή έναντι μελλοντικών κερδών της Ο.Ε. Δηλαδή, αν ένας εταίρος στο τέλος της χρήσης δικαιούται να λάβει το ποσό των € 5.000 έναντι κερδών, αλλά κατά τη διάρκεια της χρήσης πραγματοποίησε απολήψεις ύψους € 2.000, τότε το ποσό των € 2.000 θα αφαιρεθεί από τα συνολικά κέρδη που δικαιούται και τελικά θα λάβει € 3.000 (5.000-2.000=3.000).

Τα ποσά τα οποία αποσύρονται από τους εταίρους χρεώνονται στους λογαριασμούς των απολήψεων των εταίρων με ταυτόχρονη πίστωση του λογαριασμού «Χρηματικά Διαθέσιμα». Στο τέλος της χρήσης τα ποσά που εμφανίζονται στους λογαριασμούς απολήψεων θα μεταφερθούν στους τρεχούμενους ή ατομικούς λογαριασμούς.

Όταν ορισμένοι εταίροι αμοιβονται για την προσφορά προσωπικής τους εργασίας (διαχειριστές), το ποσό της αμοιβής τους θα μεταφερθεί στη χρέωση λογαριασμού με τίτλο «Αμοιβές Διαχειριστών» και όχι στη χρέωση του λογαριασμού «Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού» διότι οι μισθοί που καταβάλλονται δε θεωρούνται δαπάνη και συνεπώς αυξάνονται τα κέρδη της εταιρίας.

Παράδειγμα:

Στην εταιρία «Γιαννόπουλος κ' Σία Ο.Ε.», οι εταίροι Π. Πάνου και Φ. Φωτίου είναι οι διαχειριστές και έχει συμφωνηθεί να λαμβάνει γι' αυτή τους τη δραστηριότητα μηνιαίο μισθό το ποσό των € 1.250 ο καθένας. Επιπλέον, έχει συμφωνηθεί να λαμβάνουν οι παραπάνω εταίροι μαζί με τον Γ. Γιαννόπουλο κάθε μήνα το ποσό των € 3.742 ο καθένας έναντι μελλοντικών κερδών. Να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

(1)

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	11.226
33.07 Δοσολ. Λογ/σμός εταίρων	
33.07.00 Γ. Γιαννόπουλος Λογ. Απολήψ. 3.742	
33.07.01 Π. Πάνου Λογ. Απολήψ. 3.742	
33.07.02 Φ. Φωτίου Λογ. Απολήψ. <u>3.742</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	11.226
38.00 Ταμείο	

Καταβολή απολήψεων μηνός Μαρτίου

do

(2)

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2.500
33.08 Δοσολήπτ. Λογ. διαχειριστών	
33.08.01 Αμοιβή διαχειρ. Π. Πάνου 1.250	
33.08.02 Αμοιβή διαχειρ. Φ. Φωτίου <u>1.250</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.500
38.00 Ταμείο	

Καταβολή μισθών μηνός Μαρτίου

Γ). Οι χορηγήσεις εντόκων δανείων στην εταιρία από τους εταίρους. Κατά τη διάρκεια δραστηριότητας της εταιρίας, το κεφάλαιό της μπορεί να θεωρηθεί ανεπαρκές, γι' αυτό το λόγο μπορεί να υπάρξει συμφωνία χορήγησης εντόκων δανείων από ορισμένους εταίρους. Τα ποσά αυτά θα καταγραφούν στους λογαριασμούς δανείων των εταίρων.

Παράδειγμα:

Η εταιρία «Δ. Δήμου κ' Σία Ο.Ε.» έχει συμφωνήσει να δανειστεί από τον εταίρο Φ. Φωτίου το ποσό των € 18.235 με τόκο 1,5%, το οποίο θα ξοφλήσει μετά από δύο χρόνια. Η εταιρία στο τέλος κάθε χρήσης θα καταβάλλει στο Φ. Φωτίου για τόκους το ποσό των € 2.735,25. Να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

(1)

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	18.235
------------------------	--------

38.00 Ταμείο		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		18.235
53.14 Βραχ. υποχρ. προς εταίρους		
53.14.01 Φ. Φωτίου Λογ. Δανείου	<u>18.235</u>	
Λήψη εντόκου δανείου προς 1,5% λήξεως 2 ετών		
<hr/>		
	31/12	
(2)		
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		2.735,25
65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπ. βραχ. υποχρ.		
65.06.01 Τόκοι δανείου εταίρου Φ. Φωτίου	2.735,25	
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		2.735,25
53.14 Βραχ. υποχρ. προς εταίρους		
53.14.01 Φ. Φωτίου Λογ. Δανείου	<u>2.735,25</u>	
Καταλογισμός ετήσιου τόκου		
<hr/>		
	do	
(3)		
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		2.735,25
53.14 Βραχ. υποχρ. προς εταίρους		
53.14.01 Φ. Φωτίου Λογ. Δανείου	<u>2.735,25</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.735,25
38.00 Ταμείο		
Καταβολή τόκων		
<hr/>		

4.2 Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου

Κατά τη διάρκεια λειτουργίας της Ο.Ε. ενδέχεται να υπάρχουν μεταβολές στο κεφάλαιό της και συνεπώς, θα πρέπει να γίνει τροποποίηση του καταστατικού.

Το εταιρικό κεφάλαιο μιας Ο.Ε. μπορεί να αυξηθεί με διάφορους τρόπους, όπως:

1. Με νέα εισφορά των εταίρων
2. Με την κεφαλαιοποίηση αδιανέμητων κερδών προηγούμενων χρήσεων ή αποθεματικών
3. Με την κεφαλαιοποίηση προσ αυξήσεων της περιουσίας από οποιαδήποτε αιτία (π.χ. δωρεές)
4. Με την είσοδο νέου εταίρου
5. Με την απορρόφηση άλλης εταιρίας
6. Με την κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους

Ακολουθούν παραδείγματα των παραπάνω περιπτώσεων αύξησης εταιρικού κεφαλαίου:

1. Παράδειγμα νέας εισφοράς εταίρων

Η εταιρία «Ζήσης και Αργυρός Ο.Ε.» αποφασίζει να αυξήσει το κεφάλαιό της κατά € 18.154 το οποίο θα καταβληθεί από το Ζήση και τον Αργυρό από € 9.077 ο καθένας. Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές και να ενημερωθούν τα καθολικά των λογαριασμών.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

(1)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		18.154
33.03 Εταιρ. Λογ/σμός Κάλυψης κεφαλαίου		
33.03.00 Ζήσης Λογ. Εισφοράς	9.077	
33.03.01 Αργυρός Λογ. Εισφοράς	<u>9.077</u>	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		18.154
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		
40.06.00 Κεφαλ. μερίδα εταίρ. Ζήση	9.077	
40.06.01 Κεφαλ. μερίδα εταίρ. Αργυρού	<u>9.077</u>	

Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου συμπληρωματική εισφορά

(2)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		18.154
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Οφειλόμενο κεφ. Εταίρ. Ζήση	9.077	
33.04.01 Οφειλόμενο κεφ. Εταίρ. Αργυρού	<u>9.077</u>	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		18.154
33.03 Εταιρ. Λογ/σμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.03.00 Ζήσης λογ. Εισφοράς	9.077	
33.03.01 Αργυρός λογ. Εισφ.	<u>9.077</u>	

Μεταφορά λογαριασμού

(3)		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		18.154
38.00 Ταμείο		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		18.154
33.04 Οφειλόμ. Κεφάλαιο		
33.04.00 Οφειλόμ. Κεφ. Ζήσης	9.077	
33.04.01 Οφειλόμ. Κεφ. Αργυρός	<u>9.077</u>	

Καταβολή της συμπληρωματικής εισφοράς

Ακολουθούν τα γενικά καθολικά των παραπάνω λογαριασμών:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
<u>33.03 Εταιρ. Λογ. Καλ. Κεφ.</u>	
(1) 18.154	(2) 18.154

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
<u>33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο</u>	
(2) 18.154	(3) 18.154

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	
<u>38.00 Ταμείο</u>	
(3) 18.154	

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
<u>40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο</u>	
	(1) 18.154

2. Παράδειγμα κεφαλαιοποίησης αδιανέμητων κερδών

Έστω ότι η εταιρία «Λογοθέτης και Σπύρου Ο.Ε.» αποφασίζει να προχωρήσει στην κεφαλαιοποίηση των καθαρών κερδών της τα οποία ανέρχονται στο ποσό των € 21.268 . Να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές και να ενημερωθούν τα γενικά καθολικά των λογαριασμών.

Θα πραγματοποιηθούν οι παρακάτω εγγραφές:

(1)		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		21.268
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		21.268
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων		
33.07.00 Λογοθέτης Λογ. Ατομικός	10.634	
33.07.01 Σπύρου Λογ. Ατομικός	<u>10.634</u>	

Κατανομή κερδών

(2)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		21.268
33.03 Εταίρος. Πρόσθετη κάλυψη κεφαλαίου		
33.03.00 Λογοθέτης. Λογ. Προσθ. Εισφοράς	10.634	
33.03.01 Σπύρου. Λογ. Προσθ. Εισφοράς	<u>10.634</u>	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		21.268

40.06 Εταιρικό κεφάλαιο
 40.06.00 Κεφαλαιακή μερίδα Λογοθέτη 10634
 40.06.01 Κεφαλαιακή μερίδα Σπύρου 10634

Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση
 κερδών

(3)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		21.268
33.07 Δοσολ. Λογ/σμός Εταίρων		
33.07.00 Λογοθέτης Λογ/σμός ατομικός 10.634		
33.07.01 Σπύρου Λογ/σμός ατομικός <u>10.634</u>		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		21.268
33.03 Εταίροι λογ/σμός καλ. Κεφαλαίου		
33.03.00 Λογοθέτης Λογ. προσθ. Εισφ. 10.634		
33.03.01 Σπύρου Λογ. Προσθ. Εισφ. <u>10.634</u>		

Μεταφορά λογαριασμών για εξίσωση

Ακολουθούν τα γενικά καθολικά των παραπάνω λογαριασμών:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
33.03 Εταίρος προσθ. Καλ. Κεφ.	
(2) 21.268	(3) 21.268
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	
(2) 21.268	

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	
33.07 Δοσολ. Λογ/σμός Εταίρων	
(3) 21.268	(1) 21.268
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	
88.99 Κέρδη προς διάθεση	
(1) 21.268	

Παράδειγμα κεφαλαιοποίησης αποθεματικών

Έστω ότι στην Ο.Ε. «Γεωργίου κ' Σία Ο.Ε.» μετέχουν οι Γεωργίου, Φωτίου και Δημητρίου με ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο 60%, 30% και 10% αντιστοίχως, ενώ στα κέρδη μετέχουν με ποσοστά 50%, 38% και 12%. Οι εταίροι επέλεξαν να αυξήσουν το εταιρικό κεφάλαιο με κεφαλαιοποίηση αποθεματικού ύψους € 300.000 που εμφανίζεται στον ισολογισμό της Ο.Ε., χωρίς όμως να γίνει μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής τους στο κεφάλαιο. Να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές.

Οι εγγραφές που θα διενεργηθούν είναι οι παρακάτω:

(1)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		300.000
33.03 Εταίροι, λογ/σμός πρόσθετης καλ. Κεφαλαίου		
33.03.00 Γεωργίου, λογ. πρόσθ. Καλ. Κεφ. 180.000		
33.03.01 Φωτίου, λ. Πρόσθ. Καλ. Κεφ. 90.000		
33.03.02 Δημητρίου, λογ. Πρόσθ. Καλ. Κεφ. <u>30.000</u>		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		300.000
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		
40.06.00 Κεφ. μερ. Γεωργίου (60%) 180.000		
40.06.01 Κεφ. μερ. Φωτίου (30%) 90.000		
40.06.02 Κεφ. μερ. Δημητρίου (10%) <u>30.000</u>		

Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου

(2)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		300.000
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Οφειλόμε. Κεφ. Γεωργίου 180.000		
33.04.01 Οφειλόμε. Κεφ. Φωτίου 90.000		
33.04.02 Οφειλόμε. Κεφ. Δημητρίου <u>30.000</u>		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		300.000
33.03 Εταίροι, λογ/σμός πρόσθ. Καλ. Κεφ.		
33.03.00 Γεωργίου, λ. πρόσθ. Καλ. Κεφ. 180.000		
33.03.01 Φωτίου, λ. πρόσθ. Καλ. Κεφ. 90.000		
33.03.02 Δημητρίου, λ. πρόσθ. Καλ. Κεφ. <u>30.000</u>		

Μεταφορά λογαριασμών

(3)		
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠ/ΓΗΣ		300.000
41.04 Ειδικά αποθεματικά		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		300.000
33.07 Δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων		
33.07.00 Δοσοληπτ. Λογ. Γεωργίου 150.000		
33.07.01 Δοσοληπτ. Λογ. Φωτίου 114.000		
33.07.02 Δοσοληπτ. Λογ. Δημητρίου <u>36.000</u>		

Κατανομή αποθεματικού σύμφωνα
με τη συμμετοχή στα κέρδη

(4)		
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	300.000
	33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	
	33.07.00 Δοσοληπτ. Λογ. Γεωργίου	180.000
	33.07.01 Δοσοληπτ. Λογ. Φωτίου	90.000
	33.07.02 Δοσοληπτ. Λογ. Δημητρίου	<u>30.000</u>
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	300.000
	33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	
	33.04.00 Οφειλόμ. Κεφ. Γεωργίου	180.000
	33.04.01 Οφειλόμ. Κεφ. Φωτίου	90.000
	33.04.02 Οφειλόμ. Κεφ. Δημητρίου	<u>30.000</u>

Μεταφορά οφειλόμενου κεφαλαίου στους
δοσοληπτικούς λογαριασμούς

(5)		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	30.000
	38.00 Ταμείο	
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	30.000
	33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	
	33.07.00 Δοσολήπτ. Λογ. Γεωργίου	<u>30.000</u>

Καταβολή από εταίρο Γεωργίου της διαφοράς που
προέκυψε από την κεφαλαιοποίηση αποθεματικού

(6)		
	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	30.000
	33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	
	33.07.01 Δοσοληπτ. Λογ. Φωτίου	24.000
	33.07.02 Δοσοληπτ. Λογ. Δημητρίου	<u>6.000</u>
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	30.000
	38.00 Ταμείο	

Καταβολή στους εταίρους Φωτίου και Δημητρίου
των διαφορών που προέκυψαν κατά την
κεφαλαιοποίησή αποθεματικού

3. Κεφαλαιοποίηση περιουσιακών προσauξήσεων

Πρακτικά, η συγκεκριμένη περίπτωση συμβαίνει σπάνια. Η περίπτωση της δωρεάς σε Ο.Ε. δεν είναι συνηθισμένη. Από την άλλη μπορεί να προκύψει προσauξηση λόγω αναπροσαρμογής του παγίου ενεργητικού και να γίνει κεφαλαιοποίηση του συγκεκριμένου ποσού.

Από τις παραπάνω περιπτώσεις, παραλείπεται η πρώτη εγγραφή αναλήψεως υποχρεώσεως διότι οι εταίροι δεν έχουν υποχρέωση καταβολής εισφοράς. Επομένως, όταν η Ο.Ε. δεχθεί δωρεά, θα χρεωθεί ο λογαριασμός που θα δεχθεί την αξία του δωρούμενου στοιχείου και θα πιστωθεί ο λογαριασμός του εταιρικού κεφαλαίου.

Όταν υπάρχει αναπροσαρμογή του παγίου ενεργητικού θα χρεωθούν τα πάγια στοιχεία με τις διαφορές αξίας με παράλληλη πίστωση του λογαριασμού «Διαφορές αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων» και κατόπιν θα γίνει χρέωση του λογαριασμού διαφορών προσαρμογής με ταυτόχρονη πίστωση των λογαριασμών αποσβεσμένων παγίων για την προσαρμογή των αποσβέσεων τους. Θα μεταφερθεί στο λογαριασμό Εταιρικού Κεφαλαίου το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Διαφορές προσαρμογής παγίων στοιχείων».

Όταν υπάρχει διαφορετική αναλογία συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη σε σχέση με το εταιρικό κεφάλαιο μπορεί να προκύψει το ζήτημα, βάσει ποιας αναλογίας θα κατανεμηθεί η διαφορά προσαρμογής του παγίου Ενεργητικού. Πιστεύουμε, ότι, επειδή με την αναπροσαρμογή στην πραγματικότητα δεν επέρχεται πλουτισμός της επιχείρησης αλλά γίνεται μόνο λογιστικώς τιμαριθμική προσαρμογή του Εταιρικού κεφαλαίου, η διαφορά αυτή αποτελεί διορθωτικό ποσό του κεφαλαίου και όχι αποτέλεσμα. Επομένως, η κατανομή της θα πρέπει να γίνεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου στο κεφάλαιο.

Από την άλλη πλευρά, στην περίπτωση της δωρεάς προκύπτει πραγματικός πλουτισμός και στην αξία του δωρούμενου περιουσιακού στοιχείου οι εταίροι πρέπει να μετέχουν με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη.

4. Παράδειγμα πρόσληψης νέου εταίρου

Στην εταιρία «Ζήσης και Αργυρός Ο.Ε.» μετέχει ο κάθε εταίρος στο κεφάλαιο κατά 50%. Το εταιρικό κεφάλαιο ανέρχεται στο ύψος των € 196.858. Η εταιρία αποφασίζει την είσοδο του νέου εταίρου Μ. Μάρκου ο οποίος θα καταβάλλει το ποσό των € 112.624. Το ποσοστό της κεφαλαιακής του μερίδας είναι 25%. Να γίνουν οι αντίστοιχες ημερολογιακές εγγραφές.

Σε αυτή την περίπτωση έχουμε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου και ταυτόχρονα πρέπει να γίνει προσαρμογή της κεφαλαιακής μερίδας του Ζήση και του Αργυρού. Εφόσον το ποσό καταβολής του Μάρκου δεν εμφανισθεί σαν υπεραξία της επιχείρησης, τότε η εγγραφή που πρέπει να γίνει είναι η εξής:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	112.624
33.03 Εταίροι. Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου	
33.03.02 Μάρκου Εταιρ. Λογ. Εισφοράς <u>112.624</u>	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	112.624
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	

40.06.00 Κεφαλ. μερίδα Ζήση	17.626,75
40.06.01 Κεφαλ. μερίδα Αργυρού	17.626,75
40.06.02 Κεφαλ. μερίδα Μάρκου	<u>77.370,5</u>

Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου με πρόσληψη
νέου εταίρου

Διευκρινίσεις για την παραπάνω εγγραφή:

Μετά την αύξηση του κεφαλαίου από την είσοδο του Μάρκου, το συνολικό κεφάλαιο θα ανέλθει στο ποσό των €309.482 (112.624+196.858). Η κεφαλαιακή μερίδα του Μάρκου στο αυξημένο αυτό κεφάλαιο θα είναι: $309.482 * 25\% = 77.370,5$ συνεπώς, το υπόλοιπο ποσό των 35.253,5 (112.624-77.370,5) που καταβάλλεται από το Μάρκου αποτελεί προσαύξηση των κεφαλαιακών μερίδων των Ζήση και Αργυρού η οποία θα ανέλθει για τον καθένα σε € 17.626,75 (35.253,5*50%).

Σε περίπτωση που συμφωνηθεί η κεφαλαιακή μερίδα του Μάρκου να εμφανισθεί με το πραγματικό ποσό που καταβάλλει ο Μάρκου, θα προκύψουν τα εξής:

Από τη στιγμή που το ποσό των €112.624 το οποίο καταβάλλει ο Μάρκου αποτελεί το 25% του κεφαλαίου, ολόκληρο το εταιρικό κεφάλαιο θα είναι: $€112.624 * 100/25 = €450.496$ και η διαφορά των €141.014 (450.496-309.482) θεωρείται υπεραξία της επιχείρησης και υπολογίζεται ως προσαύξηση της κεφαλαιακής μερίδας των παλαιών εταίρων. Έτσι, θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

(1)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		112.624
33.03 Εταίροι Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		
33.03.02 Μάρκου Εταιρ. Λογ. Εισφοράς	<u>112.624</u>	
16 ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝ. ΚΑΙ ΕΞ. ΠΟΛ. ΑΠΟΣΒ.		141.014
16.00 Υπεραξία επιχείρησης		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		253.638
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		
40.06.00 Κεφαλαιακή μερίδα Ζήση	70.507	
40.06.01 Κεφαλαιακή μερίδα Αργυρού	70.507	
40.06.02 Κεφαλαιακή μερίδα Μάρκου	<u>112.624</u>	

Αύξηση Εταιρικού κεφαλαίου

(2)		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		112.624
38.00 Ταμείο		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		112.624
33.03 Εταίροι. Λογαρ. κάλυψης κεφαλαίου		

Καταβολή από τον εταίρο Μάρκου
της υποχρέωσής του

5. Παράδειγμα απορρόφησης άλλης εταιρίας

Έστω ότι η εταιρία «Σπύρου κ' Φωτίου» συμφωνεί να απορροφήσει την Ο.Ε. «Βασιλείου κ' Χρήστου». Ο ισολογισμός της απορροφώμενης εταιρίας είναι ο εξής:

Ε		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ " Βασιλείου κ' Χρήστου Ο.Ε."		Π	
11 Κτίρια-Εγκατ. Κτιρίων	€ 322.580	40 Κεφάλαιο	€ 310.000		
12 Μηχανήματα	€ 52.000	41 Αποθέματα-Διαφ. Αναπ.	€ 92.868		
20 Εμπορεύματα	€ 182.400	50 Προμηθευτές	€ 246.980		
38 Χρηματικά διαθέσιμα	€ 92.868				
ΣΥΝΟΛΟ	€ 649.848	ΣΥΝΟΛΟ	€ 649.848		

Τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στις τιμές του ισολογισμού. Το ποσό της φήμης της εταιρίας αποτιμάται σε € 174.488. Η «Σπύρου κ' Φωτίου Ο.Ε.» πραγματοποίησε δαπάνες για την αύξηση του κεφαλαίου της ύψους € 15.208.

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ «Σπύρου κ' Φωτίου Ο.Ε.»:

(1)

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	577.356
33.03 Εταίροι. Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου	
33.03.02 Βασιλείου. Εταιρ. Λογ. Εισφ. 288.678	
33.03.03 Χρήστου. Εταιρ. Λογ. Εισφ. <u>288.678</u>	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	577.356

40.06 Εταιρικό κεφάλαιο
40.06.02 Κεφαλ. μερίδα Βασιλείου 288.678
40.06.03 Κεφαλ. μερίδα Χρήστου 288.678

Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου με απορρόφηση της
«Βασιλείου κ' Χρήστου Ο.Ε.»

(2)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		577.356
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.02 Οφειλ. Κεφ. Βασιλείου	288.678	
33.04.03 Οφειλ. Κεφ. Χρήστου	<u>288.678</u>	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		577.356
33.03 Εταίροι. Λογ. Κάλ. Κεφαλαίου		
33.03.02 Βασιλείου. Λογ. εισφοράς	288.678	
33.03.03 Χρήστου. Λογ. Εισφοράς	<u>288.678</u>	

Μεταφορά λογαριασμών

(3)		
16 ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝ. κ' ΕΞΟΔΑ ΠΟΛ. ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		174.488
16.00 Υπεραξία επιχείρησης		
11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ		322.580
11.00 Ακίνητα		
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		52.000
12.00 Μηχανήματα		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		182.400
20.XX Εμπορεύματα κατ' είδος		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		92.868
38.00 Ταμείο		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		824.336
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.02 Οφειλ. Κεφ. Βασιλείου	412.168	
33.04.03 Οφειλ. Κεφ. Χρήστου	<u>412.168</u>	

Ανάληψη στοιχείων ενεργητικού της
Ο.Ε. «Βασιλείου κ' Χρήστου»

(4)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		246.980
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.02 Οφειλ. Κεφάλαιο Βασιλείου	123.490	
33.04.03 Οφειλ. Κεφάλαιο Χρήστου	<u>123.490</u>	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		246.980

50.00 Προμηθευτές εσωτερικού

Ανάληψη στοιχείων παθητικού της
Ο.Ε. «Βασιλείου κ' Χρήστου»

(5)		
16	ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝΗΤ. ΚΑΙ ΕΞ. ΠΟΛ. ΑΠΟΣΒ.	15.208
16.13	Έξοδα αύξησης κεφαλαίου	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	15.208
38.00	Ταμείο	

Πληρωμή εξόδων αύξησης κεφαλαίου

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ "Βασιλείου κ' Χρήστου Ο.Ε.":

(1)		
16	ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝΗΤ. ΚΑΙ ΕΞ. ΠΟΛ. ΑΠΟΣΒ.	174.488
16.00	Υπεραξία Επιχείρησης	
81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛ.	174.488
81.03	Έκτακτα κέρδη	
81.03.00	Αποτελέσματα εκτίμησης <u>174.488</u>	

Αναγνώριση φήμης από την Ο.Ε.
«Σπύρου κ' Φωτίου»

(2)		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	824.336
33.95	Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ	
33.95.00	Ο.Ε. «Σπύρου κ' Φωτίου» <u>824.336</u>	
11	ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ	322.580
11.00	Ακίνητα	
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	52.000
12.00	Μηχανήματα	
16	ΑΣΩΜ. ΑΚΙΝ. ΚΑΙ ΕΞ. ΠΟΛ. ΑΠΟΣΒ.	174.488
16.00	Υπεραξία επιχείρησης	
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	182.400
20.00	Εμπορεύματα αποθεμ.	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	92.868
38.00	Ταμείο	

Μεταβίβαση στοιχείων Ενεργητικού στην
«Σπύρου κ' Φωτίου Ο.Ε.»

<hr/>	
(3)	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	246.980
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	246.980
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	
33.95.00 Ο.Ε. «Σπύρου κ' Φωτίου»	<u>246.980</u>

Μεταβίβαση στοιχείων Παθητικού στην
«Σπύρου κ' Φωτίου Ο.Ε

<hr/>	
(4)	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	310.000
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο	
41 ΑΠΟΘΕΜ.-ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	92.868
41.02 Τακτικό αποθεματικό	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	174.488
81.03 Έκτακτα κέρδη	
81.03.00 Αποτελ. Εκτίμησης	<u>174.488</u>
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	577.356
33.07 Δοσολ. Λογ/σμοί εταίρων	
33.07.00 Βασιλείου. Λογ. Ατομικός	288.678
33.07.01 Χρήστου. Λογ. Ατομικός	<u>288.678</u>
Κατανομή περιουσίας στους εταίρους	

<hr/>	
(5)	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	577.356
33.07 Δοσοληπτ. Λογ/σμοί εταίρων	
33.07.00 Βασιλείου. Λογ/σμός ατομικός	288.678
33.07.01 Χρήστου. Λογ/σμός ατομικός	<u>288.678</u>
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	577.356
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	
33.95.00 «Βασιλείου κ' Χρήστου Ο.Ε.»	<u>577.356</u>

Μεταφορά λογαριασμών για το κλείσιμο
των βιβλίων

6. Παράδειγμα κεφαλαιοποίησης των υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους.

Η εταιρία «Θεοδώρου κ' Σία Ο.Ε.» οφείλει στον προμηθευτή της Μ. Μάρκου το ποσό των € 191.800 και κατόπιν συμφωνίας μαζί του αποφασίζει να προχωρήσει στην κεφαλαιοποίηση της οφειλής της διότι επιθυμεί να αυξήσει το εταιρικό της κεφάλαιο κατά € 191.800. Να γίνουν οι ανάλογες ημερολογιακές εγγραφές και να ενημερωθούν τα καθολικά.

Οι εγγραφές που θα γίνουν στο ημερολόγιο είναι οι ακόλουθες:

(1)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		191.800
33.03 Εταίροι. Λογαριασμοί καλύψεως κεφαλαίου		
33.03.XX Μ. Μάρκου. Λογ. Εισφ. <u>191.800</u>		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		191.800
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		
40.06.XX Κεφ. μερ. Μ. Μάρκου <u>191.800</u>		

Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου με
κεφαλαιοποίηση υποχρέωσης

(2)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		191.800
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.XX Οφειλ. Κεφ. Μ. Μάρκου <u>191.800</u>		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		191.800
33.03 Εταίροι. Λογ. Καλ. Κεφαλαίου		
33.03.XX Μ. Μάρκου. Λογ. Εισφ. <u>191.800</u>		

Μεταφορά λογαριασμών

(3)		
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		191.800
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.XX Μ. Μάρκου <u>191.800</u>		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		191.800
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.XX Οφειλ. Κεφ. Μ. Μάρκου <u>191.800</u>		

Μεταφορά λογαριασμών για αλληλοεξίσωση

Ακολουθούν τα γενικά καθολικά των παραπάνω λογαριασμών:

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
33.03 Εταιρ. Λογ. Καλ. Κεφ.

(1) 191.800	(2) 191.800
-------------	-------------

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο

(2) 191.800	(3) 191.800
-------------	-------------

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 50.00 προμηθευτές εσωτερικού
(1) 191.800	(3) 191.800

4.3 Μείωση εταιρικού κεφαλαίου

Οι συνηθέστεροι λόγοι για τους οποίους μπορεί να μειωθεί το εταιρικό κεφάλαιο είναι οι εξής:

- A). Λόγω επιστροφής τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου στους εταίρους. Από τη στιγμή που θεωρείται αδικαιολογήτως μεγάλο για την οικονομική δραστηριότητα της Ο.Ε.
- B). Λόγω κάλυψης ζημιών οι οποίες προήλθαν από τις ενέργειες της εταιρίας.
- Γ). Όταν κάποιος εταίρος θελήσει να αποχωρήσει από την Ο.Ε.

Στη συνέχεια εξετάζονται οι παραπάνω τρεις περιπτώσεις:

- A). Επιστροφή τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου στους εταίρους.

Στην περίπτωση που θα επιστραφεί μέρος του εταιρικού κεφαλαίου στους εταίρους, το ποσό που θα διανεμηθεί στον καθένα, υπολογίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του κάθε εταίρου στο κεφάλαιο.

Παράδειγμα:

Έστω ότι η εταιρία «Πανόπουλος κ' Ιωάννου Ο.Ε.» διαθέτει εταιρικό κεφάλαιο μεγαλύτερο από το απαιτούμενο για τη δραστηριότητά της κατά € 42.726. Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

(1)		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		42.726
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		
40.06.00 Κεφαλαιακή μερίδα Πανόπουλου	21.363	
40.06.01 Κεφαλαιακή μερίδα Ιωάννου	<u>21.363</u>	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		42.726
33.07 Δοσοληπτικοί λογ/σμοί εταίρων		
33.07.00 Πανόπουλος. Ατομικός λογ.	21.363	
33.07.01 Ιωάννου. Ατομικός λογ.	<u>21.363</u>	

Μείωση εταιρικού κεφαλαίου

(2)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		42.726
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων		
33.07.00 Πανόπουλος. Ατομικός λογ/σμός	21.363	
33.07.01 Ιωάννου. Ατομικός λογ/σμός	<u>21.363</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		42.726
38.00 Ταμείο		

Καταβολή της αναλογίας από τη μείωση
του εταιρικού κεφαλαίου

B). Κάλυψη ζημιών

Έστω ότι στην Ο.Ε. «Σπύρου κ' Σία» μετέχουν οι εταίροι Φωτίου και Μάρκου. Η εταιρία παρουσιάζει στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσης» ζημιά ύψους € 25.941. Η Ο.Ε., επιθυμεί να καλύψει το ποσό της ζημιάς αυτής με ισόποση μείωση του εταιρικού της κεφαλαίου. Θα πραγματοποιήσει τις εξής εγγραφές:

(1)		
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		25.941
88.01 Ζημίες χρήσεως		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		25.941
86.00 Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως		

Ζημιά που προέκυψε στη χρήση

(2)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		25.941
33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων		
33.07.00 Σπύρου. Ατομ. Λογ/σμός	8.647	
33.07.01 Φωτίου. Ατομ. Λογ/σμός	8.647	
33.07.02 Μάρκου. Ατομ. Λογ/σμός	<u>8.647</u>	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		25.941
88.01 Ζημίες χρήσεως		

Κατανομή ζημιών στους εταίρους

(3)		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		25.941
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		
40.06.00 Κεφαλαιακή μερίδα Σπύρου	8.647	
40.06.01 Κεφαλαιακή μερίδα Φωτίου	8.647	
40.06.02 Κεφαλαιακή μερίδα Μάρκου	<u>8.647</u>	

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	25.941
33.07 Δοσοληπτ. Λογ. Εταίρων	
33.07.00 Σπύρου. Ατομικός λογ/σμός 8.647	
33.07.01 Φωτίου. Ατομικός λογ/σμός 8.647	
33.07.02 Μάρκου. Ατομικός λογ/σμός <u>8.647</u>	

Μείωση κεφαλαίου για την κάλυψη ζημιών

Στην περίπτωση που οι εταίροι επιθυμούν να καλύψουν το ύψος της ζημιάς με καταβολή δικής τους εισφοράς και όχι με τη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου, τότε, αντί της 3^{ης} εγγραφής, θα γίνει η εξής εγγραφή:

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	25.941
38.00 Ταμείο	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	25.941
33.07 Δοσολ. Λογ. εταίρων	
33.07.00 Σπύρου. Λογ. Ατομικός 8.647	
33.07.01 Φωτίου. Λογ. Ατομικός 8.647	
33.07.02 Μάρκου Λογ. Ατομικός <u>8.647</u>	

Καταβολή από τους εταίρους για την κάλυψη ζημιάς χρήσεως

Γ) Αποχώρηση εταίρου

Όταν ένας εταίρος θελήσει να αποχωρήσει από την εταιρία, μαζί με την αρχική κεφαλαιακή εισφορά του, θα λάβει και το τμήμα της υπεραξίας που έχει δημιουργηθεί χάρη στη συμμετοχή του στην Ο.Ε.. Κατά την ημέρα αποχώρησης του εταίρου, θα πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός της εταιρίας όπου εκεί θα φαίνεται (εφόσον δεν μπορεί να εμφανισθεί λογιστικά) η εκτιμώμενη από τους εταίρους δημιουργηθείσα υπεραξία και επιπλέον τα περιουσιακά της στοιχεία θα εμφανίζονται αποτιμημένα στην τρέχουσα αξία τους και όχι βάσει των φορολογικών διατάξεων, έτσι ώστε να προκύψει η πραγματική καθαρή θέση της εταιρίας. Σε περίπτωση που ο εταίρος αποφασίσει να αποχωρήσει κατά τη διάρκεια της χρήσεως ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων θα γίνει από την αρχή της χρήσης μέχρι την ημέρα που θα συνταχθεί ο ισολογισμός.

Ο εταίρος κατά την αποχώρησή του θα λάβει:

- Την αρχική κεφαλαιακή εισφορά του
- Το μέρος που του αναλογεί από την αύξηση της καθαρής θέσης η οποία περιλαμβάνει και τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης έως την ημερομηνία που αποχωρεί και θα υπολογιστεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη. Αν η καθαρή θέση είναι μειωμένη ή αν η τρέχουσα χρήση παρουσιάζει ζημιά τότε θα αφαιρεθεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στις ζημίες, το ποσό της ζημιάς από την αρχική κεφαλαιακή εισφορά του.

Πρακτικά, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της Ο.Ε. γίνεται εξωλογιστικά και δεν πραγματοποιούνται λογιστικές εγγραφές για την αναπροσαρμογή τους. Η μόνη λογιστική εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί είναι αυτή της επιστροφής της κεφαλαιακής εισφοράς του εταίρου που αποχωρεί.

Παράδειγμα:

Στις 30/9/2008, η εταιρία «Παπαδόπουλος κ' Σία Ο.Ε.» η οποία ανήκει στους Παπαδόπουλο, Αλεξόπουλο και Πέτρου, εμφανίζει τον παρακάτω ισολογισμό:

Ε		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ «Παπαδόπουλος κ' Σία Ο.Ε.»		Π	
Ταμείο	€ 130.000	Εταιρικό κεφάλαιο	€ 480.000		
Αποθέματα	€ 180.000				
Πάγια	€ 190.000				
-Αποσβεσμένα	<u>€ 20.000</u>				
	€ 170.000				
ΣΥΝΟΛΟ	<u>€ 480.000</u>	ΣΥΝΟΛΟ	<u>€ 480.000</u>		

Οι εισφορές των εταίρων στο κεφάλαιο είναι: για τον Παπαδόπουλο € 250.000, για τον Αλεξόπουλο € 140.000 και για τον Πέτρου € 90.000 και τα ποσοστά συμμετοχής στα αποτελέσματα είναι 50%, 30% και 20% αντίστοιχα. Ο Πέτρου αποφασίζει να αποχωρήσει και η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας στις 30/9/2008 έχει ως εξής:

Αποθέματα	€ 130.000 (αντί € 180.000)
Πάγια	€ 220.000 (αντί € 190.000)
Αποσβέσεις	€ 40.000 (αντί € 20.000)

Η καθαρή θέση από τις παραπάνω διαφορές θα μειωθεί και θα ανέλθει στο ποσό των € 40.000:

Μείωση Κ.Θ. από μείωση αξίας αποθεμάτων	€ 50.000
Μείωση Κ.Θ. από αύξηση αποσβέσεων	<u>€ 20.000</u>
	€ 70.000
Αύξηση Κ.Θ. από αύξηση αξίας παγίων	<u>€ 30.000</u>
Τελική μείωση Κ.Θ.	€ 40.000

Το ποσό των € 40.000 από τη μείωση της Καθαρής Θέσης (το οποίο θεωρείται ζημιά) θα διανεμηθεί στους εταίρους με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στις ζημίες.

Δηλαδή,

Εταίρος Παπαδόπουλος,	50%	€ 20.000
Εταίρος Αλεξόπουλος,	30%	€ 12.000

Εταίρος Πέτρου, 20% € 8.000

Ο Πέτρου κατά την αποχώρησή του θα λάβει:

Την κεφαλαιακή του εισφορά	€ 90.000
Μείον (-) τη συμμετοχή του στη μείωση της Κ.Θ.	€ 8.000
	<hr/>

Ποσό που δικαιούται να λάβει € 82.000

Στην περίπτωση που οι εταίροι θελήσουν να τακτοποιηθεί η αποχώρηση του Πέτρου εξωλογιστικά, τότε η μόνη εγγραφή που θα πραγματοποιηθεί στα βιβλία της Ο.Ε. θα είναι η εξής:

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	90.000
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο	
40.06.02 Κεφαλαιακή μερίδα Πέτρου <u>90.000</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	90.000
38.00 Ταμείο	

Ο Πέτρου θα καταβάλλει στους Παπαδόπουλο και Αλεξόπουλο το ποσό των € 8.000 κατά το οποίο θα έπρεπε να μειωθεί η κεφαλαιακή του μερίδα και αυτοί θα το διανείμουν μεταξύ τους.

Στην περίπτωση που οι εταίροι αποφασίσουν να απεικονίσουν αυτές τις ενέργειες λογιστικά, τότε, θα πρέπει να γίνουν οι εξής εγγραφές:

(1)		
41 ΑΠΟΘΕΜ.-ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	50.000	
41.90 Διαφορές αποτιμήσεων περ. στοιχείων		
2X ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		50.000
2X.XX Αποθέματα		

(2)		
1X ΠΑΓΙΑ	30.000	
1X.XX Πάγια		
41 ΑΠΟΘΕΜ.-ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		30.000
41.90 Διαφορές αποτιμήσεων περ. στοιχείων		

(3)		
41 ΑΠΟΘΕΜ.-ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	20.000	
41.90 Διαφορές αποτιμήσεων περ. στοιχείων		
1X ΠΑΓΙΑ		20.000
1X.99 Αποσβεσμένα πάγια		

<hr/>	
(4)	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	40.000
33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	
33.07.00 Δοσ. Λογ. Εταιρ. Παπαδόπουλου	20.000
33.07.01 Δοσ. Λογ. Εταιρ. Αλεξόπουλου	12.000
33.07.02 Δοσ. Λογ. Εταιρ. Πέτρου	<u>8.000</u>
41 ΑΠΟΘΕΜ.-ΔΙΑΦ. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜ.	40.000
41.90 Διαφορές αποτιμήσεων περ. στοιχείων	
<hr/>	
(5)	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	90.000
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	
40.06.02 Κεφαλ. μερίδα εταίρου Πέτρου	<u>90.000</u>
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	90.000
33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	
33.07.02 Δοσ. Λογ. εταίρου Πέτρου	<u>90.000</u>
<hr/>	
(6)	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	82.000
33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	
33.07.02 Δοσ. λογ. Εταίρου Πέτρου	<u>82.000</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	82.000
38.00 Ταμείο	
<hr/>	

Οι διαφορές που προκύπτουν από τις υποτιμήσεις δεν εμφανίζονται σε κάποιο συγκεκριμένο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ., απλά στο παραπάνω παράδειγμα χρησιμοποιείται ο κενός λογαριασμός 41.90 ο οποίος θα τιτλοφορηθεί ως «Διαφορές αποτιμήσεων περιουσιακών στοιχείων».

Στην περίπτωση όπου ένας εταίρος αποφασίσει να αποχωρήσει από την εταιρία αλλά ταυτόχρονα εισέλθει νέος εταίρος τότε είναι δυνατόν να μην μειωθεί το εταιρικό κεφάλαιο. Σε αυτές τις περιπτώσεις μπορεί να γίνει διαπραγμάτευση του αποχωρήσαντα εταίρου με το νεοεισερχόμενο για το εταιρικό κεφάλαιο και η Ο.Ε. περιορίζεται στο να εμφανίσει λογιστικά τη μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων με χρέωση της κεφαλαιακής μερίδας του εταίρου που αποχωρεί και ταυτόχρονη πίστωση της κεφαλαιακής μερίδας του νέου εταίρου.

4.4 Περιουσία επιχειρήσεων και παρακολούθηση αυτής

Κάθε επιχείρηση έχει στην κατοχή της ένα σύνολο οικονομικών αγαθών υλικών ή άυλων τα οποία αποτελούν την περιουσία της.. Η περιουσία της επιχείρησης περιλαμβάνει επίσης το σύνολο των δικαιωμάτων επί των περιουσιακών της στοιχείων τα οποία αποτελούν τις υποχρεώσεις τρίτων προς την επιχείρηση. Η περιουσία της επιχείρησης εμπεριέχει το σύνολο των οικονομικών αγαθών τα οποία, ανεξαρτήτως μορφής, μπορεί να αποτιμηθούν σε χρήμα.

Η περιουσία της επιχείρησης, μπορεί να προέρχεται από τις εξής πηγές:

A). από τους ιδρυτές της επιχείρησης, οι οποίοι εισφέρουν διάφορα περιουσιακά στοιχεία για την ίδρυσή της.

B). από τους τρίτους, οι οποίοι έχουν μεταβιβάσει στην επιχείρηση ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και η αξία τους οφείλεται σε αυτούς από την επιχείρηση, συνεπώς αποτελούν υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Γ). από τους ιδρυτές και από τους τρίτους.

Η περιουσία της επιχείρησης διακρίνεται σε 2 κατηγορίες: στο Ενεργητικό και στο Παθητικό.

Το Ενεργητικό παρουσιάζει τα κινητά και ακίνητα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης τα οποία είτε βρίσκονται στην κατοχή της είτε στην κατοχή τρίτων για λογαριασμό της, καθώς επίσης, περιλαμβάνει τις απαιτήσεις της επιχείρησης κατά τρίτων.

Το Παθητικό παρουσιάζει το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης. Διακρίνεται σε 2 κατηγορίες:

A). στο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ και

B). στο ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Το "ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ" ή "ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ" ή "ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ" περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους ιδρυτές της, ενώ το ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους.

Η Καθαρή περιουσία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ Ενεργητικού και Παθητικού:
 $E - \Pi = ΚΠ$

Από την παραπάνω σχέση μπορούν να προκύψουν τα εξής:

- Το σύνολο του Ενεργητικού να είναι μεγαλύτερο του Πραγματικού Παθητικού ($E > \Pi$). Επομένως, η Καθαρή Περιουσία είναι θετική ($ΚΠ > 0$)
- Το σύνολο του Ενεργητικού να είναι μικρότερο του Πραγματικού Παθητικού ($E < \Pi$) που σημαίνει ότι όχι μόνο δεν υπάρχει Καθαρή Περιουσία ($ΚΠ < 0$) αλλά προκύπτει έλλειμμα για την κάλυψη των υποχρεώσεων της εταιρίας.
- Το σύνολο του Ενεργητικού να είναι ίσο με το σύνολο του Παθητικού ($E = \Pi$) επομένως δεν θα υπάρχει Καθαρή Περιουσία ($ΚΠ = 0$).

4.5 Λογιστικές μέθοδοι

Κάθε επιχείρηση λειτουργεί με μια συγκεκριμένη λογιστική μέθοδο ανάλογα με το μέγεθος, τις ανάγκες της και το είδος της. Με την έννοια της λογιστικής μεθόδου που εφαρμόζει μια επιχείρηση νοείται το σύνολο της λογιστικής διοργάνωσης της επιχείρησης και ο τρόπος καταγραφής των συναλλαγών της στα λογιστικά βιβλία της. Οι λογιστικές μέθοδοι διακρίνονται σε 2 κατηγορίες: (α). την απλογραφική μέθοδο και (β) τη διπλογραφική μέθοδο ή ιταλικό ή κλασσικό σύστημα.

Απλογραφική μέθοδος:

Η απλογραφία αποτελεί την πιο απλή μέθοδο λογιστικής διοργάνωσης αλλά είναι κατά κάποιον τρόπο και ανεπαρκής σε ό,τι έχει να κάνει με την παρακολούθηση των συναλλαγών της επιχείρησης. Η απλογραφική μέθοδος περιλαμβάνει τα εξής:

A). δείχνει την οικονομική θέση της επιχείρησης απέναντι στους τρίτους (π.χ. στους χρεώστες και στους πιστωτές).

B). παρακολουθεί το πώς κινούνται οι κυριότερες υλικές αξίες (π.χ. εμπορεύματα)

Γ). συγκρίνοντας την τρέχουσα απογραφή με την αμέσως προηγούμενη, προσδιορίζει το κέρδος ή τη ζημία που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση.

Οι επιχειρήσεις με μεγάλη οικονομική δραστηριότητα, δεν εφαρμόζουν τη μέθοδο της απλογραφικής μεθόδου για το λόγο ότι δεν παρακολουθεί αναλυτικά όλα τα περιουσιακά της στοιχεία και δεν υπάρχει δυνατότητα αμοιβαίου ελέγχου των λογιστικών της βιβλίων, με αποτέλεσμα η επιχείρηση να μην μπορεί να έχει πλήρη εικόνα της λειτουργίας της.

Διπλογραφική μέθοδος:

Κατά τη διπλογραφική μέθοδο δημιουργείται λογαριασμός για κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά προκειμένου να γίνεται αναλυτική παρακολούθησή τους. Με τη χρέωση ενός λογαριασμού, γίνεται ταυτόχρονη ισόποση πίστωση ενός ή περισσότερων λογαριασμών, ανάλογα με την πράξη που διενεργήθηκε. Με το τρόπο όπου λειτουργεί η διπλογραφική μέθοδος, μπορεί ο επιχειρηματίας να γνωρίζει ανά πάσα στιγμή την εικόνα της επιχείρησής του.

4.6 Λογιστικά συστήματα

Τα λογιστικά συστήματα αποτελούν τους τρόπους με τους οποίους οι επιχειρήσεις επιτυγχάνουν τη λογιστική τους οργάνωση με βάση τις αρχές της διπλογραφικής μεθόδου.

Διακρίνονται σε 2 κατηγορίες:

- A). στα συνθετικο-αναλυτικά συστήματα και
- B). στα αναλυτικο-συνθετικά συστήματα

Κατά τα συνθετικο-αναλυτικά συστήματα οι διάφορες πράξεις της επιχείρησης καταχωρούνται συνοπτικά στα συνθετικά βιβλία (Ημερολόγιο κ.λπ.) και στη συνέχεια μεταφέρονται στα αναλυτικά βιβλία (αναλυτικά καθολικά).

Κατά τα αναλυτικο-συνθετικά συστήματα οι διάφορες πράξεις της επιχείρησης καταχωρούνται πρώτα στα αναλυτικά βιβλία και στη συνέχεια μεταφέρονται στα συνθετικά βιβλία.

Τα συνθετικο-αναλυτικά συστήματα διακρίνονται σε 2 κατηγορίες:

- 1. Το κλασσικό ή ιταλικό σύστημα και
- 2. Το αμερικάνικο ή σύστημα ημερολογίου-καθολικού

Επιπλέον και τα αναλυτικο-συνθετικά συστήματα είναι 2:

- 1. Το συγκεντρωτικό σύστημα και οι διάφορες παραλλαγές του (Γαλλική, Αγγλική, Γερμανική) και
- 2. Το ημερολόγιο-Καθολικό που τηρείται σαν συγκεντρωτικό.

Ακολουθεί η ανάλυση του κλασσικού ή ιταλικού συστήματος:

Το κλασσικό ή ιταλικό σύστημα ανήκει στα συνθετικο-αναλυτικά συστήματα και τα βιβλία που περιλαμβάνει είναι τα εξής:

- A) το βιβλίο απογραφών και ισολογισμών
- B) το Ημερολόγιο
- Γ) το Γενικό (συνθετικό) Καθολικό
- Δ) τα Αναλυτικά Καθολικά (εμπορ/των, πελατών, προμηθευτών, κ.λπ.)

Ε) τα βιβλία τάξεως (βιβλίο τάξεως γραμματίων εισπρακτέων, πληρωτέων, βιβλίο ισοζυγίων κ.λπ.)

Κατά το κλασσικό σύστημα η καταχώρηση των εγγραφών των οικονομικών πράξεων ακολουθεί την εξής πορεία:

Αρχικά, καταχωρούνται, κατά χρονολογική σειρά, οι εγγραφές στο ημερολόγιο. Από εκεί μεταφέρονται οι χρεώσεις και οι πιστώσεις στους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού. Μετά, γίνεται μεταφορά στους λογαριασμούς του Αναλυτικών Καθολικών και στα βιβλία λήξεως γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων.

4.7 Προβλέψεις

Οι προβλέψεις πραγματοποιούνται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού από τις επιχειρήσεις και γίνονται σε βάρος λογαριασμών εκμετάλλευσης ή αποτελεσμάτων προκειμένου να καλυφθούν ενδεχόμενες ζημιές, υποτιμήσεις στοιχείων ενεργητικού ή υπερτιμήσεις στοιχείων παθητικού. Στην περίπτωση που η επιχείρηση αναμένει την ύπαρξη τέτοιων γεγονότων, προβαίνει σε προβλέψεις είτε έχει σχηματίσει κέρδη είτε όχι. Με αυτό το τρόπο δεν παρουσιάζονται αβέβαια κέρδη στην επιχείρηση. Σε αντίθεση με τα αποθεματικά, οι προβλέψεις γίνονται σε βάρος των λογαριασμών εκμετάλλευσης ή αποτελεσμάτων και δεν προκύπτουν από κρατήσεις κερδών. Οι προβλέψεις διακρίνονται σε προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και σε προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι προβλέψεις εκμετάλλευσης καλύπτουν έξοδα τα οποία αν είχαν γίνει μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί στην ΟΜΑΔΑ 6, ενώ οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους καλύπτουν έκτακτες ζημιές και έξοδα τα οποία αν είχαν γίνει μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της ομάδας 8, 81 και 82.

Οι λογαριασμοί στους οποίους παρακολουθούνται οι προβλέψεις είναι:

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

78 ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

4.8 Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων

Παράδειγμα: προβλέψεων εκμετάλλευσης

Α). Η επιχείρηση «Φ. Φωτίου Ο.Ε.» αποφασίζει να προχωρήσει στο σχηματισμό προβλέψεων για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω απολύσεων. Το ύψος των προβλέψεων ανέρχεται σε € 18.750. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, η επιχείρηση διενεργεί την ακόλουθη εγγραφή:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

18.750

68.00 Προβλέψεις για αποζ. Προσωπικού λόγω

εξόδου από την υπηρεσία	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	18.750
44.00 Προβλέψεις για αποζ. προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	

Σχηματισμός προβλέψεων

Β). Στην επόμενη χρήση, η επιχείρηση «Φ. Φωτίου Ο.Ε.» κατέβαλλε τελικά το ποσό των € 15.000. Οπότε, διενεργεί την παρακάτω εγγραφή:

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	15.000
60.05 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	15.000
38.00 Ταμείο	

Καταβολή αποζημιώσεων

Γ). Στο τέλος της χρήσης, πραγματοποιείται η μεταφορά του ποσού του λογαριασμού 44.00 στον 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης».

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	15.000
44.00 Προβλέψεις για αποζ. προσωπικού λόγω Εξόδου από την υπηρεσία	
78 ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΣ ΚΑΛΥΨΗ ΕΞΟΔ. ΕΚΜ/ΣΕΩΣ	15.000
78.05 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης	

Κάλυψη αποζημιώσεων από την πρόβλεψη

Δ). Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού η επιχείρηση αποφασίζει ότι δεν θα προχωρήσει στην πραγματοποίηση επιπλέον απολύσεων, οπότε, διενεργεί τη τακτοποίηση του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 44.00 ύψους € 3.750 με τη μεταφορά του στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», δηλαδή:

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	3.750
44.00 Προβλέψεις για αποζ. προσωπικού λόγω Εξόδου από την υπηρεσία	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	3.750

84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες
προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων

Μεταφορά του λογ/σμού 44.00 στο λογ/σμό 84.00

Παρατηρήσεις:

- 1). Εάν η επιχείρηση πραγματοποιήσει προβλέψεις μικρότερου ποσού απ' ότι έδωσε για αποζημιώσεις, τότε στο τέλος της χρήσης προχωράει σε συμπληρωματική πρόβλεψη.
- 2). Ο λογαριασμός 68.00 θα μεταφερθεί στο λογαριασμό 80.00 της χρήσης που πραγματοποίησε την πρόβλεψη (προηγούμενη χρήση).
- 3). Οι λογαριασμοί 60.05 και 78.05 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.00
- 4). Ο λογαριασμός 84.00 μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.00
- 5). Ο λογαριασμός 78.05 είναι μη προσδιοριστικό έσοδο των μικτών αποτελεσμάτων

Παράδειγμα: Προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους

A). Η επιχείρηση «Φ. Φωτίου Ο.Ε.» αποφασίζει κατά το κλείσιμο του ισολογισμού να προχωρήσει στο σχηματισμό προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Το ύψος των προβλέψεων ανέρχεται στο ποσό των € 1.300. Η εγγραφή που διενεργεί η επιχείρηση είναι η εξής:

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝ/ΝΟΥΣ	1.300
83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	1.300
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	

Σχηματισμός προβλέψεων

B). Η επιχείρηση κατά τη νέα χρήση προχωράει στη διαγραφή απαιτήσεων ανεπίδεκτης είσπραξης, ποσού € 800.

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	800
81.02 Έκτακτες ζημίες	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	800
30.99 Λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων	

Διαγραφή ανεπίδεκτων είσπραξης απαιτήσεων

Γ). Κατά το τέλος της χρήσης η πρόβλεψη θα καλυφθεί από την έκτακτη ζημιά.

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	800
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	
ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	800
84.01 Έσοδα από χρησιμοποιημένες	
προβλέψεις προηγ. χρήσεων για	
έκτακτους κινδύνους	
Κάλυψη έκτακτων ζημιών από ανεπίδεκτες	
είσπραξης απαιτήσεις	

Δ). Μετά την κάλυψη της ζημίας από τις ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις, το ποσό των € 500 του πιστωτικού υπολοίπου του λογαριασμού 44.11 θα μεταφερθεί στον 84.00 "Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	500
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	
84 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	
ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	500
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες	
προβλέψεις προηγ. Χρήσεων	
Μεταφορά του λογ/σμού 44.11 στο λογ/σμό 84.00	

Διευκρινήσεις:

- 1). Ο λογαριασμός 83.11 θα μεταφερθεί στο λογαριασμό 86.02 της χρήσης που πραγματοποιήθηκε η πρόβλεψη (προηγούμενη χρήση).
- 2). Οι λογαριασμοί 81.02, 84.00 και 84.01 θα μεταφερθούν στο λογαριασμό 86.02.

4.9 Οι νομικές διατάξεις για τις προβλέψεις

Οι προβλέψεις σχηματίζονται για όλες τις ενδεχόμενες ζημίες ή κινδύνους έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις ξεκίνησαν να φανερώνονται μετά το πέρας της κλειόμενης χρήσης αλλά και μέσα στο διάστημα που περατώνονται οι πράξεις του ισολογισμού.

Επιπλέον, προβλέπονται και οι παρακάτω διατάξεις:

(α). Γίνεται υπολογισμός των αποσβέσεων και των προβλέψεων, ανεξαρτήτως αν έχει προκύψει καθαρό κέρδος ή ζημιά.

- (β). Όταν γίνονται προβλέψεις λόγω αποχώρησης προσωπικού από την εταιρία, το ποσό της πρόβλεψης καλύπτει τουλάχιστον το ποσό της αποζημίωσης συνταξιοδότησης.
- (γ). Κάθε χρόνο σχηματίζονται προβλέψεις για ενδεχόμενους κινδύνους και έξοδα, το ποσό των οποίων καλύπτει τα αναγκαία όρια.
- (δ). Το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιούνται για την υποτίμηση στοιχείων του Ενεργητικού, καλύπτει τις υποτιμήσεις αυτών των στοιχείων.
- (ε). Οι μεν απαιτήσεις οι οποίες δεν πρόκειται ποτέ να εισπραχθούν αποσβένονται ολοκληρωτικά, οι επισφαλείς απαιτήσεις δε, καταχωρούνται στο τέλος της χρήσης στην απογραφή με την πιθανή τους αξία. Σύμφωνα με την περίπτωση θ' της § 1 του άρθρου 35 του Ν. 3323/1995 το ποσό της πρόβλεψης που πραγματοποιείται για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή των εκπτώσεων. Το συγκεκριμένο ποσοστό δεν μπορεί να ξεπερνά για κάθε χρήση το 50% του συνόλου που αναγράφεται στο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στο τέλος της χρήσης στην απογραφή. Ο υπολογισμός που γίνεται με το ποσοστό 1%, δεν εμπεριέχει την αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ. Αν έχει πραγματοποιηθεί μεγαλύτερη πρόβλεψη από αυτή που ορίζεται από το νόμο, τότε, το επιπλέον ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο: Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΟ ΚΛΕΙΣΙΜΟ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

5.1 Απογραφή

Με τον όρο απογραφή εννοούμε την καταγραφή των στοιχείων της περιουσίας μίας εταιρίας. Λέγοντας στοιχεία μιας περιουσίας εννοούμε το ενεργητικό, το παθητικό και την καθαρή της θέση σε κάποια συγκεκριμένη χρονική στιγμή, συνήθως στο τέλος της χρήσης.

5.1.1 Είδη απογραφής

Η απογραφή διακρίνεται σε διάφορα είδη ανάλογα με το κριτήριο που χρησιμοποιείται κάθε φορά. Χρησιμοποιούνται τα τρία εξής κριτήρια:

1. Ο χρόνος διεξαγωγής της απογραφής

Με βάση αυτό το κριτήριο χωρίζεται σε:

- Τακτική απογραφή, όπου συντάσσεται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Τέτοια είναι η απογραφή που συντάσσεται στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου για να συνταχθεί ο ισολογισμός τέλους χρήσης.
- Έκτακτη απογραφή, όπου συντάσσεται απρόοπτα είτε λόγω λύσης της εταιρίας, είτε λόγω πτώχευσης.

2. Η έκτασή της

Με βάση αυτό το κριτήριο χωρίζεται σε:

- Γενική απογραφή, όπου περιέχει το σύνολο των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων της εταιρίας.
- Μερική απογραφή, όπου περιέχει ένα ή περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού ή και του παθητικού για να ελεγχθεί το συγκεκριμένο στοιχείο της περιουσίας.

3. Ο τρόπος διεξαγωγής της

Με βάση αυτό το κριτήριο χωρίζεται σε:

- Εξωτερική απογραφή, όπου για να απογραφούν τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να πραγματοποιηθεί επίσκεψη στον χώρο που φυλάσσονται και να καταμετρηθούν.
- Εσωτερική απογραφή, η οποία βασίζεται στα υπόλοιπα των λογαριασμών.

5.1.2 Λόγοι σύνταξης απογραφής

Οι βασικοί λόγοι σύνταξης απογραφής είναι οι εξής:

1. Επαλήθευση της ακρίβειας ή ανακρίβειας των λογιστικών καταχωρήσεων της περιουσίας της εταιρίας.
2. Προσδιορίζεται αν υπάρχει έλλειμμα ή πλεόνασμα, ζημιά ή κέρδος.
3. Γίνεται αποκατάσταση της ακριβούς αξίας της περιουσίας και αποτιμούνται τα περιουσιακά στοιχεία με τη σωστή μέθοδο και τις σωστές τιμές αυτή τη φορά.

5.1.3 Απογραφή περιουσιακών στοιχείων

Για την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται το βιβλίο απογραφών. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ βιβλίο απογραφής τηρεί ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Ο υπόχρεος που τηρεί απλογραφικά βιβλία τηρεί βιβλίο απογραφής μόνο στην περίπτωση που τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του υπερέβησαν το όριο των 15000€. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κ.Φ.Α.Σ. τα εξής:

1. Τα αποθέματα. Γίνεται ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο με εξαίρεση τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους εν λόγω αποθηκευτικούς χώρους. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται αν τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώριση γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο και περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία στη οποία αποτιμήθηκε το κάθε είδος, και τη συνολική του αξία. Τα παραπάνω αγαθά σε περίπτωση που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο.
2. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Τα πάγια καταχωρούνται με ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής:
 - Την αξία κτήσης ή το κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
 - Τις αποσβέσεις τους
 - Την αναπόσβεστη αξία τους

Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης πάγιου περιουσιακού στοιχείου, διατηρείται στο μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ, όταν το περιουσιακό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. Τα έπιπλα και τα σκεύη εξαιρούνται, καθώς μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, κατά συντελεστή αποσβέσεων, με το συνολικό ποσό της αξίας κτήσης τους, τις αποσβέσεις και την αναπόσβεστη αξία τους.

3. Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών. Συγκεκριμένα, για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης και η τρέχουσα αξία.
4. Τα αποθέματα κυριότητας άλλου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του κατ'είδος και ποσότητα, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από άλλα βιβλία.
5. Ο νόμιμος συνταχθείς ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του προεδρικού διατάγματος 1123/1980, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από τις περιπτώσεις α και γ της παραγράφου 15 του άρθρου αυτού.

Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις πρέπει να γίνεται μέχρι την 20^η μέρα του μεθεπόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου (20 Φεβρουαρίου). Η ενημέρωση του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού πρέπει να γίνεται μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

5.2 Αποτίμηση

Με τον όρο αποτίμηση εννοούμε τις ενέργειες και τη συνολική διαδικασία που διενεργείται για να προσδιοριστεί η πραγματική αξία της περιουσίας της εταιρίας σε νομισματικές μονάδες, δηλαδή σε ευρώ. Σκοπός της αποτίμησης είναι να προσδιοριστεί η ακριβής αξία της περιουσίας της εταιρίας ώστε να γίνει σωστή σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης.

5.2.1 Αποτίμηση παγίων στοιχείων

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ ισχύουν τα εξής: «Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.»

Τυχόν έξοδα που έχουν γίνει για την απόκτηση των ακινήτων αυτών δεν περιλαμβάνονται στη τιμή κτήσης τους, αλλά μεταφέρονται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιούνται. Όσο αφορά τον μηχανικό εξοπλισμό η τιμή κτήσης του προσαυξάνεται και με τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε λειτουργία.

5.2.2 Αποτίμηση Αποθεμάτων

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ οι τιμές που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων είναι οι εξής:

1. Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ'είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ τιμής κτήσης, τρέχουσας τιμής αγοράς και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
2. Τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, αποτιμώνται στην κατ'είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής, καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και τρέχον κόστος αναπαραγωγής τους.

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ ισχύουν οι παρακάτω όροι για τους παραπάνω όρους τιμών:

«Με τον όρο τιμή κτήσεως εννοούμε την τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

Με τον όρο τρέχουσα τιμή αγοράς εννοούμε την τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά τη μέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών.

Με τον όρο ιστορικό κόστος παραγωγής εννοούμε το άμεσο κόστος αγοράς (ή τιμή κτήσεως) των πρώτων υλών και των διαφόρων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των αγαθών, προσαυξημένο με τα γενικά (έμμεσα) έξοδα αγορών, καθώς και με τα άμεσα κ έμμεσα έξοδα παραγωγής (κόστος επεξεργασίας) που δαπανήθηκαν για να φτάσουν τα παραγμένα αγαθά στη θέση και κατάσταση που βρίσκονται κατά την απογραφή. Το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με μία από τις μεθόδους που υπολογίζεται και η τιμή κτήσης, όπως θα δούμε και παρακάτω.

Με τον όρο καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία εννοούμε τη τιμή πώλησεως του αποθεματικού, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πραγματοποίηση της πώλησεως.»

5.2.2.1 Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως

Για τον υπολογισμό της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ, όπου αναλύονται παρακάτω όπως αυτό ορίζει:

1. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους

Με τη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται ως εξής:

$$\frac{\text{αξία αποθέματος ενάρξεως περιόδου} + \text{αξία αγορών περιόδου της τιμής κτήσης}}{\text{ποσότητα αποθέματος ενάρξεως περιόδου} + \text{ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

2. Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

Με τη μέθοδο αυτή η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με τον παρακάτω τύπο:

$$\frac{\text{αξία προηγούμενου υπόλοιπου} + \text{αξία νέας αγοράς στην τιμή κτήσεως}}{\text{ποσότητα προηγούμενου υπόλοιπου} + \text{ποσότητα νέας αγοράς}}$$

3. Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (First In First Out, F.I.F.O)

Με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσης και αποτιμώνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού με αυτή τη μέθοδο γίνεται από την τελευταία αγορά.

4. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή-πρώτη εξαγωγή (Last In First Out, L.I.F.O)

Με τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσης.

5. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα που έχουν μείνει στο τέλος της χρήσης διακρίνονται σε δύο μέρη. Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (στοκ ασφαλείας) η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το άλλο προορίζεται για εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην τιμή της αρχικής κτήσεώς του. Το υπόλοιπο μέρος (υπεραπόθεμα) αποτιμάται με μία από τις παραπάνω (1-3) μεθόδους της τιμής κτήσεως.

6. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ'είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους (π.χ. παρτίδα μαλλιών, ακατέργαστων δερμάτων). Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους.

7. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Κατά τη μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχομένως θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματά τους.

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του νόμου 4172/2013, που ισχύει από 01/01/2014, ο υπόχρεος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιεί διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

5.2.3 Αποτίμηση αποθεμάτων που δεν παρακολουθούνται με το σύστημα διαρκούς απογραφής

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ για την περίπτωση αυτή ισχύουν τα παρακάτω:

«Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς των αποθεμάτων τους με το σύστημα της διαρκούς απογραφής για την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής παίρνουν ως βάση τα δεδομένα των λογαριασμών αυτών. Οι λοιπές οικονομικές μονάδες έχουν υποχρέωση να διαμορφώνουν τα βιβλία τους με κατάλληλο τρόπο, ώστε να προκύπτει από αυτά το κόστος αγοράς. οι οικονομικές αυτές μονάδες θα υπολογίζουν το κόστος παραγωγή με τη βοήθεια εξωλογιστικών στοιχείων.»

5.2.4 Αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων

Αποτίμηση, λοιπόν, χρειάζεται να γίνεται και στις συμμετοχές και στα χρεόγραφα. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ (παράγραφοι 2.2.112, 2.2.305) ισχύουν τα παρακάτω:

«Συμμετοχές είναι οι μετοχές ανώνυμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια εταιριών περιορισμένης ευθύνης και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών, που η διαρκής κατοχή τους κρίνεται ιδιαίτερα χρήσιμη για την δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, κυρίως γιατί της εξασφαλίζει άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες. Οι συμμετοχές χαρακτηρίζονται σε μορφή πάγιας επενδύσεως όταν κατά την απόκτησή τους υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και επιπλέον το ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου της εταιρίας.

Χρεόγραφα είναι τα χρεόγραφα-μετοχές ανώνυμων εταιριών, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου, μερίδα αμοιβαίων κεφαλαίων, ομόλογα τραπεζών τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση των κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτά άμεσης προσόδου.»

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων ισχύουν τα εξής:

1. Οι μετοχές και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή τους θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης.
2. Οι μετοχές ανώνυμων εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή ανώνυμης εταιρίας αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Σε αυτή τη περίπτωση ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική τους αξία με βάση τον νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό των ανάλογων εταιριών.
3. Τα χρεόγραφα και οι λοιποί προθεσμιακοί τίτλοι, αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία τους. Σε αυτή τη περίπτωση η τρέχουσα αξία τους προκύπτει από την προεξόφλησή τους με βάση το επιτόκιο του καθενός.

5.2.5 Αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ (παράγραφος 2.3.2., προεδρικό διάταγμα 1123/1980) ισχύουν οι παρακάτω διατάξεις ως προς την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων:

«1. Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων και υποχρεώσεων, καθώς και των γραμματίων και συναλλαγματικών (εισπρακτέων και πληρωτέων) σε ξένο νόμισμα, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, αποτιμώνται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προκύπτει από το σχετικό δελτίο Τράπεζας της Ελλάδος. Εξαίρεση από τον κανόνα αυτόν αποτελούν οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που προέρχονται από προεμβάσματα-προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες σε προμηθευτές του εξωτερικού και προεμβάσματα ή ανέκκλητες πιστώσεις για παραγγελίες πελατών του εξωτερικού- οι οποίες αποτιμώνται στην αξία τους σε ευρώ στη οποία έγινε ο οριστικός διακανονισμός τους.

2. οι απαιτήσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται τα γραμμάτια εισπρακτέα, αποτιμώνται στην τιμή αγοράς του ξένου νομίσματος.

3. οι υποχρεώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα γραμμάτια πληρωτέα, αποτιμώνται στην τιμή πώλησής τους του ξένου νομίσματος.»

5.3 Αποσβέσεις

Η εταιρία υπολογίζει κάθε χρόνο την απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της, δηλαδή τη μείωση που έχει υποστεί η αξία τους λόγω της συμμετοχής τους στην παραγωγική διαδικασία. Η ετήσια απόσβεση που υπολογίζεται στο τέλος της χρήσης προσδιορίζεται με βάση το συντελεστή απόσβεσης, ο οποίος ορίζεται από το φορολογικό νόμο. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσης, τότε η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης όσοι οι μήνες που χρησιμοποιήθηκε το πάγιο μέχρι το τέλος της χρήσης.

Σχετικοί ορισμοί που αφορούν τις αποσβέσεις σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ αναφέρονται παρακάτω:

« **Αποσβεστέα αξία** ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχώνευσης), μειωμένο κατά τη υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας.

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.»

5.3.1 Μέθοδοι υπολογισμού αποσβέσεων

Οι κυριότερες μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των αποσβέσεων αναφέρονται παρακάτω:

1. Μέθοδος σταθερής απόσβεσης

Με βάση τη μέθοδο αυτή χρησιμοποιείται ένας σταθερός συντελεστής απόσβεσης σε κάθε χρήση και πάντα χρησιμοποιείται η αξία κτήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Έτσι στο τέλος κάθε χρήσης έχουμε ένα σταθερό ποσό απόσβεσης.

Για παράδειγμα:

Εάν η αξία ενός παγίου είναι 10.000€ και η απόσβεση υπολογίζεται με συντελεστή απόσβεσης 10%, τότε σύμφωνα με τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης το ποσό απόσβεσης θα είναι $10.000 \times 10\% = 1000\text{€}$ το χρόνο.

2. Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης

Με βάση τη μέθοδο αυτή το ποσό της απόσβεσης αυξάνεται σε κάθε χρήση, καθώς χρησιμοποιείται η αρχική αξία του πάγιου κάθε χρόνο αλλά χρησιμοποιείται αυξημένος συντελεστής κάθε χρόνο.

Για παράδειγμα:

Το πρώτο χρόνο ο συντελεστής θα είναι 5%, τον δεύτερο 6%, τον τρίτο 7% και ούτω καθεξής.

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κ.Φ.Ε(κώδικας φορολογίας εισοδήματος) οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Παλαιότερα χρησιμοποιούνταν και η μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης αλλά πλέον με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε από 01/01/2013 καταργήθηκε η χρήση της. Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν τη μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης και μέχρι 31/12/2012 είχαν κάνει απόσβεση περισσότερο από το 50% της αρχικής αξίας του πάγιου, είναι υποχρεωμένοι να μεταβούν στη μέθοδο σταθερής απόσβεσης. Σε περίπτωση που δεν έχει γίνει πάνω από 50% απόσβεση της αρχικής αξίας του πάγιου οι επιχειρήσεις έχουν τις εξής επιλογές:

- Να διατηρήσουν τη μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης μέχρι το πάγιο να αποσβεστεί πάνω από το 50% της αρχικής του αξίας, όπου θα μεταβούν στη μέθοδο σταθερής απόσβεσης.
- Να εφαρμόσουν το νέο σύστημα της σταθερής μεθόδου ανεξάρτητα από την απόσβεση που έχει κάνει το πάγιο.

5.3.2 Αποσβέσεις για νέες επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του Κ.Φ.Ε δίνεται στις νέες επιχειρήσεις η επιλογή να μη διενεργήσουν αποσβέσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές περιόδους. Αυτό μπορεί να συμβεί με τις εξής προϋποθέσεις:

- Να μην διενεργήσουν αποσβέσεις και για τις τρεις πρώτες περιόδους
- Να μην διενεργήσουν αποσβέσεις για κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο

Εφόσον η επιχείρηση επιλέξει να μη διενεργήσει αποσβέσεις και να ακολουθήσει τους παραπάνω όρους, τα πάγια ανεξαρτήτως σε ποια χρήση αποκτήθηκαν από τη 4^η χρήση θα υπόκεινται στον υπολογισμό αποσβέσεων.

5.3.3 Συντελεστές απόσβεσης

Με βάση τον καινούργιο νόμο 4110/2013 καταργείται η χρήση του κατώτερου και ανώτερου συντελεστή απόσβεσης και θεσπίζονται νέοι συντελεστές:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΠΑΓΙΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ Ν.4110/2013	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ Π.Δ. 299/2003		ΠΟΣΟΣΤΙΑΙΑ ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΥΨΟΥΣ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΥΣ ΠΑΛΙΟΥΣ ΑΝΩΤΕΡΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
		ΚΑΤΩΤΕΡΟΣ	ΑΝΩΤΕΡΟΣ	
Εδαφικές εκτάσεις:	0%	0%	0%	0%
Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, βιομηχανοστάσια, αποθήκες	4%	5%	8%	50%
Για οικοδομές ή τμήματα αυτών που χρησιμοποιούνται ως ξενοδοχεία	4%	3%	6%	33%
Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού),	10%	3%	20%	50%
Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό:	20%	24%	30%*	33%
Μέσα μεταφοράς ατόμων:	10%	11%	20%	50%
Μέσα μεταφοράς φορτίων:	12%	15%	20%	40%
Λοιπά πάγια στοιχεία	10%	15%	20%	50%

5.3.4 Λογιστική παρακολούθηση των αποσβέσεων

Η λογιστική παρακολούθηση των αποσβέσεων μπορεί να γίνει με δύο μεθόδους:

1. Την άμεση μέθοδο απόσβεσης

Με τη μέθοδο αυτή χρεώνεται ο λογαριασμός «Αποσβέσεις» και πιστώνεται κατευθείαν ο λογαριασμός του περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται σε απόσβεση. Με βάση τη μέθοδο αυτή σχηματικά οι λογαριασμοί θα παρουσιαστούν ως εξής:

Έστω ότι το πάγιο είναι μηχάνημα

Μηχανήματα		Αποσβέσεις	
10.000	1.000	1.000	

Έτσι με τη μέθοδο αυτή ο λογαριασμός του πάγιου που αποσβένεται θα έχει υπόλοιπο ίσο με την αναπόσβεστη αξία του.

2. Την έμμεση μέθοδο απόσβεσης

Με τη μέθοδο αυτή χρεώνεται και πάλι ο λογαριασμός «Αποσβέσεις», αλλά αντί να πιστωθεί άμεσα ο λογαριασμός του πάγιου που αποσβένεται πιστώνεται ένας αντίθετος λογαριασμός του. Σε αυτό το λογαριασμό θα εμφανίζονται οι αποσβέσεις που γίνονται στο πάγιο κάθε φορά. Με βάση τη μέθοδο αυτή σχηματικά οι λογαριασμοί θα παρουσιαστούν ως εξής:

Μηχανήματα	Αποσβέσεις	Αποσβεσμένα μηχανήματα
10.000	1.000	1.000

Έτσι με τη μέθοδο αυτή ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου που αποσβένεται θα εμφανίζεται με την αξία κτήσης του, ενώ ο αντίθετός του με την απόσβεση που γίνεται κάθε φορά.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να ακολουθούν την έμμεση μέθοδο απόσβεσης.

5.3.4.1 Λογιστικές εγγραφές αποσβέσεων

Για τον λογιστικό χειρισμό των αποσβέσεων χρησιμοποιούνται:

- Ο λογαριασμός του παγίου που υπόκειται σε απόσβεση. Δηλαδή οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 10-14 της ομάδας 1
- Ο αντίθετος λογαριασμός του παγίου που υπόκειται σε απόσβεση. Το Ε.Γ.Λ.Σ έχει δημιουργήσει αυτούς τους δευτεροβάθμιους αντίθετους λογαριασμούς για την παρακολούθηση των αποσβέσεων που συσσωρεύονται σε κάθε χρήση. Ο κάθε αντίθετος δευτεροβάθμιος λογαριασμός έχει δημιουργηθεί μέσα σε κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του παγίου που αποσβένεται. Αυτοί οι λογαριασμοί έχουν κωδικό 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99.
- Ο λογαριασμός 66 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», και συγκεκριμένα οι δευτεροβάθμιοι αυτού 66.00-66.05.
- Ο λογαριασμός 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», και συγκεκριμένα οι δευτεροβάθμιοι αυτού 85.00-85.05.

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ ισχύουν τα εξής:

«Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για κάθε λογιστική χρήση καταλογίζονται σε αυτή, με χρέωση των λογαριασμών 66 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό

κόστος» και με πίστωση των από το σχέδιο λογαριασμών προβλεπόμενων αντίθετων λογαριασμών 10.99,1.99,12.99,13.99,14.99 και 16.99.»

Οι αποσβέσεις χωρίζονται σε δύο κατηγορίες και αντιμετωπίζονται ανάλογα ως εξής:

1. Οι τακτικές αποσβέσεις διενεργούνται σε κάθε χρήση και αφορούν το λειτουργικό κόστος της εταιρίας, δηλαδή τη λειτουργία της παραγωγής, της διοίκησης, των ερευνών και ανάπτυξης και της διαθέσεως. Σε αυτή τη περίπτωση χρεώνεται ο 66 και οι δευτεροβάθμιοί του και στο τέλος μεταφέρονται στον 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης». Η λογιστική εγγραφή λογαριασμού των τακτικών αποσβέσεων θα έχει την παρακάτω μορφή:

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωμ.	XXX
στο λειτουργικό κόστος	
66.01 Αποσβέσεις κτηρίων	
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
11 Κτίρια	XXX
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια	
12 Μηχανήματα	XXX
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
Λογισμός τακτικών αποσβέσεων χρήσης 20xx	

2. Οι πρόσθετες είναι οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία αποσβέσεις και καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 85. Τελικά μεταφέρονται στο λογαριασμό 86.03 όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. Η εγγραφή λογισμού των πρόσθετων αποσβέσεων θα έχει την παρακάτω μορφή:

85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες	XXX
στο λειτουργικό κόστος	
85.01 Αποσβέσεις κτιρίων	
85.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
11 Κτίρια	XXX
11.99 Αποσβεσμένα κτίρια	
12 Μηχανήματα	XXX
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
Λογισμός πρόσθετων αποσβέσεων	

Παράδειγμα

Η εταιρία X αγόρασε μηχάνημα αξίας 100.000€ την 01/03 του έτους. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10%.

Η ετήσια απόσβεση του μηχανήματος αυτού είναι: αξία κτήσης × συντελεστή απόσβεσης = $100.000 \times 10\% = 10.000\text{€}$

Όμως επειδή το μηχάνημα δεν αγοράστηκε από την αρχή της χρήσης η απόσβεση του για αυτή τη χρήση θα υπολογιστεί για όσους μήνες χρησιμοποιήθηκε, δηλαδή για 10 μήνες. Επομένως η απόσβεση του για αυτή τη χρήση θα είναι:

Ετήσια απόσβεση $\times 10/12 = 10.000 \times 10/12 = 8.333\text{€}$

Η εγγραφή της απόσβεσης στο τέλος της χρήσης θα είναι η εξής:

66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες	8.333
στο λειτουργικό κόστος	
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
12 Μηχάνηματα	8.333
12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα	
Λογισμός απόσβεσης μηχανήματος	
<hr/>	
80 Γενική εκμετάλλευση	8.333
80.00 Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	
66 Αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες	8.333
στο λειτουργικό κόστος	
66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων	
Μεταφορά λογαριασμού στη γενική εκμετάλλευση	
<hr/>	

5.4 Λογιστικός χειρισμός του αποτελέσματος

Όσο αφορά τον λογιστικό χειρισμό του αποτελέσματος μπορεί να έχουμε ως αποτέλεσμα τέσσερις περιπτώσεις:

1. Να προκύψει κέρδος και να διανεμηθεί
2. Να προκύψει κέρδος και να μη διανεμηθεί
3. Να προκύψει ζημιά και να κατανεμηθεί εις βάρος των εταίρων
4. Να προκύψει ζημιά και να μην κατανεμηθεί

Όποιο αποτέλεσμα από τα παραπάνω και να προκύψει θα γίνει χρήση του λογαριασμού 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ (παράγραφος 2.2.811/1) ισχύει το εξής:

«Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομή αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.»

5.4.1 Η διανομή του κέρδους

Τα κέρδη που θα προκύψουν στο τέλος της χρήσης από τις δραστηριότητες της εταιρίας θα μοιραστούν σε τρία μέρη σύμφωνα με το νόμο:

1. Θα δοθεί ο φόρος στο κράτος. Όταν η Ο.Ε. εφαρμόζει το απλογραφικό σύστημα στη τήρηση των βιβλίων της τα καθαρά κέρδη της θα φορολογηθούν για ποσό έως € 50.000 με συντελεστή 26%, ενώ για το επιπλέον ποσό θα φορολογηθούν με συντελεστή 33%. Από την άλλη, στην περίπτωση που η Ο.Ε. εφαρμόζει το διπλογραφικό σύστημα στη τήρηση των βιβλίων της, θα φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των καθαρών κερδών της με συντελεστή 26%. Σύμφωνα με το νόμο γίνεται παρακράτηση στα διανεμόμενα κέρδη μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος 10% πάνω για τις Ο.Ε που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Για τις Ο.Ε που τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν υπάρχει παρακράτηση στην διανομή των κερδών της.
2. Θα σχηματιστεί αποθεματικό από τα κέρδη που προέκυψαν για να ενισχυθεί η καθαρή θέση της εταιρίας. Το ποσοστό αυτό προβλέπεται στο καταστατικό
3. Από τα υπολειπόμενα κέρδη θα γίνει διανομή στους εταίρους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη που έχει οριστεί για τον καθένα στο καταστατικό.

Παράδειγμα

Έστω ότι έχουμε τα παρακάτω κέρδη στο τέλος της χρήσης και η Ο.Ε. εφαρμόζει το απλογραφικό σύστημα τήρησης βιβλίων:

Κέρδος που πραγματοποιήθηκε:

- Από επιχειρηματική δραστηριότητα 30.000€
- Από συμμετοχή σε άλλη εταιρία 10.000€
- Συνολικά κέρδη 40.000€

Συμμετοχή εταίρων:

- Εταίρος «Α» 40%
- Εταίρος «Β» 60%

Πριν γίνει η διανομή των κερδών της χρήσης θα πρέπει να γίνει η μεταφορά του αποτελέσματος στον λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ πιστώνεται ο λογαριασμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 86.99»

(1)

86 Αποτελέσματα Χρήσης	40.000	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		40.000
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		
Μεταφορά του αποτελέσματος για διανομή		

Αφού έγινε η μεταφορά από τον 86.99 στον 88.00 θα μεταφέρουμε τα κέρδη στον 88.99 σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

(2)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	40.000	
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		40.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
Μεταφορά του αποτελέσματος για διανομή		

Αφού έγινε η μεταφορά των κερδών στα αποτελέσματα προς διάθεση θα ξεκινήσουμε τη διανομή του κέρδους.

Πρώτα, λοιπόν, θα δοθεί ο φόρος στο κράτος. Τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν θα τα συμπεριλάβουμε γιατί είναι προς φορολόγηση σε εκείνες τις επιχειρήσεις. Επομένως τα κέρδη που θα φορολογηθούν είναι 30.000€.

Ο φόρος που θα πληρώσει η επιχείρηση είναι:

$$30.000\text{€} \times 26\% = 7.800\text{€}$$

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ χρεώνεται ο λογαριασμός 88.08 «Φόρος εισοδήματος» με πίστωση του λογαριασμού 54.07 «Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών».

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

(3)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	7.800	
88.08 Φόρος εισοδήματος		
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		7.800
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		
Φόρος εισοδήματος πάνω στα κέρδη της εταιρίας		

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ πρέπει να κλείσει ο λογαριασμός 88.08 με χρέωση του υπολογαριασμού 88.99

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

(4)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	7.800	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		7.800
88.08 Φόρος εισοδήματος		
Μεταφορά του λογαριασμού 88.08		

Στη συνέχεια της διανομής έχουμε την δημιουργία και τον υπολογισμό του αποθεματικού. Εάν στο καταστατικό αναφέρει ότι το ποσοστό κράτησης για τη δημιουργία του αποθεματικού είναι 10% τότε το ποσό αυτό θα υπολογιστεί ως εξής:

$$\begin{aligned} & (\text{συνολικά κέρδη-φόρος εισοδήματος}) \times 10\% = (40.000 - 7.800) \times 10\% = \\ & = 32.200 \times 10\% = 3.220\text{€} \end{aligned}$$

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ ο 41.03 «Αποθεματικά καταστατικού» πιστώνεται με τα αποθεματικά που, κάθε φορά, σχηματίζονται από τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση».

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

<hr/>	
(5)	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	3.220
88.99 Κέρδη προς διάθεση	
41 Αποθεματικά	3.220
41.03 Αποθεματικά καταστατικού	
Κράτηση από τα κέρδη της χρήσης για δημιουργία αποθεματικού	
<hr/>	

Τέλος γίνεται διανομή από τα υπολειπόμενα κέρδη στους εταίρους σύμφωνα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη όπως ορίζει το καταστατικό. Τα κέρδη που θα διανεμηθούν στους εταίρους θα υπολογιστούν ως εξής:

Συνολικά κέρδη-φόρος εισοδήματος-αποθεματικό=
=40.000-7.800-3.220=28.980€

Ο εταίρος «Α» δικαιούται $28.980€ \times 40\% = 11.592€$

Ο εταίρος «Β» δικαιούται $28.980€ \times 60\% = 17.388€$

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ χρεώνεται ο λογαριασμός 88.99 «κέρδη προς διάθεση» αλλά δεν ορίζεται κάποιος λογαριασμός για πίστωση. Επομένως, θα πιστωθούν οι προσωπικοί δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταίρων.

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

<hr/>	
(6)	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	28.980
88.99 Κέρδη προς διάθεση	
33 Χρεώστες διάφοροι	28.980
33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	
33.07.00 Δοσοληπτικός λογαριασμός	11.592
εταίρου «Α»	
33.07.01 Δοσοληπτικός λογαριασμός	<u>17.388</u>
εταίρου «Β»	
<hr/>	

Διανομή των κερδών στους εταίρους σύμφωνα με το καταστατικό

Μετά τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές τα γενικά καθολικά των λογαριασμών θα έχουν την παρακάτω εικόνα:

86 Αποτελέσματα χρήσεως	88 Αποτελέσματα προς διάθεση
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως
(1)40.000	(2)40.000 40.000(1)

88.08 Φόρος εισοδήματος		88.99 Κέρδη προς διάθεση	
(3)7.800	7.800(4)	(4)7.800	40.000(2)
		(5)3.220	
		(6)28.980	
		40.000	40.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους Τέλη	41 Αποθεματικά 41.03 Αποθεματικά καταστατ.	33 Χρεώστες διάφοροι 33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
54.07 Φόρος εισοδήματος	3.220(5)	28.980(6)
7.800(3)		

5.4.2 Μεταφορά του κέρδους στην επόμενη χρήση

Στην περίπτωση αυτή η εταιρεία αποφασίζει ότι δεν θέλουν να διανεμηθεί το κέρδος μεταξύ τους, αλλά να μείνει στην εταιρεία. Έτσι μπορεί να καλυφθούν προηγούμενες ή μελλοντικές ζημιές, να ενισχυθεί το κεφάλαιο της εταιρείας και η ρευστότητα. Συνεπώς, τα κέρδη θα μεταφερθούν στην επόμενη χρήση. Χρησιμοποιώντας το παράδειγμα της παραπάνω περίπτωσης (5.4.1) θα γίνουν οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

(1)		
86 Αποτελέσματα χρήσεως	40.000	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		40.000
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		
Μεταφορά του αποτελέσματος για διανομή		
(2)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	40.000	
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		40.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
Μεταφορά του αποτελέσματος για διανομή		
(3)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	7.800	
88.08 Φόρος εισοδήματος		
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		7.800
54.07 Φόρος εισοδήματος		
Φόρος εισοδήματος πάνω στα κέρδη της εταιρείας		

(4)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	7.800	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		7.800
88.08 Φόρος εισοδήματος		
Μεταφορά λογαριασμού		

Οι παραπάνω εγγραφές μέχρι αυτό το σημείο είναι οι ίδιες με την παραπάνω περίπτωση της διανομής των κερδών. Σε αυτή τη περίπτωση όμως τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν στους εταίρους αλλά θα μεταφερθούν στην επόμενη χρήση. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ θα μεταφέρουμε το υπόλοιπο του λογαριασμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» στον λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο».

Η σχετική λογιστική εγγραφή είναι η παρακάτω:

(5)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	32.200	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
42 Αποτελέσματα εις νέο		32.200
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		
Μεταφορά των αδιανέμητων κερδών στη νέα χρήση		

Μετά τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές τα γενικά καθολικά των λογαριασμών θα έχουν την εξής εικόνα:

86 Αποτελέσματα χρήσεως	88 Αποτελέσματα προς διάθεση
86.99 καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	88.00 καθαρά κέρδη χρήσεως
(1)40.000	(2)40.000 (1)40.000

88.99 κέρδη προς διάθεση	88.08 Φόρος εισοδήματος
(4)7.800 40.000(2)	(3)7.800 7.800(4)
(5)32.200	

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	42 Αποτελέσματα εις νέο
54.07 Φόρος εισοδήματος	42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο
7.800(3)	32.200(5)

Όσο αφορά τον λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο», στο τέλος της νέας χρήσης θα μεταφερθεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ στον 88.02 «Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως».

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

42 Αποτελέσματα εις νέο	32.200	
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		32.200
88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως		
Μεταφορά του υπόλοιπου των κερδών της προηγούμενης χρήσης		

Στη συνέχεια θα μεταφέρουμε το υπόλοιπο του λογαριασμού 88.02 «Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης» στον λογαριασμό 88.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως», εφόσον έχουμε κέρδος.

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	32.200	
88.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		32.200
88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως		
Μεταφορά του υπόλοιπου των κερδών της προηγούμενης χρήσης στα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		

5.4.3 Η κατανομή της ζημιάς

Στην περίπτωση αυτή οι εταίροι αποφασίζουν πως δεν θέλουν να προκύψει αρνητικό αποτέλεσμα στη κατάσταση του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης. Επομένως, η ζημιά θα κατανομηθεί εις βάρος τους. Όπως και με τα κέρδη έτσι και με τις ζημιές ο κάθε εταίρος έχει ποσοστό συμμετοχής σε αυτές όπως ορίζεται στο καταστατικό.

Παράδειγμα

Έστω ότι προκύπτει ζημιά 10.000€ στο τέλος της χρήσης.

Συμμετοχή εταίρων:

- Εταίρος «Α» 40%
- Εταίρος «Β» 60%

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ αρχικά χρεώνεται ο λογαριασμός 88.01 «Ζημιές χρήσεως» και πιστώνεται ο λογαριασμός 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσης», καθώς έχουμε ζημιά.

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

(1)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	10.000	
88.01 Ζημιές χρήσεως		
86 Αποτελέσματα χρήσεως		10.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	33 Χρεώστες διάφοροι
88.98 Ζημιές εις νέο	33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων
(2) 10.000 10.000(3)	(3) 10.000

5.4.4 Μεταφορά της ζημιάς στην επόμενη χρήση

Σε αυτή τη περίπτωση οι εταίροι αποφασίζουν να μεταφέρουν τη ζημιά στη επόμενη χρήση. Στο τέλος της επόμενης χρήσης μπορεί να προκύψει κέρδος και έτσι να καλυφθεί η ζημιά από την προηγούμενη χρήση.

Οι πρώτες δύο εγγραφές είναι οι ίδιες με την πιο πάνω περίπτωση της κατανομής της ζημιάς (5.4.3).

(1)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	10.000	
88.01 Ζημιές χρήσεως		
86 Αποτελέσματα χρήσεως		10.000
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		
Μεταφορά της ζημιάς της χρήσης στον σχετικό λογαριασμό αποτελεσμάτων		

(2)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	10.000	
88.98 Ζημιές εις νέο		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		10.000
88.01 Ζημιές χρήσεως		
Μεταφορά της ζημιάς		

Στη συνέχεια θα μεταφέρουμε τη ζημιά στην επόμενη χρήση πιστώνοντας τον λογαριασμό 88.98 «Ζημιές εις νέο» και χρεώνοντας τον λογαριασμό 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο» όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ

Η σχετική εγγραφή είναι η παρακάτω:

(3)		
42 Αποτελέσματα εις νέο	10.000	
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		10.000
88.98 Ζημιές εις νέο		
Μεταφορά της ζημιάς στη νέα χρήση		

Μετά τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές τα γενικά καθολικά των παραπάνω λογαριασμών θα έχουν τη παρακάτω εικόνα:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση 88.01 Ζημιές χρήσεως	86 Αποτελέσματα χρήσεως 86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως
(1)10.000 10.000(2)	10.000(1)
88 Αποτελέσματα προς διάθεση 88.98 Ζημιές εις νέο	42 Αποτελέσματα εις νέο 42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο
(2)10.000 10.000(3)	(3)10.000

5.5 Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων στο τέλος της χρήσης

Στο τέλος της χρήσης κάθε επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να συντάσσει κάποιες οικονομικές καταστάσεις. Οι πιο σημαντικές αναφέρονται παρακάτω:

- Κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσης
- Κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης (λογαριασμός 86)
- Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (λογαριασμός 88)
- Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης (λογαριασμός 80)

5.5.1 Κατάσταση ισολογισμού τέλους χρήσης

Η κατάσταση του ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσης και δημοσιεύεται όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. Η κατάσταση του ισολογισμού καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών τις οικονομικής μονάδας. Σκοπός του ισολογισμού αυτού είναι να προσδιοριστεί η περιουσία της επιχείρησης και το οικονομικό αποτέλεσμα που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

5.5.2 Κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, όπως και ο ισολογισμός τέλους χρήσης καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της εταιρίας καθώς και καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσης και δημοσιεύεται. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη και έχει την εξής μορφή:

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης από 01/01 έως 31/12/20XX

Πωλήσεις	XXX	
(-) Κόστος πωληθέντων	XXX	
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)		XXX
(-) Έξοδα λειτουργίας	XXX	
Έξοδα διάθεσης	XXX	
Έξοδα χρηματοοικονομικά	XXX	
Αποτελέσματα εκμετάλλευσης (κέρδη ή ζημιές)		XXX
(+) Έκτακτα έσοδα-κέρδη	XXX	
(-) Έκτακτα έξοδα-ζημιές	XXX	
Αποτελέσματα χρήσης (κέρδη ή ζημιές)		XXX

5.5.3 Πίνακας Διάθεσης αποτελεσμάτων

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που τα κέρδη διανέμονται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταχωρείται και αυτός στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της εταιρίας και δημοσιεύεται στο τέλος της χρήσης. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τους ακόλουθους λογαριασμούς:

- Τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 «Καθαρά κέρδη χρήσεως» η του λογαριασμού 88.01 «Ζημιές χρήσεως», αναλόγως αν έχει προκύψει κέρδος ή ζημιά.
- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών εις νέο», αναλόγως αν υπάρχει μεταφορά κέρδους ή ζημιάς από την προηγούμενη χρήση.
- Το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου», ο οποίος μεταφέρεται στον λογαριασμό 88.06 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων».
- Τα αποθεματικά προς διάθεση που μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.07 «Αποθεματικά προς διάθεση».

Παρακάτω παρουσιάζεται ένα παράδειγμα ενός πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων που παρουσιάζει την μορφή του.

Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
(-) Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων	
(+ ή -) Θετικές ή αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	
(-) Φόροι εισοδήματος	
Σύνολο	
(+) το υπόλοιπο των κερδών των προηγούμενων χρήσεων	
Κέρδη προς διάθεση ή ζημιές εις νέο	

5.5.4 Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης

Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος της χρήσης όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. Αυτή η οικονομική κατάσταση καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών της εταιρίας αλλά δεν είναι υποχρεωτικό να δημοσιευτεί. Στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης καταγράφονται τα οργανικά, δεδουλευμένα έξοδα και έσοδα κατά αντικείμενο ή κλάδο μιας επιχείρησης. Έτσι προκύπτει είτε κέρδος, όταν τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα, είτε ζημιά όταν τα έξοδα είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα.

Παράδειγμα

Δίνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών της επιχείρησης «Κωνσταντακόπουλος Ο.Ε.» στις 31/12/20XX. Να καταρτιστεί η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης και ο ισολογισμός τέλους χρήσης.

Μηχανήματα	80.000
Έπιπλα	20.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	10.000
Γραμμάτια πληρωτέα	30.000
Ταμείο	10.000
Πελάτες	30.000
Προμηθευτές	20.000
Εμπορεύματα	20.000
Έξοδα ασφάλιστρων	2.000
Έξοδα προσωπικού	80.000
Έξοδα ενοικίων	40.000
Πωλήσεις	200.000
Κέρδη από εκποίηση επίπλων	4.000
Ζημιές από κλοπή	2.000

Τα καθολικά των παραπάνω λογαριασμών θα έχουν την παρακάτω εικόνα:

<u>12 Μηχανήματα</u>	<u>14 Έπιπλα</u>	<u>31 Γραμμάτια εισπρακτέα</u>
80.000	20.000	10.000

<u>51 Γραμμάτια πληρωτέα</u>	<u>38 Ταμείο</u>	<u>30 Πελάτες</u>
30.000	10.000	30.000

<u>50 Προμηθευτές</u>	<u>20 Εμπορεύματα</u>	<u>62.05 Ασφάλιστρα</u>
20.000	20.000	2.000

60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	62.04 Ενοίκια	70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
80.000	40.000	200.000

81.03.04 Κέρδη από εκποίηση επίπλων	81.02.08 ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων
4.000	2.000

Γενική Εκμετάλλευση			
Ασφάλιστρα	2.000	Έσοδα από πωλήσεις	200.000
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	80.000		
Ενοίκια	40.000		
	<u>122.000</u>		<u>200.000</u>

Από την κατάσταση γενικής εκμετάλλευσης προκύπτει κέρδος καθώς τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα. Το κέρδος αυτό της εκμετάλλευσης είναι ύψους 200.000-122.000=78.000€.

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης	
Πωλήσεις	200.000
(-) Κόστος πωληθέντων	
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)	<u>200.000</u>
(-) Έξοδα λειτουργίας:	
Ασφάλιστρα	2.000
Αμοιβές προσωπικού	80.000
Ενοίκια	40.000
Αποτελέσματα εκμετάλλευσης (κέρδη ή ζημιές)	<u>78.000</u>
(+) Έκτακτα έσοδα-κέρδη:	
Κέρδη από εκποίηση επίπλων	4.000
(-) Έκτακτα έξοδα-ζημιές	
Ζημιές από κλοπή αποθεμάτων	2.000
Αποτελέσματα χρήσης (κέρδος)	<u>80.000</u>

Ε	Ισολογισμός		Π
Πάγιο ενεργητικό		Ίδια κεφάλαια	
Μηχανήματα	80.000	Κεφάλαιο	120.000
Έπιπλα	20.000	Ξένο κεφάλαιο	
Κυκλοφορούν ενεργητικό		Προμηθευτές	20.000
Ταμείο	10.000	Γραμμάτια πληρωτέα	30.000
Πελάτες	30.000		
Εμπορεύματα	20.000		
Γραμμάτια εισπρακτέα	10.000		
	170.000		170.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ Ο.Ε.

6.1 Φορολογία εισοδήματος της Ο.Ε.

Σύμφωνα με το νέο φορολογικό νόμο, από την 1/1/2014, αλλάζει το φορολογικό καθεστώς που ισχύει στις Ο.Ε.

Συγκεκριμένα, η φορολόγηση των Ο.Ε. βασίζεται πλέον στην κατηγορία τήρησης βιβλίων, δηλαδή αν τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με το απλογραφικό σύστημα ή, σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα.

Αφού αφαιρεθούν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς επίσης και τα κέρδη τα οποία έχουν προκύψει από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και τα κέρδη τα οποία έχουν προκύψει από μερίδια ημεδαπής Ε.Π.Ε. ή τα κέρδη τα οποία προέρχονται από τη συμμετοχή σε υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (δηλ. σε άλλες προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.), η Ο.Ε. θα φορολογηθεί σε περίπτωση που τηρεί τα βιβλία της κατά το απλογραφικό σύστημα σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Αναλυτικότερα, όταν η Ο.Ε. εφαρμόζει το απλογραφικό σύστημα στη τήρηση των βιβλίων της τα καθαρά κέρδη της θα φορολογηθούν για ποσό έως € 50.000 με συντελεστή 26%, ενώ για το επιπλέον ποσό θα φορολογηθούν με συντελεστή 33%. Από την άλλη, στην περίπτωση που η Ο.Ε. εφαρμόζει το διπλογραφικό σύστημα στη τήρηση των βιβλίων της, θα φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των καθαρών κερδών της με συντελεστή 26%. Επιπλέον, σε αυτή την περίπτωση εάν η Ο.Ε. θελήσει να προχωρήσει στη διανομή των κερδών της υποχρεούται να παρακρατήσει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ποσοστό 10% στα διανεμόμενα κέρδη, κάτι το οποίο δεν ισχύει σε περίπτωση που η Ο.Ε. εφαρμόζει το απλογραφικό σύστημα.

6.2 Κέρδη εκπιπτόμενα από το φόρο

Για τη φορολόγηση της Ο.Ε., λαμβάνονται υπόψη όλα τα κέρδη της εκτός από:

- Τα κέρδη τα οποία φορολογούνται αυτοτελώς ή τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
- Τα κέρδη όπου έχουν προκύψει από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή αμοιβαίων κεφαλαίων ή από μερίδια Ε.Π.Ε. ή από συμμετοχή σε Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί κερδοσκοπική επιχείρηση, αστική εταιρία και κοινοπραξία.

6.3 Εισόδημα από ακίνητα

Στην περίπτωση που η εταιρία εμφανίζει στο συνολικό της εισόδημα και εισόδημα από ακίνητα (ανεξάρτητα εάν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση), τότε, το ακαθάριστο ποσό αυτού του εισοδήματος θα υπαχθεί σε συμπληρωματικό φόρο 3%. Το ύψος του ποσού του συμπληρωματικού φόρου δε μπορεί να ξεπερνάει το ύψος του ποσού του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα.

6.4 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Η επιχείρηση εκτός από το φόρο εισοδήματος που καλείται να καταβάλλει υποχρεούται να καταβάλλει επιπλέον ποσό ίσο με το 55% του φόρου που έχει προκύψει, ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης.

6.5 Εκπτώσεις παρακρατημένων και προκαταβλημένων φόρων

Από το συνολικό φόρο και το συμπληρωματικό φόρο που καλείται να καταβάλλει η Ο.Ε. εκπίπτουν τα εξής:

- ❖ Ο φόρος που έχει προκαταβληθεί ή παρακρατηθεί στο φορολογητέο εισόδημα της Ο.Ε.
- ❖ Ο φόρος που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για εισοδήματα που έχουν προκύψει από αυτή και υπόκεινται σε φόρο. Το ύψος αυτού του φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ύψος του φόρου του εισοδήματος που προκύπτει στην Ελλάδα.

6.6 Προθεσμίες υποβολής δηλώσεως φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε5)

Η Ο.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση φόρου εισοδήματος ως ακολούθως:

- Για τις εταιρίες που δε τηρούν καθόλου βιβλία ή τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο (β' κατηγορίας), έως την 1^η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους.
- Για τις εταιρίες που τηρούν βιβλία με τη διπλογραφική μέθοδο (γ' κατηγορίας), μέσα σε διάστημα τρεισήμισι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- Μέσα σε 3 μήνες από την ημερομηνία λύσης ή μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρίας και με την προϋπόθεση ότι καθεμία από αυτές τηρεί απλογραφικά βιβλία και η διαχειριστική της περίοδος λήγει έως τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

- Έως τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, για τις εταιρίες που έχουν σαν κύρια δραστηριότητα την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή συμμετέχουν σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία με την προϋπόθεση ότι η διαχειριστική τους χρήση λήγει τους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του περασμένου ημερολογιακού έτους.

6.7 Παραδείγματα υπολογισμού φόρου Ο.Ε.

6.7.1 Υπολογισμός φόρου με απλογραφική τήρηση βιβλίων

Έστω ότι η εταιρία «Ι. Ιωάννου κ' Σία Ο.Ε.» πραγματοποίησε κατά τη χρήση 2013 καθαρά κέρδη € 180.000. Στην εταιρία μετέχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι Ι. Ιωάννου, Β. Βασιλείου και Μ. Μάρκου με ποσοστά συμμετοχής 60%, 20% και 20% αντίστοιχα. Εάν η Ο.Ε. τηρεί βιβλία σύμφωνα με την απλογραφική μέθοδο, να υπολογιστεί ο φόρος που καλείται να καταβάλλει.

Λύση:

Καθαρά Κέρδη : € 180.000

Για τις 50.000 X 26% = € 13.000

Για τις 130.000 X 33% = € 42.900

Σύνολο Φόρου € 55.900

Από το υπόλοιπο κερδών το οποίο ανέρχεται σε:

180.000 – 55.900 = € 124.100 οι εταίροι θα λάβουν:

Εταίρος Ι. Ιωάννου : 124.100 X 60% = € 74.460

Εταίρος Β. Βασιλείου : 124.100 X 20% = € 24.820

Εταίρος Μ. Μάρκου : 124.100 X 20% = € 24.820

€ 124.100

Οι 3 εταίροι θα συμπεριλάβουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους τα παραπάνω κέρδη ελεύθερα φόρου, διότι έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρίας με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Προκαταβολή φόρου: 55.900 X 55% = € 30.745

Άρα, σύνολο φόρου για καταβολή: 55.900 + 30.745 = € 86.645

6.7.2 Υπολογισμός φόρου με διπλογραφική τήρηση βιβλίων

Έστω ότι η παραπάνω εταιρία «Ι. Ιωάννου κ' Σία Ο.Ε.» τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τη διπλογραφική μέθοδο. Ο φόρος που καλείται να καταβάλλει υπολογίζεται ως εξής:

Λύση:

Καθαρά Κέρδη : € 180.000

Επί Συντελεστή 26%

Συνολικός Φόρος € 46.800

Το υπόλοιπο κερδών είναι: $180.000 - 46.800 = € 133.200$

Σε περίπτωση που η Ο.Ε. επιθυμεί να προχωρήσει στη διανομή του υπολοίπου των κερδών της, υποχρεούται πρώτα να παρακρατήσει και να αποδώσει $133.200 \times 10\% = € 13.320$ και το υπόλοιπο $133.200 - 13.320 = € 119.880$ θα διανεμηθεί στους εταίρους με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους.

Δηλαδή,

Εταίρος Ι. Ιωάννου	:	$119.880 \times 60\% =$	€ 71.928
Εταίρος Β. Βασιλείου	:	$119.880 \times 20\% =$	€ 23.976
Εταίρος Μ. Μάρκου	:	$119.880 \times 20\% =$	€ 23.976
			<hr/>
			€ 119.880

Οι 3 εταίροι θα συμπεριλάβουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους τα παραπάνω κέρδη ελεύθερα φόρου, διότι έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρίας με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Η συνολική επιβάρυνση της Ο.Ε. είναι: $46.800 + 13.320 = € 60.120$

Η προκαταβολή φόρου είναι: $46.800 \times 55\% = € 25.740$

Άρα, σύνολο φόρου για καταβολή: $46.800 + 25.740 = € 72.540$

Παρατηρήσεις:

- 1) Οι φορολογικοί συντελεστές επί των καθαρών κερδών της Ο.Ε. αυξάνονται σε σχέση με τον συντελεστή που ίσχυε τα προηγούμενα έτη. Όσον αφορά τα κέρδη που προκύπτουν σε νησιά με πληθυσμό έως 3.100 κατοίκους, μειώνονται οι φορολογικοί συντελεστές κατά 40%.

- 2) Παύει να υπολογίζεται επιχειρηματική αμοιβή και το συνολικό ποσό των καθαρών κερδών της επιχείρησης φορολογείται στο όνομα της εταιρίας.
- 3) Όταν η Ο.Ε. τηρεί διπλογραφικά τα βιβλία της και επιθυμεί τη διανομή των καθαρών κερδών της, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, παρακρατείται 10% ποσοστό φόρου πάνω στα διανεμόμενα κέρδη και το υπόλοιπο ποσό είναι αυτό το οποίο θα διανεμηθεί στους εταίρους (ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους) ελεύθερο φόρου. Αυτή η υποχρέωση δεν υφίσταται σε Ο.Ε. που τηρεί τα βιβλία της κατά την απλογραφική μέθοδο.
- 4) Για τις Ο.Ε. που τηρούν απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ, ως χρόνος απόκτησης εισοδήματος θεωρείται η ημερομηνία που έκλεισε η διαχείριση, ενώ για τις Ο.Ε. που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ, ως χρόνος απόκτησης εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος πίστωσης ή καταβολής στους δικαιούχους όσον αφορά στα κέρδη τα οποία προκύπτουν μετά την 1/1/2014.

6.8 Λογιστική απεικόνιση του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)

Η επιχείρηση κατά την αγορά αγαθών πληρώνει Φ.Π.Α. εισροών ενώ κατά την πώλησή τους εισπράττει Φ.Π.Α. εκροών. Το Φ.Π.Α. εκροών συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. εισροών και αυτό το οποίο απομένει αποδίδεται με περιοδικές δηλώσεις της επιχείρησης στη Δ.Ο.Υ.

Αν η επιχείρηση τηρεί απλογραφικά βιβλία, οι περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται κάθε 3 μήνες, ενώ αν τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποβάλλονται κάθε μήνα.

Ο Φ.Π.Α. δεν αποτελεί έξοδο για την επιχείρηση και παρακολουθείται μέσα από λογαριασμό υποχρέωσης και όχι εξόδου. Αυτός ο λογαριασμός φέρει το τίτλο "Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη" και ανάλογα με την προέλευση του Φ.Π.Α., μπορεί να αναλυθεί ως εξής:

- ✓ Φ.Π.Α. εισροών - αγορών
- ✓ Φ.Π.Α. εισροών – παγίων
- ✓ Φ.Π.Α. εισροών – εξόδων
- ✓ Φ.Π.Α. εκροών – πωλήσεων
- ✓ Φ.Π.Α. εκροών – εσόδων
- ✓ Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.

Ο λογαριασμός "Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη" χρεώνεται, όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί κάποια αγορά, με το ποσό του φόρου που πληρώνει η επιχείρηση. Επομένως, η χρέωση του συγκεκριμένου λογαριασμού φανερώνει απαίτηση από το Δημόσιο. Αντίθετα, ο λογαριασμός "Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη" πιστώνεται, όταν η επιχείρηση διενεργεί κάποια πώληση, με το ποσό του φόρου το οποίο εισπράττει, δηλ. η πίστωση του λογαριασμού παρουσιάζει την υποχρέωση που έχει η επιχείρηση προς το Δημόσιο. Στο τέλος κάθε μήνα ο φόρος που εισέπραξε και ο φόρος που πλήρωσε η επιχείρηση, μεταφέρονται στο λογαριασμό "Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α." προκειμένου να προσδιοριστεί αν η επιχείρηση θα πρέπει πρώτα να αποδώσει φόρο ή να ζητήσει από το Δημόσιο. Αν ο λογαριασμός παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο, τότε, θα κλείσει με την απόδοση του φόρου στο Δημόσιο. Στην αντίθετη περίπτωση που ο λογαριασμός παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, το ποσό δεν θα εισπραχθεί από την επιχείρηση αλλά θα μεταφερθεί στο λογαριασμό "Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α." του επόμενου μήνα προκειμένου να συμψηφιστεί με μελλοντική υποχρέωση της επιχείρησης.

6.8.1 Παράδειγμα παρακολούθησης φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά το μήνα Απρίλιο του έτους 2011, η επιχείρηση «Χ. Χρήστου Ο.Ε.» πραγματοποίησε τα παρακάτω γεγονότα:

- 1) Στις 2/4/2011, αγόρασε τοις μετρητοίς γραφική ύλη από το Γ. Γρηγορίου, αξίας € 150 πλέον Φ.Π.Α. 23%, Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 30.
- 2) Στις 8/4/2011 πούλησε εμπορεύματα στον πελάτη της Ο. Οικονόμου αξίας € 50.000 πλέον Φ.Π.Α. 23% επί πιστώσει, Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 20.
- 3) Στις 9/4/2011 αγόρασε από τον προμηθευτή της Μ. Μάρκου εμπορεύματα αξίας € 45.000 πλέον Φ.Π.Α. 23% τοις μετρητοίς, Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 28.
- 4) Στις 10/4/2011 επέστρεψε ένα μέρος των εμπορευμάτων που αγόρασε από το Μ. Μάρκου αξίας € 1.500 πλέον Φ.Π.Α. 23% εκδίδοντας το Δ.Α. Νο 8 και έλαβε το Πιστωτ. Τιμ. Νο 36.
- 5) Στις 13/4/2011 ο Ο. Οικονόμου της επιστρέφει ένα μέρος των εμπορευμάτων αξίας € 4.000 πλέον Φ.Π.Α. 23%, Πιστωτ. Τιμ. Νο 3.
- 6) Στις 16/4/2011 η εταιρία αγόρασε έπιπλα με μετρητά αξίας € 2.000 πλέον Φ.Π.Α. 23%, Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 42.
- 7) Στις 17/4/2011 αγόρασε εμπορεύματα από το Δ. Δήμου αξίας € 60.000 πλέον Φ.Π.Α. 13%, το μισό ποσό με πίστωση και το υπόλοιπο με αποδοχή συναλλαγματικής σε διαταγή του, ονομαστικής αξίας € 34.000, Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 22. Την ίδια μέρα καταβάλλει το ποσό των € 50, πλέον Φ.Π.Α. 23%, για τη μεταφορά των εμπορευμάτων που αγόρασε από το Δ. Δήμου, φορτωτική Νο 45.
- 8) Στις 19/4/2011, λόγω έγκαιρης πληρωμής του οφειλόμενου ποσού, ο προμηθευτής Δ. Δήμου, χορηγεί στην επιχείρηση έκπτωση € 150 πλέον Φ.Π.Α. 23%, Πιστωτ. Τιμ. Νο 14.
- 9) Στις 22/4/2011 πώλησε εμπορεύματα στον Ι. Ιωάννου αξίας € 62.000 πλέον Φ.Π.Α. 13% επί πιστώσει, Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 21.
- 10) Στις 24/4/2011 η επιχείρηση χορήγησε έκπτωση στον Ι. Ιωάννου αξίας € 400, πλέον Φ.Π.Α. 13%, Πιστωτ. Τιμ. Νο 15.
- 11) Στις 28/4/2011 η επιχείρηση κατέβαλε το ποσό των € 300 πλέον Φ.Π.Α. 23% για επισκευή κτιρίου, ΑΠΥ Νο 23.

Ζητείται: Να γίνουν οι απαραίτητες ημερολογιακές εγγραφές των παραπάνω γεγονότων και η απεικόνιση του Φ.Π.Α. στα αναλυτικά καθολικά των αντίστοιχων λογαριασμών. Η επιχείρηση καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο του Απριλίου στο Δημόσιο.

Λύση:

Οι ημερολογιακές εγγραφές που θα διενεργηθούν είναι οι εξής:

_____ 2/4/2011 _____	
(1)	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	150
64.07 Έντυπα και γραφική ύλη	
64.07.03 Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων	<u>150</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	34,5
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.29 Φ.Π.Α. δαπανών	<u>34,5</u>
54.00.29.23 Φ.Π.Α. δαπανών 23%	

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 184,5
38.00 Ταμείο

Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 30

8/4/2011

(2)

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 61.500
30.00 Πελάτες εσωτερικού
30.00.00 Ο. Οικονόμου 61.500
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 50.000
70.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ 11.500
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
54.00.70 Φ.Π.Α. πωλήσεων 11.500
54.00.70.23 Φ.Π.Α. πωλήσεων 23%

Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 20

9/4/2011

(3)

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ 45.000
20.00 Εμπορεύματα – Αποθέματα Απογραφής
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ 10.350
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
54.00.20 Φ.Π.Α. αγορών 10.350
54.00.20.23 Φ.Π.Α. αγορών 23%
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 55.350
38.00 Ταμείο

Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 28

10/4/2011

(4)

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 1.845
50.05 Προκαταβολές σε προμηθευτές
50.05.00 Μ. Μάρκου 1.845
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ 1.500
20.95 Επιστροφές Αγορών
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ 345
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
54.00.20 Φ.Π.Α. αγορών 345
54.00.20.23 Φ.Π.Α. αγορών 23%

Πιστωτ. Τιμ. Νο 36

13/4/2011

<hr/>	
(5)	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	4.000
70.95 Επιστροφές Πωλήσεων	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	920
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.70 Φ.Π.Α. πωλήσεων <u>920</u>	
54.00.70.23 Φ.Π.Α. πωλήσεων 23%	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	4.920
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	
30.00.00 Ο. Οικονόμου <u>4.920</u>	

Πιστωτ. Τιμ. Νο 3

16/4/2011

(6)	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	2.000
14.00 Έπιπλα	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	460
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.28 Φ.Π.Α. παγίων <u>460</u>	
54.00.28.23 Φ.Π.Α. παγίων 23%	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.460
38.00 Ταμείο	

Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 42

17/4/2011

(7)	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	60.000
20.00 Εμπορεύματα – Αποθέματα Απογραφής	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	7.800
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.20 Φ.Π.Α. αγορών <u>7.800</u>	
54.00.20.13 Φ.Π.Α. αγορών 13%	
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	100
65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχ. Υποχρεώσεων	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	33.900
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού	
50.00.01 Δ. Δήμου <u>33.900</u>	
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	34.000
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα σε ΕΥΡΩ	

Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 22

do

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	50
------------------	----

64.00 Έξοδα μεταφορών		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		11,5
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.29 Φ.Π.Α. δαπανών <u>11,5</u>		
54.00.29.23 Φ.Π.Α. δαπανών 23%		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		61,5
38.00 Ταμείο		
Φορτωτική Νο 45		
<hr/>		
	19/4/2011	
(8)		
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		33.900
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού		
50.00.01 Δ. Δήμου <u>33.900</u>		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		33.900
20.98 Εκπτώσεις αγορών		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		34,50
4.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.20 Φ.Π.Α. αγορών <u>34,50</u>		
54.00.20.23 Φ.Π.Α. αγορών 23%		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		33.715,5
38.00 Ταμείο		
Πιστωτ. Τιμ. Νο 14		
<hr/>		
	22/4/2011	
(9)		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		70.060
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		
30.00.01 Ι. Ιωάννου <u>70.060</u>		
70 ΠΩΛΗΣΗΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		62.000
70.00 Πωλήσεις Εμπορευμάτων		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		8.060
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.70 Φ.Π.Α. πωλήσεων <u>8.060</u>		
54.00.70.13 Φ.Π.Α. πωλήσεων 13%		
Δ.Α.-Τιμ. Πωλ. Νο 21		
<hr/>		
	24/4/2011	
(10)		
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		400
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		52
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.70 Φ.Π.Α. πωλήσεων <u>52</u>		

54.00.70.13 Φ.Π.Α. πωλήσεων 13%	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	452
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	
30.00.01 Ι. Ιωάννου <u>452</u>	

Πιστωτ. Τιμ. Νο 15

~~28/4/2011~~

(11)	
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	300
62.07 Επισκευές και Συντηρήσεις	
62.07.01 Επισκευές και Συντηρήσεις κτιρίων <u>300</u>	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	69
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.29 Φ.Π.Α. δαπανών <u>69</u>	
54.00.29.23 Φ.Π.Α. δαπανών 23%	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	369
38.00 Ταμείο	

ΑΠΥ Νο 23

~~30/4/2011~~

(12)	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	18.345,5
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α. 18.345,5	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	18.345,5
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.20 Φ.Π.Α. αγορών 9.970,5	
54.00.20.23 Φ.Π.Α. αγορών 23%	
54.00.20 Φ.Π.Α. αγορών 7.800	
54.00.20.13 Φ.Π.Α. αγορών 13%	
54.00.29 Φ.Π.Α. δαπανών 115	
54.00.29.23 Φ.Π.Α. δαπανών 23%	
54.00.28 Φ.Π.Α. παγίων <u>460</u>	
54.00.28.23 Φ.Π.Α. παγίων 23%	

Μεταφορά δευτεροβάθμιων λογαριασμών στο Φ.Π.Α.
προς απόδοση

do

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	18.588
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.70 Φ.Π.Α. πωλήσεων 10.580	
54.00.70.23 Φ.Π.Α. πωλήσεων 23%	
54.00.70 Φ.Π.Α. πωλήσεων <u>8.008</u>	
54.00.70.13 Φ.Π.Α. πωλήσεων 13%	

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ 18.588

54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α. 18.588

Μεταφορά δευτεροβάθμιων λογαριασμών στο Φ.Π.Α.
προς απόδοση

do	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	242,5
54.00 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	
54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α. <u>242,5</u>	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	242,5
38.00 Ταμείο	
Ως απόδειξη εφορίας	

Ακολουθούν τα αναλυτικά καθολικά των αντίστοιχων λογαριασμών Φ.Π.Α.:

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ – Τ
54.00.20.23 Φ.Π.Α. αγορών 23%

(3) 10.350	(4) 345
	(8) 34,5
	<u>9.970,5</u>

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ - Τ
54.00.20.13 Φ.Π.Α. αγορών 13%

(7) 7.800	
	<u>7.800</u>

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ – Τ
54.00.70.23 Φ.Π.Α. πωλήσεων 23%

(5) 920	(2) 11.500
<u>10.580</u>	

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ - Τ
54.00.70.13 Φ.Π.Α. πωλήσεων 13%

(10) 52	(9) 8.060
<u>8.008</u>	

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ – Τ
54.00.29.23 Φ.Π.Α. δαπανών 23%

(1) 34,5	
(7) 11,5	
(11) 69	
<u>115</u>	

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ - Τ
54.00.28.23 Φ.Π.Α. παγίων 23%

(6) 460	
---------	--

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ – Τ
54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.

18.345,5	(12) 18.588
<u>242,5</u>	

6.9 Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων

6.9.1 Διαδικασία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου

Όταν κάποιος από τους εταίρους της Ο.Ε. επιθυμεί να μεταβιβάσει την εταιρική του μερίδα σε άλλο συγγενικό του ή μη πρόσωπο, τότε θα πρέπει να συνταχθεί τροποποιητικό του καταστατικού το οποίο θα πρέπει να φέρει την υπογραφή όλων των εταίρων καθώς και του νεοεισερχόμενου εταίρου. Το τροποποιητικό του καταστατικού θα υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. που ανήκει η έδρα της Ο.Ε. μαζί με τον ισολογισμό της εταιρίας, ο οποίος συντάσσεται την ημέρα μεταβίβασης του εταιρικού μεριδίου για να θεωρηθεί, μαζί με τη δήλωση φορολογίας του κέρδους που έχει προκύψει με τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας. Η δήλωση θα υποβληθεί για θεώρηση στη Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίτυπα όπου τα 2 θα επιστραφούν στον εταίρο που δικαιούται το κέρδος. Από την ημέρα υπογραφής του συμφωνητικού εγγράφου για τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας και εντός 30 ημερών θα πρέπει να υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έντυπα Μ3, Μ8.

6.9.2 Φορολογία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου

Σε περίπτωση που ένας εταίρος Ο.Ε. θελήσει να αποχωρήσει από την εταιρία, μπορεί να προχωρήσει στη διαδικασία μεταβίβασης του εταιρικού του μεριδίου με τους εξής τρόπους:

- είτε με αντάλλαγμα (πώληση, ανταλλαγή)
- είτε με δωρεά
- είτε με γονική παροχή

Ο εταίρος που αποχωρεί, θα φορολογηθεί πάνω στην υπεραξία (κέρδος, ωφέλεια) που προκύπτει από τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου του με συντελεστή 20% και υποχρεούται να καταβάλλει το ποσό του φόρου εφάπαξ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Στην περίπτωση που πραγματοποιείται μεταβίβαση εταιρικής μερίδας λόγω επαχθούς αιτίας (με αντάλλαγμα) σε συγγενή Α' κατηγορίας (δηλ. σε σύζυγο ή τέκνα) τότε η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 5%, ενώ αν γίνει σε συγγενή Β' κατηγορίας (δηλ. σε αδέρφια, ανίψια, πατριούς, μητριές, παιδιά εξ αγχιστείας), η υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 10%. Όταν η μεταβίβαση γίνει με δωρεά ή γονική παροχή, τότε το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει το επωφελείται ο δωρολήπτης και όχι ο δωρητής.

6.9.3 Μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου λόγω συνταξιοδότησης

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Ε., όταν ένας εταίρος Ο.Ε. πραγματοποιήσει μεταβίβαση του εταιρικού του μεριδίου από επαχθή αιτία λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, τότε, δεν θα υπαχθεί σε φόρο υπεραξίας. Στην περίπτωση όμως που στα πάγια της Ο.Ε. εμπεριέχεται ακίνητο, τότε θα φορολογηθεί η αντικειμενική αξία του ακινήτου που ισχύει κατά το έτος αποτίμησης της Ο.Ε., με συντελεστή 5% πάνω στο ποσοστό του μεταβιβαζόμενου μεριδίου. Ουσιαστικά, δεν υπολογίζεται υπεραξία του μεταβιβαζόμενου μεριδίου, αλλά θα υπολογιστεί η αντικειμενική αξία του ακινήτου της Ο.Ε. Ο φόρος προκύπτει ως εξής:

(Αντικειμενική Αξία Ακινήτου) * 5% * (ποσοστό μεριδίων που μεταβιβάζονται)

Παράδειγμα:

Έστω ότι ο εταίρος Α μεταβιβάζει στην κόρη του 20% μεριδίου Ο.Ε. που διαθέτει στα πάγια της ακίνητο με αντικειμενική αξία € 120.000. Ο φόρος θα υπολογιστεί ως ακολούθως:

$$120.000 * 5\% * 20\% = € 1.200$$

6.9.4 Μεταβίβαση εταιρικής μερίδας με αντάλλαγμα

Πώληση εταιρικής μερίδας

Όταν πραγματοποιείται μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου από επαχθή αιτία τότε θα φορολογηθεί ο εταίρος που μεταβιβάζει τη μερίδα του με συντελεστή 20%, διότι η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση, μαζί με τα άυλα στοιχεία της επιχείρησης (π.χ. επωνυμία, αέρας) θεωρείται εισόδημα.

Σε περίπτωση που γίνει με οποιοδήποτε αντάλλαγμα, ανταλλαγή εταιρικού μεριδίου, θεωρείται διπλή πώληση (άρθρο 573 Α.Κ.), διότι ο εταίρος της Ο.Ε. που μεταβιβάζει τα εταιρικά του μερίδια είναι πωλητής αλλά παράλληλα είναι και αγοραστής διότι λαμβάνει νέα εταιρικά μερίδια μιας άλλης Ο.Ε.

Αποχώρηση εταίρου από την Ο.Ε. με ανάληψη της μερίδας του

Ο εταίρος που αποχωρεί από την Ο.Ε. με ανάληψη του εταιρικού του κεφαλαίου που είχε καταβάλλει σε αυτή, αναλαμβάνει ταυτόχρονα την υπεραξία που έχει προκύψει και αναλογεί στο μερίδιό του (η οποία αναφέρεται και στα άυλα στοιχεία της εταιρίας) και γι' αυτή την ωφέλεια που έχει αποκτήσει από την εταιρία, θα φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 20%.

Ο προσδιορισμός του ποσού της υπεραξίας που αναλαμβάνει ο εταίρος κατά την αποχώρησή του, πραγματοποιείται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

6.9.5 Δωρεά και γονική παροχή εταιρικού μεριδίου

Δωρεά εταιρικής μερίδας

Όταν ένας εταίρος Ο.Ε. θελήσει να μεταβιβάσει το εταιρικό του μερίδιο χωρίς όμως να δεχθεί αντάλλαγμα, τότε, έχει διενεργήσει δωρεά και από αυτή του την πράξη δεν αποκτά κάποιο κέρδος ή ωφέλεια. Η υπεραξία μεταβιβαζόμενου μεριδίου θα υποβληθεί σε φόρο με απαλλασσόμενο ποσό € 150.000. Σε περίπτωση όμως που η δωρεά γίνει στα τέκνα του εταίρου που αποχωρεί από την Ο.Ε., τότε, ολόκληρο το ποσό της δωρεάς θα φορολογηθεί με συντελεστή 10%.

Γονική παροχή

Όταν διενεργείται γονική παροχή εταιρικού μεριδίου, τότε, η αξία της γονικής παροχής θα υποβληθεί σε φόρο σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 18 του Ν. 3842/2010, ολόκληρο το ποσό της δωρεάς ή γονικής παροχής υπόκειται σε φόρο με συντελεστή 10%.

Στα παραπάνω ποσά, λαμβάνονται υπόψη και όλες οι δωρεές ή γονικές παροχές που έχουν πραγματοποιηθεί στο παρελθόν των γονέων στα τέκνα τους.

6.10 Φορολογία μεταβίβασης ακινήτων στη διάλυση ομορρόθμου εταιρίας

Στην περίπτωση που διαλύεται η Ο.Ε. κατά τη μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας προς τα μέλη της, θα υπολογιστεί φόρος μεταβίβασης κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας κατά το 1/4 του φόρου, που αναλογεί βάσει του ακέραιου συντελεστή που ισχύει κατά περίπτωση. Στην περίπτωση που έχει γίνει το τελευταίο έτος πριν τη διάλυση της εταιρίας εκχώρηση εταιρικού μεριδίου, τότε υπολογίζεται φόρος μεταβίβασης στην αγοραία αξία της και με ακέραιο φορολογικό συντελεστή.

Όταν η αξία του ακινήτου που μεταβιβάζεται ή του εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου, δεν ταυτίζεται με την εταιρική μερίδα του εταίρου, τότε θα πρέπει να ελεγχθεί αν για τη διαφορά που υπάρχει έχει καταβληθεί αντάλλαγμα. Σε αυτή την περίπτωση, θα επιβληθεί φόρος μεταβίβασης με ακέραιο φορολογικό συντελεστή, αλλιώς στην περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί αντάλλαγμα, η διαφορά που υπάρχει υπάγεται σε φόρο δωρεάς.

Στην περίπτωση απόληξης μερίδων από την ακίνητη περιουσία της Ο.Ε. από τους εταίρους που αποχωρούν από την εταιρία κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας, θα υπολογιστεί φόρος μεταβίβασης με μειωμένο φορολογικό συντελεστή στο 1/4 του ακέραιου συντελεστή που μεταβιβάζεται. Όταν η εταιρία διαλύεται και γίνεται μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της, δε γίνεται διανομή, αλλά μεταβίβαση από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας που διαλύεται στα μέλη της. Ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται κατά τη διάλυση της Ο.Ε. στη μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας της στους εταίρους, εφόσον η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται είναι ανάλογη με την εταιρική μερίδα των εταίρων και δεν έχει πραγματοποιηθεί το τελευταίο έτος πριν τη διάλυση της εταιρίας εκχώρηση εταιρικής μερίδας.

Εάν η ακίνητη περιουσία μεταβιβαστεί κατά συγκυριότητα (ποσοστά εξ αδιαιρέτου) στα μέλη της Ο.Ε. που διαλύθηκε και ακολουθήσει διανομή των ακινήτων, θα πρέπει να καταβληθεί και φόρος διανομής.

6.11 Φορολόγηση κληρονόμων αποβιώσαντος εταίρου

Στην περίπτωση που αποβιώνει κάποιος εταίρος, τότε η συνέχιση της Ο.Ε. γίνεται από τους υπόλοιπους εταίρους ή από τους υπόλοιπους εταίρους μαζί με τους κληρονόμους αυτού που απεβίωσε (ανάλογα με το τι προβλέπει το καταστατικό). Στην περίπτωση που οι κληρονόμοι

δεχθούν να γίνουν εταίροι της Ο.Ε. και αναλάβουν τη μερίδα του αποβιώσαντος εταίρου, θα πρέπει να γίνει και η ανάλογη τροποποίηση του καταστατικού και να ακολουθήσει η δημοσίευσή του στο ΓΕΜΗ μαζί με το έντυπο δήλωσης (Μ3).

Δήλωση για υπεραξία δε θα συμπληρωθεί διότι τα μερίδια του αποβιώσαντος εταίρου φορολογούνται με βάση τη δήλωση κληρονομιάς στην οποία εμπεριέχονται.

Δήλωση υπεραξίας θα συμπληρωθεί και θα υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. μόνο στην περίπτωση που τα μερίδια του αποβιώσαντος εταίρου πωληθούν σε τρίτους μη κληρονόμους.

Οι κληρονόμοι οι οποίοι δικαιούνται τη μερίδα του αποβιώσαντος εταίρου, είτε αποχωρήσουν είτε όχι από την εταιρία, οφείλουν φόρο κληρονομιάς ο οποίος υπολογίζεται επί του ποσοστού της καθαρής θέσης της επιχείρησης την ημέρα θανάτου του εταίρου που αναλογεί στη μερίδα του θανόντος, συνεπώς θα συμπεριληφθεί στη δήλωση κληρονομιάς. Εάν οι κληρονόμοι επιθυμούν να αποχωρήσουν από την Ο.Ε. και στη μερίδα που τους αναλογεί εμπεριέχονται και ακίνητα τα οποία υπάγονται σε Φ.Μ.Α., τότε αυτός ο Φ.Μ.Α. θα καταβληθεί μειωμένος κατά το 1/4 του συντελεστή στη Δ.Ο.Υ. με την προϋπόθεση ότι μέσα στους τελευταίους 12 μήνες δεν πραγματοποιήθηκε κάποια εκχώρηση από την εταιρική μερίδα του θανόντος, διαφορετικά θα καταβληθεί ο Φ.Μ.Α. στο ακέραιο.

Στην περίπτωση που οι κληρονόμοι κληρονομήσουν εταιρία και θέλουν να κλείσει, τότε θα εκδοθεί στοιχείο αυτοπαράδοσης για τα αγαθά που θα πάρουν από αυτή και θα επιβληθεί και Φ.Π.Α. πάνω στην αξία τους.

Όταν οι κληρονόμοι θελήσουν να αποχωρήσουν από την Ο.Ε. και να μη συμμετάσχουν και ο επιζών εταίρος είναι μόνο ένας, τότε η Ο.Ε. διαλύεται.

6.12 Φόρος υπεραξίας

Τα εταιρικά μερίδια κατά τη μεταβίβασή τους φορολογούνται με συντελεστή 20% επί της υπεραξίας που προκύπτει κατά τη στιγμή της μεταβίβασής τους. Ο εταίρος που μεταβιβάζει το εταιρικό του μερίδιο υποχρεούται να καταβάλλει εφάπαξ το φόρο υπεραξίας που του αναλογεί μαζί με δήλωση που υποβάλλεται σε 3 αντίγραφα. Στην περίπτωση που πραγματοποιείται η μεταβίβαση με ιδιωτικό συμφωνητικό θα πρέπει να συνοδεύεται από δήλωση υπεραξίας. Στο ιδιωτικό συμφωνητικό πρέπει να αναγράφεται το κέρδος που προκύπτει από τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου.

Το ύψος της υπεραξίας προσδιορίζεται αν από το μεγαλύτερο μεταξύ της αξίας πώλησης και της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησής τους και στη συνέχεια η προκύπτουσα διαφορά πολλαπλασιασθεί με το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου που τα μεταβιβάζει.

Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης (ή κατώτατη πραγματική αξία), υπολογίζεται από το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης. (Κατά τον υπολογισμό θα ληφθεί υπόψη από όλα τα πάγια στοιχεία η αναπόσβεστη αξία τους).

Ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων Ο.Ε. = Άυλη αξία μεταβίβασης + Καθαρή θέση εταιρίας

Η άυλη αξία προκύπτει όταν ο μέσος όρος των καθαρών δηλωθέντων κερδών των τελευταίων 5 ετών πριν τη μεταβίβαση, μειωθεί κατά το τόκο των ιδίων κεφαλαίων και την εμπορική αμοιβή. Ως ετήσια εμπορική αμοιβή υπολογίζεται η διπλάσια από αυτή της ατομικής επιχείρησης. Κατόπιν, η διαφορά που θα προκύψει αναπροσαρμοστεί με την οικεία ράντα και προσανζηθεί με το συντελεστή παλαιότητας ανάλογα με τον αριθμό των ετών που λειτουργεί η επιχείρηση.

Σημείωση: Αν η επιχείρηση λειτουργεί μέχρι και 3 έτη το ποσό δεν προσαυξάνεται. Αν λειτουργεί πάνω από 3 μέχρι και 5 έτη, προσαυξάνεται κατά 10%. Αν λειτουργεί πάνω από 5 μέχρι και 10 έτη, προσαυξάνεται κατά 20%. Αν λειτουργεί πάνω από 10 μέχρι και 15 έτη, προσαυξάνεται κατά 30%. Τέλος, αν λειτουργεί πάνω από 15 έτη, προσαυξάνεται κατά 40%.

Η **καθαρή θέση** υπολογίζεται όταν αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της Ο.Ε. από την αναπόσβεστη αξία των παγίων (συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων και αυτοκινήτων που ανήκουν στο νομικό πρόσωπο της Ο.Ε.), των αποθεμάτων και των απαιτήσεων. Η αναπόσβεστη αξία των παγίων θα προσαυξηθεί με τη θετική διαφορά που υπάρχει μεταξύ της αντικειμενικής αξίας και της τιμής κτήσης των ακινήτων.

Όταν η Ο.Ε. τηρεί απλογραφικό σύστημα και δεν είναι υποχρεωμένη να συντάξει απογραφή, προχωράει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό της αξίας των αποθεμάτων και των απαιτήσεων.

Ανάλογα με το είδος δραστηριότητας της Ο.Ε., ο υπολογισμός της αξίας των αποθεμάτων διαφέρει. Πιο συγκεκριμένα, όταν η επιχείρηση έχει σαν αντικείμενο την εμπορία ή την παραγωγή, τότε η αξία θα προσδιοριστεί ως ποσοστό 10% επί των αγορών των εμπορευμάτων του έτους πριν γίνει η μεταβίβαση. Όταν η επιχείρηση έχει σαν αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών, θα υπολογισθεί ποσοστό 10% επί των εμπορευσιμων αγαθών του έτους, που προηγείται του έτους μεταβίβασης.

Αντίστοιχα ισχύει και για τον υπολογισμό της αξίας των απαιτήσεων. Πιο απλά, στις Ο.Ε. εμπορίας ή παραγωγής ως αξία θα ληφθεί υπόψη το 10% επί των πωλήσεων χονδρικής του έτους προτού γίνει η μεταβίβαση. Όσον αφορά τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, δε γίνεται υπολογισμός αξίας απαιτήσεων. Για τις επιχειρήσεις που έχουν σαν κύρια δραστηριότητα και την εμπορία και την παροχή υπηρεσιών, υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των πωλήσεων χονδρικής του προηγούμενου έτους από το έτος μεταβίβασης. Στις λιανικές πωλήσεις δεν υπολογίζεται αξία απαιτήσεων.

Συνεπώς λοιπόν, η καθαρή θέση σε Ο.Ε. η οποία τηρεί το απλογραφικό σύστημα, υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{aligned} \text{Καθαρή θέση} = & \text{Αναπόσβεστη αξία όλων των παγίων}^* \\ & + \text{Αποθέματα (Αγορές προηγ. χρήσης.... X 10\%} \\ & \quad \text{ή Απογραφή έναρξης, αν υπάρχει)} \\ & + \text{Απαιτήσεις (χονδρικές πωλήσεις προηγ. χρήσης.... X 10\%)} \\ & - \text{Υποχρεώσεις (αγορές προηγούμενης χρήσης..... X 10\%)} \end{aligned}$$

* **Αναπόσβεστη αξία = Αρχική αξία – Αποσβέσεις (σωρευμένες)**

Όσον αφορά τις Ο.Ε. που τηρούν διπλογραφικό σύστημα, η καθαρή θέση υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{aligned} \text{Καθαρή θέση} = & \text{Λογιστική καθαρή θέση}^{**} \\ & + \text{Διαφορά αντικειμενικής αξίας και τιμής κτήσης ακινήτων} \\ & \quad \text{(εφόσον αντικειμενική αξία > τιμή κτήσης ακινήτων)} \end{aligned}$$

****Καθαρή θέση (ή καθαρή περιουσία ή ίδια κεφάλαια)** = Κεφάλαιο (μόνο καταβλημένο) + διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο + διαφορές αναπροσαρμογής + αποθεματικά + αποτελέσματα εις νέο (κέρδη) + πρόβλεψη που έχει εξαλειφθεί ο κίνδυνος – έξοδα ίδρυσης και α' εγκατάστασης – αποτελέσματα εις νέο (ζημίες).

Στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και δεν έχει υποβάλλει περισσότερες από 3 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πριν τη μεταβίβαση των μεριδίων της, τότε, προκειμένου να προσδιοριστεί ο μέσος όρος των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, θα ληφθούν υπόψη τα εισοδήματα και τα ολικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων όπου τηρούσαν διπλογραφικό σύστημα και έχουν μετασηματιστεί. Αυτό γίνεται για να μπορέσουν να συγκεντρωθούν στην επιχείρηση εισοδήματα και ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης έως και 3 χρήσεις.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, από το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης προκύπτει η ελάχιστη αξία μεταβίβασης.

Άυλη Αξία + Καθαρή θέση = Ελάχιστη αξία μεταβίβασης

Έπειτα, η ελάχιστη αξία μεταβίβασης θα πολλαπλασιασθεί με το ποσοστό του μεριδίου όπου μεταβιβάζεται και το αποτέλεσμα που θα προκύψει αποτελεί την ελάχιστη αξία του μεριδίου που μεταβιβάζεται.

**Ελάχιστη αξία μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου =
Ελάχιστη αξία μεταβίβασης X Ποσοστό μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου**

Τέλος, θα αφαιρεθεί από την ελάχιστη αξία του εταιρικού μεριδίου που μεταβιβάζεται, το κόστος απόκτησης του μεριδίου αυτού για να προκύψει η υπεραξία η οποία θα φορολογηθεί αυτοτελώς με φορολογικό συντελεστή 20%.

Υπεραξία μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου = Ελάχιστη αξία μεταβιβαζόμενου εταιρικού μεριδίου – Κόστος απόκτησης εταιρικού μεριδίου

Παρατηρήσεις:

- 1) Για την Ο.Ε. η οποία μεταβιβάζει τα μερίδιά της που έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυσή της, ως κόστος απόκτησης νοείται το κεφάλαιό της όπως αναφέρεται στο καταστατικό της. Στις περιπτώσεις όπου έχουν πραγματοποιηθεί αυξομειώσεις του κεφαλαίου μέχρι να γίνει η μεταβίβαση των μεριδίων, τότε, σαν κόστος απόκτησης υπολογίζεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της Ο.Ε. των 5 προηγούμενων χρήσεων πριν τη μεταβίβαση. Εάν έχουν προηγηθεί λιγότερες από 5 χρήσεις πριν τη μεταβίβαση, τότε ως κόστος απόκτησης υπολογίζεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου των συγκεκριμένων χρήσεων.
- 2) Όσον αφορά τις μετέπειτα μεταβιβάσεις, σαν κόστος απόκτησης λαμβάνεται υπόψη η ελάχιστη αξία της επιχείρησης η οποία έχει υπολογιστεί μεταγενέστερα. Σε περίπτωση που η Ο.Ε. τηρεί διπλογραφικό σύστημα, σαν κόστος απόκτησης λαμβάνεται αυτό το οποίο είναι καταχωρημένο στα βιβλία της επιχείρησης, ανεξαρτήτως του χρόνου απόκτησής τους.
- 3) Σε περίπτωση που έχει προκύψει στο συμβολαιογραφικό έγγραφο ή στο ιδιωτικό συμφωνητικό αξία μεταβίβασης μεγαλύτερη από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης, τότε θα ληφθεί σαν αξία πώλησης η αξία που αναγράφεται στο συμφωνητικό. Από αυτή την αξία,

θα αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό της υπεραξίας πάνω στο οποίο υπολογίζεται ο φόρος υπεραξίας.

- 4) Στην περίπτωση όπου τα μεταβιβαζόμενα μερίδια αποκτήθηκαν πριν από τις 22/12/1999 όπου ξεκίνησε η εφαρμογή της Α.Υ.Ο., ως αξία κτήσης θεωρείται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο και σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η αξία η οποία δηλώθηκε.
- 5) Εάν η Ο.Ε. δεν έχει διενεργήσει αποσβέσεις, θα ληφθεί υπόψη αξία των παγίων στοιχείων η οποία αναγράφεται στα βιβλία της, μειωμένη κατά το ποσό των αποσβέσεων που θα έπρεπε να έχουν πραγματοποιηθεί.
- 6) Όταν γίνει μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων σε συγγενείς Α και Β βαθμού, ο συντελεστής φορολογίας μειώνεται σε 5% και 10% αντίστοιχα. Αναλυτικά, στην κατηγορία των συγγενών Α βαθμού περιλαμβάνονται ο/η σύζυγος του κληρονομούμενου, τα παιδιά του κληρονομούμενου από γάμο ή εκτός γάμου και τους γονείς αυτού. Για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου κεφαλαίου πολλαπλασιάζεται η ελάχιστη πραγματική αξία μεταβίβασης με ποσοστό 5%. Στην κατηγορία των συγγενών Β βαθμού περιλαμβάνονται αδέρφια, ανίψια, πατριόι, μητριές, παιδιά εξ αγχιστείας. Για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου κεφαλαίου πολλαπλασιάζεται η ελάχιστη πραγματική αξία μεταβίβασης με ποσοστό 10%.

6.12.1 Άσκηση υπολογισμού υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου σε Ο.Ε. κατά το απλογραφικό σύστημα (βιβλία Β' κατηγορίας)

Η εταιρία «Ζ. Ζάχου κ' Σία Ο.Ε.» η οποία έχει σαν αντικείμενο την παραγωγή και πώληση υποδημάτων ιδρύθηκε στις 20/10/2000 και τηρεί βιβλία σύμφωνα με την απλογραφική μέθοδο. Στην Ο.Ε. μετέχουν οι εταίροι Ζ. Ζάχου, Κ. Κωστής και Μ. Μάρκου με ποσοστά συμμετοχής 60%, 20% και 20% αντίστοιχα. Το εταιρικό κεφάλαιο της επιχείρησης ανέρχεται σε € 170.000. Στις 15/9/2011 ο εταίρος Κ. Κωστής επιθυμεί να προχωρήσει στη μεταβίβαση της μερίδας του στον εταίρο Μ. Μάρκου αντί του ποσού των € 34.000 (δηλ. στην ονομαστική της αξία $170.000 \times 20\% = 34.000$). Το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας της τελευταίας έκδοσης πριν τη μεταβίβαση, για το έτος 2011 έχει καθοριστεί σε ποσοστό 4,85 και η ετήσια εμπορική αμοιβή στο ποσό των € 27.060 (δηλ. $13.530 \times 2 = € 27.060$). Κατά τα τελευταία 5 έτη, η εικόνα των κερδών της Ο.Ε., διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2006	: Καθαρά Κέρδη	€ 50.000
Οικονομικό έτος 2007	: Καθαρά Κέρδη	€ 80.000
Οικονομικό έτος 2008	: Καθαρά Κέρδη	€ 55.000
Οικονομικό έτος 2009	: Καθαρά Κέρδη	€ 75.000
Οικονομικό έτος 2010	: Καθαρά Κέρδη	€ 60.000

Σύνολο Καθαρών Κερδών πενταετίας € 320.000

Κατά την προηγούμενη χρήση (2010), οι αγορές που πραγματοποίησε η Ο.Ε. ανήλθαν στο ποσό των € 620.000 ενώ οι χονδρικές πωλήσεις της στο ποσό των € 780.000.

Έως τις 31/12/2010 τα πάγια της Ο.Ε. παρουσιάζουν την ακόλουθη εικόνα:

Αξία κτήσης μηχανημάτων	45.000	
- Αποσβέσεις μέχρι 31/12/2010	30.000	
	<hr/>	
Αναπόσβεστη αξία μηχανημάτων	15.000	15.000
Αξία κτήσης επίπλων	20.000	
- Αποσβέσεις μέχρι 31/12/2010	18.800	
	<hr/>	
Αναπόσβεστη αξία επίπλων	1.200	1.200
		<hr/>
Σύνολο αναπόσβεστης αξίας παγίων στοιχείων		13.800

Ζητείται: Να υπολογιστεί ο φόρος υπεραξίας που καλείται να πληρώσει ο Κ. Κωστής για να μεταβιβάσει τη μερίδα του στο Μ. Μάρκου.

Λύση:

Για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου θα πρέπει πρώτα να προσδιοριστούν η άυλη αξία και η καθαρή θέση επιχείρησης.

i. Προσδιορισμός άυλης αξίας

Για να προσδιοριστεί η άυλη αξία γίνονται τα εξής βήματα:

α). Υπολογισμός του μέσου όρου των καθαρών δηλωθέντων κερδών της τελευταίας πενταετίας:

Μέσος όρος καθαρών κερδών πενταετίας $320.000 / 5 = € 64.000$

Στη συνέχεια από το μέσο όρο καθαρών κερδών πενταετίας θα αφαιρεθούν η εμπορική αμοιβή και οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων. Δηλαδή:

- Ετήσια εμπορική αμοιβή $(13.530 \times 2 = 27.060)$ € 27.060
- Τόκοι ιδίων κεφαλαίων
(εταιρικό κεφάλαιο $170.000 \times 4.85\% = 8.245$) € 8.245

Άρα, μέσος όρος Καθαρών Κερδών πενταετίας € 64.000

μείον: Ετήσια εμπορική αμοιβή € 27.060

μείον: Τόκοι ιδίων κεφαλαίων € 8.245

Υπόλοιπο ποσό € 28.695

β). Ακολουθεί η αναπροσαρμογή και προσαύξηση του υπόλοιπου ποσού. Δηλαδή:

- Αναπροσαρμογή υπολοίπου ποσού με την εφαρμογή της ράντας:
(δίνεται, ράντα $\alpha = 4,3$)

επομένως, $28.695 \times 4,3 = 123.388,5$ αναπροσαρμοσμένο υπόλοιπο ποσό

- ο Τα έτη λειτουργίας της Ο.Ε. είναι 10 συμπληρωμένα (από το έτος 2000), συνεπώς ο συντελεστής προσαύξησης με βάση τον παρακάτω πίνακα είναι 30%.

Έτη λειτουργίας Ο.Ε.	Συντελεστές προσαύξησης
Πάνω από 3 έως 5 έτη	10%
Πάνω από 5 έως 10 έτη	20%
Πάνω από 10 έως 15 έτη	30%
Πάνω από 15 έτη	40%

Επομένως, $123.388,5 \times 30\% = € 37.016,55$ προσαύξηση αναπροσαρμοσμένου υπολοίπου ποσού

Άρα λοιπόν:

Αναπροσαρμοσμένο υπόλοιπο ποσό	€ 123.388,50
Πλέον: προσαύξηση αναπροσαρμοσμένου υπολοίπου ποσού	€ 37.016,55
Άυλη αξία	€ 160.405,05

ii. Προσδιορισμός Καθαρής Θέσης Ο.Ε.

Αναπόσβεστη αξία παγίων	€ 13.800
Πλέον: Αποθέματα εμπορεύσιμων Αγαθών (αγορές χρήσης $620.000 \times 10\% = € 62.000$)	€ 62.000
Πλέον: Απαιτήσεις (πωλήσεις χρήσης 2010: $780.000 \times 10\% = € 78.000$)	€ 78.000
Μείον: Υποχρεώσεις (αγορές 2010: $620.000 \times 10\% = € 62.000$)	€ 62.000

Καθαρή Θέση Επιχείρησης € 91.800

Τώρα λοιπόν, γνωρίζοντας την άυλη αξία και την καθαρή θέση της Ο.Ε., μπορεί να υπολογιστεί η ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου ως ακολούθως:

Άυλη αξία	€ 160.405,05
Πλέον: Καθαρή θέση επιχείρησης	€ 91.800,00
Ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου	€ 252.205,05

Στη συνέχεια ακολουθεί ο προσδιορισμός της υπεραξίας με την εξής σχέση:

Ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου – Κόστος απόκτησης κεφαλαίου = Υπεραξία Ο.Ε.

Παρατήρηση: Η πραγματική αξία των μεριδίων που μεταβιβάζονται είναι € 34.000, όσο και η ονομαστική τους (διότι $170.000 \times 20\% = € 34.000$). Εφόσον το ποσό $34.000 / 0,20 = € 170.000$ είναι μικρότερο από το € 252.205,05, ως ελάχιστη αξία μεταβίβασης λαμβάνουμε το μεγαλύτερο από τα δύο αυτά ποσά, στην προκειμένη περίπτωση το ποσό των € 252.205,05.

Συνεπώς, έχουμε:

Ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου	€ 252.205,05
Μείον: Κόστος απόκτησης κεφαλαίου	€ 170.000,00
	<hr/>
Υπεραξία Ο.Ε.	€ 82.205,05

Στη συνέχεια, ακολουθεί ο προσδιορισμός του ποσού της υπεραξίας του μεταβιβαζόμενου μεριδίου που φορολογείται:

$$82.205,05 \times 20\% = € 16.441,01$$

όπου 20% είναι το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου Κ. Κωστή στην εταιρία.

Αρα λοιπόν, ο φόρος υπεραξίας που καλείται να πληρώσει ο Κ. Κωστής για να μεταβιβάσει τη μερίδα του στο Μ. Μάρκου είναι:

$$16.441,01 \times 20\% = € 3.288,2$$

Σημείωση: Σε περίπτωση που η μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου γίνεται σε συγγενείς Α βαθμού (όχι λόγω συνταξιοδότησης) ο φόρος υπεραξίας υπολογίζεται ως ακολούθως:

$$252.205,05 \times 20\% = € 50.441,01$$

άρα, $50.441,01 \times 5\% = € 2.522,05$

και σε συγγενείς Β βαθμού ο φόρος υπεραξίας είναι:

$$50.441,01 \times 10\% = € 5.044,10$$

6.12.2 Άσκηση υπολογισμού υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου σε Ο.Ε. κατά το διπλογραφικό σύστημα (βιβλία Γ' κατηγορίας)

Στην εταιρία «Β. Βασιλείου κ' Σία Ο.Ε.» που έχει ως αντικείμενο την εμπορία ενδυμάτων, μετέχουν οι εταίροι Β. Βασιλείου, Π. Πέτρου και Α. Αλεξίου με ποσοστό 40%, 30% και 30% αντίστοιχα. Η Ο.Ε. ιδρύθηκε στις 18/7/2000 και το εταιρικό της κεφάλαιο ανέρχεται σε €

400.000. Τα βιβλία που τηρεί είναι σύμφωνα με το διπλογραφικό σύστημα ενώ, τα στοιχεία που παρουσιάζουν οι τελευταίοι 5 ισολογισμοί είναι:

Δεδομένα Ισολογισμών	2007	2008	2009	2010	2011	Σύνολο
Ίδια κεφάλαια	320.000	250.000	480.000	550.000	600.000	2.200.000
Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	80.000	85.000	110.000	145.000	160.000	580.000

Στις 18/1/2013 ο εταίρος Α. Αλεξίου αποφασίζει να μεταβιβάσει την εταιρική του μερίδα στο νέο εταίρο Φ. Φωτίου αντί € 130.000. Για τη χρήση 2012 δεν έχει συνταχθεί ακόμα ισολογισμός ενώ κατά το διάστημα 1/1/2012 - 18/1/2013 δε σημειώθηκε καμία αυξομείωση του εταιρικού κεφαλαίου. Το ποσοστό των ετήσιων εντόκων γραμματίων είναι 4,85% και η ετήσια εμπορική αμοιβή $13.746 \times 2 = 27.492$. Ο τελευταίος ισολογισμός της Ο.Ε. πριν τη μεταβίβαση εμφανίζει το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσης της Ο.Ε. όπου είναι € 600.000. Η εταιρία στεγάζεται σε ιδιόκτητο κατάστημα αξίας € 120.000 στα τηρούμενα βιβλία της Ο.Ε., ενώ η αντικειμενική του αξία είναι € 160.000.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί η υπεραξία και ο φόρος υπεραξίας 20% που πρέπει να καταβάλλει ο Α. Αλεξίου για να προχωρήσει στη μεταβίβαση της μερίδας του στο νέο εταίρο Φ. Φωτίου.

Λύση:

Για τον υπολογισμό της ελάχιστης αξίας μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου θα πρέπει πρώτα να προσδιοριστούν η άυλη αξία και η καθαρή θέση της επιχείρησης.

i. Προσδιορισμός άυλης αξίας:

Για να προσδιορισθεί η άυλη αξία γίνονται τα εξής βήματα:

α). Υπολογισμός του μέσου όρου των καθαρών δηλωθέντων κερδών της τελευταίας πενταετίας:

$$580.000 / 5 = € 116.000$$

Στη συνέχεια από το μέσο όρο καθαρών κερδών πενταετίας θα αφαιρεθούν η εμπορική αμοιβή και οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων. Δηλαδή:

- Ετήσια εμπορική αμοιβή ($13.746 \times 2 = 27.492$) € 27.492
- Ο μέσος όρος του κόστους απόκτησης ιδίων κεφαλαίων
Κατά τα τελευταία 5 έτη είναι: $2.200.000 / 5 = 440.000$
επομένως, οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων είναι: € 21.340
($440.000 \times 4,85\% = € 21.340€$)

Άρα, μέσος όρος καθαρών κερδών πενταετίας € 116.000
Μείον: Ετήσια εμπορική αμοιβή € 27.492

Μείον: Τόκοι ιδίων κεφαλαίων	€ 21.340
Υπόλοιπο ποσό	€ 67.168

β). Ακολουθεί η αναπροσαρμογή και προσαύξηση του υπόλοιπου ποσού. Δηλαδή:

- Αναπροσαρμογή του υπόλοιπου ποσού με την εφαρμογή της ράντας (δίνεται ράντα $a = 4,3$).
επομένως, $67.168 \times 4,3 = 288.822,4$ αναπροσαρμοσμένο υπόλοιπο ποσό
- Τα έτη λειτουργίας της Ο.Ε. είναι 12 συμπληρωμένα (από το έτος 2000), συνεπώς ο συντελεστής προσαύξησης με βάση τον παρακάτω πίνακα είναι 30%.

Έτη λειτουργίας Ο.Ε.	Συντελεστές προσαύξησης
Πάνω από 3 έως 5 έτη	10%
Πάνω από 5 έως 10 έτη	20%
Πάνω από 10 έως 15 έτη	30%
Πάνω από 15 έτη	40%

Επομένως:

$288.822,4 \times 30\% = € 86.646,72$ προσαύξηση αναπροσαρμοσμένου υπόλοιπου ποσού

Άρα λοιπόν:

Αναπροσαρμοσμένο υπόλοιπο ποσό	€ 288.822,40
Πλέον: Προσαύξηση αναπροσαρμοσμένου υπόλοιπου ποσού	€ 86.646,72
	<hr/>
Άυλη αξία	€ 375.469,12

ii. Προσδιορισμός Καθαρής Θέσης Ο.Ε.

Λογιστική Καθαρή Θέση (με 31/12/2011)	€ 600.000
Πλέον: Διαφορά αξίας στα ακίνητα (160.000 – 120.000 = € 40.000)	€ 40.000
	<hr/>
Καθαρή Θέση	€ 640.000

Τώρα λοιπόν, γνωρίζοντας την άυλη αξία και την Καθαρή Θέση της Ο.Ε., μπορεί να υπολογιστεί η ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου ως ακολούθως:

Άυλη Αξία	€ 375.469,12
Πλέον: Καθαρή Θέση Επιχείρησης	€ 640.000,00
	<hr/>
Ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου	€ 1.015.469,12

Στη συνέχεια ακολουθεί ο προσδιορισμός της υπεραξίας με την εξής σχέση:

Ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου – Κόστος απόκτησης κεφαλαίου = Υπεραξία Ο.Ε.

Παρατήρηση: Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης είναι € 1.015.469,12. Το μερίδιο του Α. Αλεξίου (30%) πωλείται στη τιμή των € 130.000. Εφόσον το ποσό των 130.000 / 0,30 = € 433.333,33 είναι πιο μικρό από το € 1.015.469,12, ως ελάχιστη αξία λαμβάνεται το μεγαλύτερο από τα δύο ποσά, δηλαδή το ποσό των € 1.015.469,12.

Συνεπώς, έχουμε:

Ελάχιστη αξία μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου	€ 1.015.469,12
Μείον: Κόστος απόκτησης κεφαλαίου	€ 440.000,00
	<hr/>
Υπεραξία Ο.Ε.	€ 575.469,12

Στη συνέχεια, ακολουθεί ο προσδιορισμός του ποσού της υπεραξίας του μεταβιβαζόμενου μεριδίου που φορολογείται:

$$575.469,12 \times 30\% = € 172.640,7$$

όπου 30% είναι το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου Α. Αλεξίου στην εταιρία.

Άρα λοιπόν, ο φόρος υπεραξίας που καλείται να πληρώσει ο Α. Αλεξίου για να μεταβιβάσει τη μερίδα του στο Φ. Φωτίου είναι:

$$172.640,7 \times 20\% = € 34.528,14$$

Παρατήρηση: Σε περίπτωση που ο νέος εταίρος Φ. Φωτίου είναι συγγενής Α βαθμού με τον Α. Αλεξίου, τότε ο οφειλόμενος φόρος θα ήταν $1.015.469,12 \times 30\% = € 304.640,7$, άρα: $304.640,7 \times 5\% = € 15.232,04$ ενώ εάν ήταν συγγενής Β βαθμού, ο οφειλόμενος φόρος θα ήταν: $304.640,7 \times 10\% = € 30.464,07$.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Ο.Ε.

7.1 Λόγοι λύσεως της Ο.Ε.

Σύμφωνα με το νόμο 4072/2012, η Ο.Ε. οδηγείται στη λύση της για τους εξής λόγους:

- Με την περάτωση του χρόνου διάρκειάς της
- Με απόφαση των εταίρων της
- Με την κήρυξη σε πτώχευση της εταιρίας
- Με δικαστική απόφαση κατόπιν αιτήσεως ενός από τους εταίρους, με την προϋπόθεση ύπαρξης σπουδαίου λόγου. Το Ειρηνοδικείο στο οποίο ανήκει η έδρα της εταιρίας εκδικάζει την αίτηση κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας.

Φυσικά, το καταστατικό της εταιρίας, μπορεί να προβλέπει κι άλλους λόγους που μπορούν να επιφέρουν τη λύση της Ο.Ε.

Γενικότερα, οι λόγοι που αφορούν στη λύση της εταιρίας μπορούν είτε να αφορούν το νομικό πρόσωπο της Ο.Ε. είτε τους εταίρους.

7.1.1 Λόγοι λύσεως που αφορούν την εταιρία:

1). Λύση της εταιρίας λόγω περάτωσης του χρόνου διάρκειάς της:

Σύμφωνα με το άρθρο 765 Α.Κ. η εταιρία η οποία έχει συσταθεί για να λειτουργεί συγκεκριμένο χρονικό διάστημα λύεται αυτοδικαίως, όταν περατωθεί αυτός ο χρόνος, χωρίς να είναι απαραίτητο να διενεργήσουν κάποια συγκεκριμένη πράξη οι εταίροι (π.χ. λήψη απόφασης, σύνταξη εγγράφου κ.λπ.)

Εάν πάλι προβλέπεται να λειτουργεί για ολόκληρη τη ζωή κάποιου από τους εταίρους, τότε θεωρείται πως η σύστασή της είναι αορίστου χρόνου (άρθρο Α.Κ. 768).

Η λύση της εταιρίας συνεπάγεται την έναρξη της διαδικασίας εκκαθάρισής της κατά την οποία η Ο.Ε. υπάρχει και λειτουργεί αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση του σκοπού της εκκαθάρισης.

Εάν η Ο.Ε. συνεχίσει σιωπηρά τη δραστηριότητά της αφού έχει περατωθεί το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα για το οποίο έχει συσταθεί, τότε δε λύεται αλλά γίνεται σιωπηρή ανανέωσή της για αόριστο χρόνο (άρθρο Α.Κ. 769).

2). Λύση της εταιρίας με δικαστική απόφαση:

Σύμφωνα με τα άρθρα Α.Κ. 766-767 η Ο.Ε. μπορεί να λυθεί είτε είναι αορίστου είτε ορισμένου χρόνου εάν γίνει αίτηση από έναν ή περισσότερους ομορρυθμούς ή ετερόρρυθμους εταίρους της.

Σε περίπτωση που η Ο.Ε. είναι ορισμένου χρόνου, μπορεί να διακοπεί η λειτουργία της με αίτηση για σπουδαίο λόγο ενός ή περισσότερων εταίρων της. Σύμφωνα με το νόμο, η Ο.Ε. μπορεί να οδηγηθεί στη λύση της με αίτηση από κάποιον εταίρο της ακόμα και αν δεν υπάρχει σπουδαίος λόγος, μόνο που σε αυτή την περίπτωση ο εταίρος που κάνει την αίτηση πρέπει να αποζημιώσει τους υπόλοιπους εταίρους.

Εάν η Ο.Ε. είναι αορίστου χρόνου, μπορεί να λυθεί με αίτηση από οποιοδήποτε εταίρο και χωρίς την ύπαρξη σπουδαίου λόγου. Στην περίπτωση που η αίτηση είναι άκαιρη και χωρίς να υπάρχει σπουδαίος λόγος, τότε, ο εταίρος που έκανε την καταγγελία είναι υπεύθυνος για τη ζημιά που έχει προκαλέσει η λύση της Ο.Ε. στους υπόλοιπους εταίρους (Α.Κ. 767). Εταιρίες

αορίστου χρόνου θεωρούνται εκείνες που έχουν διάρκεια λειτουργίας για ολόκληρη τη ζωή ενός εταίρου καθώς επίσης και η εταιρία η οποία ενώ αρχικά ήταν ορισμένου χρόνου, μετά το πέρας της προβλεπόμενης διάρκειας λειτουργίας της, συνεχίζει να λειτουργεί σιωπηρά.

Ως σπουδαίοι λόγοι για να γίνει αίτηση από κάποιο εταίρο, μπορεί να είναι οι ακόλουθοι:

- Μακροχρόνια ασθένεια ενός από τους εταίρους
- Διαφωνία μεταξύ των εταίρων που οδηγεί στην αδυναμία επίτευξης του στόχου της Ο.Ε.
- Ανταγωνιστικές ενέργειες ενός εταίρου έναντι της Ο.Εκ.α.

Εάν υπάρχει διαφωνία μεταξύ των εταίρων κατά τη λύση της εταιρίας, έχει τη δυνατότητα κάθε εταίρος να κάνει αίτηση και να ζητήσει από το δικαστήριο να διορίσει εκκαθαριστή. Τις πιο πολλές φορές τα καταστατικά των Ο.Ε. αναφέρουν τι γίνεται στην περίπτωση που κάποιος εταίρος προχωρήσει σε αίτηση της εταιρίας όπου συνήθως προβλέπουν να συνεχίζεται σε αυτή την περίπτωση η λειτουργία της Ο.Ε. από τους υπόλοιπους εταίρους και να αποχωρεί ο εταίρος που έκανε την αίτηση με ανάληψη της εταιρικής του μερίδας.

3). Λύση με την κήρυξη σε πτώχευση της εταιρίας:

Στην περίπτωση που η Ο.Ε. πτωχεύσει, παράλληλα συμπτωχεύουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι της και εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία μεταξύ των εταίρων, η Ο.Ε. λύεται.

4). Λύση της εταιρίας με απόφαση των εταίρων της:

Από τη στιγμή που θα υπάρξει κοινή απόφαση των εταίρων, η Ο.Ε. μπορεί να λυθεί και πριν την ολοκλήρωση του προβλεπόμενου χρόνου λειτουργίας της. Με βάση το καταστατικό, μπορεί τη λήψη της απόφασης να την πάρει η πλειοψηφία των εταίρων ή να αποφασίσει ακόμα και ένας μόνο εταίρος ο οποίος θα έχει εξουσιοδοτηθεί κατάλληλα από τους υπόλοιπους. Η απόφαση των εταίρων για λύση της εταιρίας, απαιτεί τη δημιουργία εγγράφου και τη δημοσιότητα αυτού στο ΓΕΜΗ.

7.1.2 Λόγοι λύσεως που αφορούν τους εταίρους

Κατόπιν ισχύος του νόμου 4072/2012, δεν αποτελούν λόγους λύσεως της εταιρίας, γεγονότα που αφορούν άμεσα τους εταίρους. Αυτό σημαίνει πως με το θάνατο ή την πτώχευση ή τη δικαστική συμπαράσταση ενός εταίρου, η Ο.Ε. εξακολουθεί τη δραστηριότητά της, εφόσον φυσικά δεν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη στο καταστατικό. Κατά συνέπεια, κύριος σκοπός του συγκεκριμένου νόμου είναι η Ο.Ε. να συνεχίσει τη λειτουργία της από τη στιγμή που είναι οικονομικά εφικτό χωρίς αυτή να επηρεάζεται από την κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι εταίροι.

7.2 Εκκαθαριστές

Το καταστατικό συνήθως είναι εκείνο που προβλέπει ποιος ή ποιοι θα είναι οι εκκαθαριστές της Ο.Ε. Εάν δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη, μπορούν να συμφωνήσουν οι εταίροι για τους εκκαθαριστές τους τη στιγμή που η εταιρία λύεται. Σε περίπτωση που ούτε αυτό γίνει, όλοι οι εταίροι αναλαμβάνουν την εκκαθάριση της εταιρίας. Εάν υπάρξει διαφωνία μεταξύ των εταίρων τότε με αίτηση ενός από τους εταίρους, το δικαστήριο θα ορίσει εκκαθαριστή ή θα

αντικατασταθεί αυτός που έχει ήδη ορισθεί και η αντικατάσταση θα γίνει εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος (άρθρο Α.Κ. 778).

Όταν η Ο.Ε. φτάσει στη λύση της, η διαχείριση της εταιρίας γίνεται από τους εκκαθαριστές της, ενώ, παύει να υπάρχει πλέον διαχειριστική εξουσία από τους διαχειριστές της.

Εκκαθαριστές μπορούν να είναι κάποιιοι από τους εταίρους ή ακόμα να είναι και τρίτοι μη εταίροι. Συνήθως οι εκκαθαριστές διορίζονται από τους ομόρρυθμους εταίρους, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι εκκαθαριστής δε μπορεί να είναι και κάποιος ετερόρρυθμος εταίρος ή κάποιος τρίτος, ειδικά εάν διόρισε τους εκκαθαριστές το δικαστήριο.

Ανάκληση του εκκαθαριστή:

Ο εκκαθαριστής είτε έχει διορισθεί από τους εταίρους είτε από το δικαστήριο, μπορεί να ανακληθεί με ομόφωνη απόφαση των εταίρων, όταν φυσικά υπάρχει σπουδαίος λόγος.

Αντικατάσταση εκκαθαριστή από το δικαστήριο:

Στην περίπτωση που ο εκκαθαριστής της εταιρίας πτωχεύσει, τότε, παύει η εξουσία του και από τη στιγμή που δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό για αντικαταστάτη, σε αυτή την περίπτωση, αρμόδιο για το διορισμό νέου εκκαθαριστή είναι το δικαστήριο (Μονομελές Πρωτοδικείο). Επιπλέον κάποιος εκκαθαριστής μπορεί να αντικατασταθεί από το δικαστήριο, με αίτηση ενός από τους εταίρους, εφόσον βέβαια υπάρχει σπουδαίος λόγος.

7.3 Υπόδειγμα διαλυτικού εγγράφου

ΔΙΑΛΥΤΙΚΟ

ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ «Μ. ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΥ & ΣΙΑ»

Στην Πάτρα σήμερα την 17 Σεπτεμβρίου 2012 οι υπογραφόμενοι: 1) Μαρία σύζυγος Αντωνίου Πετρόπουλου, έμπορος, κάτοικος Πατρών (οδός αριθ.), 2) Γεωργία σύζυγος Νικολάου Καραγιάννη, έμπορος, κάτοικος Πατρών (οδός αριθ.), 3) Δημήτριος Πέτρου Καρράς, έμπορος, κάτοικος Πατρών (οδός αριθ.), 4) Αθανάσιος Παναγιώτη Βασιλείου, έμπορος, κάτοικος Πατρών (οδός αριθ.), 5) Ιωάννης Θεοδώρου Χατζής, έμπορος, κάτοικος Πατρών (οδός αριθ.), 6) Κων/νος Μιχαήλ Αναστόπουλος, έμπορος, κάτοικος Πατρών (οδός αριθ.) και 7) Αναστάσιος Ιωάννου Αθανασόπουλος, έμπορος, κάτοικος Πατρών (οδός αριθ.) συμφώνησαν και αποδέχθηκαν τα ακόλουθα:

1) Με το από 19 Μαρτίου 1995 ιδιωτικό έγγραφο, που χαρτοσημάνθηκε και δημοσιεύθηκε νόμιμα, καταχωρήθηκε δε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Πατρών με αριθμό, οι: 1) Μαρία σύζυγος Αντωνίου Πετρόπουλου, 2) Γεωργία σύζυγος Νικολάου Καραγιάννη, 3) Δημήτριος Πέτρου Καρράς, 4) Αθανάσιος Παναγιώτη Βασιλείου και 5) Ιωάννης Θεοδώρου Χατζής, σύστησαν ομόρρυθμη εμπορική εταιρεία υπό την επωνυμία «ΜΑΡΙΑ ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΥ & ΣΙΑ», που είχε έδρα την Πάτρα και σκοπό το χονδρικό και λιανικό εμπόριο, ενδυμάτων, χρόνο δε διάρκειας είκοσι έτη.

Στη συνέχεια με το από 31 Ιουλίου 1998 ιδιωτικό έγγραφο που καταχωρήθηκε νόμιμα στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Πατρών υπ' αριθ., προσλήφθηκε ως έκτο μέλος της εταιρείας ο Κων/νος Αναστόπουλος, με το από 5 Ιουλίου 2004 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Πατρών υπ' αριθ., τροποποιήθηκε και πάλι το καταστατικό της εταιρείας και προσλήφθηκε ως έβδομο μέλος της εταιρείας ο Αναστάσιος Ι. Αθανασόπουλος, ενώ συγχρόνως μεταβλήθηκαν τα άρθρα 2ον

(σκοπός της εταιρείας), 4ον (έδρα της εταιρείας), 6ον (εταιρικό κεφάλαιο), 7ον (διανομή καθαρών κερδών), 8ον (περί διαχειρίσεως) και 10ον (περί καταγγελίας, αποχωρήσεως κ.λπ. εταίρου).

Με το από 15 Δεκεμβρίου 2005 ιδιωτικό συμφωνητικό, που καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Πατρών υπ' αριθ., τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 4 του καταστατικού (έδρα) της εταιρείας.

Ήδη, δια του παρόντος, οι άνω εταίροι και ομόρρυθμα μέλη της εταιρείας αποφάσισαν τη λύση αυτής λόγω εκπληρώσεως των σκοπών της και μη υπάρξεως περαιτέρω ενδιαφέροντος για τη συνέχισή της. Έτσι θεωρούν οι άνω εταίροι λήξαν και διαλυθείσαν από 17 Σεπτεμβρίου 2012 (δέκα επτά Σεπτεμβρίου δύο χιλιάδες δώδεκα) την εν λόγω εταιρεία υπό την επωνυμία «ΜΑΡΙΑ ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΥ & ΣΙΑ» που έχει δημοσιευθεί στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου Πατρών κατά τα άνω, αναλαμβάνων έκαστος των εταίρων τις υποχρεώσεις του και τας ευθύνες του. Προς τον σκοπόν αυτόν συνέταξαν τον εταιρικών ισολογισμόν, τον οποίον υπέγραψαν δεόντως.

Σε πίστωση των ανωτέρω, έγινε το παρόν συμφωνητικό σε δέκα αντίγραφα, το οποίο βεβαιώθηκε και υπογράφηκε δεόντως και έλαβε έκαστος εταίρος ανά ένα αντίγραφο, δύο κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ένα στο Γ.Ε.ΜΗ. για την κατά νόμον δημοσίευση της λύσεως της εταιρείας και τη διαγραφή της από το Γ.Ε.ΜΗ.

Οι Συμβαλλόμενοι

7.4 Διαδικασία Εκκαθάρισης

Εκκαθάριση είναι η χρονική περίοδος μεταξύ της λύσης της εταιρίας και της διανομής τυχόν υπολοίπου εταιρικής περιουσίας στους εταίρους της. Σύμφωνα με τα σχετικά άρθρα του Α.Κ. που αναφέρονται στο στάδιο της εκκαθάρισης (άρθρο 777 και επόμενα), η Ο.Ε. η οποία λύεται, δεν πραγματοποιεί εκκαθάριση από τη στιγμή που δεν περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία προκειμένου να ρευστοποιηθούν, εφόσον έχει γίνει ήδη ρευστοποίηση και έχει εξοφλήσει τους πιστωτές της.

Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, η Ο.Ε., έχει τη δυνατότητα να λειτουργεί κανονικά, με την προϋπόθεση όμως ότι αποδίδει κέρδος προκειμένου να καλυφθούν τυχόν εκκρεμείς συναλλαγές της.

Παρ' όλο που κατά τη λύση της η Ο.Ε. σταματούν οι ενέργειες για την ολοκλήρωση του επιχειρηματικού σκοπού της, η εταιρία δε χάνει τη νομική της προσωπικότητα και ξεκινάει τη διαδικασία της εκκαθάρισής της με τις εξής ενέργειες:

- 1). Διορίζεται ο ή οι εκκαθαριστές της εταιρίας, οι οποίοι πλέον είναι εκείνοι που θα τη διοικούν.
- 2). Οι εκκαθαριστές διενεργούν απογραφή του Ενεργητικού και του Παθητικού της Ο.Ε., όπου γίνεται αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και τυχόν διαφορές που παρουσιάζονται, θα μεταφερθούν σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων.
- 3). Την ημέρα που η εταιρία τίθεται υπό εκκαθάριση, πραγματοποιείται απογραφή και συντάσσεται ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης ο οποίος τις περισσότερες φορές ταυτίζεται με τον συνταχθέντα την ίδια ημερομηνία ισολογισμό της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου της εταιρίας και ενδέχεται να φορά διάστημα μικρότερο των 12 μηνών.
- 4). Αρχίζοντας από την ημερομηνία που η Ο.Ε. τίθεται υπό εκκαθάριση μέσα σε διάστημα 30 ημερών, θα πρέπει να υποβληθούν στην αρμόδια ΔΟΥ το διαλυτικό έγγραφο της εταιρίας σε 3 αντίγραφα, ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης της Ο.Ε., το έντυπο μεταβολών (Μ4), καθώς επίσης και η βεβαίωση ενημερότητας από το Επιμελητήριο στο οποίο είναι γραμμένη η εταιρία (άρθρο 36 § 1 περ. β' Ν. 2859/2000).

- 5). Το θεωρημένο αντίγραφο του διαλυτικού εγγράφου προσκομίζεται στα αρμόδια τμήματα του Ταμείου Νομικών (ΕΤΑΑ) και του Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων προκειμένου να καταχωρηθεί στα βιβλία τους και να σφραγισθεί.
- 6). Στη συνέχεια το παραπάνω αντίγραφο προσκομίζεται στο Επιμελητήριο στο οποίο ανήκει η εταιρία προκειμένου να θεωρηθεί και κατόπιν θα κατατεθεί στο Πρωτοδικείο όπου και θα αναρτηθεί στον Πίνακα Ανακοινώσεων Εταιριών.
- 7). Θα πρέπει να θεωρηθούν στην αρμόδια ΔΟΥ τα νέα στοιχεία της εταιρίας ή να θεωρηθούν ξανά τα ήδη υπάρχοντα με τη φράση «υπό εκκαθάριση».
- 8). Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, πραγματοποιείται ρευστοποίηση των στοιχείων του Ενεργητικού και εισπράττονται οι απαιτήσεις της Ο.Ε. Αρμοδιότητα των εκκαθαριστών είναι η εκποίηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων και των αποθεμάτων της επιχείρησης καθώς και η είσπραξη των απαιτήσεών της, όπου και θα αποτελούν τα έσοδα της εταιρίας για το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αφού η Ο.Ε. έχει σταματήσει την κανονική της δραστηριότητα.
- 9). Η Ο.Ε. έχει καλύψει τις υποχρεώσεις της με τη βοήθεια των χρηματικών της διαθεσίμων τα οποία και αυξήθηκαν με τη ρευστοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων. Αρχικά, καλύπτονται οι υποχρεώσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο, έπειτα προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, στη συνέχεια προς τους εργαζομένους, προς τους δανειστές, τους εμπράγματως ασφαλισμένους, προς τους υπόλοιπους τρίτους και τέλος θα καλυφθούν οι υποχρεώσεις προς τους εταίρους της όπου θα τους επιστραφεί η κεφαλαιακή εισφορά τους στην εταιρία.

Σημείωση: Σε περίπτωση που έχουν γίνει εισφορές σε είδος, δε θα τους επιστραφούν αυτούσιες, αλλά θα τους αποδοθεί η αξία που είχαν κατά τη χρονική στιγμή που εισφέρθηκαν. Δεν αποτελεί αντικείμενο επιστροφής η εισφορά προσωπικής εργασίας ούτε αποτελεί λόγο για απαίτηση αποζημίωσης του εταίρου από την εταιρία.

- 10). Κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές υποβάλλουν στην αρμόδια ΔΟΥ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς επίσης και δηλώσεις Φ.Π.Α. με τη διευκρίνιση ότι η εταιρία βρίσκεται υπό εκκαθάριση.
- 11). Ο εκκαθαριστής συντάσσει τον τελικό ισολογισμό εκκαθάρισης ο οποίος απεικονίζει τα στοιχεία που πρόκειται να διανεμηθούν (δηλ. εταιρικό κεφάλαιο, αποθεματικό, αποτέλεσμα εκκαθάρισης, δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων, ταμείο). Παράλληλα, συντάσσει και το προσάρτημα στο οποίο αναλύει όλες του τις ενέργειες κατά τη διαδικασία εκκαθάρισης της εταιρίας.
- 12). Θα πραγματοποιηθεί διανομή στους εταίρους του προϊόντος εκκαθάρισης. Αρχικά οι εταίροι θα καλύψουν τις υποχρεώσεις τους προς την εταιρία και θα λάβουν τις απαιτήσεις που έχουν από αυτή. Ακολουθεί η διανομή της Καθαρής Θέσης για το οριστικό κλείσιμο των βιβλίων της Ο.Ε. Εάν η Καθαρή Θέση είναι αρνητική, ο διαχειριστής απαιτεί να του καταβάλλουν οι εταίροι το ποσό που του αναλογεί.
- 13). Αφού έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι παραπάνω ενέργειες, ο εκκαθαριστής υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ τον ισολογισμό λύσης – εκκαθάρισης παράλληλα με τη φορολογική δήλωση της εταιρίας. Στη συνέχεια, γίνεται οριστική διαγραφή της επιχείρησης από το Γ.Ε.Μ.Η. και έτσι η Ο.Ε. λύεται.

Παρατηρήσεις:

- 1). Στην περίπτωση που κατά τη λύση ή την εκκαθάριση της Ο.Ε. διαπιστωθεί ότι δεν είναι αρκετά τα περιουσιακά της στοιχεία προκειμένου να καλύψει τις υποχρεώσεις της προς τους

δανειστές της, η εταιρία κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης. Τότε λοιπόν, η εκκαθάριση θα πραγματοποιηθεί από το διοριζόμενο από το δικαστήριο σύνδικο πτωχεύσεως.

2). Η νομική προσωπικότητα της εταιρίας παύει να υπάρχει αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία εκκαθάρισης της, παρ' όλα αυτά όμως, εξακολουθεί να υπάρχει η ευθύνη των εταίρων απέναντι σε τρίτους, που σημαίνει, ότι οι δανειστές της Ο.Ε. έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν από οποιονδήποτε εταίρο το χρέος τους στο διάστημα μιας πενταετίας, μετρώντας από τη στιγμή που δημιουργήθηκε η απαίτηση και όχι από το χρόνο λύσης της Ο.Ε.

3). Σε περίπτωση που η διαδικασία της εκκαθάρισης διαρκέσει περισσότερα έτη, τότε συντάσσεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως ισολογισμός ο οποίος αποσκοπεί στο να βοηθήσει τις διενέργειες της εκκαθαρίσεως και δεν έχει καμία σχέση με τον ετήσιο ισολογισμό εκμετάλλευσης. Στις εταιρίες οι οποίες βρίσκονται υπό εκκαθάριση, οι χρήσεις διαρκούν 12 μήνες η κάθε μία και η πρώτη ξεκινάει από την ημέρα όπου έχει τεθεί υπό εκκαθάριση η Ο.Ε.

7.4.1 Ισχύς μισθώσεων κατά το στάδιο της εκκαθάρισης

Οι συμβάσεις μισθώσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ της Ο.Ε. και τρίτων ισχύουν κανονικά και κατά τη διάρκεια του σταδίου της εκκαθαρίσεως μέχρις ότου η εταιρία λυθεί, οπότε πλέον, παύουν να ισχύουν (διότι η Ο.Ε. χάνει την προσωπικότητά της, συνεπώς, δεν υπάρχει πια το ένα από τα δύο αντισυμβαλλόμενα μέρη).

7.4.2 Αποτέλεσμα εκκαθάρισης

Το αποτέλεσμα εκκαθάρισης μπορεί να είναι:

α). Ζημιά, τέτοια, ώστε να μην μπορούν να καλυφθούν οι υποχρεώσεις έναντι των δανειστών της και συνεπώς και των εταίρων της (αυτό συμβαίνει όταν έχει χαθεί ολόκληρη η καθαρή περιουσία της Ο.Ε.)

β). Ζημιά, τέτοια όμως, ώστε να μπορούν να καλυφθούν οι υποχρεώσεις έναντι των δανειστών της και κατά ένα μέρος και των εταίρων της (αυτό συμβαίνει όταν δεν έχει χαθεί ολόκληρη η καθαρή περιουσία της Ο.Ε. και συνεπώς $E > \Pi$).

γ). Κέρδος, οπότε η Ο.Ε. μπορεί και καλύπτει εξ ολοκλήρου τις υποχρεώσεις της έναντι των δανειστών και των εταίρων της.

7.5 Λογιστικές εγγραφές εκκαθάρισης – Εφαρμογή

Προτού δούμε αναλυτικά σε ένα παράδειγμα τη λογιστική απεικόνιση του σταδίου της εκκαθάρισης, είναι καλό να σημειωθούν οι εξής παρατηρήσεις:

1). Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης, καταχωρούνται στα ήδη τηρούμενα βιβλία της «υπό εκκαθάριση» Ο.Ε. Στα βιβλία της εταιρίας καταχωρούνται αποκλειστικά οι εγγραφές που είναι αναγκαίες προκειμένου να συνταχθεί ο ισολογισμός κατά τη χρονική στιγμή που η εταιρία σταματά τη δραστηριότητά της. Κατόπιν, τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών θα μεταβιβασθούν στον εκκαθαριστή και θα μεταφερθούν σε αυτόν όλα τα στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού. Έτσι, θα εξισωθούν οι λογαριασμοί του Ενεργητικού και του Παθητικού και κατά συνέπεια και του Εκκαθαριστή.

Εκκαθαριστής

(Λογαριασμοί Ενεργητικού)

Μεταβίβαση υπολοίπων λογαριασμών Ενεργητικού

(Λογαριασμοί Παθητικού)

Εκκαθαριστής

Μεταβίβαση υπολοίπων λογαριασμών Παθητικού

Με αυτό τον τρόπο, θα κλείσουν τα ήδη υπάρχοντα βιβλία της Ο.Ε. και θα ανοιχθούν νέα τα οποία θα θεωρηθούν στο όνομα της εταιρίας με την ακόλουθη φράση «υπό εκκαθάριση».

Κατά το άνοιγμα των νέων βιβλίων για τις ενέργειες της εκκαθάρισης, θα ανοιχθεί λογαριασμός στο όνομα της εταιρίας που βρίσκεται υπό εκκαθάριση. Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

(Λογαριασμοί Ενεργητικού)

«Ο.Ε. υπό εκκαθάριση»

Ανάληψη Ενεργητικών στοιχείων της Ο.Ε.

«Ο.Ε. υπό εκκαθάριση»

(Λογαριασμοί Παθητικού)

Ανάληψη Παθητικών στοιχείων της Ο.Ε.

2). Θα γίνει αποτίμηση των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού σε τιμές ρευστοποίησής τους, γίνεται τακτοποίηση των λογαριασμών και διενεργούνται οι εγγραφές προσαρμογής των οικονομικών μεγεθών που έχουν μεταβληθεί από την αποτίμηση. Σε αυτή την περίπτωση ανοίγει ο λογαριασμός «Διαφορές Αποτίμησης».

3). Κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης όπου γίνεται ρευστοποίηση των στοιχείων του Ενεργητικού προκειμένου να εξοφληθούν οι πιστωτές, είναι απαραίτητο να ανοιχθεί και ο λογαριασμός «Έξοδα Εκκαθαρίσεως». Στο συγκεκριμένο λογαριασμό θα καταχωρηθούν οι αμοιβές των εκκαθαριστών καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης.

4). Το υπόλοιπο που εμφανίζεται στους λογαριασμούς «Διαφορές Αποτίμησης» και «Εξόδα Εκκαθάρισης» θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκκαθάρισης». Επιπλέον, στο συγκεκριμένο λογαριασμό θα μεταφερθούν λογαριασμοί όπως είναι οι «Φήμη και Πελατεία», «Εξόδα ίδρυσης και οργάνωσης» καθώς επίσης και οποιοσδήποτε άλλος λογαριασμός εξόδου πολυετούς απόσβεσης διότι είναι λογαριασμοί κόστους επενδύσεως που η απόσβεσή τους δεν έχει ολοκληρωθεί.

5). Εάν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη είναι τα ίδια με τα ποσοστά συμμετοχής τους στις ζημιές, εφόσον υπάρχει λογαριασμός ζημιών θα συμψηφιστεί με το λογαριασμό αποθεματικών. Εάν τα ποσοστά δεν είναι τα ίδια, τότε, οι ζημιές θα μεταφερθούν στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων.

6). Ο λογαριασμός των αποθεματικών θα μεταφερθεί στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη.

7). Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Εκκαθάρισης» θα μεταφερθεί στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στα κέρδη ή τις ζημιές (εξαρτάται από το αποτέλεσμα που έχει προκύψει κατά την εκκαθάριση).

8). Οι λογαριασμοί απολήψεων θα μεταφερθούν στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων όπου εκεί θα μεταφερθεί επιπλέον, το υπόλοιπο που εμφανίζει ο λογαριασμός «Εταιρικό Κεφάλαιο» με βάση το ποσοστό συμμετοχής του κάθε εταίρου σε αυτό.

7.5.1 Εφαρμογή

Σημείωση: Δε θα χρησιμοποιηθούν αποτελεσματικοί λογαριασμοί της ομάδας 8, αλλά οι δευτεροβάθμιοι του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ (όπου αποτελεί λογαριασμό της περιουσίας για μεταφορά του αποτελέσματος), 42.95 Αποτελέσματα αποτίμησης, 42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης. Αυτό γίνεται, διότι, το αποτέλεσμα που προκύπτει δεν είναι τακτικό ή έκτακτο από κερδοσκοπικές συναλλαγές αλλά προέρχεται από την εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Επιπλέον, εάν η διαδικασία της εκκαθάρισης διαρκέσει περισσότερο από δώδεκα (12) μήνες, τότε, συντάσσεται κανονικός ισολογισμός από τον οποίο εάν προκύψει θετικό αποτέλεσμα, αυτό, δε διανέμεται αλλά υποχρεωτικά μεταφέρεται. Τέλος, από το στάδιο της εκκαθάρισης προκύπτει μόνο ένα τελικό αποτέλεσμα, διότι η εκκαθάριση αποτελεί ενιαία επιχειρηματική διαδικασία ανεξαρτήτως του χρόνου που θα διαρκέσει. Αυτό το αποτέλεσμα ουσιαστικά δεν είναι οικονομικό αλλά αποτελεί την κατάληξη του σταδίου εκκαθάρισης της Ο.Ε. για να αποδοθεί στους εταίρους το κεφάλαιο που τους αναλογεί.

Στις 30/9/2012 αποφασίζεται η λύση της εταιρίας «ΒΗΤΑ Ο.Ε.». Την ίδια ημερομηνία συντάσσεται ισολογισμός τέλους χρήσης όπου παρουσιάζονται τα εξής στοιχεία:

**ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ «ΒΗΤΑ»
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΛΥΣΗΣ 30/9/2012**

Ε		Π	
12 ΜΗΧ/ΤΑ-ΤΕΧ. ΕΓΚ.-		40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	22.000
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞ.	6.400	40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	
12.00 Μηχανήματα	9.000	44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	500
Μηχάνημα Α	5.000	44.11 Προβλ. Επισφ. Απαιτ.	
Μηχάνημα Β	4.000	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	4.400
12.99 Αποσ/να μαχ/τα	2.600	50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	
Μηχάνημα Α	1.100	Προμηθευτής Α	
Μηχάνημα Β	1.500	52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ/ΜΟΙ	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	2.600	ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡ.	1.100
13.01 Λοιπά επιβ αυτ/τα	4.000	52.00 Τράπεζα ΑΛΦΑ	
13.99 Απ/να επιβ.αυτ/τα	1.400	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	1.000
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞ.	5.000	33.07 Δοσολ. Λογ. εταίρων	
14.00 Έπιπλα	3.500	Εταίρος Α	500
14.02 Μηχανές γραφ.	3.000	Εταίρος Β	500
14.03 Η/Υ & ηλεκτον/κά		42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	(1.000)
Συγκροτήματα	2.000	42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο	
14.99 Αποσ/να έπιπλα	3.500		
Έπιπλα	1.000		
Μηχ. γραφ.	1.500		
Η/Υ & ηλ.			
συγκροτ.	1.000		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	2.000		
20.00 Εμπόρευμα Α			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	9.500		
Πελάτης Α	2.500		
Πελάτης Β	6.000		
30.97 Επισφαλείς			
Πελάτες	1.000		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.500		
38.00 Ταμείο	980		
38.03 Καταθ. Όψεως	1.520		
ΣΥΝΟΛΟ	28.000	ΣΥΝΟΛΟ	28.000

Οι εκκαθαριστές της «ΒΗΤΑ Ο.Ε.» εκτιμούν ότι τα μηχανήματα μπορούν να πουληθούν με αξία € 7.000, τα αυτοκίνητα με αξία € 3.000, τα έπιπλα με αξία € 6.000 και από τους πελάτες θα εισπράξει € 9.000. Κατά την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, η εταιρία εισέπραξε από την πώληση μηχανημάτων € 6.800, από την πώληση αυτοκινήτων € 3.000, από την πώληση επίπλων € 6.000, ενώ από τους πελάτες εισέπραξε το ποσό των € 9000. Η εταιρία εξόφλησε τους προμηθευτές της με την τιμή των € 3.000.

Ζητείται: Να συνταχθεί ο αρχικός και τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης με τις απαραίτητες ημερολογιακές εγγραφές και να γίνει διανομή του αποτελέσματος εκκαθάρισης στους εταίρους.

Λύση:

Οι εγγραφές έναρξης στα βιβλία της «υπό εκκαθάριση» εταιρίας, θα γίνουν ως ακολούθως:

(1)			
12 ΜΗΧ/ΤΑ – ΤΕΧ/ΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ			
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		6.400	
12.00 Μηχανήματα		9.000	
Μηχάνημα Α	5.000		
Μηχάνημα Β	4.000		
12.99 Αποσβ/να μηχανήματα		(2.600)	
Μηχάνημα Α	1.100		
Μηχάνημα Β	1.500		
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		2.600	
13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα		4.000	
13.99 Αποσβ/να επιβατικά αυτοκίνητα		(1.400)	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		5.000	
14.00 Έπιπλα		3.500	
14.02 Μηχανές γραφείων		3.000	
14.03 Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα		2.000	
14.99 Αποσβ/να έπιπλα		(3.500)	
Έπιπλα	1.000		
Μηχανές γραφείων	1.500		
Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1.000		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		2.000	
20.00 Εμπόρευμα Α		2.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		9.500	
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		8.500	
Πελάτης Α	2.500		
Πελάτης Β	6.000		
30.97 Πελάτες επισφαλείς		1.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.500	
38.00 Ταμείο	980		
38.03 Τράπεζα ΕΘΝΙΚΗ			
Καταθέσεις Όψεως	1.520		
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			28.000
89.00 Ισολογισμός ανοίγματος			
Εγγραφή Ανοίγματος στοιχείων του			
Ενεργητικού της Εκκαθάρισης της			
«ΒΗΤΑ Ο.Ε.»			
(2)			
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		28.000	
89.00 Ισολογισμός ανοίγματος	28.000		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		1.000	
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο		1.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			22.000
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	22.000		
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ			500
44.11 Προβλ. Επισφ. Πελ.	500		

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		4.400
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού Προμηθευτής Α	4.400	
52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ/ΜΟΙ ΒΡΑΧ. ΥΠ.		1.100
52.00 Τράπεζα ΑΛΦΑ	1.100	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.000
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων	1.000	
Εταίρος Α 500		
Εταίρος Β 500		

Εγγραφή Ανοίγματος στοιχείων
του Παθητικού της Εκκαθάρισης της
«ΒΗΤΑ Ο.Ε.»

(3)		
12 ΜΗΧ/ΤΑ – ΤΕΧ/ΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		600
12.00 Μηχανήματα	600	
Μηχάνημα Α 400		
Μηχάνημα Β 200		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		600
42.95 Αποτελέσματα αποτίμησης	600	

Διαφορές που προέκυψαν κατά την αποτίμηση των
μηχανημάτων της «ΒΗΤΑ Ο.Ε. υπό εκκαθάριση»

(4)		
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		400
13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	400	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		400
42.95 Αποτελέσματα αποτίμησης	400	

Διαφορές που προέκυψαν κατά την αποτίμηση του
αυτοκινήτου της «ΒΗΤΑ Ο.Ε. υπό εκκαθάριση»

(5)		
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		1.000
14.00 Έπιπλα	300	
14.02 Μηχανές γραφείων	300	
14.03 Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	400	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		1.000
42.95 Αποτελέσματα αποτίμησης	1.000	

Διαφορές που προέκυψαν κατά την αποτίμηση των
επίπλων της «ΒΗΤΑ Ο.Ε. υπό εκκαθάριση»

(6)		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		500
42.95 Αποτελέσματα αποτίμησης	500	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		500

30.00 Πελάτες Εσωτερικού		500
Πελάτης Α	60	
Πελάτης Β	140	
30.97 Πελάτες επισφαλείς	300	

Διαφορές που προέκυψαν κατά την αποτίμηση του της «ΒΗΤΑ Ο.Ε. υπό εκκαθάριση»

Αρχικός Ισολογισμός Εκκαθάρισης

Σύμφωνα με τις παραπάνω εγγραφές, από τις διαφορές που προέκυψαν κατά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και σύμφωνα με τον ισολογισμό λύσης της, θα συνταχθεί ο ισολογισμός έναρξης της εκκαθάρισης ως εξής:

ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ «ΒΗΤΑ» ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ 30/9/2012

Ε		Π	
12 ΜΗΧ/ΤΑ-ΤΕΧ. ΕΓΚ.-		40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	22.000
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞ.	7.000	40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	
12.00 Μηχανήματα	9.600	44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	500
Μηχάνημα Α	5.400	44.11 Προβλ. Επισφ. Απαιτ.	
Μηχάνημα Β	4.200	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	4.400
12.99 Αποσ/να μαχ/τα	2.600	50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	
Μηχάνημα Α	1.100	Προμηθευτής Α	
Μηχάνημα Β	1.500	52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ/ΜΟΙ	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	3.000	ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡ.	1.100
13.01 Λοιπά επιβ αυτ/τα	4.400	52.00 Τράπεζα ΑΛΦΑ	
13.99 Απ/να επιβ.αυτ/τα	1.400	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	1.000
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞ.	6.000	33.07 Δοσολ. Λογ. εταίρων	
14.00 Έπιπλα	3.800	Εταίρος Α	500
14.02 Μηχανές γραφ.	3.300	Εταίρος Β	500
14.03 Η/Υ & ηλεκτον/κά		42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	(1.000)
Συγκροτήματα	2.400	42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο	
14.99 Αποσ/να έπιπλα	3.500	42.95 Διαφορές αποτίμησης	1.500
Έπιπλα	1.000		
Μηχ. γραφ.	1.500		
Η/Υ & ηλ.			
συγκροτ.	1.000		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	2.000		
20.00 Εμπόρευμα Α			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	9.000		
Πελάτης Α	2.440		
Πελάτης Β	5.860		
30.97 Επισφαλείς			
Πελάτες	700		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.500		
38.00 Ταμείο	980		

38.03 Καταθ. Όψεως 1.520

ΣΥΝΟΛΟ	29.500	ΣΥΝΟΛΟ	29.500
---------------	---------------	---------------	---------------

Σύμφωνα με τον παραπάνω ισολογισμό έναρξης εκκαθάρισης, οι ημερολογιακές εγγραφές που θα πραγματοποιηθούν είναι οι ακόλουθες:

(1)			
12 ΜΗΧ/ΤΑ – ΤΕΧ/ΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ			
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		7.000	
12.00 Μηχανήματα		9.600	
Μηχάνημα Α	5.400		
Μηχάνημα Β	4.200		
12.99 Αποσβ/να μηχανήματα		(2.600)	
Μηχάνημα Α	1.100		
Μηχάνημα Β	1.500		
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		3.000	
13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα		4.400	
13.99 Αποσβ/να επιβατικά αυτοκίνητα		(1.400)	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		6.000	
14.00 Έπιπλα		3.800	
14.02 Μηχανές γραφείων		3.300	
14.03 Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα		2.400	
14.99 Αποσβ/να έπιπλα		(3.500)	
Έπιπλα	1.000		
Μηχανές γραφείων	1.500		
Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1.000		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		2.000	
20.00 Εμπόρευμα Α		2.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		9.000	
30.00 Πελάτες Εσωτερικού		8.300	
Πελάτης Α	2.440		
Πελάτης Β	5.860		
30.97 Πελάτες επισφαλείς		700	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.500	
38.00 Ταμείο		980	
38.03 Τράπεζα ΕΘΝΙΚΗ			
Καταθέσεις Όψεως		1.520	
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			29.500
89.00 Ισολογισμός ανοίγματος		29.500	

Άνοιγμα βιβλίων «ΒΗΤΑ Ο.Ε. υπό
Εκκαθάριση – Καταχώρηση Ενεργητικού

(2)			
89 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			29.500
89.00 Ισολογισμός ανοίγματος		29.500	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			1.000

42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	1.000	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		22.000
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	22.000	
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		500
44.11 Προβλ. Επισφ. Πελ.	500	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		4.400
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού Προμηθευτής Α	4.400	
52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ/ΜΟΙ ΒΡΑΧ. ΥΠ.		1.100
52.00 Τράπεζα ΑΛΦΑ	1.100	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.000
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων	1.000	
Εταίρος Α	500	
Εταίρος Β	500	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		1.500
42.95 Αποτελέσματα αποτίμησης	1.500	

Ανοιγμα βιβλίων «ΒΗΤΑ Ο.Ε. υπό
Εκκαθάριση – Καταχώρηση Παθητικού

Κατά την εκκαθάριση, πραγματοποιούνται οι ακόλουθες οικονομικές ενέργειες, προκειμένου να ρευστοποιηθούν τα στοιχεία του Ενεργητικού και να εξοφληθούν οι υποχρεώσεις του Παθητικού.

- 1). Πώληση μηχανημάτων τοις μετρητοίς στην αξία των € 6.800
- 2). Πώληση αυτοκινήτου τοις μετρητοίς στην αξία των € 3.000
- 3). Πώληση επίπλων τοις μετρητοίς στην αξία των € 6.000
- 4). Πώληση εμπορευμάτων τοις μετρητοίς στην αξία των € 2.500
- 5). Εισπράττεται από τους πελάτες το ποσό των € 8.300
- 6). Εισπράττεται το ποσό των € 150 από τους επισφαλείς πελάτες
- 7). Γίνεται εξόφληση του προμηθευτή με το ποσό των € 3.000
- 8). Γίνεται εξόφληση του δανείου Νο 4 στην τράπεζα ΑΛΦΑ, το κεφάλαιο στην αξία των € 1.100 και οι τόκοι στην αξία των € 110
- 9). Πραγματοποιούνται έξοδα εκκαθάρισης συνολικής αξίας € 300

Ακολουθούν οι ημερολογιακές εγγραφές των παραπάνω οικονομικών ενεργειών:

(1)		
12 ΜΗΧ/ΤΑ – ΤΕΧ/ΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ		
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		2.600
12.99 Αποσβ/να μηχανήματα	(2.600)	
Μηχάνημα Α	1.100	
Μηχάνημα Β	1.500	
12 ΜΗΧ/ΤΑ – ΤΕΧ/ΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ		
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		2.600
12.00 Μηχανήματα	2.600	

Μεταφορά αποσβέσεων μηχανημάτων λόγω πώλησης

do		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		6.800
38.00 Ταμείο	6.800	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		200
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης	200	
12 ΜΗΧ/ΤΑ – ΤΕΧ/ΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ		
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛ.ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		7.000
12.00 Μηχανήματα	7.000	

Εκποίηση μηχανημάτων με εμφάνιση
ζημίας, Τιμολ. Νο 32

(2)		
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		1.400
13.99 Αποσβ/να επιβατικά αυτοκίνητα	1.400	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		1.400
13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	1.400	

Μεταφορά αποσβέσεων αυτοκινήτου
Λόγω πώλησης

do		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		3.000
38.00 Ταμείο	3.000	
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		3.000
13.01 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα	3.000	

Εκποίηση αυτοκινήτου, Τιμολ. Νο 40

(3)		
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		3.500
14.99 Αποσβ/να έπιπλα	3.500	
Έπιπλα	1.000	
Μηχανές γραφείων	1.500	
Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1.000	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		3.500
14.00 Έπιπλα	1.000	
14.02 Μηχανές γραφείων	1.500	
14.03 Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1.000	

Μεταφορά αποσβέσεων επίπλων λόγω πώλησης

do		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		6.000
38.00 Ταμείο	6.000	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		6.000
14.00 Έπιπλα	2.800	
14.02 Μηχανές γραφείων	1.800	
14.03 Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1.400	

Εκποίηση επίπλων, Τιμολ. Νο 4

(4)			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2.500	
38.00 Ταμείο	2.500		
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			2.000
20.00 Εμπόρευμα Α	2.000		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			500
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης	500		

Εκποίηση εμπορευμάτων με εμφάνιση κέρδους,
Τιμολ. Νο 64

(5)			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		8.300	
38.00 Ταμείο	8.300		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			8.300
30.00 Πελάτες Εσωτερικού	8.300		
Πελάτης Α	2.440		
Πελάτης Β	5.860		

Ρευστοποίηση υπολοίπων των πελατών

(6)			
44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ		500	
44.11 Προβλ. Επισφ. Πελ.	500		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			500
30.97 Πελάτες επισφαλείς	500		

Σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών πελατών
do

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		150	
38.00 Ταμείο	150		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		50	
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης	50		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			200
30.97 Πελάτες επισφαλείς	200		

Ρευστοποίηση υπολοίπων των επισφαλών πελατών

(7)			
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	4.400		
50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού	4.400		
Προμηθευτής Α			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			3.000
38.00 Ταμείο	3.000		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			1.400
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης	1.400		

Εξόφληση προμηθευτή Α

(8)		
52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ – ΛΟΓ/ΜΟΙ ΒΡΑΧ. ΥΠ.		1.100
52.00 Τράπεζα ΑΛΦΑ	1.100	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		110
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης	110	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.210
38.00 Ταμείο	1.210	

Εξόφληση δανείου Νο 4

(9)		
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		300
64.98 Έξοδα Εκκαθάρισης	300	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		300
38.00 Ταμείο	300	

Εξόφληση εξόδων εκκαθάρισης
do

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		300
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης	300	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		300
64.98 Έξοδα Εκκαθάρισης	300	

Μεταφορά λογαριασμού διαφόρων εξόδων

(10)		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.520
38.00 Ταμείο	1.520	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1.520
38.03 Τράπεζα ΕΘΝΙΚΗ Καταθέσεις Όψεως	1.520	

Μεταφορά και κλείσιμο του λογαριασμού 38.03

Παρακάτω ακολουθούν τα καθολικά των λογαριασμών των παραπάνω ημερολογιακών εγγραφών:

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧ/ΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ
12.00 Μηχανήματα

υπόλοιπο 9.600	2.600 (1) 7.000 (1)
9.600	9.600

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧ. ΕΓΚ.
ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛ.
12.99 Αποσβ/να μηχ/τα

(1) 2.600	2.600 υπόλοιπο
-----------	----------------

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
13 Λοιπά επιβατικά αυτοκίνητα

υπόλοιπο 4.400	1.400 (2) 3.000 (2)
4.400	4.400

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ
13.99 Απ/να επιβατικά αυτ/τα

(2) 1.400	1.400 υπόλοιπο
-----------	----------------

14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛ.
14.00 Έπιπλα
14.02 Μηχανές γραφείων
14.03 Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκρ.

υπόλοιπο 9.500	3.500 (3) 6.000 (3)
9.500	9.500

14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛ.
14.99 Απ/να έπιπλα

(3) 3.500	3.500 υπόλοιπο
-----------	----------------

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ
38.03 Καταθέσεις Όψεως

υπόλοιπο 1.520	1.520 (10)
----------------	------------

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ
38.00 Ταμείο

υπόλοιπο 980	3.000 (7)
(1) 6.800	1.210 (8)
(2) 3.000	300 (9)
(3) 6.000	
(4) 2.500	
(5) 8.300	
(6) 150	
(10) 1.520	
29.250	4.510

42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης

(1) 200	500 (4)
(6) 50	1.400 (7)
(8) 110	
(9) 300	
660	1.900

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
20.00 Εμπόρευμα Α

υπόλοιπο 2.000	2.000 (4)
----------------	-----------

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 30.00 Πελάτες Εσωτερικού	
υπόλοιπο 8.300	8.300 (5)

30 ΠΕΛΑΤΕΣ 30.97 Επισφαλείς Πελάτες	
υπόλοιπο 700	500 (6) 200 (6)
700	700

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 50.00 Προμηθευτές Εσωτερικού	
(7) 4.400	4.400 υπόλοιπο

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ 44.11 Προβλ. Επισφ. Απαιτ.	
(6) 500	500 υπόλοιπο

52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ-ΛΟΓ/ΜΟΙ ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ 52.00 Τράπεζα ΑΛΦΑ	
(8) 1.100	1.100 υπόλοιπο

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 33.07 Δοσολ. Λογ/μοί εταιρών	
	1.000 υπόλοιπο

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	
	22.000 υπόλοιπο

Ισολογισμός Τέλους Εκκαθάρισης

Ακολουθεί ο ισολογισμός τέλους εκκαθάρισης της Ο.Ε. ο οποίος παρουσιάζει στο Ενεργητικό τις αξίες που έχουν απομείνει ή έχουν προκύψει από την εκκαθάριση, ενώ στο Παθητικό απεικονίζονται οι λογαριασμοί της Καθαρής Θέσης μετά την εκκαθάριση.

ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ «ΒΗΤΑ» ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ 30/9/2012

Ε		Π	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 24.740		40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22.000	
38.00 Ταμείο		40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	
		42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ 1.740	
		42.95 Αποτ/τα αποτίμησης 1.500	
		42.96 Αποτ/τα εκκαθάρισης 1.240	
		42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο (1.000)	
		33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ 1.000	
		33.07 Δοσοληπτ. Λογ/μοί εταίρων Εταίρος Α 500 Εταίρος Β 500	
ΣΥΝΟΛΟ	24.740	ΣΥΝΟΛΟ	24.740

Ουσιαστικά ο ισολογισμός τέλους εκκαθάρισης απεικονίζει τις σχέσεις μεταξύ της εταιρίας με τους εταίρους της όπου θα πρέπει ο εκκαθαριστής να ρυθμίσει. Δεν απεικονίζονται οι σχέσεις της Ο.Ε. με τρίτους διότι έχουν πλέον αποσβεστεί.

Στη συγκεκριμένη εταιρία, μετέχουν 2 εταίροι με ποσοστά 50% ο καθένας και στο κεφάλαιο και στα αποτελέσματα. Έτσι λοιπόν, θα γίνουν οι παρακάτω ενέργειες διανομής προϊόντος εκκαθάρισης:

Κάθε εταίρος δικαιούται να λάβει το 50% από:

- Κεφάλαιο : € 22.000 : 2 = € 11.000
- Δοσοληπτικός λογ/μός : € 1.000 : 2 = € 500
- Κέρδος (αποτελ. Αποτιμ.) : € 1.500 : 2 = € 750
- Αποτέλεσμα Εκκαθάρισης : € 1.240 : 2 = € 620 € 12.870

Κάθε εταίρος οφείλει το 50% από:

- Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	: € 1.000 : 2 = € 500	€ 500
		<u>€ 12.370</u>

Από τη στιγμή που έχουν ρευστοποιηθεί τα στοιχεία του Ενεργητικού για να εξοφληθεί η απαίτηση των εταίρων, θα λάβουν στην προκειμένη περίπτωση μόνο μετρητά, δηλ.:

- Ταμείο : μετρητά € 24.740 : 2 = € 12.370

Οι εγγραφές διανομής του προϊόντος εκκαθάρισης, έχουν ως εξής:

(1)		
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		22.000
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		22.000
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων	22.000	
33.07.00 Εταίρος Α	11.000	
33.07.01 Εταίρος Β	11.000	

Επιστροφή εταιρικού κεφαλαίου λόγω εκκαθάρισης

(2)		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		2.740
42.95 Αποτελέσματα αποτίμησης	1.500	
42.96 Αποτελέσματα εκκαθάρισης	1.240	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		2.740
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων	2.740	
33.07.00 Εταίρος Α	1.370	
33.07.01 Εταίρος Β	1.370	

Διανομή κέρδους στους εταίρους

(3)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.000
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων	1.000	
33.07.00 Εταίρος Α	500	
33.07.01 Εταίρος Β	500	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		1.000
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	1.000	

Κάλυψη ζημιάς από εταίρους

(4)		
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		24.740
33.07 Δοσολ. Λογ. Εταίρων	24.740	
33.07.00 Εταίρος Α 12.370		
33.07.01 Εταίρος Β 12.370		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		24.740
38.00 Ταμείο	24.740	

Εξόφληση εταίρων

Στο παραπάνω παράδειγμα οι εταίροι κατέθεσαν € 22.000 (€ 11.000 ο καθένας) και από την εκκαθάριση τους επιστράφηκε το ποσό των $(12.370 \times 2) = € 24.740$. Δηλαδή έλαβε ο καθένας το αρχικό κεφάλαιο που είχε καταθέσει (€ 11.000) και επιπλέον € 1.370. Αυτό σημαίνει ότι ήταν θετικό το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης.

7.6 Υποβαλλόμενες στη Δ.Ο.Υ. δηλώσεις

α). Δήλωση οριστικής παύσεως των εργασιών της εταιρίας

Η δήλωση οριστικής παύσεως των εργασιών της εταιρίας, πρέπει να υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 30 ημέρες από την λύση της Ο.Ε. (άρθρο 36, § 1 περίπτωση γ' Ν. 2859/2000). Παράλληλα με τη δήλωση αυτή, η Ο.Ε. θα υποβάλλει και αντίγραφο του τελικού ισολογισμού εκκαθάρισης καθώς και τα αχρησιμοποίητα στοιχεία της προκειμένου να ακυρωθούν. Κατόπιν, η Δ.Ο.Υ. θα χορηγήσει βεβαίωση υποβολής της δήλωσης διακοπής εργασιών της Ο.Ε.).

β). Δηλώσεις Φ.Π.Α.

Όσον αφορά την τελευταία περιοδική δήλωση του Φ.Π.Α., σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1003644/πολ. 109/4.2.03, άρθρο 38 παρ. 1Ν 2859/00, οι Ο.Ε. που τηρούν το διπλογραφικό σύστημα υποχρεούνται να την υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έως τις 20 του επόμενου μηνός, μετρώντας από το μήνα στον οποίο πραγματοποιήθηκε η οριστική παύση των εργασιών της εταιρίας. Προκειμένου για τις Ο.Ε. που τηρούν το απλογραφικό σύστημα, υποχρεούνται να την υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έως τις 20 του επόμενου μηνός, μετρώντας από το μήνα όπου λήγει το τρίμηνο στο οποίο πραγματοποιήθηκε η οριστική παύση των εργασιών της εταιρίας και όχι αργότερα από την προθεσμία της υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης του Φ.Π.Α.

Όσον αφορά την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α., η Ο.Ε. θα υποβάλλει μία μόνο εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (η οποία θα περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που μπορεί να προέκυψαν από το στάδιο της εκκαθάρισης), αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία της εκκαθάρισης, ανεξαρτήτως του χρόνου διάρκειάς της, διότι αποτελεί μια αυτοτελή διαχειριστική περίοδο (άρθρο 26, παρ. 4 Π.Δ. 186/92).

Σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 1 Ν. 2859/00, οι Ο.Ε. οι οποίες εφάρμοζαν το απλογραφικό σύστημα υποχρεούνται να υποβάλλουν την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. σε διάστημα 55 ημερολογιακών ημερών, μετρώντας από την ημερομηνία παύσης των εργασιών λόγω διάλυσης της επιχείρησης.

Από την άλλη, οι Ο.Ε. οι οποίες εφάρμοζαν το διπλογραφικό σύστημα, υποχρεούνται να υποβάλλουν την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. μέσα σε διάστημα 130 ημερολογιακών ημερών, μετρώντας από την επόμενη μέρα της παύσης των εργασιών της Ο.Ε.

γ). Δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας

Οι προθεσμίες κατά τις οποίες οι Ο.Ε. υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε5), διαμορφώνονται ανάλογα με το μήνα παύσης των εργασιών τους και το σύστημα που εφαρμόζουν για την τήρηση των βιβλίων τους, ως εξής:

- i. Σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 1^α Ν. 2238/94, οι Ο.Ε. που εφαρμόζουν για την τήρηση των βιβλίων τους το απλογραφικό σύστημα και ταυτόχρονα η λύση και η παύση των εργασιών τους πραγματοποιήθηκε έως τις 30 Νοεμβρίου, υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους μέσα σε διάστημα 3 μηνών μετρώντας από την ημερομηνία που δηλώθηκε η παύση των εργασιών λόγω λύσης της Ο.Ε.
- ii. Προκειμένου για τις Ο.Ε. οι οποίες εφαρμόζουν για τη τήρηση των βιβλίων τους το απλογραφικό σύστημα και παράλληλα γίνεται παύση των εργασιών τους λόγω λύσης της εταιρίας εντός του Δεκεμβρίου, υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. έως την 1^η Απριλίου του επόμενου έτους.
- iii. Για τις Ο.Ε. οι οποίες εφαρμόζαν για τη τήρηση των βιβλίων τους το διπλογραφικό σύστημα, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 1δ Ν. 2238/94, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε διάστημα 3,5 μηνών μετρώντας από την ημερομηνία παύσης των εργασιών τους.

Όσον αφορά το στάδιο της εκκαθάρισης, σύμφωνα με το άρθρο 107 παρ.1 περ. γ' του Ν.2238/94, η Ο.Ε. πρέπει να υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός της, μέσα σε διάστημα ενός μηνός από τη λήξη του σταδίου εκκαθάρισης. Εάν έχει παραταθεί η διαδικασία εκκαθάρισης της Ο.Ε. και έχει ξεπεράσει το διάστημα των 12 μηνών, τότε, πρέπει να υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματα κάθε έτους (μετρώντας από την ημέρα έναρξης της εκκαθάρισης έως 12 μήνες), εντός ενός μηνός από τη λήξη του καθενός.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η ομόρρυθμη εταιρία, αποτελεί εκείνο το τύπο εμπορικής εταιρίας ο οποίος για τη σωστή και ομαλή λειτουργία του βασίζεται πάνω απ' όλα στις σχέσεις που υπάρχουν μεταξύ των εταίρων σε προσωπικό επίπεδο, αφού ευθύνονται απεριόριστα και αλληλέγγυα με ολόκληρη την περιουσία τους. Είναι σημαντικό να υπάρχουν στενοί δεσμοί μεταξύ των εταίρων για να αποφευχθούν τυχόν διαφωνίες που θα προκαλέσουν προβλήματα στην ομαλή λειτουργία της εταιρίας.

Κατά τη σύνταξη του καταστατικού θα πρέπει εκτός από τις βασικές προβλέψεις που υπάρχουν σύμφωνα με το νόμο, να παρουσιάζονται και άλλες βασικές πληροφορίες οι οποίες αφορούν τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων, τη διοίκηση της εταιρίας, τη διάρκεια λειτουργίας της και τη διάλυσή της. Αφού η Ο.Ε. υποβάλλει όλα τα απαιτούμενα έγγραφα και ακολουθήσει όλες τις απαραίτητες διαδικασίες, καταχωρείται στο ΓΕΜΗ όπου και ξεκινάει επισήμως η λειτουργία της.

Κατά τη λειτουργία της Ο.Ε. μπορούν να προκύψουν συναλλαγές μεταξύ αυτής και των εταίρων της όπου με σκοπό την παρακολούθηση αυτών, ανοίγονται ατομικοί λογαριασμοί στο όνομα των εταίρων. Επιπλέον ενδέχεται να παρουσιαστεί αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (π.χ. με νέα εισφορά εταίρων, είσοδο νέου εταίρου, κεφαλαιοποίηση αδιανέμητων κερδών και αποθεματικών) ή και μείωση αυτού (π.χ. λόγω επιστροφής τμήματος εταιρικού κεφαλαίου στους εταίρους, λόγω αποχώρησης εταίρου κ.λπ.) και συνεπώς να πρέπει να τροποποιηθεί το καταστατικό της εταιρίας.

Η Ο.Ε., στο κλείσιμο της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου, πραγματοποιεί διάφορες ενέργειες οι οποίες τη βοηθούν να διαθέτει και η ίδια μια ξεκάθαρη εικόνα της κλειόμενης χρήσης, έτσι ώστε να μπορέσει να καλύψει τις όποιες προκύπτουσες υποχρεώσεις της και να συνεχίσει να ανταπεξέρχεται μελλοντικά στη δραστηριότητά της. Η απογραφή, η αποτίμηση και ο υπολογισμός των αποσβέσεων των περιουσιακών στοιχείων της, αποτελούν καθοριστικούς παράγοντες για την παρακολούθηση της περιουσίας της εταιρίας. Η εταιρία είναι αυτή η οποία βάσει της περιουσιακής εικόνας της θα αποφασίσει αν θα διανείμει τα κέρδη της ή θα τα κρατήσει ως αποθεματικό και στην περίπτωση ζημιών, αν τελικά θα τις διανείμει στους εταίρους της ή όχι.

Η φορολογία των ομορρύθμων εταιριών συχνά παρουσιάζει μεταβολές, κυρίως στους συντελεστές που αφορούν τη φορολογία των κερδών της. Πρέπει να γίνεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα έλεγχος του φορολογικού νόμου για να παρακολουθούνται τυχόν αλλαγές που έχουν γίνει. Από την 1/1/2014 και μετά, εφαρμόζεται νέα φορολογία για τα εισοδήματα των Ο.Ε. τα οποία διακρίνονται με βάση το απλογραφικό και το διπλογραφικό συμπέρασμα και καταργείται η επιχειρηματική αμοιβή. Επιπλέον, για τον υπολογισμό της υπεραξίας αποτελεί καθοριστικό παράγοντα εάν η εταιρία τηρεί το απλογραφικό ή το διπλογραφικό σύστημα.

Οι λόγοι για τους οποίους μια Ο.Ε. μπορεί να οδηγηθεί στη λύση της, αφορούν είτε την εταιρία, είτε τους εταίρους. Γεγονότα που αφορούν λόγους λύσεως που συνδέονται άμεσα με τους εταίρους, δεν αποτελούν πλέον λόγους λύσεως της εταιρίας όπως για π.χ., ο θάνατος ή η πτώχευσή τους, προκειμένου να μπορεί να συνεχίσει τη λειτουργία της ανεξαρτήτως της κατάστασης των εταίρων της. Η εταιρία κατά το στάδιο της εκκαθάρισής της σταματάει τις ενέργειες του επιχειρηματικού σκοπού της αλλά μπορεί όμως να συνεχίσει τη λειτουργία με την προϋπόθεση ότι αποδίδει κέρδος για την κάλυψη συναλλαγών της που εκκρεμούν. Η νομική προσωπικότητα της εταιρίας παύει να υφίσταται αφού ολοκληρωθεί το στάδιο της εκκαθάρισης, ενώ οι εταίροι έχουν ακόμα ευθύνη απέναντι στους τρίτους οι οποίοι

δικαιούνται να απαιτήσουν το χρέος τους στο διάστημα μιας πενταετίας από τη στιγμή που δημιουργήθηκε η απαίτηση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης, «Προσωπικές Εταιρείες Ε.Π.Ε. Κοινοπραξίες», Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2008 Β΄
2. Βασίλειος Ν. Σαρσέντης, Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτος, «Λογιστική Εταιριών», Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα 2002
3. Κωνσταντίνος Ν. Καρδακάρης, «Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών. Εφαρμοσμένη», Εκδόσεις Interbooks, 2003
4. Δημήτρης Γκίνογλου, «Λογιστική Εταιριών. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Εκδόσεις Rosili 2004
5. Νικόλαος Κ. Ρόκας, «Εμπορικές Εταιρείες», Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008
6. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, «Συστάσεις-Μετατάξεις-Μετατροπές-Συγχωνεύσεις-Απορροφήσεις-Λύσεις και Εκκαθαρίσεις επιχειρήσεων στη πράξη», 4^η έκδοση Θεσσαλονίκη 2007
7. Κωνσταντίνος Ν. Καρδακάρης, «Γενική Λογιστική Ι & ΙΙ: Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.», Εκδόσεις "ΕΛΛΗΝ", 1995
8. Ηλίας Δεδούσης, «Γενικές Αρχές Λογιστικής Προσαρμοσμένες στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις «Το Οικονομικό», Αθήνα 1994
9. Δ. Γκίνογλου-Π. Ταχυνάκης-Σ. Μωυσή, «Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Rosili, 2005
10. Νικόλαος Ν. Πομόνης, «Γενική Λογιστική ΙΙ», Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, 2004
11. Δημοσθένης Λ. Χέβας, «Εδικά λογιστικά και φορολογικά θέματα εταιριών», «Το Οικονομικό» Εκδόσεις Σμπίλιας ΑΕΒΕ, Αθήνα 2006
12. Χρήστος Ι. Νεγκάκης, «Λογιστική Εταιριών, Θεωρία – Εφαρμογές», Εκδόσεις σοφία, Θεσσαλονίκη 2006
13. Θεοδώρα Δ. Παπαδάτου, Νικόλαος Σ. Πομόνης, «Η Λογιστική των εμπορικών εταιριών», Β΄ έκδοση, Αθήνα 2006, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης
14. Εμμανουήλ ι. Σακέλλη «Εγχειρίδιο Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»
15. Κ.Ν. Καρδακάρης, «Γενικές αρχές λογιστικής»

ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

www.forin.gr

epixeirisi.gr

www.e-boss.gr

www.taxisland.gr

[tax-bulletin17jan13-gr.pdf](#)

www.sardelis-ike.gr.pdf

www.eea.gr

www.judex.gr

www.taxheaven.gr

www.imerisia.gr

www.powertax.gr

www.esee.gr