

Τ.Ε.Ι ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ



E-KBΣ 2007 Ink

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

« ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ Ο.Ε. ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ »

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΦΑΒΒΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΚΑΛΗΜΕΡΗ ΜΑΡΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ

Α.Μ.:2002160



ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2007

Τ.Ε.Ι ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

**« ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ Ο.Ε. ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ»**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΦΑΒΒΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ
ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΚΑΛΗΜΕΡΗ ΜΑΡΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ,
Α.Μ.:2002160



ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2007

ΚΑΛΗΜΕΡΗ ΜΑΡΙΑ

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ: ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ Ο.Ε. ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αυτή η εργασία αναφέρεται στην σύσταση και λειτουργία της Ο.Ε. με βιβλία γ' κατηγορίας. Στην κοινωνική συμβίωση των ανθρώπων, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το μεμονωμένο άτομο αισθάνεται ανίσχυρο να επιδιώξει, με μόνες τις δικές του δυνάμεις, κάποιον σκοπό, έτσι η σύμπραξη περισσότερων ατόμων καθίσταται απαραίτητη. Κατά το άρθρο 741 του Α.Κ., <<Με τη σύμβαση εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό>>. Οι εταιρίες κατατάσσονται σε 4 βασικές κατηγορίες. Η ομόρρυθμη εταιρία ανήκει στις προσωπικές εταιρίες.

Επειτα γίνεται αναφορά στην νομική προσωπικότητα των εμπορικών εταιριών. Αναφέρεται στους ορισμούς, στις διαδικασίες σύστασης, στις διαχειρίσεις και εκπροσωπήσεις, στα οικονομικά, στις λύσεις και εκκαθαρίσεις των εμπορικών εταιριών.

Στην συνέχεια αναφέρεται στην λογιστική των Ο.Ε.. Πιο συγκεκριμένα στην λογιστική συστάσεως μιας Ο.Ε., στις μεταβολές του εταιρικού κεφαλαίου, στην λύση και εκκαθάριση μιας Ο.Ε., ακολουθούνται διάφορα παραδείγματα και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.

Επειτα επειδή το θέμα της φορολογίας σήμερα είναι τεράστιο. Αφού με τα έσοδα από τους φόρους η χώρα μας καλύπτει το 95% του προϋπολογισμού της, τα οποία δαπανώνται για τις κρατικές δαπάνες, γίνεται αναφορά στην φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων(άρθρα 98-118). Αναφέρεται στις προϋποθέσεις αναγνώρισης της κοινοπραξίας, στην φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων κατά το νόμο 2065/92. Στην συνέχεια αναφέρεται στην τήρηση βιβλίων γ' κατηγορίας, στην ενημέρωση βιβλίων, παραδείγματα και αντίστοιχες εγγραφές. Επιπλέον συντάσσεται ημερολόγιο, ισοζύγιο, ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης και υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	7
ΓΕΝΙΚΑ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:	11
<i>ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</i>	11
1.1-ΓΕΝΙΚΑ.....	11
1.2-ΝΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.....	12
1.2.1-ΟΡΙΣΜΟΣ.....	12
1.2.2-ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΣΤΑΣΗΣ.....	12
1.2.2.1-Εγκυρη σύναψη εταιρικής σύμβασης (καταστατικού).....	12
1.2.2.2-Τήρηση διατυλώσεων δημοσιότητας.....	13
1.3-ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ.....	13
1.3.1-Εννοια.....	13
1.3.2-Το πρόσωπο των διαχειριστών.....	14
1.3.3-Η νομική θέση του διαχειριστή.....	15
1.3.4-Δικαιώματα και υποχρεώσεις.....	15
1.3.5-Παύση διαχειριστικής εξουσίας.....	16
1.3.6-Έκταση διαχειριστικής και εκπροσωπευτικής εξουσίας.....	16
1.4-ΟΙ ΕΤΑΙΡΟΙ.....	17
1.4.1-Υποχρεώσεις και δικαιώματα.....	17
1.4.1.1-Υποχρεώσεις.....	17
1.4.1.2-Δικαιώματα.....	17
1.4.2-Ευθύνη.....	17
1.4.3-Μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων.....	18
1.5-ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ.....	19
1.5.1-Το αντικείμενο των εταιρικών εισφορών.....	19
1.5.2-Διανομή αποτελεσμάτων.....	19
1.5.2.1-Δικαίωμα στα κέρδη και στις ζημιές.....	19
1.5.2.2-Διανομή.....	20
1.6-ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	21

1.6.1-Λύση.....	21
1.6.2-Εκκαθάριση.....	22
1.6.2.1-Σκοπός.....	22
1.6.2.2-Νομική θέση των εκκαθαριστών.....	23
1.7-Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ.....	23
1.7.1-Διαφορές Ο.Ε. - Ε.Ε.....	24
1.7.2-Νομική θέση του ετερόρρυθμου εταίρου.....	24
1.7.2.1-Διαχειριστική εξουσία.....	24
1.7.2.2-Εκπροσωπευτική εξουσία.....	24
1.7.3-Ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου.....	25
1.8-Η ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ.....	25
1.8.1 Διαχείριση.....	25
1.8.2-Λύση και εκκαθάριση.....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	27
<i>Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....</i>	<i>27</i>
2.1-ΓΕΝΙΚΑ.....	27
2.2-Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε.....	28
2.3-Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΣΥΣΤΑΣΕΩΣ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.....	30
2.3.1-Εισφορά σε μετρητά ή σε τραπεζική κατάθεση (με δυνατότητα άμεσης αναλήψεως).....	30
2.3.2-Εισφορές λοιπών ενεργητικών στοιχείων (εισφορές σε είδος).....	33
2.3.3-Μεταξύ των μεταβιβαζόμενων περιλαμβάνονται και παθητικά στοιχεία (apports greves d'un passif, apports a titre onereux).....	40
2.3.4-Τα μεταβιβαζόμενα αντικείμενα είναι αδιαίρετα και η αξία τους υπερβαίνει την εταιρική μερίδα.....	50
2.3.5-Η εισφορά του εταίρου συνίσταται σε παραχώρηση δικαιώματος χρήσεως πράγματος.....	52
2.3.6-Η εισφορά του εταίρου συνίσταται σε εργασία ή/και υπηρεσίες (apport en industrie ou apport en travail).....	59
2.4-ΕΓΓΡΑΦΕΣ & ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΣΧΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ – ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....	62
2.4.1-Περίπτωση δανεισμού.....	62
2.4.2-Οι εταίροι ως πελάτες ή προμηθευτές.....	67
2.4.3-Οι απολήψεις των εταίρων.....	67
2.5-ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	71

2.5.1-Τρόποι κατανομής των αποτελεσμάτων.....	73
2.5.1.1-Βάσει ποσοστών.....	73
2.5.1.2-Βάσει του μέσου όρου κεφαλαίου που πραγματικά διατέθηκε (Average Capital Ratio).....	73
2.5.1.3-Υπολογίζεται τόκος επί του επενδυμένου κεφαλαίου των εταιρών.....	77
2.5.2-Η ρήτρα τόκων σε ελλειμματικές χρήσεις.....	79
2.6-ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΟΥ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (ΑΥΞΗΣΗ - ΜΕΙΩΣΗ).....	88
2.6.1-Αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.....	88
2.6.1.1-Πρόσθετες εισφορές των παλιών εταιρών ή εισφορές νέων εταιρών.....	89
2.6.1.2-Εμφάνιση της Φήμης - Πελατείας στα βιβλία της εταιρίας.....	91
2.6.1.3-Η Φήμη - Πελατεία δεν εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας.....	93
2.6.1.4-Κεφαλαιοποίηση αδιανέμητων κερδών ή αποθεματικών.....	96
2.6.1.5-Αύξηση κεφαλαίου με απορρόφηση άλλης επιχειρήσεως (ατομικής ή εταιρικής).....	97
2.6.1.6-Αύξηση κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής στοιχείων ισολογισμού.....	99
2.6.2-Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου.....	107
2.6.2.1-Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου για την απόσβεση ζημίας.....	107
2.6.2.2-Μείωση λόγω δυσαναλογίας προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως.....	110
2.6.2.3-Μείωση κεφαλαίου λόγω αποχωρήσεως εταιρού.....	112
2.7-Η ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ Ο.Ε.....	117
2.8-ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΑΝΑΓΩΓΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ Ο.Ε.....	132
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	135
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ (ΑΡΘΡΑ 98 - 118).....	135
3.1-ΓΕΝΙΚΑ.....	135
3.2-ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ.....	138
3.2.1-Προϋποθέσεις αναγνώρισης της κοινοπραξίας.....	139
3.3-ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΝΟΜΟ 2065/92.....	140
3.3.1-Ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη και περιορισμένης ευθύνης εταιρία.....	140
3.3.1.1-Ομόρρυθμη - ετερόρρυθμη εταιρία.....	140
3.3.1.2-Εταιρία περιορισμένης ευθύνης.....	149
3.4-ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ.....	152
3.4.1-Έννοια.....	152

3.4.2-Ποιοι τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας.....	153
3.4.3-Όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων.....	154
3.4.4-Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο αποθήκης και βιβλίο παραγωγής κοστολογίου.....	154
3.5-ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΜΙΑΣ Ο.Ε.....	157
3.5.1-Γενικά.....	157
3.5.2-Τήρηση βιβλίων μιας Ο.Ε.....	158
3.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΙΑΣ Ο.Ε.....	160
3.6.1-Βιβλίο απογραφών απογραφή με 31.12.2006.....	160
3.6.2-Ισολογισμός με 31.12.06.....	164
3.6.3-Γεγονότα και ενέργειες έτους 2007.....	165
3.6.3.1-Γεγονός 5.1.07.....	165
3.6.3.2-Γεγονός 20.1.08.....	167
3.6.3.3-Γεγονός 25.1.07.....	169
3.6.3.4-Γεγονός 25.1.07.....	170
3.6.3.5-Γεγονός 27.1.07.....	171
3.6.3.6-Γεγονός 28.1.07.....	172
3.7-ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΜΗΝΑ.....	173
3.7.1-Αναλυτικότερα.....	174
3.7.1.1-Φύλλο ελέγχου πρωτοβάθμιων λογ/σμών.....	174
3.7.1.2-Συγκεντρωτικό ημερολόγιο.....	175
3.7.1.3-Γενικό Καθολικό.....	175
3.7.1.4-Φύλλα ελέγχου δευτεροβάθμιων λογ/σμών.....	175
3.7.1.5-Αναλυτικό καθολικό δευτεροβάθμιων λογ/σμών.....	176
3.7.1.6-Σύνταξη ισοζυγίων με 31.1.07.....	177
3.8-ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.....	182
3.8.1-Ισοζύγιο πρωτ/θμιων & τεταρτο/θμιων λογ/σμών (Β' προσωρινό) με 31.12.07.....	188
3.8.2-Φορολογικός χειρισμός της ζημίας.....	202
3.8.3 Σύνταξη φύλλων ελέγχου για τις εγγραφές που έγιναν στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών.....	202
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	206
ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.....	206

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Αναμφισβήτητα, για την ολοκλήρωση κάθε πτυχιακής εργασίας, απαιτείται αρκετή δουλειά για ένα επιθυμητό αποτέλεσμα. Όπως σε κάθε εργασία έτσι και σ' αυτή υπήρξαν κάποιες δυσκολίες. Όμως, με την καθοδήγηση και την αμέριστη συμπαράσταση του επιβλέποντος καθηγητή θεωρούμε ότι ολοκληρώθηκε επιτυχώς η ανάπτυξη της εργασίας.

Η εργασία αναφέρεται στην Σύσταση και Λειτουργία της Ο.Ε. με Βιβλία Γ' Κατηγορίας. Στην κοινωνική συμβίωση των ανθρώπων, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το μεμονωμένο άτομο αισθάνεται ανίσχυρο να επιδιώξει με μόνες τις δικές του δυνάμεις, κάποιον σκοπό, έτσι η σύμπραξη περισσότερων ατόμων καθίσταται απαραίτητη. Κατά το άρθρο 741 του Α.Κ., <<Με τη σύμβαση εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό>>.

Η εργασία έχει χωριστεί σε τρία κεφάλαια. Στην εισαγωγή γίνεται αναφορά στα ιστορικά στοιχεία των εταιρικών επιχειρήσεων. Καθώς αναλύονται και οι βασικές κατηγορίες αυτών.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται η νομική προσωπικότητα των εμπορικών εταιριών και κυρίως της Ο.Ε.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται με κάθε λεπτομέρεια η λογιστική της ομόρρυθμης εταιρίας. Η σύσταση, οι εγγραφές, η λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στην φορολογία των νομικών προσώπων, στην ενημέρωση των βιβλίων γ' κατηγορίας της Ο.Ε., παράδειγμα λειτουργίας Ο.Ε., σύνταξη φύλλων ελέγχου, ισοζυγίων και γενικού καθολικού.

Στο τέλος γίνονται ενέργειες μετά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος. Υποβάλλονται φορολογικές δηλώσεις και εμφανίζονται στατιστικά στοιχεία ύστερα από απαντήσεις ερωτηματολογίου που συνέταξα στο επιμελητήριο.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΓΕΝΙΚΑ

Στην κοινωνική συμβίωση των ανθρώπων, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το μεμονωμένο άτομο αισθάνεται ανίσχυρο να επιδιώξει, με μόνες τις δικές του δυνάμεις, κάποιον σκοπό. Ο σκοπός αυτός, στη γενική αυτή θεώρηση, δεν είναι απαραίτητο να ανάγεται στο πεδίο της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά μπορεί να είναι και ιδεολογικός, όπως π.χ. η διάδοση πολιτικών ή θρησκευτικών δοξασιών. Ακόμα μπορεί να αποβλέπει στην ατομική κερδοσκοπία ή αποκόμιση κάποιων γενικότερων κοινωνικών ωφελημάτων. Και από την στιγμή που η επίτευξή του υπερακοντίζει τις ατομικές δυνατότητες, η σύμπραξη περισσότερων ατόμων καθίσταται απαραίτητη. Ο νομικός θεσμός, στα πλαίσια του οποίου μπορεί να πραγματοποιηθεί μια τέτοια σύμπραξη, είναι η εταιρία.

Κατά το άρθρο 741 του Α.Κ., <<Με τη σύμβαση εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό>>.

Οι διάφορες μορφές εταιρικής συνεργασίας είναι δυνατό να αναζητηθούν και στις πρωτόγονες ακόμα μορφές της οικονομικής ζωής. Οπωσδήποτε δεν μπορούμε να ζητάμε ομοιότητες με τις εταιρίες της σύγχρονης εποχής. Ένα κοινό όμως χαρακτηριστικό στην καθαρή μορφή της εταιρικής συνεργασίας προσώπων, ήταν και παραμένει η εταιρική πρόθεση.

Στους χρόνους της Ελληνικής αρχαιότητας φάνηκαν διάφορες μορφές εταιρικής συνεργασίας, που αποτέλεσαν ίσως το σπέρμα της εταιρίας του Ρωμαϊκού Δικαίου. Μεταξύ των πρωτοπόρων αυτών εταιρικών μορφών αναφέρεται η Τράπεζα του Πασίωνος και του Φορμίωνος.

Με το πέρασμα των αιώνων, η εταιρία αντιμετωπιζόταν σαν ενοχική σχέση μεταξύ των συμβαλλομένων (εταίρων), ήταν προσωποπαγής και στηριζόταν στην καλή πίστη, με απαραίτητη την εταιρική πρόθεση (affection societatis). Έτσι, για τον τρίτο συναλλασσόμενο με τους εταίρους η εταιρία ήταν res inter alios.

Στο Μεσαίωνα αναπτύχθηκαν πιο συγκεκριμένες μορφές εταιριών και προσαρμόσθηκε ανάλογα το Εταιρικό Δίκαιο.

Πρώτη μορφή εταιρίας ήταν η *commenda*, που αφορούσε στις σχέσεις μεταξύ πλοιοκτήτη και φορτωτή, όπως επίσης και η Τράπεζα του Αγίου Γεωργίου στη Γενova (1.400 μ.Χ.).

Με την ανάπτυξη της οικονομικής ζωής, η εταιρική συνεργασία έγινε, σε μεγάλη έκταση, αναγκαιότητα, με συνέπεια τη συστηματική, για την εποχή, νομοθετική ρύθμιση όλων των εμπορικών σχέσεων. Έτσι, για πρώτη φορά εισάγεται στη Γαλλία το Δίκαιο των εμπορικών συναλλαγών (Εμπορικός Κώδικας), ενώ σε άλλες χώρες κάνουν την εμφάνισή τους ειδικές μορφές εταιρικής συνεργασίας, όπως στην Αγγλία η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, τον 18^ο αιώνα.

Στην Ελλάδα εφαρμόστηκε αρχικά ο Γαλλικός Εμπορικός Κώδικας από την Πρώτη Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου (1/13 Ιανουαρίου 1822).

Η σύγχρονη νομοθεσία περί εταιριών βασίζεται σε αρχές που, όπως είναι φυσικό, διαφέρουν από τις αρχές του Ρωμαϊκού Δικαίου, δεδομένου ότι σήμερα:

- Οι εταιρίες δεν είναι απαραίτητα προσωποπαγείς ενώσεις.
- Οι εταιρίες του σύγχρονου Δικαίου έχουν δική τους νομική προσωπικότητα.
- Οι εταιρίες δεν αποτελούν απλή ενοχική σχέση μεταξύ των συμβαλλόμενων εταιρών.
- Η σύσταση της ανώνυμης εταιρίας δεν προϋποθέτει την ύπαρξη εταιρικής προθέσεως μεταξύ των συμβαλλομένων.

Με την ανάπτυξη όμως της εταιρικής συνεργασίας και τη νομική ρύθμιση των συναφασμένων οικονομικών σχέσεων διαμορφώθηκαν οι κανόνες και οι τεχνικές, τόσο για τη λογιστική παρακολούθησή τους, όσο και για τη χρηματοδότηση της αναπτύξεώς τους.

Εταιρίες αποτελούν:

- Τα σωματεία
- Οι ερανικές επιτροπές
- Οι εταιρίες αστικού δικαίου
- Οι εταιρίες εμπορικού δικαίου.

Οι κύριοι τύποι των οποίων και μόνο θα μας απασχολήσουν, είναι εκείνες που προβλέπονται από το εμπορικό δίκαιο.

Οι εταιρίες του εμπορικού δικαίου μπορούν να καταταγούν σε τέσσερις βασικές κατηγορίες:

- i. Προσωπικές Εταιρίες:
 - Ομόρρυθμη Εταιρία (ΟΕ)
 - Ετερόρρυθμη Εταιρία (ΕΕ)
 - Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρία
- ii. Κεφαλαιουχικές Εταιρίες:
 - Ανώνυμη Εταιρία (ΑΕ)
- iii. Μικτές Εταιρίες:
 - Ετερόρρυθμη κατά μετοχές Εταιρία
 - Εταιρία περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ)
- iv. Ιδιόρρυθμες Εταιρίες:
 - Συνεταιρισμός
 - Συμπλοιοκτησία

Στις προσωπικές εμπορικές εταιρίες δύο ή περισσότερα φυσικά πρόσωπα ενώνουν τις δυνάμεις τους σε μια συνδυασμένη προσπάθεια για την επίτευξη του καλύτερου δυνατού οικονομικού αποτελέσματος. Οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες) είναι κατ' ανάγκη ολιγομελείς γιατί στηρίζονται στην αρχή της απόλυτης εμπιστοσύνης μεταξύ των εταίρων. Δεν προβλέπονται από την νομοθεσία ελάχιστο όριο του εταιρικού κεφαλαίου, η δε αποτίμηση των περιουσιακών της στοιχείων γίνεται με ομόφωνη απόφαση των εταίρων. Στις προσωπικές εταιρίες, στις οποίες προέχει το λεγόμενο προσωπικό στοιχείο, η προσωπικότητα των εταίρων, στο οποίο κυρίως στηρίζεται η όλη συγκρότηση και λειτουργία των και το οποίο αποτελεί την κύρια εγγύηση των πιστωτών των.

Κάθε εταιρία που περιβάλλεται οποιονδήποτε από τους προβλεπόμενους τύπους, εκτός από την αφανή εταιρία και τη συμπλοιοκτησία, αποκτά νομική προσωπικότητα και καθίσταται νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου. Η εταιρία έτσι αποτελεί ένα αυτοτελές πρόσωπο, ανεξάρτητο από τους εταίρους, που έχει δική του δικαιοπρακτική ικανότητα, είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ενεργεί με δικό του όνομα (επωνυμία) κατευθύνει τη δραστηριότητά του από ένα συγκεκριμένο τόπο (έδρα) που αποτελεί το ανάλογο της κατοικίας των φυσικών προσώπων και αποκτά ιθαγένεια, η οποία προσδιορίζεται από τον τόπο της έδρας. Έτσι κάθε εταιρία που εδρεύει στην Ελλάδα θεωρείται ότι έχει την ελληνική ιθαγένεια.

Το προσωποπαγές στοιχείο κυριαρχεί στη ζωή και τη λειτουργία των προσωπικών εταιριών ανεξάρτητα από το ύψος της συμμετοχής κάθε εταίρου στο

εταιρικό κεφάλαιο. Αμιγώς προσωπική εταιρία είναι μόνο η ομόρρυθμη εταιρία (Ο.Ε.) με μόνη διαφορά οι ετερόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μέχρι του ποσού εισφοράς τους στο κεφάλαιο.

Ετερόρρυθμη Εταιρία (Ε.Ε) είναι η προσωπική εμπορική εταιρία με νομική προσωπικότητα, που έχει σκοπό την ενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εταιρική επωνυμία και της οποίας ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται προς τους εταιρικούς δανειστές απεριόριστα και εις ολοκλήρων ενώ άλλοι, ένας ή περισσότεροι, ευθύνονται περιορισμένα (ετερόρρυθμη εταίροι).

Αφανής (ή συμμετοχική) είναι η προσωπική εταιρία χωρίς νομική προσωπικότητα, στην οποία ο εταιρικός δεσμός περιορίζεται στις προς τα έσω σχέσεις των εταίρων, ενώ προς τα έξω δρα στο δικό του όνομα ένας (ή και περισσότεροι) εταίρος (εμφανής εταίρος) και όχι οι υπόλοιτοι (αφανείς εταίροι).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Νομική προσωπικότητα έχουν όλες οι κεφαλαιουχικές εταιρίες.

Από τις προσωπικές, νομική προσωπικότητα έχουν η ομόρρυθμη και η ετερόρρυθμη εταιρία.

Η δημιουργία του νομικού προσώπου αρχίζει με τη σύναψη της εταιρικής σύμβασης και ολοκληρώνεται με την τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας. Με την ίδρυση του νομικού προσώπου, δημιουργείται νέο υποκείμενο δικαίου, το οποίο έχει αυτοτέλεια απέναντι στους ιδρυτές και στα μέλη του, έχει δικό του όνομα, δηλαδή επωνυμία, ιθαγένεια και έδρα. Το νομικό πρόσωπο έχει ικανότητα δικαίου, ικανότητα για δικαιοπραξία και αδικοπραξία καθώς και ικανότητα να είναι διάδικος και ικανότητα παράστασης στο δικαστήριο. Η βούληση του νομικού προσώπου εκφράζεται από τα όργανά του. Εφόσον το νομικό πρόσωπο είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, έχει (δική του) περιουσία, με την οποία και ευθύνεται για τα δημιουργούμενα χρέη. Η ταυτότητα του νομικού προσώπου δεν επηρεάζεται, όταν τροποποιούνται διατάξεις του καταστατικού, όπως όταν μεταβάλλεται η επωνυμία του ή η σύνθεση των μελών του, παρατείνεται η διάρκειά του ή μετατρέπεται σε άλλον εταιρικό τύπο. Στις εταιρείες με νομική προσωπικότητα εφαρμόζονται συμπληρωματικά οι διατάξεις του ΑΚ περί νομικών προσώπων (άρθρα 61-78).

Στις εμπορικές εταιρίες με νομική προσωπικότητα εφαρμόζονται οι συνέπειες της εμπορικής ιδιότητας, δηλαδή παράγωγη εμπορικότητα, υποχρέωση τήρησης εμπορικών βιβλίων, πτωχευτική ικανότητα, προσωποκράτηση εκπροσώπων και άλλα. Λόγω της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου ο εμπορικός χαρακτήρας εταιρίας με νομική προσωπικότητα δεν προσδίδει την εμπορική ιδιότητα στους εταίρους. Εξαιρέση από τον τελευταίο αυτό κανόνα υπάρχει, κατά την κρατούσα άποψη, για τους ομόρρυθμους εταίρους Ο.Ε. ή Ε.Ε.

1.2 ΝΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

1.2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ

Ομόρρυθμη Εταιρία (Ο.Ε.) είναι η εμπορική με νομική προσωπικότητα προσωπική εταιρία, που έχει σκοπό την ενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εταιρική επωνυμία και της οποίας όλοι οι (ομόρρυθμοι) εταίροι ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον προς τους δανειστές της εταιρίας.

1.2.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΣΤΑΣΗΣ

Για τη σύσταση της ΟΕ απαιτείται η σύναψη εταιρικής σύμβασης (καταστατικού) και η τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας.

1.2.2.1 Έγκυρη σύναψη εταιρικής σύμβασης (καταστατικού)

Η σύσταση της εταιρίας προϋποθέτει σύμβαση, στην οποία συμβάλλονται δύο ή περισσότερα πρόσωπα. Οι συμβαλλόμενοι εταίροι μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα και να έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα. Η έγκυρη σύναψη της σύμβασης προϋποθέτει και την έλλειψη ελαττωμάτων βούλησης, συμφωνία των συμβαλλομένων και μη αντίθεση του εταιρικού σκοπού στο νόμο ή στα χρηστά ήθη. Σε περίπτωση που υπάρχουν ελαττώματα της εταιρικής σύμβασης ή των δηλώσεων βούλησης των ιδρυτών, συνεπάγεται ακυρότητα ή ακυρωσία.

Η εταιρική σύμβαση (καταστατικό) γίνεται με ιδιωτικό ή με δημόσιο έγγραφο. Στο καταστατικό πρέπει να περιέχεται το κατά νόμο ελάχιστο περιεχόμενο, δηλ. το όνομα και η κατοικία των εταίρων, η εταιρική επωνυμία, το όνομα των διαχειριστών, το είδος και η αξία των εισφορών και η διάρκεια της εταιρίας. Στο ελάχιστο περιεχόμενο του καταστατικού ανήκει και ο εταιρικός σκοπός καθώς και η ιδιότητα της εταιρίας ως ομόρρυθμης. Αντίθετα, δεν είναι υποχρεωτική η μνεία του διορισμού των διαχειριστών (όταν δεν προβλέπεται καταστατική, ισχύει η νομική διαχείριση), της διάρκειας της εταιρίας (αν δεν ορίζεται, είναι αόριστης διάρκειας) και της αξίας των εισφορών. Για την τροποποίηση καταστατικού απαιτείται ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων, εκτός αν το καταστατικό αρκείται σε πλειοψηφία.

1.2.2.2 Τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας

Οι διατυπώσεις δημοσιότητας συνίσταται:

- Στην καταχώριση περίληψης (συνήθως κατατίθεται αντίγραφο) του καταστατικού, η οποία πρέπει να περιέχει το ελάχιστο περιεχόμενό του, στο ειδικό βιβλίο εταιριών του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας.
- Στην τοιχοκόλληση της περίληψης (αντιγράφου): Η περίληψη (αντίγραφο) του καταστατικού παραδίδεται στο γραμματέα του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας μέσα σε 15 ημέρες από τη χρονολογία του καταστατικού.

Η μη δημοσίευση στοιχείων που αφορούν στο ελάχιστο περιεχόμενο του καταστατικού ισοδυναμεί με μη δημοσίευση. Κατά τα λοιπά οι αδημοσίευτες συμφωνίες (π.χ. ορισμός διαχειριστή) δεν μπορούν να αντιταχθούν σε τρίτους εφόσον είναι σε βάρος τους.

1.3 ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ

1.3.1 Έννοια

Η διαχειριστική εξουσία, με την ευρεία έννοια, είναι το σύνολο των δραστηριοτήτων, οι οποίες κατευθύνονται στην επιδίωξη του κοινού σκοπού, δηλαδή η λήψη αποφάσεων, η σύναψη συμβάσεων, η δικαστική εκπροσώπηση της εταιρίας, η τέλεση υλικών πράξεων (τήρηση εμπορικών βιβλίων, αλληλογραφίας, διεύθυνση παραγωγής), πράξεις διάθεσης εταιρικών αντικειμένων (μεταβιβάσεις, σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων).

Η διαχείριση (ή διαχείριση προς τα έσω), με τη στενή έννοια, είναι η εξουσία του διαχειριστή να ενεργεί πράξεις χωρίς να προσβάλλει τις υποχρεώσεις του απέναντι στους άλλους εταίρους.

Η εκπροσώπηση (ή διαχείριση προς τα έξω), αναφέρεται στην εξουσία έγκυρης τέλεσης πράξεων απέναντι σε τρίτους. Όλες οι πράξεις εκπροσώπησης είναι συγχρόνως και πράξεις διαχείρισης (π.χ. αγορά ακινήτου για την εταιρία). Οι πράξεις διαχείρισης δεν είναι όμως πάντα πράξεις εκπροσώπησης (π.χ. τήρηση λογιστικών βιβλίων).

Η σημασία της διάκρισης αφορά στις συνέπειες των πράξεων του διαχειριστή. Ειδικότερα, είναι δυνατόν πράξη που αφορά σε δικαιοπραξία με τρίτον

(δηλαδή πράξη διαχειριστικής εξουσίας με ευρεία έννοια) να υπερβαίνει τα όρια της διαχείρισης όχι όμως και της εκπροσώπησης.

Η υπέρβαση μόνη της διαχειριστικής εξουσίας συνιστά παράβαση της υποχρέωσης του διαχειριστή απέναντι στους άλλους εταίρους να μην τελέσει την πράξη αυτή, αφορά δηλαδή στις προς τα έσω σχέσεις, ενώ η υπέρβαση της εκπροσωπευτικής εξουσίας έχει ως συνέπεια ότι η τελεσθείσα πράξη δεν είναι ισχυρή και δεσμευτική για την εταιρία και τον τρίτο.

1.3.2 Το πρόσωπο των διαχειριστών

1. Η αρχή της ατομικής εκπροσώπησης

Εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στο καταστατικό, η Ο.Ε. δεσμεύεται απέναντι στους τρίτους και οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται "εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνο των συνεταίρων υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν". Στις Ο.Ε. συνεπώς ισχύει η αρχή της ατομικής εκπροσώπησης, δηλαδή κάθε ομόρρυθμος εταίρος μπορεί να δεσμεύει την εταιρία (και τους εταίρους) ανεξάρτητα από τη σύμπραξη ή και παρά την εναντίωση των άλλων. Η διάταξη αυτή αποσκοπεί στη διενέργεια των συναλλαγών με ταχύτητα και ευελιξία. Προυποθέτει όμως μεγάλη εμπιστοσύνη μεταξύ των εταίρων. Ωστόσο, σε περίπτωση που τρίτος συναλλάχθηκε με ομόρρυθμο εταίρο, μολονότι γνώριζε ότι οι άλλοι εταίροι είχαν εναντιωθεί στη σύναψη της συναλλαγής αυτής, η εταιρία δε δεσμεύεται. Η αρχή αυτή ισχύει και στις προς τα έσω σχέσεις (δηλαδή τη διαχείριση).

2. Αποκλίσεις

Ο κανόνας της ατομικής εκπροσώπησης δεν είναι αναγκαστικό δίκαιο, δηλαδή το καταστατικό μπορεί να προβλέψει άλλη ρύθμιση. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, θα έχουμε καταστατική εκπροσώπηση, που μπορεί να προβλέπει π.χ. ότι η εκπροσώπηση θα ανήκει σε έναν ή σε ορισμένους μόνο εταίρους, να εισάγει συλλογική εκπροσώπηση (δηλαδή για κάθε πράξη εκπροσώπησης απαιτείται η συναίνεση ή η σύμπραξη όλων των εταίρων). Οι αποκλίσεις αυτές μπορούν να τύχουν εφαρμογής και στις προς τα έσω σχέσεις (δηλαδή τη διαχείριση). Σε κάθε περίπτωση πάντως, οι αποκλίσεις αυτές πρέπει να δημοσιεύονται.

1.3.3 Η νομική θέση του διαχειριστή

Η εξουσία διαχείρισης είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με την εταιρική ιδιότητα, δηλ. μόνο εταίροι μπορεί να είναι διαχειριστές, να έχουν δηλ. την εξουσία διαχείρισης και εκπροσώπησης (αυτοδιαχείριση).

1.3.4 Δικαιώματα και υποχρεώσεις

Ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του διαχειριστή εταίρου εφαρμόζονται οι διατάξεις για την εντολή (άρ. 713 -723 ΑΚ), δηλ.:

- Ευθύνεται απέναντι στους συνεταίρους του για κάθε διαχειριστικό πταίσμα και όχι μόνο για συγκεκριμένη αμέλεια, όπως οι μη διαχειριστές.

- Δεν έχει δικαίωμα να υποκαταστήσει άλλον προς εκπλήρωση των διαχειριστικών του υποχρεώσεων εκτός αν το επιτρέπει η εταιρική σύμβαση. Και χωρίς όμως πρόβλεψη μπορεί να προσλάβει υπαλλήλους, οι οποίοι μπορεί να αναλάβουν την εκτέλεση διαχειριστικών (όχι όμως και διευθυντικών) καθηκόντων (πχ. λογιστές, τεχνικό διευθυντή).

- Έχει την υποχρέωση να παρέχει πληροφορίες και μετά τη λήξη της διαχείρισης οφείλει λογοδοσία.

- Έχει το δικαίωμα να ζητήσει από την εταιρεία προκαταβολή ή απόδοση δαπανών και αποκατάσταση ζημιών.

Εκτός από τις διατάξεις αυτές για την εντολή ισχύουν τα εξής αναφορικά με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του διαχειριστή:

- Δεν έχει δικαίωμα να μεταβιβάσει τη διαχειριστική του εξουσία, μπορεί όμως να μεταβιβάσει τις απαιτήσεις του από τη διαχείριση, εφόσον μπορούν να απαιτηθούν και πριν από την εκκαθάριση.

- Δεν έχει αξίωση για καταβολή αμοιβής, αφού η διενέργεια της διαχείρισης αποτελεί εταιρική υποχρέωση. Ωστόσο επιτρέπεται να συμφωνηθεί αμοιβή, η οποία μπορεί να συνίσταται είτε σε πάγιο ποσό είτε σε ποσοστά από τα κέρδη ή και στα δύο.

1.3.5 Πάυση διαχειριστικής εξουσίας

Η διαχειριστική εξουσία παύει για τους εξής λόγους:

- Λόγω λύσης της εταιρείας.
- Λόγω θανάτου, απαγόρευσης ή πτώχευσης του διαχειριστή.
- Παραίτηση του διαχειριστή μόνο για σπουδαίο λόγο.
- Ανάκληση του διαχειριστή, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος (π.χ.

βαριά παράβαση καθηκόντων ή ανικανότητα για τακτική διαχείριση) και ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων (εκτός του υπό ανάκληση), εκτός αν η εταιρική σύμβαση αρκείται σε πλειοψηφία.

1.3.6 Έκταση διαχειριστικής και εκπροσωπευτικής εξουσίας

Στη διαχειριστική και εκπροσωπευτική εξουσία υπάγεται κάθε πράξη που εντάσσεται στο

πλαίσιο του εταιρικού σκοπού. Είναι όμως δυνατό να προβλέπονται περιορισμοί από τη σύμβαση.

Υπέρβαση της εκπροσωπευτικής εξουσίας έχει ως συνέπεια ότι η πράξη που διενεργήθηκε δε δεσμεύει την εταιρεία και των τρίτων και τελεί σε μετέωρη κατάσταση έως ότου οι εταίροι την εγκρίνουν, οπότε ισχυροποιείται. Εφόσον η εταιρική σύμβαση περιορίζει μόνη τη διαχειριστική εξουσία, η υπέρβασή της έχει ως συνέπεια ότι η πράξη είναι ισχυρή απέναντι στους καλόπιστους

τρίτους, δηλ. σ' αυτούς που ανυπαίτια αγνοούν την αντίθεση ή την εναντίωση των άλλων εταίρων, ο διαχειριστής όμως ευθύνεται σε αποζημίωση σε περίπτωση που η πράξη αποβεί εκζημία για την εταιρεία.

1.4 ΟΙ ΕΤΑΙΡΟΙ

1.4.1 Υποχρεώσεις και δικαιώματα

Οι σχέσεις των εταιρών μεταξύ τους διέπεται από τις εξής αρχές: την αρχή της ελευθερίας της βούλησης στις προς τα έσω σχέσεις και από την αρχή της ισότητας (δεν είναι αναγκαστικό δίκαιο).

1.4.1.1 Υποχρεώσεις

Οι εταίροι έχουν τις εξής υποχρεώσεις:

- Υποχρέωση για καταβολή εισφοράς.
- Υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησης.
- Υποχρέωση επιδίωξης του κοινού σκοπού.
- Υποχρέωση πίστης, δηλ. υποχρεούνται, στο πλαίσιο της επιδίωξης του κοινού σκοπού, να διαφυλάσσουν τα συμφέροντα της εταιρείας και των συνεταίρων τους και να παραλείπουν κάθε ενέργεια που θα μπορούσε να παραβιάσει τα συμφέροντα αυτά. Επίσης, υποχρεούνται σε παράλειψη πράξεων ανταγωνισμού.

1.4.1.2 Δικαιώματα

Τα δικαιώματα των εταιρών διακρίνονται σε διοικητικά (προσωπικά) και σε περιουσιακά.

- Διοικητικά: Στο πλαίσιο αυτό εντάσσονται, το δικαίωμα διαχείρισης και εκπροσώπησης, το δικαίωμα ψήφου, το δικαίωμα λήψης μη διαχειριστικών αποφάσεων, το δικαίωμα άσκησης εταιρικών αξιώσεων, δικαίωμα ελέγχου και παροχής πληροφοριών.
- Περιουσιακά: Στο πλαίσιο αυτό εντάσσονται το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη και στις ζημιές, το δικαίωμα απολήψεων (αν προβλέπεται στο καταστατικό) και το δικαίωμα στο προϊόν της εκκαθάρισης.

1.4.2 Ευθύνη

Η Ο.Ε., ως αυτοτελές υποκείμενο δικαίου, οφείλει να εκπληρώσει τις συμβατικές της υποχρεώσεις (που ανέλαβε ο διαχειριστής) και σε περίπτωση μη εκπλήρωσης ή τέλεσης άδικων πράξεων από το διαχειριστή, ευθύνεται με την περιουσία της.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 ΕμπΝ, παράλληλα προς την εταιρεία, ευθύνεται και

κάθε εταίρος με την ατομική του περιουσία για την εκπλήρωση των εταιρικών υποχρεώσεων. Οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι σε φυσική εκπλήρωση τόσο των χρηματικών όσο και των μη χρηματικών υποχρεώσεων της εταιρείας. Πρέπει όμως να πρόκειται για υποχρέωση, την οποία να μπορούν να εκπληρώσουν και οι εταίροι (ιδίως να μην πρόκειται για προσωποπαγή υποχρέωση της εταιρείας) και να υπάρχει αδυναμία ή αδράνεια του διαχειριστή για εκπλήρωση. Η ευθύνη των εταίρων έχει κατά συνέπεια παρακολουθηματικό χαρακτήρα, αποτελεί κανόνα αναγκαστικού δικαίου και συνοψίζεται ως εξής:

- Είναι προσωπική και απεριόριστη: Ευθύνονται δηλ. όλοι οι εταίροι με όλη τους την περιουσία και όχι μόνο κατά λόγο της εισφοράς τους ή μέχρι ορισμένου ποσού.
- Είναι ευθύνη εις ολόκληρον: Οι εταίροι δηλ. της Ο.Ε. ευθύνονται "αλληλεγγύως", δηλ. εις ολόκληρον. Κάθε εταίρος δηλ. έχει την υποχρέωση να εκπληρώσει ολόκληρο το χρέος.
- Είναι άμεση, δηλ. ευθύνονται οι εταίροι ευθέως απέναντι στους εταιρικούς δανειστές και όχι απέναντι στην εταιρεία για καταβολή συμπληρωματικών εισφορών.
- Είναι πρωτογενής και όχι επικουρική. Ο δανειστής δηλ. δεν είναι υποχρεωμένος να επιδιώξει να ικανοποιηθεί πρώτα από την εταιρική περιουσία.

Ο εταίρος, που κατέβαλε το χρέος έχει αναγωγικά δικαιώματα κατά της εταιρείας και των συνεταίρων του. Αντίθετα, η εταιρεία που ικανοποίησε το δανειστή δεν έχει αναγωγικά δικαιώματα κατά των εταίρων. Ο εταίρος, ο οποίος αποχωρεί από την εταιρεία, εξακολουθεί να ευθύνεται για τις (και μη ληξιπρόθεσμες) εταιρικές υποχρεώσεις που είχαν γεννηθεί έως τη δημοσίευση της αποχώρησής του.

1.4.3 Μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων

Υποστηρίζεται ότι η εταιρική συμμετοχή μπορεί να μεταβιβαστεί ελεύθερα και ότι είναι δυνατή η σύσταση επικαρπίας ή ενεχύρου στην εταιρική συμμετοχή.

Για την είσοδο νέου εταίρου απαιτείται σύμβαση μεταξύ όλων των εταίρων και του εταίρου, καθώς και τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης. Ο νέος εταίρος, σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, ευθύνεται και για τα παλαιά χρέη της εταιρείας (υποστηρίζεται όμως και η αντίθετη άποψη).

Δικαίωμα εξόδου δεν προβλέπεται γενικώς. Ωστόσο, η σύμβαση μπορεί να το προβλέψει σε περίπτωση που συντρέχει σπουδαίος λόγος ή αν επέλθουν ορισμένα γεγονότα. Σε περίπτωση θανάτου, πτώχευσης ή απαγόρευσης εταιρίου, η εταιρεία μπορεί να συνεχισθεί. Για τον αποκλεισμό εταιρίου πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: Ύπαρξη σπουδαίου λόγου, αίτηση όλων των λοιπών εταιριών προς το αρμόδιο δικαστήριο για αποκλεισμό του υπαίτιου εταιρίου, τελεσίδικη απόφαση, με την οποία γίνεται δεκτή η αίτηση. Υποστηρίζεται ότι η διάταξη αυτή του νόμου δεν αποτελεί αναγκαστικό δίκαιο και ότι μπορεί συνεπώς να συμφωνηθεί αποκλεισμός θα επέρχεται αυτοδικαίως.

1.5 ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ

1.5.1 Το αντικείμενο των εταιρικών εισφορών

Κάθε εταίρος, ο οποίος μετέχει στη σύσταση εταιρείας, αναλαμβάνει την υποχρέωση να καταβάλει εισφορά. Η υποχρέωση αυτή, η οποία αντιστοιχεί προς την υποχρέωση παροχής μπορεί να εκπληρωθεί και μετά τη σύσταση της εταιρείας.

Οποιαδήποτε παροχή μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς, όπως χρήματα, πράγματα (που εισφέρονται κατά κυριότητα, επικαρπία ή χρήση), αλλά αντικείμενα (όπως εισφορά επιχείρησης), άυλα αγαθά (όπως εισφορά απαιτήσης, σήματος, διπλώματος ευρεσιτεχνίας), εργασία, τήρηση ορισμένης συμπεριφοράς (όπως υπόσχεση παράλειψης ανταγωνισμού ή άσκηση δικαιώματος ψήφου μετόχου προς ορισμένη κατεύθυνση). Οι εισφορές δεν απαιτείται να είναι ομοειδείς ούτε ίσης αξίας. Εφόσον όμως δε συμφωνήθηκε κάτι άλλο, οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι σε ίσες εισφορές.

1.5.2 Διανομή αποτελεσμάτων

1.5.2.1 Δικαίωμα στα κέρδη και στις ζημιές

Οι εταίροι έχουν δικαίωμα στα κέρδη και στις ζημιές κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα δηλ. το μέγεθος της εισφοράς τους, εκτός αν προβλέπεται άλλη ρύθμιση στην εταιρική σύμβαση. αναλογία των εταιριών ορίστηκε μόνο ως προς τα κέρδη ή μόνον ως προς τις ζημιές, η αναλογία αυτή ισχύει τόσο για τις ζημιές όσο και για τα κέρδη, εκτός αν η εταιρική σύμβαση ρυθμίζει διαφορετικό τρόπο τα ποσοστά συμμετοχής κάθε εταιρίου στα κέρδη ή στις ζημιές. Άκυρη είναι η συμφωνία κατά την

οποία ένας ή περισσότεροι εταίροι αποκλείονται από τη συμμετοχή στα κέρδη ή στις ζημιές ("λεόντειος εταιρεία").

1.5.2.2 Διανομή

1) Διανομή κερδών

Εφόσον στη σύμβαση δεν υπάρχει άλλη ρύθμιση, τα κέρδη διανέμονται στο τέλος κάθε έτους. Προϋπόθεση για τη διανομή κερδών είναι η σύνταξη των εταιρικών λογαριασμών από τους διαχειριστές, απ' όπου να εμφανίζεται αν η εταιρική χρήση ήταν κερδοφόρα. Το ποσό κατά το οποίο, με βάση τους εταιρικούς λογαριασμούς, αυξήθηκε η εταιρική περιουσία, σε σύγκριση με τα αποτελέσματα των λογαριασμών του προηγούμενου έτους, αποτελεί κέρδος. Σε αντίθεση δηλ. απ' ότι συμβαίνει στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, δε γίνεται σύγκριση με την αρχική εταιρική περιουσία για την εξεύρεση των κερδών αλλά λαμβάνεται ως βάση η μεταβαλλόμενη αξία της εταιρικής περιουσίας. Είναι όμως δυνατό να προβλεφθεί ότι η αξία των εισφορών φέρεται στο παθητικό, όπως δηλ. στις κεφαλαιουχικές εταιρείες. Τα αυτά ισχύουν και για τις ζημιές, δηλ. το ποσό κατά το οποίο μειώθηκε η εταιρική περιουσία (και αντίστοιχα η μερίδα κάθε εταίρου) σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος, αποτελεί ζημιά. Οι εταίροι, αν δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη, δεν είναι υποχρεωμένοι να καλύψουν τις ζημιές.

2) Αποθεματικά - Κάλυψη ζημιών

Στην εταιρική σύμβαση είναι επίσης δυνατό να προβλέπεται ότι δε θα διανέμονται όλα τα κέρδη αλλά ότι ένα μέρος τους θα κρατείται για σχηματισμό αποθεματικών ή κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Αλλά και ανεξάρτητα από πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση, οι εταίροι μπορούν να αποφασίσουν οποιαδήποτε άλλη χρησιμοποίηση των κερδών.

3) Γενικό δικαίωμα στα κέρδη και απαίτηση για καταβολή κερδών

Το γενικό δικαίωμα στα κέρδη έχει ως περιεχόμενο ότι ο εταίρος έχει σ' όλη τη διάρκεια της εταιρείας δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη. Η απαίτηση για καταβολή των κερδών έχει ως περιεχόμενο ότι ο εταίρος μπορεί να απαιτήσει την

καταβολή των κερδών που του αναλογούν στη συγκεκριμένη εταιρική χρήση. Η απαίτηση αυτή είναι μεταβιβαστή.

1.6 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

1.6.1 Λύση

Με τη λύση της εταιρείας αρχίζει το στάδιο των διακανονισμών των εκκρεμών σχέσεων των εταίρων και των τρίτων (στάδιο εκκαθάρισης) ενώ με το τέλος των διακανονισμών εκκαθάρισης επέρχεται η περάτωση της εταιρείας. Σ' όλο το διάστημα της εκκαθάρισης η εταιρεία ως ενοχική σχέση και ως νομικό πρόσωπο εξακολουθεί να υπάρχει και μόνο ο σκοπός της μεταβάλλεται, αφού συνίσταται πλέον όχι σε παραγωγική λειτουργία αλλά στο διακανονισμό των εταιρικών δοσοληψιών ("εταιρεία υπό εκκαθάριση").

Οι σπουδαιότεροι λόγοι λύσης είναι οι εξής:

* Πάροδος του χρόνου διάρκειας για τον οποίο έχει συσταθεί η εταιρεία. Οι εταίροι μπορούν ωστόσο να αποτρέψουν τη λύση, αν (πριν την πάροδο του χρόνου διάρκειας) αποφασίσουν παράταση της εταιρείας.

* Πραγματοποίηση ή αδυναμία πραγματοποίησης του εταιρικού σκοπού, η οποία επιφέρει αυτοδίκαιη λύση της εταιρείας.

* Θάνατος εταίρου. Είναι δυνατόν όμως να υπάρξει αντίθετη συμφωνία.

* Θέση σε δικαστική συμπαράσταση ή πτώχευση εταίρου: Εκτός αν είχε συμφωνηθεί η συνέχιση της μεταξύ των υπολοίπων, οπότε αποδίδεται η αξία της συμμετοχής του δικαστικού συμπαρασταθέντος. Αντίστοιχα ισχύουν και σε περίπτωση πτώχευσης ενός από τους εταίρους.

* Καταγγελία: Αποτελεί το σπουδαιότερο λόγο λύσης. Η καταγγελία είναι μονομερής απευθυντέα προς όλους τους εταίρους, δήλωση βούλησης. Δεν υπόκειται σε τύπο ή σε δημοσιότητα, έχει διαπλαστικό χαρακτήρα και η νομότυπη άσκησή της επιφέρει αμέσως τη λύση της εταιρείας και τη θέση της σε εκκαθάριση. Η καταγγελία διακρίνεται σε:

- Τακτική: Τακτική είναι η καταγγελία αόριστου χρόνου διάρκειας εταιρείας (όταν δηλ. δεν προσδιορίζεται ο χρόνος διάρκειάς της). Η εταιρεία μπορεί να καταγγελθεί οποτεδήποτε από οποιονδήποτε εταίρο. Εφόσον όμως η καταγγελία υπήρξε "άκαιρη", δηλ. έγινε σε χρονικό κατά το οποίο η λύση της εταιρείας είναι ιδιαίτερα επιζήμια για την εταιρεία, ο καταγγείλας οφείλει να αποκαταστήσει τη

ζημιά που επέφερε η λύση της εταιρείας στους άλλους εταίρους εκτός αν υπήρχε σπουδαίος λόγος (από πλευράς συμφερόντων του καταγγέλλοντος), ο οποίος δικαιολογούσε την άκαιρη καταγγελία.

-Έκτακτη: Έκτακτη είναι η καταγγελία ορισμένου χρόνου εταιρείας (όταν δηλ. προσδιορίζεται ο χρόνος διάρκειας της εταιρείας). Η καταγγελία μπορεί να γίνει οποτεδήποτε (δηλ. και πριν από την πάροδο του χρόνου λήξης της). Απαραίτητη προϋπόθεση για την εγκυρότητα της καταγγελίας αποτελεί η ύπαρξη σπουδαίου λόγου. Αν δε συντρέχει η προϋπόθεση αυτή, η καταγγελία είναι άκυρη. Ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων η καταγγελία δεν είναι άκυρη, αλλά ο καταγγεύλας ευθύνεται απλώς σε αποζημίωση των άλλων εταίρων (εφόσον δεν υπήρχε σπουδαίος λόγος). Σπουδαίο λόγο συνιστά οποιοδήποτε περιστατικό, το οποίο σύμφωνα με την αρχή της καλής πίστης και τα συναλλακτικά ήθη κάνει επαχθή για τον καταγγέλοντα εταίρο τη συνέχιση της εταιρείας έως τη λήξη του συμβατικού χρόνου διάρκειας της.

* Ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων, εκτός αν η εταιρική σύμβαση αρκείται σε πλειοψηφία. Η απόφαση αυτή πρέπει να υποβληθεί σε διατυπώσεις δημοσιότητας.

* Συγκέντρωση όλων των εταιρικών συμμετοχών στα χέρια ενός εταίρου (μονοπρόσωπη εταιρεία), επειδή η εταιρεία, ως σύμβαση διάρκειας, προϋποθέτει τη (συνεχή) ύπαρξη δύο τουλάχιστον προσώπων.

* Πτώχευση της εταιρείας. Η περίπτωση αυτή λύσης της εταιρείας αμφισβητείται.

1.6.2 Εκκαθάριση

1.6.2.1 Σκοπός

Σκοπός της εκκαθάρισης είναι η ρευστοποίηση της εταιρικής περιουσίας, ώστε το ενεργητικό που απομένει μετά την εξόφληση των εταιρικών χρεών και την απόδοση των εισφορών να διανεμηθεί στους εταίρους. Στις προσωπικές εταιρείες, γενικά, δεν προβλέπεται σύστημα προστασίας των δανειστών κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, αφού και μετά τη λύση και την περάτωση της εταιρείας εξακολουθεί η προσωπική ευθύνη των εταίρων για τα προσωπικά χρέη. Οι διατάξεις για την εκκαθάριση δεν είναι αναγκαστικού δικαίου και για το λόγο αυτό το καταστατικό

μπορεί να προβλέψει παράλειψη (ή και αποκλίσεις) του σταδίου αυτού.

Στο στάδιο της εκκαθάρισης περιλαμβάνεται και η διανομή του προϊόντος της στους εταίρους, αφού η διανομή της είναι ο τελικός της σκοπός. Επομένως κατά τη διάρκεια και έως ότου περατωθεί η διανομή εξακολουθεί να υπάρχει η εταιρεία (τόσο ως σύμβαση όσο και ως νομικό πρόσωπο, γι' αυτό και η εταιρική περιουσία εξακολουθεί να ανήκει στο νομικό πρόσωπο) και η εξουσία για τη διενέργεια της διανομής ανήκει στους εκκαθαριστές.

1.6.2.2 Νομική θέση των εκκαθαριστών

Επειδή ο σκοπός της εκκαθάρισης είναι περιορισμένος, αντίστοιχα περιορισμένες είναι και οι εξουσίες των διαχειριστών. Αυτοί εκπροσωπούν δικαστικά και εξώδικα την εταιρεία αναλαμβάνουν την περάτωση των εκκρεμών συμβάσεων και δικών, την είσπραξη απαιτήσεων και την διεκπεραίωση των εργασιών της εκκαθάρισης. Οι εκκαθαριστές ευθύνονται για κάθε πταίσμα. Εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στο καταστατικό, η εκκαθάριση ενεργείται από κοινού από όλους τους εταίρους. Το καταστατικό ή οι εταίροι με ομόφωνη απόφασή τους μπορούν να διορίσουν εκκαθαριστές. Όταν δεν επιτυγχάνεται ομοφωνία των εταίρων ή όταν δημιουργούνται διαφωνίες ως προς τον τρόπο εκκαθάρισης, κάθε εταίρος μπορεί να ζητήσει διορισμό εκκαθαριστών από το δικαστήριο. Με τους ίδιους όρους παρέχεται δυνατότητα αντικατάστασης εκκαθαριστή (διορισμένου ή μη) αλλά μόνο για σπουδαίο λόγο. Αρμόδιο και στις 2 περιπτώσεις είναι το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας.

Η εξουσία των εκκαθαριστών παύει (εκτός από την περίπτωση της αντικατάστασής τους) όπως η εξουσία των διαχειριστών.

1.7 Η ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.) είναι η προσωπική εμπορική εταιρεία με προσωπικότητα, που έχει σκοπό την ενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εταιρική επωνυμία και της οποίας ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται προς τους εταιρικούς δανειστές απεριόριστα εις ολόκληρον ενώ άλλοι, ένας ή περισσότεροι, ευθύνονται περιορισμένα (ετερόρρυθμοι εταίροι).

1.7.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ο.Ε. - Ε.Ε

Οι βασικές διαφορές μεταξύ ΟΕ και ΕΕ είναι οι εξής:

* Οι ομόρρυθμοι εταίροι της ΕΕ είναι έμποροι ενώ οι ετερόρρυθμοι εταίροι δε γίνονται έμποροι μόνο από τη συμμετοχή του στην ΕΕ.

* Ο νόμος δεν επιτρέπει στην εταιρική επωνυμία να περιλαμβάνεται το όνομα ετερόρρυθμου εταίρου. Αν παρόλα αυτά τεθεί το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου στην επωνυμία της ΕΕ τότε ο εταίρος αυτός θα ευθύνεται σε ολόκληρο και απεριόριστα, δηλ. όπως ο ομόρρυθμος εταίρος.

* Ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει υποχρέωση να συνεισφέρει αυτό που υποσχέθηκε (όπως και ο ομόρρυθμος), αλλά για τα εταιρικά χρέη ευθύνεται έως το ποσό της εισφοράς του (περιορισμένα). * Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάνει καμιά πράξη διαχείρισης ή να εργαστεί στις υποθέσεις της εταιρείας. Αν παραβεί στην απαγόρευση αυτή τότε ευθύνεται σε ολόκληρο απεριόριστα για όλα τα χρέη και τις υποχρεώσεις της εταιρείας.

1.7.2 ΝΟΜΙΚΗ ΘΕΣΗ ΎΙΟΥ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ

Θα αναφερθούμε μόνο στον ετερόρρυθμο εταίρο δεδομένου ότι για τον ομόρρυθμο ισχύουν όσα εκτέθηκαν στο πλαίσιο της ΟΕ.

1.7.2.1 Διαχειριστική εξουσία

Στις προς τα έξω σχέσεις έχει τα ίδια δικαιώματα με τον ομόρρυθμο εταίρο, π.χ. δικαίωμα διαχείρισης, ψήφου, συμμετοχής στα κέρδη και στο προϊόν της εκκαθάρισης, ελέγχου, υποχρεώσεις διαχείρισης, προώθησης του εταιρικού σκοπού κτλ. Ακόμα ο θάνατος, η πάχυνση, η απαγόρευση ή και η καταγγελία του προκαλούν τη λύση της εταιρείας. Με ρύθμιση του καταστατικού είναι δυνατόν η θέση τους να είναι είτε εξασθενημένη είτε ενισχυμένη σε τους ομόρρυθμους εταίρους.

1.7.2.2 Εκπροσωπευτική εξουσία

Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία να κάνει πράξεις διαχείρισης και η κρατούσα γνώμη δέχεται ότι με τον αναγκαστικού δικαίου κανόνα αυτό, ο ετερόρρυθμος εταίρος στερείται της εκπροσωπευτικής εξουσίας.

Σύμφωνα με τον ΕμπΝ, δεν μπορεί ο ετερόρρυθμος εταίρος να εκπροσωπήσει την εταιρεία ούτε "κατ' επιτροπήν", δηλ. ούτε με πληρεξουσιότητα

των εταιρών ή του διαχειριστή. Οι συνέπειες της παράβασης της απαγόρευσης συνίστανται στην απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου.

1.7.3 ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ

Αν και δεν υπάρχει σχετική αναφορά στο νόμο, γίνεται δεκτό ότι οι ετερόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα, έως το ποσό της εισφοράς τους. Κατά την κρατούσα γνώμη, η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου είναι περιορισμένη, πρωτογενής, άμεση και εις ολόκληρον.

Ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται προς τους εταιρικούς δανειστές και με την προσωπική του περιουσία στις εξής περιπτώσεις:

- όταν το όνομά του περιληφθεί στην εταιρική επωνυμία,
- αν αναμίχθηκε σε πράξεις εκπροσώπησης,
- αν οφείλει την εισφορά του στην ΕΕ και
- αν συμφωνήθηκε να ευθύνεται για ποσό μεγαλύτερο από την εισφορά του.

1.8 Η ΑΦΑΝΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Αφανής (ή συμμετοχική) είναι η προσωπική εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα, στην οποία ο εταιρικός δέσμος περιορίζεται στις προς τα έσω σχέσεις των εταιρών, ενώ προς τα έξω δρά στο δικό του όνομα ένας (ή και περισσότεροι) εταίρος (εμφανής εταίρος και όχι οι υπόλοιποι (αφανείς εταίροι).

1.8.1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ

Εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση, η εξουσία διαχείρισης ανήκει σ' όλους τους εταίρους (εμφανείς και αφανείς) συλλογικά. Συνήθως όμως συμφωνείται ότι αυτή θα ανήκει μόνο στον εμφανή εταίρο, ο οποίος και έχει απέναντι στους αφανείς εταίρους όλες τις υποχρεώσεις και τις ευθύνες διαχειριστή.

Εφόσον ο εμφανής εταίρος συμβάλλεται στο όνομά του, δεν τίθεται θέμα εκπροσώπησης των άλλων εταιρών και συνεπώς μόνο ο εμφανής εταίρος ευθύνεται (με την προσωπική του περιουσία) για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που

αναλαμβάνει απέναντι στους τρίτους. Όσα αποκτά ο εμφανής εταίρος από τη διαχείριση, ανήκουν μόνο σ' αυτόν. Αν τα αποκτώμενα είναι χρήματα, ο εμφανής εταίρος έχει την υποχρέωση να τα διανείμει με τη μορφή κερδών.

1.8.2 ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ

Η αφανής εταιρεία λύεται εφόσον συντρέχουν στο πρόσωπο εταίρου (εμφανούς ή αφανούς) οι εξής προϋποθέσεις: θάνατος, πτώχευση, απαγόρευση, καταγγελία. Με τη λύση επέρχεται αμέσως περάτωση της εταιρείας, αφού δεν τίθεται θέμα εκκαθάρισης, δεδομένου ότι ανάγκη του σταδίου εκκαθάρισης υπάρχει μόνο στις "εξωτερικές εταιρείες".

Ο διακανονισμός των εταιρικών δοσοληψιών μεταξύ εταίρων (εμφανών και αφανών) συνίσταται στην υποχρέωση του εμφανούς να καταβάλει στον αφανή την αξία της συμμετοχής του. Ωστόσο η κρατούσα άποψη στη νομολογία δέχεται ότι οι διατάξεις για την εκκαθάριση εφαρμόζονται και στην αφανή εταιρεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

2.1 Γενικά.

Η ομόρρυθμη εταιρία αποτελεί μορφή εταιρικής συνεργασίας από τις πρώτες που ρυθμίσθηκαν νομοθετικά, έστω και κατά τρόπο ατελή. Το άρθρο 20 του Εμπορικού νόμου ορίζει ότι «ομόρρυθμος (εταιρία) είναι η συστανομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχοντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν»¹, το δε άρθρο 22 ότι «οι ομόρρυθμοι συνέταιροι οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρίας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας, αν και υπογεγραμμένες παρ'ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν». Λόγω του σχετικά μικρού αριθμού των άρθρων στην εμπορική νομοθεσία που διέπουν τη μορφή αυτή εταιρίας, εφαρμόζονται –για τις περιπτώσεις που υπάρχει κενό στη ρύθμιση – συμπληρωματικά οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα που ρυθμίζουν την αστική εταιρία (741-784 Α.Κ.) και τα νομικά πρόσωπα (61-126 Α.Κ.).

Με βάση τα παραπάνω, μπορούμε να πούμε ότι ομόρρυθμη είναι η εταιρία εκείνη που έχει νομική προσωπικότητα και στην οποία όλα τα μέλη ευθύνονται προσωπικά , απεριόριστα και εις ολόκληρο". Η εταιρία εξατομκεύεται και συναλλάσσεται με την εταιρική της επωνυμία που απαρτίζεται από τα ονόματα όλων των εταίρων, ή ενός μόνο εταίρου ή μερικών εταίρων, οπότε προσθέτονται οι φράσεις «και συντροφία» ή κατά σύντμηση «και Σία».

Από οικονομική άποψη, η εταιρία αυτή είναι πολύ διαδομένη, κυρίως στον τομέα των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεως, λόγω του ότι αφενός δεν απαιτείται από το νόμο ελάχιστο ύψος κεφαλαίου για τη σύσταση της εταιρίας, αφετέρου δε, μπορεί να γίνει κανείς εταίρος σ' αυτήν εισφέροντας μόνο την προσωπική του εργασία, δηλ. χωρίς εισφορά υλικού κεφαλαίου, κάτι που όπως είδαμε είναι αδύνατο στις καθαρά κεφαλαιουχικές εταιρίες. Γι' αυτό και πολλές εταιρίες που λειτουργούν σήμερα ως ανώνυμες εταιρίες, κατά τη σύστασή τους είχαν τη μορφή ομόρρυθμης εταιρίας και από τα κέρδη από την προσωπική εργασία των εταίρων στην εταιρία και από το μικρό αρχικό κεφάλαιό τους, δημιουργήθηκαν οι προϋποθέσεις, όταν αργότερα διευρύνθηκε

ο κύκλος εργασιών της εταιρίας, να μετατραπεί σε ανώνυμη.

Εξάλλου η φύση της εταιρίας και η εξάρτησή της σε μεγάλο βαθμό από γεγονότα που συνδέονται με τα πρόσωπα των εταίρων (θάνατος, πτώχευση κ.τ.λ.), κάνουν τη διάρκεια της εταιρίας (αν δεν γίνουν κατάλληλες προβλέψεις στο καταστατικό), αβέβαιη και τη ζωή της μάλλον σύντομη. Εκτός απ' αυτό, οι μεγάλοι κίνδυνοι που αναλαμβάνει κανείς, όταν γίνεται μέλος μιας τέτοιας εταιρίας, κάνουν αδύνατη πρακτικά τη σύσταση αλλά και λειτουργία της, αν μεταξύ των εταίρων δεν υπάρχει αμοιβαία εμπιστοσύνη.

Η συμμετοχή του εταίρου στην ομόρρυθμη εταιρία ονομάζεται εταιρική μερίδα και δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να ενσωματωθεί σε τίτλο διαπραγματεύσιμο, σε αντίθεση με ό,τι συμβαίνει στις καθαρά κεφαλαιουχικές εταιρίες.

2.2 Η σύσταση της Ο.Ε.

Σε άλλη θέση αναφέραμε για την κατά νόμο σύσταση μιας ομόρρυθμης εταιρίας. Ένας από τους όρους για την έγκυρη σύσταση, είναι και η σύνταξη καταστατικού και η καταχώρηση περιλήψεως του καταστατικού στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου. Η περίληψη αυτή πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, δηλ.

- Τ α ονοματεπώνυμα των εταίρων, την ιδιότητα και διαμονή τους.
- την εμπορική επωνυμία της εταιρίας,
- τους εταίρους που διορίστηκαν να διευθύνουν, να διοικούν και να υπογράφουν επ'ονόματι της εταιρίας.
- το κεφάλαιο, που καταβλήθηκε ή θα καταβληθεί, καθώς και τη μερίδα κάθε εταίρου.
- τη διάρκεια της εταιρίας (χρόνο ενάρξεως και λήξεως).

Όπως είναι φανερό, τα παραπάνω στοιχεία που αποτελούν το ελάχιστο περιεχόμενο της περιλήψεως, αφήνουν χωρίς ρύθμιση πολλά θέματα της εταιρίας, που δε ρυθμίζονται ούτε από το νόμο (τουλάχιστον τα περισσότερα απ' αυτά), γι' αυτό και στην πράξη τα καταστατικά των εταιριών περιλαμβάνουν πολύ περισσότερα στοιχεία, για να αποφευχθεί η δημιουργία αντιδικιών και φιλονικιών μεταξύ των εταίρων, όπως π.χ.:

- το αντικείμενο της εταιρίας, π.χ. εμπόριο εγχώριων προϊόντων,
- την έδρα της εταιρίας,

- τη δυνατότητα εκχώρησης εταιρικών μερίδων και τις συνέπειες του θανάτου ενός από τους εταίρους, όπως π.χ. ότι απαγορεύεται η διάθεση (εκχώρηση) της μερίδας ενός από τους εταίρους χωρίς την προηγούμενη συγκατάθεση όλων των υπολοίπων. Επίσης ότι σε περίπτωση θανάτου ενός από τους εταίρους η εταιρία δεν θα λύεται, αλλά θα συνεχίζεται μεταξύ των επιζώντων και των κληρονόμων του αποβιώσαντος, ή μεταξύ των επιζώντων μόνο, αφού καταβληθεί στους κληρονόμους του θανόντος η αξία της μερίδας του,

- τα της λογιστικής της εταιρίας, π.χ. ότι η εταιρία θα τηρήσει καθ' όλη τη διάρκειά της το διπλογραφικό σύστημα, ανεξάρτητα από το γεγονός, ότι είναι πιθανό να μην είναι υποχρεωμένη από το φορολογικό νόμο να το κάνει αυτό, (λόγω μικρού ύψους εσόδων),

- τα ποσοστά κατανομής των κερδών και ζημιών, που μπορεί να διαφέρουν από τα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο,

- το επιτρεπτό διενέργειας απολήψεων από μέρους των εταίρων και τα ανώτατα όρια,

- το επιτρεπτό και τους όρους χορηγήσεως δανείων από την εταιρία προς τους εταίρους και αντίστροφα,

- τους ειδικότερους όρους της διαχειρίσεως και τους τυχόν περιορισμούς της, όπως π.χ. ο διαχειριστής ή οι διαχειριστές θα διενεργούν οποιαδήποτε πράξη που αφορά την εταιρία, εκτός από πράξεις αγοράς ακινήτων, ή πωλήσεως ακινήτων της εταιρίας, ή συστάσεως εμπράγματων βαρών επί αυτών (π.χ. υποθήκης), εκτός επίσης από πράξεις παροχής εγγυήσεως ή τριτεγγυήσεως υπέρ τρίτου, ή δανειοληψίας κ.ο.κ. Για τη διενέργεια των παραπάνω πράξεων μπορεί να ορίζεται ότι απαιτείται η ομόφωνη συναίνεση όλων των εταίρων,

- την τροποποίηση των όρων του καταστατικού (μεταβολή του κεφαλαίου), της διάρκειας της εταιρίας, του αντικειμένου κ.ο.κ.) και την απαιτούμενη πλειοψηφία για την τροποποίηση.

- τη λύση και τον τρόπο διενέργειας της εκκαθαρίσεως, καθώς και την κατανομή των αποτελεσμάτων εκκαθαρίσεως, όπως π.χ. την εκκαθάριση θα διενεργεί ο μέχρι της λύσεως διαχειριστής ή διαχειριστές, ή άλλο πρόσωπο (εταίρος ή τρίτος), ότι τα αποτελέσματα εκκαθαρίσεως κατανέμονται με βάση την αναλογία κατανομής των ετήσιων αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως κ.ο.κ.

- πολύ συνηθισμένο επίσης είναι, σε περίπτωση διαφωνίας των εταίρων, όσον

αφορά την ερμηνεία των όρων του καταστατικού, ή όσον αφορά θέμα που η ρύθμισή του δεν προβλέφθηκε στο καταστατικό, να ορίζεται διαδικασία προσφυγής στη διαιτησία για τη λύση της διαφοράς, όπως π. χ. ότι σε περίπτωση διαφωνίας, καθένας από τους διαφωνούντες εταίρους θα ορίζει εκπρόσωπό του από τα μέλη της Διοικήσεως του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου, το τελευταίο δε θα ορίζει άλλα δύο μέλη του και επιπλέον τον Πρόεδρο της Διοικητικής Επιτροπής του Επιμελητηρίου κ. ο. κ.

2.3 Η λογιστική της συστάσεως της ομόρρυθμης εταιρίας.

Με την υπογραφή του καταστατικού της εταιρίας από τους εταίρους, οι τελευταίοι αναλαμβάνουν γραπτή υποχρέωση να καταβάλουν τα ειδικότερα αντικείμενα που αναφέρονται σ' αυτό και αντίστροφα δημιουργείται απαίτηση της εταιρίας κατά των εταίρων να εισφέρουν τα συγκεκριμένα αυτά αντικείμενα. Το γεγονός αυτό το αποκαλέσαμε, όπως είδαμε, κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου, ενώ αντίθετα, η πραγματοποίηση (καταβολή) των συγκεκριμένων αντικειμένων, δηλ. η εξόφληση από τους εταίρους της υποχρεώσεώς τους προς την εταιρία, αποτελεί την πραγματοποίηση των εισφορών.

Έχουμε πει, ότι για την έγκυρη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας δεν είναι απαραίτητο να έχουν πραγματοποιηθεί οι εισφορές των εταίρων κατά το χρονικό αυτό σημείο, (δηλ. κατά τη σύσταση), απαιτείται όμως να έχει καλυφθεί το κεφάλαιο. Συνεπώς κάλυψη και καταβολή (πραγματοποίηση) είναι δυνατό να συμπίπτουν χρονικά, αλλά και να διαφέρουν. Παρακάτω εξετάζουμε με παραδείγματα διάφορες περιπτώσεις αντικειμένων εισφορών, αρχίζοντας από τις απλούστερες και πηγαινοντας προς τις συνθετότερες.

2.3.1 Εισφορά σε μετρητά ή σε τραπεζική κατάθεση (με δυνατότητα άμεσης αναλήψεως).

Συνιστάται την 8.9.X3 Ο.Ε. κεφαλαίου 500.000 €, καταβλητέου εξίσου από τους Δήμου και Ζάχο, που συνιστούν την εταιρία. Απ' αυτούς ο πρώτος αναλαμβάνει να εισφέρει το κεφάλαιό του σε μετρητά, ενώ ο δεύτερος αναλαμβάνει να εκχωρήσει

την απαίτηση που έχει κατά της Εθνικής Τράπεζας από κατάθεσή του ύψους € 90.000 και το υπόλοιπο να το καταβάλει σε μετρητά.

Από την άποψη του χρόνου καταβολής των κεφαλαίων, ο Δήμος καταβάλλει κατά τη σύσταση σε μετρητά 100.000 €, ενώ ο Ζάχος εκχωρεί την απαίτησή του κατά της Εθνικής Τράπεζας. Το υπόλοιπο κεφάλαιο κάθε εταιρού είναι καταβλητέο σε μετρητά δύο έτη μετά από τη σύσταση. Μετά από δύο έτη (8.9.χ5) οι εταιροι εκπληρώνουν κανονικά την υποχρέωσή τους. Με βάση τα παραπάνω γεγονότα οι εγγραφές κατά έτη θα είναι οι εξής:

Εγγραφές κατά τη σύσταση (8.9.Χ3) σε χιλ. €.

(1)		
33.03 Εταίροι λογ. καλύψ. κεφαλ.	500	
33.03.00 Εταίρος Δήμου 250		
33.03.01 Εταίρος Ζάχος 250		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		500
40.06.01 Οφειλόμενο εταιρ.κεφ.		
<i>Κάλυψη κ. τ.λ.</i>		
33 Χρεωστες διάφοροι		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		

(2)		
33.04.00 Εταίρος Δήμου 100	190	
33.04.01 Εταίρος Ζάχος 90		
18 (Συμμετοχές και) λουπές μακροπρ. απαιτήσεις,	310	
18.12 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		
18.12.00 Εταίρος Δήμου 150		
18.12.01 Εταίρος Ζάχος 160		
33.03 Εταίροι λογ. καλύψ. κεφ.		500
33.03.00 Εταιρ. Δήμου 250		
33.03.01 Εταιρ. Ζάχος 250		
<i>Μεταφορά του δεύτερου (33.03) στους πρώτους</i>		

(33.04 και 18)		
(3)		
38.00 Ταμείο	100	
38.03 Καταθέσεις όψεως σε €	90	
33 Χρεώστες διάφοροι		
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Εταίρ. Δήμου 100		
33.04.01 Εταίρ. Ζάχος		
<i>Μερική καταβολή του κεφαλαίου</i>		
(4)		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	190	
40.06.01 Οφειλόμενο Εταιρ. Κεφάλ.		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		190
40.06.00 Καταβλ. Εταιρ. Κεφάλαιο		
<i>Αντιλογισμός λόγω μερικής καταβολής</i>		

Εγγραφή το 19Χ4 σε γιλ. €

Επειδή την επόμενη χρήση είναι καταβλητέο (στις 8.9.Χ5) και το υπόλοιπο κεφάλαιο, πρέπει τη χρήση 19Χ4 να γίνει η εγγραφή που θα δείχνει ότι η απαίτηση της εταιρίας για τις υπόλοιπες 310 χιλ. € από μακροπρόθεσμη (αναλυτικός 18 και οι αναλυτικοί του) μετέπεσε ήδη σε βραχυπρόθεσμη (λογ/σμός 33 και οι αναλυτικοί του).

(1)		
33 Χρεώστες διάφοροι	310	
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Εταίρος Δήμου 150		
33.04.01 Εταίρος Ζάχος 160		
18 (Συμμετοχές και) λουπές μακροπρ. απαιτήσεις		310
18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
18.12.00 Εταίρος Δήμου 150		

18.12.01 Εταίρος Ζάχος 160		
Μεταφορά του δεύτερου (18) στον πρώτο (33)		

Εγγραφές το 19 X 5 σε χιλ. €

(1)		
38.00 Ταμείο	310	
33 Χρεώστες διάφοροι		310
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Εταίρος Δήμου 150		
33.04.01 Εταίρος Ζάχος 160		
Καταβολή υπολοίπου οφειλόμενου κεφαλαίου		
(2)		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	310	
40.06.01 Οφειλόμενο εταιρ. κεφάλ.		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		310
40.06.00 Καταβλ. Εταιρ. Κεφ. ¹		
Μεταφορά του πρώτου (40.06.01) στο δεύτερο(40.06.00)		

2.3.2 Εισφορές λοιπών ενεργητικών στοιχείων (εισφορές σε είδος).

Ας υποθεθεί στο παρακάτω παράδειγμα της Ο.Ε. Αντωνίου και Βασιλείου, ότι ο πρώτος αναλαμβάνει να καλύψει 400.000 € και ο δεύτερος σε μετρητά 100.000. Ο Αντωνίου εισφέρει τα παρακάτω περιουσιακά του στοιχεία:

- μετρητά		- γραμμ. εισπρακτ. ονομαστ.
- εμπορεύματα διάφορα συνολικής αξίας		αξίας 55.000,
		50.000
- απαιτήσεις κατά πελατών του	150.000	80.000
μείον έκπτωση για πιθανές απώλειες	<u>- 9.000</u>	
- μηχανήματα διάφορα συνολικής αξίας	200.000	
μείον αποσβεσμένα μηχανήματα	<u>-123.000</u>	141.000

77.000
παρούσας αξίας

52.000
400.000

Οι εισφορές των εταιρών είναι καταβλητέες (και καταβλήθηκαν) κατά τη σύσταση της εταιρίας.

1. Όσον αφορά την παραπέρα ανάλυση του εταιρικού κεφαλαίου ανά εταίρο, υπάρχουν δύο απόψεις: η μία υπέρ και η άλλη κατά της αναλύσεως του 40.06.00 ανά εταίρο.

Από τους προτείνοντες τη μη παραπέρα ανάλυση, αντιτάσσεται συνήθως το επιχείρημα, ότι με τη διάσπαση του κεφαλαίου σε τόσους λογαριασμούς, όσοι και οι εταίροι, μπορεί να δημιουργηθεί η εντύπωση ότι ο εταίρος έχει κυριότητα επί της εισφοράς του, πράγμα που, από νομική άποψη, δεν ευσταθεί.

Τέλος από άποψη εφαρμοσμένης λογιστικής, τα περισσότερα λογιστικά σχέδια, στο οικείο σχέδιο λογαριασμών τους, προβλέπουν ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό που όμως αναλύεται σε ειδικούς.

Ας δούμε πώς θα αποδοθούν λογιστικά οι παρακάτω εισφορές των εταιρών (οι εγγραφές είναι σε χιλ.€):

(1)		
33.03.00 Εταίρος Αντωνίου	400	
33.03.01 Εταίρος Βασιλείου	100	
40.06.01 Οφειλόμ. Εταιρ. Κεφάλ.		500
<i>Κάλυψη κ.τ.λ.</i>		
(2)		
33.04.00 Εταίρος Αντωνίου	400	
33.04.01 Εταίρος Βασιλείου	100	
33.03.00 Εταίρος Αντωνίου		400
33.03.01 Εταίρος Βασιλείου		100
<i>Μεταφορά των δευτέρων στους πρώτους</i>		
(3)		
38.00 Ταμείο	100	

33.04.01 Εταίρος Βασιλείου		100
<i>Καταβολή εισφοράς του</i>		
(4)		
38.00 Ταμείο	50	
20 Εμπορεύματα	80	
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	150	
12 Μηχανήματα-Τεχνικ.εγκατ.κ.τ.λ.	77	
31.00 Γραμμάτ. εισπρ. στο χαρτοφ.	55	
33.04.00 Εταίρος Αντωνίου		400
44.01 Προβλεψ. για επισφ. Απαιτήσ.		9
31.06 Μη δουλευμ. Τόκοι γραμματ. εισπρακτέων		3
<i>Πραγματοποίηση εισφοράς εταίρου Αντωνίου</i>		
(5)		
40.06.01 Οφειλόμενο Εταιρ. Κεφάλαιο	500	
40.06.00 Καταβλ. Εταιρ. Κεφάλαιο		500
<i>Αντιλογισμός λόγω καταβολής</i>		

Όσον αφορά την επί ελατών αξία (9.000 €), με την οποία η εταιρία δέχεται τους πελάτες του Αντωνίου, σημειώνεται ότι δεν υπάρχει καμιά ένδειξη ότι συγκεκριμένος πελάτης του δεν θα εξοφλήσει (π. χ. οι απαιτήσεις δεν έγιναν ακόμη ληξιπρόθεσμες), αλλά απλώς πιθανολογείται ότι συνολικά και αφηρημένα ποσό 9.000 € των ειχωρούμενων απαιτήσεων δεν θα εισπραχθεί. Στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατό να πιστωθεί ο λογαριασμός Χρεώστες (ή Πελάτες κ.τ.λ.) με 9.000 €, ή να χρεωθεί ο λογαριασμός αυτός εξαρχής με 141.000 €, αφού, όπως αναφέραμε, δεν είναι γνωστό ποιος συγκεκριμένος χρεώστης θα αποδειχθεί τελικά αναξιόχρεος και κατά ποιο ποσό.

Εξάλλου δεν πρέπει να λησμονείται ότι η εταιρία δεν παύει να έχει απαίτηση έναντι κάθε πελάτη του Αντωνίου για το συνολικό ύψος της οφειλής του, χωρίς δηλ. καμιά έκπτωση η έκπτωση είναι εσωτερική υπόθεση Αντωνίου και εταιρίας και δεν νομομοποιείται ο πελάτης να εξοφλήσει την υποχρέωσή του σε μειωμένο ύψος, ή να

αρνηθεί εξ ολοκλήρου την εκπλήρωση της υποχρεώσεώς του. Για το λόγο αυτό, υιοθετείται για το λογαριασμό αυτό η τεχνική που ακολουθήθηκε.

Πρέπει να αναφερθεί, ότι η εταιρία δεχόμενη σε μειωμένο ποσό τις αιτήσεις του Αντωνίου κατά των πελατών του, φέρει η ίδια πλέον τον κίνδυνο, αν εισπράξει τελικά λιγότερα από 141.000 €, και αντίστροφα καρπώνεται η ίδια την ωφέλεια, αν τελικά εισπράξει περισσότερα από 141.000 €.

Έτσι αν υποθεθεί ότι στη συνέχεια η εταιρία εισέπραξε από τις μεταβιβασθείσες απαιτήσεις του Αντωνίου μόνο 135.000 €, και το υπόλοιπο θεωρείται οριστικά χαμένο, τότε η εταιρία από το συνολικό μη εισπραττόμενο ποσό των 15.000 €. (150.000-135.000) ζημιώνει μόνο 6.000 €, αφού οι υπόλοιπες 9.000 €. αφαιρέθηκαν εξ αρχής από τη μερίδα του Αντωνίου και είναι ζημιά δική του. Με βάση αυτές τις διαπιστώσεις, τα άρθρα κατά και μετά την εισπραξη των απαιτήσεων από την εταιρία θα είναι τα εξής (σε χιλ. €.)

(1)		
38.00 Ταμείο	135	
33.95 Λοιποί χρεώστες διαφοροί (ή 30.XX Πελάτες εταιρ. Αντωνίου)		135
<i>Εισπραξη ως τα υπ' αριθ... γραμμ. εισπράξεως</i>		
(2)		
44.11 Προβλέψεις για επισφ. απαιτ	9	
81.02.06 (Εκτακτες) ζημίες από ανεπίδ. εισπρ. απαιτ.	6	
33.95 Λοιποί χρεώστες διαφοροί (ή 30.XX Πελάτες εταιρ. Αντωνίου)		15
<i>Όσα επί έλαττον εισπράχθηκαν</i>		

Αν αντίθετα υποθεθεί ότι η εταιρία εισπράττει οποιοδήποτε ποσό πέραν των 141.000 €, το επιπλέον αυτό ποσό είναι έσοδο (κέρδος) της εταιρίας. Έτσι αν εισπράξει 146.000 €, η διαφορά μεταξύ 146.000-141.000 = 5.000 €, είναι έσοδο (κέρδος) της εταιρίας και οι εγγραφές στην περίπτωση αυτή θα είναι οι εξής:

(1)		
38.00 Ταμείο	146	
33.95 Λοιποί χρεώστες διαφοροί (ή 30.ΧΧ Πελάτες εταιρ. Αντωνίου)		146
<i>Εισπραξη κ.τ.λ.</i>		
(2)		
44.11 Προβλέψεις για επισφ. απαιτ.	9	
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι (ή 30.ΧΧ Πελάτες εταιρ. Αντωνίου)		4
82.01.03 Εισπραξ. αποσβεσμ. απαιτ.		5
<i>Χρησιμοποίηση πρόβλεψης και διαπίστωση του επιπλέον εισπραχθέντος ποσού</i>		

Οι μέχρι τώρα εγγραφές βασίσθηκαν στη συμφωνία ότι η εταιρία δέχεται τις απαιτήσεις του Αντωνίου σε ένα μικρότερο ποσό (141.000 €) και πως ό,τι επί έλαττον ή επιπλέον των 141.000 € εισπράξει η εταιρία, η διαφορά θα είναι αντίστοιχα ζημία ή ωφέλεια δική της. Αντί της συμφωνίας αυτής θα μπορούσε να είχε συμφωνηθεί, ότι η εταιρία δέχεται (προσωρινά) τις απαιτήσεις του Αντωνίου στο αρχικό τους ύψος των 150.000 €, αλλά ό,τι τυχόν δεν εισπράξει η εταιρία θα βαρύνει τον εταίρο, που θα υποχρεούται να το καταβάλει για να συμπληρώσει τη μειωθείσα εισφορά του.

Είναι φανερό, ότι μ' αυτή τη δεύτερη συμφωνία δεν υπάρχει στάδιο ούτε κέρδους ούτε ζημίας για την εταιρία, αφού αυτή σε σύνολο θα εισπράξει 150.000 € (από τις απαιτήσεις και ενδεχόμενα από τον Αντωνίου, για όποιο ποσό οι πελάτες του δεν καταβάλουν). Ο Αντωνίου από την πλευρά του, ενώ με την προηγούμενη συμφωνία έχει προσδιορισμένο εξαρχής ύψος ζημίας (9.000 €), με τη δεύτερη συμφωνία είναι ενδεχόμενο να μη χάσει τίποτε (αν οι πελάτες του καταβάλουν το σύνολο των 150.000 €), να χάσει ποσό μεγαλύτερο των 9.000 € (αν οι πελάτες του καταβάλουν ποσό μικρότερο των 141.000 €), ή τέλος να χάσει ποσό μικρότερο των 9.000 € (αν οι πελάτες του καταβάλουν ποσό μεγαλύτερο των 141.000 €).

Είναι επίσης φανερό, ότι με τη δεύτερη συμφωνία (προσωρινή αποδοχή των απαιτήσεων στο ποσό των 150.000 €), η λύση που δώσαμε με βάση την πρώτη συμφωνία, διαφοροποιείται στα εξής σημεία:

- η εισφορά και το κεφάλαιο του Αντωνίου δεν ανέρχεται πλέον σε 400.000 €, αλλά σε 409.000 €,
- αν οι πελάτες του Αντωνίου καταβάλουν το σύνολο του ποσού (150.000 €), οι λογαριασμοί 33.04.00 και 33.95 (ή 30.XX) κλείνουν κανονικά,
- αν οι πελάτες του Αντωνίου καταβάλουν π.χ. 138.000 €, η διαφορά των 12.000 € θα καταβληθεί από τον Αντωνίου, ή αν δεν καταβληθεί, κατά το ποσό αυτό θα μειωθεί η κεφαλαιακή του μερίδα (η οποία θα περιορισθεί στο ποσό των $409.000 - 12.000 = 397.000$ €).

Όσον αφορά τη μεταβίβαση στην εταιρία των γραμματίων του Αντωνίου, πρώτο νομίζω ότι δεν συντρέχει λόγος να υιοθετηθεί ο εναλλακτικός τίτλος λογαριασμού, που προτείναμε προκειμένου περί των πελατών και επισφαλών πελατών του Αντωνίου, δηλ. γραμμάτια εισπρακτέα από οπισθογράφιση εταίρου Αντωνίου, γιατί σε περίπτωση μη εξοφλήσεως ενός ή περισσότερων γραμματίων από τον αποδέκτη (πληρωτή, καθ' υπόθεση πελάτη του Αντωνίου), η εταιρία είναι σε θέση να γνωρίζει, ότι το γραμμάτιο αυτό μεταβιβάστηκε σ' αυτήν από τον εταίρο Δημητρίου, δεδομένου, ότι η μεταβίβαση γίνεται με οπισθογράφιση και επομένως θα υπάρχει στο γραμμάτιο η υπογραφή του εταίρου αυτού (άρθρ. 13 ν. 5325/32 «η οπισθογράφισης υπογράφεται υπό του οπισθογράφου»). Δεύτερο, στο παράδειγμά μας δεν υπήρξε μείωση της αξίας των γραμματίων λόγω πιθανότητας μη εισπράξεως (όπως έγινε στους πελάτες)¹, αλλά η διαφορά των 2.000 οφείλεται στους τόκους από την ημερομηνία οπισθογραφήσεως των γραμματίων μέχρι τη λήξη τους.

Είναι εξάλλου ευνόητο, ότι η φήση του ποσού των 3.000 €, που εμφανίζεται στον αντίθετο λογαριασμό 31.06. Μη δουλευμ. τόκοι γραμματίων εισπρακτέων (τέταρτο άρθρο των εγγραφών ιδρύσεως της εταιρίας), θα μεταβληθεί κατά τη λήξη των γραμματίων: το ποσό αυτό θα αποτελέσει έσοδο από τόκους και θα πρέπει να μεταφερθεί στον αντίστοιχο λογ/σμό (κατά το Λογιστικό Σχέδιο στον 76.02 Δουλεψμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων).

Τέλος είναι αναγκαία μια παρατήρηση σχετικά με τον τρόπο εμφανίσεως της αξίας των μηχανημάτων: στο παράδειγμα ακολουθήσαμε την τακτική της απευθείας εμφανίσεως της αξίας με την οποία η ιδρυόμενη ομόρρυθμη εταιρία δέχεται τα μηχανήματα αυτά. Η άλλη τακτική θα ήταν να εμφανισθεί η προ αποσβέσεων αξία των μηχανημάτων, από την οποία στη συνέχεια να αφαιρεθούν οι αποσβέσεις που έγιναν από τον μεταβιβάζοντα, δηλ.:

Μηχανήματα	200.000
μείον αποσβεσμένα μηχανήματα	<u>123.000</u>
	77.000

Η δεύτερη αυτή τακτική δημιουργεί την ψευδαίσθηση, ότι η ομόρρυθμη εταιρία έχει (φορολογικά) το δικαίωμα να υπολογίσει αποσβέσεις πάνω στην αρχική αξία, δηλ. στις 200.000 €, όπως έκανε ο κάτοχος των μηχανημάτων μέχρις ότου να τα μεταβιβάσει στην εταιρία. Στην πραγματικότητα η τελευταία δεν έχει τέτοιο δικαίωμα: οι επεξής αποσβέσεις θα υπολογισθούν από την εταιρία πάνω στο ποσό των 77.000, δηλ. στην αξία στην οποία η εταιρία απέκτησε τα μηχανήματα, γι' αυτό και ακολουθήσαμε την πρώτη τακτική εμφανίσεως.

Εξάλλου στο παράδειγμα υιοθέσαμε ότι η αξία με την οποία η εταιρία δέχεται τα μηχανήματα (77.000) συμπίπτει με την αναπόσβεστη αξία αλλά αυτό δεν είναι ούτε αναγκαίο, ούτε συνηθισμένο. Ο κανόνας που διατυπώσαμε για τον υπολογισμό των αποσβέσεων ισχύει και στην περίπτωση που οι δύο αυτές αξίες διαφέρουν. Έτσι στο παράδειγμα αν η εταιρία δέχονταν τα μηχανήματα για 90.000 €, αυτό το ποσό θα εμφάνιζε και σ' αυτό θα υπολογίζονταν οι αποσβέσεις απ' αυτήν.

Μετά τις παραπάνω παρατηρήσεις ο ισολογισμός της ομόρρυθμης εταιρίας θα παρουσιάζει την εξής μορφή μετά την πραγματοποίηση των εισφορών: Ισολογισμός Ο.Ε. «Αντωνίου και Βασιλείου» την ... (σε χιλ. €.)

1. Δεδομένου ότι κατ' άρθρο 15 ν. 5325 «περί συναλλαγματικής και γραμματίου εις διαταγήν» «ο οπισθογράφος, εκτός εναντίας ρήτρας, ευθύνεται δια την αποδοχήν και την π λ η Ρ ω μ ή ν». Αντίθετα επί εκχωρήσεως απαιτήσεως «εξ εκχωρούς αιτίας ο εκχωρητής ευθύνεταιμόνον δια την ύπαρξιν της απαιτήσεως» (Α.Κ. 467), είναι όμως δυνατό να συμφωνηθεί ότι ο εκχωρητής θα ευθύνεται και δια την φερεγγυότητα του οφειλέτου (πρβλ. Α.Κ. 468).

Ισολογισμός Ο.Ε. «Αντωνίου και Βασιλείου» την ... (σε χιλ. €)

12.00 Μηχανήματα	77	40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	500
20 Εμπορεύματα	80		
33 Χρεώστες διάφοροι	150	141	
44 Προβλέψεις	9		
31.00 Γραμμάτ. Εισπρακτ.	55		
31.06 Μη δουλευμ. Τόκοι	3	52	
38.00 Ταμείο		150	
		500	500

2.3.3 Μεταξύ των μεταβιβαζόμενων περιλαμβάνονται και παθητικά στοιχεία (apports greves d'un passif, apports a titre onereux).

Είναι δυνατό ορισμένα από τα μεταβιβαζόμενα ενεργητικά στοιχεία να είναι «βεβαρημένα» με εμπράγματα δικαιώματα (π.χ. υποθήκη επί ακινήτων), ή να περιλαμβάνονται μεταξύ των μεταβιβαζόμενων και παθητικά στοιχεία (υποχρεώσεις διάφορες του μεταβιβάζοντος εταίρου), τα οποία αναλαμβάνει να εξοφλήσει η εταιρία κατά τη λήξη τους. Οι περιπτώσεις αυτές παρουσιάζονται συνήθως σε περίπτωση μεταβίβασης ολόκληρης της επιχειρήσεως στην νεοσυνιστώμενη εταιρία, γι' αυτό και η ανάλυση που ακολουθεί θα γίνει σ' αυτή τη βάση. Εφόσον δε η μεταβιβαζόμενη επιχείρηση τηρούσε δικά της βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα, θα πρέπει αυτά να κλείσουν, αφού παύει πλέον η λειτουργία της. Στο παράδειγμα που ακολουθεί, το κλείσιμο των βιβλίων της μεταβιβαζόμενης επιχειρήσεως γίνεται στην πιο σύνθετη από τις περιπτώσεις που δίνουμε, δεδομένου ότι οι άλλες (απλούστερες) καλύπτονται απ' αυτήν.

α) Τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία αποτιμώνται σε τιμή διαφορετική από εκείνη που εμφανίζονται στα βιβλία της μεταβιβαζόμενης επιχειρήσεως, υπέρ της οποίας αναγνωρίζεται και Φήμη-Πελατεία.

Ας υποθέσουμε ότι ιδρύεται ομόρρυθμη εταιρία μεταξύ των Δημητρίου, Ελευθεράκη και Σταυρίδη, από τους οποίους ο Δημητρίου αναλαμβάνει να εισφέρει το 60%, ο Ελευθεράκης το 8% και ο Σταυρίδης το 32% του κεφαλαίου, που ανέρχεται σε 1.250.000 €. Από τους εταίρους οι Ελευθεράκης και Σταυρίδης καταβάλλουν το κεφάλαιό τους, κατά τη σύσταση, σε μετρητά, ενώ ο Δημητρίου εισφέρει τα στοιχεία

της επιχειρήσεως του που εμφανίζονται στον παρακάτω ισολογισμό.

10.00 Γήπεδα-Οικόπεδα	161	40.07 Κεφάλαιο	550
12.00 Μηχανήματα	200	50 Προμηθευτές	70
12.99.00 - Αποσβ/να	123	51.00 Γραμμ. Πληρωτέα	80
20 Εμπορεύματα	80		
30.XX Πελάτες	190		
44 11 - Προβλέψεις	30		
31.00 γραμμάτ εισπρακτ.	52		
38.00 Ταμείο	170		
	<u>700</u>		<u>700</u>

Τα εμπορεύματα αποτελούνται από δύο είδη, το α (κιλά 1000X60) και το β (κιλά 1000X20).

Τα παραπάνω στοιχεία αποτιμώνται, κατά κοινή συμφωνία των εταιρών, ως εξής:

- τα οικόπεδα αντί 180.000 €.
- τα μηχανήματα αντί 57.000 €.,
- τα εμπορεύματα: είδος α 50.000 €.

είδος β 15.000 €.

- τα γραμμάτια εισπρακτέα αντί 50.000 (η διαφορά οφείλεται σε τόκους),
- τα γραμμάτια πληρωτέα αντί 78.000 (η διαφορά οφείλεται επίσης σε τόκους),
- οι κατά των πελατών απαιτήσεις γίνονται δεκτές για ποσό 140.000 €.,
- οι υποχρεώσεις προς προμηθευτές εκτιμώνται σε 74.000 (η διαφορά οφείλεται

στο ότι

παραλείφθηκε εγγραφή λογισμού τόκων υπέρ των προμηθευτών),

- η διαφορά μεταξύ του κεφαλαίου της επιχειρήσεως Δημητρίου (μετά από την παραπάνω

αποτίμηση), και του κεφαλαίου που ο εταίρος υποχρεούται να εισφέρει στην υπό σύσταση εταιρία ($60070 \times 1.250.000 = 750.000$), αποτελεί αναγνωριζόμενη υπέρ αυτού Φήμη - Πελατεία.

Πριν να αποδώσουμε τις λογιστικές εγγραφές (στα βιβλία της επιχειρήσεως του Δημητρίου και της νέας εταιρίας), θα πρέπει να υπολογίσουμε το κεφάλαιο (προ του

υπολογισμού της Φήμης - Πελατείας), όπως διαμορφώνεται μετά τις νέες αξίες, στις οποίες η εταιρία δέχεται τα στοιχεία της μεταβιβαζόμενης επιχείρησης. Τον υπολογισμό αυτό δίνουμε παρακάτω:

οικόπεδα	180.000	
μηχανήματα	57.000	
εμπορεύματα	65.000	
είδος α	50.000	
είδος β	<u>15.000</u>	
πελάτες	140.000	
γραμμάτια εισπρακτέα μετρητά	50.000	
Μετρητά	<u>170.000</u>	
Σύνολο ενεργητικών στοιχείων		662.000
Μείον:		
Προμηθευτές	74.000	
Γραμμάτια Πληρωτέα	<u>78.000</u>	
Σύνολο παθητικών στοιχείων		<u>152.000</u>
Σύνολο επιχειρ. Δημητρίου (προ υπολογισμού Φ -Π)		<u>510.000</u>
Άρα αξία αναγνωριζόμενης Φ.Π. υπέρ του Δημητρίου (750.000 - 510.000)		<u><u>240.000</u></u>

Μετά τους παραπάνω υπολογισμούς δίνουμε τις λογιστικές εγγραφές. Εγγραφές στα βιβλία της (ατομικής) επιχείρησης Δημητρίου (κλείσιμο βιβλίων, σε χιλ. €.)

(1)		
10.00 Γήπεδα-Οικόπεδα	19	
51.03 Μη δουλευμ. τόκοι γραμμ. Πληρωτέα	2	
81 XX Αποτελέσματα εκτιμήσεως		21
<i>Προκύψαντα θετικά αποτελέσματα</i>		
(2)		
81 XX Αποτελέσματα εκτιμήσεως	41	
12.00 Μηχανήματα		20
50 Προμηθευτές		4

20 Εμπορεύματα		15
20.00 Είδος α 10		
20.01 Είδος β 5		
31.06 Μη δουλευμ. τόκοι γραμμ. εισπρακτέα		2
<i>Προκύψαντα αρνητικά αποτελέσματα</i>		
(3)		
81.XX Αποτελέσματα εκτιμήσεως	20	
44.11 Προβλέψεις για επισφ. πελάτες		20
<i>Δημιουργία πρόσθετης προβλέψεως</i>		
(4)		
12.99.00 Αποσβεσμένα Μηχ/τα	123	
12.00 Μηχανήματα		123
<i>Μεταφορά του πρώτου στο δεύτερο</i>		
(5)		
16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως	240	
81.XX Αποτελέσματα εκτιμήσεως		240
<i>Αναγνώριση φήμης-πελατείας υπέρ επιχ/σεώς μας</i>		
(6)		
81.XX Αποτελέσματα Εκτιμήσεως	200	
40.07 Κεφάλαιο		200
<i>Μεταφορά του πρώτου στον δεύτερο για εξίσωση</i>		
(7)		
33.XX ΨΨ Ομόρρ. Εταιρ. Δημητρίου&Σια	902	
44.11 Προβλέψεις για επισφ. πελάτες	50	
31.06 Μη δουλευμ. τόκοι Γραμμ. εισπρ.	2	
10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα		180
12.00 Μηχανήματα		57
16.00 Υπεραξία επιχ/σεως		240
20 Εμπορεύματα		65
20.00 Είδος α 50		190
20.01 Είδος β 15		
30.XX Πελάτες		

31 Γραμμιάτ. Εισπ/τέα		52
38.00 Ταμείο		170
<i>Μεταβίβαση ενεργητικών στοιχείων</i>		
(8)		
51.00 Γραμμάτια Πληρωτέα	80	
50 Προμηθευτές	74	
51.03 Μη δουλευμ. τόκοι γραμμ. πληρωτέα		2
33.XX.ΨΨ Ομόρρ. εταιρ. Δημητρίου & Σια		152
<i>Μεταβίβαση παθητικών στοιχείων</i>		
40.07 Κεφάλαιο	750	
33.XX.ΨΨ Ομόρρ. εταιρ. Δημητρίου&Σια		750
<i>Για το κλείσιμο των βιβλίων</i>		

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, αφενός έχουν κλείσει όλοι οι λογαριασμοί στα βιβλία της επιχειρήσεως Δημητρίου αφετέρου έχει δειχθεί, ότι η αξία του καθαρού ενεργητικού που μεταβίβασε ο Δημητρίου, του δίδει εταιρική μερίδα ίση με 750.000 €. Από τις παραπάνω εγγραφές θα σταθούμε μόνο σ' αυτήν που αφορά τη Φήμη - Πελατεία. Εκείνο που πρέπει να σημειωθεί, είναι ότι το στοιχείο αυτό του ενεργητικού (δηλ. η Φήμη - Πελατεία), δεν δημιουργείται κατά αυτόματο τρόπο κατά τη μεταβίβαση της επιχειρήσεως στην εταιρία. Αντίθετα προϋπήρχε και δημιουργήθηκε ολίγο κατ' ολίγο από την επιτυχή δράση της επιχειρήσεως, και από τις προοπτικές συνεχίσεως της επιτυχούς δράσεως και στο μέλλον.

Ένα άλλο ζήτημα, σχετικά με τη Φ-Π., είναι η φορολογική πλευρά της. Η φορολογική νομοθεσία μας (ν.δ. 3323/55 άρθρο 32) ορίζει ότι: «Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα: α)... β) με συντελεστή είκοσι τα εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχειρήσεως με τα άδρα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.τ.λ.».

Στην πράξη για να αποφευχθεί η παραπάνω φορολογία, αποφεύγεται η εμφάνιση της Φ-Π. και επιδιώκεται με άλλο τρόπο η αναγνώριση αυξημένης κεφαλαιακής μερίδας στον εταίρο που εισφέρει στην εταιρία την επιχείρησή του.

Στο παράδειγμά μας θα μπορούσε να γίνει ο εξής υπολογισμός: το λοιπό

κεφάλαιο που εισφέρουν οι τρεις εταίροι (δηλ. χωρίς να υπολογισθεί η Φ-Π.) ανέρχεται σε 1.010.000 (Δημητρίου 510.000, Ελευθεράκης 100.000, Σταυρίδης 400.000) αν περιληφθεί και η Φ-Π., το κεφάλαιο της εταιρίας ανέρχεται σε 1.250.000, σ' αυτό δε ο Δημητρίου εισφέρει ποσό που αντιπροσωπεύει το 60% ($750.000/1.250.000 \times 100$), και επομένως αν πρόκειται να μην εμφανισθεί η Φ-Π. (για λόγους αποφυγής φορολογίας), θα πρέπει ο εταίρος Δημητρίου, για να είναι συμφέρουσα η συμμετοχή του στην εταιρία, να συμμετάσχει με το ίδιο ποσοστό (60%) και στο κεφάλαιο στο οποίο δεν περιλαμβάνεται η Φ-Π. (δηλ. στο 1.010.000), οι άλλοι δε εταίροι να διατηρήσουν κατά τον ίδιο τρόπο την αρχική αναλογία συμμετοχής.

Έτσι:

ο εταίρος Δημητρίου, θα εμφανισθεί ότι έχει κεφάλαιο 60% *
 $1.010.000=606.000$,

ο εταίρος Ελευθεράκης θα εμφανισθεί ότι έχει κεφάλαιο 80/0 *
 $1.010.000=80.800$,

ο εταίρος Σταυρίδης θα εμφανισθεί ότι έχει κεφάλαιο 32% *
 $1.010.000=323.200$ χωρίς να εμφανισθεί καθόλου ο λογαριασμός Φ-Π.

Δεδομένου ότι το υλικό κεφάλαιο του Δημητρίου ανέρχεται όπως είδαμε σε 510.000, οι επιπλέον 96.000 (606.000-510.000) που του αναγνωρίστηκαν για να διατηρηθεί η αρχική αναλογία συμμετοχής του (60%), προήλθε από ίση συνολική μείωση των κεφαλαιακών μεριδίων των δύο άλλων εταίρων, δηλ. του Ελευθεράκη κατά 19.200 (100.000-80.800) και του Σταυρίδη κατά 76.800 (400.000-323.200) συγκεκριμένα ο Ελευθεράκης καταβάλλει 100.000 αλλά εμφανίζεται καταβάλλον 80.800 και ο Σταυρίδης καταβάλλει 400.000 αλλά εμφανίζεται καταβάλλον 323.200, και των δύο δε η διαφορά διατίθεται για την επαύξηση της μερίδας του Δημητρίου.

Κατ' αυτό τον τρόπο ο τελευταίος επιτυγχάνει, χωρίς να εμφανισθεί ότι εκχωρεί την Φ-Π. της επιχειρήσεώς του, την ίδια ποσοστιαία αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο, που θα επιτύγχανε και αν είχε εμφανισθεί η Φ-Π. Είναι ευνόητο, στην περίπτωση που υιοθετηθεί αυτή η διαδικασία, ότι στις εγγραφές που δώσαμε παραπάνω, δεν θα υπάρχει το άρθρο που αφορά την Φ-Π., το δε ποσό των 96.000 € επιπλέον των υλικών στοιχείων της επιχειρήσεώς του, θα εμφανισθεί ότι το καταβάλλει ο Δημητρίου, παρόλο ότι το καταβάλλουν στην πραγματικότητα οι δύο άλλοι εταίροι.

Πρέπει επίσης να τονιστεί, ότι δεν προκύπτει ζημία για τους δύο άλλους εταίρους από την κατ'αυτόν τον τρόπο ρύθμιση της συμμετοχής, γιατί στην ουσία από τη μη εμφάνιση της Φ-Π. προκύπτει άδηλο αποθεματικό (εφόσον βέβαια η αποτίμηση της Φ-Π. είναι ακριβής), στο οποίο μετέχουν φυσικά και οι δύο τελευταίοι εταίροι.

Για να γίνει αντιληπτό αυτό, αν υποθέσουμε ότι την επόμενη της συστάσεώς της η ομόρρυθμη εταιρία μεταβιβάζεται και αυτή σε άλλη εταιρία ως σύνολο και αναγνωρίζεται η Φ-Π. που δεν έχει εμφανισθεί μέχρι τότε (δεδομένου ότι το συνολικό κεφάλαιο της Ο.Ε. περιλαμβανομένης και της Φ-Π. ανέρχεται σε 1.250.000), κάθε εταίρος θα λάβει, σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής του, ό,τι ακριβώς είχε πράγματι εισφέρει, δηλ. ο Δημητρίου $606,10 \cdot 1.250.000 = 750.000$, ο Ελευθεράκης $8\% \cdot 1.250.000 = 100.000$ και ο Σταυρίδης $32\% \cdot 1.250.000 = 400.000$. Η ζημία που θα υποστούν οι δύο άλλοι εταίροι (και αντίστοιχα το κέρδος που θα έχει ο Δημητρίου), θα προέρχεται μόνο από τον φορολογικό παράγοντα, από το ότι δηλ. η ωφέλεια από τη Φ-Π. θα θεωρηθεί κτηθείσα και από τους τρεις εταίρους που θα φορολογηθούν καθένας με την αναλογία συμμετοχής του, ενώ στη λύση που ακολουθήσαμε στο παράδειγμα με το φόρο θα επιβαρυνθεί μόνο ο Δημητρίου. Ευνόητο επίσης, ότι η ζημία θα προκύψει για τους άλλους δύο εταίρους και αν η αξία της Φ-Π. είναι στην πραγματικότητα μικρότερη απ' αυτήν που αναγνωρίστηκε.

Εγγραφές στα βιβλία της ομόρρυθμης εταιρίας(σε χιλ. €)

(1)		
33.03.00 Εταίρος Δημητρίου	750	
33.03.01 Εταίρος Ελευθεράκης	100	
33.03.02 Εταίρος Σταυρίδης	400	
40.06.01 Οφειλόμενο Εταιρ. Κεφάλ.		1250
Κάλυψη κ. τ. λ.		
(2)		
33.04.00 Εταίρος Δημητρίου	750	
33.04.01 Εταίρος Ελευθεράκης	100	
33.04.02 Εταίρος Σταυρίδης	400	
33.03.00 Εταίρος Δημητρίου		750
33.03.01 Εταίρος Ελευθεράκης		100
33.03.02 Εταίρος Σταυρίδης		400

<i>Μεταφορά των δεύτερων στους πρώτους</i>		
(3)		
38.00 Ταμείο	500	
33.04.01 Εταίρος Ελευθεράκης		100
33.04.02 Εταίρος Σταυρίδης		400
<i>Καταβολή κεφαλαίου τους</i>		
(4)		
10.00 Γήπεδα – Οικόπεδα	180	
12.00 Μηχανήματα	57	
16.00 Υπεραξία επιχ/σεως	240	
20 Εμπορεύματα	65	
20.00 είδος α 50		
20.01 είδος β 15		
30.XX Πελάτες	190	
31 Γραμμ. Εισπρακτέα	52	
38.00 Ταμείο	170	
51.03 Μη δουλευμ. τόκοι γραμμ. πληρ.	2	
51.00 Γραμμάτια Πλ/τέα		80
50 Προμηθευτές		74
44.11 Προβλ. για επισφαλ. πελάτες		50
31.05 Μη δουλευμ. τόκοι Γραμμ. εισπρ.		2
33.04.00 Εταίρος Δημητρίου		750
<i>Πραγματοποίηση εισφοράς εταίρου Δημητρίου</i>		
40.06.01 Οφειλόμενο Εταιρ. Κεφάλ.	1250	
40.06.00 Καταβλημ. Εταιρ. Κεφάλ.		1250
<i>Μεταφορά του πρώτου στο δεύτερο</i>		

Τέλος η Φήμη και Πελατεία αποτελεί, για τον αποκτώντα, στοιχείο ενεργητικού και μάλιστα άυλου πάγιου ενεργητικού (immobilisation incorporelle, Intangible Asset). Από φορολογική άποψη, η περίπτωση της ρυθμίζεται ρητά, όπως είδαμε, για τον μεταβιβάζοντα (δηλ. ρυθμίζεται η φορολογική αντιμετώπιση της ωφέλειας που αποκτά). Το πιο ενδιαφέρον θέμα για τον αποκτώντα είναι, αφού το στοιχείο αυτό αποτελεί άυλο πάγιο ενεργητικό, αν θα υπαχθεί σε απόσβεση και με τι ρυθμό. Παρά τις εγειρόμενες θεωρητικές αμφισβητήσεις, στη χώρα μας η δυνατότητα τμηματικής αποσβέσεως της αξίας της (εξαγορασθείσας) Φήμης - Πελατείας βασίστηκε στο άρ. 35 παρ. 1 περ. στ' και ιβ' ν.δ. 3323/55, σύμφωνα με το οποίο: «Εκ του... ακαθαρίστου εισοδήματος (από εμπορικές επιχειρήσεως)

εκπίπτουνται:

α) Οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων, ή μηχανημάτων, ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχειρήσεως και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχειρήσεως, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση... Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μια πενταετία».

Ανέκαθεν λοιπόν γινόταν δεκτό (τόσο από τη Διοίκηση, όσο και από τη σχετική δικαστηριακή νομολογία), ότι το ποσό για την απόκτησή της Φήμης - Πελατείας θα υπαχθεί στα υπό πλατιά έννοια έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως και ότι θα αποσβεσθούν με τους ίδιους

όρους που εκάστοτε προβλέπεται να αποσβεσθούν τα έξοδα αυτά.

Ήδη υπάρχουν ρητές και αμεσότερες ρυθμίσεις για την απόσβεση της Φήμης - Πελατείας τόσο στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (π.δ. 11_3/80 που αφορά τις επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να το εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από νομική μορφή όσο και στο νόμο για τις ανώνυμες εταιρίες (ν. 2190/20) και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης (ν. 3190/55 και δύο νομοθετήματα όπως τροποποιήθηκαν με τα π.δ. 409/86 και 9/86, προκειμένου να προσαρμοσθούν στις κοινοτικές οδηγίες).

Συγκεκριμένα τα δύο τελευταία νομοθετήματα (ν. 2190/20 άρ. 43 μρ. 4 περ. β, και ν. 3190/55 άρ.22 παρ. 2) προβλέπουν: «Η υπεραξία της επιχειρήσεως (Goodwill) που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της

πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της, καταχωρείται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη» Σημειώνεται ότι ενόψει του ότι η διατήρηση της υπεραξίας (Φ. - Π.) στο μέλλον ενδέχεται να μην είναι εξασφαλισμένη, επιδιώκεται η κατά το δυνατό ταχεία απόσβεσή της.

Συνεπώς παρά τις εγειρόμενες θεωρητικές αμφισβητήσεις, υπάρχουν πλέον ρητές νομοθετικές προβλέψεις (τουλάχιστο για τις Α.Ε. και τις Ε. Π. Ε) που ορίζουν ότι το ποσό που καταβλήθηκε θα καταχωρηθεί στα βιβλία της αποκτώσας στην ομάδα του πάγιου ενεργητικού και συγκεκριμένα ως υπολογαριασμός του πρωτοβάθμιου «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως». Όσον αφορά δε την απόσβεση της υπεραξίας, πρέπει να επιδιώκεται η κατά το δυνατό ταχύτερη απόσβεσή της, λόγω του ότι η διατήρησή της στο μέλλον ενδέχεται να μην είναι εξασφαλισμένη.

β) Τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία αποτιμώνται στις αξίες που εμφανίζονται στα βιβλία της μεταβιβαζόμενης επιχειρήσεως.

Η περίπτωση αυτή υιοθετείται κυρίως για λόγους φορολογικούς², δηλ. για να μη εμφανισθούν θετικά αποτελέσματα κατά τη μεταβίβαση, αλλά όπως είναι φανερό, η φορολογική αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να δεχθεί τις αποτιμήσεις που εμφανίζουν οι εταίροι. Για να διατηρηθεί το ίδιο ποσοστό συμμετοχής, που θα είχε ο εταίρος αν είχε γίνει πραγματική αποτίμηση των στοιχείων της επιχειρήσεως του, γίνονται οι χειρισμοί που σημειώσαμε στην προηγούμενη περίπτωση (α).

Από λογιστική άποψη, εφόσον δεν υπάρχει καμιά διαφορά μεταξύ των αξιών που εμφανίζονται στον ισολογισμό και των αξιών με τις οποίες η εταιρία δέχεται τα αντίστοιχα στοιχεία, δεν πρόκειται να λειτουργήσει ο λογαριασμός αποτελέσματα εκτιμήσεως και συνεπώς οι εγγραφές στα βιβλία της επιχειρήσεως Δημητρίου θα εμφανίσουν μεταβιβαζόμενο κεφάλαιο ίσο με αυτό που εμφανίζεται και στον ισολογισμό της επιχειρήσει αυτής. Δεν θα εμφανισθούν επίσης οι αντίθετοι λογαριασμοί που εμφανίσθηκαν λόγω διαφοράς αποτιμήσεως στην προηγούμενη περίπτωση (μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων κ.τ.λ.). Κατά τα λοιπά οι εγγραφές θα είναι οι ίδιες με αυτές που παραθέσαμε ήδη.

γ) Τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία αποτιμώνται στις αξίες που εμφανίζονται στα βιβλία της μεταβιβαζόμενης επιχειρήσεως με ταυτόχρονη αναγνώριση Φ-Π.

Η περίπτωση αυτή αποτελεί συνδυασμό των άλλων που εξετάσαμε ήδη. Ο

λογαριασμός αποτελέσματα εκτιμήσεως θα κινηθεί - στα βιβλία της ατομικής επιχειρήσεως - μόνο για το ποσό της Φ. - Π. και επομένως και το κεφάλαιο που μεταβιβάζεται στην Ο.Ε. θα είναι μεγαλύτερο α αυτό που εμφανίζεται στον ισολογισμό της ατομικής κατά το ποσό αυτό.

2. Υπό την έννοια ότι οι αποτιμήσεις στα βιβλία της μεταβιβαζόμενης ατομικής επιχειρήσεως έγιναν κατ' εφαρμογή φορολογικών διατάξεων, ενώ η πραγματική αξία των επιμέρους στοιχείων είναι διαφορετική.

2.3.4 Τα μεταβιβαζόμενα αντικείμενα είναι αδιαίρετα και η αξία τους υπερβαίνει την εταιρική μερίδα.

Είναι δυνατό, τα στοιχεία που μεταβιβάζει ένας από τους εταίρους, είναι σε αξία μεγαλύτερα από την εταιρική μερίδα του, χωρίς να είναι δυνατό να αποσπαστεί ένα τμήμα από τα εισφερόμενα, ώστε το υπόλοιπο είναι ίσο προς την εταιρική μερίδα. Στην περίπτωση αυτή, ο εταίρος σε ουσία γίνεται πιστωτής της εταιρίας για το υπερβάλλον τμήμα της εισφοράς του, το οποίο η εταιρία υποχρεούται να του επιστρέψει στο μέλλον, σε χρήμα.

Ας υποθέσουμε, για να αντιληφθούμε τα παραπάνω, ότι ιδρύεται ομόρρυθμη εταιρία μεταξύ των Δημητρίου και Ελευθεράκη κεφαλαίου 500.000 €, από τις οποίες τις 100.000 οφείλει να καταβάλει ο Ελευθεράκης, ενώ ο Δημητρίου αναλαμβάνει να εισφέρει:

- ένα οικοπέδο αξίας 1.000.000 βεβαρημένο με υποθήκη για δάνειο 800.000 € που αναλαμβάνει να εξοφλήσει η εταιρία κατά τη λήξη του

- ένα μηχάνημα αξίας 300.000 €.

Το κεφάλαιο που υποχρεούται να εισφέρει ο Δημητρίου ανέρχεται 400.000 €. Είναι φανερό, ότι τα παραπάνω στοιχεία που εισφέρει ο εταίρος αυτός έχουν καθαρή αξία ίση προς 500.000

(1.000.000 - 800.000 + 1.300.000), δηλ. υπερβαίνουν κατά 100.000 € το ποσό που είναι υποχρεωμένος κατά το καταστατικό να καταθέσει ο εταίρος αυτός. Είναι επίσης φανερό, ότι τα στοιχεία που εισφέρει ο Δημητρίου δεν είναι διαίρετα, ώστε να εισφέρει ακριβώς 400.000, όπως θα συνέβαινε αν ήταν υποχρεωμένος να εισφέρει το κεφάλαιό του σε μετρητά, ή σε είδος μεν, αλλά δεκτικό διαφύσεως.

Οι εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας, με την υπόθεση ότι οι εταίροι πραγματοποιούν τις εισφορές τους, πέντε μέρες μετά τη σύσταση δίνονται παρακάτω (σε χιλ. €).

33.03.00 Εταίρος Δημητρίου	400	
33.03.01 Εταίρος Ελευθεράκης	100	
40.06.01 Οφειλόμενο εταιρ. κεφάλ.		500
<i>Κάλυψη κ. τ. λ.</i>		
33.04.00 Εταίρος Δημητρίου	400	
33.04.01 Εταίρος Ελευθεράκης	100	
33.03.00 Εταίρος Δημητρίου		400
33.03.01 Εταίρος Ελευθεράκης		100
<i>Μεταφορά κ. τ. λ.</i>		
38.00 Ταμείο	100	
33.04.01 Εταίρος Ελευθεράκης		100
<i>Καταβολή κεφαλαίου του</i>		
10.00 Γήπεδα – Οικόπεδα	1000	
12.00 Μηχανήματα	300	
45.90 Ενοπόθηκα δάνεια		800
33.04.00 Εταίρος Δημητρίου		400
53.14 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρο		100
<i>Πραγματοποίηση εισφοράς του κ. τ. λ.</i>		
40.06.01 Οφειλόμενο εταιρ. κεφάλ.	500	
40.06.00 Καταβλημ. εταιρ. κεφάλ.		500
<i>Μεταφορά κ. τ. λ.</i>		

Ο λογαριασμός Βραχυπρόθεσμες (ή μακροπρόθεσμες) υποχρεώσεις προς εταιρους δείχνει, όπως είπαμε, το ποσό που ο εταίρος συνεισέφερε επιπλέον της κεφαλαιακής του μερίδας και που συνεπώς η εταιρία οφείλει να του καταβάλει (επιστρέψει). Άρα, όταν στο μέλλον (στο χρόνο που έχει καθορισθεί) καταβληθεί στον Δημητρίου το ποσό αυτό (100.000), θα χρεωθεί ο παραπάνω λογαριασμός του (53.14 ή 45.18) και θα πιστωθεί το Ταμείο, αν η καταβολή γίνει σε μετρητά.

2.3.5 Η εισφορά του εταίρου συνίσταται σε παραχώρηση δικαιώματος χρήσεως πράγματος.

Είδαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο, ότι στην εταιρία είναι δυνατό να εισφερθούν όχι μόνο χρήματα, αλλά και άλλα πράγματα (κινητά ή ακίνητα). Οι περιπτώσεις όμως που εξετάσαμε ως προς τα άλλα αυτά πράγματα, αφορούσαν μεταβίβασή τους στην εταιρία κατά κυριότητα, πράγμα που σημαίνει, ότι από της μεταβίβασέως τους η εταιρία γίνεται ιδιοκτήτρια αυτών, και επομένως έχει από το χρονικό αυτό σημείο όλα τα δικαιώματα που έχει κάθε κύριος (ιδιοκτήτης) ενός πράγματος, μπορεί συνεπώς να τα πουλήσει, να τα υποθηκεύσει (ή να συστήσει ενέχυρο, αν πρόκειται για κινητά) κ. ο. κ.

Είναι όμως επίσης δυνατό, να δοθεί ένα πράγμα στην εταιρία (και πάλι κινητό ή ακίνητο), χωρίς να μεταβιβασθεί η κυριότητά του, που εξακολουθεί να παραμένει στον εισφέροντα εταίρο, αλλά να παρασχεθεί στην εταιρία μόνο το δικαίωμα χρήσεως του πράγματος. Είναι φανερό, ότι η διάφορη έκταση των δικαιωμάτων που αποκτά η εταιρία στις δύο περιπτώσεις, επιβάλλει και τη διαφοροποίηση στη λογιστική αντιμετώπιση αυτών.

Η εισφορά πράγματος κατά χρήση αποτελεί συνηθισμένη περίπτωση την πράξη, γι' αυτό και προβλέφθηκε και στο νόμο (Α.Κ. 744, 779, 780). Εντούτοις η αντιμετώπιση της περιπτώσεως αυτής δημιούργησε προβλήματα, για τη λύση των οποίων διατυπώθηκαν οι πιο αντίθετες απόψεις. Τα προβλήματα αυτά αφορούν τη λογιστική και τη φορολογική πλευρά του ζητήματος. Εξετάζουμε παρακάτω καθεμιά κατηγορία των προβλημάτων αυτών.

Από λογιστική πλευρά, το πρόβλημα που δημιουργείται έγκειται στο αν η αξία χρήσεως του εισφερόμενου πράγματος θα αποδοθεί με λογαριασμούς ουσίας ή αντίθετα με λογαριασμούς τάξεως.

Όπως είναι εύκολο να καταλάβει κανείς, το ερώτημα συνδέεται στενά με το παροléρα ερώτημα κατά πόσο η εισφορά χρήσεως πράγματος αποτελεί ενεργητικό στοιχείο της ομόρρυθμης εταιρίας και αντίστοιχα τμήμα του κεφαλαίου της. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό θα εξαρτηθεί από το κατά πόσο θα βασισθεί κανείς σε νομικά ή οικονομικά κριτήρια.

Οι νομικοί βασιζόμενοι στα άρθρα του Α.Κ. που αφορούν την εκκαθάριση της αστικής εταιρίας (Α.Κ. 780 παρ. 3 και 789145, επειδή δεν υπάρχουν ειδικές διατάξεις σχετικές με την ομόρρυθμη εταιρία), θεωρούν ότι η εισφορά πράγματος κατά χρήση δεν αποτελεί ενεργητικό στοιχείο της εταιρίας κι επομένως ούτε και τμήμα του κεφαλαίου της³.

3. Α.Κ. άρ. 779: «Σε περίπτωση που η εισφορά συνίσταται στη χρήση ορισμένων πραγμάτων, τα πράγματα αυτά αποδίδονται αυτούσια». Α.Κ. 780 παρ. 3: «Αν η εισφορά συνίσταται εργασία ή σε χρήση πράγματος, δεν αποδίδεται».

Επομένως αν πρόκειται να αποδοθεί η άποψη αυτή, δηλ. ότι η εισφορά χρήσεως κάνει μεν τον εισφέροντα πραγματικό εταίρο, αλλά η αξία της εισφοράς αυτής δεν αποτελεί τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου (γι' αυτό και δεν αποδίδεται κατά την λύση και εκκαθάριση) ούτε και ενεργητικό στοιχείο της εταιρίας, οι λογαριασμοί που θα χρησιμοποιηθούν για να αποδώσουν τα παραπάνω, θα πρέπει προφανώς να είναι **λογαριασμοί τάξεως**.

Από οικονομική όμως άποψη, το γεγονός ότι ο εταίρος εισφέρει στην εταιρία την χρήση του αντίστοιχου αντικειμένου, σημαίνει γι' αυτήν αποφυγή εκροής στην οποία αναντίρρηση θα ήταν υποχρεωμένη να προβεί, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η εισφορά αυτή. Για παράδειγμα αν ο εταίρος εισφέρει στην εταιρία τη χρήση ενός ακινήτου για μια εικοσαετία, θα μπορούσαμε να φανταστούμε την εξής κατάσταση: ο εταίρος αντί να εισφέρει την χρήση του ακινήτου, το εκμισθώνει σε τρίτο από τον οποίο εισπράττει προκαταβολικά τα ενοίκια της εικοσαετίας. Στην συνέχεια εισφέρει στην εταιρία το χρηματικό ποσό των ενοικίων, και αυτή νοικιάζει παρακείμενο ακίνητο που είναι εξ ίσου εξυπηρετικό με το ακίνητο του εταίρου. Στην περίπτωση αυτή κανείς δεν αρνείται, ότι ο εταίρος εισφέροντας το χρηματικό ποσό συμμετέχει στο εταιρικό κεφάλαιο, το οποίο θα του αποδοθεί κατά την εκκαθάριση (εφόσον βέβαια υπάρξει τότε πλεόνασμα μετά την εξόφληση των δανειστών).

Φυσικά για τον νομικό οι δυο περιπτώσεις είναι διαφορετικές από οικονομική

όμως και πάλι άποψη, οι δυο καταστάσεις εξυπηρετούν την εταιρία: και στην μια και στην άλλη περίπτωση η τελευταία εξασφαλίζει ένα ακίνητο (περίπου όμοιο), που της είναι απαραίτητο για την πραγματοποίηση του σκοπού της. Στην περίπτωση που το ακίνητο εξασφαλίζεται με την εισφορά του (κατά χρήση) από τον εταίρο, η εταιρία με την υπόθεση υπάρξεως κερδών του καταβάλλει ένα τμήμα από αυτά, και εφόσον από οικονομική άποψη δεχόμαστε ότι η αξία της χρήσεως του ακινήτου αποτελεί στοιχείο ενεργητικού, θα πρέπει η τελευταία να έχει δικαίωμα να υπολογίσει αποσβέσεις πάνω στην

αξία αυτή⁴. Στην άλλη εξάλλου περίπτωση που το ακίνητο εξασφαλίζεται με μίσθωση μέσω του χρηματικού κεφαλαίου που εισφέρει ο εταίρος, η εταιρία καταβάλλει σ' αυτόν ένα τμήμα από τα καθαρά της κέρδη, ως τέτοια δε νοούνται τα κέρδη από τα οποία έχει αφαιρεθεί και το ενοίκιο που αυτή κατέβαλε κατά την αντίστοιχη περίοδο.

4. Αντίθετα κατά τη νομική άποψη, εφόσον αυτή δέχεται ότι δεν υπάρχει στοιχείο ενεργητικού, η εταιρία δεν έχει τη δυνατότητα υπολογισμού αποσβέσεων, κι επομένως τα καθαρά κέρδη της εταιρίας θα εμφανίζονται μεγαλύτερα έναντι της άλλης λύσεως (της μισθώσεως μέσω του χρηματικού κεφαλαίου του εταίρου). Εξάλλου το γεγονός ότι η οικονομική άποψη δέχεται τη διενέργεια αποσβέσεως, σημαίνει ότι η εταιρία έχει τη δυνατότητα ανασυστάσεως του ποσού που αντιπροσωπεύει η αξία χρήσεως, δυνατότητα που δεν έχει στην περίπτωση της μισθώσεως.

Κατ' αυτό τον τρόπο ο λογαριασμός του κέρδους και η διανομή κερδών και στις δυο περιπτώσεις παρουσιάζονται κατά συνεπέστερο τρόπο κάτω από την οικονομική άποψη, ενώ ο λογαριασμός αυτός και η αντίστοιχη διανομή παρουσιάζουν διαφορισμούς κάτω από την νομική άποψη, ανάλογα με το αν πρόκειται για την πρώτη περίπτωση (εισφορά χρήσεως) ή για την δεύτερη (μίσθωση του ακινήτου): πιο συγκεκριμένα με την νομική άποψη τα (λογιστικά) καθαρά κέρδη θα είναι μεγαλύτερα στην πρώτη περίπτωση σε σχέση με την δεύτερη και το ίδιο θα συμβαίνει και με τα διανεμόμενα κέρδη.

Από την ανάλυση που προηγήθηκε πρέπει να έχει γίνει φανερό, ότι κατά την οικονομική άποψη η εισφορά χρήσεως θα δώσει λαβή σε δημιουργία και λειτουργία λογαριασμών ουσίας. Όπως γίνεται εύκολα αντιληπτό, η υιοθέτηση της μιας ή της άλλης απόψεως, παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον και στην περίπτωση της λύσεως

- εκκαθαρίσεως της εταιρίας. Έτσι αν υποθέσουμε ότι κατά τη σύσταση της εταιρίας, ο εταίρος Α είχε εισφέρει σε χρήμα 1.000.000 και ο εταίρος Β την χρήση της οικοδομής του και ότι η αξία της χρήσεως αυτής καθορίστηκε σε 1.000.000, επίσης δε ότι κατά την λύση της εταιρίας το καθαρό ενεργητικό που απέμεινε (μετά δηλ. την εξόφληση των υποχρεώσεων της εταιρίας) ανέρχεται σε 3.000.000 €, τότε:

- εάν υιοθετηθεί η πρώτη άποψη (απόδοση με λογαριασμούς τάξεως
- η αξία χρήσεως της οικοδομής δεν αποτελεί τμήμα του κεφαλαίου -), θα επιστραφεί στον Α το κεφάλαιό του (1.000.000), το δε υπόλοιπο, που αποτελεί κέρδη (αφού κατά την άποψη αυτή δεν υπάρχει άλλο κεφάλαιο προς επιστροφή), θα καταβληθεί εξίσου στον Α και στον Β, δηλ. κατά την άποψη αυτή ο Α θα λάβει $1.000.000$ (επιστροφή κεφαλαίου) + $2.000.000/2$ (κέρδη εκκαθαρίσεως) = $2.000.000$, ο δε Β μόνο $2.000.000/2$ (κέρδη εκκαθαρίσεως) = $1.000.000$ €.

- Εάν υιοθετηθεί η δεύτερη άποψη (απόδοση με λογαριασμούς ουσίας, δηλ. η αξία χρήσεως αποτελεί μέρος του κεφαλαίου), θα επιστραφεί σε κάθε εταίρο ανά $1.000.000$ ως κεφάλαιο, και επίσης ανά 500.000 ως κέρδη εκκαθαρίσεως δηλ. καθένας από τους δύο εταίρους θα πάρει από 500.000 €.

Από την άποψη των εγγραφών συστάσεως, αν υιοθετηθεί η πρώτη άποψη. (η εισφορά χρήσεως δεν αποτελεί τμήμα του κεφαλαίου), τότε οι εγγραφές καλύψεως και καταβολής του κεφαλαίου θα αφορούν μόνον τον εταίρο Α, ενώ η εισφορά του εταίρου Β θα αποδοθεί με λογαριασμούς τάξεως, που όπως είναι γνωστό δεν εκπηρεάζουν το μέγεθος του κεφαλαίου. Στην περίπτωση αυτή η εγγραφή θα είναι της μορφής (προςά σε

χιλ. €):

01.XX Οικοδομή εταιρο Β προς χρήση	1000	
05.XX Εταιρ. Β, λογαρ. χρήσ. οικοδ. του		1000

Αντίθετα αν υιοθετηθεί η δεύτερη άποψη (η εισφορά χρήσεως αποτελεί τμήμα του κεφαλαίου), μετά τις δυο πρώτες εγγραφές καλύψεως που δώσαμε στα προηγούμενα παραδείγματα, θα ακολουθήσει η παρακάτω εγγραφή, όταν ο εταιρος Β εισφέρει κατά χρήση την οικοδομή στην εταιρία (ποσά σε χιλ. €):

16.04 Δικαιώμ. χρήσ. ενσώμ. Πάγο στοιχ.	1000	
33.04.01 Εταιρος Β		1000

Θα διερωτηθεί κανείς, ποια από τις δυο απόψεις θα πρέπει ν' ακολουθήσει η θεωρία της Λογιστικής. Πριν να δώσω απάντηση, θα πρέπει παρενθετικά να πω τα εξής: το ζήτημα κατά πόσο ένα αντικείμενο ή δικαίωμα μπορεί να εμφανισθεί ως ενεργητικό στοιχείο στον ισολογισμό, κι' επομένως ως τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου, εξαρτάται από το αν το αντικείμενο ή δικαίωμα είναι δεκτικό μεταβιβάσεως, ούτως ώστε εικαιούμενο, αν συντρέχει περίπτωση, να χρησιμεύσει για ικανοποίηση των δανειστών.

Θα πρέπει εξάλλου να λεχθεί, σχετικά με το παραπάνω θέμα, ότι τόσο η πρακτική όσο και η πλειονότητα των νομικών δέχονται για τις ανώνυμες εταιρίες, πως η εισφορά χρήσεως αποτελεί τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου της.

Κάτω από τις συνθήκες αυτές, και όταν είναι γνωστό ότι η ευθύνη του μετόχου στην ανώνυμη εταιρία περιορίζεται στο να εισφέρει το κεφάλαιο που ανέλαβε, ενώ για τον ομόρρυθμο εταιρο δεν υπάρχει τέτοιος περιορισμός (επομένως ο δανειστής της ομόρρυθμης εταιρίας είναι περισσότερο εξασφαλισμένος από τον δανειστή της ανώνυμης εταιρίας), νομίζω ότι από δεοντολογική άποψη θα πρέπει να δεχθούμε, πως και στις προσωπικές εταιρίες η εισφορά χρήσεως αποτελεί τμήμα του κεφαλαίου τους.

Από την άποψη της εφαρμοσμένης Λογιστικής, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έλυσε το θέμα αποδίδοντας την εισφορά χρήσεως με λογαριασμούς ουσίας και επομένως θεωρώντας ότι η εισφορά αυτή αποτελεί τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου⁵.

Από φορολογική άποψη, τα προβλήματα τα οποία δημιουργούνται, ειδικά στην εισφορά χρήσεως οικοδομής είναι τα παρακάτω:

- α) πους αποκτά εισόδημα,
- β) από ποια πηγή αποκτά εισόδημα,
- γ) πους δικαιούται σε διενέργεια αποσβέσεως επί του κατά χρήση εισοσφθέντος ακινήτου.

Στο πρώτο ερώτημα, μετά από αμφισβητήσεις και διαφορές απόψεων, φαίνεται να έχει επικρατήσει η άποψη ότι εισόδημα αποκτά ο εισφέρων εταίρος⁶.

5. Εντούτοις η νομική αντιμετώπιση του θέματος εξακολουθεί, κατά τη γνώμη μου, να είναι αποσπασματική και περιπτώσιολογική. Η δικαστηριακή νομολογία εξακολουθεί να αρνείται στην ομόρρυθμη εταιρία το δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις «λόγω φθοράς του ακινήτου, γιατί δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, αλλά στον εταίρο που το εισφέρει» (βλ. π.χ. Σ.τ.Ε 762/83 και Διοικ. Εφ. Αθ.2814/77), ενώ το Λογιστικό Σχέδιο (μέρος 20, κεφάλ. 2.2., παράγρ. 2.2.110) που αφορά όλες τις επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να το πληρώσουν, ανεξάρτητα από νομική μορφή, προβλέπει Ρητά ότι «Η αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άλλου πάγιου στοιχείου».

Άλλο παράδειγμα για ενδυνάμωση της γνώμης μου προσφέρει ο ν. 383/76 για τις Ι.Μ.Ε. (Ιδιότυπες Μεταφορικές Εταιρίες) που ιδρύονται και λειτουργούν, όπως αναφέραμε ως Ε.Π.Ε. Στις εταιρίες αυτές κατά το νόμο (άρ. 3): «το εταιρικό κεφάλαιον αποτελείται εξ εταιρικών μεριδίων. Έκαστον μερίδιον έχει αξίαν τουλάχιστον 1.000 δραχμών ανά τόνον μκτού βάρους συμμετέχοντος φορτηγού αυτοκινητού. Το κεφάλαιον τούτο κ α τ α β ά λ λ ε τ α ι τ ο ι ς μ ε τ ρ η τ ο ι ς κατά την σύστασιν της εταιρίας...». Η υποχρέωση εξάλλου του εταιρίου να εισφέρει στην εταιρία την άσκηση του δικαιώματος εκμεταλλείσεως του φορτηγού αυτοκινητού θεωρείται από τον ίδιο νόμο ως π α ρ ε σ β ε ν η παροχή Ποιο λοιπών από τα δύο νομοθετήματα (ν 1041/80 για το Λογιστικό Σχέδιο, ή ν. 383/76 για τις Ι.Μ.Ε.) θα υπερισχύσει.

6. Υποστηρίχθηκε εντούτοις και η άποψη ότι «υποχρέως εις φόρον τυχάνει η εταιρία ή τις χρησιματοποιεί το ακίνητον και έχει τας εκ τούτου ωφελείας». Ν. Τόση, Διαρκής Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος, Αθήναι 1959, τεύχ. Β', σελ. 23. Η άποψη που παραθέτουμε στο κείμενο επικράτησε μετά από αποφάσεις του Σ.τ.Ε. (2381/66 ολομ., 2382/66, 3103/66, 3687-8/77, 4007-10/84). Παλιότερα είχε υιοθετηθεί η άποψη από το Υκ. Οικον., μετά από τάλαντεύσεις (σύγκρισε Π.χ. την Υκ. Οικ. Θ. 4623/21.2.57 με την Κ. 8591/26.2.59, Πολ. 63), ότι ούτε ο εταίρος αποκτά εισόδημα από την οικοδομή, ούτε η εταιρία.

Η όλη αμφισβήτηση προέκυψε από τη διατύπωση του άρθρου 17 του ν.δ. 3323/55: «εισόδημα εξ οικοδομών είναι το καθ' έκαστον οικονομικόν έτος προκύπτον τοιούτον, είτε δι' εκμισθώσεως ή επιτάξεως, είτε εμπύσεως δι' ιδιοκατοικήσεως ή ιδιοχρησιμοποίησεως εκ μιας ή πλειόνων οικοδομών, το κτάμενον ή κινητόν ιδιοκτήτου, νομέως επικαρπωτού, ή υπό του εις όν μετεβιβάσθη η ενάσκησης του δικαιώματος της επικαρπίας, ή υπό του έχοντος δ κ α ί ω μ α Χ Ρ ή σ ε ω ς ή σκίσεως αυτών...». Η αμφισβήτηση αφορούσε την φύση του δικαιώματος χρήσεως και η έννοια υπό την οποία χρησιμοποιήθηκε ο όρος «χρήσεως» δηλ. υπονομική έννοια (του αστικού δικαίου) ή από ευρύτερη οικονομική έννοια.

Στο δεύτερο ερώτημα, από ποια πηγή αποκτάται το εισόδημα, (δηλ. από την Α' από ακίνητα, ή από τη Δ' από εμπορικές επιχειρήσεις), το μεν Υπουργείο Οικονομικών δέχεται ότι ο εταίρος αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ενώ τα φορολογικά δικαστήρια επιμένουν ότι ο εταίρος αποκτά εισόδημα Α' πηγής ίσο προς την μισθωτική αξία του ακινήτου (δηλ. ίσο προς το ετήσιο μίσθωμα που θα εισέπραττε ο εταίρος αν εκμίσθωνε την οικοδομή σε τρίτο), αλλά για να αποφευχθεί η διπλή φορολογία σε βάρος του εταίρου, θα αφαιρεθεί από το τμήμα των κερδών που περιέρονται σ' αυτόν η μισθωτική αξία της οικοδομής, αφού αυτή όπως είπαμε θα φορολογηθεί σαν εισόδημα Α' πηγής και το τυχόν υπόλοιπο θα θεωρηθεί εισόδημα Δ' πηγής.

Για να γίνει κατανοητή η άποψη των φορολογικών δικαστηρίων, δίνουμε το εξής παράδειγμα: εάν ο εταίρος εισέφερε κατά χρήση την οικοδομή του στην εταιρία, η μισθωτική της αξία (με την έννοια που δώσαμε παραπάνω) ανέρχεται σε 200.000 € και τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο σε κάποια χρήση σε 500.000 €, τότε οι μεν 200.000 θα θεωρηθούν ως εισόδημα Α' πηγής (από ακίνητα), οι δε υπόλοιπες 300.000 ως εισόδημα Δ' πηγής (από εμπορικές επιχειρήσεις).

Όσον αφορά τέλος το τρίτο ερώτημα, δηλ. ποιος δικαιούται να υπολογίσει αποσβέσεις πάνω στο εισφερόμενο κατά χρήση πάγιο στοιχείο, παλιότερα η Διοίκηση (Υπ. Οικον.) δεν δεχόταν την έκπτωση της αποσβέσεως (από τα έσοδα) ούτε από την πλευρά της εταιρίας, ούτε από την πλευρά του εταίρου. Η δικαιολογία που χρησιμοποιήσαν, ως προς μεν την εταιρία ήταν ότι «αυτή στερείται της κυριότητας της οικοδομής» ως προς δε τον εταίρο ότι «το παραχωρούμενο δικαίωμα συμμετοχής εις τα κέρδη καλύπτει και την απόσβεσιν». Είναι φανερό πως συνέπειες μπορεί να έχει στο εθνικό πάγιο κεφάλαιο η υιοθέτηση της παραπάνω απόψεως, ενώ εξάλλου, όσον αφορά ειδικότερα τον τελευταίο ισχυρισμό, μπορεί κανείς να παρατηρήσει ότι ο εισφέρων την χρήση εταίρος είναι δυνατό επί σειρά ετών να μη λαμβάνει καθόλου κέρδος από την εταιρία λόγω ζημιογόνων χρήσεων. Τελικά το Υπουργείο Οικονομικών, αναθεώρησε τις αρχικές του απόψεις και δέχθηκε να υπολογίζεται η απόσβεση από τον εισφέροντα την χρήση εταίρο, υπό την προϋπόθεση ότι «δια την παρακολούθησιν των αποσβέσεων τούτων, θα τηρήται υπό των υποχρέων βιβλίων θεωρημένον υπό του Εφόρου, εις ο θα καταχωρηθεί η αξία των περιοριστικών στοιχείων και οι επ' αυτού αποσβέσεις».

Την ίδια άποψη δέχθηκε και το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο χωρίς όμως να απαιτεί την τήρηση από τον εταίρο θεωρημένου βιβλίου.

Τέλος, όσον αφορά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, που ισχύει για όλες τις

επιχειρήσεις (και όχι μόνο τις εταιρίες) που είναι υποχρεωμένες να το εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή, αυτό ρητά προβλέπει την υποχρέωση της (εταιρικής) επιχειρήσεως να αποσβέσει «την αξία εισφοράς κατά χρήση με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε πάγιου άυλου στοιχείου»⁷. (Η ίδια κατά λέξη ρύθμιση προβλέπεται και στο ν. 2190/20 (άρ. 43 παρ. 4 περ. δ), αλλά ο νόμος αυτός, όπως είναι γνωστό, αφορά τις ανώνυμες εταιρίες).

Γεννάται συνεπώς το ερώτημα ποια αρχή (απόσβεση - μη απόσβεση της εισφοράς χρήσεως) θα ισχύσει ειδικά στην ομόρρυθμη εταιρία ενόψει των ρυθμίσεων που αναφέρθηκαν.

Κλείνοντας το θέμα της εισφοράς του εταίρου που συνίσταται σε παραχώρηση της χρήσεως του πράγματος, σημειώνουμε ότι ανάλογα προβλήματα παρουσιάζονται και στην περίπτωση που η εισφορά συνίσταται στη σύσταση επικαρπίας επί πράγματος (Α.Κ. 1142 επ.).

2.3.6 Η εισφορά του εταίρου συνίσταται σε εργασία ή/και υπηρεσίες (apport en industrie ou apport en travail).

Όπως έχουμε πει, αντικείμενο εισφοράς είναι δυνατό να αποτελέσει στην ομόρρυθμη εταιρία και η προσωπική εργασία του εταίρου ή οι υπηρεσίες και γνώσεις του, όπως Π.χ. η πείρα που μπορεί να έχει σ' ένα συγκεκριμένο είδος επιχειρήσεων, οι τεχνικές γνώσεις του Κ.Ο. κ. Είναι μάλιστα δυνατό, η εισφορά εργασίας να αποτελεί τη μοναδική εισφορά του εταίρου προς την εταιρία, χωρίς δηλ. να υποχρεούται να εισφέρει και υλικό κεφάλαιο.

Από τη λογιστική άποψη, το πρόβλημα που δημιουργείται είναι παρεμφερές με αυτό που εξετάσαμε στην εισφορά πράγματος κατά χρήση, δηλ. αναφέρεται στο αν η εισφορά εργασίας θα εμφανισθεί με λογαριασμούς ουσίας ή με λογαριασμούς τάξεως.

Η απάντηση εντούτοις στην παρούσα περίπτωση είναι πολύ πιο εύκολη και συνηγορεί ανενδοίαστα υπέρ της εμφανίσεως με λογαριασμούς τάξεως. Κι' αυτό γιατί η εργασία είναι αναπόσπαστα συνδεδεμένη με το πρόσωπο του εταίρου, υπό την έννοια ότι δεν μπορεί να αποτελέσει στοιχείο ενεργητικού, από την εκποίηση του οποίου να ικανοποιηθούν οι δανειστές σε περίπτωση εκκαθαρίσεως άλλο βέβαια το γεγονός, ότι κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρίας η εισφορά των γνώσεων και της εργασίας ενός εταίρου μπορεί να είναι πολύ μεγαλύτερης σημασίας από το υλικό

κεφάλαιο των λουπών εταιρών για την πρόοδο της εταιρίας (σε σημείο που οι ξένοι συγγραφείς να γράφουν για human assets και human asset accounting).

7. Ως προς την αναγνώριση από τη φορολογική νομοθεσία των αγγών που θέτει Το Λογιστικό Σχέδιο, πρβλ. και π.δ. 186/92 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Κ.Β.Σ., αρ. 7 παρ. 2): «ο επιτηδεύματις της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μ ό ν ο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών...».

Σημειώνεται ότι δεν μπόρεσα να βρω ad hoc αποφάσεις του Σ.Τ.Ε. μετά την προαιρετική και υποχρεωτική εφαρμογή του Λογιστικού Σχεδίου, ώστε να συναχθεί η άποψη της (φορολογικής) νομολογίας στο θέμα των υποθέσεων της εισφοράς χρήσεως, μετά και την εφαρμογή του Σχεδίου.

Τέλος κατά το νόμο (Α.Κ. 780) η εισφορά που συνίσταται σε εργασία δεν αποδίδεται κατά τη λύση - εκκαθάριση της εταιρίας.

Η εισφορά εργασίας συνεπώς δεν αποτελεί τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου. Το σχετικό άρθρο θα είναι της παρακάτω μορφής:

04.XX.ΨΨ Εισφορά προσ. εργασ. εταιρο Α	α	
08.XX.ΨΨ Εταιρ. Α, λογ. προσ. του εργασ.		α

Στην πράξη τόσο η εισφορά της χρήσεως πράγματος, όσο και η εισφορά προσωπικής εργασίας (ή τεχνικών γνώσεων κ.τ.λ.), αποτιμώνται και η αποτίμηση περιλαμβάνεται στο καταστατικό, όχι βέβαια γιατί η δεύτερη εισφορά αποτελεί τμήμα του κεφαλαίου, αλλά για να επιβληθεί ο σχετικός φόρος στο κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρίας (με το νόμο 1676/86 ο φόρος αυτός ορίσθηκε σε 1 % και ονομάσθηκε φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων).

Εξάλλου επειδή είναι δυνατό οι εταιροι να αποτιμήσουν υπερβολικά χαμηλά την αξία χρήσεως και εργασίας για να μειώσουν τον παραπάνω φόρο, και για να προληφθεί το ενδεχόμενο αυτό, το Υπουργείο Οικονομικών όρισε ότι για την αποτίμηση μεν της εισφοράς πραγμάτων κατά χρήση «θα λαμβάνεται υπ' όψιν η ετησία μισθωτική αξία των ακινήτων (ή των κινητών πραγμάτων) πολλαπλασιαζομένη επί τον χρόνον δι' ον εισφέρεται η χρήσις τούτων», για την αποτίμηση δε της εισφοράς εργασίας ότι «δύναται να χρησιμεύει ως τεκμήριον το ποσόν του κέρδους το διανεμητέον εις τους εταιρους».

Για παράδειγμα αν η ετήσια μισθωτική αξία του ακινήτου (το μίσθωμα που θα εισέπραττε ο εισφέρων εταιρος αν εκμίσθωνε το ακίνητό του) είναι 240.000 € και ο χρόνος για τον οποίο εισφέρεται κατά το καταστατικό είναι 10 έτη, η αξία της κατά χρήση εισφοράς για την επιβολή του σχετικού φόρου (κατά την παραπάνω άποψη), θα

είναι $240.000 \times 10 =$

$=2.400.000$ €. Επίσης αν μεταξύ των δύο εταιριών ομόρρυθμης εταιρίας ο ένας εισφέρει κεφάλαιο 570.000 και συμμετέχει στα κέρδη και ζημιές κατά ποσοστό 75%, ενώ ο άλλος προσφέρει μόνο την προσωπική του εργασία και συμμετέχει στα κέρδη και ζημιές κατά ποσοστό 25%, τότε (κατά την άποψη του Υπ. Οικ. πάντοτε, που όμως δεν γίνεται δεκτή από τα φορολογικά δικαστήρια), η αξία της εισφερόμενης εργασίας για τον υπολογισμό του φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων θα ανέρχεται σε 190.000 €.

Κλείνοντας το κεφάλαιο το σχετικό με τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας, θα σημειώσουμε τα παρακάτω όσον αφορά τα έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως (που στη γενική τους μορφή εξετάστηκαν στο κεφάλαιο το σχετικό με την σύσταση των εταιριών): μεταξύ των εξόδων αυτών όπως είπαμε, περιλαμβάνεται και ο φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων, που αντικατέστησε το τέλος χαρτοσήμου στο κεφάλαιο των εταιριών που ίσχυε προηγουμένως. Κατά το νόμο (άρ. 19 ν. 1676/86), ο φόρος υπολογίζεται στην πραγματική αξία των εισφερόμενων κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων. Με άλλη διάταξη προβλέπεται ότι από την αξία των εισφερόμενων περιουσιακών στοιχείων εκπίπτουν:

α) οι υποχρεώσεις που τυχόν υφίστανται κατά τον χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως προς τρίτους κ. λ. π. και οι οποίες αναλαμβάνονται από την εταιρία, καθώς και τα τυχόν υφιστάμενα και αναλαμβανόμενα βάρη των εισφορών, .

β) οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται από την εταιρία κατά τη σύσταση, εφόσον είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες κατά το χρόνο γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως.

Έτσι όσον αφορά την (α) περίπτωση, αν υποθέσουμε ότι ο Αργυρίου εισφέρει στην υπό σύσταση εταιρία «Αργυρίου - Βασιλείου» μετρητά 5 εκατ. και η εταιρία σε συμφωνία και με την Τράπεζα αναλαμβάνει να εξοφλήσει οφειλή του Αργυρίου στην Τράπεζα ύψους 1,5 εκατ. €. (χωρίς να είναι υποχρεωμένος ο εταίρος να επιστρέψει αργότερα το ποσό αυτό στην εταιρία), ο φόρος 1 % του ν. 1676/86 θα επιβληθεί στη διαφορά, δηλ. στο ποσό των 3,5 εκατ. €. Επίσης αν υποθεθεί ότι ο Βασιλείου εισφέρει στην παραπάνω εταιρία ακίνητο κυριότητας του αξίας 10 εκατ. για το οποίο οφείλει δόσεις δανείου ύψους 2 εκατ., τις οποίες σε συμφωνία και με τον δανειστή αναλαμβάνει να καταβάλει η εταιρία (βάρος), ο φόρος 1 % θα καταβληθεί και πάλι στη διαφορά, δηλ. στα 8 εκατ. €.⁸

Τέλος όσον αφορά την (β) περίπτωση (έκπτωση δαπανών), το Υπουργείο Οικονομικών με εγκύκλιό του (Σ. 3657/442/Πολ. 349/19 12 86) διευκρίνησε ότι στην έννοια των δαπανών αυτών δεν εμπίπτουν τα συμβολαιογραφικά δικαιώματα, τα δικαιώματα υποθηκοφύλακα, τα δικαιώματα τρίτων, τα τέλη μεταγραφής, τα τέλη δημοσιεύσεως, οι αμοιβές δικηγόρων και οι συναφείς δαπάνες που γίνονται επ' ευκαιρία καταρτίσεως των παραπάνω πράξεων.

8. Ευτυχώς... δι' αυτούς που πρόκειται να εισφέρουν σε εταιρία περιουσιακά στοιχεία με βάρη ή υποχρεώσεις που μειώνουν την εισφορά τους, το Υπουργείο με την ίδια εγκύκλιο που αναφέρω στο κείμενο (Σ 3657/86) διευκρίνησε ότι «... η αναδοχή από τα πρόσωπα του αρ. 17 (α.α. εταιρίες κ.λ.π.) των υποχρεώσεων και των βαρών των εισφορών δεν θα υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου, γιατί η σύμβαση αυτή (αναδοχή χρέους) στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν αποτελεί ίδια (sic) σύμβαση, αλλά συνέπεια της σύμβασης της σύστασης των προσώπων του άρθρου 17».

2.4 Εγγραφές και λογαριασμοί από τις σχέσεις εταιρίας - εταίρων

Δεδομένου ότι η ομόρρυθμη εταιρία, όπως είδαμε, αποτελεί νομικό πρόσωπο ξεχωριστό από τα πρόσωπα των εταίρων, είναι πολύ συνηθισμένο στην πράξη να δημιουργούνται παντός είδους σχέσεις, κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της εταιρίας, μεταξύ αυτής και των εταίρων, όπως π.χ. δανεισμός της εταιρίας προς τους εταίρους και αντίστροφα, αγορά ή πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, α' υλών κ.τ.λ. προς τους εταίρους κ. ο. κ. Τα προβλήματα από τις σχέσεις αυτές εξετάζουμε παρακάτω.

2.4.1 Περίπτωση δανεισμού.

Πολλές φορές τόσο η εταιρία όσο και οι εταίροι, είναι ενδεχόμενο να έχουν έκτακτα ανάγκη ορισμένου χρηματικού ποσού, το οποίο προβλέπεται να επιστρέψουν σύντομα. Τα δάνεια αυτά είναι συνήθως α π α ι τ η τ ά ε ν ό ψ ε ι και γι' αυτό θα κινηθεί ο λογαριασμός βραχυπρόθεσμης υποχρεώσεως προς τον αντίστοιχο εταίρο ή εταίρους. Συγκεκριμένα αν η εταιρία λάβει έκτακτα και προσωρινά ανάγκη ενισχύσεως του ταμείου της, και ένας ή περισσότεροι εταίροι της καταβάλουν μετρητά, η εγγραφή

θα είναι του τύπου:

38.00 Ταμείο

53.14 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρο

Αν ο εταίρος χορηγήσει μακροπρόθεσμο δάνειο προς την εταιρία αντί του 53.14 θα κινηθεί ο λογαριασμός 45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες.

Η αντίστροφη εγγραφή θα διενεργηθεί όταν η εταιρία επιστρέψει το χρηματικό ποσό που έλαβε. Εξ άλλου, αν ένας εταίρος χρειασθεί προσωρινά ένα ποσό και του δοθεί από την εταιρία, τότε η εγγραφή θα είναι της μορφής:

33.07 Δοσοληπτικοί λογισμοί εταίρο

38.00 Ταμείο

και θα γίνει η αντίστροφη εγγραφή, όταν ο εταίρος επιστρέψει το ποσό που έλαβε. Τονίζεται ότι τα ποσά αυτά προς τους εταίρους δεν αποτελούν ούτε απολήψεις, (που θίγονται παρακάτω), ούτε αναλήψεις κεφαλαίου, γιατί δίνονται προς αντιμετώπιση προσωρινών αναγκών και επιστρέφονται, όπως ήδη είπαμε, σε σχετικά σύντομο χρόνο.

Σημειώνεται ότι, όπως αναφέρεται στο Λογιστικό Σχέδιο, στο λογαριασμό 33.07 «παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε εταιρίες κεφαλαίου, προσωπικές και συμμετοχικές εταιρίες».

Αν η εταιρία χορηγήσει μακροπρόθεσμο δάνειο προς εταίρο, δεν θα λειτουργήσει ο λογαριασμός 33.07 (που, υπενθυμίζεται, είναι λογαριασμός βραχυπρόθεσμης απαιτήσεως), αλλά αντί αυτού ο 18.06 Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων (δευτεροβάθμιος λογαριασμός στα πλαίσια των λογαριασμών πάγιου ενεργητικού και μακροπρόθεσμων απαιτήσεων).

Πρέπει να τονιστεί ότι η χορήγηση δανείων από την εταιρία προς τους εταίρους, πρέπει να λαμβάνει χώρα υπό εντελώς εξαιρετικές συνθήκες, αφενός επειδή η παροχή δανείων αντιβαίνει προς την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, αφού είναι δυνατό να οδηγήσει σε εξανεμισμό του, αφετέρου δε επειδή είναι δυνατό να οδηγήσει την εταιρία σε αδυναμία διεξαγωγής των εργασιών της. Πολλοί συγγραφείς φθάνουν στο σημείο να γράφουν ότι τα δάνεια προς τους εταίρους, που στην ουσία

αποτελούν αναλήψεις κεφαλαίου, πρέπει να απαγορεύονται με ρητή πρόβλεψη στο καταστατικό. Πάντως για να θεωρηθεί σύννομη η προς εταίρο παροχή δανείου θα πρέπει να προβλέπεται στο καταστατικό.

Αλλά και στην αντίστροφη περίπτωση παροχής δανείου προς τ/ν εταιρία, αυτό θα πρέπει να γίνεται με τη συναίνεση όλων των εταίρων, να ανταποκρίνεται προς πραγματικές ανάγκες της εταιρίας, το επιτόκιο να μην είναι μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο αντίστοιχων δανείων, και να προβλέπεται η δυνατότητα εξοφλήσεως του δανείου και προ του συμβατικού χρόνου, αν η ταμειακή κατάσταση της εταιρίας το επιτρέπει. Οι παραπάνω όροι κρίνονται αναγκαίοι για να αποφευχθεί η σίναψη επαχθών και περιττών δανείων που εξυπηρετούν τους εταίρους, αλλά είναι δυνατό να βλάψουν την εταιρία.

Τέλος θα πρέπει να λεχθεί, ότι τα δάνεια γενικά (είτε είναι εν όψει είτε προθεσμικά, είτε έντοκα είτε όχι) επιβαρύνονται με τέλος χαρτοσήμου⁹, ή με το φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων. Και το ερώτημα είναι πότε επιβαρύνονται με το ένα (τέλος χαρτοσήμου) και πότε με τον άλλο (φόρο στη συγκέντρωση κεφαλαίων):

Όσον αφορά το φόρο στη συγκέντρωση κεφαλαίων, ο σχετικός νόμος (1676/86, άρθρ. 18) αναφέρει: «Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις:

9. Ο Κωδ. Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) προβλέπει τα παρακάτω (αρ.15 παρ. 5 περ. γ): «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.τ.λ. υποβλήθεισαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείαν νομίμως των τελών τούτων», υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%.

α)...., β)...., γ)...., δ)....

ε) το δάνειο που συνάπτει πρόσωπο του άρ. 17 (σ.σ. εταιρία, κοινοπραξία επιτηδευματιών, συνεταιριστική οργάνωση κάθε βαθμού κ.τ.λ.), εφόσον ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη,

στ) το δάνειο που συνάπτει πρόσωπο του άρ. 17 (βλ. περίπτ. ε) με εταίρο, τη σύζυγο ή τέκνο εταίρου, καθώς και το δάνειο που συνάπτει με τρίτο πρόσωπο, εάν για το δάνειο αυτό έχει εγγυηθεί κάποιος εταίρος, με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια αυτά έχουν το ίδιο αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Πρέπει να σημειωθεί εδώ ότι η διατύπωση του νόμου, στις τελευταίες φράσεις της περιπτώσεως (στ) δημιούργησε πολλές αμφιβολίες και ερωτηματικά στον κόσμο των εταιριών, δεδομένου ότι ίδια ή ανάλογη διατύπωση σε φορολογικό ή άλλο νόμο δεν υπήρχε. Και ναι μεν αρχικά το Υπουργείο Οικονομικών σε ερμηνευτική του εγκύκλιο (Σ. 3657/86) δεν ανέλυσε την έννοια των παραπάνω φράσεων, σημειώνοντας απλώς ότι «οι ανωτέρω περιπτώσεις δανείων δεν είναι συνηθισμένες μέχρι σήμερα στην πράξη» σε πολύ σύντομο διάστημα όμως και προφανώς ύστερα από συγχύσεις που προκλήθηκαν στην πράξη, αναγκάστηκε να προβεί στην έκδοση και άλλης ερμηνευτικής εγκυκλίου (Σ948/150/Πολ. 80/17.3.87). Απ' αυτήν παραθέτουμε τις διευκρινίσεις που ακολουθούν.

Η επίμαχη φράση «με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια αυτά έχουν το ίδιο αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου», έχει την έννοια, «ότι το δάνειο προορίζεται για μελλοντική αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κατά το ποσό του δανείου αυτού. Ο προορισμός αυτός του δανείου θα πρέπει να προκύπτει ή από αυτό τούτο το δανειστικό συμβόλαιο ή από σχετική εγγραφή στα οικεία βιβλία ή από άλλο έγγραφο, που θα φέρει βέβαιη χρονολογία, προγενέστερο του χρόνου καταρτίσεως της δανειακής συμβάσεως. Επίσης στο δανειστικό συμβόλαιο ή στη σχετική εγγραφή, ή στο άλλο έγγραφο θα πρέπει να αναφέρεται ρητά και ο χρόνος κατά τον οποίο θα λάβει χώρα η κεφαλαιοποίηση του δανείου, ο οποίος θα πρέπει να είναι εύλογος, ενόψει του επιδιωκόμενου με την αύξηση του κεφαλαίου σκοπού, που είναι η αντιμετώπιση των άμεσων, έκτακτων και επιτακτικών αναγκών της δανειζόμενης επιχειρήσεως. Κατόπιν των ανωτέρω, το δάνειο της περιπτώσεως αυτής, για να θεωρηθεί ότι αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων και να υπαχθεί στο φόρο, θα πρέπει:

1) Το δάνειο να προορίζεται για μελλοντική αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κατά Γ ποσό του δανείου αυτού.

2) Ο προορισμός του δανείου να προκύπτει ή από αυτό τούτο το δανειστικό συμβόλαιο ή από σχετική έγγραφη στα οικεία βιβλία, ή από άλλο έγγραφο, που θα φέρει βέβαιη χρονολογία, προγενέστερο του χρόνου καταρτίσεως της δανειακής συμβάσεως.

3) Στο δανειστικό συμβόλαια ή στη σχετική έγγραφη στα βιβλία ή στο άλλο έγγραφο να ορίζεται ρητά και ο χρόνος κατά τον οποίο θα λάβει χώρα η κεφαλαιοποίηση του δανείου.

Τα δάνεια των ανωτέρω περιπτώσεων, εάν δεν συντρέχουν σ' αυτά οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις, δεν αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και συνεπώς για τα δάνεια αυτά θα τύχουν εφαρμογής οι σχετικές διατάξεις της φορολογίας χαρτοσήμου (άρ. 13 παρ. 1α και 15 παρ. 1α του Κ.Τ.Χ.). Έτσι, σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων που προαναφέρθηκαν θα οφείλεται για τα ως άνω δάνεια το οικείο τέλος χαρτοσήμου μετά του σχετικού προστίμου, εάν συντρέχει περίπτωση...

Διευκρινίζεται, ότι κατά τη ρητή διάταξη της παραγράφου 4β του άρθρου 19 του ν. 1676/86 η πράξη της κεφαλαιοποιήσεως των ως άνω δανείων δεν υπόκειται στο φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων, με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια αυτά υποβλήθηκαν στο φόρο αυτό. Εάν όμως τα δάνεια αυτά δεν υποβλήθηκαν στο φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων, αλλά σε τέλη χαρτοσήμου, κατά την κεφαλαιοποίησή τους θα υποβληθούν στον ως άνω φόρο».

Συνεπώς μετά τις παραπάνω διευκρινίσεις χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή από τους υπευθύνους Λογιστηρίων των εταιριών κ.λ.π. Αυτό γιατί αποτελεί συνηθισμένη πρακτική να καταθέτονται από τους εταίρους τα ποσά που απαιτούνται για την αύξηση του κεφαλαίου, χωρίς να συντελεσθούν οι τυπικές προϋποθέσεις της αυξήσεως (τροποποίηση του καταστατικού, δημοσίευση κ.τ.λ.). Αν τα ποσά αυτά εμφανισθούν σε (πιστωτικό) λογαριασμό των εταίρων και χαρακτηρισθούν από τη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) ως δάνεια, είναι ενδεχόμενο να υπάρξει πολλαπλή επιβάρυνση της εταιρίας (χαρτόσημο και φόρος συγκεντρώσεως) κατά την κεφαλαιοποίηση των ποσών αυτών, αν δεν τηρηθεί η διαδικασία που έθεσε η παραπάνω εγκύκλιος.

— Σημειώνεται ότι το τέλος χαρτοσήμου για δάνεια ή πράξεις που αναφέραμε στην παράγραφο αυτή κυμαίνεται από 1 % - 3% (συν 20% εισφορά υπέρ Ο Γ Λ), ενώ ο φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων ανέρχεται σε 1 %.

Τέλος θα πρέπει να αναφερθεί, ότι σύμφωνα με το νόμο (ν.δ. 3323/55 άρ. 35 παρ. 5): «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α)...., β)...., γ)...., δ) **χορήγηση δανείων ή προσωρινών διευκολύνσεων στις εταιρίες που μετέχουν ως εταίροι, ή και προς την ατομική επιχείρηση με τη μορφή προσωρινών καταθέσεων**».

Η διάταξη αυτή σημαίνει ότι αν ένας εταίρος χορηγήσει στην εταιρία του δάνειο ή προσωρινή διευκόλυνση ύψους π.χ. 10 εκατ. δρχ., δημιουργείται τεκμήριο ότι τόσο τουλάχιστο εισόδημα έχει ο εταίρος αυτός, επομένως τόσο τουλάχιστο εισόδημα θα πρέπει να δηλώσει στην οικεία διαχειριστική χρήση. Η ρύθμιση, (αυτή θεσπίστηκε, επειδή στην πράξη παρουσιαζόταν συχνά το φαινόμενο, εταίροι να προβαίνουν σε εικονικές χορηγήσεις δανείων ή προσωρινών διευκολύνσεων προς την εταιρία τους, για να συγκαλυφτούν πράξεις που έγιναν με σκοπό τη φοροδιαφυγή. Π.χ. για να συγκαλυφτεί πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού Ταμείο, προερχόμενο από απόκρυψη πωλήσεων, ή από διόγκωση καταβληθέντων εξόδων ή αγορών, Κ.Ο.Κ.

2.4.2 Οι εταίροι ως πελάτες ή προμηθευτές.

Εφόσον το καταστατικό δεν το απαγορεύει, οι εταίροι μπορεί να είναι πελάτες ή προμηθευτές της εταιρίας, δηλ. να αγοράζουν ή να πωλούν επί πιστώσει προς την εταιρία. Εάν συμβαίνει αυτό, ενδεδειγμένο θα ήταν οι αντίστοιχοι λογαριασμοί να λειτουργήσουν ξεχωριστά από τους συνήθεις λογαριασμούς Πελατών και Προμηθειών, υπό κατάλληλους τίτλους (π.χ. Εταίροι-Πελάτες και Εταίροι-Προμηθευτές με αντίστοιχους κωδικούς Π.χ. 30.91 και 50.91), τόσο για λόγους πληροφοριακούς, όσο και για να ελέγχεται η τυχόν καταστρατήγηση της αρχής του αμετάβλητου του κεφαλαίου με τη χορήγηση υπερβολικών πιστώσεων προς τους εταίρους πελάτες, που και αυτή θα ισοδυναμούσε με ουσιαστική μείωση του κεφαλαίου. Οι εγγραφές είναι γνωστές από τη Γενική Λογιστική.

2.4.3 Οι απολήψεις των εταίρων.

Είναι γνωστό, ότι επί εταιρίας που έχει διάρκεια μεγαλύτερη του έτους, τα αποτελέσματα καθορίζονται στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως. Είναι όμως προφανές:-

δην οι εταίροι δεν έχουν άλλες πηγές εισοδήματος, όπως πολλές φορές συμβαίνει με τους εταίρους των προσωπικών εταιριών, ότι αυτοί δεν είναι δυνατό να αναμείνουν το τέλος της χρήσεως για να πάρουν το ποσό που τους αναλογεί από τα κέρδη, αλλά παίρνουν από την εταιρία και ανά ορισμένα χρονικά διαστήματα χρηματικά ποσά για την αντιμετώπιση των τρεχουσών αναγκών τους. Τα ποσά αυτά αποτελούν τις απολήψεις των εταίρων.

Από όσα είπαμε συνάγεται, ότι οι απολήψεις δεν αποτελούν αποζημίωση των εταίρων, αλλά προκαταβολή έναντι κερδών τα οποία προβλέπεται να πραγματοποιήσει η εταιρία από τις εργασίες της. Και αν μεν τα κέρδη αυτά πραγματοποιηθούν, δεν υπάρχει καμιά ανωμαλία. αν όμως προκύψει κατά το τέλος της χρήσεως ζημία, ή κέρδη μεν που όμως δεν καλύπτουν τα ποσά των απολήψεων, τότε βρισκόμαστε μπροστά σε έμμεση και καλυμμένη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου. Γι' αυτό και το ζήτημα των απολήψεων πρέπει να ρυθμίζεται με ρητή διάταξη του καταστατικού, που να προβλέπει και το ύψος των απολήψεων που δικαιούται κάθε εταίρος κατά μήνα! στην πράξη τα καταστατικά περιλαμβάνουν πράγματι διατάξεις που ρυθμίζουν το ζήτημα αυτό.

Οι απολήψεις των εταίρων δεν αποτελούν φορολογικά για την εταιρία δαπάνη εκπεστέα από τα έσοδά της, αλλά όπως είπαμε και παραπάνω, απλή προκαταβολή έναντι μελλοντικών κερδών γι' αυτό τα σχετικά ποσά δεν θα εμφανισθούν σε λογαριασμό δαπάνης ή εξόδου. Τα καταβαλλόμενα σ' έναν εταίρο ποσά, τότε μόνο επιτρέπεται φορολογικά να χαρακτηρισθούν ως μισθός του (και επομένως ως δαπάνη της εταιρίας), όταν οι υπηρεσίες που παρέχει ο εταίρος υπερβαίνουν τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από την εταιρική σύμβαση και απαιτούν την καταβολή ιδιαίτερων κόπων και εργασίας¹⁰.

Γενικά όμως μπορεί να πει κανείς, ότι και σ' αυτή ακόμη την περίπτωση το Υπ. Οικ. είναι εξαιρετικά φειδωλό στο να αναγνωρίσει ως μισθούς ποσά που καταβάλλονται σε ομόρρυθμο εταίρο και επιμένει στον κανόνα, ότι τα ποσά αυτά δεν μειώνουν τα κέρδη της εταιρίας, αφού δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες της, αλλά ως απλή προκαταβολή για μελλοντικά κέρδη.

Από λογιστική άποψη, αν υποθέσουμε ότι ο εταίρος Α δικαιούται στο τέλος κάθε μήνα να αποσύρει 150.000 και ο εταίρος Β 100.000 €, όταν θα αποσύρουν τα ποσά αυτά σε μετρητά (είναι δυνατόν να τα αποσύρουν και σε είδος), θα γίνει η εξής

εγγραφή (σε χιλ. €):

33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταιρ.	250	
33.07.00 Εταίρος Α 150		
33.07.01 Εταίρος Β 100		
38.00 Ταμείο		250
Απολήψεις του μηνός...		

10.Σ.τ.Ε, 1484/53, Βλ. όμως και Ε.Σ. 158/60, Σ.τ.Κ 287/60, Υπ. Οικ. Β. 5882/55: «... η υπό τέτοιο μισθό παρεχόμενη αμοιβή εις ομόρρυθμον μέλος ομορρυθμού ή ετερορρυθμού εταιρίας, υπό την ιδιότητά του ως τεχνικού συμβούλου αυτής, δεν δύναιται να θεωρηθί| ως εισόδημα εκ μισθωτών υπηρεσιών, δεδομένου ότι αι υπηρεσίαι του τεχνικού συμβούλου παρέχονται εις την εταιρίαν υπό την ιδιότητά του ως εταίρου και χάριν του εταιρικού σκοπού. Επομένως η αμοιβή αυτή δεν αποτελεί δαπάνην εκπεστέαν εκ των ακυθαρίστων εσόδων της εταιρίας, αλλά ανάληψιν εκ των κερδών αυτής...».

Εάν όμως πρόκειται για αμοιβή παρεχόμενη σε ετερόρρυθμο εταίρο τα πράγματα αλλάζουν: «Εννοείται ότι εάν η αμοιβή παρέχεται εις ετερόρρυθμον εταίρον δια προσφερομένης προς την εταιρίαν υπηρεσίας του, αυτή θεωρείται πάντοτε ως απορρέουσα εξ υπαλληλικής σχέσεως καθ' όσον άλλως θα εθεωρείτο ανάμιξις τούτου εις την διοίκησιν της εταιρίας, γεγονός όπερ απαγορεύεται κατά τον εμπορικό νόμον» (Υπ. Οικ. Εγκ. 16/50).

Αν υποθέσουμε ότι κάθε μήνα οι δύο εταίροι αποσύρουν τα παραπάνω ποσά, στο τέλος του χρόνου ο μεν δοσοληπτικός λογαριασμός του Α θα είναι χρεωμένος συνολικά με $150.000 \times 12 = 1.800.000$ €, ενώ του Β με $100.000 \times 12 = 1.200.000$ €.

Στους ίδιους δοσοληπτικούς λογαριασμούς (στην πίστωση) θα μεταφερθεί στο τέλος της χρήσεως η αναλογία κερδών κάθε εταίρου και θα προκύψει το τελικό υπόλοιπο από τις δύο πράξεις (απολήψεις – κατανομή κερδών) και από ενδεχόμενες άλλες πράξεις (προσωρινές χρηματικές διευκολύνσεις προς τους εταίρους κ.τ.λ.). Αν το τελικό αυτό υπόλοιπο είναι χρεωστικό (απαίτηση της εταιρίας), ο λογαριασμός 33.07 θα εμφανισθεί στο Ενεργητικό του ισολογισμού, ενώ αν το υπόλοιπο είναι πιστωτικό, αυτό θα πρέπει να μεταφερθεί στο λογαριασμό 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους, αφού ο 33.07 ως λογαριασμός ενεργητικού δεν μπορεί να εμφανισθεί στον ισολογισμό με πιστωτικό υπόλοιπο (ο 53.14 προφανώς θα κλείσει όταν η εταιρία καταβάλει στον εταίρο το υπόλοιπο που του οφείλει).

Έτσι στο παραπάνω παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι στο τέλος της χρήσεως προέκυψαν καθαρά προς διανομή κέρδη 3.000.000 €, κατανεμόμενα μεταξύ των εταίρων Α και Β κατά την αναλογία 2/3 και 1/3 αντίστοιχα, οι εγγραφές που θα

αποδίδουν αυτά που αναφέρουμε παραπάνω θα είναι οι εξής σε χιλ. €. (αγνοείται ο φορολογικός παράγοντας):

88. Αποτελέσματα προς διάθεση	3000	
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσ. 19Χ3		
33.07 Δοσοληπτικοί λογαρ. εταίρο		
33.07.00 Εταίρος Α		2000
33.07.01 Εταίρος Β		1000
Κατανομή κερδών χρήσεως 19Χ3		
33.07 Δοσοληπτ. λογαρ. εταίρο	200	
33.07.00 Εταίρος Α		
53.14 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρο		
53.14.00 Εταίρος Α		200
Μεταφορά του πρώτου στο δεύτερο		

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, ο δοσοληπτικός λογαριασμός του Α εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο 200.000 € (τα κέρδη που του αναλογούν είναι κατά 200.000 € περισσότερα από τις απολήψεις που πραγματοποίησε κατά τη διάρκεια της χρήσεως), γι' αυτό και το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε λογαριασμό υποχρεώσεων, ενώ ο δοσοληπτικός λογαριασμός του Β εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 200.000 € (τα κέρδη που του αναλογούν είναι κατά 200.000 € λιγότερα από τις απολήψεις που πραγματοποίησε στο δωδεκάμηνο διάστημα).

Σκόπιμο θεωρώ να σημειώσω, ότι ενώ μέχρι το 1974 οι απολήψεις των εταιρών ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εμπορικών εταιριών επιβαρύνονταν με τέλη χαρτοσήμου, με νεότερο νομοθέτημα (το ν. 12/75) καταργήθηκε η επιβάρυνση αυτή, και εφεξής επιβαρύνονται (με τέλη χαρτοσήμου) μόνο τα καθαρά κέρδη. Καταργήθηκε επίσης η επιβάρυνση που υπήρχε όταν τα καθαρά κέρδη μεταφέρονταν στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταιρών.

Εντούτοις, δεδομένου ότι κατά τη διατύπωση του παραπάνω νόμου απαλλάσσεται «η ανάληψη ποσών υπό των εταιρών διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης...» το Υπ. Οικ. έκρινε «ότι εφ' όσον τα αναληφθέντα κέρδη υπό εταιρού τινός κατά την διάρκειαν της χρήσεως είναι μεγαλύτερα των αναλογούντων εις τούτον εκ των κερδών της χρήσεως ταύτης, η διαφορά θα υπαχθή εις τέλος χαρτοσήμου δανειακής συμβάσεως...» (Εγκ. 13Δ

1692/75).

Έτσι Π.χ. αν ο εταίρος απέσυρε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 1.200.000 €, τα κέρδη δε που του αναλογούν στο τέλος της χρήσεως είναι 1.000.000 €, θα επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου επί των κερδών του, αλλά και επί της διαφοράς μεταξύ απολήψεων και κερδών του, δηλ. και επί των 200.000 €, δεδομένου ότι οι απολήψεις απαλλάσσονται εφόσον είναι ίσες ή μικρότερες της αναλογίας κερδών κάθε εταίρου, κατά την παραπάνω άποψη.

Εξετάσαμε στις προηγούμενες παραγράφους τις συνηθέστερες σχέσεις που δημιουργούνται κατά τη διάρκεια λειτουργίας της εταιρίας μεταξύ αυτής και των εταίρων, καθώς και τους λογαριασμούς που δημιουργούνται στις περιπτώσεις αυτές, χωρίς να αποκλείεται η δημιουργία και άλλων λογαριασμών. Π.χ. σε περίπτωση εκχωρήσεως απαιτήσεων ενός εταίρου για την πραγματοποίηση της εισφοράς του, είναι δυνατό να συμφωνηθεί, ότι η εταιρία θα δεχθεί τις απαιτήσεις αυτές στο ονομαστικό τους ύψος (δηλ. χωρίς καμιά έκπτωση για ενδεχόμενες επισφάλειες), αλλά ότι ο εταίρος επί πλέον της εισφοράς του, υποχρεούται να καταθέσει ως εγγύηση ένα ποσό, από το οποίο η εταιρία θα καλύψει ό,τι τυχόν δεν θα εισπράξει από τις εκχωρηθείσες απαιτήσεις' είναι προφανές ότι σε τέτοιες περιπτώσεις, το επιπλέον ποσό που καταθέτει ο εταίρος δεν αποτελεί κεφάλαιό του, και ότι η εταιρία υποχρεούται να του το επιστρέψει εφόσον εισπραχθεί το σύνολο των απαιτήσεων, ή να του επιστρέψει τη διαφορά αν η εγγύηση χρησιμοποιήθηκε κατά ένα μέρος μόνο.

Επίσης είναι δυνατό να συμφωνηθεί (άν και σπάνια στην πράξη), ότι οι εταίροι επί πλέον των κεφαλαίων τους υποχρεούνται να καταθέσουν στην εταιρία ένα ποσό (που δε χαρακτηρίζεται ως κεφάλαιο), από το οποίο θα καλύπτεται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού των απολήψεων σε περίπτωση που η χρήση κλείνει με ζημία, ή σε περίπτωση που οι γενόμενες από ένα εταίρο απολήψεις του υπερβαίνουν την αναλογία των κερδών του.

2.5 Εγγυητές διανομής αποτελεσμάτων τέλους χρήσεως.

Η κατανομή των κερδών και ζημιών της χρήσεως γίνεται με τα ποσοστά που προβλέπει το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρίας. Το καταστατικό μπορεί να ρυθμίζει ελεύθερα, δηλ. χωρίς νομοθετικό περιορισμό, τον τρόπο κατανομής των αποτελεσμάτων χρήσεως. Έτσι Π.χ. είναι νόμιμο, να ορισθεί ότι ενώ οι τρεις εταίροι

μετέχουν στο κεφάλαιο με αναλογία 50%, 30% και 20%, η αναλογία συμμετοχής στα αποτελέσματα θα είναι αντίστοιχα 40%, 35% και 25%. Επιτρέπεται να οριστεί, με την παραπάνω αναλογία κατανομής των κεφαλαίων, ότι η συμμετοχή στα κέρδη θα είναι 40%, 35%, 25%, αλλά στις ζημίες 35%, 38%, 27%¹¹, δηλ. επιτρέπεται η συμμετοχή στο κεφάλαιο να είναι διαφορετική από τη συμμετοχή στα κέρδη, κι αυτή διαφορετική από τη συμμετοχή στις ζημίες.

Αν όμως το καταστατικό δεν ορίζει τίποτε ως προς τη συμμετοχή στα αποτελέσματα, το κενό αναπληρώνεται από τον ίδιο το νόμο, που προβλέπει ότι: «Αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από την εισφορά τους. Αν η αναλογία του καθενός ορίστηκε μόνο ως προς τα κέρδη ή μόνο ως προς τις ζημίες, σε περίπτωση αμφιβολίας αυτή ισχύει και για τα δύο» (Α.Κ. 723). (Η ίδια ελευθερία, ως προς τη δυνατότητα του καταστατικού να ορίσει διαφορετικά ποσοστά, ισχύει και στη Γαλλία. Στις ΗΠΑ επικρατούν κανόνες ανάλογοι με τους δικούς μας.)

Οι εταίροι είναι επίσης ελεύθεροι (αλλά όχι υποχρεωμένοι, κατ' αντίθεση προς ό, τι συμβαίνει στις ανώνυμες εταιρίες, όπως θα δούμε) να ορίσουν στο καταστατικό, ότι ένα ποσοστό των ετήσιων κερδών δεν θα διανέμεται, αλλά θα παρακρατείται για τη δημιουργία αποθεματικού για διάφορους σκοπούς: για την κάλυψη ενδεχόμενων μελλοντικών ζημιών, για την ανανέωση του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού της εταιρίας, Κ.Ο.Κ.

Εάν συσταθεί αποθεματικό και η αναλογία συμμετοχής στα αποτελέσματα είναι διαφορετική από την αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο, θα πρέπει να μη λησμονείται, σε περίπτωση διανομής του αποθεματικού (κατά τη λύση ή άλλοτε), ή χρησιμοποίησής του για κάλυψη ζημίας ή για αύξηση του κεφαλαίου (κεφαλαιοποίηση), ότι το αποθεματικό προήλθε από τα κέρδη και ότι επομένως κατά τη διανομή ή χρησιμοποίησή του κ.τ.λ., θα πρέπει να εφαρμοσθεί η αναλογία των κερδών και όχι του κεφαλαίου.

11. Άλλο θέμα βέβαια, ότι από φορολογική άποψη αν τα «ανοίγματα» μεταξύ των δύο κατηγοριών ποσοστών (κεφαλαίων, κερδών) είναι μεγάλα και δεν δικαιολογούνται, είναι δυνατό αν συντρέχουν, κι άλλες προϋποθέσεις, να δημιουργήσουν υπόνοιες για εικονικότητα της εταιρίας. Πρωτ. Πρωτ. Φ.Δ. Ναυπλ. 67/65.

Θα πρέπει επίσης να υπενθυμίσω ότι στα κέρδη των ομόρρυθμων (όπως και ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιριών) επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου

ανερχόμενο σε 1% συν εισφορά υπέρ Ο Γ Α 20% επί του χαρτοσήμου, δηλ. συνολική επιβάρυνση 1,20 % επί των κερδών¹².

2.5.1 Τρόποι κατανομής των αποτελεσμάτων.

2.5.1.1 Βάσει ποσοστών.

Ο τρόπος αυτός είναι ο συνηθέστερα χρησιμοποιούμενος στην πράξη. Ο τρόπος υπολογισμού των αναλογούντων σε κάθε εταίρο κερδών είναι εύκολος και αυτονόητος.

2.5.1.2 Βάσει του μέσου όρου κεφαλαίου που πραγματικά διατέθηκε (Average Capital Ratio).

Όπως ξέρουμε, στις εταιρίες ισχύει η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου, με συνέπεια αν οι εταίροι θέτουν στη διάθεση της εταιρίας πρόσθετα ποσά χωρίς τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων αυξήσεως του κεφαλαίου (τροποποίηση του καταστατικού κ.τ.λ.), τα ποσά αυτά να μη χαρακτηρίζονται νομικά-λογιστικά σαν εταιρικό κεφάλαιο αυτό όμως, από οικονομική άποψη δεν σημαίνει ότι ο εταίρος δεν τροφοδοτεί στην περίπτωση αυτή την εταιρία με κεφάλαια, από οικονομική δηλ. άποψη είναι άσχετο το γεγονός αν και από (τυπική) νομική άποψη ένα ποσό χαρακτηρίζεται ή όχι ως κεφάλαιο.

Το ίδιο θα μπορούσαμε να πούμε και για την αντίστροφη περίπτωση, που η εταιρία παρέχει δάνειο (αν επιτρέπεται) στον εταίρο: ενώ στην πραγματικότητα το κεφάλαιο του εταίρου μειώθηκε ως ποσό που έθεσε στη διάθεση της εταιρίας για τη διεξαγωγή των εργασιών της, από λογιστική και νομική άποψη το κεφάλαιό του εξακολουθεί να εμφανίζεται αμετάβλητο, εφόσον δεν συντελούνται οι νομικές προϋποθέσεις μεταβολής του.

12. Στο θέμα ποιόν βαρύνει το χαρτόσημο δεν υπάρχει συμφωνία. Οι αποφάσεις, διαταγές κ.λ.π. που παραθέτω παρακάτω αναφέρονται στην ίδια αμφισβήτηση που υπήρχε για τις απολήψεις (10 χαρτόσημο επί των απολήψεων, όπως έγγραφο, καταγγίχθηκε με το ν. 12/75, αλλά η αμφισβήτηση που προκύπτει επί των κερδών είναι ανάλογη με εκείνη των απολήψεων). Έτσι το μεν Υπ. Οικον. βασιζόμενο στην υπ' αριθ. 3241/48 γνωμοδ. του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους καθώς και στο άρθρο 425 Α.Κ. «τα έξοδα της εξοφλητικής απόδειξης φέρει ο οφειλέτης αν δεν προκύπτει κάτι άλλο από τη σχέση» δέχεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου βαρύνουν, εκτός εναντίας συμφωνίας, την εταιρία και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της (Υπ. ΟΙΚ. Κ. 9666/55 παρ. 10 δ, Θ. 6315/60). Αντίθετα κατά τις 3016/58 Δ Δ Φ Π και 158/60 και 363/ Ε.Σ., το τέλος χαρτοσήμου βαρύνει τους κατ'

ιδίων εταιρικών και όχι την εταιρεία.

Συνεπώς όταν οι εταίροι επιθυμούν καταννομή των κερδών βάσει του (με οικονομικά κριτήρια) κεφαλαίου που έθεσαν στη διάθεση της εταιρείας, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλα τα μεγέθη που μεταβάλλουν στην πραγματικότητα το κεφάλαιο, ανεξάρτητα από το αν μεταβάλλεται ή όχι και από νομική-λογιστική άποψη το εμφανιζόμενο ως εταιρικό κεφάλαιο. Δίνουμε παρακάτω ένα παράδειγμα της περιπτώσεως αυτής.

Οι εταίροι Αντωνίου, Βασιλείου και Γεωργιάδης μετέχουν στην Ο.Ε. «Αντωνίου και Σια» και συμφώνησαν ότι τα καθαρά κέρδη τέλους χρήσεως θα κατανέμονται βάσει του μέσου όρου του πραγματικού κεφαλαίου που δεσμεύει κάθε εταίρος στην εταιρεία. Από την άποψη αυτή, καθένας από τους τρεις εταίρους πραγματοποίησε τις εξής πράξεις κατά τη διάρκεια της χρήσεως 19X5:

Αντωνίου

1/1X5 Υπόλ. κεφαλαίου του	200.000
1/3/X5 Απολήψεις	50.000
1/7/X5 Δάνειο προς την εταιρεία	150.000
1/10/X5 Προσωρινή κατάθεση	100.000
1/12/X5 Απολήψεις	100.000

Βασιλείου

1/1/X5 Υπόλ. κεφαλαίου του	500.000
1/4/X5 Δάνειο από την εταιρεία	300.000
1/7/X5 Απολήψεις	100.000
1/9/X5 Επιστροφή δανείου	300.000
1/11/X5 Απολήψεις	150.000

Γεωργιάδης

1/1/X5 Υπόλ. κεφαλαίου του	400.000
1/6/X5 Απολήψεις	20.000
1/9/X5 Κατάθεση	185.000

Τα κέρδη της χρήσεως ανήλθαν σε 760.000 €. Να γίνει η κατανομή στους εταίρους με βάση τη συμφωνία που έχουν κάνει. Η λύση δίνεται παρακάτω.

Αντωνίου

Ποσά	Μήνες	Ποσά Χ Μήνες
200.000	2 (1/1 - 1/3)	400.000
150.000 (200.000 - 50.000)	4 (1/3 - 1/7)	600.000
300.000 (150.000 + 150.000)	3 (1/7 - 1/10)	900.000
400.000 (300.000 + 100.000)	2 (1/10 - 1/12)	800.000
300.000 (400.000 - 100.000)	1 (1/12 - 31/12)	300.000
	<u>12</u>	<u>3.000.000</u>

Βασιλείου

Ποσά	Μήνες	Ποσά χ Μήνες
500.000	3 (1/1 - 1/4)	1.500.000
200.000 (500.000 - 300.000)	3 (1/4 - 1/7)	600.000
100.000 (200.000 - 100.000)	2 (1/7 - 1/9)	200.000
400.000 (100.000 + 300.000)	2 (1/9 - 1/11)	800.000

250.000 (400.000 - 150.000)	2 (1/11-31/12)	<u>500.000</u>
	<u>12</u>	<u>3.600.000</u>

Γεωργιάδης

Ποσά	Μήνες	Ποσά x Μήνες
400.000	5 (1/1/ - 1/6)	2.000.000
380.000 (400.000 - 20.000)	3 (1/6 - 1/9)	1.140.000
565.000 (380.000+ 185.000)	4 (1/9-1/12)	<u>2.260.000</u>
	<u>12</u>	<u>5.400.000</u>

Μέσος όρος (κατά μήνα) κεφαλαίου Αντωνίου	3.000.000: 12 = 250.000
Μέσος όρος (κατά μήνα) κεφαλαίου Βασιλείου	3.600.000:12= 300.000
Μέσος όρος (κατά μήνα) κεφαλαίου Γεωργιάδη	<u>5.400.000:12 =450.000</u>
	<u>12.000.000</u> <u>1.000.000</u>

Τα προκύψαντα αποτελέσματα θα κατανεμηθούν στους Αντωνίου, Βασιλείου και Γεωργιάδη κατά τις αναλογίες αντίστοιχα $(250.000/1.000.000) \times 100 = 25\%$, $(300.000/1.000.000) \times 100 = 30\%$, και $(450.000/1.000.000) \times 100 = 45\%$. Συνεπώς στον Αντωνίου αναλογούν $760.000 \times 25\% = 190.000$, στον Βασιλείου $760.000 \times 30\% = 228.000$ και στον Γεωργιάδη $760.000 \times 45\% = 342.000$. (Στα ίδια βέβαια αποτελέσματα θα είχαμε καταλήξει αν είχαμε κατανείμει τα κέρδη σε μέρη ανάλογα του $(3.000.000/12.000.000) \times 100 = 25\%$, $(3.600.000/12.000.000) \times 100 = 30\%$ και

$(5.400.000 / 12.000.000) \times 100 = 45\%$.

2.5.1.3 Υπολογίζεται τόκος επί του επενδυμένου κεφαλαίου των εταιρών.

Εάν έχει συμφωνηθεί να υπολογίζεται υπέρ των εταιρών τόκος επί των κεφαλαίων που δέσμευσαν στην εταιρία και το υπόλοιπο που μένει (αν από τα κέρδη αφαιρεθούν οι τόκοι αυτοί) να κατανέμεται στη συνέχεια βάσει ορισμένης αναλογίας, τότε το καταστατικό θα πρέπει να προβλέπει τα εξής ειδικότερα ζητήματα:

- το επιτόκιο με το οποίο θα υπολογισθούν οι τόκοι,
- ακολουθητέα διαδικασία αν τα κέρδη είναι λιγότερα από τον τόκο των κεφαλαίων, ή αν η χρήση κλείνει με ζημία,
- κεφάλαιο επί του οποίου θα υπολογισθεί ο τόκος (υπόλοιπο στην αρχή χρήσεως, στο τέλος αυτής, μέσο υπόλοιπο κεφαλαίου και τρόπος υπολογισμού του).

Η ρήτρα υπολογισμού τόκου διαφοροποιεί την κατανομή των αποτελεσμάτων, όταν η αναλογία συμμετοχής στα κεφάλαια δεν συμπίπτει με την αναλογία συμμετοχής στα αποτελέσματα. Αλλιώς, όταν δηλ. οι δύο αναλογίες συμπίπτουν, η παραπάνω ρήτρα δεν έχει κανένα διαφοροποιό αποτέλεσμα, δηλ. οι εταίροι τελικά παίρνουν ό,τι ακριβώς θα έπαιρναν και χωρίς τη ρήτρα.

Αν Π.χ. υποθέσουμε ότι οι Δελλής, Εράνης και Σταματίου μετέχουν στο κεφάλαιο της Ο.Ε. «Σταματίου και Σία», που ανέρχεται σε 1.000.000, με ποσοστά 15%, 35% και 50% αντίστοιχα, ότι το καταστατικό προβλέπει αναλογία συμμετοχής στα κέρδη την ίδια με την αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο, ότι πριν από κάθε διανομή κερδών θα υπολογίζεται 10% τόκος επί των κεφαλαίων των εταιρών και το υπόλοιπο θα κατανέμεται μεταξύ των εταιρών με την αναλογία συμμετοχής στα κέρδη και, τέλος, ότι σε μια χρήση τα κέρδη ανήλθαν σε 300.000 €, τότε θα γίνουν οι ακόλουθοι υπολογισμοί:

Τόκος επί κεφαλαίου εταιρών Δελλή:	$150.000 \times 10\% = 15.000$
Τόκος επί κεφαλαίου εταιρών Εράνη:	$350.000 \times 10\% = 35.000$
Τόκος επί κεφαλαίου εταιρών Σταματίου:	$500.000 \times 10\% = 50.000$

Τόκος επί συνολικού κεφαλαίου: $1.000.000 \times 10\% = 100.000$

Υπόλοιπο κερδών προς διανομή:

200.000

Αναλογία κερδών εταιρου Δελλή:	$200.000 \times 15\% = 30.000$
Αναλογία κερδών εταιρου Εράνη:	$200.000 \times 35\% = 70.000$
Αναλογία κερδών εταιρου Σταματίου:	$200.000 \times 50\% = 100.000$

Σύνολο 200.000

Συνεπώς τελικά οι εταίροι θα πάρουν:

ο Δελλής $15.000 + 30.000 = 45.000$

ο Εράνης $35.000 + 70.000 = 105.000$

ο Σταματίου $50.000 + 100.000 = 150.000$

Αυτά όμως ακριβώς τα ποσά θα έπαιρναν, αν δεν υπήρχε η ρήτρα στο καταστατικό και το ποσό των κερδών (300.000) κατανεμόταν με την αναλογία συμμετοχής στα αποτελέσματα (που συμπίπτει με την αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο).

Αν όμως στο παραπάνω παράδειγμα υποθέσουμε ότι η αναλογία συμμετοχής στα αποτελέσματα είναι $1/3, 1/3, 1/3$ (δηλ. δεν συμπίπτει με την αναλογία κατανομής του κεφαλαίου), τότε προφανώς η κατανομή του κέρδους των 300.000 με τις δύο μεθόδους (με ρήτρα τόκου και χωρίς) δεν θα συμπίπτει. Συγκεκριμένα:

Κατανομή με ρήτρα τόκου:

Υπόλοιπο κερδών προς διανομή	200.000
Αναλογία κερδών εταιρο Δελλή, Εράνη και Σταματιου ανά έκαστος	$66.666^{2/3}$

Τελικά οι εταίροι παίρνουν:

ο Δελλής $15.000 + 66.666^{2/3} = 81.666^{2/3}$

ο Εράνης $35.000 + 66.666^{2/3} = 101.666^{2/3}$

ο Σταματίου $50.000 + 66.666^{2/3} = 116.666^{2/3}$.

Χωρίς τη ρήτρα τόκου κάθε εταίρος θα έπαιρνε 100.000 €.

2.5.2 Η ρήτρα τόκων σε ελλειμματικές χρήσεις.

Ζήτημα γεννάται τι λύση πρέπει να δοθεί, αν σε μια χρήση τα κέρδη δεν επαρκούν για την καταβολή τόκων, ή πολύ περισσότερο, αν η χρήση κλείσει με ζημία. Θα καταβάλει η εταιρία τόκους στους εταίρους; Πριν δώσω απάντηση στο ερώτημα αυτό, θα πρέπει να σημειώσω, πρώτο ότι δεν υπάρχει διάταξη στην ισχύουσα εμπορική νομοθεσία, που να επιτρέπει ή να απαγορεύει στις ομόρρυθμες εταιρίες την καταβολή τόκων σε ελλειμματικές χρήσεις, ή σε χρήσεις με ανεπαρκή κέρδη δεύτερο, ότι από φορολογική άποψη οι τόκοι επί των κεφαλαίων των εταίρων δεν αναγνωρίζονται σε καμιά περίπτωση ως εκπιπτόμενο έξοδο της εταιρίας. Ο φορολογικός νόμος αναγνωρίζει προς έκπτωση «τους δεδουλευμένους κάθε είδους τόκους δανείων ή πιστώσεων, γενικά της επιχειρήσεως», όχι τους τόκους επί των ιδίων κεφαλαίων της (ν.δ. 3323/55 άρ. 35).

Μετά τις παραπάνω παρατηρήσεις και για λόγους εφαρμογής των αρχών της σταθερότητας και διατηρήσεως του κεφαλαίου, νομίζω ότι δεν θα πρέπει να επιτρέπεται η καταβολή τόκων σε χρήσεις περιορισμένων κερδών, ή πολύ περισσότερο σε ζημιογόνες χρήσεις. Το συνήθως προβαλλόμενο επιχείρημα, ότι στην ομόρρυθμη εταιρία οι δανειστές μπορούν να στραφούν και κατά της ατομικής περιουσίας των εταίρων, και ότι επομένως το εταιρικό κεφάλαιο δεν είναι η μοναδική εγγύηση των δανειστών αυτών, δεν θα πρέπει να μας οδηγήσει στο να δώσουμε αντίθετη απάντηση. Δεδομένου ότι η ατομική περιουσία των εταίρων είναι δυνατό να εξανεμισθεί και εκτός τούτου σ' αυτήν συντρέχουν, όπως ξέρουμε, και οι ατομικοί δανειστές των εταίρων. Από την άλλη όμως πλευρά, πρέπει να γίνει σεβαστή η θέληση των εταίρων να τους καταβάλλεται τόκος επί του κεφαλαίου τους και το υπόλοιπο να τους κατανέμεται με τον τρόπο που καθόρισαν.

Για να συνδυασθούν και να συγκερασθούν λοιπόν οι δύο αντίθετες αυτές καταστάσεις (τήρηση της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου σεβασμός της θέλησεως των εταίρων), νομίζω ότι πρέπει να υιοθετηθούν οι παρακάτω λύσεις:

Εάν μεν η χρήση παρουσιάζει κέρδη, αλλά σε έκταση που να μην επαρκούν για την καταβολή τόκων με το επιτόκιο που καθορίσθηκε, τότε θα καταβληθεί ως τόκος το υπάρχον ποσό κερδών και η διαφορά θα καταλογισθεί στα κέρδη επόμενης χρήσεως.

Έτσι στο προηγούμενο παράδειγμα των τριών εταιρών (συνολικό εταιρικό κεφάλαιο 1.000.000, ρήτρα καταβολής τόκου προς 10%), εάν τα κέρδη χρήσεως ανήλθαν σε 30.000 €, ποσό που αντιπροσωπεύει ποσοστό 3% του συνολικού κεφαλαίου, κάθε εταιρός θα λάβει τόκο 3% επί του κεφαλαίου του, δηλ. ο Δελλής $150.000 \times 3\% = 4.500$, ο Εράνης $350.000 \times 3\% = 10.500$ και ο Σταματίου $500.000 \times 3\% = 15.000$ (σύνολο 30.000). Σε επόμενη δε χρήση και εφόσον υπάρξουν επαρκή κέρδη, θα υπολογισθεί το υπόλοιπό 7% του τόκου που δεν πήραν την ελλειμματική χρήση (μαζί βέβαια με τον τόκο της τρεχούσης χρήσεως). Δεδομένου όμως ότι υπάρχουν και άλλες απόψεις που δίνουν διαφορετική κατανομή των αποτελεσμάτων, το θέμα αυτό θα πρέπει να ρυθμίζεται στο καταστατικό.

Εξάλλου αν υπάρχει ζημία σε μια χρήση, δεν είναι δυνατό κατά τη γνώμη μου να γίνει λόγος για καταβολή τόκων στη χρήση αυτή, αλλά εφόσον θέλουμε να διατηρήσουμε τη ρήτρα περί τόκου, σε επόμενη χρήση και αν υπάρχουν επαρκή κέρδη θα υπολογισθεί ο τόκος και της χρήσεως που άφησε ζημία. Οι παραπάνω απόψεις τροποποιούνται αν πρόκειται για την ιδιωτικοοικονομική ή κοστολογική άποψη του θέματος.

Τέλος, τονίζεται ότι οι τόκοι επί των κεφαλαίων των εταιρών, από φορολογική άποψη θεωρούνται ως εισόδημα Δ' πηγής (από εμπορικές επιχειρήσεις) από την πλευρά των εταιρών, από την πλευρά δε της εταιρίας θεωρούνται ως διανομή κερδών και όχι ως δαπάνη, όπως ήδη είπαμε. Συνεπώς η ρήτρα εκτοκισμού των μερίδων των εταιρών, έχει σημασία φορολογικά μόνο για την κατανομή των αποτελεσμάτων μεταξύ των εταιρών.

Από καθαρά λογιστική άποψη, οι εγγραφές δεν παρουσιάζουν δικκολία όταν καθορισθούν τα ποσά των κερδών που αναλογούν σε κάθε εταίρο, με βάση μία από τις μεθόδους που αναλύσαμε παραπάνω. Ο δοσοληπτικός λογαριασμός κάθε εταίρου θα πιστωθεί (με χρέωση του) λ/σμού 88.99 Κέρδη προς διάθεση) με το ποσό των κερδών που του αναλογούν, με τον όρο δε «κέρδη» θα πρέπει να εννοήσουμε και τους τόκους που του αναλογούν καθώς και την αμοιβή του διαχειριστή, σύμφωνα με όσα έχουμε εκθέσει. Στη χρέωση δε του δοσοληπτικού λογαριασμού κάθε εταίρου (με πίστωση του λ/σμού Ταμείο) θα καταχωρηθούν οι απολήψεις που έκανε ο εταίρος κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Παρακάτω δίνονται παραδείγματα κατανομής κερδών ομόρρυθμης εταιρίας καθώς και οι αντίστοιχες εγγραφές.

Παράδειγμα 1ο.

Η Ο.Ε. «Δελλής - Εράνης - Σταματίου» έχει-κεφάλαιο 1.000.000 κατανεμόμενο αντίστοιχα στους τρεις εταίρους κατά τις αναλογίες 15%, 35070, 50%. Κατά το καταστατικό, τα κέρδη της εταιρίας κατανέμονται ως εξής: αφαιρείται το 10% των ετήσιων κερδών για το σχηματισμό αποθεματικού κεφαλαίου, από το υπόλοιπο αφαιρείται υπέρ εκάστου εταίρου τόκος 10% επί του κεφαλαίου του, επί του νέου υπολοίπου υπολογίζεται και αφαιρείται ποσοστό 20% ως αμοιβή του διαχειριστή Δελλή και το υπόλοιπο κατανέμεται κατά ισομοιρία μεταξύ των τριών εταίρων. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως 19X3 οι εταίροι απέσυραν τα εξής ποσά: 200.000, 240.000 και 220.000 € αντίστοιχα (οι σχετικές εγγραφές έγιναν κατά τη διάρκεια της χρήσεως). Τα κέρδη ανήλθαν σε 900.000 €.

Η κατανομή των ποσών στους τρεις εταίρους δίνεται παρακάτω:

Εταίροι	Απόθ. Κεφάλαιο	Τόκος Κεφαλαίου	Αμοιβή διαχειριστή	Κατανομή υπολοίπου κερδών 568.000	Σύνολα κάθε εταίρου
Δελλής	900.000X10%=90.000	15.000	142.000	189.334	346.334
Εράνης		35.000	20%X(900.000-90.000-100.000)	189.333	224.333
Σταματίου		50.000		189.333	239.333
	90.000	100.000	142.000	568.000	810.000

Με βάση τα στοιχεία του παραδείγματος, κατά τη διάρκεια της χρήσεως θα έχουν γίνει οι γνωστές εγγραφές για τις απολήψεις (σε χιλ. € και σε σύνολο για το δωδεκάμηνο):

33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταίρ.	660	
33.07.00 Εταίρος Δελλής	200	
33.07.01 Εταίρος Εράνης	240	
33.07.02 Εταίρος Σταματίου	220	
38.00 Ταμείο		660
Απολήψεις τους κ.τ.λ.		

Κατά το τέλος δε της χρήσεως και με βάση τον πίνακα κατανομής των κερδών, θα πρέπει να γίνουν οι εγγραφές (σε χιλ. €):

88.99 Κέρδη προς διάθεση	900	
33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταιρ.		810
33.07.00 Εταίρος Δελλής	346,334	
33.07.01 Εταίρος Εράνης	224,333	
33.07.02 Εταίρος Σταματίου	239,333	
41.XX Αποθεματικό...		90
<i>Κατανομή κερδών 19Χ3</i>		
33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταιρο	165,657	
33.07.00 Εταίρος Δελλής	146,334	
33.07.01 Εταίρος Σταματίου	19,333	
53.14 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταιρο		165,667
53.14.00 Εταίρος Δελλής	146,334	
53.14.01 Εταίρος Σταματίου	19,333	
<i>Μεταφορά των πρώτων στους δεύτερους</i>		

Ο φοιτητής θα πρέπει να παρατηρήσει, ότι οι συνολικές απολήψεις των τριών εταιρών κατά τη διάρκεια της χρήσεως ανήλθαν σε 660.000 €, ενώ τα συνολικά κέρδη που τους κατανεμήθηκαν κατά το τέλος της χρήσεως ανήλθαν σε 810.000, συνεπώς συνολικά οι τρεις εταίροι έχουν αξίωση από την εταιρία να τους καταβάλει επιπλέον τη διαφορά $810.000 - 660.000 = 150.000$ €. Πράγματι, αυτό το ποσό δίνει το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των λογαριασμών των εταιρών: ο λογαριασμός 53.14 παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο 165.667 €, από το οποίο αν αφαιρεθεί το χρεωστικό υπόλοιπο 15.667 € του δοσοληπτικού λογαριασμού 33.07.01 του εταίρου Εράνη

(διαφορά 240.000-224.333 €.) θα μείνει καθαρό πιστωτικό υπόλοιπο 150.000 €. (165.667 -15.667 = 150.000 €.) ως υποχρέωση της εταιρίας, δηλ. όση και η διαφορά 810.000 - 660.000 €.

Οι εγγραφές που δώσαμε δεν θα διαφέρουν, αν η κατανομή των κερδών γίνει με άλλη βάση, π.χ. με βάση τον μέσο όρο του πραγματικά δεσμευόμενου κεφαλαίου, απλώς θα διαφέρουν τα σχετικά ποσά και εκτός αυτού είναι δυνατό να λείπει τελείως ο λογαριασμός του Αποθεματικού, αφού όπως είπαμε ο σχηματισμός αυτού στις προσωπικές εταιρίες είναι προαιρετικός.

Παράδειγμα 2ο. Η περίπτωση της ζημίας.

Ας υποθέσουμε ότι κατά τη χρήση 19X2 προέκυψαν ζημίες 100.000, κατανεμόμενες στους εταίρους κατά την αναλογία συμμετοχής τους στο κεφάλαιο που είναι 25%, 35% και 40%, για καθένα από τους τρεις εταίρους. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι τρεις εταίροι Δελλής, Εράνης και Σταματίου απέσυραν 100.000, 140.000 και 160.000 €. αντίστοιχα. Τα κέρδη κατανέμονται εξ ίσου μεταξύ των εταίρων. Τα άρθρα για τη χρήση 19X2 δίνονται παρακάτω.

Διαχειριστική χρήση 19X2 (ποσά σε χιλ. €.)

33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταίρο	400	
33.07.00 Εταίρος Δελλής 100		
33.07.01 Εταίρος Εράνης 140		
33.07.02 Εταίρος Σταματίου 160		
38.00 Ταμείο		400
Απολήψεις τους κ. τ.λ.		
31/12/19X2		
88.01 Ζημίες χρήσεως	100	
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		100
Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο		
88.98 Ζημίες εις νέο	100	
88.01 Ζημίες χρήσεως		100

<i>Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο</i>		
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	100	
88.98 Ζημίες εις νέο		100
<i>Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο</i>		

Κατά το 19Χ2 θα πρέπει να γίνουν μόνο οι παραπάνω εγγραφές. Μερικοί εντούτοις συγγραφείς μεταφέρουν στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταιρών την αναλογία τους στη ζημία (άρθρο: χρέωση των δοσοληπτικών λογαριασμών των εταιρών με 25.000, 35.000 και 40.000 € αντίστοιχα και πίστωση Υπολ. Ζημιών χρήσεως εις νέο με 100.000 δρχ.).

Η τακτική αυτή έχει ως συνέπεια να εξαφανίζεται (εξισώνεται) ο λογαριασμός της ζημίας (λόγω μεταφοράς της στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς), να μην εμφανίζεται δηλ. στον Ισολογισμό και αντί αυτής να εμφανίζονται στο ενεργητικό σκέλος του οι λογαριασμοί των εταιρών, τακτική που δημιουργεί την εντύπωση ότι η εταιρία έχει απαίτηση κατά των εταιρών να καταβάλουν σ' αυτήν την αναλογία της ζημίας τους από νομική όμως άποψη (άρ. 745 Α.Κ): «ο εταίρος αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, δεν έχει υποχρέωση να αυξήσει την εισφορά του, ούτε να τη συμπληρώσει, αν μειώθηκε εξαιτίας ζημιών μετά την πραγματοποίησή της».

Από φορολογική εξάλλου άποψη, αν το εκάστοτε ισχύον σύστημα φορολογίας εισοδήματος προβλέπει ότι σε φόρο υπόκειται η ομόρρυθμη εταιρία και όχι οι εταίροι, εξάλειψη της ζημίας από τον ισολογισμό, λόγω μεταφοράς της στους λογαριασμούς των εταιρών, θα οδηγήσει σε απώλεια

του δικαιώματος της εταιρίας να συμψηφίσει την ζημία με κέρδη επόμενων χρήσεων, δηλ. του δικαιώματος να την αφαιρέσει από τα κέρδη αυτά και να φορολογηθεί στο υπόλοιπο. Για τους λόγους αυτούς, δεν θα πρέπει να γίνεται μεταφορά της Ζημίας στους λογαριασμούς των εταιρών κατά τη χρήση που αυτή προέκυψε.

Αν στη συνέχεια υποθέσουμε ότι κατά την επόμενη χρήση 19Χ3 προέκυψαν καθαρά κέρδη 540.000 €, κατανεμόμενα μεταξύ των εταιρών κατά τον τρόπο που αναφέραμε (εξίσου), τότε στο τέλος του 19Χ3 θα μεταφερθεί η ζημία του 19Χ2 στο λογαριασμό κάθε εταιρού (με την οικεία αναλογία) και θα μεταφερθεί επίσης το κέρδος

της χρήσεως 19Χ3 στο λογαριασμό κάθε εταιρού με την αναλογία συμμετοχής του στα κέρδη. Τα άρθρα αυτά δίνονται παρακάτω (για να αποφευχθούν επαναλήψεις υποτίθεται ότι κατά το 19Χ3 οι εταιρείες δεν έκαναν απολήψεις).

86.99 Καθαρά αποτελέσμ. χρήσεως	540	
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως		540
<i>Μεταφορά του πρώτου στον δεύτερο</i>		
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	540	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		540
<i>Μεταφορά του πρώτου στον δεύτερο</i>		
33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταιρού	100	
33.07.00 Εταίρος Δελλής 25		
33.07.01 Εταίρος Εράνης 35		
33.07.02 Εταίρος Σταματίου 40		
42.01 Υπόλ. ζημιών χρήσεως εις νέο		100
<i>Μεταφορά του δεύτερου στους πρώτους</i>		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	540	
33.07 Δοσοληπτ. λ/σμοί εταιρών		540
33.07.00 Εταίρος Δελλής 180		540
33.07.01 Εταίρος Εράνης 180		
33.07.02 Εταίρος Σταματίου 180		
<i>Μεταφορά του πρώτου στους δεύτερους</i>		

Μετά τα παραπάνω άρθρα οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταιρών θα παρουσιάσουν την παρακάτω κατάσταση (λαμβάνομένων υπόψη και των εγγραφών κατά τη χρήση 19X2):

33.07.00 Δοσοληπτ. λ/σμός Δελλή

Απολήψ. 19X2	100	Κέρδη 19X3	180
Ζημία 19X2	25		

33.07.01 Δοσοληπτ. λ/σμός Εράνη

Απολήψ. 19X2	140	Κέρδη 19X3	180
Ζημία 19X2	35		

33.07.01 Δοσοληπτ. λ/σμός Εράνη

Απολήψ. 19X2	160	Κέρδη 19X3	180
Ζημία 19X2			

33.07.02 Δοσοληπτ. λ/σμός Σταματίου

Απολήψ. 19X2	160	Κέρδη 19X3	180
Ζημία 19X2			

(τα ποσά είναι σε χιλ. €)

Σημειώνουμε κι εδώ τα εξής για την εξοικείωση των φοιτητών με τον έλεγχο της ορθότητας των εγγραφών: το συνολικό αποτέλεσμα των δύο χρήσεων που θα διανεμηθεί στους εταίρους ανέρχεται σε 440.000 € (κέρδος 540.000 € μείον ζημία 100.000 €). Κατά το 19X2 οι εταίροι έκαναν συνολικές απολήψεις ύψους 400.000 €, άρα η εταιρία οφείλει να τους καταβάλει συνολικά ακόμη 40.000 € (440.000 - 400.000 €). Προκύπτει αυτό από τους λογαριασμούς;

Οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταιρών παρουσιάζουν τα εξής υπόλοιπα:

Λ/σμός Δελλή 180.000-125.000 €, πιστωτικό υπόλ.	55.000 €
» Εράνη 180.000-175.000 €, » »	5.000€

Σύνολο πιστωτικών υπολοίπων	60.000 €
Λ/σμός Σταματίου 200.000-180.000 €, χρεωστικό υπόλ.	20.000 €

Αν υποθέσουμε ότι ο εταίρος Σταματίου καταβάλει στην εταιρία το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού του (20.000 €) κι αυτή καταβάλλει στους Δελλή και Εράνη συνολικά 60.000 € (δηλ. 55.000 και 5.000 € αντίστοιχα), τότε η εταιρία θα έχει καταβάλει καθαρά σε σύνολο 40.000 € (60.000-20.000 €). Επομένως οι λογαριασμοί αποδίδουν αυτό που όφειλαν να αποδίδουν.

Η λογιστική διαδικασία που ακολουθήσαμε στο παραπάνω δεύτερο παράδειγμα (ζημία στη μια χρήση, κέρδος στην επόμενη), ήταν να μεταφέρουμε αυτοτελώς τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως στους λογαριασμούς των εταίρων. Στο θέμα αυτό υπογραμμίζεται ότι θα ήταν λάθος να μεταφέρουμε στους λογαριασμούς των εταίρων τη θετική διαφορά μεταξύ των αποτελεσμάτων των δύο χρήσεων, εφόσον η αναλογία συμμετοχής κάθε εταίρου στα κέρδη δεν συμπίπτει με την αναλογία συμμετοχής του ίδιου εταίρου στις ζημίες. Αν εφαρμόζαμε την εσφαλμένη αυτή τακτική (δηλ. να μεταφέρουμε στους ατομικούς λογαριασμούς τη διαφορά $540.000 - 100.000 = 440.000$), τότε οι ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων θα εμφάνιζαν την παρακάτω διαμόρφωση:

Δοσοληπτ. λ/σμός Δελλή

Απολήψεις	100.000	146.666 (κέρδη-ζημίες)
-----------	---------	------------------------

Δοσοληπτ. λ/σμός Εράνη

Απολήψεις	140.000	146.667 (κέρδη-ζημίες)
-----------	---------	------------------------

Δοσοληπτ. λ/σμός Σταματίου

Απολήψεις	160.000	146.667 (κέρδη-ζημίες)
-----------	---------	------------------------

Τα ποσά στην πίστωση προέρχονται (ύστερα από στρογγυλοποίηση για ευκολία) από την κατανομή κατ' ίσα μέρη του θετικού αποτελέσματος των δύο

χρήσεων (440.000). Είναι προφανές, ότι κατά την εσφαλμένη αυτή διαδικασία τα ποσά που εμφανίζονται ότι έχουν να παίρνουν ή να δίνουν οι εταίροι, διαφέρουν από τα ποσά που εμφανίσαμε με την προηγούμενη ορθή διαδικασία της χωριστής κατανομής των αποτελεσμάτων.

Έτσι ο Δελλής με τη δεύτερη τακτική εμφανίζεται ότι έχει να παίρνει 46.666 (ενώ προηγούμενα 55.000), ο Εράνης 6.667 (ενώ προηγούμενα 5.000) και τέλος ο Σταματίου ότι οφείλει 13.333 € (ενώ προηγούμενα 20.000). Τελικά βέβαια η εταιρία θα καταβάλει ως σύνολο το ίδιο ποσό των 40.000 € ($46.666 + 6.667 - 13.333 = 40.000$), αλλά όπως είναι εύκολο να παρατηρήσει κανείς, η δεύτερη εσφαλμένη μέθοδος ζημιώνει ορισμένους ετέρους προς όφελος άλλων.

Συγκεκριμένα ζημιώνουν οι εταίροι, που η αναλογία συμμετοχής τους στα κέρδη είναι μεγαλύτερη από την αναλογία συμμετοχής τους στις ζημίες: στο παράδειγμα ζημιώνει με την εσφαλμένη μέθοδο ο Δελλής (συμμετοχή στα κέρδη $33^{1/3}$ %, στις ζημίες 25%). Αντίθετα ωφελούνται οι εταίροι που η αναλογία συμμετοχής τους στα κέρδη είναι μικρότερη από την αναλογία συμμετοχής τους στις ζημίες: στο παράδειγμα ωφελούνται ο Εράνης (συμμετοχή στα κέρδη $33^{1/3}$ %, στις ζημίες 35%) και ο Σταματίου (συμμετοχή στα κέρδη $33^{1/3}$ %, στις ζημίες 40%).

2.6 Μεταβολές του εταιρικού κεφαλαίου (αύξηση - μείωση).

Η αρχή της σταθερότητας του εταιρικού κεφαλαίου δε σημαίνει, όπως είπαμε, ότι το κεφάλαιο της εταιρίας παραμένει, έστω και υπό τυπική έννοια, αμετάβλητο καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της αντίθετα είναι δυνατό να μεταβάλλεται, να αυξάνεται ή να μειώνεται, υπό την προϋπόθεση όμως ότι αυτές οι μεταβολές θα γίνονται ύστερα από τροποποίηση του καταστατικού και ότι η τροποποίηση θα δημοσιεύεται κατά τον τρόπο που προβλέπει ο νόμος.

2.6.1 Αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

Η αύξηση του κεφαλαίου της Ο.Ε. μπορεί να συντελεσθεί με έναν από τους παρακάτω τρόπους (ή και με συνδυασμό των τρόπων αυτών):

- A. με πρόσθετες εισφορές των παλαιών εταίρων ή με εισδοχή νέων εταίρων,
- B. με κεφαλαιοποίηση αδιανέμητων κερδών ή σχηματισθέντων αποθεματικών,

Γ. με απορρόφηση άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρικής),

Δ. με κεφαλαιοποίησή της πιστωτικής διαφοράς από την αναπροσαρμογή στοιχείων ισολογισμού.

Ειδικότερα για καθένα από τους τρόπους αυτούς ισχύουν τα εξής:

2.6.1.1 Πρόσθετες εισφορές των παλιών εταιρών ή εισφορές νέων εταιρών.

Ως προς την πρώτη περίπτωση (νέες εισφορές παλαιών εταιρών) η λογιστική πλευρά δεν διαφέρει από εκείνη της συστάσεως. Συνεπώς θα γίνει η εγγραφή καλύψεως και θα ακολουθήσει η εγγραφή καταβολής του κεφαλαίου με κίνηση των λογαριασμών των συγκεκριμένων ενεργητικών στοιχείων που εισφέρονται, όπως δείξαμε με τις εγγραφές κατά τη σύσταση.

Σημειωτέο ότι μεταξύ των στοιχείων που εισφέρει ένας εταίρος, για την πραγματοποίηση της αυξήσεως της κεφαλαιακής του μερίδας, μπορεί να συμφωνηθεί να είναι και η απαίτηση που έχει κατά της εταιρίας από δάνειο που της χορήγησε, ή από άλλη αιτία. Στην περίπτωση αυτή, μετά τις εγγραφές καλύψεως θα ακολουθήσει εγγραφή του τύπου:

45.18 Μακροπρόθ. υποχρ. προς εταίρο
ή 53.14 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρο
33 Χρεώστες διάφοροι
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο
33.04 XX Εταίρος X
<i>Συμφηρισμός απαιτήσεώς του με υποχρέωσή του από αύξηση του κεφαλαίου.</i>

Έτσι ο λογαριασμός υποχρεώσεις προς τον εταίρο, που ήταν μέχρι τότε πιστωμένος, θα εξισωθεί, δεδομένου ότι το ποσό αυτό στο εξής θα αποτελεί τμήμα του (υπό τυπική έννοια) κεφαλαίου του εταίρου.

Δυσχέρειες είναι δυνατό να παρουσιασθούν όταν υπάρχουν αφανή αποθεματικά και οι νέες καταβολές των εταιρών δεν γίνονται κατά την υπάρχουσα αναλογία κεφαλαίων. Παράδειγμα: Αν η λογιστική αξία των κεφαλαιακών μερίδων των τριών εταιρών μιας ομόρρυθμης εταιρίας είναι από 100.000 € για κάθε εταίρο, ενώ η πραγματική αξία από 300.000 για κάθε εταίρο και αποφασισθεί η αύξηση του

εταιρικού κεφαλαίου κατά 100.000 €, που θα καταβάλει κατά κοινή συμφωνία μόνο ο ένας εταίρος τότε: αν διατηρηθεί η λογιστική αξία των μερίδων, ο εταίρος που καταβάλλει την πρόσθετη εισφορά θα εμφανισθεί ότι έχει κεφάλαιο 200.000 ή (σε ποσοστό) ίσο προς 5011,10 τού μετά την αύξηση κεφαλαίου (δηλ. $(200.000/400.000) \times 100 = 50\%$).

ενώ αν ληφθεί υπόψη η πραγματική αξία των μερίδων, το μεν συνολικό κεφάλαιο μετά την αύξηση ανέρχεται σε 1.000.000 ($3 \times 300.000 + 100.000$), η δε μερίδα του εταίρου αυτού σε 400.000 ($300.000 + 100.000$) ή (σε ποσοστό) σε 40% μόνο, δηλ. $(400.000/1.000.000) \times 100$. Σε τέτοιες περιπτώσεις, όπως είναι φανερό από το παράδειγμα αυτό, απαιτείται αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας ώστε να εμφανισθεί το πραγματικό ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στο κεφάλαιο. Αν αυτό δεν γίνει, τότε θα πρέπει να ακολουθηθούν μηχανισμοί παρόμοιοι με αυτούς που αναφέραμε αλλού.

Ως προς την άλλη περίπτωση (εισδοχή νέων εταίρων), για να υπάρξει αύξηση κεφαλαίου, εξυπακούεται ότι η εισόδος του νέου εταίρου δεν συνδυάζεται με έξοδο ενός από τους παλιούς εταίρους (του οποίου τη μερίδα εξαγοράζει ο νέος), διότι αν αυτό συμβαίνει, υπάρχει απλή μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων χωρίς καμιά μεταβολή στο κεφάλαιο της εταιρίας και επομένως δεν γίνεται λόγος για εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας, εκτός από τη μεταφορά της κεφαλαιακής μερίδας από τον αποχωρούντα στο νέο εταίρο. Συνεπώς αύξηση κεφαλαίου υπάρχει όταν στους ήδη υπάρχοντες εταίρους προστίθεται και άλλος εταίρος, ή όταν αποχωρεί μεν ένας από τους εταίρους, αλλά ο νέος εκτός από το ποσό που καταβάλλει στον αποχωρούντα, εισφέρει και πρόσθετα στοιχεία στην εταιρία.

Ένα συνηθισμένο πρόβλημα που γεννάται σε περίπτωση εισόδου ενός νέου εταίρου σε ήδη λειτουργούσα εταιρία, είναι ότι ακριβώς επειδή αυτή έχει λειτουργήσει επί ένα αριθμό ετών με επιτυχία (καθ' υπόθεση), η αξία των μερίδων των παλιών εταίρων δεν αποδίδεται από τους αντίστοιχους λογαριασμούς κεφαλαίων, έστω και αν έλαβε χώρα αποτίμηση σε τρέχουσες τιμές των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας. Αυτό συμβαίνει επειδή από τον Ισολογισμό, όπως είπαμε σε άλλο σημείο, λείπει η Φήμη και Πελατεία (Υπεραξία) που δημιούργησαν οι παλιοί εταίροι. Συνεπώς οι παλιοί εταίροι θα ζητήσουν από το νέο, ή να τους αναγνωρίσει το άλλο αυτό στοιχείο που δημιούργησαν (τη Φ. - Π.), ή να δεχθεί να εισέλθει με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο από εκείνο που αντιπροσωπεύει η εισφορά του σε σχέση με το υλικό

κεφάλαιο της εταιρίας (δηλ. χωρίς υπολογισμό της Φ. - Π.). Για κατανόηση δίνεται το παρακάτω παράδειγμα.

Στην ομόρρυθμη εταιρία που μετέχουν οι Α, Β, Γ με κεφάλαιο 80.000, 120.000 και 200.000 δρχ. αντίστοιχα, πρόκειται να εισέλθει και ο Δ με εισφορά 100.000 δρχ. μετρητών- η συμμετοχή των εταίρων στα αποτελέσματα είναι ανάλογη με τα κεφάλαια καθενός. Οι παλιοί εταίροι προσφέρουν στο νέο εταίρο ποσοστό μερίδας ίσο προς το 12,5% του κεφαλαίου, πράγμα που αυτός δέχεται. Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές και υπολογισμοί, (υποθέτουμε ότι τα παραπάνω κεφάλαια των παλιών εταίρων καθορίστηκαν μετά από αναπροσαρμογή των περιουσ. στοιχείων).

Το υλικό κεφάλαιο μετά τη νέα εισφορά ανέρχεται σε 500.000 €, η δε εισφορά του νέου εταίρου αντιπροσωπεύει ποσοστό 20% επί του ποσού αυτού ($(100.000/500.000) \times 100 = 20\%$). Συνεπώς για να δεχθεί ο νέος εταίρος να εισέλθει με μειωμένο ποσοστό συμμετοχής 12,5%, αυτό σημαίνει ότι δεν έχει περιληφθεί στο συνολικό κεφάλαιο η αξία της Φ. - Π. Δύο τρόποι μπορούν να ακολουθηθούν για τη λογιστική αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού.

2.6.1.2 Εμφάνιση της Φήμης - Πελατείας στα βιβλία της εταιρίας.

Αφού η εισφορά των 100.000 του Δ αντιπροσωπεύει κεφάλαιο 12,5%, το συνολικό κεφάλαιο είναι ίσο προς 800.000 (διότι: $(12,5/100)K = 100.000$, άρα $K = (100.000/12,5) \times 100 = 800.000$). Δεδομένου ότι το υλικό κεφάλαιο (μετά την είσοδο του Δ) ανέρχεται σε $80.000 + 120.000 + 200.000 + 100.000 = 500.000$, η διαφορά $800.000 - 500.000 = 300.000$ αποτελεί την αξία της αναγνωριζόμενης Φ. - Π.

Το ποσό αυτό των 300.000 θα κατανεμηθεί στους τρεις παλιούς εταίρους κατά τις αρχικές αναλογίες συμμετοχής τους, δηλ. 20%, 30% και 50% αντίστοιχα ($(80.000/400.000) \times 100 = 20\%$, $(120.000/400.000) \times 100 = 30\%$ και $(200.000/400.000) \times 100 = 50\%$).

Οι εγγραφές ύστερα από τους παραπάνω υπολογισμούς θα είναι οι εξής (σε χιλ. €):

33.03 Εταίροι λογαρ. καλύψεως κεφαλ.	400	
33.03.00 Εταίρος Α 60		
01 Εταίρος Β 90		

02 Εταίρος Γ	150		
03 Εταίρος Δ	<u>100</u>		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο			400
40.06.01 Οφειλόμ. Εταιρ. Κεφάλ.			
Κάλυψη κ. τ.λ.			
33 Χρεώστες διάφοροι		400	
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο			
33.04.00 Εταίρος Α		60	
01 Εταίρος Β		90	
02 Εταίρος Γ		150	
03 Εταίρος Δ		<u>100</u>	
33.03 Εταίροι λογ. καλύψ. κεφαλ.			400
33.03.00 Εταίρος Α			
60			
	01 Εταίρος Β		
	90		
	02 Εταίρος Γ		
150			
	03 Εταίρος Δ		
<u>100</u>			
<i>Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο</i>			
16.00 Υπεραξία επιχ/σεως		300	
38.00 Ταμείο		100	
33 Χρεώστες διάφοροι			400
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο			
33.04.00 Εταίρος Α			
60			
	01 Εταίρος Β		

90		
150	02 Εταίρος Γ	
	03 Εταίρος Δ	
<u>100</u>		
Καταβολή κεφαλαίου από Δ και αναγνώριση υπεραξίας υπέρ των Α, Β, Γ		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		400
40.06.01 Οφειλόμενο εταιρ. κεφάλ.		
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		400
40.06.00 Καταβλημ. εταιρ. κεφάλ.		
Αντιλογισμός λόγω πραγματοποιήσεως κεφαλαίου		

Υστερα από τις παραπάνω εγγραφές το κεφάλαιο θα ανέρχεται σε 800.000 €, θα κατανέμεται δε κατά εταίρο ως εξής:

Εταίρος Α: ύψος προ εισόδου Δ 80.000 € +60.000 από εγγραφή (1) =

140.000 (ποσοστό 17,5070).

Εταίρος Β: ύψος προ εισόδου Δ 120.000 € +90.000 από εγγραφή (1) -

210.000 (ποσοστό 26,25070).

Εταίρος Γ: ύψος προ εισόδου Δ 200.000 € + 150.000 από εγγραφή (1) =

350.000 (ποσοστό 43,75070).

Εταίρος Δ 100.000 (ποσοστό 12,5070).

Σύνολο 800.000 (100%)

2.6.1.3 Η Φήμη - Πελατεία δεν εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας.

Εάν οι εταίροι δεν ελιθυμούν την εμφάνιση λογαριασμού Φ. - Π. - το πιθανότερο στην πράξη, για λόγους που είδαμε σε άλλη θέση θα πρέπει να γίνουν κατάλληλες αναπροσαρμογές των μερίδων των εταίρων, ώστε αυτές να αντιπροσωπεύουν το ίδιο ποσοστό που θα είχαν οι εταίροι, αν αναγνωριζόταν (υπέρ

των Α, Β, Γ) ή Φ. - Π.

Συγκεκριμένα:

- ο Α θα έχει μερίδα $500.000 \times 17,50\% = 87.500$ (πριν από την είσοδο του Δ είχε 80.000),
- ο Β θα έχει μερίδα $500.000 \times 26,25\% = 131.250$ (πριν από την είσοδο του Δ είχε 120.000),
- ο Γ θα έχει μερίδα $500.000 \times 43,75\% = 218.750$ (πριν από την είσοδο του Δ είχε 200.000),
- ο Δ θα έχει μερίδα $500.000 \times 12,5\% = 62.500$ (ενώ στην πραγματικότητα καταβάλλει 100.000).

Σύνολο $100,00070 = 500.000$

Έτσι σε απόλυτα ποσά η μερίδα του νέου εταίρου εμφανίζεται μειωμένη κατά $100.000 - 62.500 = 37.500$ δρχ., ποσό που διατέθηκε για την αύξηση των μερίδων των παλιών εταίρων ($7.500 + 11.250 + 18.750 = 37.500$). Μετά τους υπολογισμούς αυτούς οι εγγραφές θα είναι οι εξής (ποσά σε χιλ. €):

33.03 Εταίροι λογαρ. καλύψεως κεφαλ.	100	
33.03.00 Εταίρος Α 7,50		
01 Εταίρος Β 11,25		
02 Εταίρος Γ 18,50		
03 Εταίρος Δ 62,50		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		100
40.06.01 Οφειλόμ. Εταιρ.		
Κεφάλ.		
Κάλυψη κ. τ.λ.		
33 Χρεώστες διάφοροι	100	
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Εταίρος Α 7,50		
01 Εταίρος Β 11,25		
02 Εταίρος Γ 18,50		

03 Εταίρος Δ <u>62,50</u>		
33.03 Εταίροι λογ. καλύψ. κεφαλ.		100
33.03.00 Εταίρος Α		
7,50		
01 Εταίρος Β		
11,25		
02 Εταίρος Γ		
18,50		
03 Εταίρος Δ		
<u>62,50</u>		
<i>Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο</i>		
38.00 Ταμείο	100	
33 Χρεώστες διάφοροι		100
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Εταίρος Α		
7,50		
01 Εταίρος Β		
11,25		
02 Εταίρος Γ		
18,50		
03 Εταίρος Δ		
<u>62,50</u>		
<i>Καταβολή του κεφαλαίου για αύξησή του</i>		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	100	
40.06.01 Οφειλόμενο εταιρ. κεφάλ.		
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		100
40.06.00 Καταβλημ. εταιρ. κεφάλ.		
<i>Αντιλογισμός λόγω καταβολής</i>		

Κατ' αυτό τον τρόπο, φαίνεται ότι η αύξηση των μερίδιων των παλιών εταιρών έγινε από καταβολές των ιδίων, ενώ στην πραγματικότητα αυτή προήλθε από μείωση της μερίδας του Δ, ώστε η τελευταία να αντιπροσωπεύει τόσο ποσοστό, όσο του αναγνωρίζεται στο συνολικό κεφάλαιο (στο οποίο περιλαμβάνεται η Φ. -Π.).

2.6.1.4 Κεφαλαιοποίηση αδιανέμητων κερδών ή αποθεματικών.

Στην περίπτωση αυτή ενώ αυξάνεται το (υπό τυπική έννοια) κεφάλαιο, η καθαρή θέση της εταιρίας παραμένει αμετάβλητη. Οι λογιστικές εγγραφές δεν παρουσιάζουν καμιά δυσκολία, χρειάζεται όμως προσοχή όταν οι εταίροι μετέχουν στο κεφάλαιο με διαφορετικά ποσοστά απ' ό, τι στα κέρδη.

Ας υποθέσουμε ότι οι Α, Β και Γ μετέχουν εξίσου σε μια Ο.Ε. που το κεφάλαιό της ανέρχεται σε 900.000 €. Η εταιρία εμφανίζει αδιανέμητα κέρδη ίσα προς 100.000 €, σ' αυτά δε οι εταίροι μετέχουν με ποσοστό 20%, 30% και 50% αντίστοιχα. Λαμβάνεται απόφαση να κεφαλαιοποιηθούν τα κέρδη αυτά.

Το ποσό που θα αυξήσει το κεφάλαιο κάθε εταίρου μετά την κεφαλαιοποίηση των κερδών, θα είναι αντίστοιχα 20.000, 30.000 και 50.000 €. Συνεπώς το κεφάλαιο κάθε εταίρου μετά την αύξηση θα διαμορφωθεί στα εξής ύψη:

του Α σε 320.000 (300.000 + 20.000),

του Β σε 330.000 (300.000 + 30.000),

του Γ σε 350.000 (300.000 + 50.000),

ή σε ποσοστά 32%, 33% και 35%, ενώ η πριν από τη αύξηση της συμμετοχής στο κεφάλαιο ήταν ίση (δηλ. από 33 1/3%).

Θεωρώντας ότι τα δύο πρώτα άρθρα των προηγούμενων παραδειγμάτων έχουν γίνει, το άρθρο πραγματοποίησης της αύξησης θα είναι του τύπου (ποσά σε χιλ. €):

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	100	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
33 Χρεώστες διάφοροι		100
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00 Εταίρος Α	20	
01 Εταίρος Β	30	
02 Εταίρος Γ	50	

(Θα ακολουθήσει το τέταρτο άρθρο μεταφοράς του 40.06.01 . στον 40.06.00, βλ. προηγούμενο παράδειγμα).

Είναι αυτονόητο, ότι αν οι εταίροι επιθυμούν την διατήρηση της παλιάς αναλογίας συμμετοχής στο κεφάλαιο, (ανά 1/3), και το 1/3 καθορισθεί στο ποσό των 350.000 € ο μεν Α θα πρέπει να καταβάλει ακόμη 30.000 €, ο δε Β ακόμη 20.000 €. Έτσι όλοι θα έχουν από 350.000 €.

Είναι επίσης αυτονόητο, ότι αν κεφαλαιοποιείται αποθεματικό ή αποθεματικά, στο παραπάνω άρθρο αντί του λογαριασμού «Κέρδη προς διάθεση», θα έχουμε τον λογαριασμό ή τους λογαριασμούς των αποθεματικών και ότι το αποθεματικό, όπως ήδη είπαμε, θα κατανεμηθεί με την αναλογία συμμετοχής στα κέρδη, αν αυτή διαφέρει από την αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο.

2.6.1.5 Αύξηση κεφαλαίου με απορρόφηση άλλης επιχειρήσεως (ατομικής ή εταιρικής).

Η περίπτωση αυτή παρουσιάζει αναλογία με εκείνη που κατά τη σύσταση της εταιρίας ένας ή περισσότεροι εταίροι προσέφεραν την επιχείρησή τους. Συνεπώς, όπως και σ' εκείνη την περίπτωση, μετά τα άρθρα της καλύψεως του κεφαλαίου, θα ακολουθήσει το άρθρο καταβολής, στο θλοίο, (όσον αφορά τον εταίρο που εισφέρει την επιχείρησή του), θα χρεωθούν τα συγκεκριμένα ενεργητικά στοιχεία της απορροφώμενης επιχειρήσεως, θα πιστωθούν δε: τα παθητικά στοιχεία της, οι αντίθετοι λογαριασμοί του ενεργητικού και ο λογαριασμός 33.04 του εταίρου. Και στην περίπτωση αυτή, μπορεί να αναγνωρίζεται Φήμη - Πελατεία υπέρ του νεοεισερχόμενου εταίρου, ή αντίθετα υπέρ των παλιών εταίρων επίσης ανακύπτει το πρόβλημα του κλεισίματος των βιβλίων της απορροφώμενης επιχειρήσεως. Όλα αυτά έχουν αναλυτικά εξετασθεί σε προηγούμενα κεφάλαια, ώστε να περιττεύει η επανάληψή τους.

Σε περίπτωση που η απορροφώμενη είναι και αυτή ομόρρυθμη εταιρία τα προβλήματα και η λύση τους είναι ανάλογη. Εξετάζω μόνο την περίπτωση του Φ.-Π. αναγνωρίζεται τόσο στους εταίρους της απορροφώσας, όσο και στους εταίρους της απορροφώμενης.

Παράδειγμα: οι Α και Β έχουν ομόρρυθμη εταιρία, της οποίας το κεφάλαιο

κατόπιν αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων ανέρχεται σε 800.000, κατανεμόμενο κατά 40% στον Α και 60% στον Β. Οι Γ, Δ, Ε μετέχουν σε άλλη ομόρρυθμη εταιρία της οποίας το κεφάλαιο ανέρχεται σε 1.000.000 €, ομοίως κατόπιν αναπροσαρμογής των στοιχείων ισολογισμού, κατανεμόμενο κατά 25%, 35% και 40% αντίστοιχα.

Αποφασίζεται η απορρόφηση της εταιρίας των Γ, Δ, Ε από την εταιρία των Α και Β και καθορίζεται η Φ.-Π. της μεν εταιρίας των Α και Β σε 200.000 €, των δε Γ, Δ, Ε σε 500.000. Και στις δυο εταιρίες η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη ήταν ανάλογη προς την συμμετοχή τους στα κεφάλαια. Ζητείται ο καθορισμός του κεφαλαίου καθενός από τους πέντε εταίρους σε σχέση με το συνολικό κεφάλαιο της εταιρίας, όπως αυτό διαμορφώνεται μετά την απορρόφηση.

Λύση. Το εταιρικό κεφάλαιο της Ο.Ε. των Α και Β μετά την αναγνώριση υπέρ αυτών Φ.-Π. αυξάνεται σε 1.000.000 (800.000+200.000) εκ των οποίων 400.000 είναι κεφάλαιο του Α (40%) και 600.000 € κεφάλαιο του Β (60%).

Το εταιρικό κεφάλαιο, εξ άλλου, της Ο.Ε. των Γ, Δ, Ε μετά την αναγνώριση υπέρ αυτών Φ.- Π. εκ 500.000 €, αυξάνεται από 1.000.000 σε 1.500.000 που κατανέμεται:

$$\Gamma \ 1.500.000 \times 25\% = 375.000$$

$$\Delta \ 1.500.000 \times 35\% = 525.000$$

$$Ε \ 1.500.000 \times 40\% = 600.000$$

Συνεπώς το συνολικό κεφάλαιο της Ο.Ε. των Α και Β αφού αυτή απορροφήσει και την Ο.Ε. των Γ, Δ, Ε ανέρχεται σε 1.000.000 + 1.500.000 = 2.500.000. Η σε ποσοστά συμμετοχή καθενός από τους πέντε εταίρους είναι η εξής:

$$\text{εταίρος Α: } 16\% \left(\frac{400.000}{2.500.000} \right) \times 100$$

$$\text{εταίρος Β: } 24\% \left(\frac{600.000}{2.500.000} \right) \times 100$$

$$\text{εταίρος Γ: } 15\% \left(\frac{375.000}{2.500.000} \right) \times 100$$

$$\text{εταίρος Δ: } 21\% \left(\frac{525.000}{2.500.000} \right) \times 100$$

$$\text{εταίρος Ε : } 24\% \left(\frac{600.000}{2.500.000} \right) \times 100$$

Στην απορροφήσα η Φ.-Π. θα εμφανισθεί με το ποσό των 700.000 € (200.000 + 500.000).

Αν πάλι η εμφάνιση Φ.-Π. δεν είναι επιθυμητή, τότε οι κεφαλαιακές μερίδες των εταίρων θα διαμορφωθούν ως εξής:

$$\text{εταίρος Α: } 16\% \times 1.800.000 = 288.000 \text{ (προηγούμενα είχε 320.000),}$$

εταίρος Β: $24\% \times 1.800.000 = 432.000$ (προηγούμενα είχε 480.000),

εταίρος Γ: $15\% \times 1.800.000 = 270.000$ (προηγούμενα είχε 250.000),

εταίρος Δ: $21\% \times 1.800.000 = 378.000$ (προηγούμενα είχε 350.000),

εταίρος Ε: $24\% \times 1.800.000 = 432.000$ (προηγούμενα είχε 400.000),

Διευκρινίζεται ότι το 1.800.000 είναι το κεφάλαιο των δυο εταιριών, χωρίς υπολογισμό της Φ.-Π. τους (800.000+ 1.000.000). Είναι εύκολο να παρατηρήσει κανείς, στη δεύτερη περίπτωση της μη εμφανίσεως της Φ. - Π. των δυο εταιριών, παρά το γεγονός ότι προφανώς λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό των κεφαλαιακών μεριδίων των πέντε εταιρών, ότι οι μερίδες ορισμένων εταιρών παρουσιάζονται μειωμένες κατά ποσό, για να αυξηθούν κατά το ίδιο συνολικό ποσό οι μερίδες των άλλων εταιρών, όπως ακριβώς συνέβη και σε προηγούμενη περίπτωση, που εξετάσαμε αναλυτικά.

Συγκεκριμένα η μερίδα του Α παρουσιάζεται μειωμένη κατά 32.000 €, του Β κατά 48.000 (σύνολο $32.000+48.000=80.000$), ενώ παρουσιάζονται αυξημένες οι μερίδες του Γ κατά 20.000, του Δ κατά 28.000 και του Ε κατά 32.000 (σύνολο $20.000+28.000+32.000=80.000$).

Είναι προφανές, ότι στην περίπτωση εξαγοράς (ατομικής ή εταιρικής) επιχειρήσεως από άλλη επιχείρηση το κεφάλαιο της εξαγοράζουσας δεν αυξάνεται, αφού αυτή αποκτά μεν ένα σύνθετο οικονομικό αγαθό (δηλ. την εξαγοραζόμενη επιχείρηση ως σύνολο), αλλά για την απόκτηση του αγαθού αυτού καταβάλλει κάποιο τίμημα. Επομένως η καθαρή της περιουσία σε σύνολο μένει αμετάβλητη, ενώ ο ιδιοκτήτης ή οι εταίροι της εξαγοραζόμενης επιχειρήσεως εισπράττοντας την αξία της δεν γίνονται εταίροι της εξαγοράζουσας.

Αντίθετα στην περίπτωση της απορροφήσεως το κεφάλαιο της απορροφώσας αυξάνεται κατά την αξία της απορροφώμενης (ενεργητικά - παθητικά στοιχεία της), οι εταίροι της απορροφώμενης μεταβάλλονται σε εταίρους της απορροφώσας, δεν γίνεται σ' αυτούς καμιά καταβολή, αλλά σε αντάλλαγμα της μεταβίβασεως της επιχειρήσεως τους αποκτούν ανάλογη μερίδα στο (αυξημένο) κεφάλαιο της απορροφώσας.

2.6.1.6 Αύξηση κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής στοιχείων ισολογισμού.

Η αυτόβουλη (δηλ. χωρίς νομοθετική επιβολή) αναπροσαρμογή των παγίων

συνήθως στοιχείων της επιχειρήσεως είναι μάλλον ακίθανη, όταν είναι γνωστό ότι η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής θα υπαχθεί, όπως σημειώσαμε και σε άλλη θέση, σε φορολογία. Παραμένει όμως η άλλη δυνατότητα, δηλ. η πολιτεία να υποχρεώσει ορισμένες επιχειρήσεις να αναπροσαρμόσουν την αξία των παγίων στοιχείων τους και να κεφαλαιοποιήσουν την πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής, ενώ ταυτόχρονα επιβάλλεται φόρος στη διαφορά αναπροσαρμογής (συνήθως χαμηλότερος από το φόρο εισοδήματος).

Πράγματι το Κράτος κατά τα σχετικά πρόσφατα χρόνια και σε ακανόνιστα χρονικά διαστήματα (ενόψει δημοσιονομικών δυσχερειών) επέβαλε σε ορισμένες επιχειρήσεις να προβούν σε αναπροσαρμογή κατηγοριών του παγίου ενεργητικού (ακίνητα, ενώ στα μηχανήματα αν το επιθυμούσε η επιχείρηση) και να κεφαλαιοποιήσουν την προκύπτουσα πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής¹³. Ήδη με το ν. 2065/92 (άρ. 20-27) «όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν... υποχρεούνται από το έτος 1992 και μετά να αναπροσαρμόζουν ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής».

Για να κατανοήσουμε τη λογιστική πλευρά του θέματος, ας πάρουμε το εξής παράδειγμα: στην Ο.Ε. «Β. Βασιλείου & Σία» μετέχουν οι Αντωνίου, Βασιλείου και Γεωργίου, με κεφάλαιο 200.000, 300.000 και 500.000 € αντίστοιχα, ενώ η συμμετοχή στα αποτελέσματα είναι ανάλογη προς τα κεφάλαια. Η εταιρία μεταξύ των άλλων περιουσιακών στοιχείων έχει οικόπεδο αρχικής αξίας κτήσεως 400.000 που αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 3,20 και κτίρια αρχικής αξίας 800.000, αποσβεσμένα κατά 40%, που αναπροσαρμόζονται με συντελεστή 2,80, ενώ η προκύπτουσα πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιείται.

13. Για να αναφερθούμε στα πρόσφατα χρόνια, από συνθή με το ν. 542/77 (αρ. 16-29). Επίσης με το ν.1249/82 (αρ. 8-18), ν. 1731/87 (αρ. 10-15), αναπροσαρμογής αξίας μηχανολογικού εξοπλισμού, με την απόφαση Υπουργών Εθν. Οικονομίας και Οικονομικών Ε 2665/88, Πολ.72 (αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων), με το ν. 2065/92 (αρ. 20-27). Σημειώνεται ότι η αναπροσαρμογή σε όλα τα αναφερόμενα νομοθετήματα αφορούσε ακίνητα (γήπεδα-κτίρια) και ήταν υποχρεωτική, εκτός από το ν. 1731/87 που αφορούσε μηχανήματα και ήταν δινητική.

Πριν να διατυπώσουμε τα ημερολογιακά άρθρα, πρέπει να σημειώσουμε τα εξής:

Πρώτο, αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των οικοπέδων με συντελεστή 3,2 σημαίνει ότι η μετά την αναπροσαρμογή αξία τους πρέπει να ανέρχεται σε $400.000 \times 3,2 = 1.280.000$ €. Δεδομένου ότι το ποσό των 400.000 είναι ήδη καταχωρημένο στο λογαριασμό του προς αναπροσαρμογή στοιχείου, για να φθάσουμε στην αξία των 1.280.000 € χρειάζεται στο ποσό των 400.000 € να Προσθέσουμε ποσό $400.000 \times 2,20 = 880.000$ €, δηλ. η **διαφορά αναπροσαρμογής** (η αξία που θα προστεθεί στην αξία κτήσεως) προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσεως επί τον συντελεστή μειωμένο κατά μια μονάδα. Το ίδιο ισχύει και για το συντελεστή 2,80 με τον οποίο αναπροσαρμόζονται τα κτίρια, με την προσθήκη των όσων γράφονται στις αμέσως παρακάτω γραμμές.

Δεύτερο, προκειμένου για πάγιο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει υλοστεί απόσβεση ενός μέρους της αξίας του (όπως κτίρια, μηχανήματα, κ.τ.λ.), στην ουσία σε αναπροσαρμογή υπόκειται η αναπόσβεστη αξία του. Στο παράδειγμα που δώσαμε και δεδομένου ότι οι σωρευμένες αποσβέσεις των κτιρίων ανέρχονται σε $800.000 \times 40\% = 320.000$, η τελική διαφορά αναπροσαρμογής των κτιρίων είναι ίση με την αναπόσβεστη αξίας τους 480.000 επί 1,80.

Εδώ θα πρέπει να υπομνησθεί ότι το ποσό των 480.000 (αναπόσβεστη αξία κτιρίων), προκύπτει συνδυαστικά ως διαφορά $800.000 - 320.000$ (δηλ. αρχική αξία μείον σωρευμένες αποσβέσεις). Επειδή δε $480.000 \times 1,80 = (800.000 - 320.000) \times 1,80 = 800.000 \times 1,80 - 320.000 \times 1,80$, προκύπτει ότι η αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας ενός παγίου βρίσκεται, αν από την αναπροσαρμοσμένη (με τον κατάλληλο συντελεστή) αρχική αξία, αφαιρέσουμε τις αναπροσαρμοσμένες (με τον ίδιο συντελεστή) σωρευμένες αποσβέσεις του.

Μετά τις παραπάνω εξηγήσεις, τα ημερολογιακά άρθρα που θα αποδίδουν την αναπροσαρμογή των οικοπέδων και κτιρίων θα είναι τα παρακάτω (ποσά σε χιλ. €):

10.00 Γήπεδα-Οικόπεδα	880	
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσ. στοιχ.		880

400 X (3,20-1) <i>Αναπροσαρμογή σύμφωνα με άρ... νόμου...</i>		
11.00 Κτίρια	1.440	
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσ. στοιχ. 800 X (2,80 -1)		1.440
<i>Αναπροσαρμογή αρχικής αξίας, σύμφωνα κ. τ.λ.</i>		
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών- περιουσ. Στοιχ. 320 X (2,80-1)	576	
11.99.00 Αποσβεσμένα Κτίρια		576
<i>Αναπροσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων σύμφωνα κ. τ.λ.</i>		

Μετά τα παραπάνω άρθρα η διαφορά αναπροσαρμογής παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο (πιστωτική διαφορά) ίση με 1.744 χιλ. δρχ. Όταν το ποσό αυτό κεφαλαιοποιηθεί θα γίνουν τα άρθρα:

33.03 Εταίροι λογ. καλύψ. κεφαλ.	1.744	
33.03.00 εταίρος Αντωνίου $1744 \times 20\% = 348,8$		
33.03.01 εταίρος Βασιλείου $1744 \times 30\% = 523,2$		
33.03.02 εταίρος Γεωργίου $1744 \times 50\% = 872$		
40.06.01 Οφειλόμ. Εταιρικό Κεφάλ.		1.744
<i>Αύξηση με την πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής</i>		
41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσ. Στοιχ.	1.744	
33.03 Εταίροι λογ. καλύψ. κεφαλ.		1.744
33.03.00 εταίρος Αντωνίου 348,8		

33.03.01	εταίρος	Βασιλείου		
523,2				
33.03.02	εταίρος	Γεωργίου		
<u>872</u>				
Συμφηφισμός λίσμου καλύψεως με διαφορά αναπροσαρμογής				
40.06.01	Οφειλόμε. εταιρ. κεφάλ.		1.744	
40.06.00	Καταβλ. εταιρ. κεφάλ.			1.744
Μεταφορά του πρώτου στο δεύτερο, κ. τ.λ.				

Στο φορολογικό πεδίο, οι εκάστοτε φορολογικοί νόμοι που προέβλεψαν την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων, όρισαν λεπτομερώς τη διαδικασία αναπροσαρμογής, τους συντελεστές αναπροσαρμογής, τις επιχειρήσεις που θα προβούν σε αναπροσαρμογή, το φόρο στη διαφορά αναπροσαρμογής, κ.ο.κ. Παραπέμποντας τον ενδιαφερόμενο (για τις λεπτομέρειες) αναγνώστη στους νόμους που αναφέρω στην υποσημείωση 12, περιορίζομαι στις παρακάτω γενικές παρατηρήσεις και διαπιστώσεις:

- μετά την αναπροσαρμογή, οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσεως. Στο παράδειγμά μας, η απόσβεση των κτιρίων θα υπολογίζεται στο ποσό των $800.000 + 1.440.000 = 2.240.000$ € ενώ πριν από την αναπροσαρμογή υπολογιζόταν στο ποσό των 800.000 €

Γίνεται έτσι κατανοητό, ότι αν τα πριν από αποσβέσεις κέρδη είναι ίσα κατά το έτος της αναπροσαρμογής και το έτος πριν από την αναπροσαρμογή, τα μετά από αποσβέσεις κέρδη θα διαφέρουν στα δύο αυτά έτη, συγκεκριμένα δε θα είναι μικρότερα κατά το έτος αναπροσαρμογής. Αυτό επειδή κατά το έτος αναπροσαρμογής (και όλα τα επόμενα έτη) η απόσβεση θα είναι μεγαλύτερη ως ποσό, σε σχέση με την απόσβεση κατά τα έτη πριν από την αναπροσαρμογή, αφού θα υπολογίζεται, όπως είπαμε, στο αυξημένο ποσό των 2.240.000 €. Επομένως τα κέρδη μετά από αποσβέσεις θα είναι μικρότερα και επομένως και ο φόρος επί των κερδών αυτών (φόρος εισοδήματος) θα είναι μικρότερος.

Από την άποψη αυτή (και με βάση τα όσα γράφονται παρακάτω για το χαμηλό συντελεστή φόρου στη διαφορά (υπεραξία) από την αναπροσαρμογή), η

αναπροσαρμογή συμφέρει στις οικονομικές μονάδες που προβαίνουν σ' αυτήν.

- Οι συντελεστές αναπροσαρμογής ορίζονται στο νόμο (από το έτος 1996 και μετά θα ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, όπως 'προβλέπει ο ν. 2065/92 άρ. 21). Μπορεί να λεχθεί γενικά, ότι ο συντελεστής για την ίδια κατηγορία παγίων (π.χ. για τα κτίρια) ποικίλλει ανάλογα με την «ηλικία» του παγίου, με την έννοια ότι είναι τόσο μεγαλύτερος, όσο παλιότερα αποκτήθηκε το πάγιο.

Έτσι για γήπεδα που αποκτήθηκαν μέχρι και 31.12.87 ο συντελεστής αναπροσαρμογής είναι 2,30, ενώ για γήπεδα που αποκτήθηκαν από 1.1.92 και μετά ο συντελεστής είναι μηδενικός, δηλ. η αξία των γηπέδων αυτών δεν αναπροσαρμόζεται κατά το 1992 (θα αναπροσαρμοσθεί όμως προφανώς κατά τις επόμενες τετραετίες).

- Η διαφορά (υπεραξία) από την αναπροσαρμογή κατά το 1992 φορολογείται με συντελεστή 1%, σύμφωνα με το ν. 2065/92 (άρ. 24).

- Σε επιχειρήσεις που εμφανίζουν ζημία¹⁴ παρέχεται η δυνατότητα (δεν επιβάλλεται η υποχρέωση) να αφαιρέσουν τη ζημία από την υπεραξία. Αν αφαιρεθεί η ζημία ο φόρος 1% επιβάλλεται στο τυχόν απομένον υπόλοιπο. Αναφερόμενοι και πάλι στο παράδειγμά μας, αν υποθεθεί ότι η επιχείρηση που προβαίνει σε αναπροσαρμογή παρουσιάζει ζημίες ύψους 444.000 €, ο φόρος 1% θα επιβληθεί στη διαφορά $1.744.000 - 444.000 = 1.300.000$, αν η επιχείρηση επιλέξει τη λύση να αφαιρέσει τις ζημίες από τη διαφορά (υπεραξία) από την αναπροσαρμογή.

Προκύπτει συνεπώς το ερώτημα πότε συμφέρει στην επιχείρηση να συμψηφίσει τις ζημίες με την υπεραξία, δηλ. να τις αφαιρέσει απ' αυτήν. Για να απαντήσουμε στο ερώτημα αυτό θα πρέπει να έχουμε υπόψη τα εξής: η επιχείρηση που παρουσιάζει ζημίες έχει τη δυνατότητα να τις αφαιρέσει από την υπεραξία, ή να τις αφαιρέσει από άλλα εισοδήματα του έτους αναπροσαρμογής, ή από κέρδη των πέντε επόμενων ετών (εφόσον πρόκειται για εμπορική, γεωργική, βιομηχανική κ.τ.λ. επιχείρηση, που προβλέπει ο νόμος για τη φορολογία εισοδήματος). Εξάλλου ακόμη και ο ελάχιστος συντελεστής φορολογίας εισοδήματος είναι πολλαπλάσιος του συντελεστή υπεραξίας.

Με βάση τις παραπάνω παρατηρήσεις, η επιχείρηση θα επιλέξει να αφαιρέσει τις ζημίες από την υπεραξία μόνο αν δεν έχει επαρκή άλλα εισοδήματα για να τα μειώσει με τις ζημίες, ή/και δεν προβλέπει να δημιουργηθούν επαρκή κέρδη κατά τα επόμενα πέντε χρόνια (μετά τα πέντε χρόνια από την εμφάνισή τους οι ζημίες δεν εκπίπτονται από τα κέρδη, επομένως έχουν μηδενική ελάφρυνση του φορολογικού βάρους των μετά το πέμπτο έτος ετών).

Έτσι, μεταξύ άλλων, στις Ε.Π.Ε. η αύξηση θα γίνει με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων ενώ στις Α.Ε. είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους (ν. 2065/92, άρ. 23 παρ. 2), οι νέες μετοχές που θα εκδώσει η Α.Ε. διανέμονται δωρεάν στους μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

Έτσι ας υποθέσουμε ότι η ομόρρυθμη εταιρία του παραδείγματός μας κατέχει 1.000 μετοχές της «Α.Ε. ΩΜΕΓΑ» της οποίας το σύνολο των μετοχών ανέρχεται σε 10.000 (επομένως η Ο.Ε. κατέχει το 10% των μετοχών της Α.Ε.). Αν η Α.Ε., προκειμένου να κεφαλαιοποιήσει την πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής εκδώσει 2.500 νέες μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 €, καθεμιά, που τις διαθέτει δωρεάν στους μετόχους της, η Ο.Ε. θα πάρει 250 μετοχές (το 10% των 2.500 μετοχών) συνολικής ονομαστικής αξίας 250.000 €.

14. Ειδικότερα «ζημία που» επιπέεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμφηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμφηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος».

Για τις μετοχές αυτές η εγγραφή στα βιβλία της Ο.Ε. θα είναι:

Χρέωση του 34 Χρεώγραφα (ή του 18 Συμμετοχές, ανάλογα με το σκοπό κατοχής των μετοχών της Α.Ε. από την Ο.Ε.) με 250.000 Πίστωση του 41.06. Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων με 250.000.

Η παραπάνω εγγραφή είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου 2065/92, που ορίζει (άρ. 26 παρ. 4): «Οι επιχειρήσεις που έχουν στο χαρτοφυλάκιό τους μετοχές άλλων ανώνυμων εταιριών και οι οποίες θα λάβουν δωρεάν μετοχές..., υποχρεώνονται να εμφανίσουν στα βιβλία τους τις νέες μετοχές. Το ποσό της υπεραξίας που τυχόν θα προκύψει εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού και για το ποσό αυτό δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης» (βλ. και Εγκ. Υπ. Οικον. 1112918/10736/Β0012/Πολ.1248/12.11.92 που ρητά υποδεικνύει την παραπάνω εγγραφή).

- «Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταιριών, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού. Ειδικά για την ανώνυμη εταιρία και την εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιό της δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους

μετόχους ή εταιρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων» (ν. 2065/92, άρ. 26).

Αν η αναλογία συμμετοχής στα κέρδη διαφέρει από την αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο, θα γεννηθεί το ερώτημα πώς θα κατανεμηθεί η (πιστωτική) διαφορά αναπροσαρμογής: με την αναλογία συμμετοχής στα κέρδη ή με την αναλογία συμμετοχής στα κεφάλαια:

Στο ερώτημα αυτό η απάντηση δεν είναι εύκολη, αφού στην ουσία θα πρέπει προηγουμένα να έχουμε συμφωνήσει, αν με την αναπροσαρμογή επιδιώκουμε να εμφανίσουμε την τρέχουσα αξία των συγκεκριμένων στοιχείων που απαρτίζουν το κεφάλαιο της εταιρίας, ή την αγοραστική δύναμη (σε επίπεδο τρεχουσών τιμών) του χρηματικού ποσού που αντιπροσωπεύει το κεφάλαιο της εταιρίας και που δέσμευσε κατά τη σύστασή της. Είναι συνεπώς ζήτημα του ποιο δείκτες χρησιμοποιούνται για την αναπροσαρμογή.

Πάντως κατά τη γνώμη μου, στο πρόβλημα αυτό είναι δυνατό κατά περίπτωση να χρησιμοποιηθεί, για την κατανομή της πιστωτικής διαφοράς, άλλοτε η αναλογία των κεφαλαίων και άλλοτε η αναλογία συμμετοχής στα κέρδη. Για να δώσω ένα παράδειγμα: η εταιρία έχει ένα ακίνητο αξίας κτήσεως 1.000.000, του οποίου η τρέχουσα αξία είναι 600.000, ενώ το γενικό επίπεδο τιμών έχει ανέλθει κατά 35%. Εάν η εταιρία εμφανίσει πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής 600.000, την οποία κεφαλαιοποιεί στη συνέχεια, τότε οι μεν 350.000 από την διαφορά αυτή θα πρέπει

- κατά την γνώμη μου πάντοτε - να κατανεμηθούν με την αναλογία κεφαλαίων, και το υπόλοιπο των 250.000 να κατανεμηθεί με την αναλογία κερδών (στο τελευταίο η δικαιολογία μου είναι ότι η άνοδος της τιμής του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την άνοδο του γενικού επιπέδου τιμών, άρα πραγματοποιήθηκε κέρδος). Τονίζω όμως και πάλι, ότι η θέση που παίρνει κανείς τελικά πάνω σ' αυτό το ζήτημα (δηλ. κατά πόσο η διαφορά είναι κέρδος ή απλή αναπροσαρμογή του κεφαλαίου), εξαρτάται από το τι θεωρεί ως κεφάλαιο.

Εκτός από τους τρόπους που αναφέραμε, η αύξηση του κεφαλαίου της ομόρρυθμης εταιρίας είναι δυνατό να συντελεσθεί και με μετατροπή των δανειστών της εταιρίας σε εταιρους. Η περίπτωση αυτή δεν παρουσιάζει από λογιστική άποψη δυσκολία, και οι εγγραφές θα είναι ανάλογες με εκκίνες που γίνονται όταν απαιτησή εταίρου από δάνειό του προς την εταιρία χρησιμοποιείται για την προσαύξηση της

μερίδας του εταίρου αυτού.

Τα έξοδα αύξησης του κεφαλαίου θα μεταφερθούν στο λογαριασμό 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακού δανείου. Για τα έξοδα αυτά, την απόσβεση, την λογιστική εμφάνισή τους κ.λ.π., ισχύουν όσα έχουμε πει για τα έξοδα που δημιουργούνται κατά την σύσταση της εταιρίας.

Τέλος, κατά κανόνα¹⁵, δηλ. εκτός απαλλαγών και εξαιρέσεων που προβλέπονται στο νόμο, και η αύξηση του κεφαλαίου (όπως και η σύσταση της εταιρίας) υπόκειται στο φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων, εφόσον πραγματοποιείται με εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους (ν. 1676/86 άρ. 18 παρ. 1, περ. α). Συνεπώς στο ερώτημα αν στο φόρο αυτό υπόκειται και η αύξηση του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της (πιστωτικής) διαφοράς αναπροσαρμογής, λόγω της σαφούς διατυπώσεως του νόμου, η απάντηση είναι αρνητική. Αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή δεν έχουμε εισφορά περιουσιακών στοιχείων, αλλά απλή λογιστική μεταφορά της πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής, που σκοπό έχει να μεταβάλει αριθμητικά την έκφραση του κεφαλαίου σε χρήμα. Στην περίπτωση δηλ. αυτή δεν λαμβάνει χώρα δημιουργία νέου κεφαλαίου, αλλά απλή μεταβολή της χρηματικής εκφράσεως του ήδη υπάρχοντος κεφαλαίου.

15. Εξάλλου από το φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων ρητά έχει εξαιρεθεί και η αύξηση του κεφαλαίου που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων (άρ. 22 Σαφ. 2 χερ. β ν. 1676/86).

2.6.2 Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου.

Η μείωση του κεφαλαίου της εταιρίας είναι δυνατό να γίνει για τους παρακάτω λόγους:

- α) για την απόσβεση (εξάλειψη) ζημίας,
- β) λόγω δυσαναλογίας προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως,
- γ) λόγω από χρήσεως ενός ή περισσότερων εταίρων.

Ειδικότερα για καθένα από τους λόγους αυτούς ισχύουν τα εξής:

2.6.2.1 Μείωση του εταιρικού κεφαλαίου για την απόσβεση ζημίας

Στην περίπτωση αυτή, η μείωση θα επιδιωχθεί αν το μέγεθος των ζημιών είναι

σημαντικό, και δεν προβλέπεται ότι στις προσεχείς χρήσεις θα προκύψουν κέρδη τόσα, ώστε να καλυφθούν οι ζημιές, ούτε υπάρχουν επαρκή αποθεματικά για την απόσβεση (εξάλειψη) της ζημίας. Εάν δεν συντρέχουν αυτές οι προϋποθέσεις, δεν είναι αναγκαία η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου. Δεδομένου ότι, συνήθως, το κονδύλιο των ζημιών δεν είναι στρογγυλό ποσό, θα πρέπει η μείωση του κεφαλαίου να γίνεται για μεγαλύτερο από την ζημία ποσό και η διαφορά να μεταφέρεται σε λογαριασμό αποθεματικού με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται το άτοπο να μένει αναπόσβεστο ένα μέρος της ζημίας, ή το κεφάλαιο να μειώνεται κατά το μη στρογγυλό ποσό. Π.χ. αν οι ζημιές ανέρχονται σε 325.627 €, το κεφάλαιο θα μειωθεί, ας πούμε κατά 350.000 € (ή μεγαλύτερο ποσό), για να αποφευχθούν τα άτοπα που αναφέραμε παραπάνω (όταν η μείωση γίνει για ακριβώς 325.627 € ή για 300.000 €) και η διαφορά (350.000 - 325.627 = 24.373) θα μεταφερθεί σε λογαριασμό αποθεματικού.

Μετά την τυπική ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου, αυτό θα εμφανίζεται ως ίσο προς την καθαρά θέση της εταιρίας (εφόσον βέβαια δεν υπάρχουν αποθεματικά) παρά το γεγονός όμως ότι η ελάττωση είναι τυπική, υπό την έννοια ότι η ύπαρξη της ζημίας είχε ήδη ουσιαστικά μειώσει το κεφάλαιο, η τυπική αυτή ενέργεια έχει τις ουσιαστικές συνέπειες, όπως είδαμε, να καθιστά δυνατή σε επόμενες χρήσεις τη διανομή κερδών, καθώς επίσης και ενδεχόμενη αύξηση κεφαλαίου.

Από λογιστική άποψη οι εγγραφές θα είναι αντίστροφες από εκείνες που κάναμε στην περίπτωση αύξησης του κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση κερδών. Έτσι π.χ. ας υποθέσουμε ότι οι Α, Β και Γ μετέχουν σε ομόρρυθμη εταιρία με τους εξής όρους:

- ο Α στα κεφάλαια κατά 350/0, στα αποτελέσματα κατά 30%
- ο Β στα κεφάλαια κατά 40%, στα αποτελέσματα κατά 20%
- ο Γ στα κεφάλαια κατά 25%, στα αποτελέσματα κατά 50%.

Η εταιρία εμφανίζει ζημιές 335.680 € και για να τις αποσβέσει προβαίνει σε μείωση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά 350.000 (το κεφάλαιο ανέρχεται σε 1.000.000).

33.07 Δοσοληπτ. λογαρ. εταιρ.	335.680	
33.07.00 Εταίρος Α 100.704		

01 Εταίρος Β 67.136		
02 Εταίρος Γ 167.840		
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγ. χρης.		335.680
<i>Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο</i>		
40.06.00 Καταβλ. εταιρ. κεφαλ.	350.000	
33.07 Δοσοληπτ. λογαρ. εταιρών		335.680
33.07.00 Εταίρος Α 100.704		
01 Εταίρος Β		
67.136		
02 Εταίρος Γ		
167.840		
41.90 Αποθεμ/κό από μείωσ. κεφάλ.		14.320
41.90.00 Αποθεμ. Εταίρο Α 5.374		
01 Αποθεμ. Εταίρο Β 7.174		
02 Αποθεμ. Εταίρο Γ 1.772		
<i>Μεταφορά του πρώτου στους δεύτερους</i>		

Παρατηρήσεις. Η ζημία που αναλογεί στον κάθε εταίρο ανέρχεται:

για τον Α σε $335.680 \times 30\% = 100.704$,

για τον Β σε $335.680 \times 20\% = 67.136$,

για τον Γ σε $335.680 \times 50\% = 167.840$,

δεδομένου όμως ότι το κεφάλαιο μειώνεται για ποσό μεγαλύτερο από την ζημία, η διαφορά μεταφέρθηκε, σύμφωνα με όσα είπαμε, σε λογαριασμό αποθεματικού. Η διαφορά αυτή ανέρχεται σε $350.000 - 335.680 = 14.320$, αν την μεταφέραμε σε λογαριασμό Αποθεματικού χωρίς παρακέρα ανάλυση, θα μπορούσε να δημιουργήσει σύγχυση σε επόμενες χρήσεις, αν επρόκειτο να διανεμηθεί κ.τ.λ. (λόγω της μη συμπτώσεως των συμμετοχών στα κεφάλαια και στα αποτελέσματα), γι' αυτό δημιουργήσαμε ξεχωριστό λογαριασμό αποθεματικού στο όνομα κάθε εταίρου. Τα ποσά που κατανεμήθηκαν στους λογαριασμούς του αποθεματικού προέρχονται από την εφαρμογή (επί των 14.320) της νέας αναλογίας των κεφαλαίων ($14.320 \times 37,53\% = 5.374$, $14.320 \times 50,10\% = 7.174$, $14.320 \times 12,37\% = 1.772$), κατ' εξαίρεση των όσων

έχουμε πει, δεδομένου ότι τα αποθεματικά εδώ τροφοδοτούνται από τα κεφάλαια (ενώ κατά κανόνα προέρχονται από κέρδη).

Είναι προφανές, ότι μετά τις παραπάνω εγγραφές έπαυσε πια να ισχύει η παλιά αναλογία κατανομής των κεφαλαίων. Συνεπώς αν οι εταίροι επιθυμούν την διατήρηση της παλιάς αυτής αναλογίας, θα πρέπει να γίνουν κατάλληλες προσαρμογές: καταθέσεις νέων κεφαλαίων από τους εταίρους των οποίων το ποσοστό στο νέο ύψος του κεφαλαίου μειώθηκε, αναλήψεις κεφαλαίων από τους εταίρους των οποίων το ποσοστό αυξήθηκε, ούτως ώστε το νέο κεφάλαιο ως σύνολο να μείνει αμετάβλητο, αλλά και οι παλιές αναλογίες να ισχύσουν. Είναι επίσης φανερό, ότι οι παραπάνω περιπλοκές δεν θα δημιουργούνταν, αν υπήρχε σύμπτωση των ποσοστών συμμετοχής στα κεφάλαια και στα αποτελέσματα.

Τέλος θα πρέπει κι' εδώ να τονιστεί ότι, αν σύμφωνα με την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία φορολογείται η εταιρία (ή και η εταιρία παράλληλα με τους εταίρους) απόσβεση της ζημίας θα οδηγήσει σε απώλεια του δικαιώματος συμψηφισμού της με κέρδη επομένων χρήσεων. Συνεπώς ο υπεύθυνος Λογιστηρίου, πριν να προβεί σε απόσβεση της ζημίας με μείωση του κεφαλαίου, θα πρέπει να ενημερώσει τους εταίρους για τη συνέπεια των εγγραφών του και μόνο αν αυτοί συμφωνούν ρητά θα πρέπει να κάνει τις εγγραφές.

2.6.2.2 Μείωση λόγω δυσαναλογίας προς τις ανάγκες της επιχειρήσεως .

Η περίπτωση της δυσαναλογίας κεφαλαίων προς τις πραγματικές ανάγκες της εταιρίας είναι δυνατό να οφείλεται σε διάφορες αιτίες, όπως υπερβολική αισιοδοξία των εταίρων κατά την ίδρυση, σχετικά με τον κύκλο εργασιών κ.ο.κ. Ο πλεονασμός των κεφαλαίων σημαίνει μειωμένη αποδοτικότητα αυτών και επομένως εφόσον δεν προ βλέπεται μελλοντική μεταβολή των αναγκών της εταιρίας σε κεφάλαια, λογικό είναι τα πλεονάζοντα να επιστραφούν στους εταίρους, ώστε η αμοιβή των υπόλοιπων κεφαλαίων τους να μην εμφανίζεται πενιχρή.

Η λογιστική πλευρά δεν παρουσιάζει προβλήματα. Έτσι, ας υποθέσουμε ότι η Ο.Ε. των Α, Β και Γ κεφαλαίου 2.000.000 € αποφασίζει τη μείωση του κατά 500.000. Στο κεφάλαιο οι εταίροι μετέχουν κατά ποσοστό 35%, 40% και 25% αντίστοιχα. Από τους εταίρους ο Γ δεν έχει ακόμη καταβάλει ποσό 100.000 από την εταιρική εισφορά του. Η εταιρία καταβάλλει στους εταίρους το ποσό που έχουν να παίρνουν.

Τα άρθρα θα είναι τα εξής (ποσά σε χιλ. €):

40.06.00 Καταβλ. εταιρ. κεφαλ.	400	
40.06.01 Οφειλόμενο εταιρικό κεφάλ.	100	
33.07 Δοσοληπτ. λογαρ. εταίρων		500
33.07.00 Εταίρος Α 175		
01 Εταίρος Β 200		
02 Εταίρος Γ 125		
<i>Μεταφορά των πρώτων στον δεύτερο</i>		
33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταιρ.	100	
33.07.02 Εταίρος Γ		
33.04 Οφειλόμενο εταιρ. κεφάλ.		100
<i>Μεταφορά οφειλής του στον δοσοληπτ. λ' σμό</i>		
33.07 Δοσοληπτ. λογαρ. εταίρων	400	
33.07.00 Εταίρος Α 175		
01 Εταίρος Β 200		
02 Εταίρος Γ 25		
53.14 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρ.		400
53.14.00 Εταίρος Α 175		
01 Εταίρος Β 200		
02 Εταίρος Γ 25		
<i>Μεταφορά του πρώτου στον δεύτερο</i>		
53.14 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρο	400	
53.14.00 Εταίρος Α 175		
01 Εταίρος Β 200		
02 Εταίρος Γ 25		
38.00 Ταμείο		400
<i>Καταβολή λόγω μειώσεως κεφαλαίου</i>		

Όπως φαίνεται από τα παραπάνω άρθρα, το κεφάλαιο μειώθηκε κατά 500.000 €, αλλά στους εταίρους επιστράφηκε ποσό μειωμένο κατά 100.000 €, αφού οι 100.000 δρχ. δεν είχαν καταβληθεί κατά το χρόνο μείωσης του κεφαλαίου.

Εξάλλου μετά τα παραπάνω άρθρα, ο Γ έχει πάψει να οφείλει στην εταιρία το ποσό που όφειλε από την εισφορά του. Αν βέβαια το ποσό που όφειλε ήταν μεγαλύτερο από το ποσό που του αναλογεί από τη μείωση, δε θα εισέπραττε τίποτε και οι λ/σμοί οφειλής και κεφαλαίου του (λογ/σμός 33.04.02 και 40.06.01) θα εξακολουθούσαν να εμφανίζουν ότι οφείλει τη διαφορά των δύο ποσών, π.χ. αν όφειλε 160.000 €, οι λ/σμοί αυτοί, μετά την κατάλληλη μεταφορά, θα έδειχναν ότι ο Γ εξακολουθεί να οφείλει τη διαφορά $160.000 - 125.000 = 35.000$ €.

2.6.2.3 Μείωση κεφαλαίου λόγω αποχώρησης εταίρου.

Κατ' αρχάς θα πρέπει και σ' αυτή την περίπτωση να αναφερθεί, ότι μείωση υπάρχει όταν τη θέση του εξερχόμενου εταίρου δεν την καταλαμβάνει άλλος εταίρος, είτε απ' αυτούς που απομένουν, είτε νέος.

Η αποχώρηση ενός εταίρου που αποσύρει την εταιρική του μερίδα οδηγεί σε διανομή (μερική) της εταιρικής περιουσίας. Κανονικά λοιπόν θα πρέπει να διενεργηθεί απογραφή και ισολογισμός, για να διαπιστωθεί η πραγματική αξία της μερίδας του αποχωρούντος, έστω και αν η αποχώρηση γίνεται κατά το τέλος μιας διαχειριστικής χρήσεως, δεδομένου ότι ο συνηθισμένος ισολογισμός που συντάσσεται τότε, λόγω του συστήματος αποτιμήσεων που επιβάλλει ο φορολογικός νόμος, δεν οδηγεί σε απεικόνιση της πραγματικής αξίας της εταιρικής περιουσίας. Πολύ περισσότερο είναι αναγκαία η σύνταξη απογραφής και ισολογισμού αν η αποχώρηση γίνει κατά τη διάρκεια της χρήσεως, διότι δεν υπάρχει καμιά αναγκαιότητα να αποχωρήσει ο εταίρος οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσεως.

Ο ισολογισμός που συντάσσεται για να καθορισθεί η πραγματική αξία της μερίδας του αποχωρούντος, θα πρέπει από δεοντολογική άποψη, να εμφανίσει την αξία της επιχειρήσεως ως συνόλου και όχι μόνο την αξία των επιμέρους στοιχείων σε τιμές ημέρας, θα πρέπει δηλ. να εμφανίσει την Υπεραξία (Goodwill, Φήμη - Πελατεία άλλο το ζήτημα ότι στην πράξη αυτή αποφεύγεται να εμφανισθεί στα βιβλία της εταιρίας, για λόγους που αναφέραμε αλλού).

Για την κατανόηση της λογιστικής πλευράς του ζητήματος, έστω το παρακάτω

παράδειγμα: στην Ο.Ε. «Αντωνίου και Σία» μετέχουν οι Αντωνίου, Βελλής και Γαρδίκης. Την 15.5.Χ6 συμφωνείται να αποχωρήσει ο Γαρδίκης, αφού του καταβληθεί η πραγματική αξία της μερίδας του κατά πραγματοποιηθέντα κέρδη μέχρι την ημέρα της αποχωρήσεώς του. Ο Αντωνίου μετέχει με 500/0, ο Βελλής με 30% και ο Γαρδίκης με 20% στο κεφάλαιο, με τα ποσοστά δε αυτά μετέχουν και στα αποτελέσματα. Τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας αποτιμημένα με τις φορολογικές διατάξεις και σε τιμές ημέρας, δίνονται στον παρακάτω ισολογισμό (στην ουσία πρόκειται για δύο ισολογισμούς).

Ισολογισμός Ο.Ε. «Αντωνίου και Σία» 15.5.Χ6 (σε χιλ. €)

	Φορολ. αποτίμ.	Τιμές ημέρας		Φορολ. αποτίμ.	Τιμές ημέρας
Δικόπεδα	600	1.000	Ετ. Κεφ.	1.200	2.000
ΐτιρια	400	300	Κέρδη	170	-
Ληγ/τα	200	300	Προμ/τες	130	130
Ύπεραξία	-	200			
Προϊόντα	100	120			
Ύρώτες ύλες	50	60			
Ελάτες	80	80			
αμείο	70	70			
	<u>1.500</u>	<u>2.130</u>		<u>1.500</u>	<u>2.130</u>

Από την αποτίμηση σε τιμές ημέρας προκύπτουν οι εξής διαφορές:

- από τα οικοπέδα θετική διαφορά 1.000 - 600 = 400	
αναλογία υπέρ Γαρδίκη 20% X 400	= 80
- από τα κτίρια αρνητική διαφορά 300 - 400 = - 100	
αναλογία εις βάρος Γαρδίκη 20% X (-100)	= - 20
- από τα μηχανήματα θετική διαφορά 300 - 200 = 100	
αναλογία υπέρ Γαρδίκη 20% X 100	= 20
- από Φήμη - Πελατεία θετική διαφορά 200	
αναλογία υπέρ Γαρδίκη 20% X 200	= 40
- από προϊόντα θετική διαφορά 120 - 100 = 20	
αναλογία υπέρ Γαρδίκη 20% X 20	= 4
- από πρώτες ύλες θετική διαφορά 60 - 50 = 10	
αναλογία υπέρ Γαρδίκη 20% X 10	= 2

Σύνολο θετικής διαφοράς 630 χιλ.

αναλογία υπέρ Γαρδίκη 20% x 630 = 126

χιλ.

Το κεφάλαιο του Γαρδίκη ανέρχεται σε 1.200 X 20% = 240 χιλ., επιπλέον όμως του ποσού αυτού θα λάβει, και το 20% των κερδών μέχρι 15.5.X6 (20% X 170=34 χιλ.), καθώς και το 20% της θετικής διαφοράς μεταξύ φορολογικής αποτίμησης και αποτίμησης σε τιμές ημέρας(20% X 630- 126 χιλ.), συνεπώς συνολικά ο αποχωρών Γαρδίκης θα λάβει:

240 + 34 + 126 = 400 χιλ. €.

με άλλα λόγια 20% X 2.000 = 400 χιλ. (οι 2.000 όπως φαίνεται από τη δεξιά στήλη του παθητικού σκέλους του ισολογισμού, είναι το ποσό του κεφαλαίου που έχει περιλάβει και τα κέρδη 170 καθώς και τη διαφορά 630 από τους δύο τρόπους αποτίμησης). Στα άρθρα που ακολουθούν η αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων γίνεται μόνο κατά την αναλογία συμμετοχής του αποχωρούντος εταίρου, χωρίς βέβαια να αποκλείεται η αναπροσαρμογή με το συνολικό ποσό διαφοράς των επιμέρους στοιχείων (αν και το τελευταίο είναι μάλλον απίθανο για φορολογικούς λόγους).

(Ποσά σε χιλ. €)

15/5/X6

10.00 Γήπεδα – Οικόπεδα	80	
12.00 Μηχανήματα	20	
16.00 Υπεραξία επιχ/σειως	40	
21.00 Έτοιμα προϊόντα	4	
24.00 Πρώτες ύλες	2	
81 Έκτακτα-Ανόργανα αποτελέσμ.		146
<i>Αναπροσαρμογή κατά την αναλογία συμμετοχής εταιίρου Γαυδίκη</i>		
Do		
81 Έκτακτα-Ανόργ. αποτελ.	146	
86.02 Έκτακτα-Ανόργ. αποτελ.		146
<i>Μεταφορά του πρώτου στον δεύτερο</i>		
83 Προβλέψεις για έκτακτ. κινδ.	20	
83.10 Προβλ. απαξιώσεων-υποτιμής. πάγιων στοιχείων		
44 Προβλέψεις		
44.10 Προβλέψεις απαξίωσ .-υποτιμής. πάγιων στοιχείων		20
<i>Πρόβλεψη υποτιμής. Κτηρίου</i>		
86.02 Έκτακτα-ανόργανα αποτελ.	20	
83 Προβλέψ. για έκτακτους κινδύνους		20
83.10 Προβλ. απαξιώσεων κ.τ.λ.		
<i>Μεταφορά του δεύτερου στον πρώτο</i>		
86.02 Έκτακτα-Ανόργ. Αποτελ.	126	
86.99 Καθαρά αποτελ. χρήσ.		126

<i>Μεταφορά κ. τ.λ.</i>		
86.99 Καθαρά αποτελ. χρήσ.	126	
88. Αποτελ. προς διάθεση		126
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσ.		
<i>Μεταφορά κ. τ.λ.</i>		
88 Αποτελ. προς διάθεση	126	
88.00 Καθαρά κέρδη χρήσ.		
88.99 Κέρδη προς διάθεση		126
<i>Μεταφορά κ. τ.λ.</i>		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	126	
33.07 Δοσοληπτ. λίσμοι εταίρων		126
<i>Μεταφορά κ. τ.λ.</i>		
40.06.00 Καταβλημ. εταιρικό κεφάλ.	240	
88 Αποτελ. προς διάθεση	34	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		
33.07 Δοσοληπτ. λίσμοι εταίρων		274
<i>Μεταφορά κεφαλαίων και κερδών 111-15/5/Χ6 κατά την αναλογία εταιρίου Γαρδίκη</i>		

(Πριν από την τελευταία εγγραφή υποτίθεται ότι έγιναν οι κατάλληλες μεταφορές στην πίστωση του 88.99, τις οποίες παρέλειψα για αποφυγή επαναλήψεων)

Έτσι ο λογαριασμός του αποχωρούντος εταιρίου είναι πιστωμένος συνολικά με 400 (βλ. δύο τελευταίες εγγραφές) και το ποσό αυτό, αν δεν του καταβληθεί αμέσως, θα μεταφερθεί στην πίστωση του λογαριασμού 53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους, ο οποίος θα εξισωθεί στη συνέχεια (με χρέωσή του), όταν του καταβληθεί το παραπάνω ποσό.

Είναι δυνατό βέβαια στο τέλος της χρήσεως η εταιρία να εμφανίσει ζημία, που

προφανώς θα οφείλεται στο γεγονός ότι οι μετά την αποχώρηση, του εταίρου εργασίες της εταιρίας υπήρξαν ζημιογόνες, σε έκταση που να εξαφανίσουν το κέρδος που είχε πραγματοποιήσει η εταιρία μέχρι την ημερομηνία αποχωρήσεως του εταίρου, Στην περίπτωση αυτή, η ζημία που θα διαπιστωθεί στο τέλος χρήσεως θα προσανζηθεί κατά το ποσό του κέρδους που δόθηκε στον εταίρο στο παράδειγμά μας κατά 34.000 €, με τις οποίες έχει ήδη χρεωθεί ο λ/σμός «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Ζήτημα θα γεννηθεί με ποιά αναλογία θα κατανεμηθεί η διαφορά, αν οι αναλογίες συμμετοχής στα αποτελέσματα και στα κεφάλαια δεν συμπίπτουν. Για το πρόβλημα αυτό παραπέμπω σ' αυτά που γράφονται σχετικά με την κεφαλαιοποίηση πιστωτικής διαφοράς αναπροσαρμογής.

Πρέπει εξάλλου να σημειωθεί, ότι είναι μάλλον απίθανο στην πράξη να εμφανισθούν στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας τα περιουσιακά στοιχεία σε τιμές ημέρας, όταν είναι γνωστό ότι η διαφορά θα υπαχθεί σε φορολογία (και αντίστροφα είναι ενδεχόμενο να μη αναγνωρισθεί φορολογικά η πρόβλεψη υποτιμήσεως του κτιρίου). Εκείνο που συνήθως συμβαίνει, είναι ότι οι αποτιμήσεις σε τιμές ημέρας γίνονται μιν, αλλά δεν εμφανίζονται στα βιβλία της εταιρίας, οπότε ο εταίρος εμφανίζεται ότι λαμβάνει την αναλογία κεφαλαίου του και των κερδών, με βάση φορολογικές αποτιμήσεις (στο παράδειγμα 240 και 34 χιλ. €), ενώ η διαφορά που προέρχεται από τους δύο τρόπους αποτιμήσεως (126 χιλ. €), καταβάλλεται από το ατομικό ταμείο των λουτών εταίρων στον αποχωρούντα εταίρο, και επομένως δεν εμφανίζεται στη λογιστική της εταιρίας.

Τέλος για τη λογιστική απόδοση μιας άλλης τακτικής, δηλ. της εμφανίσεως του πραγματικού ποσού που καταβάλλει η εταιρία χωρίς όμως την αναπροσαρμογή των λ/σμών ισολογισμού, βλ. την περίπτωση υποχρεωτικής μείωσης του κεφαλαίου λόγω εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου από την Ε.Π.Κ.

2.7. Η λύση και εκκυθάριση της Ο.Ε.

Η λύση της ομόρρυθμης εταιρίας επέρχεται για τους λόγους που προβλέπονται στο νόμο. Τα λογιστικά προβλήματα που δημιουργούνται γενικά σε όλες τις εταιρίες εξετάστηκαν σε προηγούμενο κεφάλαιο. Εκεί είχαμε πει, ότι αν στην απογραφή και τον ισολογισμό που θα συντάξει ο εκκαθαριστής, οι αποτιμήσεις γίνουν σε πιθανές τιμές ρευστοποιήσεως, θα λειτουργήσει ο λ/σμός «Διαφορές αποτιμήσεως» για τις

διαφορές. Αν δε η τιμή, στην οποία τελικά θα εκποιηθεί ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο, διαφέρει από την τιμή στην οποία πιθανολογήθηκε ότι θα εκποιηθεί, η διαφορά θα εμφανισθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκκαθαρίσεως» και ότι η διαφορά μεταξύ των δύο λογαριασμών θα μας δώσει το πραγματικό κέρδος ή ζημία από την εκκαθάριση.

Η εκκαθάριση μιας εταιρίας, από την πλευρά της ικανοποιήσεως των δανειστών και των εταίρων, θα καταλήξει σε μία από τις παρακάτω μορφές:

α) η εκκαθάριση (αφού ληφθούν υπόψη και τα αποτελέσματα μέχρι του χρόνου της λύσεως) κλείνει με κέρδος.

β) η εκκαθάριση (ομοίως αφού ληφθούν υπόψη τα παραπάνω αποτελέσματα) κλείνει με ζημία, αλλά σε έκταση που να μην εξαφανίζεται το σύνολο της καθαρής περιουσίας.

γ) η εκκαθάριση (μαζί με τα αποτελέσματα μέχρι του χρόνου της λύσεως) κλείνει με ζημία, που είναι τόση ώστε να εξαφανίζεται η καθαρή περιουσία της εταιρίας.

Στην πρώτη περίπτωση δεν υπάρχει πρόβλημα: θα ικανοποιηθούν και οι δανειστές της εταιρίας και οι εταίροι. Το ερώτημα πώς θα κατανεμηθούν μεταξύ των εταίρων τα κέρδη εκκαθαρίσεως, λύνεται συνήθως στην πράξη με την εφαρμογή των ποσοστών επί των κερδών εκμεταλλεύσεως.

Στη δεύτερη περίπτωση, το γεγονός ότι εξακολουθεί να υπάρχει ένα τμήμα της καθαρής περιουσίας, σημαίνει ότι το ενεργητικό ως σύνολο είναι μεγαλύτερο από τις προς τρίτους υποχρεώσεις, άρα επαρκεί για την ολοκληρωτική ικανοποίηση των δανειστών και για την κατά ένα μέρος απόδοση των εισφορών των εταίρων.

Στην τρίτη περίπτωση, η καθαρή περιουσία γίνεται αρνητική, πράγμα που σημαίνει ότι το πραγματικό παθητικό (υποχρεώσεις προς τρίτους) είναι μεγαλύτερο του ενεργητικού.

Για τη σχηματική απόδοση των παραπάνω, ας υποθέσουμε ότι η Ο.Ε. «Αντωνίου και Σία» διαλύεται την 14.6.Χ6 και ότι:

το σύνολο του ενεργητικού της ανέρχεται σε 2.000.000 €

το σύνολο του παθητικού της ανέρχεται σε 500.000 €

τα αποθεματικά της ανέρχονται σε 600.000 €

τα μη διανεμηθέντα κέρδη χρήσεως 19Χ5 σε 100.000 €

και οι ζημίες μέχρι την λύση της (1/1 - 14/6/Χ6) σε 200.000 €

Σύμφωνα με τα παραπάνω στοιχεία, ο ισολογισμός της εταιρίας, πριν από την έναρξη της εκκαθάρισεως, θα παρουσιάζεται ως εξής:

Ισολογισμός Ο.Ε. «Αντωνίου και Σία» την 14.6.Χ6

Διάφορα ενεργ. Στοιχεία	2.000.000	Εταιρικό Κεφάλ.	1.000.000
		Αποθεματικά	600.000
		Κέρδη εις νέο	<u>100.000</u>
			1.700.000
		- Ζημίες 1/1 - 14/6/Χ6	<u>200.000</u>
		Καθαρή περιουσία	1.500.000
		Υποχρεώσεις προς τρίτους	<u>500.000</u>
	<u>2.000.000</u>		<u>2.000.000</u>

Αν, μετά τη ρευστοποίηση των ενεργητικών στοιχείων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, το Ταμείο της εταιρίας ανέρχεται σε 1.800.000, τότε έχουμε την πρώτη περίπτωση (η εκκαθάριση κλείνει με κέρδος: συγκεκριμένα το ενεργητικό σκέλος θα αναλύεται σε 1.800.000, το δε παθητικό σκέλος σε: 1.000.000 + 600.000 + 100.000 + (κέρδη εκκαθάρισεως) 300.000-200.000= 1.800.000. Η καθαρή περιουσία πριν από την εκκαθάριση ήταν 2.000.000 - 500.000 = 1.500.000 (ή αλλιώς 1.000.000 + 600.000 + 100.000 - 200.000 = 1.500.000), μετά δε την εκκαθάριση 1.800.000 €, άρα υπήρξε κέρδος εκκαθάρισεως ίσο προς 1.800.000 - 1.500.000 = = 300.000 €.

Η δεύτερη περίπτωση θα υπήρχε, (ζημία εκκαθάρισεως χωρίς να εξαφανίζεται το σύνολο της καθαρής περιουσίας) αν μετά τη ρευστοποίηση του ενεργητικού και την εξόφληση των υποχρεώσεων, η εταιρία εμφανιζόταν να έχει Ταμείο 900.000. Σ' αυτή την περίπτωση η επιχείρηση θα είχε ζημία από την εκκαθάριση ίση προς 600.000, αλλά εντούτοις θα εξακολουθούσε να υπάρχει καθαρή περιουσία για τη μερική απόδοση των εισφορών των εταίρων.

Τέλος, αν μετά τη ρευστοποίηση όλων των ενεργητικών στοιχείων (αλλά πριν από την ικανοποίηση των δανειστών) το Ταμείο της εταιρίας ανέρχεται σε 100.000 (δηλ. αν τόσα απέδωσε η ρευστοποίηση των ενεργητικών), τότε η ζημία εκκαθάρισεως ανέρχεται σε 1.900.000 (γιατί;), επομένως έχει εξαφανισθεί η προ της εκκαθάρισεως καθαρή περιουσία (που ανερχόταν σε 1.500.000), και επομένως και οι ίδιοι οι δανειστές δεν θα μπορέσουν να ικανοποιηθούν ολοκληρωτικά από την εταιρία.

Στο παράδειγμα που ακολουθεί, για να αποφύγουμε την επανάληψη, υποθέτουμε ότι οι αποτιμήσεις του εκκαθαριστή συμπίπτουν με αυτές που έγιναν στην

απογραφή που συντάχθηκε για να καθορισθούν τα μέχρι της λύσεως της εταιρίας αποτελέσματα. Συνεπώς δεν θα υπάρχει λογαριασμός «Διαφορές αποτιμήσεως».

Η Ο.Ε. «Αντωνίου - Βασιλείου - Γεωργιάδη», που διαλύεται την 19.8.Χ6, έχει τα περιουσιακά στοιχεία που εμφανίζονται στον παρακάτω ισολογισμό.

Ισολογισμός Ο.Ε. «Α - Β - Γ» την 19.8.Χ6 (σε χιλ. €)

Ήπεδα-Οικόπεδα	800	Καταβλ. εταιρ. κεφάλ.	1.000
Κτίρια - Εγκαταστ.	2.000	Αποθεματικά	400
Απ/να Κτίρια-Εγκ.	1.000		1.400
Ληχανήματα	4.000	Ζημία (1/1-19/8/Χ6)	-100
Απ/να Μηχ/τα	1.600	Καθαρή θέση	1.300
Ύψιλα	400	Ενυπόθηκα δάνεια	1.500
Απ/να Ύψιλα	300	Δάνεια με ενέχ. εμπ/των	500
Υπεραξία επιχ/σεως	800	Προμηθευτές	2.200
Απ/νη Υπεραξία	600	Βραχυπρ. υποχρ. προς εταιρ. Β	800
Έξοδα ιδρ. - πρώτης εγκ.	500	Μεταβαρ. λ/σμοί παθητ.	100
Απ/να έξοδα ιδρ. κ. τ. λ.	450	(Προεισπρ. ενοίκια)	
Εμπορεύματα	200		
Απ/τά μας σε αποθήκη τρίτων λόγω ενεχύρου	650		
Ελάτες	300		
Καμμάτ. Εισπρακτέα	100		
Κοιλ. λ/σμός εταιρ. Γ	200		
Παθήσεις όψεως	350		
Μείο	50		
	<u>6.400</u>		<u>6.400</u>

Οι εταίροι μετέχουν στο κεφάλαιο με τις αναλογίες 20%, 30% και 50%, στα αποτελέσματα δε με τις αναλογίες 30%, 30% και 40% αντίστοιχα.

Πριν δοθούν τα δεδομένα της εκκαθαρίσεως, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 780 του Α.Κ. ορίζει τα εξής: «Τρόπος της εκκαθάρισης. Κατά την εκκαθάριση πρώτα εξοφλούνται τα κοινά χρέη των εταιρών απέναντι σε τρίτους, καθώς και όσα υπάρχουν μεταξύ των εταιρών, και κατόπιν επιστρέφονται οι εισφορές. Αν η εισφορά δεν

συνίσταται σε χρήμα, καταβάλλεται η αξία του αντικειμένου της κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της. Αν η εισφορά συνίσταται σε εργασία ή σε χρήση πράγματος δεν αποδίδεται». Αυτό σημαίνει ότι αν υπάρχει λογαριασμός δανείου του εταίρου προς την εταιρία (όπως στο παράδειγμα), το δε απομένον ενεργητικό μετά την εξόφληση των δανειστών δεν επαρκεί για την απόδοση των εισφορών των εταίρων εξ ολοκλήρου (αλλά τμήματος μόνον αυτών), θα εξοφληθεί εξ ολοκλήρου ο εταίρος για το δάνειό του, και κατόπιν ό, τι μένει θα κατανεμηθεί σε όλους τους εταίρους κατά την κατάλληλη αναλογία.

Ας υποθεθεί τώρα ότι οι πράξεις ρευστοποιήσεως του ενεργητικού απέδωσαν τα εξής ποσά:

- τα γήπεδα-οικόπεδα € 1.000.000, τα κτίρια-εγκαταστάσεις 400.000,
- τα μηχανήματα 2.000.000, τα έπιπλα 10.000,
- τα εμπορεύματα σε αποθήκες τρίτων αγοράζονται από τον Ωραιόπουλο που είχε χορηγήσει το δάνειο με ενέχυρο εμπορ/των. Ο Ωραιόπουλος προσέφερε μεταξύ των άλλων πλειοδοτών την καλύτερη τιμή των 550.000 € και καταβάλλει στον εκκαθαριστή τη διαφορά,
- τα λοιπά εμπορεύματα εκποιούνται αντί 250.000,
- από τους πελάτες εισπράττονται 280.000 € και το υπόλοιπο θεωρείται ανεπίδεκτο εισπράξεως,
- από τα γραμμάτια ομοίως 90.000 (η διαφορά οφείλεται σε τόκους), - η αμοιβή του εκκαθαριστή και λοιπά έξοδα εκκαθαρίσεως ανέρχονται σε 130.000 €, ο παρακρατούμενος φόρος σε 15% και καταβάλλεται το καθαρό ποσό,
- καταβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ο παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος ελευθερίων επαγγελματιών (εκκαθαριστή),
- ο μοναδικός ενυπόθηκος δανειστής Ψωμιάδης παίρνει το ποσό που απέδωσε η εκποίηση των οικοπέδων και οικοδομών, και διατηρεί αξίωση για το υπόλοιπο,
- αναλαμβάνονται οι καταθέσεις από την Τράπεζα, και ο εταίρος Γ(εωργιάδης) καταβάλλει στον εκκαθαριστή Ελευθερίου το ποσό που απαιτείται για την ολοσχερή εξόφληση των υποχρεώσεων προς τρίτους (περιλαμβανομένου και του εταίρου Β(ασιλείου) για το δάνειό του), εξοφλούνται δε οι υποχρεώσεις αυτές της εταιρίας,
- τα βιβλία της εταιρίας κλείνονται με την ανάληψη υποχρεώσεως, εκ μέρους των εταίρων που εμφανίζονται ως οφείλοντες, να καταβάλουν στους εταίρους που έχουν να λαμβάνουν.

Περίπτωση 1η. Οι εγγραφές γίνονται μόνο στα βιβλία της εταιρίας (Οι εγγραφές είναι σε χιλ. €)

11.99.00 Αποσβεσμ. Κτίρια-Εγκαταστ.	1.000	
12.99.00 Αποσβ. Μηχ/τα	1.600	
14.99.00 Αποσβεσμ. Έπιπλα	300	
16.99.00 Αποσβεσμ. Υπεραξία επιχ.	600	
16.99.10 Αποσβ. έξοδα & προ εγκ.	450	
11.00 Κτίρια-Εγκαταστ.		1.000
12.00 Μηχανήματα		1.600
14.00 Έπιπλα		300
16.00 Υπεραξία επιχειρ.		600
16.10 Έξοδα ιδρ. & πρώτο εγκατ.		450
<i>Μεταφορά των πρώτων στους δεύτερους</i>		
38.00 Ταμείο	1.400	
86.XX Αποτελ. εκκαθ/ σεως	600	
10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα		800
11.00 Κτίρια-Εγκατ/σεις		1.000
86.XX Αποτελ. εκκαθαρίσεως		200
<i>Εκποίηση των ακινήτων, ως προς το υπ' αριθμ... συμβολ. έγγραφο του... κ. τ.λ.</i>		
38.00 Ταμείο	2.010	
86.XX Αποτελ. Εκκαθαρίσεως	490	
απο μηχαν/τα	400	
από έπιπλα	<u>90</u>	
12.00 Μηχανήματα		2.400
14.00 Έπιπλα		100
<i>Εκποίηση μηχανημάτων και επίπλων, ως κ. τ. λ.</i>		

45.90.XX Δάνεια με ενέχ. εμπ/των	500	
38.00 Ταμείο	50	
86.XX Αποτελ. εκ καθ/σεως	100	
20.ΠΠ.ΖΖ Εμπ/τα σε αποθήκες τρίτων λόγω ενεχύρου		650
<i>Πώληση εμπ/των στο δανειστή Ωραιόπουλο, ως τιμολ... και συμφηφισμός απαιτήσεώς του κ. τ.λ.</i>		
38.00 Ταμείο	620	
86.XX Αποτελ. εκκαθ/σεως	30	
από πελάτες 20		
από γραμμ. εισπρ. 10		
10.XX.ΨΨ		200
Εμπορεύματα ^(α)		
30 Πελάτες		300
31Γραμμ. Εισπρακτέα		100
86.XXΑποτελ. Εκκαθαρίσεως από εμπορεύματα		50
<i>Είσπραξη από πελάτες, γραμμάτια εισπρακτέα και από εκποίηση εμπ/των, ως τιμολ κ. τ.λ.</i>		
61.00 Αμοιβές κ.τ.λ. υποκείμενες σε παρακράτ. Φόρου εισ/τος	130	
38.00 Ταμείο		110,5
54 Υποχρεώσ. από φόρους-τέλη		19,5
54.04 Φόροι-τέλη αμοιβών τρίτο		
<i>Καταβολή αμοιβής εκκαθαριστή κ. τ. λ.</i>		
86.XX Αποτελ. εκκαθ/σεως	130	
61.00 Αμοιβές κ.τ.λ. υποκείμενες σε παρακράτ. φόρου εισ/τος		130

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	19,5	
54.04 Φόροι-τέλη αμοιβών τρίτων		
38.00 Ταμείο		19,5
<i>Καταβολή παμικρατηθ. φόρου εισοδήμ., ως τριπλότ...</i>		
45.90 ΨΨ Ενυπόθηκα δάνεια	1.400	
38.00 Ταμείο		1.400
<i>Καταβολή εις Ψωμιάδη του προϊόντ. εκποίησ. ακινήτ. κτλ.</i>		
38.00 Ταμείο	600	
38.03 Καταθέσεις όψεως		350
33.07 Δοσολ. λ/σμοί εταιρών		250
33.07.02 Εταίρος Γ (εωργιάδης)		
<i>Ανάληψη καταθέσεων και καταβολή εταιρου Ι (εωργιάδη)</i>		
45.90 ΨΨ Ενυπόθηκα δάνεια	100	
53.14.01 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταιρο Β(ασιλ.)	800	
50 Προμηθευτές	2.200	
56.00 Μεταβατ. λ/σμοί παθητ.	100	
38.00 Ταμείο		3.200
<i>Εξόφληση λοιπών υποχρεώσεων εταιρίας ως.. κ.τ.λ.</i>		
36.XX Αποτελ. Εκκαθ/σεως	250	
16.00 Υπεραξία επιχ/σεως		200
16.10 Έξοδα ιδρύσ. & πρώτο εγκ.		50
<i>Μεταφορά των δεύτερων στον πρώτο</i>		
33.07 Δοσολ. λ/σμοί εταιρών	1.050	
33.07.00 Εταίρος Αντωνίου 315		

01 Εταίρος Βασιλείου 315		
02 Εταίρος Γεωργιάδης 420		
41.XX Αποθεματικά		400
88.01 Ζημίες χρήσεως 1/1-19/8/Χ6		100
86.XX Αποτελ. εκκαθαρίσεως		1.350
<i>Μεταφορά αποθεματικών και αποτελεσματικών στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς</i>		
40.06.00 Καταβεβλημένο εταιρικό κεφάλ.	1.000	
33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταιρ.		1000
33.07.00 Εταίρος Αντωνίου 200		
01 Εταίρος Βασιλείου 300		
02 Εταίρος Γεωργιάδης 500		
<i>Μεταφορά κεφαλαίου στους δοσοληπτικούς λ/σμούς</i>		
33.07 Δοσολ. λ/σμοί εταιρών	130	
33.07.02 Εταίρος Γεωργιάδης		
33.07 Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταιρο		
33.07.00 Εταίρος Αντωνίου	115	
01 Εταίρος Βασιλείου	15	
<i>Για την εξίσωση των λ/σμών και το κλείσιμο των βιβλίων</i>		

(α) Τόσο για την πώληση των εμπορευμάτων στις αποθήκες της εταιρίας, όσο και για την πώληση εμπορευμάτων σε αποθήκες τρίτων (λόγω ενέχυρου), πιστώθηκε απευθείας ο λογαριασμός των εμπορευμάτων αντί του λογαριασμού των εσόδων (70 Πωλσεις εμπορευμάτων). Η τακτική αυτή συγχωρείται, εφόσον η πώληση γίνεται με μια πράξη, αλλιώς, αν δηλ. γίνονται επαναλαμβανόμενες πωλήσεις, θα πρέπει να ακολουθηθεί η συντηθισμένη τακτική της κινήσεως του λογαριασμού 70. Αγνοήθηκε εξάλλου η έκπραξη και απόδοση του Φ.Π.Α. των πωλήσεων.

Παρατηρήσεις. Οι ενυπόθηκοι δανειστές ικανοποιούνται προνομιακά από το προϊόν της εκποίησης των ενυπόθηκων ακινήτων. Αν όμως η εκποίηση των ακινήτων αυτών δεν αποδώσει ποσό αρκετό για την ολοκληρωτική εξόφληση των ενυπόθηκων δανειστών (όπως στο παράδειγμά μας), για το υπόλοιπο της απαιτήσεώς τους οι δανειστές αυτοί ικανοποιούνται σύμμετρα μαζί με τους άλλους δανειστές (αν τα απομένοντα μετρητά δεν επαρκούν για να εξοφληθούν οι απομένουσες υποχρεώσεις στο σύνολό τους).

Έτσι στο παράδειγμα έμεινε ανεξόφλητο υπόλοιπο των ενυπόθηκων δανειστών 100 χιλ., οι υπόλοιπες δε υποχρεώσεις της εταιρίας ανέρχονται σε 3.100 χιλ. € (800 χιλ. + 2.200 χιλ. + 100 χιλ.), δηλ. σύνολο υποχρεώσεων 3.200 χιλ. € (δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια με ενέχυρο που ικανοποιήθηκαν προνομιακά από την εκποίηση των εμπορευμάτων).

Για το υπόλοιπο των απαιτήσεών τους (100 χιλ. €) οι ενυπόθηκοι δανειστές θα ικανοποιηθούν με τη διαδικασία που θα ικανοποιηθούν και οι κοινοί δανειστές, δηλ. αυτοί που δεν έχουν εμπράγματη ασφάλεια. Τα ίδια θα ισχύουν και για τους ενεχυρούχους δανειστές (αν θα είχαν υπόλοιπο απαιτήσεων - στο παράδειγμα δεν είχαν -). Άλλο βέβαια το ζήτημα ότι και στις δύο περιπτώσεις οι δανειστές μπορούν να επιδιώξουν ικανοποίηση του υπολοίπου των απαιτήσεών τους από τις ατομικές περιουσίες των εταιρών.

Συνιστάται, τέλος, και πάλι στους φοιτητές η παρακολούθηση της ασκήσεως με καθολικά σε σχήμα Γ για την κατανόηση του μηχανισμού.

Περίπτωση 2η: Οι εγγραφές γίνονται στα βιβλία της εταιρίας και του εκκαθαριστή.

Είναι πράγματι δυνατό ο εκκαθαριστής, να έχει δικά του βιβλία εκτός από τα βιβλία που τηρεί η εταιρία. Σ' αυτή την περίπτωση θα έχουμε εγγραφές τόσο στα βιβλία της εταιρίας, όσο και του εκκαθαριστή.

α) Εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας.

Το πρώτο άρθρο, που αφορά την τακτοποίηση των αντίθετων λογαριασμών, θα είναι το ίδιο όπως και στην προηγούμενη περίπτωση.

Στη συνέχεια ο εκκαθαριστής χ ρ ε ώ ν ε ι το λογαριασμό του με τα μετρητά και τις καταθέσεις της εταιρίας που αναλαμβάνει, καθώς και με τα ποσά που εισπράττει από την εκποίηση των ενεργητικών στοιχείων της εταιρίας π ι σ τ ώ ν ε ι δε το λογαριασμό του με τα ποσά που καταβάλλει στους δανειστές και με τα διάφορα έξοδα εκκαθαρίσεως. Συνεπώς ο λογαριασμός Ταμείο, από τη στιγμή της αναλήψεώς του από τον εκκαθαριστή δε λειτουργεί πια, αλλά ο λ/σμός του εκκαθαριστή, που αναφέραμε παραπάνω.

Κατόπιν ο εκκαθαριστής προσδιορίζει τα αποτελέσματα εκκαθαρίσεως και διακανονίζει τους λογαριασμούς των εταίρων. Αναλυτικά στην περίπτωση αυτή θα γίνουν οι εξής εγγραφές (παραλείπεται η πρώτη εγγραφή μεταφοράς των αντίθετων λογαριασμών, που υποτίθεται ότι έγινε).

33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	50	
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
38.00 Ταμείο		50
<i>Ανάληψη Ταμείου από εκκαθαριστή</i>		
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	3.410	
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα		1.000
11.00 Κτίρια - Εγκαταστάσεις		400
12.00 Μηχανήματα		2.000
14.00 Έπιπλα		10
<i>Όσα εισέπραξε από την εκποίηση, των παραπάνω στοιχείων, ως τα υπ' αριθμ...</i>		
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	50	
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
45.90.XX Δάνειο με ενέχυρο εμπ/των	500	

20.ΠΠ.ΖΖ Εμπ/τα σε αποθήκες τρίτων λόγω ενεχύρου		550
<i>Εξόφληση ενεχυρούχου δανειστή από προϊόν εκποιήσεως ενεχυριασμένων εμπ/των και είσπραξη υπολοίπου από εκκαθαριστή.</i>		
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	620	
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
20.ΧΧ. ΨΨ Εμπορεύματα		250
30 Πελάτες		280
31 Γραμμ. Εισπρακτέα		90
<i>Όσα εισέπραξε κ. τ.λ.</i>		
61.00 Αμοιβές κ.τ.λ. υποκείμενες σε παρακράτ. φόρου εισ/τος	130	
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι		110,5
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		19,5
54.04 Φόροι-τέλη αμοιβών τρίτων		
<i>Καταβολή αμοιβής του με παρακράτηση φόρου</i>		
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	19,5	
54.04 Φόροι-τέλη αμοιβών τρίτων		
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι		19,5
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
<i>Καταβολή στη Δ.Ο. Υ. παρακρατηθ. φόρου, ως ...</i>		
45.90.ΨΨ Ενυπόθηκα δάνεια	1.400	
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι		1.400
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
<i>Καταβολή στον ενυπόθηκο δανειστή του προϊόντος εκποιήσεως ακινήτων</i>		

33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι	600	
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
38.03 Καταθέσεις όψεως		350
33.07 Δοσολ. λ/σμοί εταιρών		250
33.07.02 Εταιρός Γ(εωργιάδης)		
<i>Όσα εισέπραξε κ. τ.λ.</i>		
45.99.ΨΨ Ενυπόθηκα δάνεια	100	
53.14.01 Βραχυπρ. υποχρ. προς εταίρο Β(ασιλ.)	800	
50 Προμηθευτές	2.200	
56.00 Μεταβατ. λ/σμοί παθητ.	100	
33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι		3.200
33.95.00 Εκκαθαριστής Ελευθερίου		
<i>Καταβολές του, ως... κ.τ.λ.</i>		
86.XX Αποτελ. εκκαθαρίσεως	1.600	
61.00 Αμοιβές υποκείμ. σε παρακρ. φόρου εισ/τος		130
11.00 Κτίρια – Εγκαταστάσεις		600
12.00 Μηχανήματα		400
14.00 Έπιπλα		90
16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως		200
16.10 Έξοδα ιδρύσ. & πρώτο εγκατ.		50
20.ΠΠ.ΖΖ Εμπ/τα σε αποθήκες τρίτο κ.τ.λ.		100
30 Πελάτες		20
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα		10
<i>Προκόψαντα αρνητικά αποτελέσματα (ζημίες) εκκαθαρίσεως</i>		
10.00 Γήπεδα - Οικόπεδα	200	
20.XX. ΨΨ Εμπορεύματα	50	

86.XX Αποτελ. Εκκαθαρίσεως		250
<i>Προκύψαντα θετικά αποτελέσματα (κέρδη) εκκαθαρίσεως</i>		

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές δε θα έχουν απομείνει ανοικτοί παρά οι λογαριασμοί της καθαρής θέσεως και οι λογαριασμοί του ή των εταίρων.

Συγκεκριμένα θα υπάρχει 50.000 € αρνητική καθαρή θέση (Κεφάλαιο 1.000.000 + αποθεματικά 400.000 - Ζημίες 100.000 - Αποτελ. Εκκαθ/σεως 1.350.000) και 50.000 € πιστωτικό υπόλοιπο του δοσοληπτικού λογαριασμού του εταίρου Γεωργιάδη.

Από το σημείο αυτό και πέρα οι εγγραφές που θα αφορούν την τακτοποίηση και των παραπάνω λογαριασμών θα είναι οι ίδιες με της προηγούμενης περιπτώσεως.

β) Εγγραφές στα βιβλία του εκκαθαριστή.

Ο εκκαθαριστής στα δικά του βιβλία *χ ρ ε ώ ν ε ι* το λογαριασμό «Ο.Ε. Αντωνίου και Σία υπό εκκαθάριση» με τα ποσά που πληρώνει για λογαριασμό της εταιρίας, καθώς και με τα έξοδα εκκαθαρίσεως, *π ι σ τ ώ ν ε ι* δε τον παραπάνω λογαριασμό της εταιρίας με τα ποσά που εισπράττει¹⁶

Τελικά αν ο λογαριασμός της υπό εκκαθάριση εταιρίας παρουσιάσει πιστωτικό υπόλοιπο (πλεόνασμα εισπραχθέντων έναντι καταβληθέντων), ο λογαριασμός αυτός θα χρεωθεί για να κλείσει, και θα πιστωθεί για το ίδιο ποσό το Ταμείο, δεδομένου ότι ο εκκαθαριστής θα καταλείπει και θα καταβάλει το τελικό πλεόνασμα στους εταίρους.

Αναλυτικά ο εκκαθαριστής θα κάνει τις εξής εγγραφές στα βιβλία του με βάση τους παραπάνω κανόνες (οι εγγραφές είναι σε χιλ. δρχ.):

38.00 Ταμείο	50	
53.XX Ο.Ε. Αντωνίου & Σία υπό εκκαθάριση		50
<i>Ανάληψη του ταμείου της εταιρίας</i>		
38.00 Ταμείο	4.580	

από: - γήπεδα-οικόπεδα	1.000		
- κτίρια-εγκαταστάσεις	400		
- μηχανήματα	2.000		
- έπιπλα	10		
- εμπ/τα σε αποθ. τρίτων	550		
- εμπορεύματα	250		
- πελάτες	280		
- γραμμ. Εισπρακτέα	90		
53.XX Ο.Ε. Αντωνίου & Σια υπό εκκαθάριση			4.580
<i>Είσπραξη κ. τ.λ.</i>			

16. Υπάρχει βέβαια και άλλη μέθοδος ο εκκαθαριστής στα δικιά του βιβλία χρεώνει το λογαριασμό «Ο.Ε. Α - Β - Γ υπό εκκαθάριση» με τα παθητικά στοιχεία της που αναλαμβάνει να εξοφλήσει (πιστώσει των συγκεκριμένων παθητικών στοιχείων) και αντίστροφα πιστώνει το λογαριασμό της εταιρίας με τα ενεργητικά στοιχεία της στις πιθανολογούμενες τιμές ρευστοποιήσεως (χρεώνει των εκμέρους ενεργητικών στοιχείων).

Αν κατά τη ρευστοποίηση των ενεργητικών στοιχείων, ή την εξόφληση των παθητικών στοιχείων, προκύψει διαφορά (σε σχέση με τις προβλέψεις που έγιναν) θα αναπροσαρμοσθεί ο λογαριασμός της εταιρίας

53.XX Ο.Ε. Αντωνίου & Σία υπό εκκαθάριση		2.030	
38.00 Ταμείο			2.030
για: - αμοιβή εκκ/στή*	130		
- ενυπόθ. δάνειο	1.400		
- δάνειο με ενέχ.	500		
<i>Καταβολή κ. τ.λ.</i>			
38.00 Ταμείο		600	
από: - καταθέσεις όψεως	350		
- εταιρό Γεωργιάδη	250		
53.XX Ο.Ε. Αντωνιάδης & Σια υπό εκκαθάριση			600
<i>Είσπραξη κ. τ.λ.</i>			

53.XX Ο.Ε. Αντωνίου & Σια υπό εκκαθάριση	3.200	
38.00 Ταμείο		3.200
για: -ενοπόθηκα δάνεια	100	
- δάνεια εταίρων	800	
- προμηθευτές	2.200	
- προεισπρ. ενοίκια	100	
Καταβολή κ. τ.λ.		

* Με τις εγγραφές αυτές δεν εμφανίζεται ως έσοδο (από την πλευρά του εκκαθαριστή) το ποσό των 130 χιλ. δρχ. Υποτίθεται ότι ο εκκαθαριστής θα κάνει και πρόσθετη εγγραφή στα βιβλία του, στην οποία θα εμφανίσει ως έσοδο το ποσό της μκτής αμοιβής του (130 χιλ. δρχ.), καθώς και το φόρο που του παρακρατήθηκε (αγνοήθηκε ο Φ.Π.Α.).

Εξάλλου το ποσό των 130 χιλ. δρχ. που εμφανίζεται ως καταβολή περιλαμβάνει δύο μερικότερα ποσά. 110,5 χιλ. δρχ. καταβολή στον εκκαθαριστή και 19,5 χιλ. δρχ. (απόδοση στη Δ.σ.Υ. του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος).

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, τόσο ο λογαριασμός Ταμείο όσο και ο λογαριασμός της εταιρίας, θα είναι εξισωμένος (ο εκκαθαριστής όσα εισέπραξε τόσα πλήρωσε, αν υπάρξει δε περίπτωση πλεονάσματος - μετά την εξόφληση των υποχρεώσεων - αυτό θα επιστραφεί στους εταίρους και επομένως και πάλι θα είναι εξισωμένοι και οι δύο λογαριασμοί).

2.8 Το δικαίωμα αναγωγής μεταξύ των μελών Ο.Ε.

Όπως ήδη είπαμε, λόγω του τρόπου που ευθύνονται οι εταίροι μιας Ο.Ε., είναι δυνατό οι δανειστές της, σε περίπτωση ανεπάρκειας του ενεργητικού της εταιρίας, να στραφούν εναντίον ενός μόνον εταίρου, που εμφανίζεται πιο αξιόχρεος και με μεγαλύτερη περιουσία σε σχέση με τους άλλους εταίρους. Αν ο εταίρος αυτός καταβάλει στους δανειστές, θα έχει κατά των υπολοίπων δικαίωμα αναγωγής, δηλ. απαίτηση να του καταβάλουν ό, τι κατέβαλε στους δανειστές -επιπλέον των όσων αναλογούσαν στη μερίδα του.

Η περίπτωση αυτή ήταν έκδηλη και στο προηγούμενο παράδειγμα αλλά για πληρέστερη κατανόηση δίνουμε και το παρακάτω παράδειγμα:

Ο ισολογισμός της υπό εκκαθάριση Ο.Ε. «Α-Β-Γ», μετά τη ρευστοποίηση των

ενεργητικών της στοιχείων, αλλά πριν από την εξόφληση του παθητικού της, έχει την παρακάτω μορφή:

Ισολογισμό της υπό εκκαθάρ. Ο.Ε. «Α - Β - Γ» την ... (σε χιλ. €)

Ταμείο	200	Εταιρικό Κεφάλ.	1.000
		Μερίδα Α 200	
		Μερίδα Β 300	
		Μερίδα Γ 500	
		- Ζημίες χρήσεως	300
		- Ζημίες εκκαθαρ.	<u>1.100</u>
		Καθαρή θέση (αρνητική)	400
		Προμηθευτές	<u>600</u>
	<u>200</u>		<u>200</u>

Όπως είναι φανερό, το ενεργητικό της εταιρίας (200 χιλ.) δεν επαρκεί για την εξόφληση των υποχρεώσεών της (600 χιλ.), δεδομένου ότι οι ζημίες της (1.400 χιλ.) υπερέβησαν το κεφάλαιο. Κατόπιν τούτου οι προμηθευτές αφού ικανοποιήθηκαν μερικά από τα υπάρχοντα μετρητά της εταιρίας, στρέφονται κατά του εταίρου Γ που τους καταβάλλει και το υπόλοιπο. Οι εταίροι συμμετέχουν στα αποτελέσματα με τις αναλογίες 30%, 30% και 40% αντίστοιχα. Ερωτάται τι ποσό έχει δικαίωμα να απαιτήσει ο Γ από τον Α και τι από τον Β;

Ο Α, αν δεν υπήρχαν οι ζημίες, θα έπαιρνε (από τη μερίδα του) 200 χιλ., αλλά η συμμετοχή του στη ζημία είναι $1.400 \times 30\% = 420$ χιλ. €, άρα οφείλει στην εταιρία $420 - 200 = 220$ χιλ. €.

Ο Β με όμοια σκέψη θα έπαιρνε (από τη μερίδα του) 300 χιλ., αλλά η συμμετοχή του στη ζημία είναι $1.400 \times 30\% = 420$ χιλ., άρα οφείλει $420 - 300 = 120$ χιλ. €.

Τέλος ο Γ θα έπαιρνε 500 χιλ., αλλά η συμμετοχή του στη ζημία είναι $1.400 \times 40\% = 560$ χιλ., άρα οφείλει στην εταιρία $560 - 500 = 60$ χιλ. δρχ. Αν οι τρεις εταίροι

κατέβαλαν στους προμηθευτές τα ποσά αυτά, θα είχε επέλθει εξόφλησή τους ($220 + 120 + 60 = 400$, αλλά υπενθυμίζεται ότι οι προμηθευτές είχαν πάρει και 200 χιλ. μετρητά από την εταιρία) και κανένας εταίρος δεν θα είχε απαίτηση κατά των υπόλοιπων εταιρών.

Αν όμως, όπως υποθέσαμε, ο εταίρος Γ για την εξόφληση των προμηθευτών, τους καταβάλει 400 χιλ., τότε καταβάλλει 340 χιλ. περισσότερες από όσο του αναλογούσε (βλ. παραπάνω, όπου καταλήξαμε ότι του αναλογούσαν να καταβάλει μόνο 60 χιλ.). Το ποσό αυτό (340 χιλ.) που κατέβαλε επιπλέον της αναλογίας του, έχει δικαίωμα να το απαιτήσει από τους δύο άλλους εταίρους: συγκεκριμένα από τον Α θα απαιτήσει 220 χιλ. και από τον Β 120 χιλ. ($220 + 120 = 340$), δεδομένου ότι οι δύο αυτοί εταίροι όφειλαν να καταβάλουν τα ποσά αυτά αντίστοιχα, αλλά στη θέση τους τα κατέβαλε ο Γ.

Λογιστικά η λύση αυτή προκύπτει εύκολα, αν μεταφέρουμε στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταιρών τους λογαριασμούς καθαρής θέσεως με την οικεία αναλογία (κεφάλαιο, κέρδη, ζημιές, αποθεματικά, αν υπήρχαν), (ενδεχόμενα) άλλους λογαριασμούς που αφορούν σχέσεις εταιρίας-εταίρων, Π.χ. λ/σμούς οφειλόμενης εισφοράς, καθώς και την καταβολή του εταίρου Γ προς τους προμηθευτές.

Στο παράδειγμά μας οι δοσοληπτικοί λ/σμοί των εταιρών θα είχαν την εξής διαμόρφωση:

Δοσοληπτ. λογ. εταιρ. Α	Δοσοληπτ. λογ. εταίρο Β
αναλ. ζημ. 420	αναλ. κεφαλ. 200
Χ.Υ.220	Χ.Υ. 120
Δοσοληπτ. λογ. εταίρο Γ	
αναλ. ζημ. 560	500 αναλ. κεφαλ. 400 καταβολή
Π.Υ.340	
και Χ.Υ. 220+Χ.Υ. 120= Π.Υ 340	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ (ΑΡΘΡΑ 98 - 118).

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Η φορολογία του εισοδήματος των νομικών προσώπων (που αποτελούν εταιρίες του εμπορικού δικαίου) δημιουργεί προβλήματα, που η επίλυσή τους δεν μπορεί να γίνει κατά τρόπο ικανοποιητικό, με την εφαρμογή των αρχών που ισχύουν στη γενική θεωρία περί νομικών προσώπων ή στις αντίστοιχες θεωρίες του εμπορικού δικαίου.

Από τα βασικά προβλήματα στο φορολογικό πεδίο είναι τα εξής:

α) Ποιες από τις ενώσεις προσώπων, που αποτελούν εταιρίες του εμπορικού δικαίου θα φορολογηθούν ως νομικά πρόσωπα, δηλ. θα θεωρηθούν ως αυτοτελή υποκείμενα φορολογικής υποχρέωσης,

β) Ποιος ο ειδικότερος τρόπος φορολογίας του εισοδήματος των νομικών αυτών προσώπων.

Το πρώτο πρόβλημα αφορά στο αν και στον φορολογικό τομέα θα θεωρηθούν ως νομικά πρόσωπα (και επομένως, θα φορολογηθούν ως τέτοια) οι εταιρίες εκείνες, που κατά την εμπορική νομοθεσία αναγνωρίζονται ως αυτοτελή νομικά πρόσωπα. Το ζήτημα έχει πρακτική σημασία διότι, όπως θα δούμε, είναι ενδεχόμενο η φορολογία να είναι διαφορετική όταν και φορολογικά αναγνωρισθεί η νομική προσωπικότητα της εμπορικής εταιρίας, (οπότε η εταιρία θα γίνει αυτοτελές υποκείμενο φορολογικής υποχρέωσης), από εκείνη που θα ισχύσει εάν φορολογικά παραμερισθεί η νομική προσωπικότητα και θεωρηθεί, ότι φορολογική υποχρέωση υπέχουν μόνο τα μέλη της εταιρίας (εταίροι).

Ο καθορισμός του ειδικότερου τρόπου φορολογίας του εισοδήματος των νομικών αυτών προσώπων, αποτελεί, τουλάχιστον όσον αφορά την ανώνυμη εταιρία, κατά τη γνώμη των θεωρητικών, ένα από τα πιο ακανθώδη προβλήματα της δημοσιονομικής επιστήμης.

Τα κυριότερα προβλήματα στη φορολογία των ανωνύμων εταιριών είναι τα εξής:

- Η ανώνυμη εταιρία πρέπει να φορολογείται για το σύνολο των κερδών της (ανεξάρτητα αν διανέμεται ή όχι), και κατόπιν να φορολογείται στο όνομα κάθε μετόχου ή άλλου δικαιούχου το τμήμα εκείνο των κερδών που διανέμεται υπό μορφή μερισμάτων κ.τ.λ.;

- η εταιρία δεν πρέπει να φορολογείται, αλλά μόνο οι μέτοχοι για τα μερίσματα κ.τ.λ. που τους καταβάλλονται;

- η ανώνυμη εταιρία πρέπει να φορολογείται, αλλά μόνο για τμήμα των κερδών που δεν διανέμει, οι δε μέτοχοι για τα μερίσματα κ.τ.λ. που τους καταβάλλει η εταιρία;

Πριν προχωρήσουμε στην εξέταση των ερωτημάτων αυτών, πρέπει να σημειώσουμε ότι αυτά δεν αποτελούν απλές θεωρητικές κατασκευές ή προβλήματα, αλλά οι θετικές απαντήσεις στα ερωτήματα αυτά, αποτελούν και αντίστοιχα συστήματα που εφαρμόζονται από τις διάφορες χώρες για τη φορολογία των ανωνύμων εταιριών.

Οι υιοθετούντες το πρώτο σύστημα (υπαγωγή σε φορολογία του συνολικού εισοδήματος της εταιρίας, και κατόπιν -στο όνομα του μετόχου ή άλλου δικαιούχου- φορολόγηση και του διανεμόμενου τμήματος των κερδών), επικαλούνται δύο κυρίως επιχειρήματα: **το νομικό και το δημοσιονομικό.**

Κατά το **νομικό** επιχείρημα, η ανώνυμη εταιρία είναι πρόσωπο αυτοτελές και ξεχωριστό από τον μέτοχο, και επομένως το εισόδημα γεννάται σε δύο στάδια: πρώτα στο πρόσωπο της εταιρίας, και επομένως - εισόδημά της πρέπει να φορολογηθεί και κατόπιν στο πρόσωπο του μετόχου, για το τμήμα εκείνο του συνολικού εισοδήματος που μεταβιβάζεται σ' αυτόν.

Το **δημοσιονομικό** επιχείρημα συνίσταται στο ότι ο παραπάνω τρόπος φορολογίας επιβάλλεται στις ανώνυμες εταιρίες, λόγω της μεγαλύτερης φοροδοτικής ικανότητας των εταιριών αυτών (σε σχέση με τις προσωπικές εταιρίες), που προέρχεται από την (συνήθως) μεγαλύτερη οικονομική επιφάνειά τους, το μεγαλύτερο κύκλο εργασιών, τα περισσότερα κέρδη κ.τ.λ. Επίσης λόγω των οικονομικών πλεονεκτημάτων που παρουσιάζει ο τύπος αυτός της εταιρίας για το μέτοχο, μεταξύ των οποίων το κυριότερο θεωρείται ο περιορισμός του κινδύνου και της ευθύνης του στο ποσό που διέθεσε ως κεφάλαιο στην εταιρία, αλλά και, όταν ο εταιρικός τίτλος (μετοχή) είναι

ανώνυμος, η ιδιαίτερα εύκολη μεταβίβασή του και η δυνατότητα πραγματοποίησης κέρδους (από τις χρηματιστηριακές διακυμάνσεις) χωρίς κόπο και χωρίς να είναι πάντοτε εύκολο να εξακριβωθεί το κέρδος αυτό από τη φορολογική αρχή.

Οι υπέρμαχοι του δεύτερου συστήματος (αντικείμενο φορολογίας πρέπει να είναι μόνο ό,τι περιέρχεται στους μετόχους κ.τ.λ. υπό μορφή μερισμάτων κ.τ.λ.), ισχυρίζονται ότι δεν είναι νοητή η διάκριση μεταξύ του νομικού προσώπου της εταιρίας και των μετόχων. Διότι ανεξάρτητα από το ποια θεωρία δέχεται κανείς στο νομικό πεδίο, για τη φύση του νομικού προσώπου (πλασματική θεωρία, οργανική θεωρία, θεωρία του θεσμού κ.τ.λ.), από οικονομική άποψη η εταιρία δημιουργήθηκε για την επιδίωξη και πραγματοποίηση των οικονομικών σκοπών των μετόχων, και επομένως η εταιρία δεν είναι παρά το μέσο που χρησιμοποιούν οι μέτοχοι για την πραγματοποίηση αυτού του σκοπού. Στην πραγματικότητα δεν υπάρχουν παρά οι μέτοχοι, επομένως δημιουργία εισοδήματος (και πολύ περισσότερο φορολογία εισοδήματος) στο πρόσωπο της εταιρίας δεν είναι νοητή. Το ότι η έννομη τάξη αναγνωρίζει ξεχωριστή προσωπικότητα στην εταιρία, οφείλεται στην πρόθεση του νομοθέτη να διευκολύνει τις συναλλαγές με το να δημιουργήσει ένα ιδεατό πρόσωπο, που να είναι φορέας των δικαιωμάτων και να υποβάλλεται στις υποχρεώσεις που δημιουργούνται από τις συναλλαγές αυτές, να ενάγει, να ενάγεται κ.τ.λ., αντί να υπόκειται σε αντίστοιχες διαδικασίες το σύνολο των μετόχων, που άλλωστε μπορεί να είναι και άγνωστοι σε περίπτωση έκδοσης ανώνυμων μετοχών. Η αναγνώριση όμως της προσωπικότητας αυτής για τους παραπάνω σκοπούς δεν είναι δυνατό να καταλήγει σε διπλή φορολογία, πράγμα που συμβαίνει αν η εταιρία φορολογηθεί για τα συνολικά της κέρδη, κι κατόπιν και ο μέτοχος για το τμήμα των κερδών που του δίνεται ως μέρισμα.

Τέλος η τρίτη άποψη, ότι δηλ. η εταιρία θα πρέπει να φορολογείται για το τμήμα των κερδών που δεν διανέμεται, αλλά παραμένει σ' αυτή (υπό μορφή αποθεματικών, υπόλοιπου κερδών εις νέο κ.τ.λ.), ο δε μέτοχος ή άλλος δικαιούχος για τα ποσά που λαμβάνει ως μέρισμα κ.τ.λ." εμφανίζεται ως μέση λύση, μεταξύ των δύο άλλων απόψεων και παρουσιάζει το πλεονέκτημα ότι αποφεύγει τη διπλή φορολογία.

Πριν να εκθέσουμε τον τρόπο φορολογίας των γνωστών μορφών εταιριών (ανώνυμη, περιορισμένης ευθύνης, ομόρρυθμη εταιρία κ.τ.λ.) θα εξετάσουμε ορισμένες ιδιότυπες μορφές επιχειρηματικής συνεργασίας δηλ. την κοινοπραξία, την άτυπη εταιρία και την παρακοινωνία.

3.2 Κοινοπραξία.

Η κοινοπραξία μέχρι πρόσφατα δεν ήταν ρυθμισμένη νομοθετικά στο φορολογικό πεδίο, παρόλο που η μορφή, αυτή συνεργασία χρησιμοποιείτο και εξακολουθεί να χρησιμοποιείται ευρύτατα στην οικονομική ζωή. Αναγκαστικά λοιπόν (στο φορολογικό τομέα) για την αντιμετώπιση της οικονομικής αυτής εκδήλωσης, που όμως δεν καλυπτόταν νομοθετικά, εκδόθηκαν διάφορες εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών, που όριζαν τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί μια κοινοπραξία από τις οικονομικές εφορίες και να φορολογηθεί ως τέτοια. Όχι σπάνια όμως οι προϋποθέσεις αυτές δεν αναγνωρίζονταν από τα δικαστήρια, όταν οι φορολογούμενοι κατέφευγαν σ' αυτά, δεδομένου ότι δεν στηρίζονταν σε διάταξη νόμου και επομένως δεν ήταν υποχρεωτικές για τους τελευταίους.

Παρά το γεγονός ότι η κοινοπραξία σήμερα αναγνωρίζεται και ρυθμίζεται από τη φορολογική νομοθεσία (Κ.Φ.Σ. π.δ. 99/77, Κ-Β.Σ. Π.δ. 186/92), η έννοιά της εντούτοις δεν καθορίζεται απ' αυτή. Νομολογιακά όμως (αποφάσεις δικαστηρίων) και με τις εγκυκλίους του Υπ. Οικον. έχει γίνει δεκτό, ότι η κοινοπραξία που ρυθμίζεται από τη φορολογική νομοθεσία αποτελεί ιδιότυπη μορφή επιχειρηματικής συνεργασίας, προσωρινή ένωση φυσικών ή νομικών προσώπων, ενώ η φορολογική νομοθεσία καθορίζει τις προϋποθέσεις που πρέπει να εκπληρωθούν για να αναγνωρισθεί φορολογικά.

Η κοινοπραξία δεν έχει δική της νομική προσωπικότητα και το κύριο χαρακτηριστικό της είναι, ότι τα πρόσωπα που την απαρτίζουν, εμφανίζονται απέναντι των τρίτων ως ενεργούντα από κοινού και στο όνομα της κοινοπραξίας, κατά τρόπο εμφανή, ώστε να είναι αναμφίβολο ότι οι ενεργούμενες πράξεις γίνονται για λογαριασμό όλων των μελών της κοινοπραξίας.

Επειδή η κοινοπραξία με την οποία ασχολείται η φορολογική νομοθεσία δεν ρυθμίζεται από την εμπορική νομοθεσία, γίνεται πολλές φορές σύγχυση με την αφανή (ή συμμετοχική) εταιρία. Παρόλο ότι και οι δύο αυτές μορφές συνεργασίας δεν έχουν δική τους νομική προσωπικότητα, διαφέρουν σε βασικά σημεία μεταξύ τους. Η κύρια διαφορά συνίσταται στο εξής: στην αφανή εταιρία στους τρίτους εμφανίζεται μόνο ο εμφανής εταίρος, ο οποίος μάλιστα συναλλάσσεται με αυτούς με το δικό του όνομα, ενώ στην κοινοπραξία είναι εμφανή όλα τα μέλη της που εμφανίζονται στους τρίτους και ενεργούν με το όνομα της κοινοπραξίας.

Ο χαρακτηρισμός μιας σχέσης ως κοινοπραξίας ή αφανούς εταιρίας, ενδέχεται να έχει σπουδαίες συνέπειες στο φορολογικό τομέα, ανάλογα με τη ρύθμιση που η εκάστοτε φορολογική νομοθεσία επιφυλάσσει σε καθεμιά από τις δύο αυτές μορφές οικονομική συνεργασίας.

3.2.1 Προϋποθέσεις αναγνώρισης της κοινοπραξίας.

Οι προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί φορολογικά μια σχέση συνεργασίας ως κοινοπραξία και να φορολογηθεί ως τέτοια, καθορίζονται στο άρθρο 2 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) και είναι οι εξής:

α) **Έγγραφη συμφωνία και κατάθεσή της στον οικονομικό έφορο πριν από την έναρξη των εργασιών της κοινοπραξίας.** Παράλειψη της υποχρέωσης αυτής δεν παράγει έννομα αποτελέσματα έναντι των φορολογικών αρχών, με συνέπεια ότι οικονομικός έφορος μπορεί να χαρακτηρίσει τη σχέση ως αφανή εταιρία ή και άτυπη εταιρία. Εάν η παραπάνω έγγραφη συμφωνία κατατεθεί καθυστερημένα, δεν έχει αναδρομική ενέργεια, δηλ. τα έννομα αποτελέσματα παράγονται από το χρόνο της κατάθεσης του εγγράφου, και όχι από τον χρόνο κατάρτισης της σύμβασης της κοινοπραξίας.

β) **Κάθε μέλος της κοινοπραξίας να ασκεί δική του επιχείρηση,** ή ελεύθερο επάγγελμα ή να είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας. Η επιχείρηση που ασκεί κάθε μέλος δεν είναι απαραίτητο να είναι εμπορική, επομένως αναγνωρίζεται φορολογικά η σύσταση κοινοπραξίας μεταξύ προσώπων που ασκούν οποιοδήποτε είδος επιχείρησης, π.χ. γεωργικής.

γ) **Ενέργεια συγκεκριμένης πράξης.** Η συγκεκριμένη πράξη πρέπει απαραίτητα να αναγράφεται στο συστατικό της κοινοπραξίας έγγραφο και να μην έχει διαρκή χαρακτήρα. Στην οικονομική πρακτική, τέτοια συγκεκριμένη πράξη, για την οποία αναγνωρίστηκε φορολογικά κοινοπρακτική σχέση, ήταν η εισαγωγή ενός ορισμένου είδους ή μιας παρτίδας εμπορεύματος, η παραγωγή μιας συγκεκριμένης κινηματογραφικής ή τηλεοπτικής ταινίας, η κατασκευή συγκεκριμένης αερογέφυρας ή η εκτέλεση άλλου συγκεκριμένου δημόσιου ή ιδιωτικού τεχνικού έργου, ή ανέγερση συγκεκριμένης πολυκατοικίας, κ.τ.λ.

δ) **Ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση (πόλη, οδός, αριθμός).** Η διεύθυνση αυτή πρέπει απαραίτητα να αναγράφεται στο συστατικό της κοινοπραξίας έγγραφο.

3.3 Το καθεστώς φορολογίας των εταιρειών κατά το νόμο 2065/92

3.3.1 Ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη και περιορισμένης ευθύνης εταιρία.

3.3.1.1 Ομόρρυθμη - ετερόρρυθμη εταιρία.

Οι διατάξεις που αναφέραμε παραπάνω για την αφανή εταιρία, ισχύουν και για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, επομένως, ισχύουν και για τις εταιρίες αυτές τα ποσά που αναφέρονται ως αφαιρούμενα από τα καθαρά κέρδη (δηλαδή κέρδη απαλλασσόμενα του φόρου ή φορολογούμενα αυτοτελώς, κέρδη προερχόμενα από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών κ.τ.λ.). Ο συντελεστής όμως φορολογίας ανέρχεται σε 25% για τις παραπάνω δύο εταιρίες¹⁷. Επιπλέον ο νόμος (ν.2238194 άρ.10 παρ.1) ορίζει:

«Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, από τα κέρδη που απομένουν από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου σ.σ. πρόκειται για τα αφαιρούμενα κέρδη που απαλλάσσονται από φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς κ.τ.λ., αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή της. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας, που δηλώθηκε με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

17. Ο ίδιος συντελεστής 25% ισχύει και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση. Αρχικά (κατά τη μεταρρύθμιση του 1992 με το ν. 2065/92) ο συντελεστής ήταν 35%, αλλά μειώθηκε στο 25% με το ν. 2836/00 (άρ. 24 παρ. 1). Ο μειωμένος συντελεστής 25% ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2000 ή για κέρδη που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν μετά την 31/12/99.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους». Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους τους εταιρικούς, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, με εξαίρεση την επιχειρηματική τους αμοιβή για την οποία έχουν δική τους φορολογική υποχρέωση.

Εξάλου σύμφωνα με ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών(1018050/189/Α0012/Πολ.1042/8.2.93, υπό αρ.7 ν.2065/92) «η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταιρίας δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Σημειώνεται ότι αν μεταξύ των καθαρών κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, καθώς επίσης αν η εταιρία σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του ν. 1892/90, ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών».

Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου(ν. 2238/94 άρθρ. 28 παρ. 3 περίπτ. ε) θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (εισόδημα Δ' πηγής), και επομένως η αμοιβή αυτή θα δηλωθεί από τον ομόρρυθμο εταίρο τον οποίο αφορά, μαζί με τα άλλα φορολογούμενα από άλλες πηγές εισοδήματά του.

Για κατανόηση του τρόπου φορολογίας των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, δίνεται το παρακάτω παράδειγμα:

Στην ομόρρυθμη εταιρία «Α. Αντωνίου και Σια» μετέχουν η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.», με ποσοστό συμμετοχής στα αποτελέσματα 30%, ο Αντωνίου με 20%, ο Βασιλείου με 18%, ο Γεωργίου με 17% και ο Δελλής με 15%.

Η Ο.Ε. «Α. Αντωνίου και Σια» κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.06-31.12.07 πραγματοποίησε λογιστικά καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού 30.000.000 €, στα οποία περιλαμβάνονται και αφορολόγητοι τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ύψους 5.000.000 €. Η ίδια εταιρία κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/94 αρ. 64 παρ. 1) προέβη σε αναμόρφωση των λογιστικών κερδών της με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 7.000.000 €.

Πριν να προβούμε σε προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών στο όνομα της Ο.Ε. «Α. Αντωνίου και Σια», υπενθυμίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις που

αναφέραμε παραπάνω (συγκεκριμένα άρ. 10 παρ. 1 ν.2238/94), κατά τον προσδιορισμό των τριών κατ' ανώτατο όριο ομόρρυθμων εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, οι οποίοι δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής, λαμβάνονται υπόψη μόνο τα φυσικά πρόσωπα ομόρρυθμα μέλη. Επομένως στο παράδειγμά μας δεν λαμβάνεται υπόψη, για το σκοπό αυτό, η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» παρά το γεγονός ότι συμμετέχει στην Ο.Ε. «Α. Αντωνίου & Σια» με το υψηλότερο ποσοστό (30%).

Μετά από την υπόμνηση αυτή, τα φορολογητέα στο όνομα της Ο.Ε. «Α. Αντωνίου & Σια» κέρδη θα προσδιορισθούν ως εξής, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις:

(Ποσά σε χιλ. €)

Λογιστικά κέρδη βάσει ισολογισμού	30.000
<u>Συν δηλωθείσες λογιστικές διαφορές</u>	<u>7.000</u>
Δηλωθέντα κέρδη μετά από αναμόρφωση	37.000
<u>Μείον απαλλ/να της φορολογίας έσοδα (τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου)</u>	<u>5.000</u>
Υπόλοιπο	32.000
Μείον επιχειρηματική αμοιβή:	
Καθαρά κέρδη στα οποία υπολογίζεται η επιχ/κή αμοιβή:	
$32.000 \times 50\% = 16.000$	
Εταίρος Αντωνίου $16.000 \times 20\% = 3.200$	
» Βασιλείου $16.000 \times 18\% = 2.880$	
» Γεωργίου $16.000 \times 17\% = 2.720$	
	<u>8.800</u>
Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου της Ο.Ε. «Α. Αντωνίου & Σια» $32.000 - 8.800 =$	<u>23.200</u>
Φόρος καταβλητέος από την εταιρία «Α. Αντωνίου & Σια» $23.200 \times 25\% =$	<u>5.800</u>

Υπενθυμίζεται ότι στο παραπάνω ποσό φόρου θα υπολογισθεί προείσπραξη φόρου για το έτος 2007, ενώ θα αφαιρεθεί η προείσπραξη του φόρου για εισόδημα του έτους 2006, η οποία έγινε με τη δήλωση υποβλήθηκε το 2006. Γεννάται το ερώτημα τι θα συμβεί με την Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» για τα κέρδη που της αναλογούν από την συμμετοχή της κατά 30% αποτελέσματα της Ο.Ε. «Α. Αντωνίου & Σια». Το ερώτημα ειδικότερα αφορά το αν η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» θα καταβάλει και αυτή φόρο για

τα παραπάνω κέρδη, δεδομένου ότι η τελευταία Ο.Ε. είναι και αυτή αυτοτελές υποκείμενο φορολογικής υποχρέωσης.

Η απάντηση στο ερώτημα αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις που αναφέραμε, είναι αρνητική, δηλ. δεν φορολογείται ξανά και η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» για τα κέρδη που της αναλογούν από την παραπάνω συμμετοχή της, αφού από τα συνολικά κέρδη της Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» (στα οποία περιλαμβάνονται και τα κέρδη από τη συμμετοχή στην άλλη Ο.Ε.), θα αφαιρεθούν κατά το νόμο, μεταξύ άλλων, και τα κέρδη από αυτή τη συμμετοχή και θα φορολογηθεί στο υπόλοιπο.

Ένα θέμα όμως που δεν θίγει καθόλου ο φορολογικός νόμος (προφανώς διότι δεν τον ενδιαφέρει) είναι πως θα κατανεμηθεί φορολογικό βάρος μεταξύ των πέντε εταίρων που μετέχουν στην Ο.Ε. Αντωνίου & Σια». Στο θέμα αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το καθαρό διαθέσιμο (μετά από φόρο) εισόδημα των εταίρων μειώνεται στην ουσία κατά τα εξής ποσά (για να γίνουν ευκολότερα κατανοητά αυτά γράφα, υποθέτω ότι το σύνολο των κερδών της Ο.Ε. μετά από φόρο διανέμεται στους εταίρους, παρά το γεγονός ότι η εταιρία θα κατέβαλλε τον ίδιο φόρο και αν δεν διένεμε τίποτε):

α) Κατά το ποσό του φόρου 5.800.000 € που θα καταβάλει εταιρία. Το ποσό αυτό θα μειώσει το συνολικό εισόδημα καθενός τους πέντε εταίρους με την αναλογία που ο καθένας συμμετέχει στα κέρδη. Συγκεκριμένα η μείωση και το ποσό που θα λάβει κάθε εταίρος θα είναι το εξής:

(Ποσά σε χιλ. €)

- η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» $(30.000-5.800) \times 30\% = 24.200 \times 30\% =$	7.260
- Ο Αντωνίου $(30.000-5.800) \times 20\% = 24.200 \times 20\% =$	4.840
- Ο Βασιλείου $(30.000-5.800) \times 18\% = 24.200 \times 18\% =$	4.356
- Ο Γεωργίου $(30.000-5.800) \times 17\% = 24.200 \times 17\% =$	4.114
- ο Δελλής $(30.000-5.800) \times 15\% = 24.200 \times 15\% =$	3.630
<hr/> Σύνολο διαθέσιμων προς διανομή κερδών	24.200

Δηλαδή οι εταίροι σε σύνολο θα λάβουν τη διαφορά: λογιστικά κέρδη μείον φόρος εισοδήματος της εταιρίας $(30.000 \text{ χιλ.} - 5.800 \text{ χιλ.} = 24.200 \text{ χιλ.} \text{ €}$, με την υπόθεση της διανομής του συνόλου του υπολοίπου), ενώ κάθε εταίρος θα έχει κατ' ουσία επιβαρυνθεί με το φόρο που του αναλογεί (η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» με

5.800 X 30%, ο Αντωνίου με 5.800 X 20%, κ.ο.κ.), αφού τα κέρδη που κατανέμονται στους εταίρους είναι τα μετά από το φόρο του 25%.

β) Ειδικά για τους τρεις ομόρρυθμους εταίρους-φυσικά πρόσωπα (Αντωνίου, Βασιλείου, Γεωργίου), καθένας από τους εταίρους αυτούς θα καταβάλει φόρο για την επιχειρηματική αμοιβή που ο νόμος θεωρεί ότι λαμβάνει από την Ο.Ε. «Α. Αντωνίου & Σια» (στην πραγματικότητα μπορεί να μην παίρνουν καμιά τέτοια αμοιβή. Υπενθυμίζεται ότι για την αμοιβή αυτή δεν καταβάλλει φόρο η εταιρία τους).

Τι ποσό φόρου θα καταβάλλει καθένας από τους τρεις εταίρους, για την επιχειρηματική του αμοιβή, δεν είναι δυνατό να προσδιορισθεί, αν δεν είναι γνωστό το ύψος των εισοδημάτων από άλλες πηγές.

Έτσι αν υποθέσουμε, για να εξηγήσουμε την άποψή μας, ότι οι τρεις αυτοί εταίροι έχουν τα παρακάτω εισοδήματα από άλλες πηγές (από ακίνητα, από μισθωτές υπηρεσίες, κ.τ.λ.):

- Ο Αντωνίου 3.800.000 € (συν επιχ/κή του αμοιβή 3.200.000),
- Ο Βασιλείου 3.120.000 € (συν επιχ/κή του αμοιβή 2.880.000),
- Ο Γεωργίου 1.280.000 € (συν επιχ/κή του αμοιβή 2.720.000),

ο επιπλέον φόρος (πέρα από το φόρο για τα λοιπά εισοδήματά του) που θα καταβάλει καθένας από τους τρεις εταίρους, για την επιχειρηματική του αμοιβή, θα είναι:

- για τον Αντωνίου 930.000 €,
- για τον Βασιλείου 732.000 €,
- για τον Γεωργίου 286.000 €,

δηλ. ο φόρος που θα καταβάλουν οι τρεις εταίροι συνολικά, για την επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρία τους, θα είναι το άθροισμα των τριών αυτών ποσών, δηλ. 1.948.000 € (για τον παραπάνω υπολογισμό χρησιμοποιήθηκε η κλίμακα φυσικών προσώπων).

Είναι προφανές, ότι κανένας από τους παραπάνω τρεις εταίρους δεν θα δεχθεί, ή δεν θα πρέπει να δεχθεί, να επιβαρυνθεί ατομικά με τον παραπάνω φόρο (ο Αντωνίου με τις 930.000 € κ.τ.λ.), δεδομένου ότι η επιχειρηματική αμοιβή, όπως προσδιορίζεται από το φορολογικό νόμο, είναι πλασματική, (πρβλ. άρ. 55 του νόμου παρ. 1 περ. δ: «Στην επιχειρηματική αμοιβή που θεωρείται ότι καταβάλλεται»), δηλ. είναι απλώς τρόπος υπολογισμού του φόρου. Κατά την άποψή μου θα πρέπει να γίνει ο εξής υπολογισμός και κατανομή του φορολογικού βάρους:

Φόρος στο όνομα του νομικού προσ. της Ο.Ε.	
«Α. Αντωνίου & Σια»	5.800.000 €
Φόρος καταβλητέος από τους τρεις εταίρους	<u>1.948.000 €</u>
Συνολική φορολογική επιβάρυνση	<u>7.748.000 €</u>

Το παραπάνω ποσό θα πρέπει να κατανεμηθεί στους πέντε εταίρου με την αναλογία συμμετοχής τους στα αποτελέσματα, και επομένως θα πρέπει να επιβαρύνει:

• την Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.»	κατά $7.748.000 \times 30\% =$	2.324.400 €
• τον Αντωνίου	κατά $7.748.000 \times 20\% =$	1.549.600 €
• τον Βασιλείου	κατά $7.748.000 \times 18\% =$	1.394.640 €
• τον Γεωργίου	κατά $7.748.000 \times 17\% =$	1.317.160 €
• τον Δελλή	κατά $7.748.000 \times 15\% =$	<u>1.162.200 €</u>
Σύνολο		<u>7.748.000 €</u>

Συνεχώς το καθαρό ποσό που θα πρέπει να πάρουν σε σύνολο (πέντε εταίροι, με την υπόθεση της διανομής του συνόλου των διαθέσιμων για διανομή κερδών, θα πρέπει να ανέρχεται σε $30.000.000 - 7.748.000 = 22.252.000$ € και αναλυτικά θα πρέπει να πάρει:

• η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.»	$30.000.000 \times 30\% - 2.324.400 =$	6.675.600 €
• Ο Αντωνίου	$30.000.000 \times 20\% - 1.549.600 =$	4.450.400 €
• Ο Βασιλείου	$30.000.000 \times 18\% - 1.394.640 =$	4.005.360 €
• Ο Γεωργίου	$30.000.000 \times 17\% - 1.317.160 =$	3.782.840 €
• Ο Δελλής	$30.000.000 \times 15\% - 1.162.200 =$	<u>3.337.800 €</u>
• Σύνολο		<u>22.252.000 €</u>

Τελικά, και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο φόρος για την ελιχειρηματική αμοιβή των τριών εταίρων καταβλήθηκε απ' αυτούς -συνελώς δεν καταχωρήθηκε εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας-, ο υπολογισμός του ποσού που κάθε εταίρος έχει να παίρνει από ή να δίνει στους άλλους εταίρους, θα γίνει έξω από τα βιβλία της εταιρίας-, αφού γίνουν οι εξής καταχωρίσεις σε μερίδα που θα ανοιχθεί για κάθε εταίρο:

Στη χρέωση κάθε μερίδας θα καταχωρηθεί το ποσό κέρδους που έλαβε ο κάθε εταίρος από τα μετά από φόρο λογιστικά κέρδη της εταιρίας των 24.200 χιλ. €, δηλ. στη μερίδα της Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» 7.260 χιλ. €, του Αντωνίου 4.840 χιλ. €, κ.ο.κ.

Στην πίστωση κάθε μερίδας θα καταχωρηθεί:

- Το ποσό που κάθε εταίρος έπρεπε να πάρει, αφού ληφθεί υπόψη η συνολική φορολογική επιβάρυνση, δηλ. αφού ληφθεί υπόψη και η επιβάρυνση από το φόρο στην επιχειρηματική αμοιβή. Έτσι από το συνολικό ποσό των 22.252 χιλ. €, θα πιστωθεί η μερίδα της Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» με 6675,6 χιλ. €, η μερίδα του εταίρου Αντωνίου με 450,4 χιλ. δρχ., κ.ο.κ..

- Το ποσό που οι τρεις από τους πέντε εταίρους κατέβαλαν ως φόρο για την επιχειρηματική αμοιβή. Έτσι θα πιστωθεί η μερίδα του Αντωνίου με 930 χιλ. €, του Βασιλείου με 732 χιλ. € και του Γεωργίου με 286 χιλ. €

Μετά τις παραπάνω καταχωρήσεις οι μερίδες των πέντε εταίρων θα παρουσιάσουν την εξής εικόνα (ποσά σε χιλ. €):

<u>Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.»</u>	<u>Εταίρος Αντωνίου</u>	<u>Εταίρος Βασιλείου</u>
7.260	4840	4356
6.675,6	4.450,4	4.005,36
X.Y. 584,4	Π.Y. 540,4	732(φόρος επχ. αμ.)
		Π.Y. 381,36
<u>Εταίρος Γεωργίου</u>		<u>Εταίρος Δελλής</u>
4.114		3.630
3782,84		3337,8
286 (φόρος επχ. αμοιβ.)		X.Y. 292,2
X.Y. 45,16		

X.Y.= χρεωστικό υπόλοιπο

Π.Y.= πιστωτικό υπόλοιπο

Άθροισμα X.Y.= 584,4 + 45,16 + 292,2=921,76

Άθροισμα Π.Y.= 540,4 + 381,36=921,76

Οι εταίροι των οποίων ο λογαριασμός παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο, οφείλουν να δώσουν το αντίστοιχο ποσό, ενώ οι εταίροι των οποίων ο λογαριασμός παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο έχουν να παίρνουν το αντίστοιχο ποσό.

Συνεπώς η Ο.Ε. «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» θα καταβάλει ποσό 584,4 χιλ. €, ο Γεωργίου ποσό 45,16 χιλ. € και ο Δελλής ποσό 292,21 € και θα συγκεντρωθεί ποσό

921,76 χιλ. €. Από το ποσό αυτό θα λάβει ο Αντωνίου 540,4 χιλ. € και ο Βασιλείου 381,36 χιλ. € (σύνολο επίσης 921,76 χιλ. €).

Η άποψη που διατύπωσα παραπάνω για τον τρόπο κατανομής του φορολογικού βάρους, οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι για όσο διάστημα ισχύει ο τρόπος φορολογία που περιέγραψα, (καθεστώς ν. 2065/92), όσοι έχουν την πρόθεση να συνεργασθούν με τη μορφή των εταιριών αυτών εκτός από τα άλλα χαρακτηριστικά των συνεταιίρων τους (φερεγγυότητα, οικονομική επιφάνεια, γνώση των συναλλαγών κ.τ.λ.), θα πρέπει ενδεχόμενα να εξετάζουν και ποια φορολογική επιβάρυνση –λόγω ύψους εισοδημάτων άλλων πηγών- θα προκαλέσει η συμμετοχή των συνεταιίρων που δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής.

Η λύση του προβλήματος που εξετάσαμε βασίσθηκε στην υπόθεση ότι προϋπάρχουν τα «λοιπά εισοδήματα» των τριών εταιριών και ότι σ' αυτά προστίθεται το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή, δηλ. προηγείται η φορολόγηση των «λοιπών εισοδημάτων» (και επομένως έχουμε φθάσει σ' έναν οριακό συντελεστή) και ακολουθεί η προσθήκη και φορολόγηση της επιχειρηματικής αμοιβής. Όπως είναι προφανές, προσέγγιση αυτή ενδείκνυται περισσότερο όταν εξετάζει κανείς συμμετοχή του ή μη σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. με την ιδιότητα του δικαιομένου επιχειρηματικής αμοιβής εταιριού. Αντίθετα σε περίπτωση που υπάρχουν ήδη συμμετοχή σε μια τέτοια εταιρία, με την ιδιότητα του παραπάνω εταιριού, θα ήταν ενδεχόμενα πιο ενδεδειγμένη η προσέγγιση υπολογισμού ενός μέσου φορολογικού συντελεστή για όλα τα εισοδήματα» εταιριού (περιλαμβανομένης και της επιχειρηματικής αμοιβής), οπότε όπως είναι προφανές, άλλη θα ήταν η φορολογική επιβάρυνση η θεωρούμενη ως προκύπτουσα από την επιχειρηματική αμοιβή και άλλη θα ήταν η κατανομή των ποσών μεταξύ των εταιριών.

Ας έρθουμε τώρα στο λόγο για τον οποίο ο νέος νόμος καθιέρωσε επιχειρηματική αμοιβή και φορολόγησή της στο όνομα των αντίστοιχων δικαιούχων εταιριών. Είπαμε και σε άλλο σημείο, ότι βασικός στόχος του νέου νόμου, ήταν η καταπολέμηση της σύστασης και λειτουργίας εικονικών εταιριών και του αντίστοιχου «σπασίματος» του εισοδήματος, που υπό το προηγούμενο καθεστώς φορολογείτο στο όνομα των εταιριών με τους «προσωπικούς» τους συντελεστές.

Έτσι το νέο σύστημα προβλέπει τη φορολόγηση του συνολικού εισοδήματος της εταιρίας (μετά την αφαίρεση των αφορολόγητων εισοδημάτων κ.τ.λ.) με σταθερό συντελεστή 25%. Αν όμως ο νόμος σταματούσε σ' αυτό το σημείο, θα κινδύνευαν με

αφανισμό πραγματικές καθ' όλα (μη εικονικές) εταιρίες μικρού και μεσαίου μεγέθους για τον εξής λόγο: αν υποθέσουμε ότι μια ομόρρυθμη εταιρία έχει πέντε (πραγματικούς) εταίρους, που συμμετέχουν εξίσου στα αποτελέσματα, ότι η εταιρία αυτή έχει ετήσια κέρδη 10 εκατ. €, επομένως σε κάθε εταίρο αναλογούν 2 εκατ. € κέρδη, τότε υπό το προηγούμενο καθεστώς (φορολογία των εταίρων, όχι της εταιρίας), κάθε εταίρος θα πλήρωνε φόρο 50 χιλ. €¹⁸ (και οι πέντε εταίροι σε σύνολο 250 χιλ. €), αν δεν είχαν εισοδήματα από άλλες πηγές. Με το νέο νόμο, αν δεν υπήρχε η διάταξη για επιχειρηματική αμοιβή, η ίδια εταιρία θα κατέβαλλε φόρο $10.000.000 \times 25\% = 2.500.000$. Όταν γνωστοποιήθηκαν οι προθέσεις της τότε ηγεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, για καθιέρωση του νέου τρόπου φορολογίας, αυτές συνάντησαν την έντονη αντίδραση του επιχειρηματικού κόσμου που είχε επιλέξει τις εταιρικές μορφές συνεργασίας που αναφέραμε. Για να συγκερασθούν λοιπόν οι δύο στόχοι, δηλ. αφενός η καταπολέμηση της σύστασης και λειτουργίας εικονικών εταιριών, ιδίως με σχετικά υψηλά κέρδη, και αφετέρου η μείωση της παραπάνω υπερβολικά υψηλής φορολογικής επιβάρυνσης, η αντίστοιχη διάταξη συμπληρώθηκε με την καθιέρωση επιχειρηματικής αμοιβής που φορολογείται με τους «προσωπικούς» συντελεστές των δικαιούχων εταίρων.

Έτσι η παραπάνω εταιρία, με τα ίδια δεδομένα, με την εφαρμογή της διάταξης για αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής και για ξεχωριστή φορολόγησή της, θα καταβάλει φόρο $(10.000.000 - 3.000.000) \times 25\% = 1.750.000$ €, ενώ η επιχειρηματική αμοιβή (1.000.000 € ανά εταίρο) θα παραμείνει, λόγω ύψους, αφορολόγητη. Είναι γεγονός, ότι και με την προσθήκη της διάταξης για επιχειρηματική αμοιβή, η φορολογική επιβάρυνση (1.750.000 €) εξακολουθεί να είναι εξαιρετικά υψηλή, σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς, με το οποίο, όπως είδαμε,

18. Υπενθυμίζεται ότι σε όλα τα παραδείγματα οι υπολογισμοί βασίζονται στην κλίμακα φυσικών προσώπων. Επίσης ότι ο συντελεστής φορολογίας των Ο.Ε. και Ο.Ε. κατά την εισαγωγή του ν. 2065/92 ήταν 35%, μειώθηκε δε σε 25% με το ν. 2836/00 (άρ. 24 παρ. 1).

με τα ίδια συγκεκριμένα δεδομένα, οι πέντε εταίροι θα κατέβαλλαν συνολικά και οι πέντε μαζί μόνο 250.000 €.

Θα πρέπει να παρατηρήσουμε, ότι η διάταξη αυτή εξεταζόμενη αυτοτελώς, δηλ. χωρίς να συγκρίνεται με το προϋφιστάμενο καθεστώς ευνοεί ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, στις οποίες συντρέχουν αθροιστικά δύο προϋποθέσεις: πρώτο,

ότι η εταιρία έχει μικρό ύψος κερδών και δεύτερο, ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι - δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής δεν έχουν άλλα εισοδήματα, ή αν έχουν οριακός συντελεστής της επιχειρηματικής αμοιβής είναι χαμηλότερος από το συντελεστή 25%, με τον οποίο φορολογούνται τα κέρδη της εταιρίας τους. Αν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι δύο αυτές προϋποθέσει η διάταξη για ξεχωριστή φορολόγηση της επιχειρηματικής αμοιβής ενεργεί αρνητικά, δηλ. η συνολική φορολογική επιβάρυνση με τη διάταξη αυτή είναι μεγαλύτερη απ' ό,τι χωρίς αυτήν.

Έτσι αν υποθέσουμε ότι μια ομόρρυθμη εταιρία έχει τέσσερις εταίρους που συμμετέχουν εξίσου (25%) στα αποτελέσματα, ότι τα κέρδη της εταιρίας ανέρχονται σε 60 εκατ. €, ότι κάθε εταίρος έχει εισοδήματα από άλλες πηγές ύψους 7 εκατ. € (άρα ο οριακός συντελεστής φορολογίας της επιχειρηματικής αμοιβής για κάθε εταίρο είναι 40%, βλ. υποσημ. 20), τότε:

- Με τη διάταξη για ξεχωριστή φορολόγηση της επιχειρηματικής αμοιβής, ο φόρος για την αμοιβή αυτή για τους τρεις εταίρους ανέρχεται συνολικά σε 9 εκατ. €, ενώ ο φόρος της εταιρίας σε $37,5 \text{ εκατ.} \times 25\% = 9,375 \text{ εκατ. €}$ και η συνολική φορολογική επιβάρυνση $9 \text{ εκατ.} + 9,375 \text{ εκατ.} = 18,375 \text{ εκατ. €}$.
- Χωρίς τη διάταξη για επιχειρηματική αμοιβή, ο φόρος θα επιβαλλόταν μόνο στην εταιρία και θα ανερχόταν σε $60 \text{ εκατ.} \times 25\% = 15 \text{ εκατ. €}$ (μικρότερος από την προηγούμενη περίπτωση. Η διαφορά μεταξύ των 2 φορολογικών επιβαρύνσεων (επιχειρηματική αμοιβή, όχι επιχειρηματική αμοιβή), θα γίνεται μεγαλύτερη όσο μεγαλώνει το ύψος των κερδών της εταιρίας και των «λοιπών εισοδημάτων» των εταίρων.

Κλείνοντας την παράγραφο αυτή, πρέπει να παρατηρήσουμε" ί και ο νέος νόμος, όπως και ο προηγούμενος, δεν κάνει διάκριση μεταξύ διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών. Συνεπώς έστω και αν δεν διανεμούν κανένα τμήμα των κερδών τους οι εταιρίες αυτές, θα φορολογηθούν με τον τρόπο που εκθέσαμε.

3.3.1.2 Εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

Σε αντίθεση με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς, που η φορολογία της Ε.Π.Ε. ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του ν.δ. 3323/55 (φορολογία εισοδήματος

φυσικών προσώπων), με το ν. 2065/92 η φορολογία της εταιρίας αυτής έχει υπαχθεί στη ρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Έτσι κατά το άρ. 98 του ν. 2238/94: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο, από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.» Εξάλλου κατά το άρθρο 101 (υποκείμενο του φόρου): «1. Στο φόρο υπόκεινται: α)...β)...γ)...δ)...ε) οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης». Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές η Ε.Π.Ε. είναι αυτοτελές υποκείμενο φορολογικής υποχρέωσης, με την έννοια ότι φορολογείται ως νομικό πρόσωπο.

Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της Ε.Π.Ε. είναι 35% (άρ. 109 παρ. 1 περ. γ, σε συνδυασμό με το άρ. 101 παρ. 1 του νόμου). Γεννάται το ερώτημα σε ποια κέρδη εφαρμόζεται ο συντελεστής αυτός για να προσδιορισθεί ο φόρος. Στο θέμα αυτό ισχύουν τα εξής (σύγκρινε και όσα γράψαμε σε προηγούμενες σελίδες για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες):

1. Άρθρο 106 παρ. 1 εδάφ. 1: «Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του παρόντος (σ.σ. μεταξύ των οποίων και η Ε.Π.Ε), συμπεριλαμβάνονταν και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος (σ.σ. συμμετοχή σε Α.Ε., Ε.Π.Ε., Συνεταιρισμό, κ.τ.λ.) ή του άρθρου 10¹⁹,

19. Προϋπόθεση της αφαίρεσης από τα κέρδη της Ε.Π.Ε. είναι όχι η συμμετοχή της σε οποιαδήποτε επιχειρηματικό (νομικό) σχήμα του άρθρου 10, αλλά μόνο η συμμετοχή της σε εταιρίες του άρθρου αυτού (το οποίο επιγράφεται «φορολογία του εισοδήματος των εταιριών, κοινοπραξιών και κοινοσυνιστώσων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα»). Γεννάται συνεπώς το ερώτημα τι θα ισχύσει για τα κέρδη μιας Ε.Π.Ε. από τη συμμετοχή της σε μια κοινοπραξία π.χ.: Θα αφαιρεθούν από τα συνολικά κέρδη της Ε.Π.Ε. τα κέρδη από αυτή τη συμμετοχή της, για να φορολογηθεί το υπόλοιπο, ή θα (ξανα)φορολογηθούν; Η γραμματική διατύπωση του νόμου που δώσαμε στο κείμενο, λέει ότι δεν θα αφαιρεθούν, κατά την κρίση όμως του νομοθέτη, αναγκάσιμη κατά την άποψή μου από το σύνολο των διατάξεων, νομίζω ότι θα πρέπει να αφαιρεθούν.

Ευτυχώς για τους φορολογούμενους με την άποψή μου συντάσσεται και το Υπουργ. Οικον. (επισημ. εγκύκλιος του 1112918/10736/Β0012/Πολ. 1248/12.11.92), υιοθετώντας όμως contra legem ερμηνεία του νόμου (δυστυχώς όχι για πρώτη φορά).

Σημειώνεται ότι το ίδιο πρόβλημα εντόπισα και υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος νόμου 3243/58 (άρ. 8α παρ. 1, όπως προστέθηκε με το άρ. 16 παρ. 4 του ν. 2065/92).

τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου». Έτσι αποφεύγεται η διπλή φορολογία των κερδών από συμμετοχή, αφού αυτά έχουν υπαχθεί σε φορολογία στο όνομα της εταιρίας από την οποία προέρχονται.

2) Άρθρο 101 παρ. 1 εδάφ. 2: «Σε περίπτωση όμως που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων».

Η παράγραφος 2, στην οποία παραπέμπει η παράγραφος 1 του άρθρου 101 του νόμου προβλέπει: «Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου».

Η παράγραφος 3, στην οποία επίσης παραπέμπει η παράγραφος 1, προβλέπει: «Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί τους».

3) Άρθρο 109 του νόμου παρ. 2: «Ειδικά για εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής της προηγούμενης παραγράφου (σ.σ. 35%) εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές εταιριών, και μέχρι τρεις, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής».

Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών εταιριών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και

δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή της. Ως ποσοστά λαμβάνονται εκείνα που υφίστανται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της.

Η ανωτέρω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται λαμβανόμενη από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρίας που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών».

Τέλος, σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη του νόμου (άρ. 55 παρ. 1 περ. δ): Στην επιχειρηματική αμοιβή που θεωρείται ότι καταβάλλεται στους διαχειριστές εταίρους των εταιριών περιορισμένης ευθύνης» ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) πλέον τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. (1,20%). Εξάλλου η επιχειρηματική αμοιβή του εταίρου διαχειριστή της Ε.Π.Ε., όπως και η αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, θεωρείται ως εισόδημα Δ' πηγής (από εμπορικές επιχειρήσεις, άρ. 28 παρ. 3 περ. ε του νόμου).

Για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών στο όνομα της Ε.Π.Ε. σε συνάρτηση με την επιχειρηματική αμοιβή, παραπέμπω στο παράδειγμα που έδωσα στην παράγραφο τη σχετική με τη φορολογία των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών. Για τον υπολογισμό του φόρου της Ε.Π.Ε., σε περίπτωση διανομής αφορολόγητων εσόδων ή εσόδων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο, ισχύουν όσα εκθέτω παρακάτω για την Α.Ε., δεδομένου ότι οι διατάξεις που ισχύουν για τις Α.Ε., στο θέμα αυτό, ισχύουν και για τις Ε.Π.Ε. (άρ. 101 ν. 2238/94).

3.4 Βιβλία Γ' κατηγορίας

3.4.1 Έννοια

Λογιστική είναι η επιστήμη που αποσκοπεί στο να παρακολουθεί και να ελέγχει συστηματικά τις μεταβολές που συμβαίνουν στην περιουσία της επιχείρησης και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις μεταβολές αυτές.

Οι μικρές επιχειρήσεις τηρούν βιβλία α' και β' κατηγορίας σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. Οι επιχειρήσεις όμως που έχουν ακαθάριστα έσοδα περισσότερα από 900.000 ευρώ τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας.

Οι επιχειρήσεις γ' κατηγορίας τηρούν βιβλία που ενημερώνονται σύμφωνα με τους κανόνες της διπλογραφικής μεθόδου. Η διπλογραφική μέθοδος ή η μέθοδος των διπλών εγγραφών στηρίζεται στο γεγονός ότι κάθε συναλλαγή που γίνεται στους

κόλλους της επιχείρησης επιφέρει ταυτόχρονα μια διπλή μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Π.χ. αν υποτεθεί ότι η επιχείρηση αγόρασε εμπορεύματα αξίας έστω 5.000 ευρώ με πίστωση, τότε η αγορά των εμπορευμάτων έχει ως αποτέλεσμα την ταυτόχρονη αύξηση του λογαριασμού «αγορές εμπορευμάτων» και του λογαριασμού «προμηθευτές».

Η παραπάνω διπλή μεταβολή εμφανίζεται στο ημερολόγιο (βιβλίο) της επιχείρησης με την εξής εγγραφή:

Αγορές εμπορευμάτων	5.000	
Προμηθευτές		5.000

3.4.2 Ποιοι τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας.

Οι ημεδαπές και αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε τηρούν γ' κατηγορίας βιβλία, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων, (π.χ. Ο.Ε., ατομικές κλπ.), εφόσον κατασκευάζουν το έργο και όχι ως ανάδοχοι και ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν (και όχι οι μετέπειτα τροποποιήσεις ή αναπροσαρμογές, ούτε και οι φόροι υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων που περιέχονται στην αξία του έργου) υπερβαίνει το όριο της τήρησης βιβλίων γ' κατηγορίας που σήμερα είναι τα 900.000 ευρώ. Αν π.χ. μια τεχνική επιχείρηση αναλάβει ένα δημόσιο έργο 700.000 ευρώ και ύστερα ένα δεύτερο 250.000 ευρώ δεν είναι υποχρεωμένη να τηρήσει βιβλία γ' κατηγορίας γιατί κανένα έργο δεν υπερβαίνει το όριο 900.000 ευρώ. Αν όμως το δεύτερο έργο ήταν αξίας πάνω από 900.000 ευρώ, τότε η επιχείρηση αυτή θα ήταν υποχρεωμένη να τηρήσει βιβλία γ' κατηγορίας για το δεύτερο αυτό έργο, ενώ για το πρώτο έργο μπορεί να τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων ή ιδιαίτερους λογ/μούς στα τηρούμενα για το δεύτερο έργο βιβλία γ' κατηγορίας. Η υποχρέωση αυτή αρχίζει από την ανάληψη του έργου (υπογραφή σύμβασης) και λήγει για μεν τις κοινοπραξίες μέχρι την οριστική παράδοση του έργου, για δε τις λοιπές τεχνικές επιχειρήσεις (Ο.Ε., ατομικές κλπ) στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία παραδόθηκε οριστικά το έργο (Εγκ. 1138458/93, 10465644/16.6.99).

Όσες επιχειρήσεις εντάσσονται στην τρίτη κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ., τηρούν όλα τα λογιστικά βιβλία με το διπλογραφικό σύστημα, κατά το οποίο κάθε

οικονομική πράξη επιφέρει διπλή, ταυτόχρονη και ισόποση μεταβολή των οικονομικών μεγεθών.

3.4.3 Όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων

Τα όρια, για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται, με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων (απ' όλους τους κλάδους συνολικά) της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως:

Κατηγορίες βιβλίων	Όρια ακαθάριστων εσόδων
Πρώτη μέχρι και	ευρώ 75.000
Δεύτερη μέχρι και	ευρώ 900.000
Τρίτη άνω των	ευρώ 900.000

3.4.4 Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο αποθήκης και βιβλίο παραγωγής κοστολογίου

Υποχρεωμένοι για την τήρηση βιβλίου αποθήκης είναι οι επιτηδευματίες που έχουν πραγματοποιήσει κατά την προηγούμενη χρήση τα παρακάτω ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις.

Προσοχή: τα ακαθάριστα έσοδα του παρακάτω πίνακα θεωρούνται έσοδα της χρήσης 2001 και αποτελούν κριτήριο για συντήρηση βιβλίου αποθήκης από 1.1.2002 και μετά (Ν. 2753/99, ΕΓΚ. Υπ. Οικ. 1113619/2.12.99).

Οι βιομηχανικές και οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης είναι υποχρεωμένες να τηρούν και βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, ανεξάρτητα αν η επεξεργασία γίνεται σε δικές τους εγκαταστάσεις (εργοστάσια ή εργαστήρια) ή σε εγκαταστάσεις τρίτων.

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ
ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΟΥ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ (άρθρο 8 Κ.Β.Σ.)**

Πωλήσεις αγαθών-υπόχρεοι (διάφορες περιπτώσεις)	Ακαθάριστα έσοδα 2001	Οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης ή οι καρτέλες αποθήκης ενημερώνονται ως εξής:
α) Πωλήσεις <u>εμπορευμάτων</u> για λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης ή και για λογ/σμό τρίτων <u>χονδρικά</u> ή <u>κυρίως χονδρικά</u> (πάνω από 60% του συνόλου των πωλήσεων να είναι χονδρικές)	Πάνω από 2.000.000 ευρώ από <u>χονδρικές πωλήσεις</u>	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα, με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσον αφορά τις εισαγωγές και τις εξαγωγές τους. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται χωριστά μόνο κατά είδος και ποσότητα
Πωλήσεις <u>εμπορευμάτων</u> για λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης ή και για λογ/σμό τρίτων <u>λιανικά</u> ή <u>κυρίως λιανικά</u> (τουλάχιστο ν 40% του συνόλου των πωλήσεων να είναι λιανικές)	Πάνω από 2.700.000 ευρώ και μέχρι 3.000.000 ευρώ από <u>χονδρικές & λιανικές πωλήσεις</u>	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσον αφορά την εισαγωγή, ενώ η εξαγωγή προσδιορίζεται με την απογραφή στο τέλος της χρήσης. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται χωριστά μόνο κατ' είδος και ποσότητα.
Πωλήσεις <u>εμπορευμάτων</u> για λογ/σμό της ίδιας της επιχείρησης ή και για λογ/σμό τρίτων <u>λιανικά</u> ή <u>κυρίως λιανικά</u> (τουλάχιστον στον	Πάνω από 3.000.000 ευρώ από <u>χονδρικές & λιανικές πωλήσεις</u>	Τα εμπορεύματα αυτά καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξία που έχουν όσον αφορά την εισαγωγή και την εξαγωγή. Τα αγαθά τρίτων παρακολουθούνται χωριστά μόνο κατ' είδος και ποσότητα.

40% του συνόλου των πωλήσεων να είναι λιανικές)		
δ) <u>Πωλήσεις παραγόμενων ιδίων προϊόντων, δηλαδή αγαθών μετά από προηγούμενη επεξεργασία.</u>	Πάνω από 2.000.000 ευρώ από <u>γονδρικές & λιανικές πωλήσεις</u>	Οι α' & β' ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα έτοιμα προϊόντα και τα υποπροϊόντα καταχωρούνται καθημερινά το κάθε είδος σε χωριστή καρτέλα με την ποσότητα και την αξία τους, όσον αφορά τις αγορές και τις πωλήσεις. Ποσοτικά η <u>καρτέλα αποθήκης ενημερώνεται εντός 10 ημερών</u> από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού και κατ' αξίαν <u>εντός 10 ημερών</u> από τη λήψη ή την έκδοση του στοιχείου αξίας. Οι υπόλοιπες εισαγωγές και εξαγωγές ενημερώνονται μέσα σε 10 ημέρες μόνο κατά είδος και ποσότητα, ενώ η αξία τους καταχωρείται μέχρι το τέλος της χρήσης. Δηλαδή, η αξία κτήσης των α' και β' υλών και των υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν για την επεξεργασία, καθώς και το κόστος των έτοιμων προϊόντων που παράχθηκαν, αναγράφεται στις αντίστοιχες καρτέλες του βιβλίου αποθήκης τουλάχιστον μια φορά στο τέλος της χρήσης κατά τη σύνταξη του ισολογισμού.
<u>Επεξεργασία για λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης και για λογαριασμό τρίτων ή μόνο για λογαριασμό τρίτων.</u>	Πάνω από 2.000.000 ευρώ από <u>σύνολο ακαθάριστων εσόδων</u>	Οι α' ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται σε χωριστές καρτέλες μόνο κατ' είδος και ποσότητα κατά την εισαγωγή και εξαγωγή.

ΣΗΜ: α) Είδος, θεωρείται η ουσιαστική ποιοτική διάκριση των αγαθών που εκπρεάζει σημαντικά, τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης, διαζευκτικά ή αθροιστικά, η δε κρίση ότι αποτελεί διαφορετικό είδος θα πρέπει να αιτιολογείται (άρθρ. 3 παρ. 3 του Κ.Β.Σ).

β) Στο βιβλίο αποθήκης, ως αξία εξαγωγής του προϊόντος θα πρέπει να αναγράφεται η τιμή πώλησης και όχι η αξία κόστους (Στ. Ε. 1060/90).

γ) Οι λιανοπωλητές ή κυρίως λιανοπωλητές για να υποχρεωθούν να τηρήσουν βιβλίο αποθήκης κατά την εισαγωγή και εξαγωγή θα πρέπει να ξεπεράσουν το όριο των 3.000.000 ευρώ δύο φορές (Εγκ. 118148/92).

δ) Για τις ενδοκοινωνικές συναλλαγές, ως ονοματολογία και περιγραφή του είδους των αγαθών για την έκδοση στοιχείων και την τήρηση της αποθήκης λαμβάνεται υπόψη αυτή που έχει καθοριστεί από την κοινοτική νομοθεσία και αναγράφεται στο Κωδικολόγιο του Τελωνείου (Ν. 2166/93 άρθρο 21 παρ. 2).

ε) Αυτοί που ενεργούν επεξεργασία αγαθών για λογισμό τρίτων και αυτοί που τηρούν προαιρετικά βιβλίο αποθήκης δεν είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου. Στο βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου τηρείται ξεχωριστή μερίδα για κάθε είδος έτοιμου προϊόντος αντίστοιχη του βιβλίου αποθήκης ετοιμών προϊόντων (Εγκ. 1076242/94 Υπ. Οικ.).

3.5 ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΜΙΑΣ Ο.Ε.

Τα παρακάτω ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις (ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., συνεταιρισμοί, κλπ.) που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας και δεν είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλίο αποθήκης ούτε και βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου.

3.5.1 ΓΕΝΙΚΑ

1. Οι ατομικές επιχειρήσεις, οι Ο.Ε. και οι Ε.Ε. εφόσον κατά το προηγούμενο έτος 2006 είχαν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 900.000 ευρώ υποχρεώνονται να τηρήσουν το επόμενο έτος 2007 βιβλία της γ κατηγορίας. Οι Ε.Π.Ε. και οι Α.Ε., ανεξάρτητα από το ύψος των εσόδων τους, είναι υποχρεωμένες να τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας.

Αν τα ακαθάριστα έσοδά τους από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών χονδρικώς ξεπεράσουν για δεύτερη φορά τα 2.000.000 ευρώ και είναι κυρίως χονδροπωλητές, τότε επί πλέον υποχρεώνονται να τηρούν θεωρημένο βιβλίο αποθήκης, καθώς και βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου όταν πρόκειται για δικές τους παραγωγές.

2. Οι επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζουν υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Π.Δ. 134/96), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υποχρεωτικών τριτοβάθμιων λογαριασμών του Γ.Λ.Σ., με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9 οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε μη υποχρεωτικούς τριτοβάθμιους λογαριασμούς του Γ.Λ.Σ., καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογ/σμών σε τεταρτοβάθμιους, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης. Για τις μεγάλες

επιχειρήσεις που ελέγχονται υποχρεωτικά από τους ορκωτούς ελεγκτές, εφαρμόζονται οι ειδικές διατάξεις (άρθρο 7 Ν. 1882/90), οι οποίες κατισχύουν των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Δηλαδή η μη εφαρμογή τους μπορεί να επιφέρει ακόμα και απόρριψη των βιβλίων.

3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

4. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια μέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου "Ζ".

3.5.2 ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΜΙΑΣ Ο.Ε.

Μία Ο.Ε. επειδή το περασμένο έτος είχε μικρό κύκλο εργασιών δεν είναι υποχρεωμένη να

τηρεί για φέτος βιβλίο αποθήκης.

Αδιάφορα όμως με το ύψος των εσόδων της τηρεί υποχρεωτικά βιβλία γ' κατηγορίας.

Τα βιβλία που τηρεί είναι τα εξής:

1) Αναλυτικό ημερολόγιο διαφόρων πράξεων (θεωρημένο). Σ' αυτό καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις, εκτός από τις εισπράξεις και πληρωμένες. Η ενημέρωσή του γίνεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, από τη λήψη ή την έκδοση του δικαιολογητικού (τιμολογίου κλπ.).

2) Αναλυτικό ημερολόγιο ταμείου (θεωρημένο). Σ' αυτό καταχωρούνται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της επιχείρησης. Η ενημέρωσή του γίνεται μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, από τη λήψη ή την έκδοση του δικαιολογητικού (απόδειξης κλπ.).

Θα μπορούσαμε να τηρήσουμε και περισσότερα αναλυτικά ημερολόγια, αν αυτό το απαιτούσε η οργάνωση της επιχείρησης.

3) Συγκεντρωτικό ημερολόγιο (αθεώρητο). Σ' αυτό μεταφέρονται και καταχωρούνται συγκεντρωτικά όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί από τα αναλυτικά

ημερολόγια. Η μεταφορά και η καταχώρηση των λογαριασμών κάθε περασμένου μήνα πραγματοποιείται στον αμέσως επόμενο μήνα.

4) Αναλυτικό καθολικό (αθεώρητο). Αυτό ενημερώνεται από τις εγγραφές των αναλυτικών ημερολογίων εντός του επόμενου μήνα από εκείνον που έγιναν οι εγγραφές στο αντίστοιχο αναλυτικό ημερολόγιο.

5) Γενικό καθολικό (θεωρημένο). Αυτό ενημερώνεται από τις εγγραφές του συγκεντρωτικού ημερολογίου μέσα στον ίδιο μήνα που ενημερώνεται και το συγκεντρωτικό ημερολόγιο.

6) Βιβλίο απογραφών (θεωρημένο). Χρησιμοποιείται για την καταχώρηση στο τέλος του έτους αναλυτικά των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων που έχουν απογραφεί και των αντίστοιχων ισολογισμών. Η καταγραφή της ποσότητας των εμπορεύσιμων αγαθών ιδίων και τρίτων στο βιβλίο απογραφών γίνεται μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου και η καταχώρηση της αξίας των εμπορεύσιμων αγαθών καθώς και η καταγραφή των άλλων λογαριασμών της απογραφής (πελατών, προμηθευτών, παγίων κλπ.) γίνεται μέχρι τέλους Μαρτίου του επόμενου έτους, δηλαδή για την απογραφή της 31.12.06 μέχρι 31.3.07 κλπ..

7) Βιβλίο Πρακτικών Συνελεύσεων (θεωρημένο). Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται οι αποφάσεις που παίρνονται κατά τις Συνελεύσεις των εταιρών. Η τακτική συνέλευση συγκαλείται υποχρεωτικά τουλάχιστον μια φορά το χρόνο και μέσα σε 3 μήνες από τη λήξη της εταιρικής χρήσης.

8) Βιβλίο πρακτικών διαχείρισης (θεωρημένο). Σ' αυτό καταχωρούνται οι αποφάσεις των διαχειριστών.

9) Βιβλίο εγγραφών ισολογισμού(θεωρημένο): Σ' αυτό καταχωρούνται οι εγγραφές τακτοποίησης και προσδιορισμού του αποτελέσματος χρήσης.

10) Βιβλίο (Ημερολόγιο) Γραμματίων εισπρακτέων (θεωρημένο). Σ' αυτό καταχωρούνται αναλυτικά οι συναλλαγματικές που θα εισπράξει μελλοντικά η επιχείρηση από τρίτους.

11) Βιβλίο (Ημερολόγιο) Γραμματίων πληρωτέων (θεωρημένο). Σ' αυτό καταχωρούνται αναλυτικά οι συναλλαγματικές που θα πληρώσει μελλοντικά η επιχείρηση σε τρίτους.

12) Ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής (θεωρημένο): Αυτό χρησιμοποιείται όταν η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί και την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ. Ενημερώνεται, μέσα στον κάθε επόμενο μήνα, όπως δηλαδή γίνεται και με το

συγκεντρωτικό ημερολόγιο (άρθρο 17 παρ. 2δ Κ.Β.Σ.) Το ημερολόγιο της αναλυτικής λογιστικής μπορεί να τηρείται και αθεώρητο, με την προϋπόθεση όμως ότι δεν θα καταχωρούνται στο ημερολόγιο αυτό οικονομικές πράξεις πρωτογενώς (Εγκ. Υπ. Οικ. 1082121/17.7.96).

ΣΗΜ.: Τα βιβλία γραμματίων εισπρακτέων και πληρωτέων μπορεί να χρησιμοποιούνται και αθεώρητα. Στην περίπτωση αυτή όμως, στο τέλος της χρήσης τα γραμμάτια που ακόμα δεν έχουν λήξει και δεν έχουν εισπραχθεί καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά, ένα, ένα, χωριστά.

3.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΜΙΑΣ Ο.Ε

Η εταιρία του παραδείγματός μας, όπως φέρει την επωνυμία «ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.» και έχει ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία από τηλεοράσεις έγχρωμες και από κάμερες ψηφιακές. Η απογραφή και ο ισολογισμός της εταιρίας αυτής ("ΚΑΛΗΜΕΡΗ" Ο.Ε.) με 31.12.06 εμφανίζεται ως εξής: λειτουργεί με τεταρτοβάθμια ανάπτυξη με 9 ψηφία συνολικά. Παραλείπονται οι τριτοβάθμιοι λογ/σμοί για λόγους οικονομίας χώρου).

I

3.6.1 ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΜΕ 31.12.2006

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Μερικά Ποσά	Αναλυτική στήλη	Συγκεντρωτική στήλη
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			25.000
13.00 Αυτοκίνητα λεωφορεία		18.000	
13.00.00.000 Λεωφορεία απογραφής	18.000		
13.02 Φορτηγά αυτοκίνητα		30.000	
13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	30.000		
<u>Μείον</u> 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς		-23.000	
<u>Μείον</u> 13.99.00.000 Αποσβ. λεωφορεία	-8.000		
13.99.02.000 Αποσβεσμ. φορτηγά	-15.000		
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			8.000
14.00 Έπιπλα		8.800	

14.00.00.000 Έπιπλα γραφείων	8.800		
Μείον 14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα & αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός		-800	
14.99.00.000 Αποσβεσμ. έπιπλα	-800		
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Α) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			25.000
20.00 Αποθέματα		25.000	
20.00.00.000 Αποθέματα απογραφής ΠΥ έγχρωμες 10 τεμ. X 1.500 ευρώ = 15.000 ευρώ (Κάμερες ψηφιακές 4 τεμ. X 2.500 ευρώ = 10.000 ευρώ	25.000		
Β) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			1.070
30.00 Πελάτες εσωτερικού		1.070	
30.00.00.000 Βακαλόπουλος Αθαν.	170		
30.00.00.001 Μουργελας Αντώνιος	900		
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ			5.400
31 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		5.400	
31.00.00.003 Γραμμάτια λήξης 2006 Συν/κή αποδ. Α. Βένου λήξης 10.4.2008 ευρώ 5.400	5.400		
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			33.500
38.00 Ταμείο		32.000	
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	32.000		
38.03 Καταθέσεις όψης σε ευρώ		1.500	
38.03.00.000 Ε Τ Ε (Κεντρικό)	500		
38.03.00.001 Εμπορική	1.000		
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			300
36.00 Έξοδα επομένων χρήσεων		300	
36.00.00.000 Έντυπα	300		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			<u>98.270</u>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΚΑΘΑΡΑ ΘΕΣΗ - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ			60.000
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		60.000	
40.06.00.000 Καράχος Γεώργιος (μερ. 400Χ30) =	12.000		
40.06.00.001 Καράχος Αντώνιος (μερ. 1.600Χ30) =	48.000		
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			29.500
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		29.500	
50.00.00.000 Κάτσος Γεώργιος	29.500		
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ			8.400
51.00 Γραμμάτια πληρωτέα		8.400	
51.00.00.003 Γραμμάτια πληρωτέα λήξης 2008 Συν/κή λήξης 3.2.2008 Μ. Βέλλιου ευρώ 8.400	8.400		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			100
54.03 Φόροι - Τέλη αμοιβών προσωπικού		100	
54.03.00.000 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.)	100		
55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ			100
55.00 Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)		100	
55.00.00.000 Λογ. τρέχουσας κίνησης	100		
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			170
56.01 Έξοδα χρήσης δουλεμένα		170	
56.01.00.000 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά	170		

ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			<u>98.270</u>
------------------	--	--	---------------

3.6.2 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ 31.12.06

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ Ενσώματες ακινητοποιήσεις	Αξία Κτήσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
Μεταφορικά μέσα	48.000	23.000	25.000
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	8.800	800	8.000
Σύνολο Πάγιου Ενεργητικού	56.800	23.800	33.000
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Αποθέματα			
Εμπορεύματα			25.000
Απαιτήσεις Σε ευρώ			
Πελάτες	1.070		1.070
Γραμμάτια εισπρακτέα	5.400		5.400
Διαθέσιμα			
Ταμείο	32.000		32.000
Καταθέσεις όφης	1.500		1.500
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού			64.970
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			
Έσοδα επομένων χρήσεων	300		300
Σύνολο μεταβατικών λογ. Ενεργητικού			300
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			<u>98.270</u>
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
Κεφάλαιο εταιρικό (2.000 μερΧ30 ευρώ ονομ. αξία)			60.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων			60.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις σε ευρώ			
Προμηθευτές	29.500		29.500

Γραμμάτια Πληρωτέα	8.400		8.400
Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη	100		100
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	100		100
Σύνολο Υποχρεώσεων			38.100
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			
Εξοδα χρήσης δουλεμένα	170		170
Σύνολο Μεταβατικών λοΥ. Παθητικού			170
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			<u>98.270</u>

Όλα τα παραπάνω θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί μέχρι τέλους Μαρτίου 2002 στο βιβλίο Απογραφών. Κατά την διάρκεια όμως του έτους 2002 για τον παραπάνω Ισολογισμό της 31.12.01 στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ή στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών του έτους 2002 γίνεται και μια εγγραφή για το άνοιγμα των βιβλίων.

3.6.3 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΤΟΥΣ 2007

Κατά τον μήνα Ιανουάριο 2007 στην παραπάνω επιχείρησή μας συνέβησαν τα εξής γεγονότα και ενέργειες:

3.6.3.1 Γεγονός 5.1.07

Αγοράσθηκε μια αριθμομηχανή "GENERAL ELECTRIC" "τοισ μετρητοίς" για τις ανάγκες της επιχείρησης αντί 1.000 ευρώ.

Η αριθμομηχανή συνοδεύεται με τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής, ως εξής:

Τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής Νο 1 Ο Ημερομηνία 5.1.07 Ώρα 07:45'

Εκδότης: GENERAL ELECTRIC A.E. Εγνατ. 10 Θεσ. Α.Φ.Μ.949480900 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσ.

Πελάτης: Εμπορία ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε. Μ.Πετριδίη 1 Ρόδος Α.Φ.Μ.955544433 Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

α/α	Είδος	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Αριθμομηχανή	τεμ.	1	1.000	1.000
					180
					1.180

Ενέργειες

α) Με βάση το παραπάνω τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 5.1.07 ΤΑΜΕΙΟΥ	ΤΕΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			1.000	
14.02 Μηχανές γραφείων		1.000		
14.02.10.018 Αγορές μηχ. γραφ. με 18%	1.000			
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ			180	
54.00 Φ.Π.Α.		180		
54.00.00.018 Φ.Π.Α. αγορών με 18%	180			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				1.180
38.00 Ταμείο		1.180		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	1.180			
Αγορά αριθμομηχανής "General" τιμολ. - δελτίο αποστολής Νο 10/5.1.02				

Η παραπάνω εγγραφή είναι δυνατόν, με την ημερομηνία 5.1.07 και μόνο μ' αυτή, να καταχωρηθεί στο ημερολόγιο ταμείου μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα Φεβρουάριου (και αν η 15η μέρα είναι γιορτή, τότε μετριέται και η επόμενη 16η μέρα).

β) Ενημερώνεται το αναλυτικό καθολικό των τεταρτοβάθμιων λογ/σμών μέχρι

τέλους του επόμενου μήνα, δηλαδή μέχρι τέλος Φεβρουαρίου 2007.

3.6.3.2 Γεγονός 20.1.07

Η επιχείρηση αγοράζει 10 έγχρωμες τηλεοράσεις και 7 κάμερες ψηφιακές από τη "ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ ΚΑΤΣΟΣ".

Κατά την αγορά των "κάμερ - Τ.Υ" εκδίδεται το εξής τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής:

Τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής Νο 15 Ημερομηνία 20.1.07 Ώρα 09:30'					
Εκδ.: Βιομ. Ηλ. Ειδ. Τ.ν Κάτσος Α.Ε. Αχαΐας 10 Αθ. Α.Φ.Μ.941122333 Δ.ο.ν.ΦΑΒΕ Αθ.					
Πελ.:Εμπορία ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε. Μ.Πετρίδη 1 Ρόδος Α.Φ.Μ.955544433 Δ.Ο.Υ. Ρόδου.					
α/α	Είδος	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Τ.Υ. έγχρωμες	τεμ.	10	1.600	16.000
2	Κάμερες ψηφιακές	τεμ.	7	3.000	<u>21.000</u>
	Φ.Π.Α. 18%				37.000
					6.660
					43.660

Μεταξύ της υπόψη επιχείρησης και της "Βιομηχανίας παραγωγής Ηλεκτρικών

Ειδών Κάτσος" έγινε η εξής συμφωνία:

α) Να καταβάλλει η επιχείρηση το ποσό των 3.660 ευρώ όταν θα παραλάβει τις τηλεοράσεις και τις κάμερες.

β) Να πληρώσει το υπόλοιπο ποσό μετά 20-30 ημέρες από την παραλαβή.

Ενέργειες

α) Ελέγχει ο αποθηκάριος τις τηλεοράσεις και τις κάμερες που παραλαμβάνει και υπογράφει πάνω στο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής ότι παραλήφθηκαν.

β) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή με ημερομηνία 20.1.07.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	20.1.07	ΔΙΑΦΟΡΩΝ	ΤΕΤΑΡΤ.	ΔΕΥΤ.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>ΠΡΑΞΕΩΝ</u>						
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ					37.000	
20.01 Αγορές χρήσης από το εσωτ.				37.000		
20.01.00.018 Αγορές χρήσης με 18%		37.000				
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ					6.660	
54.00 Φ.Π.Α.				6.660		
54.00.00.018 Φ.Π.Α. αγορών με 18%		6.660				
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ						43.660
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού				43.660		
50.00.00.000 Κάτσος Γ.		43.660				
Αγορά T.V ως τιμολ. - δελτίο αποστολής Νο 15/20.1.07 από Κάτσο Γ.						

γ) Στο ημερολόγιο ταμείου για το ποσό που κατέβαλε η επιχείρηση στη "Βιομηχανία Ηλεκτρικών Ειδών Κάτσος", κατά τη παραλαβή των T.V. και καμερών και με βάση τη συμφωνία που έγινε, καταχωρείται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	20.1.07	ΤΑΜΕΙΟΥ	ΤΕΤΑΡΤ.	ΔΕΥΤ.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ					3.660	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού				3.660		
50.00.00.000 Κάτσος Γ.			3.660			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ						3.660
38.00 Ταμείο				3.660		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης			3.660			
Καταβολή στον Κάτσο έναντι λογ/σμού						

δ) Ενημερώνεται το αναλυτικό καθολικό των τεταρτοβάθμιων λογ/σμών.

3.6.3.3 Γεγονός 25.1.07

Πουλήθηκαν 4 έγχρωμες τηλεοράσεις και 6 κάμερες ψηφιακές στον πελάτη μας Βακαλόπουλο "τοις μετρητοίς".

Ενέργειες

α) Εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής ως εξής:

Τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής Νο 32 Ημερομηνία 25.1.07 Ωρα 08:45'					
Εκδότη: Εμπορία ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε. Μ.Πετρίδη Ι Ρόδος Α.Φ.Μ.955544433 Δ.Ο.Υ.Ρόδου.					
Πελ.: Βακαλόπουλος Αθην. Εμπ. Μάρκης 20 Καβάλα Α.Φ.Μ.104450000 Δ.ο.Υ. Καβ.					
α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
	Τ.ν. έγχρωμες	τεμ.	4	2.500	10.000
	Τ.ν. κάμερες ψηφιακές	τεμ.	6	4.000	24.000
					34.000
	Φ ΠΑ 18%				6.120
	Σύνολο				40.120

β) Το πρωτότυπο του τιμολογίου - δελτίου αποστολής αποστέλλεται με τις τηλεοράσεις και τις κάμερες.

γ) Στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡ. 25.1.07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			40.120	
30.00 Πελάτες εσωτερικού		40.120		
30.00.00.000 Βακαλόπουλος Αθην.	40.120			
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ				34.000
70.00 Πωλήσεις χονδρικές		34.000		
70.00.00.018 Πωλήσ. χονδρ. με 18%	34.000			
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ				6.120

54.00 Φ.Π.Α.		6.120		
54.00.04 018 Φ.Π.Α. πωλήσ. με 18%	6.120			
Νο τιμ. - δελ. αποστολής 32/25.1.07				

3.6.3.4 Γεγονός 25.1.07

Εξοφλείται ο Φ.Μ.Υ. του βου διμήνου του παρασμένου έτους που είναι 100 ευρώ. Το ποσό αυτό έπρεπε να είχε εξοφληθεί μέχρι τις 20 Ιανουαρίου 2002, λόγω όμως αυτής της καθυστέρησης θα καταβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κάποια προσαύξηση. Το ύψος της προσαύξησης καθώς και του τυχόν προστίμου θα καθοριστούν από τη Δ.Ο.Υ. Έστω λοιπόν ότι καθορίστηκαν η προσαύξηση και το τυχόν πρόστιμο συνολικά στο ποσό των 10 ευρώ.

Ενέργειες

- α) Για την απόδοση των 100 ευρώ Φ.Μ.Υ. πρέπει να συμπληρωθεί μια δήλωση
 β) Μετά την πληρωμή του Φ.Μ.Υ., της προσαύξησης (και του τυχόν πρόστιμου), γίνονται αντίστοιχα οι εξής εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	25 1 07	ΤΑΜΕΙΟΥ	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ					100	
54.03 Φόροι-τέλη αμοιβών προσωπικού				100		
54.03.00.000 Φόρος Μισθωτών Υπηρεσ			100			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ						100
38.00 Ταμείο				100		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης			100			
Πληρωμή φόρου οφειλόμενου του βου διμήνου έτους 2006						
	25 1 02					
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ					10	
81.00 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα				10		
81.00.00.000 Φορ. πρόστιμα & προσαυξ.			10			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ						10
38.00 Ταμείο				10		

38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	10			
Πληρωμή προστίμου για καθυστέρηση οφειλόμενου Φ.Μ.Υ.				

γ) Στη συνέχεια ενημερώνεται το αναλυτικό καθολικό των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών.

3.6.3.5 Γεγονός 27.1.07

Αγοράζουμε "τοις μετρητοίς" διάφορα έντυπα (φάκελοι και καρτέλες) το βιβλιοπωλείο "Γραμμένος Κ. & Σία" Ο.Ε.

Το τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής που εκδίδεται είναι γραμμένο ως εξής:

Τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής Νο 37 Ημερομηνία 27.1.07 Ωρα 10:25'					
Εκδότης: Γραμμένος Κ. & Σία Ο.Ε. Εγνατ. 20 Θεσ. Α.Φ.Μ.818000000 Δ.Ο.Υ. Β' Θεσ.					
Πελάτης: Εμπορία ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε. Μ.Πετριδίη 1 Ρόδος Α.Φ.Μ.955544433 Δ.Ο.Υ. Ρόδου.					
α/α	Περιγραφή είδους	μ/μ	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1	Φάκελα	τεμ.	250	2	500
2	Καρτέλες	τεμ.	1.000	0,50	500
					β 1 000
	Φ Π Α 18%				180
					1 180

Ενέργειες

α) Με βάση το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	27.1.07	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ					1000	

64.07 Έντυπα και γραφική ύλη		1000		
64.07.00.001 Έντυπα υποκ. στο Φ.Π.Α.	1000			
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ			180	
54.00 Φ.Π.Α.		180		
54.00.02.018 Φ.Π.Α. δαπανών με 18%	180			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				1.180
38.00 Ταμείο		1.180		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	1.180			
Αγορά γραφικής ύλης ως τιμ. - δελ. αποστ. Νο 37/27.1.07				

β) Ενημερώνεται το αναλυτικό καθολικό των τεταρτοβάθμιων λογ/σμών.

3.6.3.6 Γεγονός 28.1.07

Πληρώνονται τα τηλεφωνικά τέλη του προηγούμενου έτους (ποσό 170 ευρώ).

Ενέργειες

Στο ημερολόγιο ταμείου γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>28.1.07</u>	<u>ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ					170	
56.01 Έξοδα χρήσης δουλεμένα				170		
56.01.00.000 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά			170			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ						170
38.00 Ταμείο				170		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης			170			
Καταβολή τηλεφωνικών τελών περασμένου έτους						

3.7 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΚΑΘΕ ΜΗΝΑ

Μετά τη λήξη του κάθε μήνα και μέσα στον επόμενο μήνα, γίνονται οι παρακάτω ενέργειες που αφορούν τον μήνα που πέρασε (στην περίπτωση μας για τον μήνα Ιανουάριο 2002):

α) Συντάσσονται τα φύλλα ελέγχου των πρωτοβάθμιων λογ/σμών. Αυτά είναι απλά αθεώρητα έντυπα στα οποία συγκεντρώνονται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί που έχουν εγγραφεί στα αναλυτικά ημερολόγια, κατά την διάρκεια του μήνα Ιανουαρίου, ο καθένας με την συνολική του αξία. Για κάθε αναλυτικό ημερολόγιο συντάσσεται και ένα φύλλο ελέγχου, δηλαδή θα συνταχθούν συνολικά 2 φύλλα ελέγχου, ένα για το ημερολόγιο ταμείου και ένα για το ημερολόγιο διαφόρων πράξεων.

β) Με βάση τα φύλλα ελέγχου των πρωτοβάθμιων λογ/σμών καταχωρούνται οι εγγραφές στο αθεώρητο συγκεντρωτικό ημερολόγιο.

γ) Με βάση τις εγγραφές του συγκεντρωτικού ημερολογίου ενημερώνεται το θεωρημένο Γενικό Καθολικό.

δ) Συντάσσονται τα φύλλα ελέγχου των δευτεροβάθμιων λογ/σμών. Αυτά είναι απλά αθεώρητα έντυπα στα οποία συγκεντρώνονται οι δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί που έχουν εγγραφεί στα αναλυτικά ημερολόγια, κατά την διάρκεια του μήνα Ιανουαρίου, ο καθένας με την συνολική του αξία. Αυτό γίνεται όταν η επιχείρηση θέλει να ενημερώνει τους δευτεροβάθμιους λογ/σμούς μια φορά στο τέλος του κάθε μήνα. Αλλιώς, οι δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί ενημερώνονται συγκεντρωτικά με τις κινήσεις της κάθε μέρας χωριστά. Τα ίδια ισχύουν και για τους τριτοβάθμιους λογ/σμούς που αποτελούν την προτελευταία βαθμίδα από τους λογ/σμούς εκείνους που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.

ε) Με βάση τα φύλλα ελέγχου των δευτεροβάθμιων λογ/σμών ενημερώνονται οι αθεώρητες αναλυτικές καρτέλες των λογ/σμών αυτών. Τα ίδια ισχύουν και για τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς.

στ) Συντάσσονται τα ισοζύγια γενικού και αναλυτικού καθολικού (πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων και τεταρτοβάθμιων λογ/σμών).

3.7.1 ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΤΕΡΑ

3.7.1.1 ΦΥΛΛΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ

(Συμπληρώνονται από τα αναλυτικά ημερολόγια).

1) Φύλλο Ελέγχου Ημερολογίου Διαφόρων Πράξεων

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	37.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40.120	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		43.660
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		34.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	6.660	6.120
ΣΥΝΟΛΟ	83.780	83.780

2) Φύλλο Ελέγχου Ημερολογίου Ταμείου

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.000	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	3.660	
18 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	40.120	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	460	
11 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	10	
14 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.000	
6 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	170	
8 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		6.300
0 ΠΕΛΑΤΕΣ		40.120
ΥΝΟΛΟ	46.420	46.420

3.7.1.2 ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

(Ενημερώνεται από τα φύλλα ελέγχου των πρωτοβάθμιων λογ/σμών) ως εξής:

1		
31.1.07	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	37.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40.120	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	6.660	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		43.660
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		34.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		6.120
Από το ημερ. Δ.Π. 31.1.07 (ως φύλλο ελέγχου)		
2		
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.000	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	3.660	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	40.120	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	460	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	10	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.000	
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	170	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		6.300
30 ΠΕΛΑΤΕΣ		40.120
Από το ημερολόγιο ταμείου (ως φύλλο ελέγχου)		

3.7.1.3 ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ

(Ενημερώνεται με τις παραπάνω εγγραφές που έχουν γίνει στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο.)

3.7.1.4 ΦΥΛΛΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ

(Συμπληρώνονται από τα αναλυτικά ημερολόγια). Τα ίδια ισχύουν και για τους τριτοβάθμιους λογ/σμούς. Με τα φύλλα ελέγχου των δευτεροβάθμιων και

τριτοβάθμιων λογ/σμών δεν είναι υποχρεωτικό να γίνουν λογιστικές εγγραφές.

1) Φύλλο Ελέγχου Ημερολογίου Διαφόρων Πράξεων

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20.01 Αγορές χρήσης από το εσωτ.	37.000	
54.00 Φ.ΠΑ	6.660	
30.00 Πελάτες εσωτερικού	40.120	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού		
70.00 Πωλήσεις χονδρικές		43.660
54.00 Φ.ΠΑ		34.000
		6.120
ΣΥΝΟΛΟ	83.780	83.780

2) Φύλλο ελέγχου Ημερολογίου Ταμείου

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
14.02 Μηχανές γραφείων	1.000	
54.00 Φ.ΠΑ (180 + 180 = 360 ευρώ)	360	
54.03 Φόροι - τέλη αμοιβών προσωπικού	100	
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	3.660	
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	10	
64.07 Έντυπα και γραφική ύλη	1.000	
56.01 Έξοδα χρήσης δουλεμένα	170	
38.00 Ταμείο	40.120	
38.00 Ταμείο		
(1.180 + 3.660 + 100 + 10 + 1.180 + 170 = 6.300 ευρώ)		6.300
30.00 Πελάτες εσωτερικού		40.120
ΣΥΝΟΛΟ	46.420	46.420

3.7.1.5 ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ

Ενημερώνεται από τα παραπάνω φύλλα ελέγχου των δευτεροβάθμιων λογ/σμών. Τα ίδια ισχύουν και για τους τριτοβάθμιους λογ/σμούς.

3.7.1.6 ΣΥΝΤΑΞΗ ΙΣΟΖΥΓΙΩΝ ΜΕ 31.1.07

Μετά τις παραπάνω ενέργειες ολοκληρώνεται η ενημέρωση όλων των καθολικών, όσον αφορά το μήνα Ιανουάριο 2007. Έτσι με τα ποσά αυτά που έχουν στη χρέωση και στην πίστωση οι καρτέλες των καθολικών συντάσσονται τα προσωρινά ισοζύγια με 31.1.07.

Λέγονται προσωρινά ισοζύγια για να διακρίνονται από το οριστικό ισοζύγιο που συντάσσεται μια φορά στο τέλος της χρήσης μετά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Προσοχή: Στα ισοζύγια του μήνα Φεβρουάριου 2007, θα συμπεριλαμβάνονται και τα ποσά του μήνα Ιανουαρίου 2007 καθώς επίσης και τα ποσά της απογραφής με 31.12.01, εφόσον ο ισολογισμός συντάχθηκε μέχρι 28.2.07, αλλιώς τα υπόλοιπα της 31.12.06 θα συμπεριλαμβάνονται στα ισοζύγια που θα συνταχθούν στις 31.3.07.

Επίσης, στα αντίστοιχα ισοζύγια του μήνα Μαρτίου 2007 θα συμπεριλαμβάνονται και τα ποσά από τα ισοζύγια των προηγούμενων μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουάριου 2007 κλπ.

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΓΕΝΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ ΜΕ 31.1.2007

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	48.000	23.000	25.000	
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	9.800	800	9.000	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	41.190	40.120	1.070	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	5.400	-	5.400	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	300	-	300	
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	73.620	6.300	67.320	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	-	60.000	-	60.000
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	3.660	73.160	-	69.500
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	-	8.400	-	8.400
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ	7.120	6.220	900	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	-	100	-	100
55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	1.000	-	1.000	
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	-	34.000	-	34.000
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	10	-	10	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ				
81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛ.				

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ (ΤΕΤΑΡΤΟΒΑΘΜΙΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ) 31.1.07

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	48.000	23.000	25.000	
13.00.00.000 Λεωφορεία απογραφής	18.000		18.000	
13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	30.000		30.000	
13.99.00.000 Αποσβεσμένα λεωφορεία		8.000		8.000
13.99.02.000 Αποσβεσμένα φορτηγά		15.000		15.000
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	9.800	800	9.000	
14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής	8.800		8.800	
14.02.10.018 Αγορές μηχ. γραφείων με 18%	1.000		1.000	
14.99.00.000 Αποσβεσμένα έπιπλα		800		800
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	62.000		62.000	
20.00.00.000 Αποθέματα απογραφής	25.000		25.000	
20.01.00.018 Αγορές χρήσης με 18%	37.000		37.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	41.190	40.120	1.070	
30.00.00.000 Βακαλόπουλος Αθανάς	40.290	40.120	170	
30.00.00.001 Μουργελάς Αντώνιος	900		900	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	5.400		5.400	
31.00.00.000 Γραμμάτια εισπρ. λήξης 2003	5.400		5.400	

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	300		300
36.00.00.000 Έντυπα	300	-	300
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	73.620	6.300	67.320
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	72.120	6.300	65.820
38.03.00.000 ΕΤΕ (Κεντρικό)	500	-	500
38.03.00.001 Εμπορική (Γίανος Δραγ.)	1.000	-	1.000
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		60.000	60.000
40.06.00.000 Καράχος Γεώργιος		12.000	12.000
40.06.00.001 Καράχος Αντώνιος		48.000	48.000
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	3.660	73.160	69.500
50.00.00.000 Κάτσος Γεώργιος	3.660	73.160	69.500
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΚΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		8.400	8.400
51.00.00.000 Γραμμάτια πληρωτέα λήξ. 2003		8.400	8.400
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	7.120	6.220	900
54.00.00.018 Φ.Π.Α. αγορών με 18%	6.840	-	6.840
54.00.02.018 Φ.Π.Α. δαπανών με 18%	180	-	180
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 18%	-	6.120	6.120
54.03.00.000 Φ.Μ.Υ.	100	100	-
55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		100	100
55.00.00.000 Λογ. τρέχουσας κίνησης		100	100
56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	170	170	
56.01.00.000 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά	170	170	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.000		1.000
64.07.00.001 Έντυπα υποκείμενα στο Φ.Π.Α.	1.000		1.000

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ		34.000		34.000
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ				
70.00.00.018 Παλήσεις χονδρικές με 18%		34.000		34.000
81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ	10		10	
ΑΠΟΤΕΛ.				
81.00.00.000 Φορολογικά πρόστιμα	10		10	
ΣΥΝΟΛΑ	252.270	252.270	172.000	172.000

ΣΗΜ: Κατά τον ίδιο τρόπο συντάσσονται και τα ισοζύγια των δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογ/σμών. Θα πρέπει βασικά οι τεταρτοβάθμιοι λογαριασμοί να συμφωνούν στην αξία με τον αντίστοιχο τριτοβάθμιο, οι τριτοβάθμιοι με τον αντίστοιχο δευτεροβάθμιο και οι δευτεροβάθμιοι με τον αντίστοιχο πρωτοβάθμιο.

3.8 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΟΥ ΕΤΟΥΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Έστω ότι αυτά ήταν τα γεγονότα και οι ενέργειες του 2002. Με ημερομηνία 31.12.02 και σε διάστημα 3 μηνών από τη λήξη του έτους, η Ο.Ε. είναι υποχρεωμένη να συντάξει τον ισολογισμό της.

Για να συνταχθεί ο ισολογισμός απαιτείται πρώτα να γίνει η απογραφή των περιουσιακών της στοιχείων, δηλαδή να γίνει λεπτομερής καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας της επιχείρησης.

Η απογραφή γίνεται σε απλές κόλλες χαρτιού από τον προϊστάμενο κάθε τμήματος της επιχείρησης.

Ο λογιστής είναι υποχρεωμένος μέχρι 20 Φεβρουαρίου να καταγράψει στο βιβλίο απογραφών τις ποσότητες των εμπορεύσιμων ειδών και μέχρι 31 Μαρτίου

τις αξίες τους, καθώς και τα υπόλοιπα των άλλων πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων και τεταρτοβάθμιων λογ/σμών

Στη συνέχεια, γίνεται αντιπαραβολή των δεδομένων της απογραφής με τα δεδομένα του προσωρινού ισοζυγίου (της 31.12.07) και επισημαίνονται οι διαφορές. Οι διαφορές αυτές, καθώς και οποιοδήποτε άλλο γεγονός που αναφέρεται στο έτος 2007 και έχει παραληφθεί, τακτοποιούνται με εγγραφές που καταχωρούνται στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών, όπως γίνεται με τις αμέσως παρακάτω περιπτώσεις:

1) ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2007

Στις 15.1.2008, στέλνει η Εμπορική Τράπεζα στην επιχείρηση έγγραφη γνωστοποίηση, ότι οι τόκοι των καταθέσεων της για το έτος 2007 είναι 200 ευρώ.

Ενέργειες

Στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών και με ημερομηνία 31.12.2007 γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u> <u>ΙΣΟΛ</u>	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				200	
38.03 Καταθέσεις όψης σε ευρώ			200		
38.03.00.001 Εμπορική (Ιων. Δραγ. 21)		200			
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ					200
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι			200		
76.03.00.000 Τόκοι καταθέσεων		200			
Τόκοι καταθέσεων στην Εμπορική Τράπεζα για το έτος 2007					

2) ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΟΣ ΤΑΜΕΙΟΥ ΜΕ 31.12.07

Στις 31.12.07, κατά τη μέτρηση των χρημάτων του ταμείου, βρέθηκε ποσό 65.800 ευρώ. Στο προσωρινό ισοζύγιο, το υπόλοιπο ταμείου εμφανίζεται ότι είναι 65.820 ευρώ. Δηλαδή το ταμείο εμφανίζει έλλειμμα 20 ευρώ (πιθανόν από κλοπή).

Το ποσό του ελλείμματος ή θα το συμπληρώσει ο ταμίας με δικά του χρήματα ή η επιχείρηση θα το θεωρήσει σαν μια φυσιολογική απώλεια ταμείου.

Εστω ότι η επιχείρηση το θεωρεί σαν φυσιολογική απώλεια ταμείου.

Ενέργειες

Στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών γίνεται η εξής εγγραφή:

(Η εγγραφή αυτή μπορεί να γίνει μέχρι τέλους Μαρτίου του 2008, αλλά με ημερομηνία όμως 31.12.07).

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u>	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΙΣΟΛ</u>					
81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				20	
81.00 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα			20		
81.00.03.000 Κλοπές - υπεξαυρέσεις		20			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ					20
38.00 Ταμείο			20		
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης		20			

Αιτ. Διαπίστωση ελλείμματος ταμείου				
-------------------------------------	--	--	--	--

3) ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ "ΜΗ ΔΟΥΛΕΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ" ΣΕ "ΔΟΥΛΕΜΕΝΕΣ"

Η γραφική ύλη που δεν αναλώθηκε την προηγούμενη χρονιά και απεικονίζεται στη χρέωση του λογ/σμού 36.00.00.000, αναλώθηκε φέτος.

Ενέργειες

Το ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	31.12.07	ΕΓΓΡΑΦΩΝ	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>ΣΟΔ</u>						
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ					300	
64.07 Έντυπα & γραφική ύλη				300		
64.07.00.002 Έντυπα με Φ.Π.Α. προηγούμενης χρήσης			300			
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ						300
36.00 Έξοδα επομένων χρήσεων				300		
36.00.00.000 Έντυπα			300			
Μεταφορά λογ 36 στο λογ. 64						

4) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2002

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	Αξία κτήσης X ποσοστό απόσβ. = Αποσβέσεις	
13.00.00.000 Λεωφορείο Νο 1153	18.000 X 20%	= 3.600
13.02.00.000 Φορτηγό Νο 1670	30.000 X 20%	= <u>6.000</u>
	ΣΥΝΟΛΟΝ	= 9.600

14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ

ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	Αξία κτήσης X ποσοστό απόσβ. = Αποσβέσεις
------------	---

14.00.00.000 Έπιπλα γραφείων	8.800X20%	=	1.760
14.02.00.000 Μηχανές General	1.000X20%	=	200
	ΣΥΝΟΛΟΝ	=	1.960

Ενέργειες

Στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών για τις αποσβέσεις της χρήσης 2007 και με ημερομηνία 31.12.07 γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	31.12.07	ΕΓΓΡΑΦΩΝ	ΤΕΤΑΡΤ.	ΔΕΥΤ.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΙΣΟΛ						
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ					11.560	
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ						
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων				9.600		
66.03.00.000 Αποσβέσεις αυτοκινήτων - λεωφορείων			3.600			
66.03.02.000 Αποσβέσεις αυτοκινήτων - φορτηγών			6.000			
66.04 Αποσβέσεις επίπλων				1.960		
66.04.00.000 Αποσβέσ. Επίπλων			1.760			
66.04.02.000 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων			200			
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ						9.600
13.99 Αποσβεσμ. μέσα μεταφ				9.600		
13.99.00.000 Αποσβ. αυτοκ.			3.600			
13.99.02.000 Αποσβ. φορτηγά			6.000			
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ						1.960
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα				1.960		
14.99.00.000 Αποσβ. έπιπλα			1.760			
14.99.02.000 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων			200			
Αποσβέσεις για το έτος 2002						

5) ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Τα υπόλοιπα που έχουν οι τεταρτοβάθμιοι λογ/σμοί του Φ.Π.Α., με 31.12.07,

συμψηφίζονται και μεταφέρονται σ' έναν υπολ/σμό με τίτλο Π.χ. "54.00.99.099 Φ.Π.Α. πληρωμών μηνών" και αν το υπόλοιπο που προκύπτει είναι χρεωστικό για την επιχείρηση, τότε αυτό καταχωρείται στον τει/βάθμιο λογ/σμό του ενεργητικού με τίτλο 33.13..90.000 "Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α.". Στο παράδειγμά μας λοιπόν, με βάση τα δεδομένα που έχουν οι καρτέλες του λογ. 54.00

• καθώς και στο ισοζύγιο της , γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή.

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>31 12.07</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ</u>	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΙΣΟΛ</u>						
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ					6.120	
54.00 Φ.Π.Α.				6.120		
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 18%			6.120			
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ					900	
33.13 Ελληνικό Δημόσιο - Προκατ. φόροι				900		
33.13.90.000 Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α.			900			
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ						7.020
54.00 Φ.Π.Α.				7.020		
54.00.00.018 Φ.Π.Α. αγορών με 18%			6.840			
54.00.02.018 Φ.Π.Α. δαπανών με 18%			180			
Τακτοποίηση υπολ/σμών του Φ.Π.Α.						

6) ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΠΑΠΩΝ ΣΤΑ ΠΑΠΑ ΤΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ

Τα πάγια που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση, με 31.12 μεταφέρονται στους κωδικούς των αντίστοιχων παγίων της απογραφής: Έτσι, η γραφομηχανή που απεικονίζεται στον κωδικό 14.02.10.018 "Αγορές γραφομηχανών γραφείων με 18%" με το ποσό 1.000 ευρώ μεταφέρεται στον κωδ. 14.02.00.000 "Μηχανές γραφείων απογραφής" για τακτοποίηση με την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07 <u>ΕΠΙΤΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ</u>	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			1.000	
14.02 Μηχανές γραφείων απογραφής		1.000		
14.02.00.000 Μηχανές γραφ. Απογρ.	1.000			
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ				1.000
14.02 Μηχανές γραφείων		1.000		
14.02.10.018 Αγορ. μηχ. γραφ. με 18%	1.000			
Τακτοποίηση λογ/σμών				

3.8.1 ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΡΩΤ/ΘΜΙΩΝ & ΤΕΤΑΡΤΟ/ΘΜΙΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ (Β' ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ) ΜΕ 31.12.07

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	48.000	32.600	15.400	
13.00.00.000 Λεωφορεία απογραφής	18.000		18.000	
13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	30.000		30.000	
13.99.00.000 Αποσβεσμένα λεωφορεία		11.600		11.600
13.99.02.000 Αποσβεσμένα φορτηγά		21.000		21.000
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	10.800	3.760	7.040	
14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής	8.800		8.800	
14.02.00.000 Μηχανές γραφείων απογραφής	1.000		1.000	
14.02.10.018 Αγορές μηχ. γραφείων με 18%	1.000	1.000		
14.99.00.000 Αποσβεσμένα έπιπλα		2.560		2.560
14.99.02.000 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων		200		200
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	62.000		62.000	
20.00.00.000 Αποθέματα απογραφής	25.000		25.000	
20.01.00.018 Αγορές χρήσης με 18%	37.000		37.000	
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	41.190	40.120	1.070	
30.00.00.000 Βακαλόπουλος Αθανάς	40.290	40.120	170	
30.00.00.001 Μουργελάς	900		900	

Αντώνιος			
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	5.400		5.400
31.00.00.000 Γραμμάτια εισπρ. λήξης 2008	5.400		5.400
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	900		900
33.13.90.000 Συμφ. Φ.Π.Α στην επόμε. χρήση	900		900
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	300	300	
36.00.00.000 Έντυπα	300	300	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	73.820	6.320	67.500
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	72.120	6.320	65.800
38.03.00.000 ΕΤΕ (Κεντρικό)	500		500
38.03.00.001 Εμπορική (Ίσως Δραγ.)	1.200		1.200
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		60.000	60.000
40.06.00.000 Καραχός Γεώργιος		12.000	12.000
40.06.00.001 Καραχός Αντώνιος		48.000	48.000
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	3.660	73.160	69.500
50.00.00.000 Κάτσος Γεώργιος	3.660	73.160	69.500
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΚΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		8.400	8.400
51.00.00.000 Γραμμάτια πληρωτέα λήξ. 2003		8.400	8.400
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ	13.240	13.240	
54.00.00.018 Φ.Π.Α. αγορών με 18%	6.840	6.840	
54.00.02.018 Φ.Π.Α. δαπανών με 18%	180	180	
54.00.04.018 Φ.Π.Α. πωλήσεων με 18%	6.120	6.120	
54.03.00.000 Φ.Μ.Υ.	100	100	
55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		100	100
55.00.00.000 Λογ. τρέχουσας κίνησης		100	100

56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ. ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	170	170		
56.01.00.000 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά	170	170		
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.300		1.300	
64.07.00.001 Έντολα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. με 18%	1.000		1.000	
64.07.00.002 Έντολα υποκείμενα με Φ.Π.Α προηγ. χρήση	300		300	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	11.560		11.560	
66.03.00.000 Αποσβέσεις λεωφορείου	3.600		3.600	
66.03.02.000 Αποσβ.φορτ. αυτοκινήτων	6.000		6.000	
66.04.00.000 Αποσβέσεις επίταλων	1.760		1.760	
66.04.02.000 Αποσβ.Μηχανών γραφείου	200		200	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		34.000		34.000
70.00.00.018 Πωλήσεις χονδρικές με 18%		34.000		34.000
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		200		200
76.03.00.000 Τόκοι καταθέσεων		200		200
81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛ.	30		30	
81.00.00.000 Φορολογικά κρόστιμα	10		10	
81.00.03.000 Κλοπές- υπεξαιρέσεις	20		20	
ΣΥΝΟΛΑ	272.370	272.370	172.200	172.200

7) ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

(Αποτίμηση εμπορευμάτων με τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ 31.12.07

ΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓ/ΣΜΟΙ	ΑΡΧΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ 31.12.06		ΑΓΟΡΕΣ 2007		ΣΥΝΟΛΟ		ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ		ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ		ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΗΣ
		ΠΟΣ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣ.	ΑΞΙΑ	ΠΟΣ.	ΑΞΙΑ	
		20.00	Τ.Υ.	10	15.000	10	16.000	20	31.000	4	6.200	
20.01	έγχρωμες καμερ. Ψηφ.	4	10.000	7	21.000	11	31.000	6	16.909,09	5	14.090,91	2.818,8
ΥΝΟΛΟ		14	25.000	17	37.000	31	62.000	10	23.109,09	21	38.890,91	-

Τρέχουσα τιμή αγοράς TV έγχρωμης 2.000 ευρώ

Τρέχουσα τιμή αγοράς κάμερας ψηφιακής 3.000 ευρώ

Η αποτίμηση γίνεται βασικά για να βρεθεί η αξία των εμπορευμάτων που δεν έχουν πωληθεί στο τέλος του έτους.

8) ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ (ΔΑΠΑΝΩΝ)

Στη συνέχεια, πριν από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης συντάσσεται το φύλλο μερισμού των εξόδων κατά την κρίση μου σαν λογιστής της επιχείρησης.

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ 31.12.07

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.300	1.000	300
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	11.560	5.560	6.000
ΣΥΝΟΛΟ	12.860	6.560	6.300

9) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ (ΧΩΡΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ)

Πριν γίνουν οι λογιστικές εγγραφές για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης, ο λογιστής προσδιορίζει τα αποτελέσματα αυτά εξωλογιστικά για να τα επαληθεύσει στη συνέχεια με εκείνα που θα προκύψουν με τις λογιστικές εγγραφές. Τα αποτελέσματα λοιπόν εξωλογιστικά προσδιορίζονται ως εξής:

α) Προσδιορισμός μικτού αποτελέσματος

Πωλήσεις εμπορευμάτων	34.000
-Κόστος πωλήσεων	<u>-23.109,09</u>
Μικτό κέρδος εμπορευμάτων	10.890,91

β) Προσδιορισμός αποτελέσματος εκμετάλλευσης

Μικτό κέρδος εμπορευμάτων	10.890,91
-Έσοδα κεφαλαίου	200
-Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-6.560
-Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	-6.300
Ζημίες εκμετάλλευσης	-1.769,09

γ) Προσδιορισμός του αποτελέσματος χρήσης

-Ζημίες εκμετάλλευσης	-1.769,09
-Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	-30
Ζημίες χρήσης	<u>-1.799,09</u>

10) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

α) Τακτοποιούνται τα αρχικά & τελικά αποθέματα των εμπορευμάτων της χρήσης 2007. (Μεταφέρονται στο λογ/σμό 80.00).

Για τα εμπορεύματα που όπως διαπιστώθηκε από τις αντίστοιχες απογραφές είχαν μείνει απούλητα στο τέλος του 2006 και του 2007 αντίστοιχα, γίνονται οι εξής εγγραφές:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	31.12.07	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ					
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				25.000	
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.			25.000		
80.00.00.000 Λογ. Γενικής Εκμετάλλευση 2007	25.000				
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ					25.000
20.00 Αποθέματα	25.000				
20.00.00.000 Αποθέματα απογρ			25.000		
Μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων χρήσης 2007 στο λογ/σμό 80.00					
	31.12.02				
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ				38.890,91	
20.00 Αποθέματα			38.890,91		
20.00.00.000 Αποθέματα απογρ.	38.890,91				
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ					38.890,91
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.			38.890,91		
80.00.00.000 Λογ. Γενικής Εκμετάλλευσης 2007	38.890,91				
Μεταφορά των τελικών αποθεμάτων χρήσης 2007 στο λογ/σμό 80.00					

β) Τακτοποιούνται οι υπολογισμοί "αγορές εμπορευμάτων".
(Μεταφέρονται στο λογ/σμό 80.00.00.000).

Σύμφωνα με την κατάσταση εμπορευμάτων 31.12.07 και ειδικότερα με τη στήλη "Αγορές 2007" γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	31.12.07	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ</u>					
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ					
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.					
80.00.00.000 Λογ. Γενικής Εκμετάλλευση 2007					
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ					
20.01 Αγορές από το εσωτερικό					
20.01.00.018 Αγορές χρήσης με 18%					
Μεταφορά αγορών 2002 στο λογ. 80.00					
				37.000	
			37.000		
		37.000			
					37.000
			37.000		
		37.000			

γ) Οι λογ/σμοί της ομάδας 6 (60-68) μεταφέρονται στο λογ. 80.00.00.000

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	31.12.07	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ</u>					
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ					
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.					
80.00.00.000 Λογ. Γενικής Εκμετάλλευση 2007					
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ					
64.07 Έντυπα & γραφική ύλη					
64.07.00.001 Έντυπα υποκ. στο Φ.Π.Α.					
64.07.00.002 Έντυπα από προηγ. χρήση					
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ					
				12.860	
			12.860		
		12.860			
					1.300
			1.300		
		1.000			
		300			
					11.560

66.03 Αποσβέσεις μεταφ. μέσων		9.600		
66.03.00.000 Αποσβέσ. λεωφ.	3.600			
66.03.02.000 Αποσβέσ. Φορτ.	6.000			
66.04 Αποσβ. επίπλων & λοιτού εξοπλ.		1.960		
66.04.00.000 Αποσβ. επίπλων	1.760			
66.04.02.000 Αποσβέσ. μηχ. γραφ.	200			
Μεταφορά λογ. 64.66 στο λογ. 80.00				

δ) Οι λογ/σμοί της ομάδας 7 (70-78) μεταφέρονται στο λογ. 80.00.00.000.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ				
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ			34.000	
70.00 Πωλήσεις χονδρικές		34.000		
70.00.01.018 Πωλήσ. χονδρικές με 18%	34.000			
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			200	
76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι		200		
76.03.00.000 Τόκοι καταθέσεων	200			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				34.200
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.		34.200		
80.00.00.000 Λογ. Γενικής Εκμετάλλευσης 2007	34.200			
Μεταφορά λογ. 70, 76 στο λογ. 80.00				

ε) Μετά από τις πιο πάνω λογιστικές εγγραφές, η καρτέλα του λογ/σμού 80.00.00.000 "Λογ/σμός Γενικής Εκμετάλλευσης" εμφανίζεται με χρεωστικό υπόλοιπο 1.769,09 ευρώ, που είναι "καθαρή ζημία εκμετάλλευσης" (αν ήταν πιστωτικό υπόλοιπο θα ήταν "καθαρό κέρδος εκμετάλλευσης"). Με το ποσό αυτό γίνεται η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ				
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			1.769,09	

80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.		1.769,09		
80.00.00.001 Καθαρές ζημιές Εκμ 2007	1.769,09			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				1.769,09
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.		1.769,09		
80.00.00.000 Λογ. Γενικής Εκμετάλλευσης 2007	1.769,09			
Προσδιορισμός καθαρών ζημιών εκμετ. 2007				

στ) Ο λογ/σμός 80.00.00.001 "καθαρές ζημιές εκμετάλλευσης 2007" εξισώνεται και μεταφέρεται στο λογ/σμό 80.01.00.000 "μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης" ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΤΕΤΑΡΤ.</u>	<u>ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ				
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			1.769,09	
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμ.		1.769,09		
80.01.00.000 Μικτά αποτελέσματα εκμ. 2007	1.769,09			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				1.769,09
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλ.		1.769,09		
80.00.00.000 Καθαρές ζημιές Εκμ. 2007	1.769,09			
Μεταφορά από λογ. 80.00 σε λογ. 80.01				

ζ) Τα έσοδα που δεν είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, δηλαδή οι τόκοι πιστωτικοί, μεταφέρονται από το λογ. 80.01.00.000 στο λογ. 80.03.04.000, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ</u>	<u>ΤΕΤΑΡΤ.</u>	<u>ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				200	
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμ.			200		

80.01.00.000 Μικτά αποτελέσματα εκμ. 2007	200			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				200
80.03 Έσοδα μη προσδιορ. των μικτών αποτελεσμάτων		200		
80.03.04.000 Πιστωτικοί τόκοι	200			
Μεταφορά από τον λογ. 80.01 στο λογ. 80.03.04 τους τόκους των καταθέσεων				

η) Τα έξοδα που δεν είναι προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, δηλαδή τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας και τα έξοδα λειτουργίας διάθεση μεταφέρονται από το λογ. 80.01.00.000 στους λογ. 80.02.00.000 "Έξοδα διοικητικής λειτουργίας" και 80.02.02.000 "Έξοδα λειτουργίας διάθεσης", ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΤΕΤΑΡΤ.</u>	<u>ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ</u>				
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			12.860	
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων		12.860		
80.02.00.000 Έξοδα διοικ. Λειτουργίας	6.560			
80.02.02.000 Έξοδα λειτ. Διάθεσης	6.300			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				12.860
80.01 Μικτά αποτελέσματα		12.860		
80.01.00.000 Μικτά αποτελ. επιχείρ	12.860			
Μεταφορά από λογ. 80.01 στο λογ. 80.02				

θ) Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, η καρτέλα 80.01.00.000 "Μικτά αποτελέσματα 2007" εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, δηλαδή μικτό κέρδος 10.890,91 ευρώ (αν το υπόλοιπο ήταν χρεωστικό, τότε θα ήταν μικτή ζημία). Με το ποσό αυτό γίνεται στη συνέχεια η εξής εγγραφή προσδιορισμού του μικτού κέρδους.

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΤΕΤΑΡΤ.</u>	<u>ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ</u>				
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			10.890,91	
80.01 Μικτά αποτελέσματα		10.890,91		

80.01.00.000 Μικτά αποτελέσματα	10.890,91			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				10.890,91
80.01 Μικτά αποτελέσματα		10.890,91		
80.01.00.001 Μικτά κέρδη εκμ. 2007	10.890,91			
Προσδιορισμός μικτών αποτελεσμάτων χρήσης				

ι) Ο λογ. 80.01.00.001 χρεώνεται με το ποσό 10.890,91 ευρώ για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 86.00.00.000 Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης 2007, με την εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ				
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			10.890,91	
80.01 Μικτά αποτελέσματα		10.890,91		
80.01.00.001 Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης 2007	10.890,91			
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ				10.890,91
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλ.		10.890,91		
86.00.00.000 Μικτά κέρδη 2007	10.890,91			
Μεταφ. Λογ. 80.01.00.001 στο λογ. 86.00.00.000				

ια') Οι λογ. 80.02.00.000 και 80.02.02.000 πιστώνονται για να εξισωθούν και χρεώνονται αντίστοιχα ολογ. 86.00.02.000 & 86.00.04.000 με τα ίδια ποσά, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u> 31.12.07	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ				
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			12.860	
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλ.		12.860		
86.00.02.000 Έξοδα διοικητ. λειτουργ.	6.560			
86.00.04.000 Έξοδα λειτουργ. Διάθεσ.	6.300			
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ				12.860
80.02 Έξοδα μη προσδιορ. των μι-		12.860		

κτών αποτελεσμάτων				
80.02.00.000 Έξοδα διοικ. λειτουργ.	6.560			
80.02.02.000 Έξοδα λειτουργ. Διάθ	6.300			
Μεταφορά λογ. 80.02 στο λογ. 86.00				

ιβ') Ο λογ. 80.03.04.000 χρεώνεται για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογ. 86.01.03.000 με το ίδιο ποσό:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ				
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ			200	
80.03 Έσοδα μη προσδιορ. των μικτών αποτελεσμάτων		200		
80.03.04.000 Πιστωτικοί τόκοι	200			
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλ.				200
86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελ.		200		
86.01.03.000 Πιστωτικοί τόκοι	200			
Μεταφορά λογ. 80.03 στο λογ. 86.01				

ιγ') Οι λογ. 81.00.00.000 και 81.00.03.000 πιστώνονται για να εξισωθούν και χρεώνεται ο λογ. 86.02.07.000 με το συνολικό ποσό.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.07	<u>ΤΕΤΑΡΤ</u>	<u>ΔΕΥΤ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ				
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ			30	
86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτελ.		30		
86.02.07.000 Έκτακτα & ανόργ. Έξοδα	30			
81 ΕΚΤΑΚΤΑ & ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ				30
81.00 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα		30		
81.00.00.000 Φορολ. Πρόστιμα & προσαυξ.	10			
81.00.03.000 Κλοπες-υπεξαυρέσεις	20			
Μεταφορά λογ. 81.00 στο λογ. 86.02				

ιδ') Οι λογ/σμοί 86.00,86.01 και 86.02 εξισώνονται και μεταφέρονται στο λογ. 86.99, ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	31.12.07	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ					
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ					
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλ.					
86.00.00.000 Μικτά κέρδη εκμετ. 2007					
86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελ.					
86.01.03.000 Πιστωτικοί τόκοι					
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης					
86.99.00.000 Καθαρές ζημιές χρήσης 2007					
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ					
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλ					
86.00.02.000 Έξοδα διοικ. λειτουργ.					
86.00.04.000 Έξοδα λειτ. διάθεσης					
86.02 Έκτακτα & ανόργανα αποτελ.					
86.02.07.000 Έκτακτα & ανόργανα έξοδα					
Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης					

ιε') Οι ζημιές χρήσης από το λογ. 86.99 μεταφέρονται πρώτα στο λογ. 88.01 μετά στο λογ. 88.98 και μετά στο λογ. 42.01, ως εξής:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ	31.12.07	ΤΕΤΑΡΤ	ΔΕΥΤ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛ					
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ					
88.01 Ζημιές χρήσης					
88.01.00.000 Ζημιές χρήσης 2007					
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ					
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης					
86.99.00.000 Καθ. Ζημιές χρήσ					

2007				
Μεταφορά λογ. 86.99 στο λογ. 88.01	1.799,09			
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ				
88.98 Ζημίες εις νέο		1.799,09		
88.98.00.000 Ζημίες εις νέο 2002	1.799,09			
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ				1.799,09
88.01 Ζημίες χρήσης		1.799,09		
88.01.00.000 Ζημίες χρήσης 2007	1.799,09			
Μεταφορά λογ. 88.01 στο λογ. 88.98				
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ				
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο		1.799,09		
42.01.00.000 Υπόλ. ζημ. χρ. 2002 εις νέο	1.799,09			
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ				1.799,09
88.98 Ζημίες εις νέο		1.799,09		
88.98.00.000 Ζημίες εις νέο 2007	1.799,09			
Μεταφορά λογ. 88.98 στο λογ. 42.01				

3.8.2 Φορολογικός χειρισμός της ζημίας

Η ζημία της χρήσης 2007 που είναι 1.799,09 ευρώ αναμορφώνεται Π.χ. λόγω εξόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά κλπ. και έστω ότι η αναμορφωμένη πλέον ζημία είναι 1.000 ευρώ (μπορεί να ήταν και κέρδος οπότε θα φορολογούνταν). Η ζημία λουπόν 1.000 ευρώ εμφανίζεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ο.Ε. και μεταφέρεται προς συμψηφισμό οπότε μειώνει τα φορολογήσιμα κέρδη που τυχόν προκύψουν στα 5 επόμενα έτη για να φορολογηθούν έτσι λιγότερα κατά το ποσό αυτό κέρδη. Το επιπλέον ποσό των 799,09 ευρώ ζημία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, οπότε συμψηφίζεται μόνο με κέρδη τα οποία έχουν προηγουμένως φορολογηθεί. Αν, μετά την αναμόρφωση προέκυψε κέρδος (αντί ζημία 100 ευρώ), τότε το κέρδος αυτό δεν θα εμφανίζονταν στα λογιστικά βιβλία αλλά με το φόρο όμως των Κερδών αυτών θα χρεώνονταν ο λογ. 42.01.00.100 "Ζημίες φορολογικά μη αναγνωρίσιμες και θα πιστώνονταν ο λογ. 54.07.00.000 "Φόρος κερδών χρήσης".

3.8.3 ΣΥΝΤΑΞΗ ΦΥΛΛΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΟΥ ΕΓΙΝΑΝ ΣΤΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Για όλες τις παραπάνω εγγραφές που έγιναν στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών, συντάσσονται τα γνωστά φύλλα ελέγχου για τους πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογ/σμούς, όπως ακριβώς γίνεται αμέσως παρακάτω.

Αντί από ένα φύλλο ελέγχου (πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογ/σμών) που γίνεται όταν ολοκληρώνονται οι εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος, μπορούν να γίνουν και περισσότερα φύλλα ελέγχου. Μόλις δηλαδή ολοκληρώνεται ένα στάδιο εγγραφών (π.χ. το στάδιο εγγραφών τακτοποίησης) συντάσσεται και από ένα φύλλο ελέγχου με αιτιολογία "κίνηση ημερολογιακών εγγραφών ισολογισμών από Νο.....έως Νο". Μετά ένα άλλο μέχρι τον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων κλπ. Επίσης, μπορεί να μη συνταχθούν και καθόλου φύλλα ελέγχου, αλλά στην περίπτωση αυτή όμως, για κάθε εγγραφή που γίνεται στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών θα γίνεται και αντίστοιχη ενημέρωση των λογ/σμών του γενικού καθολικού και των λογ/σμών του αναλυτικού καθολικού

των δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογ/σμών.

Στην περίπτωση μας λοιπόν, τα φύλλα ελέγχου του ημερολόγιου εγγραφών ισολογισμών γίνονται μια φορά στο τέλος των εγγραφών και έχουν ως εξής:

1) ΣΥΝΤΑΞΗ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ

α) Το φύλλο ελέγχου πρωτοβάθμιων λογ/σμών συμπληρώνεται από τις εγγραφές που έγιναν στο ημερολόγιο εγγραφών - ισολογισμών. Δηλαδή αθροίζονται χωριστά οι χρεώσεις και χωριστά οι πιστώσεις που έγιναν για κάθε πρωτοβάθμιο λογ/σμό και τα αθροίσματα αυτά γράφονται στο φύλλο ελέγχου, ως εξής:

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	200	-
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	20	-
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	300	1.300
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	11.560	11.560
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	6.120	7.020
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	900	-
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	113.440	113.440
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	38.890,91	62.000
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	34.000	-
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	200	200
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	25.780	25.780
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	3.598,18	3.598,18
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	1.799,09	-
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	-	300
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	-	9.600
14 ΕΠΙΤΙΜ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.000	2.960
ΣΥΝΟΛΟ	237.808,18	237.808,18

β) Με βάση το παραπάνω φύλλο ελέγχου, στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και με ημερομηνία 31.12.07 (τελευταία μέρα της χρήσης που πέρασε) γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ 31.12.07 ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	200	

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	20	
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	300	
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	11.560	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	6.120	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	900	
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΜΕΥΣΗ	113.440	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	38.890,91	
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	34.000	
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	200	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ Τ Α ΧΡΗΣΗΣ	25.780	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	3.598,18	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	1.799,09	
14 ΕΠΙΠΛΗ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1.000	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		20
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		30
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		1.300
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		11.560
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		7.020
80 ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΜΕΥΣΗ		113.440
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		62.000
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ 86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		200
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		25.780
36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		3.598,18
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		300
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		9.600
Κίνηση ημερολογίου εγγραφών ισολογισμών με 31.12.07		2.960

γ) Με βάση την εγγραφή αυτή ενημερώνονται οι πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί του γενικού καθολικού.

2) ΣΥΝΤΑΞΗ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ

(Ίδιες ενέργειες γίνονται και για τους τριτοβάθμιους λογ/σμούς)

α) Το φύλλο ελέγχου των δευτεροβάθμιων λογ/σμών συμπληρώνεται από τις εγγραφές που έγιναν στο ημερολόγιο εγγραφών - ισολογισμών. Δηλαδή αθροίζονται χωριστά οι χρεώσεις και χωριστά οι πιστώσεις που έγιναν για κάθε δευτεροβάθμιο

λογ/σμό και τα αθροίσματα αυτά γράφονται στο παρακάτω φύλλο ελέγχου ως εξής:

ΔΕΥΤΕΡΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΙΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
38.03 Καταθέσεις όψης σε ευρώ	200	-
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		20
64.07 Έντυπα και γραφική ύλη	300	1.300
66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων	9.600	9.600
66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού	1.960	1.960
54.00 Φ.Π.Α.	6.120	7.020
33.13 Ελληνικό Δημόσιο - Προκατ. Φόροι	900	-
80.00 Λογ. Γενικής Εκμετάλλευσης	76.629,09	76.629,09
20.00 Αποθέματα	38.890,91	25.000
20.01 Αγορές από το εσωτερικό	-	
70.00 Πωλήσεις χονδρικές	34.000	-
76.03 Λοιποί τόκοι πιστωτικοί	200	
80.01 Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές εκμετάλλευσης)	23.750,91	23.750,91
80.02 Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων	12.860	12.860
80.03 Έσοδα μη προσδιοριστικά μικτών αποτελεσμάτων	200	
86.00 Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	23.750,91	23.750,91
86.02 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		30
86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	1.799,09	1.799,09
86.01 Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα	200	
88.01 Ζημιές χρήσης	1.799,09	1.799,09
88.98 Ζημιές εις νέο	1.799,09	1.799,09
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο	1.799,09	-
38.00 Ταμείο		
36.00 Έξοδα επομένων χρήσεων		
13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς		
14.02 Μηχανές γραφείων	1.000	1.000
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμενος εξοπλισμος	-	
ΣΥΝΟΛΟ	237.808,18	237.808,18

β) Με βάση το παραπάνω φύλλο ελέγχου ενημερώνονται οι δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί του αναλυτικού καθολικού χωρίς να γίνει καμία λογιστική εγγραφή.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

1) Συντάσσεται το τελικό (ή οριστικό) ισοζύγιο για να επαληθευθούν τα υπόλοιπα των λογ/σμών. Συντάσσουμε παρακάτω το ισοζύγιο μόνο των πρωτοβάθμιων και των τεταρτοβαθμίων μαζί. Τα ποσά παίρνονται από τις καρτέλες του γενικού καθολικού. Κατά τον ίδιο τρόπο μπορούν να συνταχθούν τα ισοζύγια των δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων λογαριασμών. Παραλείπουμε όμως την σύνταξη των ισοζυγίων αυτών για λόγους οικονομίας χώρου.

ΤΕΛΙΚΟ (ΟΡΙΣΤΙΚΟ) ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΡΩΤ/ΘΜΙΩΝ & ΤΕΤΑΡΤ/ΜΙΩΝ ΛΟΓ. ΜΕ 31.12.07

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ	ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	48.000	32.600	15.400	
13.00.00.000 Λεωφορεία απογραφής	18.000		18.000	
13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	30.000		30.000	
13.99.00.000 Αποσβεσμένα Λεωφορεία		11.600		11.600
13.99.02.000 Αποσβεσμένα φορτηγά		21.000		21.000
14 ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	10.800	3.760	7.040	
14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής	8.800		8.800	
14.02.00.000 Μηχανές γραφείων απογραφής	1.000		1.000	
14.02.10.018 Αγορές μηχ. γραφείων με 18%	1.000	1.000		

14.99.00.000 Αποσβεσμένα επιπλα		2.560		2.560
14.99.02.000 Αποσβεσμένες μηχανές γραφείων		200		200
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	100.890,91	62.000	38.890,91	
20.00.00.000 Αποθέματα απογραφής	63.890,91	25.000	38.890,91	
20.01.00.018 Αγορές χρήσης με 18%	37.000	37.000		
30 ΠΕΛΑΤΕΣ	41.190	40.120	1.070	
30.00.00.000 Βακαλόπουλος Αθανάσιος	40.290	40.120	170	
30.00.00.001 Μουργελάς Αντώνιος	900		900	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	5.400		5.400	
31.00.00.000 Γραμμάτια εισπρ. λήξης 2008	5.400		5.400	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	900		900	
33.13.90.000 Συμφ. Φ.Π.Α στην επόμ. χρήση	900		900	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	73.820	6.320	67.500	
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	72.120	6.320	65.800	
38.03.00.000 ΕΤΕ (Κεντρικό)	500		500	
38.03.00.001 Εμπορική (Ιωνος Δραγ.)	1.200		1.200	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		60.000		60.000
40.06.00.000 Καράχος Γεώργιος		12.000		12.000
40.06.00.001 Καράχος Αντώνιος		48.000		48.000
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	1.799,09		1.799,09	
42.01.00.000 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης 02	1.799,09		1.799,09	
50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	3.660	73.160		69.500
50.00.00.000 Κάτσος	3.660	73.160		69.500

Γεώργιος				
51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΚΑ		8.400		8.400
ΠΛΗΡΩΤΕΑ				
51 00 00.000 Γραμμάτια		8.400		8.400
πληρωτέα λήξ. 2008				
55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ		100		100
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ				
55 00 00.000 Λογ. τρέχουσας		100		100
κίνησης				
ΣΥΝΟΛΑ	286.460	286.460	138.000	138.000

2) Οι λογαριασμοί του Γενικού και Αναλυτικού Καθολικού που έχουν υπόλοιπο χρεωστικό ή πιστωτικό καταχωρούνται στο βιβλίο Απογραφών. Στο ίδιο βιβλίο καταχωρούνται αναλυτικά η Γενική Εκμετάλλευση και τα Αποτελέσματα Χρήσης. Η καταχώρηση γίνεται ως εξής:

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ

ΑΠΟΓΡΑΦΗ 31.12.07	Μερικά	Αναλυτική	Συγκεντρωτική
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	<u>Ποσά</u>	<u>Στήλη</u>	<u>Στήλη</u>
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ			15.400
13.00 Αυτοκίνητα Λεωφορεία		18.000	
13.00.00.000 Λεωφορεία απογραφής	18.000		
13.02 Φορτηγά αυτοκίνητα		30.000	
13.02.00.000 Φορτηγά απογραφής	30.000		
Μείον 13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς		-32.600	
13.99.00.000 Αποσβεσμένα λεωφορεία	-11.600		
13.99.02.000 Αποσβεσμένα φορτηγά	-21.000		
14 ΕΠΙΠΛΜ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ			7.040
13.00 Έπιπλα		8.800	
14.00.00.000 Έπιπλα απογραφής	8.800		
14.02 Μηχανές γραφείων		1.000	
14.02.00.000 Μηχανές απογραφής	1.000		
14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα & λοιπά		-2.760	
14.99.00.000 Αποσβεσμένα έπιπλα	-2.560		
14.99.02.000 Αποσβεσμένες μηχανές	-200		
 <u>ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>			
α) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			38.890,91
20.00 Αποθέματα		38.890,91	
20.00.00.000 Αποθέματα απογραφής	38.890,91		
TV έγχρωμες (16 τεμ. X 1.550 ευρώ =	24.800)		
Κάμερες ψηφιακές (5 τεμ. X 2.818,18 ευρώ =	<u>14.090,91</u>)		
Σύνολο	<u>38.890,91</u>		
β) ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			
30 ΠΕΛΑΤΕΣ			1.070
30.00 Πελάτες εσωτερικού		1.070	

30.00.00.000 Βακαλόπουλος	170	
30.00.00.001 Μουργελάς	900	
31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ		5.400
31.00 Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο		5.400
31.00.00.001 Γραμμάτια λήξης 2008		
Συνολή αποδόση: Α. Βένου λήξης: 10.4.2008	5.400	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		900
33.13 Ελληνικό Δημόσιο - Προκατ. Φοροι		900
33.13.90.000 Φ.Π.Α στην επομ. χρήση	900	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		67.500
38.00 Ταμείο		65.800
38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης	65.800	
38.03 Καταθέσεις όψης σε ευρώ		1.700
38.03.00.000 ΕΤΕ (Κεντρικό)	500	
38.03.00.001 Εμπορική (Ιωνος Δραγ.)	1.200	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		<u>136.200,91</u>

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

ΚΑΘΑΡΑ ΘΕΣΗ - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ - ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ		60.000
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		60.000
40.06.00.000 Καράχος Γεώργιος		
(400 μερ.Χ 30)	12.000	
40.06.00.001 Καράχος Αντώνιος		
(1.600 μερ.Χ 30)	48.000	
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ		-1.799,09
42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο		-1.799,09
42.01.00.000 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο 2007	-1.799,09	

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		69.500
50.00 Προμηθευτές εσωτερικού	69.500	

50.00.00.000	Κάτσος Γεώργιος	69.500	
51	ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ		8.400
51.00	Γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ		8.400
51.00.00.000	Γραμμάτια πληρωτέα		
	λήξης 2008	8.400	
	Συν/κή Μ. Βέλιου		
	λήξης 3.2.2008 8.400 ευρώ		
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		100
55.00	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων		
	(ΙΚΑ)		100
55.00.00.000	Λογ/σμός τρέχουσας		
	κίνησης	100	
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		<u><u>136.200,91</u></u>

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31.12.07

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ Ενσώματες ακινήτοποιήσεις	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
Μεταφορικά μέσα	48.000	32.600	15.400
Επιπλα και λοιγός εξοπλισμός	9.800	2.760	7.040
Σύνολο Πάγιου Ενεργητικού	57.800	35.360	22.440
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Αποθέματα			
Εμπορεύματα			38.890,91
Απαιτήσεις Σε ευρώ			
Πελάτες	1.070		1.070
Γραμμάτια εισπρακτέα	5.400		5.400
Χρεώστες διάφοροι	900		900
Διαθέσιμα			
Ταμείο	65.800		65.800
Καταθέσεις όψης	1.700		1.700
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού			113.760,91
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			<u>136.200,91</u>
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
Κεφάλαιο εταιρικό (2.000 μερΧ30 ευρώ ονομ. αξία)			60.000
Αποτελέσματα εις νέο			-1.799,09
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων			58.200,91
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις σε ευρώ			
Προμηθευτές	69.500		69.500
Γραμμάτια Πληροτέα	8.400		8.400
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	100		100
Σύνολο Υποχρεώσεων			78.000

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ			<u>136.200,91</u>
--------------------------------	--	--	--------------------------

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

ΧΡΕΩΣΗ	2007	2006
1) Αποθέματα έναρξης χρήσης		
20 Εμπορεύματα	25.000	
2) Αγορές χρήσης		
20 Εμπορεύματα	37.000	
3) Μείον αποθέματα τέλους χρήσης		
20 Εμπορεύματα	-38.890,91	
Αγορές & διαφορά (+ -) αποθεμάτων	23.109,09	
4) Οργανικά έξοδα		
64 Διάφορα έξοδα		
64.07 Εντυπα & γραφική ύλη	1.300	
66 Αποσβέσεις	11.560	
Συνολικό κόστος	<u>35.969,09</u>	
ΠΙΣΤΩΣΗ	2007	2006
1) Πωλήσεις		
70 Εμπορευμάτων	34.000	
2) Λοιπά οργανικά έσοδα		
76 Έσοδα κεφαλαίων	200	
80.00 Ζημίες εκμετάλλευσης	1.769,09	
	<u>35.969,09</u>	

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ"

	2007	2006
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	34.000	
Μείον κόστος πωλήσεων	<u>-23.109,09</u>	
Μικτά κέρδη	10.890,91	
Πλέον: άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	200	
Σύνολο	<u>11.090,91</u>	
Μείον: Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-6.560	
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	<u>-6.300</u>	
Ζημίες εκμετάλλευσης	1.769,09	
Πλέον: Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	30	
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ (Ζημίες)	<u>1.799,09</u>	

Έγκριση, Δημοσίευση κλπ. Ισολογισμών Ο.Ε.

Οι διαχειριστές της Ο.Ε. υποχρεώνονται να δημοσιεύσουν τον ισολογισμό και την ανάλυση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης 20 ημέρες τουλάχιστον πριν από την τακτική συνέλευση, δηλαδή το αργότερο μέχρι 10 Μαρτίου (γιατί η συνέλευση θα πρέπει να συγκληθεί το αργότερο μέχρι 31 Μαρτίου) (άρθρο 23 Ν. 3190/55). Η δημοσίευση γίνεται στην εφημερίδα της Κυβέρνησης, σε μια τοπική εφημερίδα και σε μια εφημερίδα των Αθηνών. Όταν ελέγχονται από ορκωτούς Ελεγκτές τότε δημοσιεύονται στις ίδιες εφημερίδες που δημοσιεύονται και οι Α.Ε.

Επίσης, 20 ημέρες πριν από τη Γενική Συνέλευση, οι διαχειριστές υποβάλλουν έκθεση για όσα έχουν πράξει (οι εκθέσεις αυτές αναγράφονται στο θεωρημένο βιβλίο πρακτικών διαχείρισης).

Στη συνέχεια, η τακτική συνέλευση αποφασίζει για την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών, καθώς και για την απαλλαγή των διαχειριστών από κάθε ευθύνη. Στην περίπτωση που η τακτική συνέλευση αναμορφώσει τον ισολογισμό που είχαν συντάξει οι διαχειριστές, ο νέος ισολογισμός ξαναδημοσιεύεται στην εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Τα όσα αποφασίζονται κατά την τακτική συνέλευση (ή και σε άλλες συνελεύσεις) αναγράφονται στο βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων. Το περιεχόμενο της έκθεσης των διαχειριστών και των πρακτικών των συνελεύσεων είναι παρόμοια με εκείνα του Διοικητικού Συμβουλίου και των Πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης των

μετόχων αντίστοιχα.

Δημοσίευση συνοπτικού ισολογισμού

Οι μικρού μεγέθους επιχειρήσεις μπορούν να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΗΣ Ο.Ε. ΜΕΣΩ Η/Υ

Σήμερα, σχεδόν όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ενημερώνουν τα λογιστικά τους βιβλία μέσω Ηλεκτρονικών Υπολογιστών (Η/Υ). Στην περίπτωση μας λοιπόν, αν η επιχείρηση "ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε." Ε.Π.Ε. του παραδείγματός μας ενημέρωνε τα λογιστικά της βιβλία μέσω Η/Υ, τότε θα γινόταν οι εξής λογιστικές ενέργειες:

1) Με το συνολικό ποσό που απεικονίζεται στο παθητικό της απογραφής έναρξης, θα χρεώνονταν ο λογ. 89.00.00.000 "Ισολογισμός ανοίγματος" και θα πιστώνονταν με τα επιμέρους ποσά οι αντίστοιχοι τεταρτοβάθμιοι λογ/σμοί του παθητικού. Στη συνέχεια, με το συνολικό ποσό που απεικονίζεται στο ενεργητικό της απογραφής έναρξης, θα πιστώνονταν ο ίδιος λογ. 89.00.00.000 και θα χρεώνονταν με τα επιμέρους ποσά οι αντίστοιχοι τεταρτοβάθμιοι λογ/σμοί του ενεργητικού. Οι εγγραφές αυτές, αν δεν υπάρχουν διαφορές στην ονοματολογία και στην κωδικοποίηση των λογ/σμών, μπορούν να γίνουν και αυτόματα μέσω του Η/Υ στο βιβλίο εγγραφών ισολογισμών ή στο βιβλίο διαφόρων πράξεων.

2) Θα πραγματοποιούνταν από το λογιστή, μέσω Η/Υ, οι εγγραφές στα αντίστοιχα ημερολόγια "ταμείου" και "διαφόρων πράξεων".

3) Ο λογιστής θα καταχωρούσε, μέσω Η/Υ, στο "ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών" τις εγγραφές τακτοποίησης και προσδιορισμού του αποτελέσματος.

Όλες οι υπόλοιπες ενέργειες, που στο παράδειγμά μας έχουν γίνει χειρόγραφα, τώρα με τη χρήση Η/Υ θα γινόταν αυτόματα. Δηλαδή, όταν χρησιμοποιείται Η/Υ, τότε όλα τα αναλυτικά καθολικά, το γενικό καθολικό, το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, τα ισοζύγια και οτιδήποτε άλλο επιθυμεί η επιχείρηση, παίρνονται αμέσως και αυτόματα μέσω Η/Υ. Εύκολα λοιπόν, μπορεί κανείς να διαπιστώσει, πόσο μεγάλο και χρήσιμο έργο προσφέρουν οι Η/Υ στις λογιστικές εργασίες και γενικά στην οργάνωση και πληροφόρηση των επιχειρήσεων.

ΣΗΜ.: Υπάρχουν σήμερα πολλά λογιστικά προγράμματα που κυκλοφορούν στην αγορά. Τέτοια καταξιωμένα προγράμματα είναι και τα εξής: EUROFASMA της εταιρίας SINGULAR, ΚΕΦΑΛΑΙΟ της εταιρίας UNISOFT, DEFACTO της εταιρίας COMPUTER LOGIC, της εταιρίας ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ, της εταιρίας DATA COMMUNIATION κλπ.

Συνολικά έσοδα επιχειρήσεων δημοσίων και έργων ή από ένδοξο δωρεάνο έργο	Συνολικός καθαρός κέρδος	Συνολική αξία εργαζομένων ή συμβολικών αγορών οικοπέδων	Συνολικά ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις διαμερισμάτων κτλ. (άρθρο 34, 35 κ.α.κ. ν. 2238/1994)	Συνολικός καθαρός κέρδος	Συνολικά καθαρά (περιμετρικά) κέρδη
600	600	600	621	622	623
604	604	604	624	625	626
606	606	606	627	628	629
ΣΥΝΟΛΑ	600	ΣΥΝΟΛΑ			

ΑΞ ΗΣ - ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τοποθεσία τεχνικού έργου	Είδος έργου (βήματα, διαμετρώ κλπ.)	Αριθμός εργαζομένων ή συμβολικών αγορών (από 1000 κ.α.κ.)	Ακαθάριστα έσοδα από μεταπωλητικές δραστηριότητες τεχνικών έργων ή από αποτελεσματικό έδαφος τεχνικού έργου	Άλλα οφέλη		Συνολικός καθαρός κέρδος	Καθαρά (περιμετρικά) κέρδη
				Εργαζόμενοι	Εργοστάθια		
610	610	610	611	612	613	614	615
ΣΥΝΟΛΟ	610	ΣΥΝΟΛΟ	611	612	613	614	615

Αξία εργαζομένων ή συμβολικών αγορών και αποτελεσματικό έδαφος τεχνικού έργου	Τοποθεσία τεχνικού έργου	Αριθμός εργαζομένων ή συμβολικών αγορών (από 1000 κ.α.κ.)	Ακαθάριστα έσοδα από μεταπωλητικές δραστηριότητες τεχνικών έργων ή από αποτελεσματικό έδαφος τεχνικού έργου	Ποσό μερίσματος λόγω έδρας (2)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (3) = (1) - (2)	Καθαρά (περιμετρικά) κέρδη
624	624	624	625	626	627	628
ΣΥΝΟΛΟ	624	ΣΥΝΟΛΟ	625	626	627	628

ΚΑΣ (ΕΥ) - ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 5 ΑΡΘΡΟΥ 33 ν. 2238/1994**

Είδος Έξοδα	Αριθμός Κυκλοφορητών	Ποσοστό συνδρομής κτητός %	Καθαρά κέρδη (1)	Επιμεταλυτική Μη ιδιοκτητική	Ποσό μερίσματος λόγω έδρας (2)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (3) = (1) - (2)	Συνολικό Είδος Έξοδα
630	630	630	631	632	633	634	635
636	636	636	637	638	639	640	641
ΣΥΝΟΛΟ	636	ΣΥΝΟΛΟ	637	638	639	640	641

ΚΑΚΣ (Ε) - ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ Α.Χ. - Διαμερισμάτων ΜΟΚΟ από τράκ, ασφαλιστικής κλπ. Α.Α.Χ. επιτηδεύων (ν. ΚΤΕΛ και Φ.Α.Χ. που δεν γίνονται βάσει Γ' κτητός)

Είδος Εργασιών	Αριθμός Κυκλοφορητών	Είδος Εργασιών	Αριθμός Κυκλοφορητών	Ποσοστό συνδρομής κτητός %	Καθαρά κέρδη (1)	Επιμεταλυτική Μη ιδιοκτητική	Ποσό μερίσματος λόγω έδρας (2)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (3) = (1) - (2)	Συνολικό Είδος Έξοδα
642	642	642	643	644	645	646	647	648	649
650	650	650	651	652	653	654	655	656	657
ΣΥΝΟΛΟ	650	ΣΥΝΟΛΟ	651	652	653	654	655	656	657

ΚΑΚΣ (Ε) - ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 6 ΑΡΘΡΟΥ 33 ν. 2238/1994

Κατηγορία	Αριθμός Κυκλοφορητών	Ποσοστό συνδρομής κτητός %	Καθαρά κέρδη (1)	Επιμεταλυτική Μη ιδιοκτητική	Ποσό μερίσματος λόγω έδρας (2)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (3) = (1) - (2)	Συνολικό Είδος Έξοδα
660	660	660	661	662	663	664	665
666	666	666	667	668	669	670	671
ΣΥΝΟΛΟ	666	ΣΥΝΟΛΟ	667	668	669	670	671

Μερίσματα φορολογούμενου:

Οικονομικό έτος 2007

ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΑΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

Διαχειριστή από 21/01/06 έως 31/12/ 2006

Προς τη Δ.Ο.Υ.

ΡΟΔΟΥ

7543

Αριθ. Φορ Μητρώου

955544433

Η δήλωση του προηγ. οικον. έτους υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.

ΡΟΔΟΥ

7543

Αριθ. Δήλωσης

2004

ΑΡΧΙΚΗ
ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ
ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Εμπροβόλεται έντυπο Ε9: 617 ΝΑΙ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ Α' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε. ΑΡΙΘ. ΤΑΥΤ. 22410-67890
 ΟΝΟΜΑ ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε. ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΟΥ Μ. ΠΕΤΡΙΑΝ
 ΤΙΤΛΟΣ ΠΡΟΔΟΣ ΤΗΛ 22410-67890
 ΕΔΡΑ: ΠΟΛΗ ΡΟΔΟΣ ΟΔΟΣ Μ. ΠΕΤΡΙΑΝ ΑΡΙΘ. 1 ΤΑΧ ΚΩΔ. 85100
 ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΜΠΟΡΙΑ ΤΗΛΕΟΡΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΜΗΧΑΝΩΝ
 Στοιχεία ΑΝΤΙΚΑΤΑ ΤΟΥ
 Ονοματεπώνυμο ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.
 Επάγγελμα ΕΜΠΟΡΙΑ Διεύθυνση ΡΟΔΟΥ Αριθμ. Τηλ. 22410-67890

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Η) 001
 Ή ζημίες (από κωδ. 515 Πιν. Η) 003 1799,09
 Τελερωτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων άρθρου 11 ν. 3296/2004 070
 Κανονικός συντελεστής φορολόγησης αρθ. 10 ν.2238/94 001
 Συντελεστής αρθ. 18 ν. 3296/2004 003

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.

Κύριος και συμπληρωματικός φόρος κτλ.	ΒΕΒΑΙΩΣΗ ¹⁾
Φόρος που αναλογεί: κ % (α) <u>004</u>	Σύνολο: Α.Χ.Κ. Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
Φόρος συμπληρωματικός 3% <u>005</u>	
Υπόλοιπο (α) <u>700</u>	
Ίσκιον: Φόρος εισοδήτος που προκαταβλήθηκε <u>008</u>	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ²⁾ Έγινε έκπτωση για ποσό Αριθ. ΤΑΦΕ <u>2007</u> Ο Ενεργήσας την έκπτωση
>> >> >> παρακρατήθηκε <u>009</u>	
>> άρθρου 7 του ν. 1180/1981 ³⁾ <u>010</u>	
>> οικοδ. επιχειρήσεων άρθρου 11 ν.3296/04 ⁴⁾ <u>111</u>	
>> αλλοδαπής <u>600</u>	
Υπόλοιπο αφαιρούμενων ποσών (β) <u>701</u>	
Ιστωτικό ποσό (β-α) (δ) <u>012</u>	Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ <u>2007</u> Ο Ενεργήσας τον έλεγχο
Ι Χρεωστικό ποσό (α-β) (γ) <u>011</u>	
Καταβολή φόρου (ΝΑΙ-ΟΧΙ <input type="checkbox"/>) <u>014</u>	
Λη χαρτί/μιο 3% από εκμίσθ. κτλ. ακινήτων <u>140</u>	
Φορό ΟΓΑ στα τέλη χαρτί/μιο <u>145</u>	
Ισθ. φόρος % λόγω εκπροθέσμου <u>013</u>	
Ισθ. Τέλη χαρτί/μιο οικοδομικών % >> <u>113</u>	
Ισθ. Εισφορά ΟΓΑ χαρτί/μιο % >> <u>907</u>	
Υπόλοιπο χρεωστικών ποσών ⁵⁾ (ε) <u>157</u>	Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος Επώνυμο: <u>ΚΑΛΗΜΕΡΗ</u> Όνομα: <u>ΜΑΡΙΑ</u> Δ/ση: <u>ΒΑΤΙΟΥ 70</u> Α.Φ.Μ.: <u>055544433</u> <u>31/12/ 2007</u> <u>Ο ΔΗΛΩΝ</u>
Κολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ε-δ) <u>160</u>	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (δ-ε) <u>165</u>	

ΤΑΒΑΝΩΣΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%
Φόρος:		
Καταβολή φόρου:		
Λη χαρτί/μιο:		
Λχ χαρτί/μιο:		
Ισθ. φόρος (εφόρα):		
Ισθ. Τέλος χαρτ. (εφόρα):		
Ισθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ. (εφόρα):		
Όλο:		
Διπλοτύπου:		

Παραλήφθηκε εμπρόθεσμα¹⁾

Εμπρόθεσμα²⁾

Μήνες εκπροθέσμου³⁾

2007
Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος
 Επώνυμο: ΚΑΛΗΜΕΡΗ
 Όνομα: ΜΑΡΙΑ
 Δ/ση: ΒΑΤΙΟΥ 70
 Α.Φ.Μ.: 055544433
31/12/ 2007
Ο ΔΗΛΩΝ

Ο προϊστάμενος Λογιστηρίου κτλ
 Επων: ΚΑΛΗΜΕΡΗΣ
 Όνομ: ΣΠΕΥΘΕΡΙΟΣ
 Δ/ση: ΗΛΙΟΥΔΟΧΗ 64
 Α.Φ.Μ.: 081697163
 Αρ. Μητρ. αδ. ασκ. επαγγ/τος: ΡΟΔΟΥ
 Κατηγορία αδείας: 31/12/ 2007
Ο ΔΗΛΩΝ

Ο Επιμελητής Είσπραξης

Ανάλυση ακαθάριστων εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων:

Ακαθάριστα έσοδα από εμπορία - μεταποίηση.....

>> >> από παροχή υπηρεσιών.....

>> >> από ελεύθερα επαγγέλματα.....

>> >> από λοιπές κατηγορίες εισοδήματος.....

Σύνολο ακαθάριστων εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων.....

Ακαθάριστα έσοδα χρήσης άρθρου 15 ν. 3296/2004.....

Ακαθάριστα έσοδα κλάδων μη υπαγομένων στην περαιοση του ν. 3296/2004 από κωδ. 101.....

Ακαθάριστα έσοδα κλάδων μη υπαγομένων στην περαιοση του ν. 3296/2004 από κωδ. 102,103,104.....

Κέρδη χρήσης⁽⁸⁾.....

Ζημιές χρήσης⁽⁸⁾.....

101	34.000,00
102	
103	
104	
105	34.000,00
106	
107	
108	
109	
110	
111	
112	
113	
114	
115	
116	
117	
118	
119	
120	
121	
122	
123	
124	
125	
126	
127	
128	
129	
130	
131	
132	
133	
134	
135	
136	
137	
138	
139	
140	
141	
142	
143	
144	
145	
146	
147	
148	
149	
150	
151	
152	
153	
154	
155	
156	
157	
158	
159	
160	
161	
162	
163	
164	
165	
166	
167	
168	
169	
170	
171	
172	
173	
174	
175	
176	
177	
178	
179	
180	
181	
182	
183	
184	
185	
186	
187	
188	
189	
190	
191	
192	
193	
194	
195	
196	
197	
198	
199	
200	

ε περίπτωση κερδών
κωσθιθενται:

1. Φόροι που δεν εισιπταν.....

2. Ποσό αποσβεσεων που εκπίσθηκε πλέον των νομίμων.....

3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ.....

4. Μισθοι και λοιπές απολοθές εταιρων μελών.....

5. Δαπάνες Ε.Ι.Χ. οπι/των που δεν αναγνωρίζονται για έπιπωση.....

6. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έπιπωση.....

7. Δαπάνες που αφορούν ασφαολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. με ειδικό τρόπο.....

ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές.....

Σύνολο κερδών.....

ή Υπόλοιπο ζημιών.....

Τοιμαρτά κέρδη Τεχνικών Εταιριών⁽⁷⁾.....

ε περίπτωση κερδών
αφορούνται:

1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές.....

2. Έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κτλ.).....

ε περίπτωση ζη-
μιών προσθιθενται:

3. Έσοδα Αφορολόγητα.....

4. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρημασπηρία.....

5.....

Κέρδη χρήσης.....

ή Ζημιές χρήσης.....

Διαφορά καθαρων κερδών άρθρου 15 ν. 3296/2004.....

Καθαρά κέρδη αυτοελέγχου (029 + 802).....

Ζημιές κλάδου μη υπαγομένου στην περαιοση του ν. 3296/2004.....

Κέρδη κλάδου μη υπαγομένων στην περαιοση του ν. 3296/2004.....

Ζημιές παρελθουσών χρήσεων.....

ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ.....

ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ.....

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΑ, ΑΠΟΘΕΜΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ, κ.τ.λ. :

1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν. 1262/1982.....

2. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990.....

3. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 2901/1998.....

4. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.3296/2004.....

5. Δαπάνες επιστημονικής τεχνολογικής έρευνας (εξωλογοστικά).....

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ.....

ή ΖΗΜΙΕΣ.....

ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ.....

018		
019		
020		
450		
021		
022		
023		
024	→	
124	→	1.799,09
100	→	
026		
027		
028		
460		
461		
029	→	
030	→	1.799,09
802	→	
803	→	
804	→	
039	→	
040	→	
340	→	
043		
044		
046		
061		
060		
059		
048	→	
448	→	1.799,09
449	→	

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε' - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ. (επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων)

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
Εκμίσθωση και υποεκμίσθωση.....	400	405
Ιδιόχρηστη διακείνη παρακίρηση.....	410	415
Σύνολο.....	420	425

Δηλώνω ότι οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής είναι οι ακόλουθοι: ⁽¹²⁾ α)

β)

και γ)

..... 2007
Ο ΔΗΛΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΓ' ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ⁽¹³⁾

Ο υπογραμμένος δηλώνω, ότι συμμετέχω ως ομόρρυθμος εταίρος
σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινοώς στις ακόλουθες εταιρίες ή κοινοώς κληρονομικού δικαίου:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 2006	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΕΧΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ
.....
.....

και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την

..... 2007
Ο ΔΗΛΩΝ

Ο υπογραμμένος δηλώνω, ότι συμμετέχω ως ομόρρυθμος εταίρος
σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινοώς στις ακόλουθες εταιρίες ή κοινοώς κληρονομικού δικαίου:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 2006	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΕΧΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ
.....
.....

και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την

..... 2007
Ο ΔΗΛΩΝ

Ο υπογραμμένος δηλώνω, ότι συμμετέχω ως ομόρρυθμος εταίρος
σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινοώς στις ακόλουθες εταιρίες ή κοινοώς κληρονομικού δικαίου:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 2006	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΕΧΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ
.....
.....

και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την

..... 2007
Ο ΔΗΛΩΝ

- (1) Οι σελίδες αυτές θα συμπληρωθούν από την Υπηρεσία.
- (2) 011+014+140+145+013+113+907
- (3) Συμπληρώνεται εφόσον η υπεραξία του άρθρου αυτού υπερμερλήθηκε στον Κ.Α. 016 ή 017 του πίνακα Δ.
- (4) Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νοσή με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.
- (5) Συμπληρώνεται από κοινοπραξίες ανέγερσης και πώλησης οικοδομών στις οποίες συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν.96 (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ.), εφόσον συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων. Στον κωδικό 070 του Πίνακα Β αναγράφονται τα τριμηνιαία κέρδη από την πώληση ημετελών οικοδομών μέσα στη χρήση 2006.
- (6) Αν η επεξεργασία τριών βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Θ.Σ. θα γραφούν τα κέρδη ή η ζημία του φορολογικού (Ν.96 88). Αν τριών βιβλίων Α' ή Β' κατηγορίας τα κέρδη ή η ζημία (άπου αναγνωρίζεται Δ., Ε' και Ζ' κατηγορίας).
- (7) Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προαδιορισμού των τριμηνιαίων κερδών.
- (8) Η οριζητή διαφορά είναι κέρδος και συμπληρώνεται στον Κ.Α. 500.
- (9) Η μείωση του συντελεστή ισχύει για τις επιχειρήσεις που έχουν κέρδη έναρξη δραστηριότητας μετά την 1/1/2005 για τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη δραστηριότητας.
- (10) Στις γραμμές (1,2,3) του πεν. Ι αναγράφονται τα δεδομένα των εταιριών/ μελών (μέχρι 3) που έχουν πάρει οποια αμοιβή από την εταιρία. Στις γραμμές (4 έως 8) του ίδιου πίνακα αναγράφονται τα δεδομένα των εταιριών/ μελών που δεν έχουν πάρει οποια αμοιβή από την εταιρία.
- (11) Σε περίπτωση που ο πίνακας αυτός δεν επαρκεί, θα επισυνάψετε κατάσταση και θα μεταφέρετε τα στοιχεία της κατάστασης στον κωδ. 638 του πίνακα Ι του εντύπου.
- (12) Γράψτε το επίπλημο, όνομα και όνομα πατέρα ή μητέρας.
- (13) Αν δεν υπάρχει ό χώρος για τις συμμετοχές των εταιριών, υποβάλλεται όμοιο βήλωση για τις επιπλέον συμμετοχές.

Τα στοιχεία των φορολογουμένων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών σε αρχείο που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν. 2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων. Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

1. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται: α) ως περιοδική ή ως έκτακτη, από υποκείμενους με βιβλία Β' ή ΑΒ' ή Γ' ή ΑΓ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., β) ως έκτακτη, από τους μη υποκείμενους (π.χ. ιδιώτες), τους υποκείμενους που ενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος και τους επαγόμενους σε καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής. Υποχρέωση υποβολής περιοδικής δήλωσης έχουν: α) ανά μήνα, όσοι τηρούν Γ' ή ΑΓ' κατηγορίας βιβλία β) ανά τρίμηνο, όσοι τηρούν Β' ή ΑΒ' κατηγορίας βιβλία ακόμα και όταν διενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

2. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται:

- α) για κάθε φορολογική περίοδο που προκύπτει ποσό για καταβολή,
- β) για τις φορολογικές περιόδους που προκύπτει πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο αλλά ο υποκείμενος πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών ή υποβάλλει αίτημα επιστροφής,
- γ) όταν το επιθυμεί ο ίδιος ο υποκείμενος.

3. Η περιοδική δήλωση όταν υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται στο φορολογούμενο από τον παραλαβόντα και εφόσον υπάρχει ποσό για καταβολή εκδίδεται ηλεκτρονικά διπλότυπο είσπραξης, με το οποίο καταβάλλεται ο φόρος στον Ταμιά της Δ.Ο.Υ. Αν για οποιοδήποτε πρόβλημα δεν εκδοθεί διπλότυπο, η δήλωση με ποσό για καταβολή υπογράφεται και από τον Ταμιά και αποτελεί ή ίδια Αποδεικτικό Είσπραξης.

4. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του κεντρικού του υποκειμένου ή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του μη υποκειμένου, προκειμένου για υποβολή έκτακτης δήλωσης.

5. Η αποστολή της περιοδικής δήλωσης ταχυδρομικά (με συστημένη επιστολή) επιτρέπεται μόνο για τις επιχειρήσεις που είτε είναι εποχιακές, είτε εδρεύουν σε νησί που δεν υπάρχει Δ.Ο.Υ. Το ίδιο επιτρέπεται να γίνει και από τους υπαλλήλους επί των πλειστηριασμών, προκειμένου για τις έκτακτες δηλώσεις που υποβάλλουν, όταν ο καθ' ου ο πλειστηριασμός είναι υποκείμενος στο φόρο.

6. Η αρχική εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση, ανεξάρτητα από το υπόλοιπο που προκύπτει (χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική), μπορεί να υποβληθεί και με τη χρήση της ηλεκτρονικής μεθόδου, μέσω του ειδικού δικτύου TAXISnet, στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.taxisnet.gr ή www.gsis.gov.gr, αφού προηγούμενα οι υποκείμενοι πιστοποιηθούν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων.

7. Τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται για να τροποποιήσει αρχική δήλωση, όταν αυτή είναι ελλιπής ή εσφαλμένη. Οι τροποποιητικές δηλώσεις συμπληρώνονται σωστά εξ ύπαρξης με όλες τις ενδείξεις. Το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης θα γραφτεί στον κωδ. 403, εφόσον καταβλήθηκε. Ανακλητική δήλωση υποβάλλεται μόνο για λόγους συγγνωστής πλάνης ως προς τα πραγματικά περιστατικά. Η δήλωση με επιφύλαξη πρέπει να συνοδεύεται με έγγραφο, όπου θα αιτιολογείται η επιφύλαξη.

8. Προκειμένου για έκτακτη δήλωση, οι κωδικοί που αφορούν την ημερολογιακή περίοδο (κωδ. 007) και τη φορολογική περίοδο (κωδ. 008) δεν συμπληρώνονται. Διαγραμμίζεται όμως ένας από τους κωδ. 012-1 έως 012-8, ως εξής:

- ο 012-1 αν πρόκειται για λήπτες αγαθών ή υπηρεσιών που είναι ιδιώτες, υποκείμενοι που ασκούν πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα και αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Ακόμη τα πρόσωπα αυτά συμπληρώνουν: α) στον Πίνακα Β' τον κωδ. 343 και αναλυτικά κατά συντελεστή τις αξίες στους κωδ. 301-306, τους αντίστοιχους φόρους στους κωδ. 331-336 και τα σύνολα στους κωδ. 307 και 337 αντίστοιχα, β) στον πίνακα Γ' τους κωδ. 511, 512, 513.
- ο 012-2 αν πρόκειται για πρόσωπα που καθίστανται υποκείμενα λόγω περιστασιακής παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο Κράτος-Μέλος
- ο 012-3 αν η δήλωση υποβάλλεται για οριστικοποίηση απαλλαγής με βάση σχετικές Υπουργικές Αποφάσεις, οπότε στον κωδ. 013 αναγράφεται το είδος της απαλλαγής (π.χ. ναυπήγηση σκάφους), ο αριθμός πρωτοκόλλου και το έτος της αρχικής αίτησης απαλλαγής.
- ο 012-4 αν πρόκειται για υποκείμενους που ασκούν πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, μη υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα και αγρότες του ειδικού καθεστώτος, όταν ενεργούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Συμπληρώνεται οπωσδήποτε το έτος (κωδ. 006) και ο μήνας ενδοκοινοτικών συναλλαγών (κωδ. 009). Ακόμη τα πρόσωπα αυτά συμπληρώνουν τους κωδ. 341, 342 και τις μεν ενδοκ. αποκτήσεις αναλυτικά κατά συντελεστή τις αξίες στους κωδ. 301-306, τους αντίστοιχους φόρους στους κωδ. 331-336 και τα σύνολα στους κωδ. 307 και 337 αντίστοιχα, τις δε ενδοκ. παραδόσεις και στον κωδ. 309. Στον Πίνακα Γ' τέλος, συμπληρώνουν τους κωδ. 511, 512, 513 (ή τους κωδ. 501, 502, 503 σε επιστροφή ενδοκ. αποκτήσεων).
- ο 012-5 αν υποβάλλεται λόγω καθυστέρησης εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθού που αγοράστηκε με απαλλαγή (άρθρο 3 παρ. 2 της Α.Υ.Ο. 1017949/693/Π.Ο.Α. 1075/13-3-95).
- ο 012-6 αν υποβάλλεται λόγω εξόδου αγαθών από φορολογική αποθήκη προς εγχώρια ανάλωση (άρθρο 26 παρ. 11 ν. 2859/00).
- ο 012-7 αν υποβάλλεται από α) αλιείς σκαφών 6-12 μέτρων μεταξύ καθέτων ή σπογγαλιείς ή β) από εκμεταλλευτές Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων (ΤΑΞΙ, αγοραία). Στη δεύτερη περίπτωση υποβάλλεται ξεχωριστή έκτακτη δήλωση για κάθε όχημα και ο αριθ. κυκλοφορίας του οχήματος, καθώς και το ποσοστό (%) συνιδιοκτησίας αναγράφονται αντίστοιχα στους κωδ. 112 και 113.
- ο 012-8 αν υποβάλλεται για οποιαδήποτε άλλη αιτία, που δε μνημονεύεται παραπάνω.

9. Αν το χρεωστικό υπόλοιπο της περιοδικής δήλωσης (ΟΧΙ της έκτακτης) είναι μέχρι 3 € δεν καταβάλλεται στο Δημόσιο, αλλά μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο. Στην περίπτωση αυτή ο κωδ. 513 δε συμπληρώνεται. Η δήλωση αυτή αντιμετωπίζεται ως πιστωτική.

10. Η περιοδική δήλωση υπογράφεται υποχρεωτικά από λογιστή - φοροτεχνικό, εφόσον ο υπόχρεος υποβολής της είναι πρόσωπο που έχει τέτοια υποχρέωση (τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας ή τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας και τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης ετήσιας διαχειριστικής περιόδου, είναι άνω των ορίων, που έχουν οριστεί).

11. Η δήλωση αυτή ισχύει για τις φορολογικές περιόδους από 1.4.2005.

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ **ΡΟΔΟΥ** 001
 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
 01/01/2007 31/12/2007

ΑΦΗΛΙΣ 005
 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 006
 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΣΤΡΑΦΗΣ Η ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ 007
 ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΔΕ 008
 ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 009
 ΤΡΟΠΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 1
 ΜΕ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗ 2
 010

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

21 ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ **ΚΑΛΗΜΕΡΗ Ο.Ε.**
 22 ΟΝΟΜΑ 023 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ 024 ΠΙΤΑΟΣ
 25 **Μ. ΠΕΤΡΙΔΗ 1, ΡΟΔΟΣ** 026 ΑΔΑΦΑΝ
 27 ΤΑΥΤΟΚΩΔ ΤΙΜΗ 028 ΚΑΔ
85100 0241067890

ΕΜΠΟΡΙΑ ΤΗΛΕΟΡΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΨΗΦΙΑΚΩΝ ΜΗΧΑΝΩΝ
 ΑΦΜ 955544433
 ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΙΔΟΣ 032 ΑΡΙΘΜΟΣ 033
 034 ΝΑΙ/ΟΧΙ Χ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ				ΚΑΤΕΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ												
Κατηγορία βιβλίων	Υποχρ.	Προσφ.	Προσφ.	Τακτορ.	Κανον.	Ποσ. 1	Καμψ.	Καμψ.	Απρ. 45	Απρ. 46	Χρυσ.	Απόλ.	Απόλ.	Υποχρ.	Προσφ.	
Α	Β	ΑΒ	ΑΓ	042	043	1	2	3	4	5	6	7	8	044	1	2
061				X	X											

061 ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Φορολογικού αντιπροσώπου 1 Φορολογικού εκπροσώπου 2 Νομίμου εκπροσώπου 3 Αντιλήπτη 4

029 ΟΝΟΜΟ ΤΗ ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΦΜ
 030 ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ
 031 ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ-ΖΩΝΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΗΚΟΝΙΟΜΕΤΡΑ ΤΑΥΤΟΚΩΔ ΔΟΥ Φορολ. Εισοδήματος ΚΩΔ ΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων

ΚΡΟΣΣ φορολογητέας (αυθαίρετες αμοιβές, παροχές υπηρεσιών κ.λπ.) ΕΙΣΔΟΧ ΑΠΟΤ & ΠΡΑΞ ΔΗΤΗ	α	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΟΣΣ φορολογητέας (αμοιβές, αμοιβή/αμοιβές) ΕΝΔΟΧΟΝΙΟΤ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΗΤΗ	α	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί
ΕΚΡΟΣΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ ΕΙΣΔ. ΔΗΤΗ (ΕΛΛΑΔΑ εκτός Αιγίου)	601	9 631		ΕΙΣΡΟΣΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΣ ΕΙΣΔ. ΔΗΤΗ (ΕΛΛΑΔΑ εκτός Αιγίου)	651	9 671
	602	4.5 632			652	4.5 672
	603	19 633			653	19 673
ΕΙΣΡΟΣΣ ΕΙΣΔ. ΔΗΤΗ (από Αιγίου εκτός Ελλάδας)	604	6 634		ΕΝΔΟΧΟΝΙΟΤΗΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΗΤΗ (από Αιγίου εκτός Ελλάδας)	654	9 674
	605	3 635			655	4.5 675
	606	13 636			656	19 676
ΥΠΟΚΟΙΝΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	607	6 637		ΕΙΣΡΟΣΣ από το νόμο	657	6 677
ΕΙΣΡΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ κ.λπ.	608	Υ	ΕΙΣΡΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	658	3 678	
Επιπλέον φόρος 25% κ. εισροών	609		Επιπλέον φόρος 25% κ. εισροών	659	13 679	
610	641	φ	660	6	680	
611	200	φ	661	3	681	
612	34,200	φ	662	13	682	
613		Αφαιρούμενο από το σύνολο των εισροών και εκπτώσεων (641 + 642)	663	1300	683	180
614	34,900	φ	664		684	
615	34,200	φ	665	11.560		
		ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΝ	666	-		
			667	50.860		

ΕΠΙΒΛΗΤΗ ΠΟΣΑ ΣΥΝΟΛΟ 900 ΕΙΣΡΩΝ	701	Φόρος για καταβολή από το κράτος	702	Φόρος για έκπτωση από το κράτος	703	Παθητικό υπόλοιπο προηγ. δήλωσης	704	Κοστίστης αρχικής δήλωσης	705
900	φ	φ	φ	φ	φ	φ	φ	φ	
706		707		708				709	
								710	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή [(κωδ. 637 + κωδ. 137) - (κωδ. 710 + κωδ. 184)]

ΤΙΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	801	900	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	811
900	802	900	ΠΡΟΣΛΥΣΗΝ ΕΚΠΡΟΫΠΟΒΟΛΗΣ	812
	803		ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813

Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε αλογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ

Ο ΔΗΛΩΝ	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Ο ΤΑΜΙΑΣ
	(Όνομα ή Επωνυμία ΑΦΜ Α.Μ. αόιας Κατηγορία αόιας, Δ.νση)	(Σφραγίδα και υπογραφή)	(Σφραγίδα ημερομηνία και υπογραφή)

ΟΔΗΓΙΕΣ

υποβάλλεται από όλους τους επιτηδευματίες, συμπεριλαμβανομένων των ελεύθερων επαγγελματιών και των προσώπων της παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Σύλλογοι και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα).

Υπντόσεται σε τρία αντίτυπα και υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας μέχρι την τριακοστή (30) Σεπτεμβρίου κάθε έτους. Για τις συναλλαγές των υποκαταστημάτων μπορεί να υποβάλλονται οι προαναφερόμενες καταστάσεις, είτε συνολικά στην Δ.Ο.Υ. έδρας είτε κατά εγκατάσταση, στη Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος (ή υποκαταστημάτων), κατά περίπτωση.

Το πρώτο αντίτυπο της κατάστασης προορίζεται για τη Γ.Γ.Π.Σ. το δεύτερο προορίζεται για την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το τρίτο, στο οποίο βεβαιώνεται η παραλαβή, επιστρέφεται στον υπόχρεο.

Η καταχώρηση των ονοματεπωνύμων ή των επωνυμιών των προμηθευτών γίνεται με αναγραφή, για τον καθένα, στις αντίστοιχες σελίδες του συνολικού αριθμού των φορολογικών στοιχείων και της διαφοράς μεταξύ της συνολικής αξίας των χρεωστικών φορολογικών στοιχείων και της συνολικής αξίας των πιστωτικών τιμολογίων, (θετική, αρνητική ή μηδενική) σε δεκαδική μορφή, με υποδιαστολή και αν προκύπτει ακέραιο ποσό με την προσθήκη δύο μηδενικών. Η αξία των δαπανών αναγράφεται χωρίς ΦΠΑ, εκτός από τιςπτώσεις που από το νόμο δεν διαχωρίζεται ή αξία από το Φ.Π.Α. Διευκρινίζεται ότι, όταν υποβάλλονται στοιχεία για τις ληφθείσες θαρίσες, αναγράφεται το ποσό της προμήθειας ή της αμοιβής, κατά περίπτωση.

Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία των προμηθευτών αναγράφονται με αλφαβητική σειρά, όχι κατ' ανάγκη λεξικογραφική. Επωνυμίες γλωσσες μπορούν να αναγράφονται στο τέλος της κατάστασης ή στο αντίστοιχο ελληνικό γράμμα ή αν δεν υπάρχει αντίστοιχο γράμμα, σ' αυτό που εντάσσεται με τη προφορά του.

Εφιστάται η προσοχή του υπόχρεου σε υποβολή αυτής της κατάστασης για την αρθή αναγραφή του αριθμού φορολογικού μητρώου του αριθμού του δελτίου ταυτότητας, όταν ο αντισυμβαλλόμενος στερείται Α.Φ.Μ. (αγρότες, περιστασιακά απασχολούμενοι κλπ) στην αντίθετη περίπτωση θα επιβάλλοντα σε βάρος του τα προβλεπόμενα από το άρθρο 5 του ν. 2523/97 πρόστιμα.

Στην τελευταία γραμμή της κατάστασης καταχωρείται συγκεντρωτικά η καθαρή συνολική αξία των τιμολογίων αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο κλπ.) και των στοιχείων καταβολής αμοιβών, από άλλων κλπ. στα ίδια πρόσωπα.

Στην περίπτωση που ο υπόχρεος, λόγω του πλήθους των προμηθευτών του χρησιμοποιεί περισσότερες από μία καταστάσεις, η κήρηση αυτής της παραγράφου θα γίνει στην αντίστοιχη γραμμή της τελευταίας κατάστασης.

Η κατάσταση αυτή υποβάλλεται και για τα συντασσόμενα συμβόλαια αγοράς αυτοκινητίων και λοιπών μηχανημάτων από επιτηδευτές.

Δεν υποβάλλονται στοιχεία για τα τιμολόγια αγοράς αγαθών από ιδιώτες, τα τιμολόγια που εκδόθηκαν προς πρόσωπα που αρνούνται να εκδόσουν τιμολόγια ή εξέδωσαν τιμολόγια με ανακριβές περιεχόμενο.

Δεν υποβάλλονται στοιχεία για τα τιμολόγια αγοράς αγαθών από το εξωτερικό (εισαγωγές) ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Δεν υποβάλλονται στοιχεία για συναλλαγές μέχρι και τριακόσια (300) ευρώ ανά περίπτωση. Η μη υποβολή των στοιχείων είναι χρωστική, γιατί διαφορετικά θα προκύψουν διαφορές στη διασταύρωση.

Η αναγραφή του επαγγέλματος του αντισυμβαλλόμενου δεν απαιτείται. Στην περίπτωση όμως που ο αντισυμβαλλόμενος δεν έχει χρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων για συγκεκριμένες συναλλαγές (π.χ. αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, πτωχικά απασχολούμενοι-μη επιτηδευματίες που λαμβάνουν την αμοιβή με απόδειξη δαπάνης), θα τίθεται στη σχετική στήλη ο αριθμός "1". Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να καταχωρούνται αλφαβητικά στο τέλος της κατάστασης.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας μηχανογραφικά υποχρεούνται να υποβάλλουν τα δεδομένα της κατάστασης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (δισκέτες κλπ.). Η κατάσταση αυτή συντάσσεται ως έγγραφο υποβολής με τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου και το άθροισμα του αριθμού των τιμολογίων και λοιπών στοιχείων, καθώς και το άθροισμα της καθαρής αξίας τους με τη διατήρηση ότι η ανάλυση αυτών περιέχεται σε δισκέτες.

Οι καταστάσεις αυτές μπορούν να τις υποβάλλουν σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (δισκέτες κλπ.) και όσοι επιτηδευματίες δεν είναι υπαχθέντες από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση που υπάρχουν αρνητικές διαφορές που οφείλονται σε επιστροφές προηγούμενου έτους και δεν καλύπτονται συναλλαγές του ίδιου έτους προς τον ίδιο επιτηδευματία υποβάλλεται ιδιαίτερη κατάσταση στην οποία αναγράφεται εμφανώς συγκεντρωτική κατάσταση πιστωτικών υπολοίπων".

ΟΔΗΓΙΕΣ

υποβάλλεται από όλους τους επιτηδευματίες, συμπεριλαμβανομένων των ελεύθερων επαγγελματιών και των προσώπων της παρ. 3 άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Σύλλογοι και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα). Οι αγρότες που δεν έχουν λει στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υποβάλλουν στοιχεία μόνο για τα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσαν οι ίδιοι με έγκριση του προέσου Δ.Ο.Υ.

υπντάσσεται σε τρία αντίτυπα και υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας μέχρι την τριακοστή (30) Σεπτεμβρίου κάθε έτους. Για τις συναλλαγές των υποκαταστημάτων μπορεί να υποβάλλονται οι προαναφερόμενες καταστάσεις, είτε συνολικά στην Δ.Ο.Υ. έδρας είτε, κατά εγκατάσταση, στη Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος (ή υποκαταστημάτων), κατά περίπτωση. Ο πρώτο αντίτυπο της κατάστασης προορίζεται για τη Γ.Γ.Π.Σ. το δεύτερο προορίζεται για την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το τρίτο, στο βεβαιώνεται η παραλαβή, επιστρέφεται στον υπόχρεο.

Η καταχώρηση των ονοματεπωνύμων ή των επωνυμιών των πελατών γίνεται με αναγραφή, για τον καθένα, στις αντίστοιχες στήλες συνολικού αριθμού των φορολογικών στοιχείων και της διαφοράς μεταξύ της συνολικής αξίας των τιμολογίων ή αποδείξεων παρεπηρεσιών (προς επιτηδευματίες) και της συνολικής αξίας των πιστωτικών τιμολογίων, (θετική, αρνητική ή μηδενική) σε δεκαδική ή, με υποδιαστολή ακόμη και αν προκύπτει ακέραιο ποσό με την προσθήκη δύο μηδενικών. Η αξία των εσόδων αναγράφεται χωρίς εκτός από τις περιπτώσεις που από το νόμο δεν διαχωρίζεται η αξία από το Φ.Π.Α. Διευκρινίζεται ότι, για τα εκδιδόμενα τιμολόγια αντιπρόσωπο που ενεργεί πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου (εντολέα) υποβάλλονται στοιχεία από τον εκδότη των τιμολογίων (αναπωπο). Επίσης υποβάλλονται από τον ίδιο στοιχεία και για τη λαμβανόμενη προμήθεια.

ονοματεπώνυμο ή οι επωνυμίες των πελατών αναγράφονται με αλφαβητική σειρά, όχι κατ'ανάγκη λεξικογραφική. Επωνυμίες ξένων ος μπορούν να αναγράφονται στο τέλος της κατάστασης ή στο αντίστοιχο ελληνικό γράμμα ή αν δεν υπάρχει αντίστοιχο γράμμα τό που εντάσσεται με τη προφορά του.

Ξφιστάται η προσοχή του υπόχρεου σε υποβολή αυτής της κατάστασης για την ορθή αναγραφή του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας και του αριθμού φορολογικού μητρώου ή του αριθμού του δελτίου ταυτότητας, όταν ο αντισυμβαλλόμενος στερείται Α.Φ.Μ. (αγς, κλπ.), γιατί στην αντίθετη περίπτωση θα επιβάλλονται σε βάρος του τα προβλεπόμενα από το άρθρο 5 του ν. 2523/97 πρόστιμα. Στην τελευταία γραμμή της κατάστασης καταχωρείται συγκενρωτικά η διαφορά μεταξύ της συνολικής αξίας των τιμολογίων πώλησ και παροχής υπηρεσιών προς τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο κλπ.) και της συνολικής αξίας των πιστωτιμολογίων (επιστροφών - εκπτώσεων). Σε περίπτωση που ο υπόχρεος, λόγω του πλήθους των πελατών του χρησιμοποιεί περισσό από μία καταστάσεις, η καταχώρηση αυτής της παραγράφου θα γίνει στην αντίστοιχη γραμμή της τελευταίας κατάστασης. Η κατάσταση αυτή υποβάλλεται και για τα συντασσόμενα συμβόλαια πώλησης αυτοκινήτων και λοιπών μηχανημάτων προς επιτηδευματίες.

Δεν υποβάλλονται στοιχεία για τα τιμολόγια πώλησης αγαθών και υπηρεσιών προς το εξωτερικό (εξαγωγές).

Δεν υποβάλλονται στοιχεία για συναλλαγές μέχρι και τριακόσια (300) ευρώ ανά περίπτωση. Η μη υποβολή των στοιχείων είναι υποπτική, γιατί διαφορετικά θα προκύψουν διαφορές στη διασταύρωση.

Η αναγραφή του επαγγέλματος του αντισυμβαλλόμενου δεν απαιτείται. Στην περίπτωση όμως που ο αντισυμβαλλόμενος δεν έχει κρέωση υποβολής συγκενρωτικών καταστάσεων για συγκεκριμένες συναλλαγές (π.χ. αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, περιστασιακά απασχολούμενοι-μη επιτηδευματίες που λαμβάνουν την αμοιβή με απόδειξη δαπάνης), θα τίθεται στη σχετική στήλη ο αριθμός "1". Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να καταχωρούνται αλφαβητικά στο τέλος της κατάστασης.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας μηχανογραφικά υποχρεούνται να υποβάλλουν τα δεδομένα της κατάστασης ής σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (δισκέτες κλπ.). Η κατάσταση αυτή συντάσσεται ως έγγραφο υποβολής με τα πλήρη στοιχεία του χρεού και το άθροισμα του αριθμού των τιμολογίων και λοιπών στοιχείων, καθώς και το άθροισμα της καθαρής αξίας τους με την στήρηση ότι η ανάλυση αυτών περιέχεται σε δισκέτες.

καταστάσεις αυτές μπορούν να τις υποβάλλουν σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα (δισκέτες κλπ.) και όσοι επιτηδευματίες δεν είναι υποωμένοι από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση που υπάρχουν αρνητικές διαφορές που οφείλονται σε επιστροφές προηγούμενου έτους και δεν καλύπτονται από συναλλαγές του ίδιου έτους προς τον ίδιο επιτηδευματία υποβάλλεται ιδιαίτερη κατάσταση στην οποία αναγράφεται εμφανώς γενερωτική κατάσταση πιστωτικών υπολοίπων".

Αξιότιμοι κύριοι,

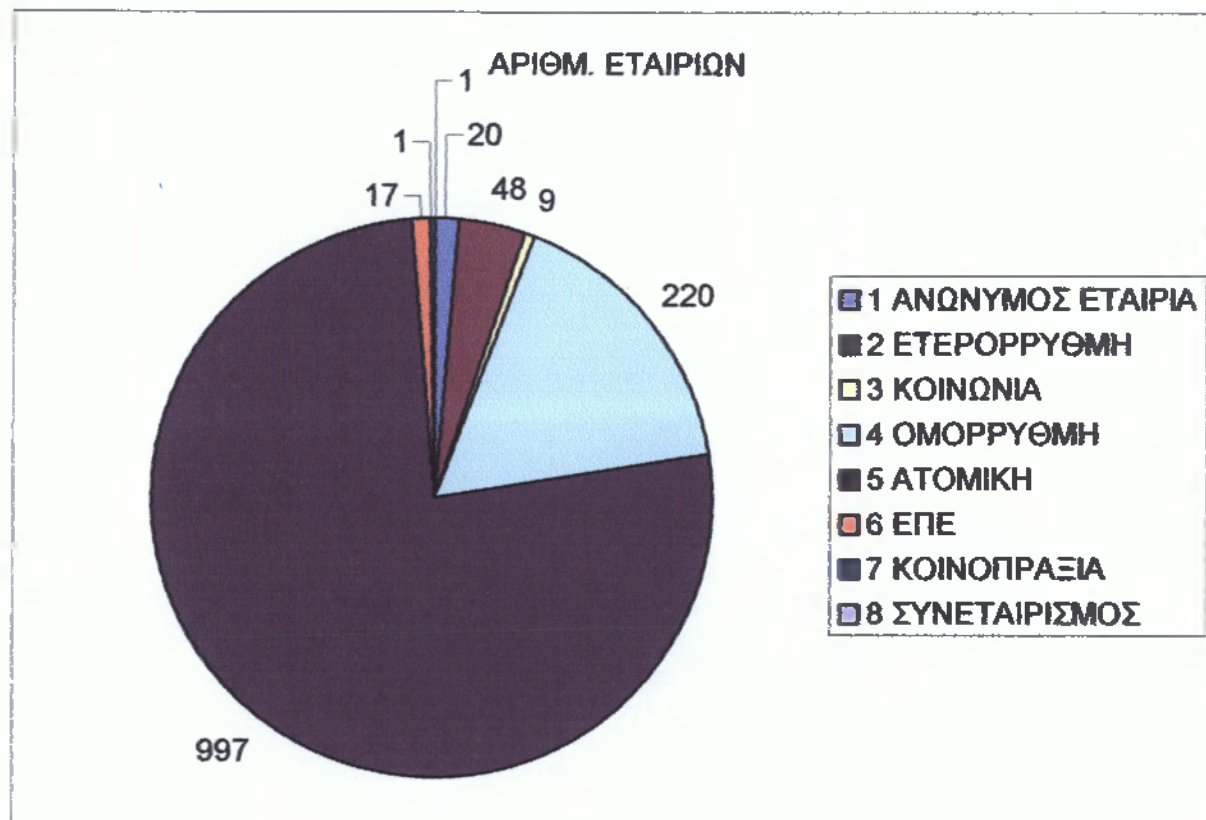
Λέγομαι Μαρία Καλημέρη και φοιτώ στη σχολή Χρηματοοικονομικές και Ελεγκτικές εργασίες στην Καλαμάτα. Ετοιμάζω την πτυχιακή μου με θέμα <<Σύσταση και λειτουργία της Ο.Ε. με βιβλία γ' κατηγορίας>>. Μου έχουν θέσει να συντάξω ένα ερωτηματολόγιο στο επιμελητήριο με την προϋπόθεση να λάβω κάποιες έγκυρες απαντήσεις από εσάς.

Οι ερωτήσεις αναφέρονται παρακάτω:

1. Πόσες εταιρίες έχουν πραγματοποιήσει έναρξη μέσα στο 2007;
2. Πόσες από αυτές ήταν Ο.Ε.;
3. Πόσες εταιρίες έχουν κλείσει μέσα στο 2007;
4. Πόσες από αυτές ήταν Ο.Ε.;
5. Πόσες εταιρίες έχουν μετατραπεί από άλλες εταιρίες εμπορικού δικαίου σε Ο.Ε. και γιατί;

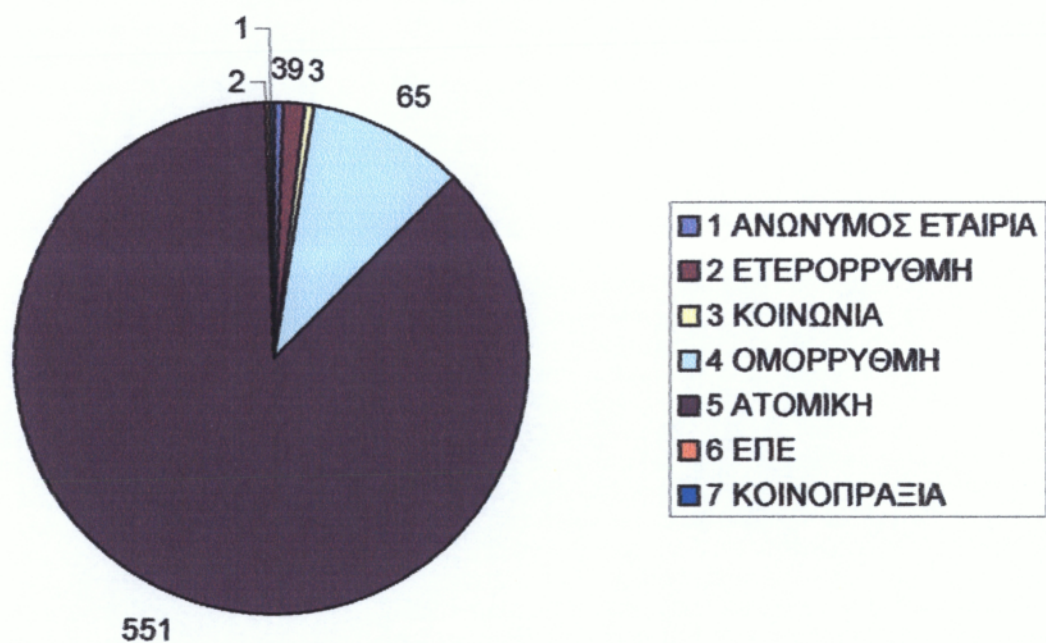
Θα σας παρακαλούσα θερμά να λάβω την απάντησή σας σε αυτές τις ερωτήσεις για να μπορέσω να ολοκληρώσω την πτυχιακή μου.

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΜΕΧΡΙ 31-08-2007		
α/α	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	ΑΡΙΘΜ. ΕΤΑΙΡΙΩΝ
1	ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑ	20
2	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ	48
3	ΚΟΙΝΩΝΙΑ	9
4	ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ	220
5	ΑΤΟΜΙΚΗ	997
6	ΕΠΕ	17
7	ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	1
8	ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΣ	1
		1313



ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΜΕΧΡΙ 31-08-2007		
α/α	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	ΑΡΙΘΜ. ΕΤΑΙΡΙΩΝ
1	ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑ	3
2	ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ	9
3	ΚΟΙΝΩΝΙΑ	3
4	ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ	65
5	ΑΤΟΜΙΚΗ	551
6	ΕΠΕ	2
7	ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	1
		634

ΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΜΕΧΡΙ 31-08-2007



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνικά βιβλία

- Ιγνατιάδη Αριστοκλή Ι., Θεωρητική και εφαρμοσμένη λογιστική εταιρικών επιχειρήσεων, Νέα έκδοση σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. και τις τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, Θεσσαλονίκη.
- Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Λογιστικά κοστολόγηση φοροτεχνικά Γεν. Λογ. Σχέδιο – Κ.Β.Σ., 18^η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2002.
- Καραγιάννης Δημήτριος Ι., Αφορολόγητα αποθεματικά συνάφεια κάθε τρία χρόνια φορολογικός έλεγχος επιχ/σεων, 3^η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2003.
- Σαρσέντη Βασιλείου Ν.& Παπαναστασάτου Αναστασίου Σπ., Λογιστική εταιριών, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλη, γ' έκδοση, Αθήνα 2000
- Τσούντα Κων/νου, Εμπορικό δίκαιο, Μάρτιος 2001.

Προσελίδες

- www.taxheaven.gr
- www.taxisnet.gr
- www.e-forologia.gr
- www.google.gr
- www.poeday.gr