

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.0 ΟΝΤΟΤΗΤΑ - ΕΤΑΙΡΙΑ

Οντότητα: Ορίζεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.

Εταιρία : Ως έννοια αναφέρεται στην σύμπραξη δύο τουλάχιστον φυσικών ή νομικών προσώπων. Η περιουσία της είναι ανεξάρτητη από αυτή των προσώπων που την ιδρύουν ή των προσώπων που μπορεί να συμμετέχουν στο εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο. Αποτελεί δηλαδή μια ξεχωριστή λογιστική οντότητα.

Οι εταιρίες ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών τους διακρίνονται σε **Αστικές** και **Εμπορικές**. **Αστικές Εταιρίες:** Προωθούν κοινωνικούς πολιτικούς και άλλους σκοπούς. Δεν ασκούν εμπορική δραστηριότητα. **Εμπορικές Εταιρίες:** Έχουν ως σκοπό την επίτευξη κέρδους μέσω των δραστηριοτήτων τους.

Οι εμπορικές εταιρίες που αποτελούν και το ενδιαφέρον της λογιστικής των εταιριών, διακρίνονται περαιτέρω και μπορούν να ταξινομηθούν στις εξής κύριες κατηγορίες:

Προσωπικές Εταιρίες: Κυρίαρχο ρόλο έχει η προσωπικότητα των εταίρων ανεξάρτητα από το ύψος της συμμετοχής τους στο κεφάλαιο. Η νομοθεσία δεν προβλέπει ελάχιστο όριο καταβεβλημένου κεφαλαίου, ενώ η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με ομόφωνη απόφαση των εταίρων. Αμιγώς προσωπική θεωρείται μόνο η Ομόρρυθμη Εταιρία. Η ετερόρρυθμη εταιρία έχει χαρακτηριστικά με αυτά της ΟΕ, όμως οι ετερόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μέχρι του ποσού εισφοράς τους στο κεφάλαιο.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία τα είδη προσωπικών εταιριών που μπορούν να συσταθούν είναι: Ομόρρυθμη Εταιρία, Ετερόρρυθμη Εταιρία, Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρία. Επίσης ως προς την δεύτερη κατηγορία αυτή των κεφαλαιουχικών, είναι η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης και η Ανώνυμη Εταιρία. Η σύσταση μιας εταιρίας προϋποθέτει την ισχύ κάποιων βασικών προϋποθέσεων, οι οποίες αφορούν τη δυνατότητα των ατόμων που συμμετέχουν στην σύσταση της να διατηρούν

δικαιοπρακτική ικανότητα και να μην έχουν υπαχθεί σε κατάσταση πτώχευσης. Επίσης ο σκοπός της εταιρίας δεν πρέπει να είναι αντίθετος με την υπάρχουσα νομοθεσία και τα χρηστά ήθη, ενώ επιβάλλεται η ύπαρξη δημοσιότητας, ώστε τρίτοι ενδιαφερόμενοι να έχουν γνώση του πλαισίου σύστασης και λειτουργίας της εταιρίας. Τέλος είναι απαραίτητη η ύπαρξη εισφοράς από την πλευρά των φορέων της εταιρίας, η οποία μπορεί να είναι σε χρήμα ή σε είδος¹.

Κεφαλαιουχικές Εταιρίες: Κυρίαρχο ρόλο στις εταιρίες αυτές ασκεί το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο που διαιρείται σε ίσα τμήματα (μερίδες ή μετοχές) και οι μέτοχοι ευθύνονται μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Εδώ δεν αναγνωρίζεται ως προσφορά η προσωπική εργασία. Σαφής διαχωρισμός μεταξύ προσωπικής και εταιρικής περιουσίας Ν. 2190/1920. Αμιγώς κεφαλαιουχική είναι η Ανώνυμη Εταιρία.

Μεικτές Εταιρίες: Αποτελούν ενδιάμεσες μορφές μεταξύ των προσωπικών και κεφαλαιουχικών εταιριών με σκοπό να καλύψουν μορφές επιχειρησιακής συγκρότησης στις οποίες το προσωπικό και κεφαλαιακό στοιχείο είναι σκόπιμο να συνυπάρχουν.

1.1 Προϋποθέσεις Σύστασης Εταιρίας

Η σύσταση μιας εταιρίας προϋποθέτει την ισχύ κάποιων βασικών προϋποθέσεων, οι οποίες αφορούν:

- Τη δυνατότητα των ατόμων που συμμετέχουν στην σύσταση της να διατηρούν δικαιοπρακτική ικανότητα και να μην έχουν υπαχθεί σε κατάσταση πτώχευσης.
- Ο σκοπός της εταιρίας δεν πρέπει να είναι αντίθετος με την υπάρχουσα νομοθεσία και τα χρηστά ήθη
- Επιβάλλεται η ύπαρξη δημοσιότητας, ώστε τρίτοι ενδιαφερόμενοι να έχουν γνώση του πλαισίου σύστασης και λειτουργίας της εταιρίας.
- Είναι απαραίτητη η ύπαρξη εισφοράς από την πλευρά των φορέων της εταιρίας, η οποία μπορεί να είναι σε χρήμα ή σε είδος.
-

Οι εταιρείες ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α. Συνένωση με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα

β. Δικό τους όνομα και επωνυμία - ανεξάρτητα περιουσιακά στοιχεία

¹ Στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών η προσωπική εργασία μπορεί να αποτελέσει εισφορά κεφαλαίου δεν αποτελεί όμως τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου.

γ. Δυνατότητα εταίρων για απεριόριστη συμμετοχή σε άλλες εταιρείες.

δ. Η εκπροσώπηση της εταιρίας γίνεται από πρόσωπα που ορίζονται από τους εταίρους ή μετόχους ανάλογα με την εταιρική μορφή.

ε. Στο ιδρυτικό καταστατικό περιγράφονται αναλυτικά οι σχέσεις των προσώπων που ιδρύουν την εταιρία καθώς και οι διαδικασίες ίδρυσης.

1.2 Διάκριση εταιριών ως προς τη νομική τους μορφή

Οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα μεταξύ των εταίρων αλλά και η δομή της σχέσης της εταιρίας με τις λοιπές οντότητες μιας οικονομίας έχει ως αποτέλεσμα τη διάκρισή τους ως προς τη νομική τους μορφή. Οι βασικές μορφές εταιριών είναι:

Ομόρρυθμη Εταιρία (ΟΕ)

Ετερόρρυθμη Εταιρία (ΕΕ)

Ετερόρρυθμη κατά Μετοχές Εταιρία

Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ)

Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε

Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία -ΙΚΕ

Ανώνυμη Εταιρία (ΑΕ)

Μία επιχείρηση μπορεί να είναι και ατομική, δηλαδή δεν υπάρχουν εταίροι, αλλά ένα άτομο που ασκεί μία επαγγελματική δραστηριότητα (ελεύθερος επαγγελματίας).

1.3 Προσδιορισμός Οντοτήτων Βάσει Μεγέθους Ν.4308/14 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες Διατάξεις»

Στον πίνακα που ακολουθεί παρατίθεται η διάκριση των οντοτήτων με βάση τον Ν.4308/14 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Συναφείς ρυθμίσεις και άλλες Διατάξεις»

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: Κατάταξη Οντοτήτων με βάση το μέγεθος τους (Άρθρο 2 ΕΛΠ)				
	1. «ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ»	2. «ΜΙΚΡΕΣ»	3. «ΜΕΣΑΙΕΣ»	4. «ΜΕΓΑΛΕΣ»
ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	όσες οντότητες δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια	όσες οντότητες δεν είναι «πολύ μικρές» και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια	όσες οντότητες δεν είναι «μικρές και δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια	όσες οντότητες υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια
1. Σύνολο Ενεργητικού	350.000 €	4.000.000 €	20.000.000 €	20.000.000 €
2. Ύψος Κύκλου Εργασιών	700.000 €	8.000.000 €	40.000.000 €	40.000.000 €
3. Μέσος ετήσιος όρος απασχολούμενων	10 άτομα	50 άτομα	250 άτομα	250 άτομα

Η κατάταξη των οντοτήτων στις ανωτέρω τέσσερις κατηγορίες είναι πολύ σημαντική καθώς με βάση την κατάταξη τους αυτή, προσδιορίζεται τόσο το είδος των **οικονομικών καταστάσεων** που οι οντότητες υποχρεούνται να συντάσσουν όσο και οι λοιπές **απορρέουσες υποχρεώσεις**.

Οι παραπάνω κατατάξεις έχουν εφαρμογή:

- Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες (ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές, ΙΚΕ).
- Στις προσωπικές εταιρίες (ΟΕ, ΕΕ) όταν το σύνολο των εταίρων αποτελείται από κεφαλαιουχικές εταιρίες.
- Σε όλες τις εταιρίες που ανήκουν ή ελέγχονται από το Δημόσιο.

Οι εταιρίες για τις οποίες δεν έχουν εφαρμογή οι παραπάνω κατατάξεις χαρακτηρίζονται:

- Πολύ μικρές οντότητες όταν ο καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το 1.500.000€.
- Μικρές οντότητες όταν ο καθαρός κύκλος εργασιών υπερβαίνει το 1.500.000€.
- Μεσαίες Οντότητες (Βλέπε πίνακα 1 στήλη 3)
- Μεγάλες Οντότητες (Βλέπε πίνακα 1 στήλη 4)

Μια οντότητα για να αλλάξει κατηγορία θα πρέπει:

- Για τις οντότητες που τηρούν λογιστικά αρχεία με το απλογραφικό σύστημα η αλλαγή να γίνει στην χρήση που έπαψε να ισχύει το κριτήριο.

- Για τις οντότητες που τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία με το διπλογραφικό σύστημα θα πρέπει τα κριτήρια που τις ταξινομούν σε ανώτερη ή κατώτερη βαθμίδα να ισχύουν για δύο συνεχόμενες χρήσεις.

1.4 Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Βάσει ΔΛΠ² και ΕΛΠ³

Η λογιστική πληροφόρηση απεικονίζεται σε ειδικούς πίνακες – καταστάσεις οι οποίοι καλούνται λογιστικές καταστάσεις. Οι λογιστικές καταστάσεις που συντάσσει μια λογιστική μονάδα ανέρχονται σε επτά και είναι οι ακόλουθες: Ο Ισολογισμός ή εναλλακτικά η κατάσταση της χρηματοοικονομικής θέσης, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, ο πίνακας μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, η κατάσταση ταμειακών ροών, το προσάρτημα, η κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων. Στα πλαίσια όμως της ύλης του εισαγωγικού μαθήματος της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, η ανάλυση εστιάζεται κυρίως στις τέσσερις βασικές λογιστικές καταστάσεις, όπως ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, ο Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και η Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Σύμφωνα με τον Cleesson White⁴ οι λογιστικές καταστάσεις «αποσκοπούν στην κατοχύρωση της εταιρικής διαφάνειας και κατ' αυτόν τον τρόπο της εταιρικής συμπεριφοράς και τη διασφάλιση της αποδοτικής λειτουργίας των αγορών».

1.4.1 Ισολογισμός (Balance Sheet)

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reports Standards)⁵ αποδίδεται στην έννοια του Ισολογισμού και ένας συνώνυμος όρος αυτός της κατάστασης της χρηματοοικονομικής θέσης (Statement of Financial Position). Ο Ισολογισμός είναι μια οικονομική κατάσταση η οποία αποκαλύπτει σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή τα μέσα δράσης μιας οικονομικής μονάδας (Ενεργητικό), καθώς και τις πηγές χρηματοδότησης αυτών (Παθητικό). Τα μεγέθη που αναγράφονται στον Ισολογισμό εκφράζουν αξίες σε ενιαίο νόμισμα. Ο Ισολογισμός στηρίζεται σε μια ισότητα η οποία καλείται **Βασική ή Θεμελιώδης Λογιστική Ισότητα** (Basic accounting equation) και έχει την ακόλουθη μορφή:

² Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

³ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

⁴ Cleesson White, J (2015). «Διπλογραφία. Πώς οι έμποροι της Βενετίας δημιούργησαν τα σύγχρονα χρηματοοικονομικά». Εκδόσεις Διπλογραφία.

⁵ Στο τέταρτο μέρος της παρούσας έκδοσης η ανάλυση εστιάζεται αποκλειστικά στα Δ.Π.Χ.Α.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΠΑΘΗΤΙΚΟ (ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ + ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ)

Τα Ίδια Κεφάλαια ορίζονται και ως Καθαρή Θέση. Η ΚΘ μιας επιχείρησης μπορεί να είναι θετική αρνητική και ουδέτερη. Από το πρόσημο της ΚΘ καθορίζεται και το πρόσημο του Ισολογισμού. **Η ΚΘ είναι τα Ίδια Κεφάλαια.**

Η θεμελιώδης λογιστική ισότητα αναφέρεται στην σχέση μεταξύ περιουσιακών στοιχείων ή μέσων δράσης με τις πηγές χρηματοδότησης αυτών. Οι πηγές χρηματοδότησης των περιουσιακών στοιχείων αποτελούν ουσιαστικά τις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Οι υποχρεώσεις αυτές είναι προς τους φορείς της επιχείρησης (Ίδια Κεφάλαια) και προς τρίτους (ξένα Κεφάλαια). Συνεπώς η λογιστική ισότητα λαμβάνει την ακόλουθη μορφή:

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ + ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ (1)

Ωστόσο θα πρέπει να τονισθεί η σημαντική διαφορά μεταξύ ιδίων και ξένων κεφαλαίων. Ειδικότερα τα ξένα κεφάλαια έχουν συγκεκριμένο χρόνο επιστροφής, για το λόγο αυτό η εξόφληση τους προηγείται έναντι των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς το ύψος των ιδίων κεφαλαίων δηλαδή η υποχρέωση της επιχείρησης έναντι των φορέων της προκύπτει πάντα ως υπολειμματικός λογαριασμός μεταξύ του ενεργητικού και ξένων κεφαλαίων. Γίνεται αντιληπτό ότι οι ζημιές και τα κέρδη από την ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων επιβαρύνουν πάντα τα ίδια κεφάλαια.

Η Λογιστική Ισότητα εκφράζει την οικονομική κατάσταση μιας εταιρίας υπό την μορφή μιας μαθηματικής ισότητας. Δηλαδή μετά από κάθε συναλλαγή η οποία μεταβάλλει τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης η ισότητα αυτή διατηρείται.

Ο ισολογισμός περιλαμβάνει δύο βασικές ομαδοποιήσεις. Στην πρώτη ταξινομούνται τα στοιχεία που εκφράζουν περιουσιακά στοιχεία ή ακριβέστερα τα μέσα δράσης μιας λογιστικής μονάδας. Η κατηγορία αυτή καλείται Ενεργητικό (asset). Η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις της λογιστικής μονάδας προς τους φορείς της και προς τους πιστωτές της, δηλαδή τα ίδια κεφάλαια και τα Ξένα.

Οπότε :

Εάν η $KΘ > 0$, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι περισσότερα από τις υποχρεώσεις, τότε ο Ισολογισμός είναι θετικός.

Εάν $\eta K\Theta = 0$, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία εξισώνονται με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης τότε ο Ισολογισμός είναι ουδέτερος.

Εάν $K\Theta < 0$, δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι λιγότερα από τις υποχρεώσεις της τότε ο Ισολογισμός είναι αρνητικός.

1.4.1.1 Κατηγορίες Ισολογισμών

Το νομικό πλαίσιο που ορίζει τις διαδικασίες δημιουργίας και εν συνεχεία κοινοποίησης της λογιστικής πληροφόρησης προς κάθε ενδιαφερόμενο, προβλέπει την σύνταξη ισολογισμών οι οποίοι συμβαδίζουν με τις καταστάσεις και τις επιδιώξεις μιας επιχείρησης σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Ειδικότερα, μια επιχείρηση δύναται να συντάξει τα ακόλουθα είδη ισολογισμού⁶:

Ισολογισμός Έναρξης: Πρόκειται για τον ισολογισμό, που εμφανίζει τα μέσα δράσης και τις υποχρεώσεις μιας λογιστικής μονάδας μετά την σύσταση της.

Τακτικός Ισολογισμός: Πρόκειται για τον ισολογισμό, που εμφανίζει τα μέσα δράσης και τις υποχρεώσεις της λογιστικής μονάδας στο τέλος της χρήσεως. Η σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης, προβλέπεται από το άρθρο 42 α του Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών.

Ισολογισμός Εκκαθάρισης: Συντάσσεται στις περιπτώσεις όπου μια επιχείρηση οδηγείται σε λύση με απόφαση των μετόχων ή εταίρων (ανάλογα με την νομική μορφή της εταιρίας), ή για λόγους αποτυχίας (corporate failure), οπότε ρευστοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης προκειμένου να ικανοποιηθούν πρώτα οι φορείς των ξένων κεφαλαίων και στη συνέχεια οι φορείς της επιχείρησης. Στον ισολογισμό εκκαθάρισης τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις εμφανίζονται στις τιμές ρευστοποίησης τους και όχι στην τιμή κτήσης τους.

Ενοποιημένος Ισολογισμός : Εμφανίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ενός ομίλου εταιριών. Αποτελεί δηλαδή την συνένωση των οικονομικών στοιχείων δύο ή περισσότερων εταιριών οι οποίες έχουν την δική τους νομική προσωπικότητα και αυτοτέλεια, ωστόσο διατηρούν κοινά συμφέροντα και τελούν υπό καθεστώς κοινής διοίκησης. Ο ενοποιημένος ισολογισμός αποτυπώνει τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ μητρικής εταιρίας και μίας ή περισσότερων θυγατρικών εταιριών. Ουσιαστικά ο

⁶ Για περισσότερα βλέπε Μπατσινίλας, Ε και Πατατούκας, Κ « Σύγχρονη Λογιστική», Τόμος Α, Σταμούλης 2010. Σελ 90.

ενοποιημένος ισολογισμός παρουσιάζει την δομή των μέσων δράσης και των υποχρεώσεων μιας λογιστικής μονάδας η οποία αποτελεί την συνένωση δύο ή περισσότερων εταιριών. Σε ότι αφορά την σύνταξη ενός ενοποιημένου ισολογισμού είναι απαραίτητο οι εταιρίες που δομούν τον όμιλο να ακολουθούν τις ίδιες λογιστικές αρχές και πολιτικές, την ίδια ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, καθώς και τις ίδιες μεθόδους που αφορούν την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και τον υπολογισμό αποσβέσεων.

1.4.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως (Income Statement)

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως είναι ο «χώρος» συγκέντρωσης των αποτελεσματικών λογαριασμών (έσοδα – έξοδα) οι οποίοι προσδιορίζουν το αποτέλεσμα που έχει επιτύχει μια επιχείρηση από τις δραστηριότητες της κατά την διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης. Ανεξάρτητα από το πρότυπο λογιστικής τυποποίησης ένας αναλυτής χρησιμοποιώντας πληροφορίες τόσο από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης όσο και από τις αντίστοιχες σημειώσεις μπορεί να υπολογίσει τα ακόλουθα αποτελέσματα:

Το Μικτό Αποτέλεσμα: Το Μικτό αποτέλεσμα προκύπτει από την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Για τον προσδιορισμό του η επιχείρηση χρησιμοποιεί το μέγεθος των καθαρών πωλήσεων⁷ (Net Sales) και το κόστος πωληθέντων⁸. Το συγκεκριμένο λογιστικό μέγεθος περιγράφει το αποτέλεσμα που προκύπτει για την επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη την τιμολογιακή πολιτική της ως προς το περιθώριο κέρδους σε σχέση με το άμεσο κόστος που αφορά την κτήση του πωληθέντος αγαθού.

Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης: Το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης είναι αυτό που προκύπτει από τον συσχετισμό των λειτουργικών εσόδων με τα λειτουργικά έξοδα. Το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, είναι αυτό που έχει επιτύχει η λογιστική μονάδα από τις κύριες δραστηριότητες της ή από δευτερεύουσες δραστηριότητες οι οποίες συνδέονται με την κύρια δραστηριότητα της λογιστικής μονάδας.

⁷ Καθαρές Πωλήσεις = Συνολικές Πωλήσεις – Επιστροφές & Εκπτώσεις Πωλήσεων – Ειδικά Έξοδα Πωλήσεων.

⁸ Κόστος Πωληθέντων = Απόθεμα Αρχής + Αγορές + Ειδικά Έξοδα Αγορών + Αναλώσεις Πρώτων Υλών – Επιστροφές και Εκπτώσεις αγορών – Αποθέματα Τέλους.

Αποτέλεσμα Χρήσης: Είναι το τελικό αποτέλεσμα που επιτυγχάνει μια λογιστική μονάδα από το σύνολο των δραστηριοτήτων που λαμβάνουν χώρα εντός μιας λογιστικής χρήσης. Για τον προσδιορισμό του λαμβάνονται υπόψη το σύνολο των εσόδων και εξόδων που πραγματοποιεί η λογιστική μονάδα κατά την διάρκεια της χρήσης, δηλαδή και των μη λειτουργικών.

Επιπροσθέτως στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως δεν περιλαμβάνει το ενδιάμεσο στάδιο που είναι ο προσδιορισμός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης, καθώς δεν υιοθετεί την διάκριση⁹ των εσόδων και εξόδων σε λειτουργικά και μη λειτουργικά. Ωστόσο σε επίπεδο χρηματοοικονομικής ανάλυσης ο αναλυτής θα πρέπει να δώσει έμφαση στα αποτελέσματα που προκύπτουν από την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας, δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί αφορούν συγκεκριμένη δραστηριότητα, οπότε οι μακροπρόθεσμες προοπτικές της επιχείρησης βασίζονται στις επιδόσεις της επιχείρησης στην κύρια δραστηριότητα. Η χρήση των σημειώσεων βοηθά στον εντοπισμό των λειτουργικών εσόδων και εξόδων, ώστε σε επίπεδο ανάλυσης της αποδοτικότητας να επιτύχουμε αντικειμενικές εκτιμήσεις αξιολογώντας και την ποιότητα των κερδών.

1.4.3 Προσάρτημα (Settlement)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 η σύνταξη προσαρτήματος είναι υποχρεωτική για τις ανώνυμες εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. Το προσάρτημα περιλαμβάνει πρόσθετες επεξηγηματικές σημειώσεις, οι οποίες ενισχύουν την πληροφοριακή αρτιότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων, ενώ αποσαφηνίζουν το περιεχόμενο μεγεθών που προκύπτουν από πιθανούς συμπληφισμούς άλλων λογιστικών μεγεθών. Επισημαίνεται ότι η εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Α αντικαθιστά σε επίπεδο όρου το προσάρτημα (Settlement) με τις γνωστοποιήσεις – επεξηγηματικές σημειώσεις (notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information), εννοιολογικά όμως πρόκειται για

⁹ Ωστόσο οι σημειώσεις ως αναπόσπαστο τμήμα των λογιστικών καταστάσεων παρουσιάζουν το περιεχόμενο των λογαριασμών που παρουσιάζονται περιληπτικά στην κατάσταση Οικονομικής Θέσης (ισολογισμό) και στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, οπότε είναι δυνατός ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης. Σε επίπεδο ανάλυσης μια τέτοια διαδικασία κρίνεται απαραίτητη δεδομένου ότι ένας αναλυτής σε αρκετές περιπτώσεις επιχειρεί την ενίσχυση της ανάλυσης του με την χρήση εξειδικευμένων αριθμοδεικτών.

ταυτόσημους όρους. Αναλυτικότερα το προσάρτημα θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες τόσο για την έννομη κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων, όσο και για την δομή αυτών. Ειδικότερα κάθε παρέκκλιση από τις διατάξεις των άρθρων¹⁰, που αφορούν την παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης μιας λογιστικής μονάδας, θα πρέπει να αιτιολογείται, ενώ είναι σημαντική η αναφορά των επιπτώσεων από την απόκλιση αυτή τόσο στην χρηματοοικονομική θέση της μονάδας, όσο και στα αποτελέσματα της εταιρίας. Επιπροσθέτως, περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, όπως οι μέθοδοι που ακολουθήθηκαν, τις αποσβέσεις, ενώ υπάρχουν και οι σχετικές γνωστοποιήσεις σε εξειδικευμένα θέματα όπως αυτό της αναβαλλόμενης φορολογίας¹¹.

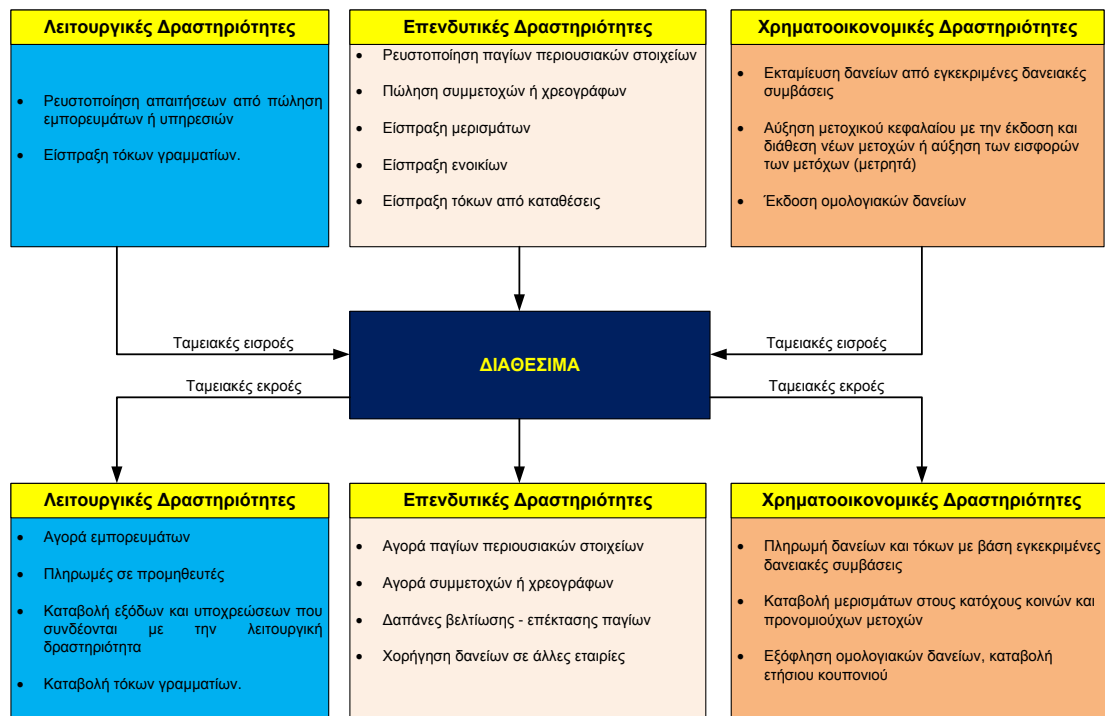
1.4.4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash flow Statements)

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών¹² αποτυπώνει τις πηγές και τις χρήσεις των διαθεσίμων μιας επιχείρησης. Η σημασία της καταρτίσεως της επισημαίνεται από το γεγονός ότι παρέχει σημαντικές πληροφορίες σχετικά με την ικανότητα της επιχείρησης να εξυπηρετεί τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της (Liquidity), παρέχει εικόνα για το βαθμό χρηματοοικονομικής ευκαμψίας (Financial Flexibility) της επιχείρησης, ενώ βοηθά στην αξιολόγηση της ποιότητας των κερδών (Earnings quality), δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις με διάφορες μεθόδους (προβλέψεις, αποσβέσεις), μπορούν να επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα. Στο σχήμα που ακολουθεί παρουσιάζεται η δομή πληροφόρησης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

¹⁰ Για περισσότερα βλέπε διατάξεις του ν. 2190/1920, και τις αναθεωρήσεις που προβλέπονται από τον μεταγενέστερο νόμο 3604/2007.

¹¹ Βλέπε σχετικό πρότυπο (IAS 12)

¹² Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το IAS 7 καθορίζει το πλαίσιο σύνταξης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών. Βασική λογιστική αρχή για την σύνταξη της αποτελεί αυτή της λογιστικής βάσης.



Σχήμα 1

1.4.5 Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

Κατά την διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να μεταβάλλει την δομή των ιδίων κεφαλαίων επηρεάζοντας με τις αποφάσεις της είτε το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου, είτε τα αποθεματικά και τα αδιανέμητα κέρδη. Ο πίνακας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζει αναλυτικά τις μεταβολές της καθαρής θέσης και παρέχει σημαντικές πληροφορίες σχετικά με ακολουθούμενη μερισματική πολιτική, την συμβολή ή όχι των μετόχων στην ανακεφαλαιοποίηση της εταιρίας, τις μεταβολές στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας. Στο κεφάλαιο που ακολουθεί παρουσιάζεται αναλυτικά η δομή του πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

Οι Λογιστικές Καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας έχουν ως ακολούθως:

Πολύ Μικρές Οντότητες (Απλογραφικό σύστημα)

Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα

Μικρές Οντότητες (Διπλογραφικό)

Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Προσάρτημα

Μεσαίες Οντότητες (Διπλογραφικό)

Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Προσάρτημα

Μεγάλες Οντότητες (Διπλογραφικό)

Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης, Προσάρτημα, Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Οι βασικές λογιστικές αρχές οι οποίες έχουν καθολική ισχύ ανεξάρτητα από το πρότυπο λογιστικής τυποποίησης, καθορίζουν το πλαίσιο σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων.

Με βάση τα ΔΛΠ και ειδικότερά το ΔΛΠ 1 υιοθετούνται δύο βασικές αρχές στην περίπτωση του ισολογισμού και των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης και συνολικών αποτελεσμάτων χρήσης. Πρόκειται :

(α) Για την αρχή της συνέχειας της οικονομικής δραστηριότητας της οντότητας

(β) Την την αρχή του δεδουλευμένου.

Στην περίπτωση όμως της Κατάστασης Ταμειακών Ροών ή δεύτερη αρχή αντικαθίσταται από την αρχή της ταμειακής βάσης.

1.5 Περιεχόμενο Καθαρής Θέσης

Τα ίδια κεφάλαια αποτελούν τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους φορείς της. Η ανάλυση τους έχει ως ακολούθως:

Μετοχικό Κεφάλαιο: Είναι το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει οι μέτοχοι της εταιρίας κατά την σύσταση αυτής.

Αποθεματικά: Η δημιουργία τους συνδέεται με τα λογιστικά και μη κέρδη της εταιρίας και διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες, όπως τακτικό αποθεματικό, αποθεματικό υπέρ το άρτιο, αποθεματικό από αναπροσαρμογή της εύλογης αξίας παγίων, κλπ. Το τακτικό αποθεματικό δημιουργείται από κράτηση συνήθως 5% επί των κερδών χρήσεως η οποία είναι υποχρεωτική από τον νόμο έως ότου αυτό ανέλθει στο 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό υπέρ το άρτιο προκύπτει από την διαφορά μεταξύ της τιμής διάθεσης της κάθε μετοχής και της ονομαστικής της αξίας. Τέλος το αποθεματικό από αναπροσαρμογή της εύλογής αξίας προκύπτει από την αύξηση της λογιστικής αξίας ενός παγίου ως αποτέλεσμα επιμέτρησης στην εύλογη αξία (faire Value).

Αποτέλεσμα εις Νέον: Αδιανέμητα Κέρδη ή ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Ι.1 Καταβλημένο: Είναι το μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί από τους μετόχους.

Ι.2 Οφειλόμενο : Είναι το μετοχικό κεφάλαιο που οφείλεται από τους μετόχους.

Ι.3 Αποσβεσμένο: Είναι το κεφάλαιο που έχει επιστραφεί στους μετόχους και έχει γίνει ακύρωση μετοχών. Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου (ολική ή μερική), προβλέπεται είτε από το καταστατικό σύστασης της εταιρίας, είτε από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Η απόσβεση επιτυγχάνεται με την χρησιμοποίηση των διαθέσιμων καθαρών κερδών ή από σχηματισθέντα ειδικά ή έκτακτα αποθεματικά.

1.6 Διάκριση εταιριών ως προς την νομική του μορφή.

Οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα μεταξύ των εταίρων αλλά και η δομή της σχέσης της εταιρίας με τις λοιπές οντότητες μιας οικονομίας έχει ως αποτέλεσμα τη διάκρισή τους ως προς τη νομική τους μορφή. Οι βασικές μορφές εταιριών είναι:

Ομόρρυθμη Εταιρία (ΟΕ)

Ετερόρρυθμη Εταιρία (ΕΕ)

Ετερόρρυθμη κατά Μετοχές Εταιρία

Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ)

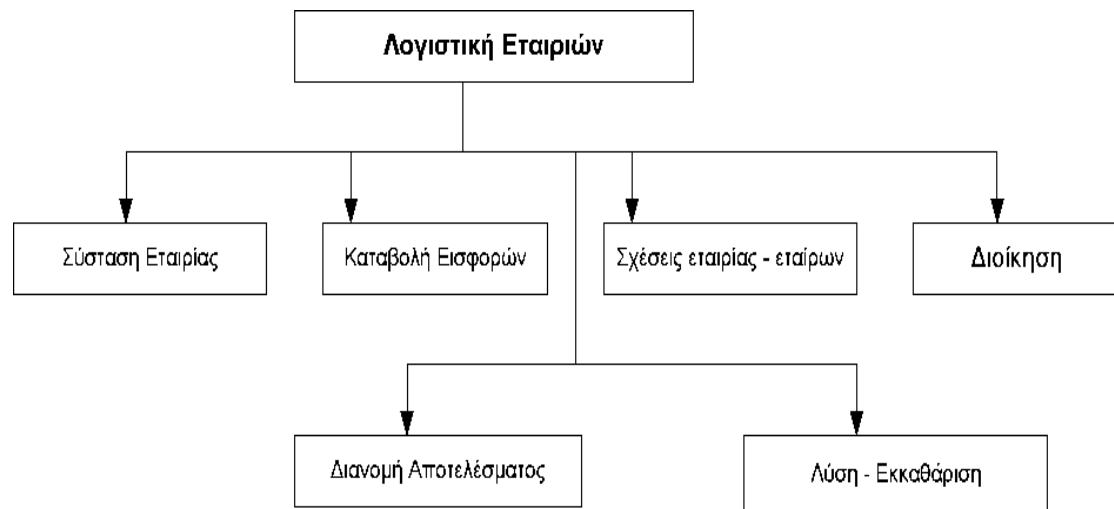
Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε

Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία -ΙΚΕ

Ανώνυμη Εταιρία (ΑΕ)

Μία επιχείρηση μπορεί να είναι και ατομική, δηλαδή δεν υπάρχουν εταίροι, αλλά ένα άτομο που ασκεί μία επαγγελματική δραστηριότητα (ελεύθερος επαγγελματίας).

Στο παρακάτω διάγραμμα παρουσιάζονται τα θέματα που θα συζητηθούν στις ενότητες που ακολουθούν:



ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

2.0 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα ενότητα το ενδιαφέρον εστιάζεται στην μελέτη της Ομόρρυθμής Εταιρίας η οποία αποτελεί ενδεικτικό παράδειγμα αμιγούς προσωπικής εταιρίας. Η ιδιότητα αυτή απορρέει από το γεγονός ότι οι εταίροι μιας ομόρρυθμης εταιρίας φέρουν απεριόριστη ευθύνη (Άρθρο 22, Εμπορικού Νόμου) για τις υποχρεώσεις αυτής, η οποία ξεπερνά το μερίδιο συμμετοχής τους στην σύσταση της εταιρίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Εμπορικού Νόμου, ως Ομόρρυθμη καλείται η **«συσταθείσα εταιρία μεταξύ δύο ή και πολλών προσώπων με σκοπό την από κοινού ανάληψη εμπορικής δραστηριότητας υπό εταιρική επωνυμία»**. Σύμφωνα με το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα η Ομόρρυθμη Εταιρία έχει την δική της νομική προσωπικότητα η οποία την διακρίνει από αυτή των εταίρων που την δημιούργησαν. Αυτό συνεπάγεται ότι η ΟΕ έχει την δική της επωνυμία και έδρα, αλλά και την δική της περιουσία και υποχρεώσεις. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 127 του ΑΚ, τα μέλη της ομόρρυθμης εταιρίας μπορούν να είναι φυσικά πρόσωπα ανεξάρτητου φύλου από δεκαοκτώ ετών και πάνω, ή νομικά πρόσωπα, ή αλλοδαποί.

Στο κεφάλαιο αυτό θα εξετάσουμε ζητήματα που αφορούν:

- Την διαδικασία σύστασης της ΟΕ με παρουσίαση των κατάλληλων λογιστικών χειρισμών
- Την λογιστική αποτύπωση των σχέσεων εταιρίας και εταίρων
- Την λογιστική αποτύπωση της διανομής των αποτελεσμάτων
- Τις διαδικασίες και την λογιστική αποτύπωση αυτών που αφορούν την λύση και εκκαθάριση μιας ΟΕ.

2.1 ΣΥΣΤΑΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Μέσα από την διαδικασία αυτή δημιουργείται το νομικό πρόσωπο το οποίο θα ασκήσει οικονομική δραστηριότητα. Απαραίτητο μέρος αυτής της διαδικασίας αποτελεί η σύνταξη εταιρικού εγγράφου το οποίο καλείται καταστατικό. Στη συνέχεια θα πρέπει το καταστατικό να υποβληθεί στην αρμόδια ΔΟΥ και πληρωμή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου (1%). Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση όπου το κεφάλαιο αυτό προέρχεται από την συγχώνευση άλλων εταιριών τότε το κεφάλαιο της συγχωνευθείσας εταιρίας αφαιρείται και καταβάλλεται φόρος 1% επί της προκύπτουσας διαφοράς. Στο καταστατικό περιλαμβάνονται οι εξής πληροφορίες:

1) Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ: Πρόκειται για την ταυτότητα αναγνώρισης της εταιρίας, δηλαδή το όνομα που θα χρησιμοποιεί στις διάφορες συναλλαγές της. Παλαιότερα ήταν υποχρεωτικό στην επωνυμία της εταιρίας να αναφέρονται τα ονόματα των εταίρων. Για παράδειγμα εάν υποθέσουμε ότι οι Μ και Λ σύστηναν μια ομόρρυθμη εταιρία με σκοπό την εμπορία κρεάτων, η επωνυμία υποχρεωτικά θα έπρεπε να φέρει τα ονόματα των δύο εταίρων δηλαδή «Μ και Λ ΟΕ». Σύμφωνα με τον Νόμο 4072/2012 δεν είναι υποχρεωτική η παραπάνω μορφή επωνυμίας, ενώ εναλλακτικά η επωνυμία θα μπορούσε να φέρει το όνομα ενός εκ των δύο εταίρων με την προσθήκη ΟΕ, ή το κάποιο άλλο αναγνωριστικό όπως «ΚΡΕΑΤΟΕΜΠΟΡΙΚΗ ΟΕ» ή «ΦΡΟΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ ΟΕ» ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών.

2) ΤΑ ΟΝΟΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ: Απαιτείται η αποκάλυψη της ταυτότητας των συμβαλλομένων εταίρων δεδομένου ότι η προσωπικότητα αυτών έχει ιδιαίτερη σημασία για την εταιρία.

3) ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Αν και σε αυτή την περίπτωση εταιρίας δεν απαιτείται η καταβολή ελάχιστου κεφαλαίου το ύψος του κεφαλαίου που εισφέρουν οι εταίροι αποτελεί σημαντική πληροφορία.

4) Η ΕΔΡΑ: Πρόκειται για τον τόπο όπου η εταιρία δηλώνει ως έδρα δεδομένου ότι μπορεί να προκύψουν ζητήματα νομικής φύσεως η επίλυση των οποίων θα γίνει από τα αρμόδια δικαστήρια.

5) Ο ΣΚΟΠΟΣ: Είναι σημαντικό να αναφερθεί ο λόγος ή οι λόγοι που οδήγησαν τους εταίρους στην σύσταση της εταιρίας και μάλιστα αυτοί αναφέρονται σε ξεχωριστό άρθρο με ακρίβεια και πλήρη διαύγεια. Σε περίπτωση όπου οι σκοποί που αναγράφονται δεν είναι ξεκάθαροι αλλά αντιβαίνουν τα χρηστά ήθη ή την νομοθεσία για την ΟΕ οδηγούν σε ακυρότητα της εταιρίας. Οι σκοποί μιας ΟΕ είναι δυνατό να

δεχθούν τροποποίηση αρκεί η αλλαγή αυτή να συνοδεύεται από ανάλογη τροποποίηση του εταιρικού εγγράφου.

6) Η ΔΙΑΡΚΕΙΑ: Σε ξεχωριστό άρθρο του καταστατικού, αναφέρεται η χρονική διάρκεια λειτουργίας της ομόρρυθμης εταιρίας. Μετά το πέρας της προβλεπόμενης ημερομηνίας η εταιρία θεωρείται τερματίζει την λειτουργία της. Βέβαια με τροποποίηση του καταστατικού η οποία πρέπει να γίνει πριν από την συγκεκριμένη ημερομηνία δύναται να παραταθεί η λειτουργία της εταιρίας. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να επισημάνουμε ότι στο καταστατικό μπορεί να υπάρχει από την αρχή άρθρο που να προβλέπει την αυτόματη παράταση της λειτουργίας της. Πάντως σε περίπτωση όπου η ημερομηνία αυτή παρέρθει η αναβίωση της εταιρίας επιτυγχάνεται με την σύνταξη νέου εταιρικού εγγράφου στο οποίο υποχρεωτικά θα πρέπει να αναγράφεται και η ημερομηνία σύνταξης του.

7) ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ: Πρόκειται για τον τρόπο οργάνωσης των λογιστικών βιβλίων, την ιεράρχηση τους και τρόπο που ακολουθείται για την ενημέρωσή τους. Στην τρέχουσα βιβλιογραφία συναντάμε δύο συστήματα: Το κλασσικό ή ιταλικό λογιστικό σύστημα και το συγκεντρωτικό λογιστικό σύστημα. Στην πρώτη περίπτωση τα βασικά βιβλία που χρησιμοποιούνται είναι το ημερολόγιο, το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά. Στην δεύτερη περίπτωση τα βασικά βιβλία που προβλέπονται είναι τα αναλυτικά ημερολόγια, το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά. Τα αναλυτικά ημερολόγια διακρίνονται συνήθως στις εξής βασικές κατηγορίες: Εισπράξεων, Πληρωμών, Αγορών, Πωλήσεων, Διαφόρων πράξεων.

8) Η ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΣΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ: Συνήθως οι εταίροι συμμετέχουν στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιά) με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο. Ωστόσο σε αρκετές περιπτώσεις ενδέχεται να υπάρχει μια διαφοροποίηση όπου οι εταίροι να συμμετέχουν στο αποτέλεσμα με διαφορετικά ποσοστά από αυτά της συμμετοχής στο κεφάλαιο. Σε περίπτωση λύσης και εκκαθάρισης της εταιρίας η διανομή των αποθεματικών τα οποία προέρχονται από παρακρατηθέντα κέρδη θα γίνει στους εταίρους με βάση τα ποσοστά συμμετοχής στο αποτέλεσμα τα οποία ορίζονται από ειδικό άρθρο του καταστατικού.

9) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ: Με ειδικό άρθρο του καταστατικού ορίζονται τα πρόσωπα – ο εταίρος ή οι εταίροι που φέρουν την ευθύνη διαχείρισης της εταιρίας. Ο διαχειριστής είναι ο εκπρόσωπος της εταιρίας και την δεσμεύει με τις αποφάσεις του έναντι τρίτων. Θα πρέπει να επισημάνουμε ότι τα αποτελέσματα των αποφάσεων του διαχειριστή είναι δεσμευτικά και για τους υπόλοιπους ομορρύθμους εταίρους δεδομένης της απεριόριστης ευθύνης που έχουν για τις υποχρεώσεις της εταιρίας. Επίσης στο καταστατικό ορίζεται το θέμα της αμοιβής

του διαχειριστή εφόσον αυτή προβλέπεται. Η εξουσία του διαχειριστή παύει να υφίσταται όταν η εταιρία λύεται και ξεκινούν οι διαδικασίες εκκαθάρισης. Αλλαγή του προσώπου ή των προσώπων που έχουν την ευθύνη διαχείρισης της εταιρίας έχουμε όταν το επιβάλλουν ειδικοί λόγοι οι συνθήκες. Στην περίπτωση αυτοί απαιτείται η σχετική τροποποίηση στο καταστατικό.

10) ΣΧΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ: Στο σχετικό άρθρο του καταστατικού περιγράφονται οι σχέσεις των εταίρων με την εταιρία κυρίως ως προς τις απολήψεις που μπορεί να πραγματοποιούν.

11) ΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ: Το καταστατικό με ειδικό άρθρο προβλέπει τις διαδικασίες που αφορούν την λύση και εκκαθάριση της εταιρίας, δηλαδή τον ορισμό εκκαθαριστή ο οποίος θα αναλάβει να αποτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία σε ρευστοποιήσιμη αξία και να προχωρήσει σε ρευστοποίηση τους, ώστε να εξοφληθούν πρώτα οι υποχρεώσεις προς τρίτους – πιστωτές και συνέχεια οι υποχρεώσεις προς τους φορείς της.

12) ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ: Προβλέπεται η τήρηση τους με ειδικό άρθρο στο καταστατικό μετά από συμφωνία των εταίρων. Αποσκοπούν στην μελλοντική ανακεφαλαιοποίηση της εταιρίας προκειμένου να αποφύγει τον σκόπελο της πτώχευσης.

2.2 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ – ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Για την σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας δεν απαιτείται ελάχιστο κεφάλαιο, οπότε οι εταίροι δεσμεύονται και με την προσωπική τους περιουσία για την εξασφάλιση των απαιτήσεων των πιστωτών της εταιρίας. Ως προς την εισφορά κεφαλαίου αυτή δύναται να καλυφθεί από εισφορά σε μετρητά, εισφορά σε είδος (Εμπορεύματα, Πάγια κλπ), εισφορά εργασίας, εισφορά δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου.

Ενσώματα Πάγια : Η αποτίμηση τους γίνεται στην τρέχουσα αξία, εάν όμως υιοθετούνται τα ΔΛΠ στην εύλογη αξία (Fair value).

Αποθέματα: Όλες οι υποκατηγορίες των αποθεμάτων αποτιμούνται στην προσδοκώμενη τιμή πώλησης.

Χρεόγραφα: Αποτιμούνται με βάση την τρέχουσα χρηματιστηριακή τιμή. Εάν η εταιρία που έχει εκδώσει τα χρεόγραφα δεν είναι εισηγμένη τότε για την αποτίμηση της αξίας τους χρησιμοποιείται ο λόγος τιμής μετοχής προς κέρδη ανά μετοχή (P/E) .

Απαιτήσεις: Η αποτίμηση των απαιτήσεων έναντι τρίτων, που μπορεί να εισφέρει ένας εταίρος πραγματοποιείται σύμφωνα με την παρούσα αξία αυτών, εάν αφαιρεθούν οι απαιτήσεις έναντι επισφαλών πελατών.

Παρόλα αυτά αντικείμενο εισφοράς δύναται να αποτελέσει και η προσωπική εργασία. Αυτή όμως δεν επηρεάζει το ύψος του εταιρικού κεφαλαίου και στις σημειώσεις (notes) παρατίθεται η σχετική πληροφόρηση. Λαμβάνεται όμως υπόψη για τον προσδιορισμό της συμμετοχής των εταίρων στα αποτελέσματα χρήσης.

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται κατά την σύσταση της Ομόρρυθμής Εταιρίας είναι:

40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο: Ο λογαριασμός αυτός δημιουργείται κατά την σύσταση της εταιρίας και απεικονίζει το κεφάλαιο ανεξάρτητα εάν είναι καταβεβλημένο ή οφειλόμενο. Το υπόλοιπο είναι πάντα πιστωτικό και αυξάνεται και μειώνεται ανάλογα. Όταν αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς φαίνεται η συμμετοχή του κάθε εταίρου.

33.03 Εταίροι - Λογαριασμός κάλυψης Κεφαλαίου: Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου και συλλειτουργεί με τον λογαριασμό 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο.

33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο: Ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται με σκοπό να εμφανίσει την απαίτηση της εταιρίας για καταβολή από την πλευρά των εταίρων του κεφαλαίου με βάση το μερίδιο και το είδος της εισφοράς του καθενός όπως ορίζεται από το καταστατικό. Επισημαίνεται ότι ο λογαριασμός αυτός χρησιμοποιείται για να εκφράσει την απαίτηση αυτή της εταιρίας έναντι των εταίρων στην περίπτωση που αυτή είναι (πάντα βάσει καταστατικού) βραχυπρόθεσμη απαίτηση. Με την δημιουργία του λογαριασμού αυτού κλείνει ο 33.03.

18.12 Οφειλόμενο Κεφάλαιο: Ο λογαριασμός αυτός εκφράζει ότι και ο προηγούμενος με την μόνη διαφορά ότι χρησιμοποιείται στην περίπτωση όπου η αντίστοιχη απαίτηση της εταιρίας έναντι των εταίρων είναι μακροπρόθεσμη.

53.14. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις προς εταίρους: Ο λογαριασμός αυτός δημιουργείται προκειμένου να εκφράσει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας, δηλαδή αυτές που έχουν διάρκεια έως δώδεκα μήνες, προς τους εταίρους.

16.00 Υπεραξία Επιχείρησης: Στον λογαριασμό αυτό αποτυπώνονται άυλα περιουσιακά στοιχεία πχ όπως φήμη και πελατεία¹³.

45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς Εταίρους. Εκφράζει τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας προς τους εταίρους. Παράδειγμα χρήσης αυτού του λογαριασμού αποτελεί η περίπτωση όπου ένας εταίρος εκχωρεί στην εταιρία το δικαίωμα χρήσης ενός ακινήτου για μια σειρά ετών, οπότε στο λογαριασμό αυτό αποτυπώνεται η υποχρέωση της εταιρίας προς τον συγκεκριμένο εταίρο.

¹³ Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η φήμη και η πελατεία προσδιορίζεται κατά το στάδιο της εξαγοράς ή της συγχώνευσης μιας εταιρίας.

2.3 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΑΝΑΓΩΓΗΣ

Δεδομένου ότι οι εταίροι μιας ομόρρυθμης εταιρίας έχουν απεριόριστη ευθύνη έναντι τρίτων για τις υποχρεώσεις της εταιρίας, εάν οι πιστωτές αυτής θεωρήσουν ότι μπορούν να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις τους στρεφόμενοι ένα εκ των ομόρρυθμών εταίρων, τότε αυτός που θα αναλάβει την ευθύνη ικανοποίησης των πιστωτών διατηρεί το δικαίωμα αναγωγής δηλαδή να κινηθεί εναντίον των άλλων εταίρων με κατάθεση αγωγής.

Παράδειγμα 1

Οι Α και Β ιδρύουν μια ΟΕ εισφέροντας 5.000€ και 7.000€ αντιστοίχως. Τα έξοδα σύστασης ανέρχονται σε 200€ και καταβλήθηκαν όλα σε μετρητά. Ζητούνται οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές σε κάθε μια από τις παρακάτω περιπτώσεις: α) Ολοσχερής καταβολή του καλυφθέντος κεφαλαίου. β) Κάθε εταίρος καταβάλλει με την σύσταση της εταιρίας μόνο το 50% του καλυφθέντος κεφαλαίου, ενώ το υπόλοιπο θα καταβληθεί μετά από ένα τρίμηνο.

ΛΥΣΗ

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Κεφαλαίου 33.03.00 Εταίρος Α (5.000) 33.03.01 Εταίρος Β (7.000)	12.000	
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο 40.06.01 Μεριδα του Β (7.000) 40.06.00 Μεριδα του Α (5.000) Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου σύμφωνα με το άρθρο του καταστατικού		12.000
ΧΧ 33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο 33.04.00 Εταίρος Α (5.000) 33.04.01 Εταίρος Β (7.000)	12.000	
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Κεφαλαίου 33.03.00 Εταίρος Α (5.000) 33.03.01 Εταίρος Β (7.000) Απαίτηση της εταιρίας για κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου.		12.000
ΧΧ 38.00 Ταμείο	12.000	
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο 33.04.00 Εταίρος Α (5.000) 33.04.01 Εταίρος Β (7.000) Ολική Καταβολή.		12.000

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
61.00 Αμοιβές και έξοδα τρίτων 38.00 Ταμείο Καταβολή εξόδων σύστασης	200	12.000

Παράδειγμα 2

Οι Α, Β και Γ συστήνουν μια Ομόρρυθμη Εταιρία της οποίας το κεφάλαιο ανέρχεται σε 100.000€. Οι Α και Β εισφέρουν μετρητά (50.000 έκαστος), ενώ ο Γ το δικαίωμα χρήσης ενός ακινήτου για 8 χρόνια το οποίο αποτιμάται από τους τρεις εταίρους σε 60.000€. Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές σύστασης της εταιρίας, λαμβάνοντας υπόψη ότι το 50% της εισφοράς των Α και Β θα καταβληθεί κατά την σύσταση, ενώ το υπόλοιπο 50% σε δύο χρόνια.

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03 Λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου 33.03.00 Εταίρος (Α) 50.000 33.03.01 Εταίρος (Β) 50.000 40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο 40.06.00 Εταίρος (Α) 70.000 40.06.01 Εταίρος (Β) 30.000 Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου βάσει καταστατικού	100.000	100.000
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο 33.04.00 Εταίρος (Α) 25.000 33.04.01 Εταίρος (Β) 25.000 18.12 Οφειλόμενο Κεφάλαιο 18.12.00 Εταίρος (Α) 25.000 18.12.01 Εταίρος (Β) 25.000 33.03 Λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου 33.03.00 Εταίρος (Α) 50.000 33.03.01 Εταίρος (Β) 50.000 Απαίτηση καταβολής κεφαλαίου	50.000	50.000
11.07 Κτήρια τρίτων ιδιοχρησιμοποιούμενα 45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους Εισφορά του εταίρου Γ σύμφωνα με το άρθρο... του καταστατικού	60.000	60.000
38.00 Ταμείο 33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο 33.04.00 Εταίρος (Α) 25.000 33.04.01 Εταίρος (Β) 25.000 Καταβολή μέρους του οφειλόμενου κεφαλαίου.	50.000	50.000

2.4 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ

- Ως προς τα ζητήματα της διαχείρισης και της εκπροσώπησης των εταίρων ισχύουν τα ακόλουθα:
- Οι αποφάσεις λαμβάνονται με απόλυτη πλειοψηφία
- Ο Εμπορικός Νόμος και ο Αστικός Κώδικας δεσμεύει τους άλλους εταίρους στις συναλλαγές της ΟΕ έναντι τρίτων.
- το καταστατικό ορίζει τα ονόματα των διαχειριστών της ΟΕ με ακριβή προσδιορισμό των καθηκόντων τους.
- Οι ομόρρυθμοι εταίροι οι οποίοι δεν έχουν οριστεί διαχειριστές από το καταστατικό αποκλείονται από την διαχείριση της εταιρίας.
- η λήψη αποφάσεων πρέπει να είναι ομόφωνη εκτός και αν προβλέπεται κάτι διαφορετικό από το καταστατικό, δηλαδή να λαμβάνονται αποφάσεις κατά πλειοψηφία, είτε των εταίρων είτε των διαχειριστών.
- Κάθε διαχειριστής μπορεί μόνος του και χωρίς την σύμπραξη των άλλων να ενεργεί και να δεσμεύει την εταιρία με την υπογραφή του. Αμοιβή για τις υπηρεσίες που προσφέρει ως διαχειριστής δεν προβλέπεται. Αυτό μπορεί να γίνει κατόπιν ύπαρξης συμφωνίας μεταξύ εταίρων ή να υπάρχει αντίστοιχος όρος στο καταστατικό.
- Δυνατότητα ανάκλησης διαχείρισης από έναν εταίρο γίνεται μόνο όταν υπάρχει σημαντικός λόγος.
- Οι διαχειριστές παύονται από την θέση τους όταν η εταιρία οδηγείται σε διαδικασία λύσης - εκκαθάρισης.

2.5 ΣΧΕΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΩΝ - ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι εταίροι μιας ΟΕ δύνανται να έχουν δοσοληψίες οι οποίες δημιουργούν μεταξύ αυτών και της εταιρίας υποχρεώσεις αλλά και απαιτήσεις. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν:

Α) Κάλυψη μικρών ταμειακών αναγκών της εταιρίας από τους εταίρους και αντιστρόφως.

Β) Δανεισμός της εταιρίας από τους εταίρους

Γ) Προείσπραξη χρηματικών ποσών από τους εταίρους έναντι των αναμενόμενων κερδών χρήσης.

Οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται για την αποτύπωση των συναλλαγών που αναπτύσσονται μεταξύ εταιρίας και εταίρων προέρχονται από το ΕΓΛΣ οι διατάξεις του οποίου έχουν αντικατασταθεί από αυτές του νόμου 4308/2014. Η προαιρετική χρήση της κωδικοποίησης του ΕΓΛΣ μας επιτρέπει την παρουσίαση των παρακάτω λογαριασμών:

33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων : Στον λογαριασμό αυτό καταγράφονται οι απαιτήσεις της εταιρίας έναντι των εταίρων οι οποίες προκύπτουν από τις οικονομικές διευκολύνσεις που τους παρέχει όπως ένα βραχυπρόθεσμο δάνειο ή ακόμη και οι απολήψεις που αυτοί πραγματοποιούν. Επισημαίνεται ότι ο λογαριασμός αυτός αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς ανά περίπτωση απαίτησης.

33.08 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Διαχειριστών: Εδώ παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της εταιρίας έναντι των διαχειριστών της ως αποτέλεσμα των μεταξύ τους οικονομικών δοσοληψιών.

53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους: Στον λογαριασμό αυτό καταγράφονται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας έναντι των εταίρων.

45.18 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους και διοικούντες: Στον λογαριασμό αυτό καταγράφονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρίας έναντι των εταίρων και διαχειριστών.

61.90 Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος: Σε περίπτωση όπου από το καταστατικό προβλέπεται αμοιβή για τον διαχειριστή το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.08 μεταφέρεται σε αυτόν τον λογαριασμό ώστε μετά ως έξοδο να μεταφερθεί στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης(80.00).

2.6 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΙΩΝ

Στην Ομόρρυθμη Εταιρία μπορούμε να έχουμε μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου σε τρίτο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) εφόσον αυτό τυγχάνει της αποδοχής των άλλων εταίρων. Στην περίπτωση αυτή νέος εταίρος εισέρχεται στην εταιρία σε αντικατάσταση του αποχωρήσαντος εταίρου χωρίς να απαιτείται η λύση της εταιρίας παρά μόνο η σχετική τροποποίηση στο καταστατικό και η δημοσίευση νέου με την νέα σύνθεση εταίρων. Η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου¹⁴ λόγω επαχθούς αιτίας (πώλησης) επιβαρύνει τον πωλητή με φόρο ο οποίος σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43, Ν. 4172/2013)προσδιορίζεται με συντελεστή 15% στην προκύπτουσα υπεραξία μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής απόκτησης του μεριδίου. Ως τιμή πώληση λαμβάνεται η μεγαλύτερη τιμή μεταξύ της αναφερόμενης στο συμφωνητικό πώλησης και της λογιστικής αξίας του μεριδίου. Ειδικότερα το άρθρο 42 § 1 περ. δ', αναφέρει ότι *«κάθε εισόδημα που προκύπτει από μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων και μερίδων υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, εφόσον δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα»*. Οι δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή πώληση των εταιρικών μεριδίων συμπεριλαμβάνονται στην αξία κτήσεως ή πωλήσεως. Σε ότι αφορά τους λοιπούς λόγους

¹⁴ Οι λόγοι μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου είναι συνήθως η πώληση, η δωρεά, η γονική παροχή, είτε λόγοι θανάτου ή κληρονομιάς.

μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ισχύουν τα εξής: Η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων λόγω θανάτου υπόκειται στο άρθρο 25 § 14 του Ν. 3842/2010 το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 29 του Ν. 2961/2001. Στην περίπτωση όπου η αιτία μεταβίβασης είναι η γονική παροχή ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 25 § 18 του Ν. 3842/2010.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

Ο εταίρος Ε συμμετέχει στο κεφάλαιο της ΧΔΕ ΟΕ με ποσοστό 30%. Το κεφάλαιο της εταιρίας κατά την σύσταση της ανέρχονταν σε 60.000€. Πέντε χρόνια μετά την σύσταση της εταιρίας ο Ε αποχωρεί μεταβιβάζοντας τα μερίδια του με την σύμφωνη γνώμη και των υπολοίπων εταίρων στον Σ έναντι το ποσού των 70.000€. Κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας ανέρχονταν σε 200.000€. Να προσδιορισθεί ο φόρος που επιβαρύνει τον Ε λόγω της μεταβίβασης των μεριδίων του στον Κ.

ΛΥΣΗ

Η αξία των εταιρικών μεριδίων κατά την σύσταση ήταν: $60.000 \cdot 0,3 = 18.000\text{€}$. (1)

Η αξία των εταιρικών μεριδίων κατά την πώληση αυτών ήταν: $200.000 \cdot 0,3 = 60.000\text{€}$ (2)

Η μεταβίβαση έγινε στο ποσό των 100.000€. Επιλέγουμε την μεγαλύτερη αξία μεταξύ τιμής πώλησης και λογιστικής αξίας. Στο παράδειγμα μας η αξία πώλησης των μεριδίων είναι μεγαλύτερη από την λογιστική τους αξία.

Οπότε Υπεραξία μεριδίων = $70.000 - 18.000 = 52.000\text{€}$

Οπότε $52.000 \cdot 0,15 = 7.800\text{€}$ (φόρος υπεραξίας).

2.7 ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΟ ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Από το εισαγωγικό κεφάλαιο του παρόντος διδακτικού υλικού επισημάναμε ότι σε μια ομόρρυθμη εταιρία σημασία έχει η προσωπικότητα του εταίρου και όχι το κεφάλαιο. Η μεταβολή αυτού (αύξηση ή μείωση) δεν προβλέπεται από κάποιο νομοθετικό πλαίσιο και αποτελεί επιλογή των εταίρων. Στην παράγραφο αυτή παρουσιάζεται ο λογιστικός χειρισμός ανά περίπτωση μεταβολής του κεφαλαίου.

2.7.1 Αύξηση Εταιρικού Κεφαλαίου

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μιας εταιρίας μπορεί να γίνει είτε με νέες εισφορές από την πλευρά των εταίρων, είτε με κεφαλαιοποίηση κερδών και αποθεματικών, είτε μέσα από μια διαδικασία συγχώνευσης με άλλη εταιρία. Σε μια ενδεχόμενη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είναι σημαντικό να διατηρηθεί η αναλογία των εταίρων ως προς την συμμετοχή στο κεφάλαιο.

Σε ότι αφορά την φορολογική διάσταση της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου, όταν αυτή γίνεται με νέες εισφορές από τους εταίρους δημιουργείται η υποχρέωση καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%. Η αποτίμηση της εισφοράς σε είδος,

προκειμένου να καθορισθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου γίνεται από την αρμόδια ΔΟΥ. Επίσης η μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής μεταφράζεται ως πώληση μεριδίου από τους παλαιούς σε νέους εταίρους και η προκύπτουσα υπεραξία υπόκειται σε φόρο.

Παράδειγμα 4

Οι Ε και Ζ αποτελούν τους δύο εταίρους στην ΖΗΤΑ & ΕΨΙΛΟΝ ΟΕ με κεφάλαιο 120.000€. η οποία έχει συσταθεί το 2012. Η συμμετοχή τους στο κεφάλαιο είναι 70% και 30% αντίστοιχα. Το 2016 ο Ζ εισφέρει ένα Οικόπεδο το οποίο κατόπιν συμφωνίας των δύο εταίρων αποτιμήθηκε σε 30.000€. Αφού προσδιορισθεί η αξία του κεφαλαίου που πρέπει να εισφέρει ο Ε προκειμένου να διατηρηθεί η αναλογία συμμετοχής στο κεφάλαιο να γίνουν στα λογιστικά αρχεία οι σχετικοί χειρισμοί αύξησης του κεφαλαίου.

ΛΥΣΗ

Η εισφορά του Ζ αποτιμήθηκε σε 30.000€. Προκειμένου να διατηρηθεί η αναλογία στην συμμετοχή του κεφαλαίου μεταξύ των δύο εταίρων η συνολική εισφορά κεφαλαίου είναι:

Έστω Χ το ζητούμενο κεφάλαιο. Γνωρίζουμε ότι $0,3 \cdot X = 30.000\text{€}$ οπότε $X = 100.000\text{€}$. Οπότε για να τηρηθεί η αναλογία (70 - 30) θα πρέπει η εισφορά του Ε να ανέρχεται σε 70.000€.

Η σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως ακολούθως

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03 Λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου	100.000	
33.03.00 Εταίρος (Α) 70.000		
33.03.01 Εταίρος (Β) 30.000		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		100.000
40.06.00 Εταίρος (Α) 70.000		
40.06.01 Εταίρος (Β) 30.000		
Κάλυψη αύξησης εταιρικού κεφαλαίου βάσει καταστατικού		
XX		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο	100.000	
33.04.00 Εταίρος (Α) 70.000		
33.04.01 Εταίρος (Β) 30.000		
33.03 Λογαριασμός κάλυψης εταιρικού κεφαλαίου		100.000
33.03.00 Εταίρος (Α) 70.000		
33.03.01 Εταίρος (Β) 30.000		
Απαίτηση καταβολής αύξησης κεφαλαίου		
XX		
38.00 Ταμείο	70.000	
10.00 Οικόπεδο	30.000	
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		100.000
33.04.00 Εταίρος (Α) 70.000		
33.04.01 Εταίρος (Β) 30.000		
Καταβολή αύξησης κεφαλαίου		

Παράδειγμα 5

Η «ΛΧ ΟΕ» διαθέτει κεφάλαιο ύψους 60.000€ στο οποίο συμμετέχουν οι Λ και Χ με ποσοστά 60% και 40% αντιστοίχως, ενώ στα αποτελέσματα συμμετέχουν με ποσοστό 50% έκαστος. Κατά την χρήση 2015 η εταιρία πραγματοποίησε κέρδη μετά φόρων 40.000€. Αποφασίζεται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κατά 40.000€ με την χρησιμοποίηση των κερδών χωρίς να αλλάξει το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο. Να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές αύξησης του κεφαλαίου.

ΛΥΣΗ

Οι εισφορές των εταίρων σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής τους στο κεφάλαιο είναι:

Εταίρος Λ : $40.000 \cdot 0,6 = 24.000\text{€}$.

Εταίρος Χ : $40.000 \cdot 0,4 = 16.000\text{€}$

Η αναλογία στα κέρδη είναι:

Εταίρος Λ : $40.000 \cdot 0,5 = 20.000\text{€}$ και Εταίρος Χ: $40.000 \cdot 0,5 = 20.000\text{€}$.

Προκειμένου να τηρηθεί η αναλογία στο κεφάλαιο ο Λ θα πρέπει να εισφέρει επιπλέον 4.000€ ενώ στον Χ θα πρέπει να καταβληθούν 4.000€. από τα κέρδη που του αναλογούν ώστε η εισφορά του να είναι ανάλογη του ποσοστού συμμετοχής του στο κεφάλαιο.

Οι λογιστικές εγγραφές έχουν ως ακολούθως:

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.99 Κέρδη προς διάθεση	40.000	
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους		40.000
53.14.00 Εταίρος Λ 20.000		
53.14.01 Εταίρος χ 20.000		
Διανομή κερδών στους εταίρους.		

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03. Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου	40.000	
33.03.00 Εταίρος Λ 24.000		
33.03.01 Εταίρος Χ 16.000		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		40.000
40.06.00 Εταίρος Λ 24.000		
40.06.01 Εταίρος Χ 16.000		
Κάλυψη κεφαλαίου ως άρθρο Καταστατικού		

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο	40.000	
33.04.00 Εταίρος Λ 24.000		
33.04.01 Εταίρος Χ 16.000		
33.03 Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		40.000
33.03.00 Εταίρος Λ 24.000		
33.03.01 Εταίρος Χ 16.000		
Απαίτηση εταιρίας για καταβολή κεφαλαίου		
ΧΧ		
38.00 Ταμείο	4.000	
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	36.000	
53.14.00 Εταίρος Λ 20.000		
53.14.01 Εταίρος χ 16.000		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		40.000
33.04.00 Εταίρος Λ 24.000		
33.04.01 Εταίρος Χ 16.000		
Καταβολή οφειλόμενου κεφαλαίου		
ΧΧ		
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	4.000	
53.14.01 Εταίρος Χ 4.000		
38.00 Ταμείο		4.000

2.7.2 Μείωση Εταιρικού Κεφαλαίου

Η μείωση εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να οφείλεται στην αποχώρηση κάποιου εταίρου ή στην ύπαρξη πλεονάζοντος κεφαλαίου¹⁵. Ο λόγος/οι μείωσης και η διαδικασία που ακολουθείται στην περίπτωση αυτή περιγράφονται σε ειδικό άρθρο του καταστατικού.

Παράδειγμα 6

Υποθέτουμε ότι στη Ομόρρυθμη Εταιρία ΧΨ συμμετέχουν οι Χ, Ψ, Ζ με ποσοστά 40%, 30%, 30% αντιστοίχως. Το εταιρικό κεφάλαιο ανέρχεται σε 120.000€ και τα Αποθεματικά σε 10.000€. Έστω ότι αποφασίζεται η αποχώρηση του Ψ. Να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

¹⁵ Νεγκάκης, Χ (2016). «Λογιστική Εταιριών», Θεσσαλονίκη 2016.

Παράδειγμα 7

Στην ΑΒΓ ΟΕ με κεφάλαιο 200.000€ συμμετέχουν τόσο στο κεφάλαιο όσο και στα αποτελέσματα οι Α,Β, Γ, με ποσοστά 50%, 30%, 20% αντιστοίχως. Κατά την χρήση 2011 προέκυψαν ζημιές 50.000€ ενώ οι εταίροι είχαν πραγματοποιήσει τις ακόλουθες απολήψεις (Α: 5.000€, Β: 4.000€, Γ:4.000€). Στο τέλος της χρήσης 2012 προέκυψαν κέρδη 150.000€. Κατά την χρήση 2012 οι Α,Β,Γ πραγματοποίησαν αντίστοιχες απολήψεις με αυτές του 2011. Η εταιρία φορολογείται για τα κέρδη της χρήσης με συντελεστή 29%.

Α). Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

Β). Να βρεθεί το ποσοστό από το αποτέλεσμα που αντιστοιχεί σε κάθε εταίρο συνέπεια των παραπάνω συναλλαγών στο τέλος του 2012.

ΛΥΣΗ

Οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν την χρήση 2011 έχουν ως εξής:

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων	13.000	
33.07.00 Εταίρος Α 5.000		
33.07.01 Εταίρος Β 4.000		
33.07.02 Εταίρος Γ 4.000		
38.00 Ταμείο		13.000
Απολήψεις εταίρων		
XX		
88.98 Ζημιές Χρήσεως	50.000	
88.01 Αποτελέσματα χρήσης		50.000
προσδιορισμός ζημιάς χρήσης		
XX		
42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις Νέον	50.000	
88.98 Ζημιές Χρήσεως		50.000
Μεταφορά ζημιάς σε λογαριασμό ΙΚ		

Το 2012 έχουμε τις ακόλουθες εγγραφές:

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων	13.000	
33.07.00 Εταίρος Α 5.000		
33.07.01 Εταίρος Β 4.000		
33.07.02 Εταίρος Γ 4.000		
38.00 Ταμείο		13.000
Απολήψεις εταίρων		
XX		
88.00 Αποτέλεσμα χρήσης	150.000	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		150.000
κέρδη προς διάθεση.		
XX		
88.03 Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη	50.000	
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγ χρήσεων		50.000
Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη.		
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	50.000	
88.03 Ζημιά προηγούμενης χρήσης		50.000
κάλυψη ζημιάς προηγούμενης χρήσης		
XX		
88.08 Φόρος εισοδήματος (100.000*0,29)	29.000	
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος		29.000
προσδιορισμός φόρου		
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	29.000	
88.08 Φόρος εισοδήματος (100.000*0,29)		29.000
εγγραφή προσδιορισμού κερδών μετά φόρων		
XX		
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	29.000	
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου		29.000
Μεταφορά α στο β		
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	71.000	
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους		71.000
53.14.00 Εταίρος Α 35.500		
53.14.01 Εταίρος Β 21.300		
53.14.02 Εταίρος Γ 14.200		
Υποχρεώσεις προς εταίρους		

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	26.000	
53.14.00 Εταίρος Α 35.500		
53.14.01 Εταίρος Β 21.300		
53.14.02 Εταίρος Γ 14.200		
33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί Εταίρων		26.000
33.07.00 Εταίρος Α 10.000		
33.07.01 Εταίρος Β 8.000		
33.07.02 Εταίρος Γ 8.000		
εγγραφή συμψηφισμού απαιτήσεων με υποχρεώσεις προς εταίρους.		
ΧΧ		
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	45.000	
53.14.00 Εταίρος Α 35.500		
53.14.01 Εταίρος Β 21.300		
53.14.02 Εταίρος Γ 14.200		
38.00 Ταμείο		45.000
Καταβολή διανεμόμενων κερδών		

Παράδειγμα 8

Στην ΑΒ ΟΕ με κεφάλαιο 100.000€ συμμετέχουν οι Α, Β με ποσοστό 50% έκαστος, ενώ στα αποτελέσματα συμμετέχουν με ποσοστά 60% και 40% αντίστοιχα. Τα λογιστικά κέρδη του 2015 ανέρχονται σε 90.000€. Ωστόσο έξοδα ύψους 10.000€ δεν εκπίπτουν του φόρου, ενώ την προηγούμενη χρήση η εταιρία είχε ζημιές 20.000€. Να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος για την χρήση 2015 καθώς και η προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση (100%). Ν γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Κέρδη Χρήσης 2015:	90.000
Μη εκπιπτόμενα έξοδα	10.000
Μείον Ζημιές προηγ. Χρήσης	<u>20.000</u>
Φορολογητέο εισόδημα	80.000€

Οπότε φόρος εισοδήματος = $80.000 \cdot 0,29 = 23.200\text{€}$. Η προκαταβολή φόρου ανέρχεται σε 23.200€ οπότε σύνολο φορολογικών υποχρεώσεων 46.400€

Οι εγγραφές έχουν ως ακολούθως:

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.00 Αποτελέσματα χρήσης	90.000	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		90.000
κέρδη προς διάθεση.		
XX		
88.03 Ζημιά προηγούμενης χρήσης	20.000	
42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις Νέον		20.000
Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη.		
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	20.000	
88.03 Ζημιά προηγούμενης χρήσης		20.000
κάλυψη ζημιάς προηγούμενης χρήσης		
XX		
88.08 Φόρος εισοδήματος (80.000*0,29)	23.200	
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος		23.200
προσδιορισμός φόρου		
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	23.200	
88.08 Φόρος εισοδήματος (100.000*0,29)		23.200
εγγραφή προσδιορισμού κερδών μετά φόρων		
XX		
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	23.200	
33.13 Ελληνικό Δημόσιο	23.200	
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου		46.400
Μεταφορά α στο β		
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	46.800	
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους		46.800
53.14.00 Εταίρος Α 28.080		
53.14.01 Εταίρος Β 18.720		
Υποχρέωση προς εταίρους από διανομή κερδών		

2.8 Λύση – Εκκαθάριση Ο.Ε

Οι λόγοι για τους οποίους μια Ομόρρυθμη Εταιρία οδηγείται σε λύση είναι οι ακόλουθοι:

- α) Λήξη του χρόνου λειτουργίας όπως ορίζεται στο καταστατικό.
- β) Εκπλήρωση του σκοπού για τον οποίο συστήθηκε η εταιρία ή αδυναμία πραγματοποίησής του.
- γ) Η εταιρία διαλύεται είτε με ομόφωνη απόφαση των εταίρων, είτε με μονομερή απόφαση ενός εταίρου
- δ) Ο θάνατος εταίρου αποτελεί λόγο για την λύση της εταιρίας, μπορεί όμως σχετική ρήτρα στο καταστατικό να προβλέπει τη συνέχιση της λειτουργίας της εταιρίας με τους άλλους επιζώντες εταίρους και με τους κληρονόμους εκείνου που πέθανε. Θα ήταν όμως σκόπιμο να αναφέρεται στο καταστατικό ότι οι μη ενήλικες κληρονόμοι μετέχουν στην εταιρία ως ετερόρρυθμοι.
- ε) Τη λύση της εταιρίας προκαλεί επίσης η δικαστική ή νόμιμη απαγόρευση ενός εταίρου.
- στ) Η πτώχευση εταίρου προκαλεί τη λύση εκτός εάν υπάρχει ρήτρα η οποία επιτρέπει την συνέχιση της εταιρίας με τους υπόλοιπους εταίρους.

Η λύση μιας εταιρίας οδηγεί σε παύση εξουσίας των διαχειριστών και σε ορισμό εκκαθαριστή. Ο εκκαθαριστής ενεργεί ως αντιπρόσωπος της εταιρίας, διενεργεί πράξεις οι οποίες δεν απομακρύνονται από το σκοπό της εκκαθάρισεως, επιχειρεί συναλλαγές με την εταιρική επωνυμία στην οποία προσθέτονται και οι λέξεις «υπό εκκαθάριση». Ο εκκαθαριστής δικαιούται τη λήψη αμοιβής. Ο εκκαθαριστής έχει τα ακόλουθα καθήκοντα:

Σύνταξη Γενικής Απογραφής

Κατάρτιση ισολογισμού Εκκαθάρισης

Εκποίηση περιουσιακών στοιχείων

Εξόφληση Υποχρεώσεων προς τρίτους

Καθορισμός εξόδων εκκαθάρισης και μεταφορά αυτών στον αποτέλεσμα εκκαθάρισης

Λογοδοσία Εκκαθαριστή

Τακτοποίηση Λογαριασμών Εταίρων

Σε περίπτωση όπου η ρευστοποίηση του Ενεργητικού δεν καλύπτει το σύνολο των εταιρικών υποχρεώσεων η διαφορά θα καλυφθεί από την προσωπική περιουσία των εταίρων

Η εκκαθάριση ακολουθεί μετά το στάδιο της λύσης της εταιρίας. Ο διαχειριστής ή οι διαχειριστές της εταιρίας παύονται ενώ ορίζεται από δικαστήριο εκκαθαριστής

προκειμένου να αποτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σε τιμές ρευστοποίησης και να συντάξει τον πρώτο ισολογισμό εκκαθάρισης. Στη συνέχεια αφού γίνουν οι εγγραφές προσαρμογής ορισμένων λογαριασμών, προχωρούμε στον καθορισμό των διαφορών αποτίμησης οι οποίες είναι αποτέλεσμα της διαφοράς μεταξύ τιμής κτήσης και της εκτίμησης για την τιμή ρευστοποίησης των προαναφερθέντων μεγεθών που δίνει ο εκκαθαριστής. Στη συνέχεια ακολουθούν οι εγγραφές σύμφωνα με την ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, ενώ τέλος ακολουθεί η διανομή του μετοχικού κεφαλαίου και των αποθεματικών στους εταίρους.

Παράδειγμα 9

Το Γενικό Καθολικό της ΧΣΔ ΟΕ που έχει συσταθεί από τους Α και Β με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο 60% και 40% αντίστοιχα στις 31/7/2013 παρουσιάζει τους ακόλουθους λογαριασμούς.

11.00 Κτήριο	100.000	40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	80.000
13.02 Φορτηγό	20.000	41.02 Αποθεματικά	10.000
14.00 Έπιπλα και Σκεύη	10.000	51.00 Γραμμάτια Πληρωτέα	31.000
20. Απόθεμα Εμπορευμάτων	30.000	31.04 Γραμμάτια μεταβιβασθέντα	10.000
31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση	10.000	50.00 Προμηθευτές	20.000
31.00 Γραμμάτια Εισπρακτέα	20.000	51.00 Δάνειο Τράπεζας Χ	30.000
30.00 Πελάτες	20.000	55.00 Οφειλές σε ασφαλιστικά Ταμεία	20.000
38.00 Ταμείο	30.000	11.99 Αποσβεσθέντα Κτήρια	20.000
14.99 Αποσβεσθέντα Έπιπλα & Σκεύη	9.000	13.99 Αποσβεσθέντα Φορτηγά	10.000

Οι δύο εταίροι αποφασίζουν την διάλυση της εταιρίας και ορίζεται από το δικαστήριο εκκαθαριστής ο οποίος πριν συντάξει τον πίνακα με τις τιμές ρευστοποίησης των περιουσιακών στοιχείων διαπιστώνει ότι τα βιβλία της εταιρίας δεν έχουν ενημερωθεί για την διαμαρτύρηση από Προμηθευτή των μεταβιβασθέντων γραμματίων ύψους 10.000€, ο οποίος και κατέβαλλε ως έξοδα διαμαρτύρησης το ποσό των 500€. Ο εκκαθαριστής εκτιμά ότι το σύνολο των απαιτήσεων από γραμμάτια και πελάτες θα ρευστοποιηθεί στο 70% της αρχικής τους αξίας, τα αποθέματα στην αξία των 25.000€, ενώ οι τιμές ρευστοποίησης των παγίων είναι για το Κτήριο 60.000€ για το φορτηγό 10.000€ και για τα έπιπλα και σκεύη 500€. Επίσης ο εκκαθαριστής εκτιμά ότι το σύνολο των υποχρεώσεων θα εξοφληθεί στην αρχική του αξία με εξαίρεση τους Προμηθευτές και το Δάνειο Τράπεζας Χ όπου θα εξοφληθούν σε μια αξία μειωμένη κατά 20% και 30% σε σχέση με το πραγματικό ύψος της οφειλής.

Η ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και η εξόφληση των υποχρεώσεων έγιναν στις αξίες που είχε εκτιμήσει ο εκκαθαριστής με εξαίρεση το δάνειο για την εξόφληση του οποίου καταβλήθηκαν 20.000€. Τα έξοδα εκκαθάρισης ανέρχονται σε 1.000€.

Ζητείται:

Α) Να γίνουν οι απαραίτητες εγγραφές προσαρμογής και να συνταχθεί ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης;

Β) Να γίνουν οι εγγραφές διανομής της τελικής καθαρής θέσης στους δύο εταίρους.

ΛΥΣΗ

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
XX		
31.04 Γραμμάτια Μεταβιβασθέντα	10.000	
31.00 Γραμμάτια εισπρακτέα		10.000
XX		
31.03.XX Γραμμάτια Διαμαρτυρηθέντα	10.500	
50.00 Προμηθευτές		10.500
XX		
11.99 Αποσβεσθέντα Κτήρια	20.000	
11.00 Κτήρια		20.000
XX		
13.99 Αποσβεσθέντα Φορτηγά	10.000	
13.02 Φορτηγό		10.000
XX		
14.99 Αποσβεσθέντα Έπιπλα	9.000	
14.00 Έπιπλα και Σκεύη		9.000
XX		
80.XX Διαφορές Αποτίμησης	20.150	
30.00 Πελάτες		6.000
20. Απόθεμα Εμπορευμάτων		5.000
44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		9.150
XX		
80.XX Διαφορές Αποτίμησης	20.500	
11.00 Κτήρια		20.000
14.00 Έπιπλα και Σκεύη		500
XX		
50.00 Προμηθευτές	6.100	
51.00 Δάνειο Τράπεζας Χ	9.000	
80.XX Διαφορές Αποτίμησης		15.100

Ο ισολογισμός εκκαθάρισης έχει ως ακολούθως:

11.00 Κτήριο	60.000	40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	80.000
13.02 Φορτηγό	10.000	41.02 Αποθεματικά	10.000
14.00 Έπιπλα και Σκεύη	500	51.00 Γραμμάτια Πληρωτέα	31.000
20. Απόθεμα Εμπορευμάτων	25.000	50.00 Προμηθευτές	24.400
31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση	20.500	51.00 Δάνειο Τράπεζας Χ	21.000
31.00 Γραμμάτια Εισπρακτέα	10.000	55.00 Οφειλές σε ασφαλιστικά Ταμεία	20.000
μείον Προβλέψεις	9.150	80.XX διαφορές απογραφής	-25.550
30.00 Πελάτες	14.000	Σύνολο	160.850
38.00 Ταμείο	30.000		
Σύνολο	160.850		

Ακολουθούν οι εγγραφές διανομής της καθαρής θέσης

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
XX		
38.00 Ταμείο	130.850	
44.11 Προβλέψεις	9.150	
11.00 Κτήριο		60.000
13.02 Φορτηγό		10.000
14.00 Έπιπλα και Σκεύη		500
20. Εμπορεύματα		25.000
31.00 Γραμμάτια Εισπρακτέα		10.000
31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση		20.500
30.00 Πελάτες		14.000
XX		
80.XX.XX Έξοδα Εκκαθάρισης	1.000	
38.00 Ταμείο		1.000
XX		
50.00 Προμηθευτές	24.400	
52.00 Δάνειο	21.000	
55.00 Οφειλές σε ασφαλιστικά Ταμεία	20.000	
51.00 Γραμμάτια Πληρωτέα	31.000	
38.00 Ταμείο		95.400
80.XX Αποτέλεσμα Εκκαθάρισης		1.000
XX		
80.XX Αποτέλεσμα Εκκαθάρισης	26.550	
80.XX.XX Έξοδα Εκκαθάρισης		1.000
80.XX Διαφορές Αποτίμησης		25.550

XX	
41.02 Αποθεματικά 10.000	
33.07 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρων 10.000	
XX	
33.07 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρων 25.550	
80.XX Αποτέλεσμα Εκκαθάρισης 25.550	
XX	
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο 80.000	
33.07 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρων 80.000	
XX	
33.07 Δοσοληπτικός Λογαριασμός Εταίρων 64.450	
38.00 Ταμείο 64.450	

ΑΣΚΗΣΗ 1

Στην Ομόρρυθμη Εταιρία ΒΓ με κεφάλαιο 200.000€ συμμετέχουν οι Α,Β,Γ με ποσοστά 50%,30% και 20% αντιστοίχως. Τα ποσοστά συμμετοχής στα αποτελέσματα για τους Α,Β,Γ ορίζονται σε 40%, 40% και 20%. Αντιστοίχως. Κατά την διάρκεια της χρήσεως 2011 προέκυψαν ζημιές ύψους 30.000€, ενώ από την πλευρά των εταίρων είχαν πραγματοποιηθεί οι ακόλουθες απολήψεις: Α 10.000€, Β3.000€, και ο Γ 4.000€. Το 2012 προέκυψαν κέρδη ύψους 80.000€, ενώ κατά την διάρκεια της χρήσης οι απολήψεις των εταίρων ανέρχονταν σε 4.000€, 2.000€ και 1.000€ αντιστοίχως. Η εταιρία διανείμει το σύνολο των κερδών στους εταίρους. Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές για τις χρήσεις 2011 και 2012.

Η εταιρία φορολογείται με συντελεστή 30% και φόρος διανεμόμενων μερισμάτων υπολογίζεται με συντελεστή 10%.

ΑΣΚΗΣΗ 2

Το Γενικό Καθολικό της ΟΕ ΑΔΧ η οποία είχε συσταθεί από τους Α και Β κατά την ημερομηνία της λύσεως έχει ως ακολούθως:

(11.00) Κτήρια	200.000	(40.06) Εταιρικό Κεφάλαιο	110.000
(11.99) Αποσβεσθέντα Κτήρια	50.000	(41.04) Ειδικά Αποθεματικά	30.000
20 Εμπορεύματα	40.000	(50.00) Προμηθευτές	50.000
(30.00) Πελάτες	30.000	(52.00) Δάνειο Τράπεζας Ζ	60.000
(31.00)Γραμμάτια εισπρακτέα	30.000	(51.00)Γραμμάτια πληρωτέα	40.000
(31.03) Γραμμάτια σε καθυστέρηση	10.000	(38.00) Ταμείο	20.000
(33.97)Επισφαλείς Πελάτες	10.000		

Με την ανάληψη των καθηκόντων του ο εκκαθαριστής πραγματοποίησε απογραφή σύμφωνα με την οποία υπολόγισε ότι τα περιουσιακά στοιχεία θα ρευστοποιηθούν στις ακόλουθες αξίες:

(11.00) Κτήρια	90.000
20 Εμπορεύματα	30.000
(30.00) Πελάτες	34.000
(31.00)Γραμμάτια εισπρακτέα	25.000
31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση	5.000
(33.97)Επισφαλείς Πελάτες	10.000

Σε ότι αφορά την εξόφληση των υποχρεώσεων υπολογίζεται από τον εκκαθαριστή στις ακόλουθες αξίες:

(50.00) Προμηθευτές εσωτερικού	50.000
(52.00) Δάνειο τραπεζής Z	50.000
(51.00) Γραμμάτια πληρωτέα	40.000

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα ζητείται:

A) Να γίνουν οι εγγραφές προσαρμογής και να συνταχθεί ο αρχικός ισολογισμός εκκαθαρίσεως.

B) Εάν υποθέσουμε ότι η ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων έγινε στις ακόλουθες αξίες:

(11.00) Κτήρια	120.000
20 Εμπορεύματα	30.000
(30.00) Πελάτες	30.000
(31.00) Γραμμάτια εισπρακτέα	25.000
31.03 Γραμμάτια σε καθυστέρηση	5.000
(33.97) Επισφαλείς Πελάτες	5.000

Ενώ οι υποχρεώσεις με εξαίρεση το δάνειο εξοφλήθηκαν στις αξίες που αναφέρονται στον ισολογισμό (40.000€), να συνταχθεί ο τελικός ισολογισμός εκκαθαρίσεως.

Εάν οι δύο εταίροι (Α και Β), συμμετέχουν στο κεφάλαιο με ποσοστά 50% και στα αποτελέσματα με ποσοστά 45% και 55% αντίστοιχα, να γίνουν οι εγγραφές διανομής της τελικής καθαρής θέσης στους εταίρους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

3.0 Βασικά χαρακτηριστικά

Η σύσταση της μπορεί να γίνει από δύο ή περισσότερα πρόσωπα από τα οποία τουλάχιστον ένας είναι ομόρρυθμός εταίρος, δηλαδή ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρο με την προσωπική του περιουσία εφόσον η περιουσία της εταιρίας δεν επαρκεί για τις υποχρεώσεις της. Όπως και στην περίπτωση της ομόρρυθμης εταιρίας έτσι και η Ετερόρρυθμη Εταιρία με την σύσταση της αποκτά την δική της νομική προσωπικότητα και περιουσιακή αυτοτέλεια. Επίσης η Ετερόρρυθμη Εταιρία μπορεί να συμμετέχει ως εταίρος σε άλλες εταιρίες.

3.1 Διαφορές με την Ομόρρυθμη εταιρία

1^{ον} Ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μόνο μέχρι του ποσού που έχει εισφέρει στην εταιρία.

2^{ον} Ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριόριστα και εξ ολοκλήρου για τις υποχρεώσεις της εταιρίας όταν αυτές δεν δύναται να καλυφθούν από την περιουσία της.

3^{ον} Ο ομόρρυθμος εταίρος δεσμεύει με τις πράξεις του την Ετερόρρυθμη Εταιρία έναντι τρίτων.

4^{ον} Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να δεσμεύει την εταιρία έναντι τρίτων, οπότε δεν μπορεί και να την εκπροσωπήσει. Δεσμεύεται όμως να καταβάλλει το συμφωνηθέν κεφάλαιο βάσει του καταστατικού.

5^{ον} Ο Εμπορικός Νόμος στο άρθρο 25 ορίζει ότι «*Το όνομα ετερόρρυθμου τινός συνεταίρου δεν δύναται να εισέλθει εις την εταιρικήν επωνυμίαν*». Εάν όμως δεν τηρηθεί η διάταξη αυτή και το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου αναφερθεί στην επωνυμία της εταιρίας, τότε ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα.

3.2 Διακρίσεις Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Απλή Ετερόρρυθμη : Σε αυτή την περίπτωση τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων είναι αμεταβίβαστα και μόνο με ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων ή της πλειοψηφίας μπορούν να μεταβιβασθούν. Φυσικά οι ενέργειες αυτές θα πρέπει να προβλέπονται από το καταστατικό.

Κατά μετοχές ετερόρρυθμη: Τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων αντιμετωπίζονται σαν μετοχές ανώνυμης εταιρίας και μεταβιβάζονται με την ελεύθερη βούληση των ετερόρρυθμων εταίρων. Στην περίπτωση όπου έχουμε κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρία η δημοσίευση του καταστατικού της γίνεται στο αρμόδιο πρωτοδικείο, ενημερώνεται όμως και το μητρώο των εταιριών περιορισμένης ευθύνης.

3.3 Σύσταση Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Η σύσταση της ΕΕ γίνεται με την σύνταξη ιδιωτικού συμφωνητικού (Καταστατικό), η κατάθεση του οποίου γίνεται στο Πρωτοδικείο που δηλώνει έδρα η εταιρία. Με την δημοσίευση του η εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα. Σχετικά με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του ετερόρρυθμου εταίρου ισχύουν τα ακόλουθα:

- Το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου συμμετέχει στην εταιρική επωνυμία στην ένδειξη «ΣΙΑ».
- Οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν μπορούν να ορισθούν διαχειριστές, μπορούν όμως να μετέχουν στις διαδικασίες που αφορούν την λήψη αποφάσεων, ενώ ταυτόχρονα διατηρούν το δικαίωμα να ελέγχουν τα οικονομικά στοιχεία της εταιρίας και τον διαχειριστή της.
- Ο Ετερόρρυθμος Εταίρος συμμετέχει απεριόριστα μόνο σε θέματα που αφορούν την εσωτερική λειτουργία της εταιρίας και όχι στην περίπτωση συναλλαγών της εταιρίας με τρίτους.
- Στην περίπτωση όπου έχουμε κατά μετοχές ΕΕ η διαχείριση γίνεται από τους ομόρρυθμους εταίρους ή και από τρίτους οι οποίοι όμως δεν συμμετέχουν στην εταιρία. Βεβαία τα θέματα αυτά κανονίζονται από το καταστατικό

Σε ότι αφορά τους λογιστικούς χειρισμούς για την σύσταση της ΕΕ είναι ίδιοι με την περίπτωση της ΟΕ. Ειδικότερα χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί:

33.03 και 40.06 για την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου.

Οι λογαριασμοί 33.04 και 33.03 για την απαίτηση της εταιρίας έναντι των εταίρων.

Για την καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου οι λογαριασμοί 38.00 (στην περίπτωση που η εισφορά είναι σε μετρητά).

ΑΣΚΗΣΗ 1

Στην ΕΕ ΧΖ και ΣΙΑ που έχει κεφάλαιο 50.000€ μετέχουν ο Χ (ΟΕ) με ποσοστό 30%, ο Β (ΕΕ) με ποσοστό 20% και ο Ζ (ΟΕ) με ποσοστό 50%. Η εταιρία την χρήση 2015 παρουσίασε ζημιά 70.000€ ενώ την χρήση 2016 κέρδη μετά φόρων 90.000€. Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Βρίσκουμε αρχικά την συμμετοχή του κάθε εταίρου στο κεφάλαιο:

Εταίρος Χ (Ομ) = $50.000 * 0,30 = 15.000\text{€}$, Εταίρος Β (Ετερ) = $50.000 * 0,2 = 10.000\text{€}$

Εταίρος Ζ (Ομ) = $50.000 * 0,5 = 25.000\text{€}$

Η ζημιά που αναλογεί σε κάθε εταίρο υπολογίζεται ως ακολούθως:

Εταίρος Χ (Ομ) : $70.000 * 0,30 = 21.000\text{€}$, Εταίρος Β (Ετερ) = $70.000 * 0,2 = 14.000\text{€}$ και Εταίρος Ζ (Ομ) = 35.000€

Ο Β είναι ετερόρρυθμος εταίρος με εισφορά 10.000€ ενώ από τον παραπάνω υπολογισμό του αναλογεί ζημιά (σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής) 14.000€. Η διαφορά 4.000€ θα καλυφθεί από τους ομόρρυθμους εταίρους με την εξής αναλογία:

Εταίρος Χ (Ομ) = $4.000 * 30/80 = 1.500\text{€}$

Εταίρος Ζ (Ομ) = $4.000 * 50/80 = 2.500\text{€}$

Το 2015 είχε πραγματοποιηθεί η εξής εγγραφή:

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο	70.000	
Μεταφορά ζημιάς χρήσης στην καθαρή θέση		70.000

Κατά την χρήση 2013 η εταιρία πραγματοποίησε κέρδη μετά φόρων 90.000€. Με βάση τα ποσοστά συμμετοχής των τριών εταίρων, το ποσό αυτό κατανέμεται ως ακολούθως:

Εταίρος Χ (Ομ) = $90.000 * 0,3 = 27.000\text{€}$

Εταίρος Β (Ετερ) = $90.000 * 0,2 = 18.000\text{€}$

Εταίρος Ζ (Ομ) = $90.000 * 0,5 = 45.000\text{€}$

Για την χρήση 2016 έχουμε τις ακόλουθες εγγραφές

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.00 Αποτέλεσμα χρήσης	90.000	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		90.000
Μεταφορά αποτελέσματος χρήσης στα κέρδη προς διάθεση		
ΧΧ		
88.03 Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη	70.000	
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγ. χρήσεων		70.000
Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη		
ΧΧ		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	70.000	
88.03 Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη		70.000
Κάλυψη ζημιάς προηγούμενης χρήσης		
ΧΧ		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	20.000	
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους		20.000
53.14.00 Εταίρος X : (27.000-22.500=4.500)		
53.14.01 Εταίρος B:(18.000 – 10.000=8.000)		
53.14.02 Εταίρος Z:(45.000-37.500=7.500)		
Υποχρεώσεις προς εταίρους		

2^{ος} Τρόπος

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.00 Αποτελέσματα χρήσης	90.000	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		90.000
Μεταφορά αποτελέσματος χρήσης στα κέρδη προς διάθεση		
ΧΧ		
33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	70.000	
33.07.00 Εταίρος X : 22.500		
33.07.01 Εταίρος B :10.000		
33.07.02 Εταίρος Z: 37.500		
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων		70.000
Απαίτηση για κάλυψη ζημιάς προηγούμενης χρήσης		

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.99 κέρδη προς διάθεση	90.000	
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους		90.000
53.14.00 Εταίρος Χ: 27.000		
53.14.02 Εταίρος Β: 18.000		
53.14.02 Εταίρος Ο 45.000		
Υποχρεώσεις προς εταίρους		
XX		
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	70.000	
53.14.00 Εταίρος Χ: 22.500		
53.14.02 Εταίρος Β: 10.000		
53.14.02 Εταίρος Ο 37.500		
33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων		70.000
33.07.00 Εταίρος Χ : 22.500		
33.07.01 Εταίρος Β : 10.000		
33.07.02 Εταίρος Ζ: 37.500		

ΑΣΚΗΣΗ 2

Στην 3Χ ΕΕ με κεφάλαιο 40.000€ συμμετέχουν σε αυτό όσο και στα αποτελέσματα οι Α (ΟΕ) με ποσοστό 40%, Β (ΕΕ) με ποσοστό 20% και η Ομόρρυθμη Εταιρία Γ με ποσοστό 40%. Κατά την χρήση 2016 η 3Χ ΕΕ πραγματοποιεί κέρδη 70.000€. Το 2015 η εταιρία είχε πραγματοποιήσει κέρδη τα οποία όμως μοιράστηκαν στους εταίρους χωρίς να υπάρξει προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Ζητείται να προσδιορισθεί ο φόρος εισοδήματος για το 2016 η προκαταβολή φόρου για την επόμενη διαχειριστική περίοδο (100% του φόρου εισοδήματος 2016) και να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές. Δίνεται φορολογικός συντελεστής 30%. Επίσης κατά την διανομή των μερισμάτων θα γίνει παρακράτηση φόρου 15%.

Λύση

Αρχικά θα υπολογίσουμε την συμμετοχή των τριών εταίρων στα κέρδη προ φόρων:

Εταίρος Α (Ομ) = $70.000 \cdot 0,4 = 28.000\text{€}$

Εταίρος Β (Ετερ) = $70.000 \cdot 0,2 = 14.000\text{€}$

Εταίρος Γ (Ομόρρυθμη Εταιρία) = $60.000 \cdot 0,4 = 24.000\text{€}$

Ο φόρος που θα πληρώσει η εταιρία είναι: $70.000 \cdot 0,3 = 21.000\text{€}$

Η προκαταβολή φόρου είναι : 21.000€. Οπότε το σύνολο των φορολογικών υποχρεώσεων ανέρχεται σε 42.000€

Έχουμε τις ακόλουθες εγγραφές:

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.00 Αποτέλεσμα χρήσης	70.000	
88.99 Κέρδη προς Διάθεση		70.000
μεταφορά κερδών χρήσης στα κέρδη προς διάθεση		
ΧΧ		
88.08 Φόρος εισοδήματος	21.000	
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος		21.000
φόρος εισοδήματος		
ΧΧ		
33.13 Απαιτήσεις - Ελληνικό Δημόσιο	21.000	
54.08 Λογ. Εκκαθ. φόρου εισοδ και τελών		21.000
ΧΧ		
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	21.000	
54.08 Λογ. Εκκαθ. φόρου εισοδ και τελών		21.000
ΧΧ		
88.99 Κέρδη προς Διάθεση	21.000	
88.08 Φόρος εισοδήματος		21.000
ΧΧ		
88.99 Κέρδη προς Διάθεση	49.000	
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους		41.650
54.08 Λογ. Εκκαθ. φόρου εισοδ και τελών		7.350

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

4.0 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Η Ε.Π.Ε αποτελεί μια ενδιάμεση μορφή εταιρίας μεταξύ προσωπικής και κεφαλαιουχικής. Στην Ελλάδα αυτός ο τύπος εταιρίας εμφανίστηκε το 1955 και θεσμοθετήθηκε με τον Ν. 3190/55. Ειδικότερα η Ε.Π.Ε έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- α) Οι εταίροι έχουν ευθύνη μέχρι του ποσού εισφοράς τους στο εταιρικό κεφάλαιο. Συνεπώς αυτοί που έχουν απαίτηση έναντι της εταιρίας δεν μπορούν να στραφούν εναντίον των εταίρων για την είσπραξη των χρημάτων τους. Πρέπει όμως να επισημάνουμε ότι οι εταίροι της Ε.Π.Ε είναι υπόλογοι έναντι των χρεών που πραγματοποίησε η εταιρία στο Δημόσιο και στο ΙΚΑ -ΕΤΑΜ (άρθρο 69, Ν.Δ 356/74).
- β) Συνδυάζει την ευελιξία των προσωπικών εταιριών με την σταθερότητα του κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών. Δηλαδή από την μια υπάρχει περιορισμένη ευθύνη (κεφαλαιουχικό στοιχείο) και από την άλλη για την λήψη αποφάσεων απαιτείται πλειοψηφία τόσο σε αριθμό εταίρων (προσωπικό στοιχείο) όσο και σε επίπεδο εταιρικού κεφαλαίου (κεφαλαιουχικό στοιχείο)
- γ) Το κεφάλαιο της εταιρίας με βάση τον Νόμο 4156/2013 καθορίζεται από τους ίδιους τους εταίρους. Ουσιαστικά πλέον δεν έχουμε ελάχιστο ποσό κεφαλαίου για την σύσταση της ΕΠΕ.
- δ) Η σύσταση της Ε.Π.Ε απαιτεί συμβολαιογραφική πράξη. (παρ. 2 άρθρο 6 Ν. 3190/55) το καταστατικό υπογράφεται από τους ιδρυτές οι οποίοι πρέπει να έχουν το δικαίωμα δικαιοπραξίας και τον δικηγόρο, ο οποίος παρίσταται υποχρεωτικά ενώπιον συμβολαιογράφου.

4.1 ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ ΕΠΕ

Το Καταστατικό της ΕΠΕ περιλαμβάνει τις ίδιες ακριβώς πληροφορίες όπως και οι προηγούμενες μορφές εταιριών που εξετάσαμε. Ωστόσο ορισμένες από αυτές τις πληροφορίες διαφοροποιούνται ως αποτέλεσμα των ειδικών χαρακτηριστικών της

συγκεκριμένης μορφής εταιρικής οργάνωσης. Ειδικότερα στο καταστατικό αναφέρονται:

α) Όνομα, επώνυμο, επάγγελμα, κατοικία, ιθαγένεια των εταίρων.

β) Εταιρική επωνυμία, η οποία μπορεί να αποτελείται είτε από ονόματα ενός ή περισσότερων εταίρων είτε από το αντικείμενο της εταιρίας, είτε συνδυασμός των δύο. Θα πρέπει οπωσδήποτε να περιέχει τις λέξεις «εταιρία περιορισμένης ευθύνης».

γ) Η έδρα της εταιρίας θα πρέπει να ορίζεται σε δήμο της ελληνικής επικράτειας με την οδό και συγκεκριμένο αριθμό, έτσι ώστε να προσδιορίζεται η αρμόδια φορολογική αρχή που υπάρχει η Ε.Π.Ε.

δ) Θα πρέπει να αναφέρεται ο σκοπός της ΕΠΕ.

ε) Βεβαίωση των ιδρυτών για ολοσχερή καταβολή του κεφαλαίου

στ) Το αντικείμενο και το είδος των εισφορών, την αποτίμηση αυτών και το όνομα του εταίρου που τις εισφέρει καθώς και το σύνολο της αξίας των εισφορών σε είδος. Οι εισφορές σε είδος αποτιμούνται από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν 2190/20 και υφίσταται η υποχρέωση η έκθεση αποτίμησης να αναφέρεται στο καταστατικό.

ζ) Την διάρκεια της εταιρείας.

η) Την μερίδα συμμετοχής του κάθε εταίρου η οποία περιλαμβάνει το σύνολο των εταιρικών μεριδίων.

θ) Καθορισμός διαχειριστικής περιόδου (έναρξη – λήξη) και προσδιορισμός του χρόνου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ι) Την διαδικασία καθορισμού διαχειριστών με συγκεκριμένες δραστηριότητες οι οποίοι έχουν και την ευθύνη εκπροσώπησης της εταιρίας. Επίσης σε ειδικό άρθρο του καταστατικού θα πρέπει να καθορίζονται οι αρμοδιότητες των διαχειριστών. Ειδικότερα προβλέπεται η σύσταση σώματος «συνέλευση διαχειριστών» το οποίο συγκαλείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα προκειμένου να αξιολογήσει την πορεία της εταιρίας, ενώ στις υποχρεώσεις του συγκεκριμένου σώματος περιλαμβάνεται η σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων και της έκθεσης διαχείρισης τα οποία υποβάλλονται για έγκριση στην συνέλευση των εταίρων.

ια) Καθορισμός των αρμοδιοτήτων της συνέλευσης των εταίρων.

ιβ) Καθορισμός και αρμοδιότητες Ελεγκτών

ιγ) Πρόβλεψη για συμπληρωματικές εισφορές

ιδ) Ορισμός εκκαθαριστών για την λύση της εταιρίας και τον τρόπο διανομής της περιουσίας.

Μετά την σύνταξη του καταστατικού και την υπογραφή του από όλους τους εταίρους ακολουθεί η διαδικασία δημοσίευσης του:

α). Καταβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου που ανέρχεται στο 1% του ύψους του εταιρικού κεφαλαίου.

β). Το θεωρημένο καταστατικό προσκομίζεται στο οικείο επιμελητήριο της έδρας της εταιρίας, προκειμένου να γίνει ο έλεγχος και στην συνέχεια η κατοχύρωση της χρήσης της εταιρικής επωνυμίας καθώς και του διακριτικού τίτλου. Στη συνέχεια ακολουθεί η δημοσίευση του καταστατικού με την υποβολή αυτού στο οικείο Πρωτοδικείο για καταχώρηση στο βιβλίο εταιριών. Στην συνέχεια η εταιρία λαμβάνει αριθμό καταχώρησης στο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης του Πρωτοδικείου. Στη συνέχεια η περίληψη του Καταστατικού δημοσιεύεται στο Φ.Ε.Κ (Τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε).

Κατά την σύσταση της Ε.Π.Ε

α). Το κεφάλαιο το οποίο αποφάσισαν να εισφέρουν οι εταίροι θα πρέπει να είναι ολοσχερώς καταβεβλημένο και κατά την σύσταση δεν επιτρέπεται η τμηματική καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου.

β). Το ελάχιστο κεφάλαιο κατά την σύσταση ορίζεται από τους ίδιους τους εταίρους και το μισό του κεφαλαίου αυτού θα πρέπει να καταβληθεί σε μετρητά. Το κεφάλαιο της εταιρίας διαιρείται σε ίσα τμήματα, τα οποία ονομάζονται εταιρικά **μερίδια**. Η ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδίων δεν επιτρέπεται να είναι μικρότερη των 30€ η από ακέραιο πολλαπλάσιο αυτού του ποσού.

4.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Αντικείμενα εισφοράς έναντι του καλυφθέντος κεφαλαίου μπορεί να αποτελέσουν είτε χρηματικές εισφορές, είτε εισφορές σε είδος, εφόσον όμως το αντικείμενο εισφοράς αποτελεί περιουσιακό στοιχείο που ανήκει στο υπό σύσταση νομικό πρόσωπο και μπορεί να απεικονισθεί στον Ισολογισμό. Οι εισφορές σε είδος μπορεί να είναι: ακίνητα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, πρώτες ύλες, εμπορεύματα καθώς και τίτλοι όπως μετοχές, ομολογίες, γραμμάτια εισπρακτέα. Σημειώνεται ότι στις ΕΠΕ δεν αποτελεί αντικείμενο εισφοράς το δικαίωμα χρήσης περιουσιακού στοιχείου καθώς και η εισφορά εργασίας. Η αποτίμηση των εισφορών γίνεται από την επιτροπή που ορίζει το άρθρο 9 του Κ.Ν 2190/20. Η διαδικασία έχει ως ακολούθως: Οι εταίροι της Ε.Π.Ε καταθέτουν αίτηση στην οικεία της έδρας Αντιπεριφέρεια προκειμένου να συσταθεί επιτροπή αποτίμησης των εισφορών στο εταιρικό κεφάλαιο βάσει του Κ.Ν 2190/20. Η εν λόγω επιτροπή έχει την ευθύνη για την εκτίμηση της αξίας των προς εισφορά περιουσιακών στοιχείων και τη σύνταξη εκθέσεως αναφορικά με τον έλεγχο τον οποίο πραγματοποίησαν. Στη συνέχεια η έκθεση δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως και μετά έχουν δικαίωμα να προβούν στην σύσταση της εταιρίας επισυνάπτοντας την έκθεση στο καταστατικό της εταιρίας.

4.3 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΜΕΡΙΔΙΟ ΚΑΙ ΜΕΡΙΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ

- ▶ Τα εταιρικά μερίδια δεν αποτελούν εμπράγματο τίτλο ο οποίος μπορεί να αποτελέσει προϊόν συναλλαγής.
- ▶ Κάθε εταιρικό μερίδιο παρέχει στον κάτοχο της μια ψήφο στην γενική συνέλευση των εταίρων.
- ▶ Το σύνολο των εταιρικών μεριδίων που ένας εταίρος κατέχει αποτελούν την μερίδα συμμετοχής του. Τυχόν αύξηση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων που ένας εταίρος κατέχει δεν μεταβάλλει τον αριθμό των μεριδίων συμμετοχής του που παραμένει μια.
- ▶ Το εταιρικό μερίδιο μεταβιβάζεται ελεύθερα, εκτός εάν υπάρχει αντίθετη ρήτρα στο καταστατικό. Η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων γίνεται μόνο με συμβολαιογραφικό έγγραφο και με εγγραφή στο βιβλίο των εταίρων.
- ▶ Η εταιρία δεν μπορεί να αποκτήσει δικά της εταιρικά μερίδια.
- ▶ Κάθε εταιρικό μερίδιο χαρακτηρίζεται από την ονομαστική, την λογιστική ή

εσωτερική και την εύλογη αξία του

Αυτές προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Ονομαστική Αξία Μεριδίου = (Εταιρικό Κεφάλαιο / Αριθμός Μεριδίων)

Λογιστική Αξία Μεριδίου = (Συνολικό Κεφάλαιο / Αριθμός Μεριδίων)

Εύλογη Αξία Μεριδίων = (Εύλογη Αξία Εταιρίας / Αριθμός Μεριδίων)

4.4 ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΕ

Τα όργανα διοίκησης της Ε.Π.Ε είναι η Γενική Συνέλευση των Μετόχων και οι Διαχειριστές. Γενική Συνέλευση των Εταίρων αποφασίζει για τα ακόλουθα ζητήματα:

- Τις τροποποιήσεις του καταστατικού
- Για τον διορισμό και την ανάκληση των διαχειριστών, καθώς και για την απαλλαγή τους από κάθε ευθύνη.
- Για την έγκριση του ισολογισμού και την διάθεση των αποτελεσμάτων
- Για την έγερση αγωγής κατά των οργάνων της εταιρίας ή εναντίον των εταίρων, για αποζημίωση για πράξεις ή παραλείψεις τους κατά την σύσταση ή τη λειτουργία της εταιρείας
- Για παράταση της διάρκειας της εταιρίας, για συγχώνευση αυτής, για λύση και για διορισμό ή ανάκληση εκκαθαριστών.
- Για οποιοδήποτε άλλο θέμα για το οποίο αρμοδιότητα έχει αρμοδιότητα σύμφωνα με την νομοθεσία.

Οι αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης παίρνονται με απόλυτη πλειοψηφία του συνολικού αριθμού των εταίρων οι οποίοι πρέπει να εκπροσωπούν την απόλυτη πλειοψηφία του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου.

4.4.1 Οι Διαχειριστές

Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει την ανάθεση της διαχείρισης σε ένα ή περισσότερα άτομα τα οποία δεν είναι κατ ανάγκη εταίροι, για ορισμένο ή αόριστο χρονικό διάστημα. Ο ορισμός διαχειριστή μπορεί να γίνει και με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης. Ο Διαχειριστής δεν έχει το δικαίωμα να ενεργεί για δικό του λογαριασμό, ή για λογαριασμό τρίτου, ούτε να είναι εταίρος σε ανταγωνιστική ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη ή ΕΠΕ, χωρίς την έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Εταίρων.

ΑΣΚΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ Ε.Π.Ε

ΑΣΚΗΣΗ 1 (Εκποίηση μερίδας εταίρου)

Στην ΚΖΧ ΕΠΕ με κεφάλαιο 90.000€ (3.000 μερίδια /τιμή μεριδίου 30€) συμμετέχουν οι Α, Β, Γ με ποσοστά 40%, 40% και 20% αντίστοιχα. Η Γενική συνέλευση αποφασίζει την κάλυψη ζημιών προηγούμενης χρήσης ύψους 10.000€ με την καταβολή συμπληρωματικής εισφοράς από τους εταίρους με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους στο κεφάλαιο.

Α) Να γίνουν οι εγγραφές που αφορούν την κάλυψη της ζημιάς.

Β) Υποθέτουμε ότι ο Γ δεν καταβάλλει τελικά την συμπληρωματική εισφορά που του αναλογεί και οι άλλοι δύο εταίροι αποφασίζουν την εκποίηση της μερίδας του η οποία και πραγματοποιείται στην τιμή των 21.000€ με αγοραστή τον Δ. Εάν τα έξοδα εκποίησης ανέρχονται σε 500€ να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

X1	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.93 Λογαριασμός κάλυψης συμπληρ εισφοράς	10.000	
33.93.00 Εταίρος Α 4.000		
33.93.01 Εταίρος Β 4.000		
33.93.02 Εταίρος Γ 2.000		
40.96 Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς		10.000
40.96.00 Εταίρος Α 4.000		
40.96.01 Εταίρος Β 4.000		
40.96.02 Εταίρος Γ 2.000		
Κάλυψη συμπληρωματικής εισφοράς		
X2		
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς	10.000	
33.94.00 Εταίρος Α 4.000		
33.94.01 Εταίρος Β 4.000		
33.94.02 Εταίρος Γ 2.000		
33.93 Λογαριασμός κάλυψης συμπληρ εισφοράς		10.000
33.93.00 Εταίρος Α 4.000		
33.93.01 Εταίρος Β 4.000		
33.93.02 Εταίρος Γ 2.000		
Απαίτηση καταβολής κεφαλαίου συμπληρ. Εισφοράς		
X3		
38.00 Ταμείο	8.000	
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς		8.000
33.94.00 Εταίρος Α 4.000		
33.94.01 Εταίρος Β 4.000		
Καταβολή εισφοράς από τους Α και Β		

X4	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.95 Χρεώστες - διάφοροι	2.000	
33.95.00 Εταίρος Γ 2.000		
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς		2.000
33.94.02 Εταίρος Γ 2.000		
Διαγραφή εταίρου Γ		
X5		
38.00 Ταμείο	21.000	
53.98 Λοιπές Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		21.000
53.98.00 Δ 21.000		
Εκποίηση μερίδας του Γ στον Δ.		
X6		
33.95 Χρεώστες Διάφοροι	500	
33.95.00 Εταίρος Γ 500		
38.00 Ταμείο		500
Καταβολή εξόδων εκποίησης		

X7	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40.06 Κεφάλαιο	18.000	
40.06.02 Εταίρος Γ 18.000		
40.96 Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς	2.000	
40.96.02 Εταίρος Γ 2.000		
33.95 Χρεώστες Διάφοροι		2.500
33.95.00 Εταίρος Γ 2.500		
53.98 Λοιπές Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		17.500
53.98.01 Γ 17.500		
συμφηφισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων Γ		
X8		
33.03 Λογαριασμός κάλυψης Κεφαλαίου	18.000	
33.0303 Εταίρος Δ 18.000		
33.93 Κεφάλαιο συμπληρ. Εισφοράς	2.000	
33.93.03 Εταίρος Δ 2.000		
40.06 Κεφάλαιο		18.000
40.06.03 Εταίρος Δ 18.000		
40.96 Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς		2.000
40.96.03 Εταίρος Δ 2.000		
κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου (Δ) και κεφαλαίου συμπληρ εισφοράς		
X9		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο	18.000	
33.0403 Εταίρος Δ 18.000		
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρ. Εισφοράς	2.000	
33.94.03 Εταίρος Δ 2.000		
33.03 Λογαριασμός κάλυψης Κεφαλαίου		18.000
33.0303 Εταίρος Δ 18.000		
33.93 Κεφάλαιο συμπληρ. Εισφοράς		2.000
33.93.03 Εταίρος Δ 2.000		
Απάτηση καταβολής κεφαλαίου (Δ) και κεφαλαίου συμπληρ εισφοράς		
X10		
53.98 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	20.000	
53.98.00 Εταίρος Δ 20.000		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		18.000
33.0403 Εταίρος Δ 18.000		
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρ. Εισφοράς		2.000
33.94.03 Εταίρος Δ 2.000		
συμφηφισμός απαιτήσεων και υποχρεώσεων Δ		
X11		
53.98 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	1.000	
53.98.00 Εταίρος Δ 1.000		
53.98 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		1.000
53.98.01 Εταίρος Γ 1.000		
μεταφορά από το 53.98.00 στον 53.98.01		

X12	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
53.98 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	18.500	
53.98.01 Εταίρος Γ 18.500		
38.00 Ταμείο		18.500
εξόφληση υποχρεώσεων προς Γ		
X13		
40.96 Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς	10.000	
40.96.00 Εταίρος Α 4.000		
40.96.01 Εταίρος Β 4.000		
40.96.03 Εταίρος Δ 2.000		
42.02 Ζημιές προηγούμενης χρήσης		10.000
42.02.00 Εταίρος Α 4.000		
42.02.01 Εταίρος Β 4.000		
42.02.03 Εταίρος Δ 2.000		
εξάληψη ζημιάς προηγ χρήσεων.		

ΑΣΚΗΣΗ 2

Οι Α,Β,Γ συμμετέχουν στο κεφάλαιο της ΑΒ ΕΠΕ το οποίο ανέρχεται σε 100.000€ με ποσοστά 60% 20% και 20% αντιστοίχως. Η εταιρία έχει συσσωρευμένες ζημιές από προηγούμενες χρήσεις ύψους 5.000€ και η συνέλευση των εταίρων αποφάσισε την κάλυψη ζημιάς ύψους 4.000€. Ωστόσο ο εταίρος Γ δεν κατέβαλλε το μερίδιο που αναλογεί στην δική του συμπληρωματική εισφορά. Μετά από την λήξη της σχετικής προθεσμίας η μερίδα του Γ πωλήθηκε στον Δ αντί 22.000€ , ενώ τα έξοδα ρευστοποίησης της μερίδας ανέρχονται σε 200€. Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Ποσοστά συμμετοχής των ΑΒΓ στο κεφάλαιο: Α: 60.000€, Β: 20.000€, Γ:20.000€

Συμπληρωματική εισφορά ανά εταίρο: Α: 2.400€, Β: 800€ , Γ: 800€.

Οι εγγραφές που αφορούν την συμπληρωματική εισφορά έχουν ως ακολούθως:

ΧΧ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.93 Κάλυψη Συμπληρωματικής εισφοράς	4,000	
33.93.00 Εταίρος Α 2,400		
33.93.01 Εταίρος Β 8,00		
33.93.02 Εταίρος Γ 8,00		
40.96 Συμπληρωματική εισφορά		4,000
40.96.00 Εταίρος Α 2,400		
40.96.01 Εταίρος Β 8,00		
40.96.02 Εταίρος Γ 8,00		
Κάλυψη συμπληρωματικής εισφοράς		
ΧΧ		
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς	4,000	
33.94.00 Εταίρος Α 2,400		
33.94.01 Εταίρος Β 8,00		
33.94.02 Εταίρος Γ 8,00		
33.94 Κάλυψη συμπληρωματικής εισφοράς		4,000
33.93.00 Εταίρος Α 2,400		
33.93.01 Εταίρος Β 8,00		
33.93.02 Εταίρος Γ 8,00		
απαίτηση καταβολής συμπληρωματικής εισφοράς		
ΧΧ		
38.00 Ταμείο	3,200	
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς		3,200
33.94.00 Εταίρος Α 2,400		
33.94.01 Εταίρος Β 8,00		
καταβολή συμπληρωματικής εισφοράς από τους Α και Β		

Εφόσον Ο Γ δεν καταβάλλει την συμπληρωματική εισφορά του και αποφασίζεται η εκποίηση της μερίδας του ακολουθούν οι εξής εγγραφές:

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.95 Λοιποί Χρεώστες	800	
33.95.00 Γ 800		
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς		800
34.94.02 Εταίρος Γ 800		
Απόφαση συνέλευσης για εκποίηση μερίδα του Γ		
XX		
38.00 Ταμείο	22.000	
53.98 Λοιπές βραχ. Υποχρεώσεις		22.000
53.98.00 Δ 22.000		
Ρευστοποίηση μερίδα Γ στον Δ		
XX		
33.95 Λοιποί Χρεώστες	200	
33.95.00 Γ 200		
38.00 Ταμείο		200
Καταλογισμός εξόδων ρευστοποίησης μερίδας Γ		

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	20.000	
40.06.02 Εταίρος Γ 20,000		
40.96 Συμπληρωματική εισφορά	800	
40.96.02 Συμπληρωματική εισφορά (Γ 800)		
53.98 Λοιπές βραχ. Υποχρεώσεις		19.800
53.98.01 Γ 19,800		
33.95 Χρεώστες		1.000
33.95.00 Γ 1,000		
Μείωση εταιρικού κεφαλαίου με εκποίηση της μερίδα του εταίρου Γ		
XX		
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Εταιρικού Κεφαλαίου	20.000	
33.03.03 Εταίρος Δ 20.000		
33.93 Κάλυψη Συμπληρωματικής εισφοράς	800	
33.93.03 Εταίρος Δ 800		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		20.000
40.06.03 Εταίρος Δ 20.000		
40.96 Συμπληρωματική εισφορά		800
40.96.03 Εταίρος Δ 800		
κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου από Δ		

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		
33.04.03 Δ 20.000	20.000	
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς	800	
33.94.03 Εταίρος Δ 800		
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Εταιρικού Κεφαλαίου		20.000
33.03.03 Εταίρος Δ 20,000		
33.94 Κάλυψη Συμπληρωματικής εισφοράς		800
33.94.03 Εταίρος Δ 800		
Απαίτηση εταιρίας από Δ		
XX		
53.98 Λοιπές βραχ. Υποχρεώσεις	20.800	
53.98.00 Δ 20.800		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		20.000
33.04.03 Δ 20,000		
33.94 Οφειλόμενο Κεφάλαιο συμπληρωματικής εισφοράς		800
33.94.03 Εταίρος Δ 800		
Καταβολή κεφαλαίου και συμπληρωματικής εισφοράς		
XX		
53.98 Λοιπές βραχ. Υποχρεώσεις	1.200	
53.98.00 Δ 1.200		
53.98 Λοιπές βραχ. Υποχρεώσεις		1.200
53.98.01 Γ 1.200		
Υπεραξία μερίδας εταίρου Γ καταβλητέας από τον Δ		
XX		
53.98 Λοιπές βραχ. Υποχρεώσεις	21.000	
53.98.01 Γ 1.200		
38.00 Ταμείο		21.000
Καταβολή στον Γ της μερίδας του.		
XX		
40.96 Συμπληρωματική εισφορά	4.000	
40.96.00 Εταίρος Α 2,400		
40.96.01 Εταίρος Β 8,00		
40.96.03 Εταίρος Δ 800		
42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων		4.000
Απόσβεση ζημιάς		

ΑΣΚΗΣΗ 3

Στην ΚΧ ΕΠΕ με εταιρικό κεφάλαιο 60.000€ διαιρούμενο σε 2.000 μερίδια ο εταίρος Α κατέχει το 70% αυτών και ο εταίρος Β το 30%. Τα αποθεματικά ανέρχονται σε 40.000€. Αποφασίζεται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με την έκδοση 1.500 νέων μεριδίων και τιμή διάθεσης του κάθε μεριδίου 30€. Τα μερίδια αγοράζονται από τον Δ στην ονομαστική τους αξία. Ζητείται να καθοριστεί το δικαίωμα εγγραφής και να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές στις εξής περιπτώσεις:

Α) Το δικαίωμα εγγραφής καταβάλλεται από τον Δ στους Α και Β

Β) Το δικαίωμα εγγραφής καταβάλλεται από τον Δ στην εταιρία.

ΛΥΣΗ

Προκειμένου να προσδιοριστεί το δικαίωμα εγγραφής απαιτείται η εύρεση της εσωτερικής αξίας του μεριδίου πριν και μετά την αύξηση του κεφαλαίου.

Εσωτερική Αξία μεριδίου (πριν την αύξηση) = $(60.000 + 40.000) / 2.000 = 50€$

Εσωτερική Αξία μεριδίου (μετά την αύξηση) = $(60.000 + 40.000 + 30.000) / 3.000 = 43,3€$

Οπότε η διαφορά ανά μερίδιο είναι: $50 - 43,3 = 6,7€$

Στον εταίρο Α : $1.400 * 6,7 = 9.380€$

Στον εταίρο Β: $600 * 6,7 = 4.020€$

Σύνολο 13.400€

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Εταιρικού Κεφαλαίου	45.000	
33.03.03 Εταίρος Σ 45.000		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		45.000
40.06.03 Εταίρος Δ 45.000		
κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου από Δ		
_____ XX _____		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		
33.04.03 Σ 45.000	45.000	
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Εταιρικού Κεφαλαίου		45.000
33.03.03 Εταίρος Δ 20.000		
Απαίτηση εταιρίας από Σ		
_____ XX _____		
38.00 Ταμείο	45.000	
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		45.000
33.04.03 Σ 45.000		

Στην περίπτωση όμως όπου ο Σ καταβάλλει το δικαίωμα εγγραφής στην εταιρία ο προσδιορισμός του γίνεται ως ακολούθως:

3.500 μερίδα * 6,7 = 23.450€

οι εγγραφές έχουν ως ακολούθως:

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Εταιρικού Κεφαλαίου	68.450	
33.03.03 Εταίρος Σ 68.450		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο		45.000
40.06.03 Εταίρος Δ 45.000		
41.93 Διαφορά από έκδοση μεριδίων υπέρ το άρτιο		23.450
κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου από Δ		
_____ ΧΧ _____		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		
33.04.03 Σ 68.450	68.450	
33.03 Λογαριασμός Κάλυψης Εταιρικού Κεφαλαίου		68.450
33.03.03 Εταίρος Δ 68.450		
Απαίτηση εταιρίας από Σ		
_____ ΧΧ _____		
38.00 Ταμείο	68.450	
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		68.450
33.04.03 Σ 68.450		

ΑΣΚΗΣΗ 4

Στην «Δ ΕΠΕ» συμμετέχουν οι Α, Β, Γ με ποσοστά 60%, 20%, 20% αντιστοίχως. Η συνέλευση των εταίρων αποφασίζει την αύξηση του κεφαλαίου κατά 90.000€ με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών. Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

xx	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.03 Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου	90.000	
33.03.00 Εταίρος Α 54.000		
33.03.01 Εταίρος Β 18.000		
33.03.02 Εταίρος Γ 18.000		
40.06 Εταιρικό κεφάλαιο		90.000
40.06.01 Καταβεβλημένο εταιρικό κεφάλαιο 90.000		
Αύξηση εταιρικού κεφαλαίου		
xx		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο	90.000	
33.04.00 Εταίρος Α 54.000		
33.04.01 Εταίρος Β 18.000		
33.04.02 Εταίρος Γ 18.000		
33.03 Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου		90.000
33.03.00 Εταίρος Α 54.000		
33.03.01 Εταίρος Β 18.000		
33.03.02 Εταίρος Γ 18.000		
Απαίτηση καταβολής εταιρικού κεφαλαίου		
xx		
41.04 Ειδικό Αποθεματικό	90.000	
41.04.00 Ειδικό αποθεματικό για αύξηση ΕΚ 90.000		
33.04 Οφειλόμενο Κεφάλαιο		90.000
33.04.00 Εταίρος Α 54.000		
33.04.01 Εταίρος Β 18.000		
33.04.02 Εταίρος Γ 18.000		
Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου		

ΑΣΚΗΣΗ 5

Στην «Δ ΕΠΕ» συμμετέχουν οι Α, Β,Γ με ποσοστά 60%, 20%, 20% αντιστοίχως, ενώ το κεφάλαιο ανέρχεται σε 120.000€. Η εταιρία παρουσίασε ζημιά 20.000€ και η Γενική Συνέλευση αποφάσισε ισόποσα την μείωση του εταιρικού κεφαλαίου για κάλυψη της ζημιάς. Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί εταίρων	20.000	
33.07.00 Εταίρος Α 12.000		
33.07.01 Εταίρος Β 4.000		
33.07.02 Εταίρος Γ 4.000		
88.98 Ζημία χρήσης		20.000
επιμερισμός ζημιάς χρήσης.		
XX		
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	20.000	
53.16 Αξία μεριδίων προς απόδοση		20.000
53.16.00 Εταίρος Α 12.000		
53.16.01 Εταίρος Β 8.000		
53.16.02 Εταίρος Γ 8.000		
μείωση εταιρικού κεφαλαίου		
XX		
53.16 Αξία μεριδίων προς απόδοση	20.000	
53.16.00 Εταίρος Α 12.000		
53.16.01 Εταίρος Β 8.000		
53.16.02 Εταίρος Γ 8.000		
33.07 Δοσοληπτικοί Λογαριασμοί εταίρων		20.000
33.07.00 Εταίρος Α 12.000		
33.07.01 Εταίρος Β 4.000		
33.07.02 Εταίρος Γ 4.000		
Μεταφορά του Α στο Β		

ΑΣΚΗΣΗ6

Εξετάζεται η περίπτωση όπου έχουμε μείωση εταιρικού κεφαλαίου λόγω αποχώρησης εταίρου που δεν αντικαθίσταται.

Στην «Δ ΕΠΕ» συμμετέχουν οι Α, Β,Γ, Δ με ποσοστά 25% έκαστος, ενώ το κεφάλαιο ανέρχεται σε 120.000€. Τα αποθεματικά της εταιρίας ανέρχονται σε 24.000€. Ο εταίρος Β αποχωρεί λαμβάνοντας από την εταιρία το ποσό των 30.000€ για την εταιρική του μερίδα. Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές.

ΛΥΣΗ

Ο Εταίρος Β συμμετέχει με ποσοστό 25% = 30.000€. Από τα αποθεματικά του αναλογεί ποσό 6.000€

Μετά την απόφαση για αποχώρηση του εταίρου οι εγγραφές έχουν ως εξής:

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	30.000	
41.06 Ειδικά αποθεματικά	6.000	
53.16 Αξία μεριδίων προς απόδοση		30.000
41.99 Διαφορές από μείωση εταιρικού κεφαλαίου		6.000
Μείωση εταιρικού κεφαλαίου λόγω αποχώρησης Β		
XX		
53.16 Αξία μεριδίων προς απόδοση	30.000	
38.00 Ταμείο		30.000
Απόδοση των σχετικών ποσών στον Β		

Εάν υποθέσουμε ότι το δικαστήριο ορίζει ως ποσό καταβολής στον Β το ποσό των 40.000€.

Στην περίπτωση αυτή οι εγγραφές έχουν ως εξής:

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40.06 Εταιρικό Κεφάλαιο	30.000	
41.06 Ειδικά αποθεματικά	6.000	
42.99 Ζημιά από μείωση εταιρικού κεφαλαίου	4.000	
53.16 Αξία μεριδίων προς απόδοση		40.000
Μείωση εταιρικού κεφαλαίου λόγω αποχώρησης Β		
XX		
53.16 Αξία μεριδίων προς απόδοση	40.000	
38.00 Ταμείο		40.000
Απόδοση των σχετικών ποσών στον Β		

Άσκηση 7

Η Ε.Π.Ε με εταιρικό κεφάλαιο 60.000€ έχει τέσσερις εταίρους οι οποίοι συμμετέχουν με 25% ο καθένας. Στο τέλος της χρήσης 2016 η εταιρία είχε κέρδη προ φόρων 24.000€ ενώ διαθέτει τακτικό αποθεματικό 15.000€. Ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε έξοδα ύψους 2.000€. Η Γενική συνέλευση των εταίρων αποφάσισε ότι θα κρατείται για τακτικό αποθεματικό το 5% των κερδών προς διάθεση και τα υπόλοιπα θα διανεμηθούν στους εταίρους. Να προσδιορισθεί το ποσό το οποίο θα διανεμηθεί στους εταίρους.

(Φόρος εισοδήματος 29%)

Λύση

Αρχικά θα πρέπει να βρούμε το φορολογητέο εισόδημα που είναι:
 $24.000 + 2.000 = 26.000\text{€}$.

Φόρος Εισοδήματος: $26.000\text{€} * 0,29 = 7.540\text{€}$

Οπότε Κέρδη προς Διάθεση = Κέρδη Χρήσης - φόρος εισοδήματος = $24.000 - 7.540 = 16.460\text{€}$.

Τακτικό Αποθεματικό: $16.460 * 0,05 = 823\text{€}$

Διανεμόμενα Κέρδη : $16.460 - 823 = 15.637\text{€}$.

Άσκηση 8

Στην ΚΖΧ ΕΠΕ με εταιρικό κεφάλαιο 60.000€ ο Χ έχει μερίδιο 70% και ο Ψ 30%. Κατά την χρήση 2016 η εταιρία πραγματοποίησε κέρδη 35.000€. Η Γενική Συνέλευση των εταίρων αποφάσισε την διανομή αυτών μετά την αφαίρεση τακτικού αποθεματικού. Η εταιρία το 2015 είχε προκαταβάλλει φόρο για την χρήση 2016 2.000€. Ζητείται:

- 1) Ο υπολογισμός του φόρου που θα καταβάλλει η εταιρία;
- 2) Η προκαταβολή φόρου για τα κέρδη της χρήσης 2016 (100%)
- 3) Η παρακράτηση φόρου κατά την διανομή μερίσματος υπολογίζεται με συντελεστή 15%
- 4) Να γίνουν οι σχετικές ημερολογιακές εγγραφές

(Φόρος εισοδήματος 29%)

Λύση

Υπολογίζουμε αρχικά το φόρο εισοδήματος

$35.000\text{€} * 0,29 = 10.150\text{€}$. Οπότε

Κέρδη προς διάθεση = Κέρδη χρήσης - φόρος = $35.000 - 10.150 = 24.850\text{€}$.

Τακτικό Αποθεματικό = $0,05 * 24.850\text{€} = 1.242\text{€}$

Η διάθεση των κερδών γίνεται:

Τακτικό Αποθεματικό 1.242€ και Διανεμόμενα Κέρδη : $24.850 - 1.242 = 23.607\text{€}$

Προκαταβολή Φόρου για την επόμενη χρήση: 10.150€

Παρακράτηση κατά την Διανομή Μερίσματος: $23.607\text{€} * 0,15 = 3.541\text{€}$

$$\text{Οφειλή προς εφορία} = 10.150 + 10.150 - 2.000 + 3.541 = 21.841\text{€}.$$

Φόρος 2016 προκαταβολή φόρου 2017 προκαταβολή φόρου 2016 παρακράτηση φόρου μερισμάτων 2016

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.00 Κέρδη χρήσης	35.000	
88.99 Κέρδη προς Διάθεση		35.000
Μεταφορά κερδών χρήσης στα κέρδη προς διάθεση		
XX		
88.08 Φόρος εισοδήματος	10.150	
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		10.150
Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος		
XX		
88.99 Κέρδη προς Διάθεση	10.150	
88.08 Φόρος εισοδήματος		10.150
Προσδιορισμός αποτελέσματος μετά φόρων		
XX		
33.13 Απαιτήσεις από ελληνικό δημόσιο (100% * 10.150)	10.150	
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		10.150
Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης		
XX		
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος	2.000	
33.13 Απαιτήσεις από ελληνικό δημόσιο		2.000
Συμψηφισμός προηγούμενης προκαταβολής		
XX		
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	10.150	
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		10.150
Μεταφορά του α στο β		
XX		
88.99 Κέρδη προς Διάθεση	24.850	
41.02 Τακτικό Αποθεματικό		1.242
53.14 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους		20.067
54.09 Φόρος Μερισμάτων		3.541
Διανομή αποτελεσμάτων		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

5.0 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ

Η 'Ανώνυμη Εταιρία αποτελεί την κύρια μορφή κεφαλαιουχικής επιχείρησης . Τα βασικά χαρακτηριστικά της Α.Ε σε σχέση με τις υπόλοιπες μορφές εταιρικής οργάνωσης, που προβλέπει το Εμπορικό δίκαιο είναι:

- α)** Οι φορείς της δεν φέρουν προσωπική ευθύνη για τις υποχρεώσεις της εταιρίας
- β)** Η εταιρική ιδιότητα είναι ενσωματωμένη σε μετοχές οι οποίες μπορούν να μεταβιβασθούν
- γ)** Για την λήψη αποφάσεων χρειάζεται πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου μόνο και όχι των μετόχων.
- δ)** Το μεγάλο σχετικά κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυσή της.
- ε)** Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε τίτλους, τις μετοχές.
- στ)** Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- ζ)** Η ύπαρξη δύο οργάνων, ήτοι της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων και του Διοικητικού Συμβουλίου

Το νομικό πλαίσιο που διέπει τα ζητήματα των Α.Ε ορίζεται από τον Ν.2190/1920. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 2190/1920, η σύσταση της γίνεται με την σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. Το καταστατικό της εταιρίας περιλαμβάνει:

- Την εταιρική επωνυμία και τον σκοπό της εταιρίας
- την έδρα της εταιρίας και την διάρκεια της
- Το ύψος και τον τρόπο καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου
- Το είδος των μετοχών τον αριθμό, την ονομαστική αξία και την έκδοση τους
- Ζητήματα που αφορούν την συγκρότηση και λειτουργία του διοικητικού συμβουλίου και των γενικών συνελεύσεων.
- Δικαιώματα των μετόχων
- Ζητήματα που αφορούν τους ελέγχους
- Τον ισολογισμό και την διάθεση των κερδών
- Την λύση και εκκαθάριση της εταιρίας

- Τα στοιχεία των φυσικών και νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό της εταιρίας
- Τα έξοδα σύστασης της εταιρίας

5.1 ΑΠΑΙΤΟΥΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ Α.Ε

Σύμφωνα με πρόσφατη πράξη νομοθετικού περιεχομένου, το ελάχιστο κεφάλαιο για την σύσταση μιας Α.Ε μειώνεται από 60.000€ σε 24.000€. Σε ότι αφορά την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου προβλέπεται να γίνει τμηματικά υπό τους ακόλουθους περιορισμούς:

- α) Καταβολή κατά την σύσταση του ελάχιστου ύψους, δηλαδή των 24.000€.
- β) Το οφειλόμενο κεφάλαιο θα πρέπει να καταβληθεί σε μια πενταετία.
- γ) Το τμήμα της αξίας κάθε μετοχής που έχει καταβληθεί δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 1/4 της ονομαστικής της αξίας.
- δ) Οι μετοχές μέχρι την πλήρη εξόφληση τους πρέπει να είναι ονομαστικές
- ε) Δεν επιτρέπεται μερική καταβολή μετοχικού κεφαλαίου σε περίπτωση όπου η εισφορά είναι σε είδος. Αντικείμενα εισφορών αποτελούν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα. Στην περίπτωση της ανώνυμης εταιρίας δεν προβλέπεται εισφορά εργασίας. Σε ότι αφορά την αποτίμηση των εισφορών αυτή γίνεται από την τριμελή επιτροπή του άρθρου 9 ΚΝ 2190/20. Η επιτροπή αυτή αποτελείται από έναν υπάλληλο της Περιφέρειας όπου δηλώνει έδρα η εταιρία, από ένα ορκωτό λογιστή, ενώ το τρίτο μέλος είναι ορκωτός εκτιμητής.

5.2 ΜΕΤΟΧΕΣ

Αποτελούν τίτλους οι οποίοι μεταβιβάζονται ελεύθερα. Η απόκτηση μιας μετοχής δίνει στον κάτοχο της την ιδιότητα του μετόχου από την οποία απορρέουν μια σειρά δικαιωμάτων αλλά και υποχρεώσεων απέναντι στην εταιρία. Ειδικότερα τα κυριότερα δικαιώματα αφορούν:

Το δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη

Δικαίωμα συμμετοχής στο τελικό προϊόν εκκαθάρισης

Συμμετοχή και ψήφο στην Γενική Συνέλευση της εταιρίας.

Οι μετοχές μπορούν να εκδοθούν ως ονομαστικές (οπότε αναγράφονται πάνω τα πλήρη στοιχεία του κατόχου), αλλά και ως ανώνυμες (στον κομιστή).

5.2.1 ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ

Εφόσον έχουν εκδοθεί ως ονομαστικές θα πρέπει στο βιβλίο των μετόχων να καταχωρούνται τα πλήρη στοιχεία των κατόχων τους καθώς και ο αριθμός μετοχών που αντιστοιχεί σε κάθε κάτοχο. Σε περίπτωση μεταβίβασης των ονομαστικών μετοχών θα πρέπει να καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο θα θεωρείται από την αρμόδια ΔΟΥ. Εν συνεχεία ακολουθεί η ανάλογη εγγραφή στο βιβλίο των μετόχων όπου είναι διακριτή η ημερομηνία μεταβίβασης και θα υπογράφεται και από τον πωλητή και από τον αγοραστή.

Τέλος από το καταστατικό μπορεί να προβλέπεται η έκδοση ονομαστικών μετοχών των οποίων η μεταβίβαση εξαρτάται από την έγκριση του διοικητικού συμβουλίου ή της γενικής συνελεύσεως. Οι λόγοι άρνησης ή έγκρισης της μεταβίβασης θα πρέπει να αναφέρονται στο καταστατικό.

5.2.2 ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ

Οι προνομιούχες μετοχές δεν δίνουν στους κατόχους τους δικαίωμα ψήφου και συμμετοχής στην Γενική Συνέλευση, προηγούνται όμως στην απόδοση μερισμάτων από τους κατόχους των κοινών μετοχών.

Αξία Μετοχής

Ονομαστική Αξία : Μετοχικό Κεφάλαιο / Αριθμό μετοχών.

Λογιστική Αξία: Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων/ Αριθμό των μετοχών

Χρηματιστηριακή Αξία Μετοχής: Είναι αυτή που διαμορφώνεται κατά την διαπραγμάτευση της στο χρηματιστήριο αξιών.

5.3 ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Μετοχικό Κεφάλαιο: Είναι το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει οι μέτοχοι της εταιρίας κατά την σύσταση αυτής. **Καταβλημένο** είναι το μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί από τους μετόχους, ενώ **Οφειλόμενο** είναι το μετοχικό κεφάλαιο που οφείλεται από τους μετόχους. **Αποσβεσμένο** είναι το κεφάλαιο που έχει επιστραφεί στους μετόχους και έχει γίνει ακύρωση μετοχών. Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου (ολική ή μερική), προβλέπεται είτε από το καταστατικό σύστασης της εταιρίας, είτε από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Η απόσβεση επιτυγχάνεται με την χρησιμοποίηση των διαθέσιμων καθαρών κερδών ή από σχηματισθέντα ειδικά ή έκτακτα αποθεματικά.

Αποθεματικά: Η δημιουργία τους συνδέεται με τα λογιστικά και μη κέρδη της εταιρίας και διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες, όπως τακτικό αποθεματικό, αποθεματικό υπέρ το άρτιο, αποθεματικό από αναπροσαρμογή της εύλογης αξίας παγίων, κλπ.

Τακτικό Αποθεματικό δημιουργείται από κράτηση συνήθως 5% επί των κερδών χρήσεως η οποία είναι υποχρεωτική από τον νόμο έως ότου αυτό ανέλθει στο 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

Αποθεματικό υπέρ το άρτιο προκύπτει από την διαφορά μεταξύ της τιμής διάθεσης της κάθε μετοχής και της ονομαστικής της αξίας.

Τέλος το αποθεματικό από αναπροσαρμογή της εύλογής αξίας προκύπτει από την αύξηση της λογιστικής αξίας ενός παγίου ως αποτέλεσμα επιμέτρησης στην εύλογη αξία (faire Value).

Αποτέλεσμα εις Νέον: Αδιανέμητα Κέρδη ή ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Οι βασικοί Λογαριασμοί κατά την σύσταση της Α.Ε είναι:

Καταβεβλημένο Κεφάλαιο Κοινών Μετοχών

Καταβεβλημένο Κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

Οφειλόμενο Κεφάλαιο κοινών μετοχών

Οφειλόμενο Κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών

Καταβεβλημένη διαφορά έκδοσης υπέρ το άρτιο

Οφειλόμενη Διαφορά έκδοσης υπερ το άρτιο

Λογαριασμός κάλυψης κεφαλαίου

Οφειλόμενο Κεφάλαιο

Οφειλόμενο Κεφάλαιο

5.4 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Η πρόβλεψη (provision) ως έννοια, περιγράφει το σύνολο των προληπτικών ενεργειών της διοίκησης μιας επιχείρησης, προκειμένου να είναι σε θέση να καλύψει διάφορες ζημιές οι οποίες δεν συνδέονται με τον λειτουργικό κύκλο δραστηριότητας. Βέβαια ο σχηματισμός πρόβλεψης αφορά και περιπτώσεις όπου η επιχείρηση αναμένει μελλοντικά την εμφάνιση δαπανών όπως για παράδειγμα αποζημίωση προσωπικού που αποχωρεί από την υπηρεσία, αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις κλπ. Στο σημείο αυτό είναι κρίσιμο να επισημάνουμε ότι ο σχηματισμός πρόβλεψης δεν συνδέεται με την επίτευξη κέρδους ή ζημιάς από το σύνολο των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, δηλαδή δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση αποθεματικά. Ο σχηματισμός πρόβλεψης γίνεται σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης. Ένα βασικό χαρακτηριστικό των προβλέψεων αποτελεί το γεγονός ότι η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης με τρόπο ώστε να μην είναι διακριτός από την πλευρά των πιστωτών της ο ενδεχόμενος πιστωτικός κίνδυνος που αντιμετωπίζουν.

5.5 ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Σε ότι αφορά την διάθεση κερδών στην Α.Ε, χρησιμοποιούνται οι ακόλουθοι λογαριασμοί:

Φόρος Εισοδήματος

Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών

Λογαριασμός Εκκαθάρισης φόρων ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Τακτικό Αποθεματικό

Μερίσματα Πληρωτέα

Αφορολόγητα

Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο

5.6 ΛΥΣΗ - ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Οι βασικοί λόγοι τερματισμού της δραστηριότητας μιας Α.Ε είναι οι εξής:

- 1) Ανάκληση άδειας σύστασης
- 2) Κήρυξη σε κατάσταση πτώχευσης με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων η οποία λαμβάνεται με απόλυτη απαρτία και πλειοψηφία.

Η λύση της εταιρίας υποχρεωτικά υποβάλλεται στους ίδιους κανόνες δημοσιότητας με την σύσταση της. Ειδικότερα καταχωρείται στο μητρώο Α.Ε και δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως στο τεύχος που αφορά τις Α.Ε και Ε.Π.Ε.

Μετά την λύση της εταιρίας ακολουθεί η εκκαθάριση αυτής. Ο εκκαθαριστής διορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (όπως ορίζεται στο καταστατικό). Στην περίπτωση ανάκλησης της άδειας λειτουργίας ο εκκαθαριστής ορίζεται από την αρμόδια υπηρεσία της περιφέρειας. Όταν υπάρχει αδυναμία διορισμού εκκαθαριστή από την Γενική Συνέλευση, τότε ο εκκαθαριστής διορίζεται από δικαστήριο. Το όνομα του εκκαθαριστή διορίζεται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών και δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως στο Τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε.

Επισημαίνεται ότι κατά την διαδικασία της εκκαθάρισης της Α.Ε το διοικητικό συμβούλιο υποκαθίσταται από τον εκκαθαριστή, ενώ η Γενική Συνέλευση διατηρεί το

δικαίωμα έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων αλλά και αλλαγής του εκκαθαριστή.
Η διαδικασία εκκαθάρισης δεν μπορεί να ξεπεράσει την πενταετία.

ΑΣΚΗΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Δίνονται τα ακόλουθα δεδομένα για την ΖΗΤΑ ΑΕ στις 31/12/2015

Μετοχικό Κεφάλαιο : 180.000€ (60.000 μετοχές/τιμή μετοχής 3€)

Τακτικό Αποθεματικό: 50.000€

Κέρδη Χρήσης 2015 120.000€

Ζημιές προηγούμενων χρήσεων 10.000€

Λογιστικές διαφορές (έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά) 10.000€

Φορολογικός συντελεστής 30%

Προκαταβολή φόρου για την χρήση 2016: 100%

Λύση

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

$120.000 - 10.000 + 10.000 = 120.000\text{€}$ Οπότε φόρος εισοδήματος 2015: 36.000€. Η προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση ανέρχεται σε 36.000€.

Φορολογικές υποχρεώσεις= $36.000 + 36.000 = 72.000\text{€}$

XX	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
88.00 Αποτέλεσμα Χρήσης	120.000	
88.99 Κέρδη προς διάθεση		120.000
XX		
88.03 Ζημιές προηγ χρήσεων προς κάλυψη	10.000	
42.02 Ζημιές προηγ χρήσεων		10.000
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	10.000	
88.03 Ζημιές προηγ χρήσεων προς κάλυψη		10.000
XX		
88.08 Φόρος εισοδήματος	36.000	
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος		36.000
XX		
33.013 Απαιτήσεις από Ελλ Δημόσιο	36.000	
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		36.000
XX		
54.07 Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	36.000	
54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		36.000
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	36.000	
88.08 Φόρος εισοδήματος		36.000
XX		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	74.000	
41.02 Τακτικό Αποθεματικό		3.700
53.01 Μερίσματα πληρωτέα		24.605
Υπόλοιπο κερδών εις Νέο		45.695

5.7 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ (Συνοπτική παρουσίαση)

Η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται στην βάση της λογιστικής αρχής περί συσχετίσεως των εξόδων με τα έσοδα και αποσκοπεί στην διευθέτηση των ζητημάτων που προκύπτουν από τον ετεροχρονισμό μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι σημαντικός ο τρόπος παρακολούθησης τόσο των τρεχουσών, όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών οι οποίες σχετίζονται:

- τη μελλοντική ανάκτηση (ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμό) μιας λογιστικής οντότητας
- Με λογιστικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που αναγνωρίζονται στις οικονομικές λογιστικές της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 12, περιγράφει το πλαίσιο λογιστικού χειρισμού ζητημάτων που αφορούν τόσο την τρέχουσα όσο και την αναβαλλόμενη φορολογία. Ακολουθεί η επεξήγηση βασικών εννοιών.

5.7.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Λογιστικό αποτέλεσμα ή Λογιστική Βάση είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μιας χρήσης, που προκύπτει ως διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων.

Φορολογητέο κέρδος ή φορολογική βάση: Είναι το ποσό πάνω στο οποίο υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αναλογούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά) μιας χρήσης.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των οφειλόμενων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές χρήσεις, που αφορούν προσωρινές φορολογητέες διαφορές.

Διαφορά Λογιστικού – Φορολογητέου Κέρδους

Τόσο στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, όσο και σε άλλα φορολογικά καθεστώτα, το λογιστικό κέρδος (ζημιά) διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος (ζημιά). Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, διαφοροποιούνται από το πλαίσιο κανόνων που ακολουθούν οι φορολογικές αρχές.

Οι επιχειρήσεις, γενικά συντάσσουν μια κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη όπου αναφέρονται όλες οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων κερδών.

Τέτοιες διαφορές, για παράδειγμα, είναι τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα αφορολόγητα έσοδα, οι αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά κριτήρια (π.χ. ταμειακή βάση) από αυτά με τα οποία λογιστικοποιούνται (π.χ. αρχή του δεδουλευμένου), τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς από ότι για λογιστικούς όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις.

Οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

Μόνιμες διαφορές, π.χ. ένα αφορολόγητο έσοδο που έχει αναγνωριστεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί ή ένα έξοδο το οποίο έχει αναγνωριστεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν εκπίπτει των φορολογητέων κερδών. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η είσπραξη μερισμάτων, τα οποία αποδίδονται στον δικαιούχο καθαρά φόρου (με τα σημερινά δεδομένα παρακράτηση του φόρου 15%). Άλλο παράδειγμα μόνιμης διαφοράς αποτελεί το φορολογικό πρόστιμο το οποίο λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος, αλλά δεν εκπίπτει του φόρου.

Προσωρινές διαφορές, δηλαδή διαφορές που πρόκειται να αναστραφούν. Αυτές οι διαφορές αφορούν κονδύλια που ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μιας επόμενης χρήσης. Ένα παράδειγμα είναι οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Συγκεκριμένα, οι προαναφερθείσες προβλέψεις, αναγνωρίζονται λογιστικά ως έξοδο σε κάθε χρήση που καθίστανται δεδουλευμένες, ενώ αντίθετα, εκπίπτουν φορολογικά κατά τη χρήση στην οποία θα καταβληθούν.

Παράδειγμα (Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση)

Η επιχείρηση ΑΧΖ στις 31/12/2016 παρουσιάζει λογιστικά κέρδη ύψους 150.000€. Ωστόσο η επιχείρηση το 2016 πραγματοποίησε προβλέψεις ύψους 10.000€ εκ των οποίων το 60% δεν εκπίπτει του φόρου αλλά προβλέπεται να αναγνωρισθεί στο μέλλον. Να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή που αφορά την εμφάνιση απαίτησης από αναβαλλόμενη φορολογία(ΔΛΠ).

Φορολογικός συντελεστής 30%.

ΛΥΣΗ

Λογιστική Βάση : 150.000€

Φορολογική Βάση : $150.000 + 6.000 = 156.000\text{€}$

Εφόσον ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ < ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ, προκύπτει απαίτηση από αναβαλλόμενη φορολογία.

xx	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Φόρος εισοδήματος	45.000	
Απαιτήσεις από αναβαλλόμενη φορολογία	1.800	
Φορολογικές υποχρεώσεις		46.800

Παράδειγμα (Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση)

Η επιχείρηση Β αγοράζει την 01/01/2012 ένα φωτοτυπικό μηχάνημα αξίας 5.000€. Ο ωφέλιμος βίος του είναι 5 έτη και η υπολειμματική του αξία ασήμαντη. Με βάση την νομοθεσία ο συντελεστής απόσβεση είναι 20%. Υποθέτουμε ότι η Β υιοθετεί συντελεστή απόσβεσης 25% λόγω υπαγωγής σε ειδικές διατάξεις. Συνεπώς ο κύκλος των αποσβέσεων θα ολοκληρωθεί εντός της τετραετίας 2012 -2016. Να υπολογισθεί ο αναβαλλόμενος φόρος. (φορολογικός συντελεστής 30%)

ΛΥΣΗ

(α) Η ετήσια απόσβεση με συντελεστή 25% είναι: $5.000 \cdot 0,25 = 1.250\text{€}$ και η έκπτωση φόρου $= 1.250 \cdot 0,3 = 375\text{€}$.

(β) Όμως η λογιστικά ορθή αντιμετώπιση της χρήσης του Παγίου δηλαδή ο καταλογισμός της απόσβεσης στα έξοδα της εταιρίας κάθε χρόνο ίσης με το 1/5 της αποσβεστέας αξίας η οποία ταυτίζεται στην περίπτωση μας με την τιμή κτήσης.

Συνεπώς: $5.000 \cdot 0,20 = 1.000\text{€}$ και η έκπτωση φόρου $= 1.000 \cdot 0,2 = 200\text{€}$.

Έστω ότι το λογιστικό αποτέλεσμα πριν την αφαίρεση της απόσβεσης είναι 20.000€.

1η Περίπτωση Απόσβεση με 25%	Ποσά	2η Περίπτωση Απόσβεση με 20%	Ποσά
Λογιστικό Αποτέλεσμα προ αποσβέσεων (μείον) απόσβεση	16.000 <u>1.250</u>	Λογιστικό Αποτέλεσμα προ αποσβέσεων (μείον) απόσβεση	16.000 <u>1.000</u>
Αποτέλεσμα προ φόρων	14.750	Αποτέλεσμα προ φόρων	15.000
(μείον) φόρος εισοδήματος 30%	<u>4.425</u>	(μείον) φόρος εισοδήματος 30%	<u>4.500</u>
Αποτέλεσμα μετά φόρων	10.325	Αποτέλεσμα μετά φόρων	10.500

Οπότε η λογιστική εγγραφή έχει ως ακολούθως:

_____xx_____	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Φόρος εισοδήματος	4.500	
Φορολογικές υποχρεώσεις		4.425
Υποχρεώσεις από αναβαλλόμενη φορολογία		175