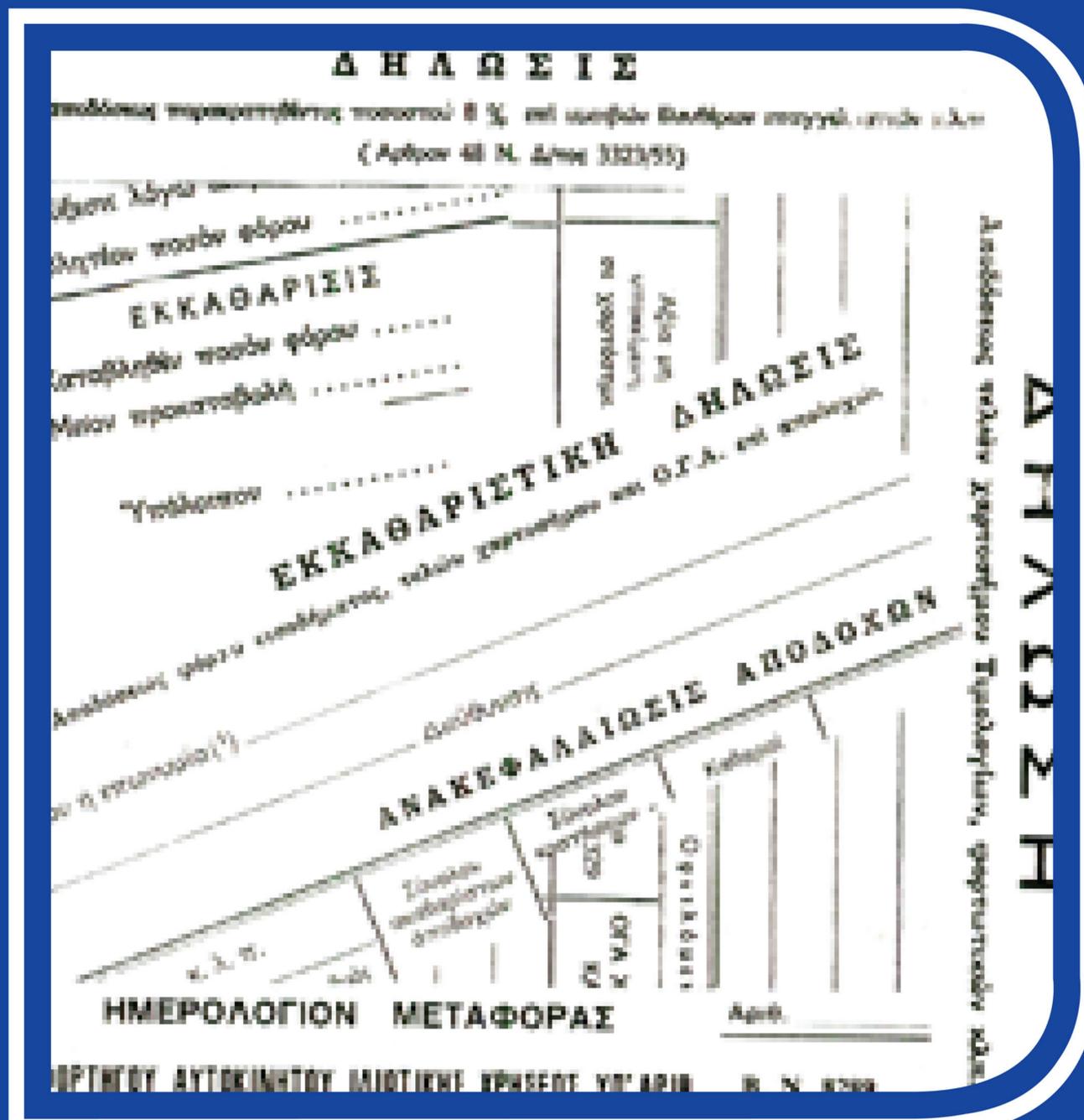




ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΩΝ

Βησσαρίωνα Π. Παπασπύρου
ΚΑΘΗΓΗΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ





1954

ΙΔΡΥΜΑ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ
ΧΡΥΣΟΨΝ ΜΕΤΑΛΛΙΟΝ ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ ΑΘΗΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

Ο Ευγένιος Ευγενίδης, ο ιδρυτής και χορηγός του « Ιδρύματος Ευγενίδου», πολύ νωρίς πρόβλεψε και σχημάτισε την πεποίθηση ότι η άρτια κατάρτιση των τεχνικών μας, σε συνδυασμό με την εθνική αγωγή, θα ήταν αναγκαίος και αποφασιστικός παράγοντας της προόδου του Έθνους μας.

Την πεποίθησή του αυτή ο Ευγενίδης εκδήλωσε με τη γενναιόφρονα πράξη ευεργεσίας, να κληροδοτήσει σεβαστό ποσό για τη σύσταση Ιδρύματος που θα είχε σκοπό να συμβάλλει στην τεχνική εκπαίδευση των νέων της Ελλάδας.

Έτσι το Φεβρουάριο του 1956 συστήθηκε το « Ίδρυμα Ευγενίδου», του οποίου την διοίκηση ανέλαβε η αδελφή του κυρία Μαριάνθη Σίμου, σύμφωνα με την επιθυμία του διαθέτη.

Από το 1956 μέχρι σήμερα η συμβολή του Ιδρύματος στην τεχνική εκπαίδευση πραγματοποιείται με διάφορες δραστηριότητες. Όμως απ' αυτές η σημαντικότερη, που κρίθηκε από την αρχή ως πρώτη ανάγκης, είναι η έκδοση βιβλίων για τους μαθητές των τεχνικών σχολών.

Μέχρι σήμερα εκδόθηκαν 150 τόμοι βιβλίων, που έχουν διατεθεί σε πολλά εκατομμύρια τεύχη, και καλύπτουν ανάγκες των Κατώτερων και Μέσων Τεχνικών Σχολών του Υπ. Παιδείας, των Σχολών του Οργανισμού Απασχολήσεως Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ) και των Δημοσίων Σχολών Εμπορικού Ναυτικού.

Μοναδική φροντίδα του Ιδρύματος σ' αυτή την εκδοτική του προσπάθεια ήταν και είναι η ποιότητα των βιβλίων, από άποψη όχι μόνον επιστημονική, παιδαγωγική και γλωσσική, αλλά και από άποψη εμφανίσεως, ώστε το βιβλίο να αγαπηθεί από τους νέους.

Για την επιστημονική και παιδαγωγική ποιότητα των βιβλίων, τα κείμενα υποβάλλονται σε πολλές επεξεργασίες και βελτιώνονται πριν από κάθε νέα έκδοση.

Ιδιαίτερη σημασία απέδωσε το Ίδρυμα από την αρχή στην ποιότητα των βιβλίων από γλωσσική άποψη, γιατί πιστεύει ότι και τα τεχνικά βιβλία, όταν είναι γραμμένα σε γλώσσα άρτια και ομοιόμορφη αλλά και κατάλληλη για τη στάθμη των μαθητών, μπορούν να συμβάλλουν στην γλωσσική διαπαιδαγώγηση των μαθητών.

Έτσι με απόφαση που πάρθηκε ήδη από το 1956 όλα τα βιβλία της Βιβλιοθήκης του Τεχνίτη, δηλαδή τα βιβλία για τις Κατώτερες Τεχνικές Σχολές, όπως αργότερα και για τις Σχολές του ΟΑΕΔ, είναι γραμμένα σε γλώσσα δημοτική με βάση την γραμματική του Τριανταφυλλίδη, ενώ όλα τα άλλα βιβλία είναι γραμμένα στην απλή καθαρεύουσα. Η γλωσσική επεξεργασία των βιβλίων γίνεται από φιλόλογους του Ιδρύματος και έτσι εξασφαλίζεται η ενιαία σύνταξη και ορολογία κάθε κατηγορίας βιβλίων.

Η ποιότητα του χαρτιού, το είδος των τυπογραφικών στοιχείων, τα σωστά σχήματα και η καλαίσθητη σελιδοποίηση, το εξώφυλλο και το μέγεθος του βιβλίου περιλαμβάνονται και αυτά στις φροντίδες του Ιδρύματος.

Το Ίδρυμα θεώρησε ότι είναι υποχρέωσή του, σύμφωνα με το πνεύμα του ιδρυτή του, να θέσει στην διάθεση του Κράτους όλη αυτή την πείρα του των 20 ετών, αναλαμβάνοντας την έκδοση των βιβλίων και για τις νέες Τεχνικές και Επαγγελματικές Σχολές και τα νέα Τεχνικά και Επαγγελματικά Λύκεια, σύμφωνα με τα Αναλυτικά Προγράμματα του Κ.Ε.Μ.Ε.

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΚΔΟΣΕΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΟΣ ΕΥΓΕΝΙΔΟΥ

Μιχαήλ Γ. Αγγελόπουλος, καθηγητής ΕΜΠ, Πρόεδρος.

Αλέξανδρος Σταυρόπουλος, καθηγητής Α.Β.Σ. Πειραιώς, Αντιπρόεδρος.

Ιωάννης Τεγόπουλος, καθηγητής ΕΜΠ.

Γεώργιος Σταματίου, Διευθυντής Σπουδών Δευτεροβάθμιας Εκπαιδεύσεως του ΥΠΕΠΘ.

Σταμάτιος Παλαιοκρασσάς, Σύμβουλος Παιδαγωγικού Ινστιτούτου.

Ιωάννης Μορφονιός, Τμηματάρχης Τμήματος Β΄ Διευθύνσεως Σπ. Δευτ. Εκπαιδεύσεως.

Σύμβουλος επί των εκδόσεων του Ιδρύματος **Κωνστ. Α. Μανάφης**, καθηγητής Φιλοσοφικής Σχολής Παν/μίου Αθηνών.

Γραμματέας της Επιτροπής, **Γεώργιος Σ. Ανδρεάκος**.

Διατελέσαντα μέλη ή σύμβουλοι της Επιτροπής

Γεώργιος Κακριδής (1955 - 1959) Καθηγητής ΕΜΠ, Άγγελος Καλογεράς (1957 - 1970) Καθηγητής ΕΜΠ, Δημήτριος Νιάνιας (1957 - 1965) Καθηγητής ΕΜΠ, Μιχαήλ Σπετσιέρης (1956 - 1959), Νικόλαος Βασιώτης (1960 - 1967), Θεόδωρος Κουζέλης (1968 - 1976) Μηχ. Ηλ. ΕΜΠ, Παναγιώτης Χατζηγιάννου (1977 - 1982) Μηχ. Ηλ. ΕΜΠ, Αλέξανδρος Ι. Παππάς (1955 - 1983) Ομότιμος Καθηγητής ΕΜΠ, Χρυσόστομος Καβουνίδης (1955 - 1984) Μηχ. Ηλ. ΕΜΠ, Γεώργιος Ρούσσοι (1970 - 1987) Χημ. - Μηχ. ΕΜΠ, Θεοδόσιος Παπαθεοδοσίου (1982-1984) Δρ. Μηχανολόγος - Μηχανικός.



Γ' ΤΑΞΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΥ ΛΥΚΕΙΟΥ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΒΗΣΣΑΡΙΩΝΑ Π. ΠΑΠΑΣΠΥΡΟΥ
ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΑΘΗΝΑ
1989



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το μάθημα της Φορολογικής Λογιστικής και της Λογιστικής των Εταιριών περιλαμβάνει ένα σύνολο γνώσεων που έχουν ληφθεί από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και από τη λογιστική των εταιριών.

Οι σκοποί του μαθήματος αυτού είναι:

Η τήρηση της λογιστικής των διαφόρων επιτηδευματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ.

Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιτηδευματιών, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων τους.

Η διευκόλυνση του φοροτεχνικού ελέγχου για τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των επιτηδευματιών.

Η απόκτηση βασικών γνώσεων από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων που ισχύει στην Ελλάδα και που είναι απαραίτητη σε κάθε πολίτη, ιδιαίτερα δε στους λογιστές.

Η επίλυση των ειδικών θεμάτων των εμπορικών εταιριών, που ανακύπτουν από την οικονομική και νομική φύση κάθε εταιρίας, με βάση τους κανόνες της γενικής λογιστικής.

Το βιβλίο διαιρέθηκε σε τρία μέρη: στο πρώτο περιλαμβάνεται η τήρηση της λογιστικής των επιτηδευματιών σύμφωνα με τον ισχύοντα σήμερα Κ.Φ.Σ., στο δεύτερο αναλύεται συνοπτικά η φορολογία εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και στο τρίτο περιέχεται η λογιστική των εταιριών.

Κατά τη συγγραφή του βιβλίου χρησιμοποιήθηκε ως οδηγός η εξυπηρέτηση των πραγματικών αναγκών της πράξης. Κατά την ανάπτυξη των οικείων κεφαλαίων καταβλήθηκε προσπάθεια να χρησιμοποιηθεί απλή και ευκολονόητη γλώσσα, γιατί η εκλαΐκευση, ιδίως των φοροτεχνικών όρων είναι αρκετά δύσκολη. Για την ανετότερη κατανόηση και εμπέδωση της ύλης παρατέθηκαν αρκετά παραδείγματα.

Στο τέλος κάθε κεφαλαίου υπάρχουν ερωτήσεις και ασκήσεις, η λύση των οποίων θα συντελέσει στην πλήρη αφομοίωση της σχετικής ύλης.

Δυστυχώς οι φορολογικές διατάξεις υπόκεινται διεθνώς σε συχνές τροποποιήσεις και μεταβολές. Για το λόγο αυτό τα συναφή συγγράμματα της λογιστικής συχνά θεωρούνται ήδη ξεπερασμένα. Τέτοιος κίνδυνος υπάρχει και για το βιβλίο αυτό. Με την είσοδο της χώρας μας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, αναμένεται ότι θα επέλθει εναρμόνιση των φορολογικών διατάξεων προς τα πρότυπα των χωρών αυτών, όπως π.χ. η εισαγωγή του φόρου της προστιθέμενης αξίας (Value Added Tax), πράγμα που θα έχει ως συνέπεια την τροποποίηση αρκετών διατάξεων του Κ.Φ.Σ. Αυτό σημαίνει ότι και το βιβλίο αυτό από καιρού εις καιρόν πρέπει να προσαρμόζεται ώστε εκτός από την εξυπηρέτηση των αναγκών της πράξης να ανταποκρίνεται και στην ισχύουσα πραγματικότητα.

Ο συγγραφέας

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

22.1 Η σύμβαση της εταιρίας.

Τα άτομα, τα φυσικά πρόσωπα, όπως συνήθως λέγονται, οργανώνουν επιχειρήσεις για να επιτύχουν ορισμένα κέρδη, ορισμένα ωφελήματα. Οι επιχειρήσεις αυτές λέγονται ατομικές. Πολλές φορές ένα και μόνο άτομο δεν είναι δυνατό να επιτύχει στην οικονομική ζωή και στο εμπόριο τους σκοπούς που επιδιώκει (παραγωγή αγαθων ή παροχή υπηρεσιών) με τις δικές του δυνάμεις, προσπάθειες και με τα υλικά μέσα (κεφάλαια, μηχανήματα κλπ.) που διαθέτει. Γι' αυτό επιβάλλεται η συνεργασία με άλλους.

Έτσι προκύπτει η ανάγκη της δημιουργίας ενός θεσμού, με τον οποίο δύο ή περισσότερα πρόσωπα θα μπορούν να ενωθούν, για να επιδιώξουν κοινό σκοπό, με κοινές προσπάθειες και μέσα. Ο σκοπός αυτός μπορεί να είναι ιδεολογικός ή κερδοσκοπικός. Στην οικονομική ζωή ο σκοπός, συνήθως, είναι κερδοσκοπικός.

Για την καλύτερη εξυπηρέτηση του κοινού κερδοσκοπικού σκοπού δημιουργήθηκαν οι εμπορικές εταιρίες, οι οποίες αποτελούν σπουδαίους φορείς της οικονομίας και του εμπορίου.

Έτσι εκείνο το οποίο δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί με τις ικανότητες και τα υλικά μέσα ενός και μόνο προσώπου, είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί με τις εμπορικές εταιρίες, δηλαδή με την ένωση, τη συνεργασία και τις κοινές προσπάθειες δύο ή περισσότερων προσώπων.

Εταιρία, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα, ονομάζομε τη σύμβαση (συμφωνία) με την οποία δύο ή περισσότερα πρόσωπα υποχρεώνονται αμοιβαία με κοινές εισφορές, στην επιδίωξη κοινού σκοπού και ιδίως οικονομικού.

Από τον ορισμό αυτό προκύπτει ότι τα ουσιώδη στοιχεία της εταιρίας είναι τα εξής:

α) Η εταιρία είναι σύμβαση δύο ή περισσότερων προσώπων και επομένως για τη σύστασή της απαιτείται να συμβληθούν (συμφωνήσουν) δύο τουλάχιστο πρόσωπα. Με ένα μόνο πρόσωπο δεν είναι δυνατή η δημιουργία εταιρίας.

Για την έγκυρη κατάρτιση της συμβάσεως απαιτείται οι συμβαλλόμενοι να έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα. Δικαιοπρακτική ικανότητα για τη διενέργεια εμπορικών πράξεων ή για να γίνουν έμποροι, έχουν αυτοί που συμπλήρωσαν το 21ο έτος της ηλικίας τους. Όμως ο εμπορικός νόμος επιτρέπει και σ' αυτούς που έχουν ηλικία μικρότερη να διενεργήσουν εμπορικές πράξεις ή να προσλάβουν την εμπο-

ρική ιδιότητα, αν είναι τουλάχιστο 18 ετών και εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

β) Οι εταίροι υποχρεώνονται σε κοινές εισφορές.

Κάθε εταίρος οφείλει να συνεισφέρει αγαθά για την εκπλήρωση του εταιρικού σκοπού. Οι εισφορές μπορεί να είναι σε χρήμα, σε είδος, σε εργασία κλπ.

Γενικά κάθε τι που μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο παροχής, είναι δυνατό να αποτελέσει και αντικείμενο εισφοράς. Ακόμη και η πίστη που απολαμβάνει ένα πρόσωπο, μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς.

Σε ορισμένες όμως εταιρίες (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) αποκλείεται ως εισφορά η προσωπική εργασία των εταίρων.

Εταιρία χωρίς κοινές εισφορές δεν μπορεί να νοηθεί.

γ) Ο κοινός σκοπός που επιδιώκουν οι εταίροι, πρέπει να είναι θεμιτός και μάλιστα οικονομικός. Αν ο σκοπός της εταιρίας είναι παράνομος ή ανήθικος, η σύμβαση της εταιρίας είναι άκυρη. Είναι αθέμιτος ο σκοπός, όταν αντικείμενο της εταιρίας είναι η ενέργεια λαθρεμπορίου, η πώληση φαρμάκων που απαγορεύονται από το νόμο, η εκμετάλλευση οίκου ανοχής κλπ.

δ) Πρόθεση των συνεταίρων να συνεργασθούν για την επιδίωξη κοινού σκοπού, ο οποίος κατά κανόνα είναι οικονομικός, δηλαδή η πραγματοποίηση κέρδους. Έτσι δε δημιουργείται εταιρία, όταν συμφωνηθεί μεταξύ του εργοστασιάρχη και των εργατών να παίρνουν οι τελευταίοι εκτός από το μισθό τους και ποσοστά από τα κέρδη, γιατί στην περίπτωση αυτή λείπει η πρόθεση για συνεταιρική συνεργασία.

22.2 Διάκριση των εμπορικών εταιριών.

Εμπορικές εταιρίες, είναι εκείνες που ρυθμίζονται από το εμπορικό δίκαιο. Τέτοιες εταιρίες είναι:

- Η ομόρρυθμη εταιρία.
- Η απλή ετερόρρυθμη εταιρία.
- Η ετερόρρυθμη εταιρία με μετοχές.
- Η αφανής ή συμμετοχική εταιρία.
- Η ανώνυμη εταιρία.
- Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- Η συμπλοιοκτησία.
- Ο συνεταιρισμός.

Τις παραπάνω εμπορικές εταιρίες τις διακρίνομε:

α) Σε προσωπικές.

Σ' αυτές το προσωπικό στοιχείο, δηλαδή η προσωπικότητα των εταίρων, λαμβάνεται ιδιαίτερα υπόψη για τη σύσταση, τη διοίκηση και τη λειτουργία τους. Τέτοιες εταιρίες είναι η ομόρρυθμη, η απλή ετερόρρυθμη και η αφανής εταιρία.

β) Σε κεφαλαιουχικές.

Το στοιχείο που προέχει σ' αυτές είναι οι εισφορές των εταίρων. Οι εισφορές αποτελούν το κεφάλαιο με το οποίο θα επιδιωχθεί ο εταιρικός σκοπός.

Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες το κεφάλαιο αποτελεί τη δύναμη, που δίνει ζωή στην εταιρία και η συμμετοχή του εταίρου στο κεφάλαιο είναι βασικός προσδιοριστικός παράγοντας και λαμβάνεται ιδιαίτερα υπόψη στον καθορισμό των εταιρικών συμφερόντων. Η προσωπικότητα των εταίρων είναι χωρίς ιδιαίτερη σημασία. Τέτοια εταιρία είναι η ανώνυμη εταιρία.

γ) Σε μικτές ή ενδιάμεσες εταιρίες.

Σ' αυτές λαμβάνονται υπόψη οι εισφορές των εταίρων, ενώ δεν παραγνωρίζεται και το προσωπικό στοιχείο.

Τέτοιες εταιρίες είναι η εταιρία περιορισμένης ευθύνης και ο συνεταιρισμός.

22.3 Η νομική προσωπικότητα των εμπορικών εταιριών.

Οι εμπορικές εταιρίες, εκτός από την αφανή και τη συμπλοιοκτησία, είναι νομικά πρόσωπα και αποκτούν την εμπορική ιδιότητα είτε με βάση το ουσιαστικό είτε με βάση το τυπικό κριτήριο.

Με βάση το ουσιαστικό κριτήριο χαρακτηρίζονται ως έμποροι η Ο.Ε. και η Ε.Ε. Οι εταιρίες αυτές αποκτούν την ιδιότητα του εμπόρου, αν ενεργούν «κατά σύνηθες επάγγελμα» εμπορικές πράξεις.

Με βάση το τυπικό κριτήριο χαρακτηρίζονται ως έμποροι η Α.Ε., η Ε.Π.Ε. και ο Συνεταιρισμός.

Οι εταιρίες αυτές γίνονται αναγκαστικά εμπορικές μόνο και μόνο γιατί έχουν τον τύπο της Α.Ε., της Ε.Π.Ε. ή του Συνεταιρισμού, χωρίς να ερευνούμε, αν πραγματικά ενεργούν εμπορικές πράξεις.

Κάθε εταιρία (νομικό πρόσωπο) έχει:

- Δική της εταιρική περιουσία, ανεξάρτητη από την προσωπική περιουσία των εταίρων.
- Δική της εθνικότητα.
- Δική της κατοικία, την έδρα της εταιρίας που ορίζεται από το καταστατικό της.

Από τη νομική προσωπικότητα των εταιριών απορρέουν οι εξής ουσιώδεις συνέπειες:

1) Η εταιρία εκπροσωπείται από τους διαχειριστές, τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων, τους εκκαθαριστές κλπ.

2) Το εταιρικό κεφάλαιο είναι ειδικά υπέγγυο απέναντι στους δανειστές της εταιρίας και όχι στους ατομικούς δανειστές των εταίρων.

3) Οι εταίροι δεν έχουν κανένα δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας. Έχουν απλώς απαιτήσεις από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας.

4) Οι δανειστές των εταίρων δεν είναι δανειστές της εταιρίας.

5) Δε χωρεί συμψηφισμός μεταξύ των απαιτήσεων της εταιρίας από τους τρίτους και των απαιτήσεων των τρίτων από τους εταίρους. Έτσι στην περίπτωση που η εταιρία είναι δανειστής τρίτου, αυτός δεν μπορεί να προτείνει για συμψηφισμό απαίτηση, την οποία έχει από ένα συνεταίρο.

22.4 Γύρω από την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου.

Στις ατομικές επιχειρήσεις ο κεφαλαιούχος - επιχειρηματίας, χωρίς να υπόκειται

σε κανένα περιορισμό από το νόμο, μπορεί στη διάρκεια της χρήσεως να ελαττώνει ή να αυξάνει το ίδιο κεφάλαιο της επιχειρήσεώς του είτε αναλαμβάνοντας οποιοδήποτε μέρος από το ποσό που διέθεσε για τη συγκρότηση του κεφαλαίου της επιχειρήσεώς του, είτε εισφέροντας νέα ποσά από την ιδιωτική του περιουσία.

Ακόμη, στο τέλος της χρήσεως μπορεί να μεταφέρει το υπόλοιπο του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως» στο κεφάλαιο, το οποίο ανάλογα αυξάνεται ή ελαττώνεται.

Επομένως στις ατομικές επιχειρήσεις ισχύει η αρχή του μεταβλητού του κεφαλαίου και αυτό είναι φυσικό, γιατί ο καθένας που συναλλάσσεται με την ατομική επιχείρηση, αποβλέπει περισσότερο σε ολόκληρη την ιδιωτική περιουσία του επιχειρηματία για την εξασφάλιση των απαιτήσεών του και όχι στο κεφάλαιο της ατομικής επιχειρήσεως που υπάρχει κάθε φορά.

Δε συμβαίνει όμως το ίδιο στις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. και Α.Ε. Οι εταιρίες αυτές οφείλουν σύμφωνα με τον τρόπο δημοσιότητας που προβλέπεται για κάθε εταιρία από το νόμο, να κάνουν γνωστό σε οποιοδήποτε τρίτο ενδιαφέρεται τόσο το μέγεθος του εταιρικού κεφαλαίου που καθορίζεται από το καταστατικό όσο και κάθε αύξηση ή ελάττωσή του που πραγματοποιείται μεταγενέστερα.

Έτσι στις εταιρίες αυτές το μέγεθος και ο χρόνος καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου, που καθορίζονται κατά τη σύσταση της εταιρίας, γίνονται γνωστά σε κάθε ενδιαφερόμενο, με τη δημοσίευση του καταστατικού (ή περιλήψεώς του), ανάλογα βέβαια με τον τρόπο δημοσιότητας που προβλέπει ειδικά για κάθε εταιρία ο νόμος.

Το ίδιο ισχύει για κάθε αύξηση ή ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου, που σημειώνεται μετά τη σύσταση της εταιρίας. Για να είναι νόμιμη η αύξηση ή η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου, πρέπει προηγουμένως να τροποποιηθεί το καταστατικό της εταιρίας και η τροποποίηση να δημοσιευθεί, για να λάβουν γνώση οι τρίτοι.

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι στις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. και Α.Ε. επικρατεί **η αρχή της τυπικής σταθερότητας του κεφαλαίου**, σύμφωνα με την οποία η νομιμότητα της αυξήσεως ή ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου από τους εταίρους, εξαρτάται από την τήρηση ορισμένων διατυπώσεων (τροποποίηση καταστατικού και δημοσίευση της τροποποίησης).

Είναι φανερό ότι πρόκειται για τυπική σταθερότητα του λογαριασμού « Εταιρικό Κεφάλαιο», γιατί ουσιαστικά το κεφάλαιο στη διάρκεια της χρήσεως, είναι δυνατό να έχει αυξηθεί ή ελαττωθεί από τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει πραγματοποιήσει η εταιρία.

Έτσι, αν η χρήση κλείσει με ζημία μειώνεται ουσιαστικά το εταιρικό κεφάλαιο, αλλά η ζημία αυτή δεν μπορεί να μεταφερθεί σε χρέωση (ελάττωση) του λογαριασμού « Εταιρικό Κεφάλαιο», αν προηγουμένως δεν τηρηθούν οι διατυπώσεις, που αναφέραμε.

22.5 Λόγοι της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου.

Είδαμε ότι το εταιρικό κεφάλαιο δεν μπορεί να μεταβληθεί, χωρίς οι τρίτοι (δανειστές κλπ. της εταιρίας) να λάβουν γνώση (με βάση ορισμένο τύπο δημοσιότητας) αυτής της μεταβολής. Για να αντιληφθούμε τη σπουδαιότητα της αρχής της

τυπικής σταθερότητας του κεφαλαίου, θα πρέπει να αναφερθούμε ξεχωριστά σε καθεμιά εταιρία που ισχύει η αρχή αυτή.

α) Ανώνυμη εταιρία.

Σ' αυτή οι μέτοχοι ευθύνονται μέχρι το ποσό της εισφοράς τους και δεν έχουν καμιά άλλη υποχρέωση για τα χρέη της.

Επομένως το μετοχικό κεφάλαιο αποτελεί τη μόνη εξασφάλιση των πιστωτών της εταιρίας. Για το λόγο αυτό, δεν μπορεί να γίνει ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας από τους μετόχους, χωρίς να λάβουν γνώση έγκαιρα οι δανειστές της. Με τον τρόπο αυτό κατοχυρώνονται οι δανειστές από κάθε μελλοντική ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου, η οποία ενδεχομένως θα μπορούσε να βλάψει τα συμφέροντά τους.

Επειδή στην ανώνυμη εταιρία το μετοχικό κεφάλαιο αποτελεί τη μόνη εξασφάλιση των τρίτων που συναλλάσσονται με αυτή, ο νόμος 2190 περί Α.Ε. για την πληρέστερη διασφάλισή τους, επιβάλλει στην εταιρία το σχηματισμό του λεγόμενου **τακτικού αποθεματικού κεφαλαίου***, το οποίο προορίζεται αποκλειστικά για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών που μπορεί να προκύψουν σε κάποια χρήση.

β) Εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

Και στην Ε.Π.Ε. οι εταιροι ευθύνονται περιορισμένα, δηλαδή μέχρι το ποσό της εισφοράς τους. Για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την περιουσία της. Επομένως και εδώ μπορούμε να επικαλεσθούμε οσα αναφέραμε προηγουμένως για την ανώνυμη εταιρία.

γ) Ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία.

Στην Ο.Ε. και Ε.Ε. το εταιρικό κεφάλαιο δεν αποτελεί τη μόνη εγγύηση για την εξασφάλιση των δανειστών, γιατί τα ομόρρυθμα μέλη ευθύνονται «αλληλεγγύως και απεριορίστως» με όλη τους την περιουσία για τα χρέη της εταιρίας.

Όμως και στις εταιρίες αυτές είναι φανερή η σκοπιμότητα της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου, που χρησιμεύει αποκλειστικά για την εξασφάλιση των δανειστών των εταιριών, γιατί είναι πιθανό οι ομόρρυθμοι εταίροι να μην έχουν ατομική περιουσία, οπότε τη μόνη εγγύηση για την εξασφάλιση αυτών που συναλλάσσονται με την εταιρία, αποτελεί το εταιρικό κεφάλαιο.

Απ' όσα είπαμε παραπάνω, προκύπτει σαν τελικό συμπέρασμα ότι με την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου που ισχύει στις εταιρίες, διασφαλίζονται τα συμφέροντα των δανειστών των εταιριών αυτών.

22.6 Οι συνέπειες από λογιστικής πλευράς της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου.

Οι συνέπειες από λογιστικής απόψεως της ισχύος της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου είναι οι εξής:

* Για την έννοια του τακτικού αποθεματικού κεφαλαίου βλέπε παρακάτω στην παράγραφο 26.16.

α) Ο λογαριασμός « Εταιρικό ή Μετοχικό Κεφάλαιο» με το πιστωτικό του υπόλοιπο, θα δείχνει πάντοτε το εταιρικό κεφάλαιο, όπως αυτό καθορίζεται από το καταστατικό της εταιρίας, με βάση το οποίο συστήθηκε η εταιρία, ή όπως αυτό διαμορφώθηκε από τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις του καταστατικού.

Έτσι στη σύσταση της εταιρίας, όπως και σε κάθε νόμιμη μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου, ο λογαριασμός « Εταιρικό ή Μετοχικό Κεφάλαιο» θα πιστωθεί με χρέωση των οικείων λογαριασμών των εταίρων ή μετόχων με το σύνολο των υποχρεώσεών τους για τη σύσταση ή αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

Επίσης το αποτέλεσμα με το οποίο κλείνει η χρήση (κέρδος ή ζημία), δε θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «Κεφάλαιο» αν προηγουμένως δε γίνει η νόμιμη τροποποίηση του καταστατικού.

Αυτά που είπαμε προηγουμένως είναι αντίθετα με εκείνα που ισχύουν στις ατομικές επιχειρήσεις, όπου χωρίς να τηρηθεί καμιά διατύπωση, είναι δυνατό να μεταφέρεται στο λογαριασμό «Κεφάλαιο» στη διάρκεια της χρήσεως κάθε νεώτερη κατάθεση ή ανάληψη του κεφαλαιούχου επιχειρηματία, και στο τέλος της χρήσεως το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, το οποίο προκύπτει από τη σύνταξη ισολογισμού τέλους χρήσεως.

Σύμφωνα με όσα αναφέραμε πιο πάνω, προκύπτει ότι η καθαρή θέση της εταιρικής επιχειρήσεως δε θα εμφανίζεται, όπως στις ατομικές επιχειρήσεις με το υπόλοιπο του λογαριασμού «Κεφάλαιο», αλλά θα προσδιορίζεται ως το αλγεβρικό άθροισμα του λογαριασμού «Κεφάλαιο» των λογαριασμών « Αποθεματικών» και του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως» ή «Κέρδη χρήσεως» ή «Ζημίες χρήσεως».

β) Κέρδη διανέμονται στους εταίρους μόνο εφόσον το εταιρικό κεφάλαιο παραμένει ουσιαστικά ανέπαφο.

Συνεπώς τα κέρδη με τα οποία κλείνει μία χρήση, θα χρησιμοποιούνται πρώτα για να καλύπτονται οι ζημίες με τις οποίες τυχόν έκλεισαν προηγούμενες χρήσεις, και το υπόλοιπο που απομένει μπορεί να διανεμηθεί στους εταίρους ή μετόχους που τα δικαιούνται.

22.7 Ερωτήσεις.

1. Τι καλείται εταιρία;
2. Ποια είναι τα ουσιώδη στοιχεία της εταιρίας;
3. Ποιές είναι οι εμπορικές εταιρίες που ρυθμίζονται από το Εμπορικό Δίκαιο;
4. Πώς διακρίνομε τις εμπορικές εταιρίες;
5. Ποιες εταιρίες είναι νομικά πρόσωπα;
6. Ποιες εταιρίες χαρακτηρίζονται ως έμποροι με βάση το ουσιαστικό κριτήριο και ποιες με το τυπικό;
7. Ποιες είναι οι ουσιώδεις συνέπειες που απορρέουν από τη νομική προσωπικότητα των εταιριών;
8. Τι γνωρίζετε για την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου που ισχύει στις εταιρίες;
9. Η αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου ισχύει στις ατομικές επιχειρήσεις;
10. Ποιοι είναι οι λόγοι για τους οποίους ο νόμος καθιερώνει στις εταιρίες την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου;
11. Ποιες είναι οι συνέπειες, από λογιστικής πλευράς, της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

23.1 Γενικά.

23.1.1 Ορισμός.

Η ομόρρυθμη εμπορική εταιρία είναι σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, που αποσκοπούν στη διενέργεια εμπορικών πράξεων με εταιρική επωνυμία και που ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με ολη τους την ατομική περιουσία για τα χρέη της εταιρίας.

Η Ο.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο και έχει δική της περιουσία, ανεξάρτητη από την προσωπική περιουσία των εταίρων της. Επίσης έχει δική της κατοικία και συναλλάσσεται με τους τρίτους με ίδιο όνομα, την εταιρική της επωνυμία, η οποία αποτελείται από τα ονόματα όλων ή μερικών μόνο (ή ενός) των ομορρύθμων εταίρων και από τη φράση «και Σία».

23.1.2 Διαδικασία συστάσεως.

Για τη σύσταση της Ο.Ε. ο νόμος απαιτεί την κατάρτιση εγγράφου, το οποίο μπορεί να είναι δημόσιο ή ιδιωτικό.

Το έγγραφο αυτό, που καλείται καταστατικό, είναι υποχρεωτικά δημόσιο, δηλαδή συντάσσεται μπροστά σε συμβολαιογράφο, εφόσον κάποιος από τους εταίρους εισφέρει στην εταιρία περιουσιακό στοιχείο του οποίου η κυριότητα, σύμφωνα με το νόμο, μεταβιβάζεται με πράξη συμβολαιογραφική, όπως π.χ. ακίνητα κλπ.

Το καταστατικό χαρτοσημαίνεται στην Εφορία της έδρας της εταιρίας και στη συνέχεια περίληψή του μέσα σε χρονικό διάστημα 15 ημερών από την ημέρα της συστάσεώς του, πρέπει να υποβληθεί στο Γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας και των υποκαταστημάτων της.

Ο Γραμματέας καταχωρίζει την περίληψη του καταστατικού σε ειδικό βιβλίο και την τοιχοκολλεί για τρεις μήνες στην αίθουσα του ακροατηρίου. Η περίληψη υπογράφεται από τους ομόρρυθμους εταίρους ή από το συμβολαιογράφο, αν συντάχτηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο και πρέπει να περιέχει:

- Το ονοματεπώνυμο κάθε εταίρου.
- Την ιδιότητα και διαμονή των εταίρων.
- Την εμπορική επωνυμία της εταιρίας.
- Τούς εταίρους οι οποίοι διορίστηκαν να διευθύνουν, διοικούν και υπογράφουν για λογαριασμό της εταιρίας.
- Τα κεφάλαια που καταβλήθηκαν και τη συμμετοχή κάθε εταίρου σ' αυτά.
- Την εποχή που η εταιρία αρχίζει και που σταματά τις εργασίες της.

Το σύστημα αυτό της δημοσιότητας είναι ανεπαρκές, απαρχαιωμένο και δε διευκολύνει αυτούς που συναλλάσσονται με τις ομόρρυθμες εταιρίες, ιδίως στα μεγάλα Πρωτοδικεία των Αθηνών, Πειραιά και Θεσσαλονίκης, στα οποία κάθε χρόνο καταχωρίζονται χιλιάδες εταιρικά.

Στην πράξη αντί για περίληψη παραδίδεται στο Γραμματέα αντίγραφο του καταστατικού, το οποίο ο Γραμματέας βάζει σε ιδιαίτερο φάκελο και η τοιχοκόλληση στα Πρωτοδικεία των μεγάλων πόλεων παραλείπεται.

23.1.3 Αντικείμενο εταιρικών εισφορών.

Αντικείμενο εισφοράς στην Ο.Ε. μπορεί να αποτελέσει οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο.

Έτσι εχομε **εισφορές σε χρήμα**, όταν ο εταίρος καταβάλλει χρήματα προς εκπλήρωση της υποχρέωσης που ανέλαβε για τη σύσταση του κεφαλαίου της εταιρίας και **εισφορές σε είδος**, όταν ο εταίρος εισφέρει γήπεδα, κτήρια, μηχανήματα, εμπορεύματα κλπ. Αντικείμενο εισφοράς μπορεί να αποτελέσει ακόμη μόνο η χρήση πράγματος και όχι απαραίτητα η κυριότητά του.

Επίσης στην εταιρία είναι δυνατό να συμμετέχει κάποιος εταίρος με μόνη του την προσωπική εργασία, χωρίς να εισφέρει κανένα ποσό κεφαλαίου.

23.1.4 Διαχείριση.

Η Ο.Ε. όπως και κάθε νομικό πρόσωπο, έχει ανάγκη από φυσικά πρόσωπα, τα οποία θα διευθύνουν τις εταιρικές υποθέσεις και θα την εκπροσωπούν. Τα πρόσωπα αυτά ονομάζονται **διαχειριστές**.

Διαχειριστές, σύμφωνα με το νόμο, είναι ολοι οι εταίροι. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων για κάθε εταιρική ενέργεια. Είναι όμως δυνατό με συμφωνία όλων των εταίρων, η οποία περιλαμβάνεται στο καταστατικό, να ορισθεί ότι για τη λήψη αποφάσεων για τις εταιρικές υποθέσεις αρκεί η πλειοψηφία των εταίρων. Επίσης είναι δυνατό να ανατεθεί από το καταστατικό η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων σε ένα ή και περισσότερους εταίρους, ή και σε τρίτο πρόσωπο. Εάν διορισθούν δύο ή περισσότεροι διαχειριστές, το καταστατικό πρέπει να καθορίσει αν αυτοί θα ενεργούν από κοινού ή καθένας μόνος του ή κατά πλειοψηφία. Ο διαχειριστής - εταίρος μπορεί να αμείβεται για τις διαχειριστικές του υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τη συμμετοχή του στα κέρδη.

23.1.5 Εκπροσώπηση.

Ο διαχειριστής εκπροσωπεί την εταιρία στις σχέσεις της με τρίτους και υπογράφει για λογαριασμό της, αφού βάλει πριν από την υπογραφή του την εταιρική επωνυμία. Αυτός μπορεί να ενεργεί κάθε πράξη διαχείρισεως για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού και εκπροσωπεί την εταιρία εξωδίκως και δικαστικώς σε κάθε τρίτον και σε κάθε αρχή. Μόνο πράξεις εξαιρετικά ουσιώδεις, οι οποίες μπορεί να επηρεάσουν τη ζωή της εταιρίας δεν μπορούν να ενεργηθούν από αυτόν, π.χ. δεν μπορεί μόνος του να αποφασίσει τη συγχώνευση της εταιρίας με άλλη.

23.1.6 Υπόδειγμα καταστατικού Ο.Ε.

Το περιεχόμενο του καταστατικού συστάσεως Ο.Ε. είναι το παρακάτω.

ΣΥΣΤΑΣΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ
ΕΠΩΝΥΜΙΑ «Α ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.»

Σήμερα, 5 Ιανουαρίου 1980 στον Πειραιά μεταξύ των 1. Α. Ανδρέου, κάτοικου Πειραιά, οδός..... αριθμός., εμπόρου, 2. Β. Βασιλείου,, 3. Γ. Γεωργίου....., 4. Δ. Δημητρίου....., συμφωνήθηκαν και έγιναν αποδεκτά τα εξής:

Οι παραπάνω συμβαλλόμενοι συνιστούν με το παρόν μεταξύ τους, ομόρρυθμη εμπορική εταιρία με την επωνυμία «Α. ΑΝΔΡΕΟΥ και Σία Ο.Ε.» η οποία θα διέπεται από τους ακόλουθους όρους, πλήρως αποδεκτούς από αυτούς.

1) Έδρα της εταιρίας ορίζεται το κατάστημά της στον Πειραιά, οδός αριθμ.

2) Σκοπός της εταιρίας θα είναι η παραγωγή και η εμπορία ειδών διατροφής ή η εμπορία ηλεκτρικών ειδών κλπ.

3) Η διάρκεια της εταιρίας ορίζεται πενταετής και αρχίζει από σήμερα και λήγει στις 5 Ιανουαρίου 1985. Μπορεί όμως η διάρκειά της να παραταθεί ή και να είναι μικρότερη από αυτή που ορίσθηκε μόνο με κοινή συναίνεση των εταίρων.

4) Για τη συγκρότηση του κεφαλαίου της εταιρίας συνεισφέρουν σε μετρητά: ο Α. Ανδρέου δρχ. 100.000 και ο Β. Βασιλείου δρχ. 120.000. Οι Γ. Γεωργίου και Δ. Δημητρίου συνεισφέρουν την προσωπική τους εργασία, η οποία αποτιμήθηκε για την επιβολή του νόμιμου χαρτοσήμου σε δρχ..... για τον Γ. και σε δρχ. για τον Δ. Αύξηση του κεφαλαίου μπορεί να αποφασισθεί με κοινή συναίνεση των εταίρων.

5) Διαχειριστές της εταιρίας ορίζονται από τους εταίρους της εταιρίας, οι Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου. Ο καθένας από αυτούς θα μπορεί να υποχρεώνει την εταιρία υπογράφοντας με εταιρική επωνυμία. Αυτό όμως αποκλειστικά και μόνο όταν η χρήση της υπογραφής της εταιρίας γίνεται για τις ανάγκες της.

Ειδικότερα οι διαχειριστές θα μπορούν να προβαίνουν σε κάθε πράξη αγοράς ή πωλήσεως, να εκτελούν κάθε πληρωμή ή είσπραξη, να εκπροσωπούν την εταιρία στα Δικαστήρια και γενικά σε κάθε Αρχή (γράφονται συνήθως όλοι οι τρίτοι με τους οποίους ενδεχομένως θα συναλλαγεί η εταιρία), να εκδίδουν και να αποδέχονται για την εταιρία συναλλαγματικές. Δεν μπορούν όμως να αγοράζουν ή να πωλούν ακίνητα ούτε να δανείζονται και να υποθηκεύουν ακίνητα της εταιρίας, χωρίς την ομόφωνη συναίνεση όλων των εταίρων.

6) Κάθε εταίρος έχει υποχρέωση να προσφέρει την προσωπική του εργασία για την ευόδωση του σκοπού της εταιρίας και μάλιστα με βάση τις ανάγκες της, όπως αυτές καθορίζονται από τους διαχειριστές της, λαμβάνοντας όμως υπόψη και τις άλλες επαγγελματικές απασχολήσεις τους. Ειδικότερα από τους εταίρους ο Α θα έχει τη διεύθυνση του εμπορικού τομέα, ο Β τη διεύθυνση του λογιστικού τομέα και οι Γ και Δ τη διεύθυνση του τεχνικού τομέα της εταιρίας και θα είναι υπεύθυνοι, από τεχνικής απόψεως, για την καλή κατασκευή των προϊόντων της εταιρίας κλπ.

7) Απαγορεύεται στους εταίρους η διενέργεια πράξεων που είναι αντίθετες στο σκοπό της παρούσας εταιρίας είτε αυτές γίνονται ατομικά είτε με συμμετοχή σε άλλη εταιρία.

8) Οι αποφάσεις των εταίρων, που αφορούν τα εταιρικά ζητήματα και τις μεταξύ τους σχέσεις θα παίρνονται με κοινή τους συναίνεση.

9) Απαγορεύεται στους εταίρους η εκχώρηση της εταιρικής τους μερίδας σε τρίτους, χωρίς την έγγραφη συναίνεση όλων των άλλων εταίρων. Συναίνεση όλων των εταίρων απαιτείται και για την πρόσληψη νέων συνεταίρων.

10) Κάθε ημερολογιακό έτος θα συντάσσεται ο ισολογισμός της εταιρίας και τα κέρδη της που θα προκύπτουν, θα διανέμονται στους εταίρους σε ίσα μέρη, δηλαδή κάθε εταίρος θα παίρνει το 1/4 από τα κέρδη. Με την ίδια αναλογία θα μερίζονται και οι ζημίες που τυχόν θα προκύψουν.

Στη διάρκεια της εταιρικής χρήσεως κάθε εταίρος θα έχει το δικαίωμα να κάνει απολήψεις έναντι των οριστικών κερδών, οι οποίες θα καθορίζονται από το διαχειριστή.

11) Στην περίπτωση που κάποιος από τους εταίρους πεθάνει, η εταιρία δε διαλύεται, αλλά συνεχίζεται από τους επιζώντες και τους κληρονόμους του εταίρου που πέθανε.

12) Στην περίπτωση λύσεως της εταιρίας για οποιαδήποτε αιτία, εκκαθαριστές διορίζονται όλοι οι διαχειριστές (ή όλοι οι εταίροι), οι οποίοι θα ενεργούν από κοινού. Στο στάδιο της εκκαθαρίσεως ρευστοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας, εξοφλούνται τα χρέη της προς τρίτους, αποδίδονται οι εισφορές των εταίρων και το ποσό που μένει, διανέμεται στους εταίρους.

13) Η παράβαση κάποιου όρου από το παρόν εταιρικό, αποτελεί σοβαρό λόγο λύσεως της εται-

ρίας και δίνει το δικαίωμα στον αναίτιο εταίρο να τη διαλύσει με μονομερή καταγγελία, η οποία κοινοποιείται στους άλλους εταίρους και να αναζητήσει από τον υπαίτιο την αποκατάσταση κάθε ζημίας προερχόμενης από τη διάλυσή της ή από την αθέτηση του όρου.

14) Κάθε διαφορά ή διαφωνία, που τυχόν θα προκύψει στο μέλλον από την εφαρμογή του παρόντος, λύνεται υποχρεωτικά από τον Πρόεδρο του Πρωτοδικείου Αθηνών.

Οι συμβαλλόμενοι εταίροι
Υπογραφές:

23.2 Εγγραφές συστάσεως ομόρρυθμης εταιρίας.

Η υπογραφή από τους εταίρους του καταστατικού της εταιρίας, σημαίνει ότι αυτοί αναλαμβάνουν την υποχρέωση να εισφέρουν στην εταιρία ορισμένα αντικείμενα. Από την άποψη αυτή, η υποχρέωση των εταίρων να θέσουν στη διάθεση της εταιρίας τα αντικείμενα των εισφορών τους, σημαίνει αντίστοιχα απαίτηση της εταιρίας να έχει αυτά στην κατοχή της. Η εταιρία με την απαίτησή της αυτή θα χρεώσει τους λογαριασμούς εισφοράς των εταίρων με πίστωση του λογαριασμού « Εταιρικό Κεφάλαιο».

Παράδειγμα.

Ιδρύεται ομόρρυθμη εταιρία μεταξύ των Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου με την επωνυμία «Α. ΑΝΔΡΕΟΥ και Σία Ο.Ε.» με εταιρικό κεφάλαιο δρχ. 400.000, το οποίο κεφάλαιο θα καταβληθεί μισό από τον καθένα σε μετρητά.

Η εγγραφή της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου θα είναι:

A. Ανδρέου λ/σμός εισφοράς	200.000	
B. Βασιλείου λ/σμός εισφοράς	200.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο		400.000
Σύμφωνα με το ιδιωτικό συμφωνητικό της 3/1/80 το οποίο καταχωρίστηκε στα βιβλία του Γραμματέα του Πρωτοδικείου Πειραιώς στις 10/1/80		

Στη συνέχεια θα επακολουθήσει η καταβολή των μετρητών από τους εταίρους στην εταιρία, οπότε η εγγραφή της καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου θα είναι:

Ταμείο	400.000	
A. Ανδρέου λ/σμός εισφοράς		200.000
B. Βασιλείου λ/σμός εισφοράς		200.000
Καταβολή εισφορών των εταίρων		

Από τις προηγούμενες εγγραφές προκύπτει ότι οι λογαριασμοί εισφοράς χρεώνονται με τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν οι εταίροι για τη σύσταση του εταιρικού κεφαλαίου και πιστώνονται με την αξία των εισφερομένων από τους εταίρους στοιχείων, για την εκπλήρωση της υποχρεώσεώς τους. Συνεπώς οι λογαριασμοί εισφοράς θα πρέπει να εξισωθούν μέσα στο χρονικό διάστημα, που έχει καθορισθεί από το καταστατικό να γίνει η καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου. Ο λογαριασμός « Εταιρικό Κεφάλαιο» πιστώνεται στή σύσταση της εταιρίας με το σύνολο των υποχρεώσεων των εισφορών τις οποίες ανέλαβαν οι εταίροι.

Στην περίπτωση που οι εισφορές των εταίρων είναι άνισες, αντί για το μοναδικό

λογαριασμό « Εταιρικό Κεφάλαιο», μπορούμε να ανοίξομε τόσους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς κεφαλαίου όσοι είναι και οι εταίροι. Επίσης μπορούμε να δημιουργήσομε τό λογαριασμό « Εταιρικό Κεφάλαιο» ως πρωτοβάθμιο περιληπτικό, ο οποίος θα αναλυθεί σε ειδικούς για κάθε εταίρο λογαριασμούς. Αυτό είναι προτιμότερο από απόψεως σχεδίου λογαριασμών.

Παράδειγμα.

Ιδρύεται Ο.Ε. μεταξύ των Α. Ανδρέου, Β. Βασιλείου και Γ. Γεωργίου με εταιρικό κεφάλαιο δρχ. 900.000.

Η εισφορά του Α. Ανδρέου ανέρχεται σε δρχ. 400.000, του Β. Βασιλείου σε δρχ. 300.000 και του Γ. Γεωργίου σε δρχ. 200.000.

Η εγγραφή καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να είναι:

A. Ανδρέου λ/σμός εισφοράς	400.000	
B. Βασιλείου λ/σμός εισφοράς	300.000	
Γ. Γεωργίου λ/σμός εισφοράς	200.000	
A. Ανδρέου λ/σμός κεφαλαίου		400.000
B. Βασιλείου λ/σμός κεφαλαίου		300.000
Γ. Γεωργίου λ/σμός κεφαλαίου		200.000

ή προτιμότερο:

A. Ανδρέου λ/σμός εισφοράς	400.000	
B. Βασιλείου λ/σμός εισφοράς	300.000	
Γ. Γεωργίου λ/σμός εισφοράς	200.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο		900.000
<u>A. Ανδρέου λ/σμός κεφαλαίου</u>	400.000	
<u>B. Βασιλείου λ/σμός κεφαλαίου</u>	300.000	
<u>Γ. Γεωργίου λ/σμός κεφαλαίου</u>	200.000	

Εκτός από τις εισφορές σε χρήμα, είναι δυνατό οι εταίροι να συνεισφέρουν διάφορα άλλα περιουσιακά στοιχεία, π.χ. εμπορεύματα, χρεώγραφα, γραμμάτια εισπρακτέα, απαιτήσεις από τρίτους, οικοδομές, γήπεδα κλπ.

Στην περίπτωση εισφοράς από τους εταίρους υλικών περιουσιακών στοιχείων, π.χ. εμπορευμάτων, μηχανημάτων, εργαλείων, επίπλων και σκευών κλπ., η αναγραφή τους θα γίνει στα βιβλία της εταιρίας με την τιμή που αποτιμήθηκαν στο καταστατικό της εταιρίας.

Προκειμένου όμως για εισφορές που συνίστανται σε απαιτήσεις απέναντι σε τρίτους, θα πρέπει να διακρίνομε την ονομαστική και την παρούσα αξία τους κατά την ημέρα συστάσεως της εταιρίας, η οποία παρούσα αξία είναι μικρότερη από την ονομαστική κατά τους «μη δεδουλευμένους τόκους» από την ημέρα συστάσεως της εταιρίας μέχρι της λήξεώς τους. Οι εισφορές αυτές αποτιμώνται κατά τη σύσταση της εταιρίας στην παρούσα τους αξία. Η εταιρία όμως θα χρεώσει στα βιβλία της τους σχετικούς λογαριασμούς απαιτήσεων με την ονομαστική τους αξία, αφού το ποσό αυτό θα επιδιώξει να εισπράξει αυτή. Ο εταίρος όμως ο οποίος εί-

σφέρει τις απαιτήσεις, θα πιστωθεί στο λογαριασμό εισφοράς του με την παρούσα τους αξία που αποτιμήθηκαν κατά την εισφορά και με τη διαφορά μεταξύ ονομαστικής και παρούσας αξίας θα πιστωθεί κατάλληλος για κάθε φορά λογαριασμός, π.χ. όταν πρόκειται για εισφορά Γραμματίων Εισπρακτέων, ο λογαριασμός «Τόκοι μη δεδουλευμένοι γραμματίων εισπρακτέων». Ανάλογη λύση θα δώσομε όταν πρόκειται για εισφορά απαιτήσεως κατά τρίτου η οποία χαρακτηρίσθηκε ως επισφαλής και αποτιμήθηκε στην πιθανή αξία της κατά την ημέρα της εισφοράς.

Παράδειγμα.

Ιδρύεται Ο.Ε. μεταξύ των Α. και Β. με εταιρικό κεφάλαιο 1.000.000 δρχ. από το οποίο οι 600.000 δρχ. θα καταβληθούν από τον Α. και οι υπόλοιπες από το Β.

Ο Α. μεταβιβάζει στην εταιρία ένα ακίνητο που εκτιμήθηκε σε 400.000 δρχ. και το οποίο είναι ενυπόθηκο στην Κτηματική Τράπεζα για δάνειο 100.000 δρχ. Το δάνειο αυτό αναλαμβάνει να εξοφλήσει η Ο.Ε., έπιπλα και σκεύη αξίας 80.000 δρχ. και γραμμάτια εισπρακτέα ονομαστικής αξίας 230.000 δρχ. τα οποία αποτιμήθηκαν στην παρούσα τους αξία κατά τη σύσταση της εταιρίας αντί 220.000 δρχ. Ο Β. εισφέρει τους επισφαλείς χρεώστες του ονομαστικού ποσού 200.000 δρχ., οι οποίοι αποτιμήθησαν αντί 120.000 δρχ., εμπορεύματα 100.000 δρχ. και μετρητά 180.000 δρχ.

Οι σχετικές εγγραφές θα είναι οι εξής:

A. λ/σμός εισφοράς		600.000	
B. λ/σμός εισφοράς		400.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο			1.000.000
<u>A. λ/σμός κεφαλαίου</u>	600.000		
<u>B. λ/σμός κεφαλαίου</u>	400.000		
Ακίνητο ενυπόθηκο		400.000	
Έπιπλα και σκεύη		80.000	
Γραμμάτια Εισπρακτέα		230.000	
Δάνειο ενυπόθηκο στην Κτηματική Τράπεζα			100.000
Τόκοι μη δεδουλευμένοι γραμματίων εισπρακτέων			10.000
A. λ/σμός εισφοράς			600.000
Πραγματοποίηση εισφοράς του Α.			
Επισφαλείς χρεώστες		200.000	
<u>Κ</u>	140.000		
<u>Λ</u>	60.000		
Εμπορεύματα		100.000	
Ταμείο		180.000	
Απόσβ. επισφ. χρεώστες			80.000
<u>Κ</u>	60.000		
<u>Λ</u>	20.000		
B. λ/σμός εισφοράς			400.000
Πραγματοποίηση εισφοράς του Β			

Είναι δυνατό όμως κάποιος από τους εταίρους να συμμετέχει στην Ο.Ε. με την προσωπική του εργασία ή τις ειδικές του γνώσεις.

Παράδειγμα.

Οι Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου αποφασίζουν να συστήσουν Ο.Ε. κατασκευής αρωματικών σαπουνιών, καταθέτοντας ο καθένας 500.000 δρχ. και αποφασίζουν να προσλάβουν συνεταίρο στην εταιρία το χημικό Γ. Γεωργίου, ο οποίος δεν έχει περιουσία αλλά κατέχει πολύ καλά την τεχνική της κατασκευής των σαπουνιών. Ο Γ. Γεωργίου θα προσφέρει την προσωπική του εργασία ως προϊστάμενος του τεχνικού τμήματος της εταιρίας.

Η εισφορά του Γ. Γεωργίου, η οποία δεν αποτελεί κεφάλαιο, θα εμφανισθεί σε λογαριασμούς τάξεως (με το ποσό που αναγράφεται αυτή στο καταστατικό της εταιρίας) ως εξής:

Εισφορά προσωπικής εργασίας Γ. Γεωργίου Γ. Γεωργίου λ/σμός προσωπικής του εργασίας	δρχ.	δρχ.
--	-----------	-----------

Η εισφορά εργασίας, αν και δεν αποτελεί τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου, θα πρέπει όμως να αποτιμηθεί η αξία της στο καταστατικό που θα συνταχθεί για τη νόμιμη σύσταση της εταιρίας, γιατί και στην αξία της εισφερόμενης εργασίας οφείλεται χαρτόσημο 2,4%. Κατά τη σύσταση της εταιρίας χαρτοσημαίνονται όχι μόνο οι εισφορές σε χρήμα ή σε είδος των εταίρων, αλλά και η αξία της εισφερόμενης εργασίας.

Η αξία της εισφερόμενης εργασίας προσδιορίζεται ανάλογα με το παρεχόμενο ποσοστό συμμετοχής στα εταιρικά κέρδη του εταίρου που εισφέρει την εργασία και του ποσοστού συμμετοχής σε αυτά και το ύψος εισφοράς των άλλων εταίρων οι οποίοι εισφέρουν περιουσιακά στοιχεία. Με τη μέθοδο αυτή, η οποία ακολουθείται φοροτεχνικώς, οι εταίροι δεν μπορούν να μην αποτιμήσουν στο εταιρικό την εισφερόμενη εργασία ή να την αποτιμήσουν σε πολύ μικρό ποσό, όπως θα τους συνέφερε, για να αποφύγουν το χαρτόσημο.

Έστω ότι κατά τη σύσταση μιας Ο.Ε. εισφέρουν:

Ο Α. μετρητά 200.000 δρχ., με ποσοστό συμμετοχής 25% στα κέρδη.

Ο Β. εμπορεύματα 400.000 δρχ., με ποσοστό συμμετοχής 50% και

ο Γ. την προσωπική του εργασία με ποσοστό συμμετοχής 25%.

Εφόσον οι εισφέροντες κεφάλαια, δεν υποχρεώνονται σε προσωπική εργασία στην εταιρία, η αξία της εισφερόμενης εργασίας του Γ. πρέπει να αποτιμηθεί για τον προσδιορισμό του χαρτοσήμου το οποίο οφείλεται στο ποσό των 200.000 δρχ.

Σε περίπτωση διαλύσεως της Ο.Ε. η αξία της προσωπικής εργασίας δεν αποδίδεται σε χρήμα στον εταίρο ο οποίος την εισέφερε. Στο στάδιο της εκκαθάρισεως, πρώτα θα αποδοθούν οι εισφορές των εταίρων σε χρημα ή σε είδος και στη συνέχεια στην περιουσία που θα απομείνει και θα αποτελεί κέρδος εκκαθάρισεως, θα συμμετάσχει και ο εταίρος που εισέφερε την προσωπική του εργασία.

Όσα αναφέραμε παραπάνω για την εισφορά της προσωπικής εργασίας ισχύουν και αν κάποιος από τους εταίρους εισφέρει τη χρήση κινητών ή ακινήτων πραγμάτων στο χρόνο διάρκειας της εταιρίας.

Επομένως τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία προσφέρθηκαν κατά τη χρήση, θα εμφανισθούν με κατάλληλο ζεύγος λογαριασμών τάξεως ως εξής:

Αξία χρήσεως οικοδομής (μηχανημάτων κλπ.) κυριότητα Χ Εταίρος Χ λ/σμός αξίας χρήσεως οικοδομής τους (μηχανημ. κλπ.)	δρχ.	δρχ. ...
---	-----------	----------

23.3 Τα έξοδα ιδρύσεως.

Τα έξοδα που απαιτούνται για την ίδρυση της Ο.Ε. είναι:

α) Χαρτόσημο 2,4% επί του κεφαλαίου.

Για το σκοπό αυτό το καταστατικό καταθέτεται στην αρμόδια Οικονομική Εφορία της έδρας της εταιρίας μέσα σε πέντε μέρες από τη χρονολογία υπογραφής του, ειδαλλιώς οφείλεται πρόστιμο.

β) Δικαιώματα Ταμείου Συντάξεων Νομικών 0,5% επί του κεφαλαίου.

γ) Δικαιώματα Ταμείου Προνοίας Δικηγόρων 1% επί του κεφαλαίου.

δ) Αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογραφικά έξοδα κλπ.

Αν στις εισφορές των εταίρων περιλαμβάνονται και ακίνητα, αυτά θα εξαιρεθούν από το παραπάνω τέλος χαρτοσήμου 2,4%. Σε χαρτοσήμανση θα συμπεριληφθεί το υπόλοιπο που μένει μετά την αφαίρεση της αξίας των ακινήτων, γιατί κατά τη μεταβίβαση των ακινήτων στην εταιρία θα καταβληθεί μαζί με το φόρο μεταβιβάσεως και το χαρτόσημο που αντίστοιχα έχει ενσωματωθεί στο φόρο αυτό. Ο φόρος μεταβιβάσεως των ακινήτων είναι 11% ή, όπου δεν υπάρχει Πυροσβεστική Υπηρεσία, 9%.

Αν η σύσταση της Ο.Ε. προέλθει από μετατροπή ατομικής επιχειρήσεως ή από συγχώνευση Ο.Ε., τότε θα χαρτοσημανθούν και τα τυχόν παθητικά στοιχεία, τα οποία εισφέρονται με 1,2% εφόσον αυτοί που τα εισφέρουν είναι έμποροι και τα στοιχεία αφορούν το εμπόριό τους. Αν όμως αυτοί που εισφέρουν τις υποχρεώσεις, δεν έχουν την ιδιότητα του εμπόρου ή είναι έμποροι, αλλά οι υποχρεώσεις που εισφέρονται δεν αφορούν τις εμπορικές τους συναλλαγές, τότε το χαρτόσημο που αναλογεί είναι 3,6%.

Όλα τα έξοδα που απαιτούνται για την ίδρυση της Ο.Ε. (χαρτόσημα, αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι μεταβιβάσεως ακινήτων κλπ.), καταχωρίζονται στο λογαριασμό «Έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως». Τα έξοδα αυτά είναι δυνατό να αποσβεσθούν είτε καθ' όλοκληρία στο τέλος της πρώτης χρήσεως και συνεπώς να μεταφερθούν στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως», είτε σε περισσότερες χρήσεις. Στη δεύτερη περίπτωση η διάρκεια αποσβέσεως των εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μια δεκαετία και η απόσβεση θα είναι σταθερή, εφαρμόζοντας αυτά που ισχύουν αντίστοιχα για τις Α.Ε.

23.4 Λογαριασμοί για την παρακολούθηση των δοσοληψιών της Ο.Ε. με τους εταίρους κατά τη διάρκεια λειτουργίας της.

Κατά τη διάρκεια λειτουργίας της Ο.Ε., δημιουργούνται διάφορες δοσοληψίες των εταίρων με την εταιρία. Οι δοσοληψίες αυτές παρακολουθούνται από τους παρακάτω λογαριασμούς:

23.4.1 Ατομικοί λογαριασμοί εταίρων.

Μέ τους λογαριασμούς αυτούς παρακολουθούνται οι εν όψει απαιτήσεις και υποχρεώσεις της εταιρίας στους εταίρους, εκτός από την εισφορά για τη σύσταση ή αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Έτσι στη διάρκεια λειτουργίας της εταιρίας είναι δυνατό οι εταίροι να διευκολύνουν προσωρινά ταμιακώς αυτή ή και αντίστροφα να αποσύρουν οι ίδιοι προσωρινά ορισμένα χρηματικά ποσά. Αυτά τα ποσά τα οποία είναι απαιτητά εν όψει, φέρονται σε χρέωση ή σε πίστωση του ατομικού λογαριασμού του κάθε εταίρου.

Παράδειγμα.

- 1) Ο Α εταίρος διευκολύνει ταμιακώς την εταιρία με 100.000 δρχ.
 - 2) Ο Β εταίρος δανείζεται προσωρινά 80.000 δρχ.
- Οι εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας θα έχουν ως εξής:

Ταμείο		100.000	
Εταίρος Α λ/σμός ατομικός			100.000
Εταίρος Β λ/σμός ατομικός		80.000	
Ταμείο			80.000

Επίσης στον ατομικό λογαριασμό μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως το ποσό του κέρδους ή της ζημίας της εταιρίας που αναλογεί σε κάθε εταίρο, καθώς και το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού απολήψεων. Στον ίδιο λογαριασμό θα μεταφερθεί, στην περίπτωση εκκαθαρίσεως της εταιρίας, η αναλογία κάθε εταίρου στο εταιρικό κεφάλαιο, στα αποθεματικά και σε κάθε αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, που προκύπτει από την εκκαθάριση. Τέλος στον ατομικό λογαριασμό μεταφέρεται το ποσό που αναλογεί σε κάθε εταίρο από την τυχόν ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου.

23.4.2 Λογαριασμοί απολήψεων των εταίρων.

Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με τα ποσά που αποσύρουν κατά διαστήματα οι εταίροι για τη συντήρησή τους και τα οποία, συνήθως, ορίζονται από το καταστατικό. Οι απολήψεις αυτές δεν αποτελούν έξοδο για την εταιρία, αλλά προκαταβολή απέναντι στα κέρδη, τα οποία θα πραγματοποιήσει αυτή στην τρέχουσα χρήση. Οι απολήψεις μπορεί να χορηγούνται είτε σε χρήμα είτε σε είδος. Το χρεωστικό υπόλοιπο των λογαριασμών αυτών φανερώνει το συνολικό ποσό που ανέλαβε κάθε εταίρος στη διάρκεια της χρήσεως, ως έξοδα συντηρήσεώς του. Στο τέλος της χρήσεως οι λογαριασμοί απολήψεων εξισώνονται και μεταφέρονται στη χρέωση των ατομικών λογαριασμών των εταίρων.

Παράδειγμα.

Οι εταίροι της Ο.Ε. Α και Β έχουν το δικαίωμα, σύμφωνα με το καταστατικό, να κάνουν απολήψεις κάθε μήνα ο Α 15.000 και ο Β 12.000.

Στο τέλος κάθε μήνα θα γίνεται η εξής εγγραφή:

Εταίρος Α λ/σμός απολήψεων	15.000	
Εταίρος Β λ/σμός απολήψεων	12.000	
Ταμείο		27.000
Για τις απολήψεις που καταβλήθηκαν το μήνα.....		

23.4.3 Λογαριασμοί δανείων των εταίρων.

Οι λογαριασμοί αυτοί ανοίγονται όταν κάποιος από τους εταίρους δανείσει την εταιρία με τόκο ή χωρίς τόκο. Ο δανεισμός των εταίρων προς την εταιρία πρέπει να ρυθμίζεται με ειδική διάταξη του καταστατικού, η οποία θα προβλέπει τη συναίνεση όλων των εταίρων, το ύψος του επιτοκίου και την ευχέρεια της εταιρίας για την έγκαιρη λύση του δανείου. Αντίθετα ο δανεισμός της εταιρίας προς τους εταίρους πρέπει να απαγορεύεται, γιατί έχει ως αποτέλεσμα την έμμεση μείωση του εταιρικού κεφαλαίου, οπότε με τον τρόπο αυτό βλάπτονται τα συμφέροντα των δανειστών της εταιρίας.

Παράδειγμα.

Η Ο.Ε. δανείζεται από τον εταίρο Α. Ανδρέου 200.000 δρχ. με επιτόκιο 10% για δύο χρόνια. Στο τέλος του χρόνου καταβάλλονται από την εταιρία οι «δεδουλευμένοι τόκοι» 20.000 δρχ.

Οι σχετικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

Ταμείο	200.000	
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός δανείου		200.000
Σύναψη εντόκου δανείου προς 10% το οποίο λήγει στις		
Τόκοι χρεωστικοί	20.000	
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός δανείου		20.000
Υπολογισμός τόκων προς 10%		
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός δανείου	20.000	
Ταμείο		20.000
Καταβολή τόκων		

23.5 Σύνταξη ισολογισμού τέλους χρήσεως και διανομή αποτελεσμάτων.

Η Ο.Ε. έχει υποχρέωση στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, να κάνει απογραφή και με βάση αυτή να συντάξει τον ισολογισμό τέλους χρήσεως. Από τον ισολογι-

σμό αυτό θα προσδιορισθεί η οικονομική θέση της εταιρίας στο τέλος της χρήσεως και το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, το οποίο πραγματοποίησε η εταιρία από τις εργασίες που έγιναν στη διάρκεια της χρήσεως.

Το αποτέλεσμα που θα προκύψει από τον ισολογισμό τέλους χρήσεως, θα εμφανισθεί από το υπόλοιπο του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως». Το αποτέλεσμα αυτό της χρήσεως θα διατεθεί στους εταίρους, όπως προβλέπει το καταστατικό της εταιρίας. Όταν όμως στο καταστατικό δεν υπάρχει συμφωνία διαθέσεως των κερδών, τότε οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες με ίσα μέρη, ανεξάρτητα από τις εισφορές τους. Συμφωνία με την οποία ο ένας εταίρος αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημίες είναι άκυρη. Συμφωνία για τη συνεισφορά από κάποιο εταίρο μόνο της εργασίας του, χωρίς συμμετοχή στις ζημίες, είναι ισχυρή.

Το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι σωστό να μεταφέρεται από το λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως» στο λογαριασμό «Καθαρά κέρδη χρήσεως 19...» όταν πρόκειται για κέρδος ή «Ζημίες χρήσεως 19...», όταν πρόκειται για ζημία, και από τους λογαριασμούς πάλι αυτούς η αναλογία κάθε εταίρου να μεταφέρεται στους ατομικούς τους λογαριασμούς. Είναι όμως δυνατό να προβλέπεται από το καταστατικό, ότι ένα μέρος από τα κέρδη δε θα μοιράζεται στους εταίρους, αλλά θα κρατείται για το σχηματισμό αποθεματικού, οπότε το ποσό αυτό μεταφέρεται σε πίστωση λογαριασμού «Αποθεματικό Κεφάλαιο».

Παράδειγμα.

Εστω ότι το κέρδος με το οποίο έκλεισε η χρήση 19... και το οποίο προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως» είναι 600.000 δρχ. Σύμφωνα με το καταστατικό 20% από τα κέρδη διαθέτονται για το σχηματισμό αποθεματικού και τα υπόλοιπα κέρδη μοιράζονται στους εταίρους Α. Ανδρέου, Β. Βασιλείου και Γ. Γεωργίου με ποσοστό 50%, 30% και 20% αντίστοιχα. Με την ίδια αναλογία συμμετέχουν στις ζημίες. Στη διάρκεια της χρήσεως έκαναν απολήψεις ο Α. Ανδρέου 180.000 δρχ. ο Β. Βασιλείου 80.000 δρχ. και ο Γ. Γεωργίου 50.000 δρχ.

Πίνακας διανομής κερδών ποσού 600.000 δρχ.

1) Αποθεματικό κεφάλαιο ($600.000 \times 20\%$) =	120.000 δρχ.
2) Υπόλοιπο κερδών για διανομή στους εταίρους $600.000 - 120.000 = 480.000$ δρχ. το οποίο αναλογεί στους:	
α) Α. Ανδρέου ($480.000 \times 50\%$) =	240.000 δρχ.
β) Β. Βασιλείου ($480.000 \times 30\%$) =	144.000 δρχ.
γ) Γ. Γεωργίου ($480.000 \times 20\%$) =	96.000 δρχ.
	Σύνολο
	600.000 δρχ.

Οι εγγραφές στο τέλος της χρήσεως θα έχουν ως εξής:

Αποτελέσματα χρήσεως Καθαρά κέρδη χρήσεως 19... Μεταφορά του αποτελέσματος που προέκυψε	600.000	600.000
Καθαρά κέρδη χρήσεως 19.. Αποθεματικό Κεφάλαιο Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός ατομικός Εταίρος Β. Βασιλείου λ/σμός ατομικός Εταίρος Γ. Γεωργίου λ/σμός ατομικός Κατανομή καθαρών κερδών σύμφωνα με το καταστατικό	600.000	120.000 240.000 144.000 96.000
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός ατομικός Εταίρος Β. Βασιλείου λ/σμός ατομικός Εταίρος Γ. Γεωργίου λ/σμός ατομικός Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός απολήψεων Εταίρος Β. Βασιλείου λ/σμός απολήψεων Εταίρος Γ. Γεωργίου λ/σμός απολήψεων Μεταφορά των β' λ/σμών στους α'	180.000 80.000 50.000	180.000 80.000 50.000
Σε περίπτωση που το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία 200.000 δρχ. οι σχετικές εγγραφές θα είναι:		
Ζημίες χρήσεως 19... Αποτελέσματα χρήσεως	200.000	200.000
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός ατομικός Εταίρος Β. Βασιλείου λ/σμός ατομικός Εταίρος Γ. Γεωργίου λ/σμός ατομικός Ζημίες χρήσεως 19...	100.000 60.000 40.000	200.000

23.6 Αύξηση κεφαλαίου.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε. μπορεί να γίνει:

- Με νεώτερες εισφορές των εταίρων.
- Με την πρόσληψη ενός ή περισσοτέρων εταίρων οι οποίοι εισφέρουν μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτή αναφέρεται και η απορρόφηση μιας άλλης εταιρίας από την Ο.Ε.
- Με την ενσωμάτωση στο εταιρικό κεφάλαιο κερδών που δε μοιράστηκαν στους εταίρους ή αποθεματικών.

Όταν η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται με την πρόσληψη ενός ή περισσοτέρων συνεταίρων, θα προηγηθεί η σύνταξη απογραφής και ισολογισμού για τον καθορισμό της συμμετοχής κάθε εταίρου στο νέο εταιρικό κεφάλαιο που προκύπτει με την αύξηση.

Αν τη στιγμή που αποφασίζεται η αύξηση, υπάρχει ζημία ακάλυπτη, τότε θα προηγηθεί η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου σύμφωνα με το ποσό της ακάλυπτης ζημίας και μετά θα ακολουθήσει η αύξηση του κεφαλαίου.

Για τη νόμιμη αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου με οποιοδήποτε τρόπο και αν γίνει, απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας, η οποία δημοσιεύεται σύμφωνα με το νόμο.

Οι εγγραφές αυξήσεως του κεφαλαίου είναι οι ίδιες που γίνονται και κατά τη σύσταση της εταιρίας. Επομένως πρώτα θα γίνει η εγγραφή με την οποία θα απεικονίσουμε την κάλυψη της αυξήσεως του κεφαλαίου, χρεώνοντας τους λογαριασμούς εισφοράς και πιστώνοντας το λογαριασμό « Εταιρικό Κεφάλαιο». Στη συνέχεια οι λογαριασμοί εισφοράς θα πιστωθούν με χρέωση είτε των οικείων λογαριασμών των εισφερομένων στοιχείων από τους εταίρους είτε των αποθεματικών ή των κερδών της χρήσεως, ανάλογα με τον τρόπο που πραγματοποιείται η αύξηση.

Παράδειγμα.

Η Ο.Ε. Α και Β αποφασίζει την αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά 400.000 δρχ., από τις οποίες τις μισές θα καταβάλει ο Α σε μετρητά και τις άλλες μισές πάλι σε μετρητά ο Β.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

Εταίρος Α λ/σμός εισφοράς	200.000	
Εταίρος Β λ/σμός εισφοράς	200.000	
Εταιρικό κεφάλαιο		400.000
Αύξηση κεφαλαίου όπως η τροποποίηση του καταστατικού της ... η οποία δημοσιεύθηκε στο Πρωτοδικείο Πειραιά στις		
Ταμείο	400.000	
Εταίρος Α. λ/σμός εισφοράς		200.000
Εταίρος Β. λ/σμός εισφοράς		200.000
Καταβολή από τους εταίρους		

Στην περίπτωση που η αύξηση στο προηγούμενο παράδειγμα πραγματοποιούνταν με την πρόσληψη συνεταίρου Γ, ο οποίος θα κατέβαλε το ποσό της εισφοράς του σε μετρητά, θα κάναμε τις εγγραφές:

Εταίρος Γ λ/σμός εισφοράς	400.000	
Εταιρικό κεφάλαιο		400.000
Ταμείο	400.000	
Εταίρος Γ λ/σμός εισφοράς		400.000

Αν η παραπάνω αύξηση γίνει με τη διάθεση καθαρών κερδών, τα οποία δεν αναλαμβάνουν οι εταίροι, οι εγγραφές θα έχουν ως εξής:

Εταίρος Α λ/σμός εισφοράς	200.000	400.000
Εταίρος Β λ/σμός εισφοράς	200.000	
Εταιρικό κεφάλαιο		
Καθαρά κέρδη	400.000	
Εταίρος Α λ/σμός εισφοράς		200.000
Εταίρος Β λ/σμός εισφοράς		200.000

Αν όμως τα κέρδη έχουν μοιρασθεί και μεταφερθεί στην πίστωση των ατομικών λογαριασμών των εταίρων, η δεύτερη εγγραφή θα έχει ως εξής:

Εταίρος Α λ/σμός ατομικός	200.000	200.000	
Εταίρος Β λ/σμός ατομικός	200.000		
Εταίρος Α λ/σμός εισφοράς			200.000
Εταίρος Β λ/σμός εισφοράς			200.000

23.7 Ελάττωση κεφαλαίου.

Η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε. μπορεί να πραγματοποιηθεί:

α) Με επιστροφή σε όλους τους εταίρους ενός μέρους από την εταιρική τους μερίδα.

Αυτό αποφασίζεται, όταν το εταιρικό κεφάλαιο κρίνεται ότι είναι μεγαλύτερο από εκείνο που χρειάζεται η εταιρία για τις ανάγκες της.

β) Με την αποχώρηση ενός από τους εταίρους.

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προηγηθεί η σύνταξη απογραφής και ισολογισμού, για να προσδιορισθεί το ποσό της μερίδας που πρέπει να επιστραφεί στον εταίρο.

γ) Με σκοπό την απόσβεση ζημιών.

Η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου για την απόσβεση ζημίας μπορεί να αποσκοπεί είτε σε διανομή κερδών μεταγενεστέρων χρήσεων στους εταίρους, γιατί, όπως είδαμε, κέρδη δε μοιράζονται στους εταίρους εφόσον υπάρχει ακάλυπτη ζημία, είτε γιατί πρόκειται να αποφασισθεί η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Για να είναι νόμιμη η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου απαιτείται, οπωσδήποτε, η τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας, η οποία δημοσιεύεται σύμφωνα με το νόμο.

Σε περίπτωση ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου, χρεώνεται ο λογαριασμός « Εταιρικό Κεφάλαιο» με το ποσό που ελαττώνεται το κεφάλαιο και πιστώνονται οι ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων με το ποσό που τους αναλογεί. Στη συνέχεια, αν η ελάττωση γίνεται, γιατί είναι μεγαλύτερο από εκείνο που χρειάζεται η εταιρία για τις ανάγκες της, ή λόγω αποχώρησης εταίρου, θα εξισωθούν οι ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων και θα χρεωθούν με τα ποσά τα οποία αναλαμβάνουν αυτοί για την εξόφλησή τους. Αν όμως η ελάττωση γίνεται με σκοπό την απόσβεση ζημιών, οι παραπάνω πιστωθέντες ατομικοί λογαριασμοί των εταίρων θα εξισωθούν και θα χρεωθούν με το ποσό της ζημίας που αναλογεί σε κάθε εταίρο.

Παράδειγμα.

Έστω ότι η Ο.Ε. «Α. Ανδρέου και Σία» με εταιρικό κεφάλαιο 1.500.000, στο οποίο μετέχουν οι εταίροι Α. Ανδρέου, Β. Βασιλείου και Γ. Γεωργίου με το ίδιο ποσό, αποφασίζει την ελάττωση του ποσού κατά 600.000 δρχ., επειδή αυτό είναι μεγαλύτερο σε σύγκριση με την έκταση των εργασιών της.

Σύμφωνα με οσα είπαμε παραπάνω, οι εγγραφές θα είναι οι εξής, αν η εξόφληση των εταίρων γίνει σε μετρητά:

Εταιρικό κεφάλαιο	600.000	
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός ατομικός		200.000
Εταίρος Β. Βασιλείου λ/σμός ατομικός		200.000
Εταίρος Γ. Γεωργίου λ/σμός ατομικός		200.000
Ελάττωση κεφαλαίου σύμφωνα με την τροποποίηση του καταστατικού της...		
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός ατομικός	200.000	
Εταίρος Β. Βασιλείου λ/σμός ατομικός	200.000	
Εταίρος Γ. Γεωργίου λ/σμός ατομικός	200.000	
Ταμείο		600.000
Καταβολή		

Ανάλογες θα είναι οι εγγραφές στην περίπτωση αποχώρησης εταίρου. Αν όμως τη στιγμή της αποχώρησης του εταίρου υπάρχει αποθεματικό κεφάλαιο και κέρδη χρήσεως που δε μοιράστηκαν στους εταίρους, τότε ο εταίρος που αποχωρεί θα πάρει και το ανάλογο ποσό από το αποθεματικό κεφάλαιο και από τα κέρδη χρήσεως με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη της εταιρίας.

Στο προηγούμενο παράδειγμα έστω ότι αποχωρεί ο εταίρος Α. Ανδρέου και ότι υπάρχουν αυτή τη στιγμή αποθεματικό κεφάλαιο 300.000 δρχ. και κέρδη χρήσεως 180.000 δρχ.

Οι εγγραφές ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου θα είναι:

Εταιρικό κεφάλαιο	500.000	
Αποθεματικό κεφάλαιο	100.000	
Καθαρά κέρδη χρήσεως	60.000	
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός ατομικός		660.000
Όσα δικαιούται αυτός λόγω αποχώρησης σύμφωνα με την τροποποίηση του καταστατικού κλπ.		
Εταίρος Α. Ανδρέου λ/σμός ατομικός	660.000	
Ταμείο		660.000

Αν η ελάττωση του κεφαλαίου της Ο.Ε. «Α. Ανδρέου και Σία» γίνει με σκοπό την απόσβεση των ζημιών της χρήσεως, οι οποίες ανέρχονται σε 600.000 δρχ. και με την προϋπόθεση ότι οι εταίροι συμμετέχουν στις ζημίες με ίσο ποσό, τότε θα έχουμε τις εγγραφές:

Εταιρικό κεφάλαιο	600.000	
Εταίρος Α λ/σμός ατομικός		200.000
Εταίρος Β λ/σμός ατομικός		200.000
Εταίρος Γ λ/σμός ατομικός		200.000
Ελάττωση κλπ.		
Εταίρος Α λ/σμός ατομικός	200.000	
Εταίρος Β λ/σμός ατομικός	200.000	
Εταίρος Γ λ/σμός ατομικός	200.000	
Ζημίες χρήσεως 19...		600.000
Κατανομή ζημίας κλπ.		

23.8 Μετατροπή ατομικής επιχειρήσεως σε ομόρρυθμη εταιρία.

Πολλές φορές ένας έμπορος που έχει ατομική επιχείρηση, επειδή έχει ανάγκη από περισσότερα κεφάλαια από αυτά που διαθέτει ο ίδιος, είναι δυνατό να συμφωνήσει με άλλο ή με άλλα πρόσωπα και να συστήσουν ομόρρυθμη εταιρία, για τη συνέχιση των εργασιών της μέχρι τώρα ατομικής του επιχειρήσεως. Στην Ο.Ε. ο έμπορος μπορεί να εισφέρει το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού της ατομικής του επιχειρήσεως ή να εισφέρει ορισμένα από τα περιουσιακά του στοιχεία όπως π.χ. τα έπιπλα, τη φήμη και πελατεία κλπ. και να αναλάβει ο ίδιος τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία και την εξόφληση των υποχρεώσεών του.

Στη σύσταση της Ο.Ε., η οποία πρόκειται να υποκαταστήσει την ατομική επιχείρηση, ο κύριός της θα συντάξει απογραφή και τον οικείο ισολογισμό για τον προσδιορισμό της οικονομικής της θέσεως. Με βάση την απογραφή, θα καθορισθεί με κοινή συμφωνία των εταίρων, η τιμή με την οποία θα αποτιμηθούν τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που εισφέρει ο έμπορος στην εταιρία.

Στην περίπτωση μετατροπής ατομικής επιχειρήσεως σε Ο.Ε. θα πρέπει να κλείσουμε τα βιβλία της ατομικής η οποία θα πάψει να υπάρχει και στη συνέχεια να ανοίξουμε τα βιβλία της Ο.Ε.

Παράδειγμα.

Ο Α. Ανδρέου που έχει ατομική επιχείρηση, συμφωνεί με το Β. Βασιλείου να ιδρύσουν Ο.Ε. με την επωνυμία « Ομόρρυθμος εταιρία Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου», με εταιρικό κεφάλαιο 1.600.000 δρχ. από τις οποίες τις μισές θα καταβάλει ο Α. Ανδρέου, ενώ τις άλλες μισές ο Β. Βασιλείου. Στην Ο.Ε. που θα συσταθεί ο Α. Ανδρέου εισφέρει τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού της ατομικής του επιχειρήσεως, εκτός από 30.000 δρχ. μετρητά. Ο Β. Βασιλείου εισφέρει το μερίδιό του σε μετρητά.

Ο ισολογισμός της ατομικής επιχειρήσεως του Α. Ανδρέου έχει ως εξής:

Ταμείο	80.000	Αποσβεσθέντα έπιπλα	70.000
Εμπορεύματα	400.000	Αποσβεσθέντα κτήρια	200.000
Κτήρια	500.000	Πιστωτές	500.000
Έπιπλα	200.000	Έξοδα πληρωτέα	30.000
Γραμ. εισπρ.	150.000	Κεφάλαιο	750.000
Χρεώγραφα	200.000		
Τοκομερίδια εισπρ.	20.000		
	<u>1.550.000</u>		<u>1.550.000</u>

Τα παραπάνω στοιχεία αποτιμήθηκαν από κοινού όπως παρακάτω:

Ταμείο	50.000	Πιστωτές	500.000
Εμπορεύματα	340.000	Έξοδα πληρωτέα	30.000
Κτήρια	350.000		530.000
Έπιπλα	120.000	Καθαρά εισφορά	800.000
Γραμ. εισπρ.	140.000		
Χρεώγραφα	180.000		
Τοκομερ. εισπρ.	20.000		
Φήμη και πελατεία	130.000		
	<u>1.330.000</u>		<u>1.330.000</u>

Σημείωση.

Στην εκτίμηση της εισφοράς του Α. Ανδρέου το Ταμείο καταχωρήθηκε με 50.000 δρχ., όσα είναι τα μετρητά που συμφωνήθηκε να καταβάλει αυτός. Τις υπόλοιπες 30.000 δρχ. τις αναλαμβάνει ο ίδιος και δεν τις εισφέρει στην Ο.Ε. που συνιστάται.

23.8.1 Κλείσιμο των βιβλίων της ατομικής επιχειρήσεως του Α. Ανδρέου.

Για να κλείσουμε τα βιβλία της ατομικής επιχειρήσεως θα μεταφέρομε πρώτα τους αντίθετους λογαριασμούς στους κύριους, γιατί εξέλιπε ο λόγος για τον οποίο δημιουργήθηκαν.

Αποσβεσθέντα κτήρια	200.000	
Αποσβεσθέντα έπιπλα	70.000	
Κτήρια		200.000
Έπιπλα		70.000
Μεταφορά των α' στους β'		

Στή συνέχεια θα γίνουν οι εγγραφές προσαρμογής των λογαριασμών προς τα δεδομένα της κοινής εκτιμήσεως. Οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ τιμών στις οποίες αναγράφονται τα στοιχεία στον ισολογισμό και εκείνων οι οποίες συμφωνήθηκαν από τους εταίρους θα μεταφερθούν στο λογαριασμό « Αποτελέσματα εκτιμήσεως ».

Αποτελέσματα εκτιμήσεως Εμπορεύματα Έπιπλα Μη δεδουλ. τόκοι γραμ. εισπρ. Χρεώγραφα Επί έλαττον εκτίμηση	100.000	60.000 10.000 10.000 20.000
Κτήρια Αποτελέσματα εκτιμήσεως Επί πλέον εκτίμηση	50.000	50.000
Φήμη και πελατεία Αποτελέσματα εκτιμήσεως	130.000	130.000

Μετά θα γίνουν οι εγγραφές μεταβιβάσεως των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού στην Ο.Ε.

Ο.Ε. Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου Τόκοι μη δεδουλευμ. γραμ. εισπρ. Ταμείο Εμπορεύματα Κτήρια Έπιπλα Γραμ. εισπρακτέα Χρεώγραφα Τοκομερίδ. εισπρακτέα Φήμη και πελατεία Μεταβίβαση ενεργητικού	1.330.000 10.000	50.000 340.000 350.000 120.000 150.000 180.000 20.000 130.000
Πιστωτές Έξοδα πληρωτέα Ο.Ε. Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου Μεταβίβαση παθητικού	500.000 30.000	530.000

Επακολουθεί η μεταφορά του λογ/σμου « Αποτελέσματα εκτιμήσεως» στο λογαριασμό «Κεφάλαιο», οπότε έχουμε την εγγραφή:

ΈΑποτελέσματα εκτιμήσεως Κεφάλαιο Μεταφορά κλπ.	80.000	80.000
---	--------	--------

Για το ποσό των 30.000 δρχ. το οποίο δεν εισέφερε στην Ο.Ε., αλλά ανέλαβε ο Α. Ανδρέου θα έχουμε τις εγγραφές:

Ατομικές απολήψεις Ταμείο Ανάληψη μετρητών από επιχειρηματία	30.000	30.000
Κεφάλαιο Ατομικές απολήψεις Μεταφορά του β' λ/σμού στον α'	30.000	30.000

Και τέλος γίνεται η τελευταία εγγραφή με την οποία εξισώνομε το λογαριασμό «Κεφάλαιο» με το λογαριασμό της Ο.Ε.

Κεφάλαιο Ο.Ε. Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου Μεταφορά του α' λ/σμού στον β'	800.000	800.000
--	---------	---------

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές κλείνει η λογιστική της ατομικής επιχειρήσεως του Α. Ανδρέου.

23.8.2 Εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε. Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου.

Οι εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε., σύμφωνα με εκείνα που είδαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο, θα είναι οι εξής:

Α. Ανδρέου λ/σμός εισφοράς Β. Βασιλείου λ/σμός εισφοράς Εταιρικό Κεφάλαιο	800.000 800.000	1.600.000
Ταμείο Εμπορεύματα Κτήρια Έπιπλα Γραμ. εισπρ. Χρεώγραφα Τοκομερίδια εισπρακτέα Φήμη και πελατεία Πιστωτές Έξοδα πληρωτέα Τόκοι μη δεδουλ. γραμ. εισπρ. Α. Ανδρέου λ/σμός εισφοράς	50.000 340.000 350.000 120.000 150.000 180.000 20.000 130.000	500.000 30.000 10.000 800.000
Ταμείο Β. Βασιλείου λ/σμός εισφοράς	800.000	800.000

23.9 Λύση και εκκαθάριση Ο.Ε.

Έχομε λύση μιας Ο.Ε.:

α) Αν τελείωσε ο χρόνος για τον οποίο συστήθηκε και εφόσον δεν έγινε πράξη

παρατάσεως από τους εταίρους. Στην περίπτωση που πρόκειται να παραταθεί η ζωή της εταιρίας, η συμφωνία παρατάσεως πρέπει να είναι γραπτή και να υπογραφεί από όλους τους εταίρους πριν από την πάροδο της διάρκειας της εταιρίας. Ακόμη η συμφωνία αυτή πρέπει να δημοσιευθεί, όπως ακριβώς γίνεται κατά τη σύσταση.

β) Εφόσον πραγματοποιήθηκε ο σκοπός για τον οποίο ιδρύθηκε ή εφόσον ο σκοπός έγινε ανέφικτος.

γ) Με κοινή συμφωνία όλων των εταίρων.

δ) Με καταγγελία ενός ή περισσότερων εταίρων. Η καταγγελία είναι μονομερής δήλωση βουλήσεως ενός από τους εταίρους για τη λύση της εταιρίας και απευθύνεται σε όλους τους εταίρους. Πρέπει να είναι γραπτή και πρέπει ακόμη να δημοσιευθεί στα Πρωτοδικεία της έδρας και των υποκαταστημάτων της εταιρίας.

ε) Με το θάνατο ενός από τους εταίρους, εκτός εάν στο καταστατικό υπάρχει συμφωνία να συνεχισθεί η εταιρία είτε μεταξύ των άλλων εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων του εταίρου που πέθανε.

στ) Με την απαγόρευση, νόμιμη ή δικαστική, ενός των εταίρων.

ζ) Με την κήρυξη ενός από τους εταίρους σε κατάσταση πτωχεύσεως, εκτός εάν το καταστατικό προβλέπει τη συνέχιση της εταιρίας.

Η εταιρία διαλύεται αυτοδικαίως μόλις δημιουργηθεί ο λόγος λύσεώς της, εκτός εάν η λύση προέρχεται από κοινή συμφωνία των εταίρων ή από μονομερή καταγγελία, οπότε επιβάλλεται δημοσίευση.

Τη λύση της εταιρίας επακολουθεί το μεταβατικό στάδιο της εκκαθάρισεως. Στο στάδιο αυτό γίνεται η ρευστοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και η εξόφληση των υποχρεώσεων της εταιρίας σε τρίτους. Μετά από το στάδιο της εκκαθάρισεως γίνεται η διανομή μεταξύ των εταίρων του ποσού της περιουσίας που μένει.

Η Ο.Ε. και μετά τη διάλυσή της εξακολουθεί να υπάρχει, εφόσον διαρκεί η εκκαθάριση. Έτσι στο στάδιο της εκκαθάρισεως η εταιρία διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα, την εμπορική της ιδιότητα, την εταιρική της επωνυμία.

Όταν λυθεί η Ο.Ε., παύει η εξουσία των διαχειριστών και η εκκαθάριση γίνεται από τους εκκαθαριστές. Αν το καταστατικό δεν προβλέπει ποιοι είναι οι εκκαθαριστές, η εκκαθάριση γίνεται από κοινού από όλους τους εταίρους, δηλαδή όλοι οι εταίροι είναι εκκαθαριστές. Μπορεί όμως οι εταίροι με ομόφωνη απόφαση να διορίσουν έναν ή περισσότερους εκκαθαριστές. Αν όμως διαφωνούν οι εταίροι, ο εκκαθαριστής διορίζεται από το δικαστήριο, με αίτηση ενός από τους εταίρους. Ως εκκαθαριστής μπορεί να διορισθεί όχι μόνο εταίρος, αλλά και τρίτο πρόσωπο.

Ο εκκαθαριστής είναι εντολοδόχος και εκπρόσωπος της υπό εκκαθάριση εταιρίας καί όχι των δανειστών της. Η εξουσία του είναι όμοια με την εξουσία του διαχειριστή, με τον περιορισμό ότι οι πράξεις του αφορούν την εκκαθάριση. Μόλις αναλάβει τα καθήκοντά του έχει την υποχρέωση:

α) Να συντάξει γενική απογραφή και ισολογισμό. Ο ισολογισμός αυτός, ο οποίος καλείται αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισεως, είναι κανονικός ισολογισμός τέλους χρήσεως, αλλά μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη από 12 μήνες και αποτελεί τη βάση για την μετέπειτα λογοδοσία του στους εταίρους.

β) Να αποδώσει στους εταίρους αυτούσια τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία εισέφεραν αυτοί κατά χρήση, δηλαδή στοιχεία για τα οποία οι εταίροι διαφύλαξαν την κυριότητα.

γ) Να ρευστοποιήσει, αν είναι αναγκαίο, το ενεργητικό της εταιρίας και να εισπράξει τις απαιτήσεις της εταιρίας από τρίτους.

δ) Να εξοφλήσει τα χρέη της εταιρίας σε τρίτους.

ε) Να εξοφλήσει τα χρέη της εταιρίας στους εταίρους.

στ) Να αποδώσει στους εταίρους τις εισφορές τους.

Εισφορές που αναφέρονται σε εργασία, δεν δίνονται σε χρήμα στους εταίρους.

Τέλος ό,τι απομείνει μετά την απόδοση και των εισφορών αποτελεί κέρδος εκκαθαρίσεως και μοιράζεται στους εταίρους, με την αναλογία συμμετοχής τους στα κέρδη.

Μπορεί όμως το ποσό της ρευστοποιήσεως της περιουσίας της εταιρίας να μην επαρκέσει για την εξόφληση των υποχρεώσεών της. Στην περίπτωση αυτή ο εκκαθαριστής θα πρέπει να προσκαλέσει τους εταίρους να κάνουν συμπληρωματικές καταθέσεις από την ιδιωτική τους περιουσία, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στις ζημίες. Αν όμως οι εταίροι αρνηθούν ή αδυνατούν να κάνουν συμπληρωματικές καταθέσεις για την ολοσχερή εξόφληση των πιστωτών της εταιρίας, ο εκκαθαριστής οφείλει να ζητήσει την κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτωχεύσεως.

Μετά το τέλος της εκκαθαρίσεως, ο εκκαθαριστής οφείλει να παραδώσει για φύλαξη τα λογιστικά βιβλία και τα έγγραφα της εταιρίας σ' έναν από τους εταίρους, ο οποίος ορίζεται από αυτούς με κοινή συναίνεση. Σε περίπτωση διαφωνίας αποφασίζει γι' αυτό το δικαστήριο.

23.9.1 Λογιστικές εγγραφές εκκαθαρίσεως Ο.Ε.

Έστω ότι η Ο.Ε. Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου λύθηκε στις 31-8-79, οπότε έγινε απογραφή, προσδιορίσθηκε λογιστικά το αποτέλεσμα και συντάχθηκε ο ισολογισμός ενάρξεως της εκκαθαρίσεως, που είχε ως εξής:

Ακίνητα	800.000	Εταιρικό Κεφάλαιο	900.000
Έπιπλα καί σκεύη	200.000	Πιστωτές	290.000
Εμπορεύματα	450.000	Γραμμ. πληρωτέα	380.000
Χρεώγραφα	70.000	Εταίρος Α. Ανδρέου	
Χρεώστες	170.000	λογ/σμός ατομικός	80.000
Γραμ. εισπρακτέα	180.000	Αποσβ. ακίνητα	300.000
Ταμείο	60.000	Αποσβ. έπιπλα και	
Εταίρος Β. Βασιλείου		σκεύη	150.000
λογ/σμός απολήψεων	30.000		
Ζημίες χρήσεως	140.000		
	<u>2.100.000</u>		<u>2.100.000</u>

Στο κεφάλαιο της Ο.Ε. μετέχουν ο Α. Ανδρέου με ποσό 500.000 δρχ. και ο Β. Βασιλείου με 400.000 δρχ. και η συμμετοχή τους στα κέρδη και τις ζημίες είναι μισή-μισή. Την εκκαθάριση ανέλαβε ο Δ. Δήμου με αμοιβή 40.000 δρχ. Από τη ρευστοποίηση του Ενεργητικού εισπράχθηκαν τα παρακάτω ποσά:

Ακίνητα	δρχ.	560.000
Έπιπλα και σκεύη	»	70.000
Εμπορεύματα	»	380.000
Χρεώστες	»	130.000
Γραμμ. εισπρακτέα	»	160.000
Χρεώγραφα	»	60.000

Οι υποχρεώσεις της εταιρίας σε τρίτους κανονίσθηκαν ως εξής:

Οι πιστωτές	δρχ.	280.000
Τα γραμμ. πληρωτέα	»	380.000

Στο στάδιο της εκκαθάρισεως καταβλήθηκαν 60.000 δρχ. για έξοδα εκκαθαρίσεως (αμοιβές προσωπικού, τηλέφωνα, διαφημίσεις κλπ.) και ο εκκαθαριστής πήρε την αμοιβή του. Οι ημερολογιακές εγγραφές ρευστοποιήσεως των στοιχείων του Ενεργητικού και εξοφλήσεως των υποχρεώσεων είναι οι εξής:

Αποσβεσθ. ακίνητα	300.000	
Αποσβεσθ. έπιπλα και σκεύη	150.000	
Ακίνητα		300.000
Έπιπλα		150.000
Μεταφορά κλπ.		
Ταμείο	560.000	
Ακίνητα		500.000
Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως		60.000
Ταμείο	70.000	
Έπιπλα		50.000
Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως		20.000
Ταμείο	380.000	
Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως	70.000	
Εμπορεύματα		450.000
Ταμείο	130.000	
Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως	40.000	
Χρεώστες		170.000
Ταμείο	160.000	
Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως	20.000	
Γραμμ. εισπρακτέα		180.000
Ταμείο	60.000	
Αποτελέσματα εκκαθαρίσεως	10.000	
Χρεώγραφα		70.000

Πιστωτές Ταμείο Αποτελέσματα εκκαθάρισεως	290.000	280.000 10.000
Γραμμ. πληρωτέα Ταμείο	380.000	380.000
Έξοδα εκκαθάρισεως Αμοιβές προσωπικού Διαφημίσεις κλπ. Ταμείο	60.000	60.000
Έξοδα εκκαθάρισεως Αμοιβή εκκαθαριστή Ταμείο	40.000	40.000
Αποτελέσματα εκκαθάρισεως Έξοδα εκκαθάρισεως	100.000	100.000

Στο στάδιο της εκκαθάρισεως δημιουργήθηκαν δυο νέοι λογαριασμοί:

α) Ο λογαριασμός «Έξοδα εκκαθάρισεως» στον οποίο καταχωρίσθηκαν όλα τα έξοδα που γίνονται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της εκκαθάρισεως (αμοιβές προσωπικού, ενοίκια, γραφική υλη, δικαστικά έξοδα κλπ.) και η αμοιβή του εκκαθαριστή.

Ο λογαριασμός αυτός στο τέλος της εκκαθάρισεως μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εκκαθάρισεως».

β) Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα εκκαθάρισεως» στον οποίο καταχωρίσθηκαν οι κερδοζημίες που προέκυψαν από τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και την εξόφληση των υποχρεώσεων.

Μετά τη ρευστοποίηση του Ενεργητικού και την εξόφληση του παθητικού, ο εκκαθαριστής είναι υποχρεωμένος να λογοδοτήσει στους εταίρους και να ζητήσει από αυτούς την απαλλαγή του από κάθε ευθύνη. Η λογοδοσία του εκκαθαριστή πρέπει να συνοδεύεται και από τον τελικό ισολογισμό εκκαθάρισεως, ο οποίος με βάση το προηγούμενο παράδειγμα έχει ως ακολούθως:

Τελικός ισολογισμός εκκαθάρισεως της Ο.Ε. «Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου».

Ταμείο	660.000	Εταιρικό Κεφάλαιο	900.000
Εταίρος Β. Βασιλείου		Εταίρος Α. λογ/σμός	
λογ/σμός απολήψεων	30.000	ατομικός	80.000
Ζημίες χρήσεως	140.000		
Αποτελέσμ. εκκαθαρ.	150.000		
	<u>980.000</u>		<u>980.000</u>

Με τη σύνταξη του τελικού ισολογισμού εκκαθάρισεως, λήγει το κυρίως στάδιο της εκκαθάρισεως και αρχίζει η λογιστική της διανομής της εταιρικής περιουσίας που απέμεινε στους εταίρους. Στο στάδιο αυτό θα γίνει η κατανομή των λογαρια-

σμών καθαρής περιουσίας (εταιρικού κεφαλαίου, αποθεματικών, υπολοίπου κερδών, ζημιών προηγούμενων χρήσεων, αποτελεσμάτων εκκαθάρισεως κλπ.) στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο και στις κερδοζημίες. Από την κατανομή αυτή θα προκύψει το ποσό που δικαιούται να λάβει κάθε εταίρος από τη διανομή του υπολοίπου της εταιρικής περιουσίας.

Από την παραπάνω κατανομή προηγείται η μεταφορά των λογαριασμών απολήψεων που τυχόν υπάρχουν στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων, καθώς και η εξόφληση των τυχόν υποχρεώσεων της εταιρίας στους εταίρους.

Με βάση τα προηγούμενα θα έχουμε τις επόμενες εγγραφές:

Εταίρος Β. Βασιλείου Λ/σμός ατομικός Εταίρος Β. Βασιλείου Λ/σμός απολήψεων Μεταφορά του β' Λ/σμου στον α'	30.000	30.000
Εταίρος Α. Ανδρέου Λ/σμός ατομικός Ταμείο Εξόφληση υποχρεώσεως της Ο.Ε. στον Α. Ανδρέου	80.000	80.000
Εταιρικό κεφάλαιο Εταίρος Α. Ανδρέου λογ/σμός ατομικός Εταίρος Β. Βασιλείου λογ/σμός ατομικός Κατανομή εταιρικού κεφαλαίου σύμφωνα με τις μερίδες των εταίρων	900.000	500.000 400.000
Εταίρος Α. Ανδρέου λογ/σμός ατομικός Εταίρος Β. Βασιλείου λογ/σμός ατομικός Αποτελέσματα εκκαθαρ. Ζημίες χρήσεως Κατανομή αποτελεσμάτων σύμφωνα με το καταστατικό	145.000 145.000	150.000 140.000
Εταίρος Α. Ανδρέου λογ/σμός ατομικός Εταίρος Β. Βασιλείου λογ/σμός ατομικός Ταμείο Εξόφληση εταίρων	355.000 225.000	580.000

Πολλές φορές, εκτός από τον αρχικό ισολογισμό εκκαθάρισεως, ο οποίος είναι ισολογισμός τέλους χρήσεως, συντάσσεται και άλλος ισολογισμός από τους εκκαθαριστές, στον οποίο τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην πιθανή τιμή ρευστοποιήσεώς τους.

Στην περίπτωση αυτή πριν από τις εγγραφές εκκαθάρισεως γίνονται οι εγγραφές προσαρμογής του ισολογισμού χρήσεως με την αξία των περιουσιακών στοι-

χείων, όπως αποτιμήθηκαν αυτά στο δεύτερο ισολογισμό. Οι διαφορές αυτές εμφανίζονται στο λογαριασμό « Αποτελέσματα εκτιμήσεως». Η διαδικασία αυτή δεν είναι αναγκαία και οι εγγραφές μπορούν να αποφεύγονται.

23.10 Ασκήσεις.

Άσκηση 1η.

Οι Α, Β και Γ συνιστούν Ο.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 600.000 δρχ. το οποίο θα καταβληθεί ισόποσα από τους τρεις εταίρους. Ο Α εισφέρει μετρητά 100.000 και γραμμάτια εισπρακτέα ονομαστικής αξίας 105.000, παρούσας 100.000. Ο Β εισφέρει έπιπλα και σκεύη αξίας 80.000 και το υπόλοιπο σε μετρητά. Ο Γ εισφέρει ένα ακίνητο αξίας 250.000 δρχ., ενυπόθηκο στην Κτηματική Τράπεζα για 80.000 δρχ., το οποίο δάνειο αναλαμβάνει η Ο.Ε. και το υπόλοιπο σε μετρητά.

Ζητούνται οι εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε.

Άσκηση 2η.

Οι Α, Β, Γ και Δ ιδρύουν Ο.Ε. Ο Α θα εισφέρει 500.000 δρχ., ο Β 400.000 δρχ., ο Γ 300.000 δρχ. και ο Δ την προσωπική του εργασία, η οποία αποτιμήθηκε για τη χαρτοσήμανση του εταιρικού 200.000 δρχ. Ο Α προς εκπλήρωση της υποχρεώσεώς του παραχωρεί στην εταιρία εμπορεύματα 400.000 δρχ. και έπιπλα και σκεύη 100.000. Ο Β εισέφερε χρεώγραφα 300.000 δρχ. με τοκομερίδια που έληξαν και που δεν εισπράχθηκαν 30.000 δρχ. και το υπόλοιπο σε μετρητά. Ο Γ εισέφερε επισφαλείς χρεώστες ονομαστικού ποσού 200.000 δρχ., οι οποίοι αποτιμήθηκαν αντί 120.000, γραμμάτια εισπρακτέα ονομαστικής αξίας 160.000, παρούσας 150.000 και θα καταβάλλει το υπόλοιπο μετά από έξι μήνες σε μετρητά.

Ζητούνται οι εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε.

Άσκηση 3η.

Οι Α και Β ιδρύουν Ο.Ε. στην οποία συνεισφέρουν: Ο Α ένα ακίνητο αξίας 200.000, ενυπόθηκο για δάνειο που οφείλεται στην Τράπεζα Χ δρχ. 50.000, το οποίο δάνειο αναλαμβάνει η Ο.Ε. και μετρητά 40.000. Ο Β την προσωπική του εργασία, η οποία αποτιμήθηκε για τη χαρτοσήμανση του εταιρικού αντί 100.000 δρχ.

Ζητούνται οι εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε. Α και Β.

Άσκηση 4η.

Οι Α, Β, Γ και Δ συνιστούν Ο.Ε. Ο Α εισφέρει εμπορεύματα 400.000, τα μισά από τα οποία βρίσκονται σε τρίτους για πώληση. Ο Β εισφέρει γραμμάτια εισπρακτέα ονομαστικής αξίας 300.000 δρχ., τα οποία λήγουν μετά 90 ημέρες από σήμερα. Τα γραμμάτια αυτά περιέχουν στην ονομαστική τους αξία τόκο με επιτόκιο 12%. Ο Γ εισφέρει επισφαλείς χρεώστες 150.000 δρχ. οι οποίοι αποτιμήθηκαν αντί 90.000 και χρεώγραφα 200.000 δρχ., τα μισά από τα οποία είναι ενεχυριασμένα στην Εθνική Τράπεζα για ασφάλεια δανείου 40.000 και το οποίο δάνειο αναλαμβάνει η Ο.Ε. Ο Δ εισφέρει την προσωπική του εργασία, η οποία αποτιμήθηκε αντί 200.000 δρχ.

Ζητούνται οι εγγραφές καλύψεως και καταβολής του κεφαλαίου της Ο.Ε.

Άσκηση 5η.

Οι Α, Β και Γ ιδρύουν Ο.Ε. Ο Α θα εισφέρει 200.000 σε μετρητά, ο Β 300.000 σε μηχανήματα και ο Γ την προσωπική του εργασία, η οποία αποτιμήθηκε αντί 150.000. Πραγματοποιήθηκαν οι εισφορές των εταίρων.

Στη διάρκεια της χρήσεως έγιναν οι εξής συναλλαγές:

- 1) Η εταιρία διευκολύνθηκε ταμιακά από τον εταίρο Α με 30.000 δρχ.
- 2) Η εταιρία διευκόλυνε ταμιακά τον εταίρο Γ με 20.000 δρχ.
- 3) Καταβλήθηκαν απολήψεις στους εταίρους Α 40.000, Β 70.000 και Γ 30.000.
- 4) Η εταιρία δανείσθηκε από τον Β εταίρο 250.000 για 2 χρόνια με επιτόκιο 12%.
- 5) Η εταιρία κατέβαλε στον Α το ποσό που οφείλει σε αυτόν λόγω ταμιακής διευκολύνσεως.
- 6) Η εταιρία εισέπραξε από τον Γ για το προσωρινό δάνειο που χορήγησε σε αυτόν 15.000.
- 7) Μετά από ένα χρόνο η εταιρία υπολόγισε τον «δεδουλευμένο τόκο» του δανείου από τον εταίρο Β.

8) Καταβλήθηκε στον Β ο τόκος που υπολογίσθηκε.
Ζητείται η καταχώριση των ημερολογιακών εγγραφών στα βιβλία της ομόρρυθμης εταιρίας.

Άσκηση 6η.

Το κέρδος με το οποίο εκλείσει η χρήση 1980 της Ο.Ε. «Α και Σία» είναι 800.000 δρχ. Σύμφωνα με το καταστατικό, 10% από τα κέρδη διαθέτονται για το σχηματισμό αποθεματικού και τα υπόλοιπα κέρδη μοιράζονται στους εταίρους Α. Ανδρέου, Β. Βασιλείου και Γ. Γεωργίου ανάλογα με τις εισφορές τους, οι οποίες είναι 500.000, 400.000 και 300.000 δρχ. αντίστοιχα. Στη διάρκεια της χρήσεως έκαναν απολήψεις ο Α. Ανδρέου 200.000 δρχ., ο Β. Βασιλείου 150.000 δρχ. και ο Γ. Γεωργίου 70.000.

Να γίνει ο πίνακας διανομής των κερδών, στη συνέχεια να γίνουν οι εγγραφές διαθέσεως των καθαρών κερδών και να προσδιορισθεί το υπόλοιπο των κερδών που οφείλει σε κάθε εταίρο η εταιρία.

Άσκηση 7.

Το προσωρινό ισοζύγιο στις 30 Νοεμβρίου της Ο.Ε. Α και Β, η οποία εκμεταλλεύεται φορτηγά αυτοκίνητα έχει ως εξής:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΠΟΣΑ	
		Χ	Π
1.	Ενοίκια	200.000	
2.	Φορτηγά αυτοκίνητα	2.000.000	
3.	Έπιπλα και σκεύη	300.000	
4.	Ταμείο	1.900.000	1.500.000
5.	Κόμιστρα φορτ. αυτ.		1.800.000
6.	Επισκευές αυτοκιν.	250.000	
7.	Καύσιμα	600.000	
8.	Λιπαντικά	50.000	
9.	Αμοιβές προσωπικού	300.000	
10.	Κρατήσεις υπέρ τρίτων	30.000	80.000
11.	Χρεώστες κομίστρων	70.000	20.000
12.	Χρεώγραφα	200.000	
13.	Γενικά έξοδα	100.000	
14.	Αποσβεσθέντα φορτ.		700.000
15.	Αποσβεσθέντα έπιπλα		100.000
16.	Α λογ. απολήψεων	120.000	
17.	Β λογ. απολήψεων	80.000	
18.	Εταιρικό Κεφάλαιο		2.000.000
		6.200.000	6.200.000

Το μήνα Δεκέμβριο έγιναν οι εξής συναλλαγές:

- 1) Εισπράχθηκαν καθυστερούμενα κόμιστρα 30.000.
- 2) Πληρώθηκαν κρατήσεις στο ΙΚΑ 20.000.
- 3) Εισπράχθηκαν κόμιστρα του Δεκεμβρίου 180.000.
- 4) Από τα χρεώγραφα όμολογία 500 δρχ. κληρώθηκε με λαχείο και εισπράχθηκε συνολικό ποσό 100.500.
- 5) Εξοφλήθηκε η μισθοδοτική κατάσταση του Δεκεμβρίου ονομαστικού ποσού 40.000 δρχ. με κράτηση ΙΚΑ 10%, φόρου μισθωτών υπηρεσιών 2% και χαρτόσημο μισθωτών υπηρεσιών 0,5%. Η εταιρία επιβαρύνεται με εργοδοτική εισφορά ΙΚΑ 20% και χαρτόσημο μισθωτών υπηρεσιών 0,5%.

Να καταχωρισθούν οι εγγραφές Δεκεμβρίου, να προσδιορισθεί το αποτέλεσμα από την εκμετάλλευση των φορτηγών αυτοκινήτων και στη συνέχεια να βρεθεί το αποτέλεσμα χρήσεως έχοντας υπόψη ότι:

- 1) Τα καύσιμα που καταναλώθηκαν φθάνουν τις 500.000 και τα λιπαντικά τις 40.000.

- 2) Λογίζεται απόσβεση σταθερή 10% για τα φορτηγά αυτοκίνητα και 20% για τα έπιπλα.
- 3) Από τις επισκευές των αυτοκινήτων 10.000 θεωρούνται ουδέτερα έξοδα (καθ' υπέρβαση του ομαλού).
- 4) Οφείλεται το ενοίκιο Δεκεμβρίου 20.000.
- 5) Από τα κόμιστρα 40.000 αφορούν μεταφορές που θα γίνουν στη νέα χρήση.

Σημείωση.

Στο αποτέλεσμα μετέχουν ο Α κατά 60% και ο Β κατά 40%.

Άσκηση 8η.

Οι Α, Β, Γ ιδρύουν Ο.Ε. Ο Α εισέφερε μετρητά 40.000 δρχ. και εμπορεύματα 60.000 δρχ., ο Β κτήρια αξίας 100.000 δρχ. και μετρητά 100.000 δρχ. και ο Γ έπιπλα και σκεύη αξίας 50.000 δρχ., γραμμάτια εισπρακτέα ονομαστικής αξίας 110.000 δρχ., παρούσας 100.000 δρχ. και μετρητά 150.000 δρχ.

Στη διάρκεια της χρήσεως η Ο.Ε. έκανε τις εξής συναλλαγές.

- 1) Αγόρασε εμπορεύματα 500.000 δρχ., το μισό με πίστωση και το υπόλοιπο με αποδοχή συναλλαγματικής πλέον τόκου 20.000 δρχ.
- 2) Πώλησε έμπορεύματα αντί 400.000 δρχ., το μισό με πίστωση και το υπόλοιπο με υπογραφή από τον πελάτη συναλλαγματικής πλέον τόκου 10.000 δρχ.
- 3) Εισέπραξε τα γραμμάτια εισπρακτέα, τα οποία προσφέρθηκαν κατά τη σύσταση της εταιρίας. (Στη συναλλαγή αυτή πρέπει να προσέξουμε ότι οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων που προσφέρθηκαν κατά τη σύσταση της εταιρίας έγιναν δεδουλευμένοι).
- 4) Κατέβαλε απολήψεις στον Α εταίρο 10.000 δρχ., στο Β 22.000 δρχ. και στο Γ 30.000.
- 5) Εισέπραξε από ενοίκια των κτηρίων της 18.000 δρχ.
- 6) Κατέβαλε για διάφορα γενικά έξοδα 23.100 δρχ.
- 7) Εισέπραξε από χρεώστες 70.000 δρχ. και από γραμμάτια 110.000 δρχ.
- 8) Πλήρωσε σε πιστωτές 140.000 και εξόφλησε γραμμάτια 150.000.

Να καταχωρισθούν οι συναλλαγές στα βιβλία της Ο.Ε. και στη συνέχεια να βρείτε το αποτέλεσμα της χρήσεως έχοντας υπ' όψη σας τα εξής:

- 1) Υπολογίζεται απόσβεση κτηρίων 3% και επίπλων 20% έμμεση.
- 2) Τα εμπορεύματα που μένουν στο τέλος του χρόνου αποτιμώνται αντί 340.000.
- 3) Οι χρεώστες Δ. Δήμου και Ε. Ελευθερίου οι οποίοι οφείλουν αντίστοιχα 20.000 δρχ. και 30.000 δρχ. χαρακτηρίζονται επισφαλείς με πιθανή απώλεια 20%.
- 4) Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων είναι 3.000 δρχ.
- 5) Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων είναι 5.000 δρχ.
- 6) Δεν έχει καταναλωθεί γραφική ύλη 400 δρχ.
- 7) Έχουν προεισπραχθεί ενοίκια κτηρίων για την επόμενη χρήση 4.000 δρχ.
- 8) Οφείλεται το τηλέφωνο του τελευταίου μήνα 300 δρχ.

Η διανομή του αποτελέσματος γίνεται ανάλογα με τις εισφορές τους. Από το αποτέλεσμα, το 20% παρακρατείται για το σχηματισμό αποθεματικού.

Σημείωση.

Για την παρακολούθηση των εμπορευμάτων να ανοιχθούν οι λογαριασμοί «Αγορές» και «Πωλήσεις».

Άσκηση 9η.

Η Ο.Ε. Α και Β αποφασίζει την αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά 600.000 δρχ., οι οποίες οι μισές θα καταβληθούν από τον Α και οι άλλες μισές από το Β. Ο Α σε εκπλήρωση της υποχρεώσεώς του εισφέρει γραμμάτια εισπρακτέα ονομαστικής αξίας 160.000 δρχ., παρούσας 150.000 δρχ., και το υπόλοιπο σε μετρητά. Ο Β εισφέρει μηχανήματα αξίας 200.000 δρχ., επισφαλείς χρεώστες ονομαστικού ποσού 90.000, οι οποίοι αποτιμήθηκαν αντί 50.000 και το υπόλοιπο σε μετρητά.

Ζητείται η καταχώριση των σχετικών εγγραφών αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου.

Άσκηση 10η.

Η Ο.Ε. Α και Β αποφασίζει την αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά 400.000 δρχ. με διάθεση καθαρών κερδών της εφετινής χρήσεως, τα οποία δε θα αναλάβουν οι εταίροι. Οι εταίροι Α και Β συμμετέχουν στο αποτέλεσμα κατά 60% και 40% αντίστοιχα. Τα κέρδη της χρήσεως έχουν κατανε-

μηθεί στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων.

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου.

Άσκηση 11η.

Η Ο.Ε. «Α και Β» προσλαμβάνει συνεταίρο της το Γ, ο οποίος εισφέρει μετρητά 120.000 δρχ., χρεώγραφα 100.000 δρχ. και ακίνητα 200.000 δρχ., υποθηκευμένα στην Τράπεζα Χ για δάνειο 70.000 δρχ. και το οποίο δάνειο αναλαμβάνει η Ο.Ε.

Να διατυπωθούν οι σχετικές εγγραφές αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου.

Άσκηση 12η.

Η Ο.Ε. «Α και Σία» αποφασίζει την ελάττωση του εταιρικού της κεφαλαίου κατά 300.000 δρχ., γιατί αυτό είναι παραπάνω από τις ανάγκες της. Στο σχηματισμό του κεφαλαίου συμμετέχουν ισόποσα οι εταίροι Α, Β και Γ. Προς εξόφληση των εταίρων η εταιρία μεταβιβάζει στον Α γραμμάτια αποδοχής πελατών της ονομαστικής αξίας 108.000 δρχ., στο Β ένα ακίνητο αξίας 120.000 δρχ. το οποίο είναι υποθηκευμένο στην Τράπεζα Χ για δάνειο 50.000 δρχ., το οποίο δάνειο αναλαμβάνει ο Β, και το υπόλοιπο σε μετρητά και στο Γ του εκδίδει επιταγή σε βάρος του λογαριασμού της όψεως που βρίσκεται στην Εθνική Τράπεζα.

Να καταχωρισθούν οι εγγραφές ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου.

Άσκηση 13η.

Ο ισολογισμός της Ο.Ε. Α, Β και Γ έχει ως εξής:

Διάφορα περιουσιακά στοιχεία	1.900.000	Εταιρικό Κεφάλαιο	1.200.000
		Αποθεματικό	300.000
		Πιστωτές	400.000
	<u>1.900.000</u>		<u>1.900.000</u>

Στο σχηματισμό του κεφαλαίου συμμετέχουν ο Α με 500.000 δρχ. ο Β με 400.000 δρχ. και ο Γ με 300.000 και η συμμετοχή τους στις κερδοζημίες είναι 50%, 30% και 20% αντίστοιχα. Από την εταιρία αυτή αποχωρεί ο Γ και η εταιρία ελαττώνει το κεφάλαιό της. Για την εξόφληση η εταιρία του μεταβιβάζει ένα μέρος από τα περιουσιακά της στοιχεία.

Να διατυπωθούν οι σχετικές εγγραφές ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου.

Άσκηση 14η.

Ο ισολογισμός της Ο.Ε. Α, Β και Γ έχει ως εξής:

Μηχανήματα	300.000	Εταιρικό κεφάλαιο	600.000
Αποσβεσθέντα	<u>100.000</u>	Αποθεματικό	100.000
Προϊόντα		Κέρδη χρήσεως	200.000
Διαθέσιμα		Γραμ. πληρωτέα	400.000
	<u>600.000</u>		<u>1.300.000</u>
	<u>1.300.000</u>		

Στο σχηματισμό του κεφαλαίου συμμετέχουν οι εταίροι ισόποσα, ενώ η συμμετοχή τους στις κερδοζημίες είναι του Α 40%, του Β 35% και του Γ 25%.

Η εταιρία προβαίνει στην ελάττωση του κεφαλαίου της, λόγω αποχώρησης του Γ, τον οποίο η εταιρία εξοφλεί από τα διαθέσιμα.

Ζητούνται οι σχετικές εγγραφές ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου.

Άσκηση 15η.

Η Ο.Ε. «Α και Β» προβαίνει στη μείωση του κεφαλαίου κατά 300.000 δρχ. προς απόσβεση ισόποσης ζημίας. Η μερίδα του εταίρου Α είναι 700.000 και του Β 500.000 και η συμμετοχή τους στις κερδοζημίες είναι ανάλογη με τις μερίδες.

Ζητούνται οι σχετικές εγγραφές ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου.

Άσκηση 16η.

Ο ισολογισμός της ατομικής επιχειρήσεως του Δ. Δήμου έχει ως εξής:

Ενεργητικό		Παθητικό	
Έπιπλα	100.000	Αποσβεσθέντα έπιπλα	40.000
Μηχανήματα	300.000	Αποσβεσθέντα μηχανήματα	130.000
Πρώτες ύλες	400.000	Πιστωτές	200.000
Προϊόντα	200.000	Γραμ. Πληρωτέα	300.000
Ταμείο	120.000	Κεφάλαιο	600.000
Γρ. εισπρακτέα	150.000		
	<u>1.270.000</u>		<u>1.270.000</u>

Ο Δ. Δήμου συμφωνεί με τον Ε. Ελευθερίου να ιδρύσουν Ο.Ε. Ο Δ. Δήμου θα εισφέρει τα περιουσιακά στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως εκτός από 20.000 μετρητά και του αναγνωρίζεται φήμη και πελατεία της επιχειρήσεώς του 120.000. Ο Ε. Ελευθερίου θα εισφέρει ίσο ποσό σε μετρητά.

Τα στοιχεία της ατομικής επιχειρήσεως του Δ. Δήμου αποτιμήθηκαν από κοινού ως εξής: Έπιπλα 50.000, Μηχανήματα 210.000, Πρώτες ύλες 430.000, Προϊόντα 180.000, Γραμ. εισπρακτέα 140.000, Πιστωτές 200.000, Γραμ. πληρωτέα 300.000.

Ζητείται: α) Το κλείσιμο των βιβλίων της ατομικής επιχειρήσεως του Δ. Δήμου και β) οι εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε. «Δ. Δήμου και Ε. Ελευθερίου» που ιδρύεται.

Άσκηση 17η.

Η ατομική επιχείρηση του Ν. Νικολάου μετατρέπεται σε Ο.Ε. και προσλαμβάνει ως συνεταίρο της το Χ. Χρήστου. Το κεφάλαιο της Ο.Ε. ορίσθηκε σε 1.720.000 δρχ. και θα καταβληθεί από μισό. Ο Χ. Χρήστου εισφέρει εμπορεύματα 500.000 δρχ. και το υπόλοιπο σε μετρητά. Ο Ν. Νικολάου εισφέρει τον ισολογισμό της ατομικής επιχειρήσεως, ο οποίος έχει όπως παρακάτω.

Ενεργητικό		Παθητικό	
Ταμείο	60.000	Αποσβεσθέντα έπιπλα	40.000
Εμπορεύματα	500.000	Αποσβεσθέντες επισφαλείς	
Έπιπλα και σκεύη	100.000	χρεώστες	60.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	200.000	Πιστωτές	200.000
Χρεώγραφα	100.000	Γραμμάτια Πληρωτέα	100.000
Επισφαλείς Χρεώστες	150.000	Έξοδα πληρωτέα	10.000
Εμπ/τα σε τρίτους	200.000	Κεφάλαιο	900.000
	<u>1.310.000</u>		<u>1.310.000</u>

Αυτός γίνεται δεκτός ως εξής:

- 1) Η ατομική επιχείρηση δεν εισφέρει το ταμείο.
- 2) Τα στοιχεία του ενεργητικού γίνονται δεκτά από την Ο.Ε. με υποτίμηση 10%, το παθητικό ως έχει.
- 3) Η Ο.Ε. αναγνωρίζει στην ατομική επιχείρηση το υπόλοιπο για την συμπλήρωση της εισφοράς του Ν. Νικολάου, ως φήμη και πελατεία.

Ζητείται: α) Το κλείσιμο των βιβλίων της ατομικής επιχειρήσεως του Ν. Νικολάου και β) το άνοιγμα των βιβλίων της Ο.Ε. «Ν. Νικολάου και Χ. Χρήστου» που ιδρύεται.

Άσκηση 18η.

Ο Ν. Φωτίου ο οποίος έχει ατομική επιχείρηση συμφωνεί με τον Ε. Δημητρίου να ιδρύσουν Ο.Ε. στην οποία ο Ν. Φωτίου θα συμμετέχει με τα περιουσιακά στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως εκτός 50.000 δρχ. από τα μετρητά και ο Ε. Δημητρίου με ίσο ποσό κατά 3/4 σε μετρητά και κατά το υπόλοιπο σε εμπορεύματα. Στο Ν. Φωτίου αναγνωρίζεται φήμη και πελατεία ίση με το 1/4 από την καθαρή του περιουσία η οποία προκύπτει από την κοινή εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού.

Ο ισολογισμός της ατομικής επιχειρήσεως του Ν. Φωτίου έχει ως εξής:

Ενεργητικό		Παθητικό	
Ταμείο	80.000	Αποσβεσθέντα ακίνητα	70.000
Εμπορεύματα	400.000	Αποσβεσθέντα μετ. μέσα	50.000
Ακίνητα	300.000	Αποσβεσθέντα έπιπλα	30.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	100.000	Πιστωτές	250.000
Μεταφορικά μέσα	160.000	Φόροι πληρωτέοι	20.000
Έπιπλα και σκεύη	100.000	Κεφάλαιο	730.000
Ενοίκια εισπρακτέα	10.000		
	<u>1.150.000</u>		<u>1.150.000</u>

Τά παραπάνω στοιχεία αποτιμήθηκαν από κοινού ως εξής:

Εμπορεύματα 370.000, Ακίνητα 260.000, Γραμ. εισπρακτέα 92.000. Μεταφορικά μέσα 100.000, Έπιπλα και σκεύη 60.000, Ενοίκια εισπρακτέα 10.000, Πιστωτές 262.000, Φόροι πληρωτέοι 20.000.

Ζητείται το κλείσιμο των βιβλίων της ατομικής επιχειρήσεως του Ν. Φωτίου και το άνοιγμα των βιβλίων της Ο.Ε. «Ν. Φωτίου και Ε. Δημητρίου» η οποία ιδρύεται.

Άσκηση 19η.

Στις 20 Αυγούστου 1980 λύεται η Ο.Ε. «Α και Σία» και συντάσσεται ο παρακάτω ισολογισμός.

Ενεργητικό		Παθητικό	
Ακίνητα	900.000	Εταιρ. Κεφάλαιο	900.000
Μηχανήματα	500.000	Α λογ. κεφ.	400.000
Έπιπλα	60.000	Β λογ. κεφ.	300.000
Φήμη και πελατεία	50.000	Γ λογ. κεφ.	<u>200.000</u>
Πρώτες ύλες	200.000	Αποσβεσθ. ακίν.	400.000
Προϊόντα	300.000	Αποσβεσθ. μηχαν.	150.000
Γραμμάτια εισπρακτέα	120.000	Αποσβεσθ. έπιπλα	20.000
Α λογ/σμός απολήψεων	30.000	Γραμ. πληρωτέα	300.000
Χρεώστες	200.000	Πιστωτές	600.000
Ταμείο	50.000	Φόροι πληρωτέοι	80.000
Ζημίες	90.000	Β ατομικ. λογ/σμός	50.000
	<u>2.500.000</u>		<u>2.500.000</u>

Η συμμετοχή των εταίρων Α, Β και Γ στα κέρδη και τις ζημίες είναι 50%, 30% και 20% αντίστοιχα.

Εκκαθαριστής διορίσθηκε ο Ε. Νάκος με αμοιβή 30.000 δρχ.

Κατά την εκκαθάριση:

- 1) Μεταβιβάσθηκαν τα μηχανήματα στους κομιστές των συναλλαγματικών αποδοχής της Ο.Ε. προς εξόφλησή τους.
- 2) Πωλήθηκαν τα ακίνητα μετρητοίς αντί 560.000 δρχ.
- 3) Εισπράχθηκαν από τους χρεώστες 170.000 δρχ. σε εξόφληση.
- 4) Εξοφλήθηκαν οι πιστωτές με έκπτωση 10%.
- 5) Εισπράχθηκαν από τα έπιπλα 25.000, τις πρώτες ύλες 160.000, τα προϊόντα 260.000 και τα γραμμάτια εισπρακτέα 110.000 δρχ.
- 6) Πληρώθηκαν οι οφειλόμενοι φόροι.
- 7) Έγιναν έξοδα εκκαθαρίσεως 60.000 δρχ.
- 8) Καταβλήθηκε η αμοιβή στον εκκαθαριστή.

Ζητούνται να γίνουν οι σχετικές εγγραφές εκκαθαρίσεως και διανομής στα βιβλία της εταιρίας.

Άσκηση 20η.

Ο ισολογισμός της Ο.Ε. Α και Β έχει ως εξής:

Ενεργητικό		Παθητικό	
Ταμείο	60.000	Εταιρικό Κεφάλαιο	500.000
Εμπορεύματα	400.000	<u>Α λογ. κεφαλ.</u>	300.000
Χρεώγραφα	100.000	<u>Β λογ. κεφαλ.</u>	<u>200.000</u>
Έπιπλα και σκεύη	80.000	Αποσβεσθ. έπιπλα	30.000
Χρεώστες	150.000	Πιστωτές	220.000
Γραμ. εισπρακτέα	130.000	Γραμμ. πληρωτέα	180.000
Ζημίες χρήσεως	60.000	Α ατομ. λογ/σμός	50.000
	<u>980.000</u>		<u>980.000</u>

Οι εταίροι Α και Β μετέχουν στο αποτέλεσμα κατά 65% και 35% αντίστοιχα.

Αποφασίζεται η διάλυση της εταιρίας και αναλαμβάνει την εκκαθάριση ο Β. Μέλιος με αμοιβή 5% στο ποσό που θα προκύψει από την πώληση των στοιχείων του Ενεργητικού. Ο εκκαθαριστής ρευστοποίησε το Ενεργητικό και εξόφλησε το Παθητικό ως εξής: Εισέπραξε από τα εμπορεύματα 350.000 δρχ., τα χρεώγραφα 80.000 δρχ., τα έπιπλα 40.000 δρχ., χρεώστες 135.000 δρχ. και τα γραμμάτια εισπρακτέα 115.000 δρχ. Κατέβαλε για την εξόφληση των πιστωτών 210.000 και των γραμματίων πληρωτέων 180.000 δρχ. Έγιναν έξοδα εκκαθαρίσεως 40.000 δρχ. και καταβλήθηκε η αμοιβή του εκκαθαριστή.

Ζητείται η καταχώριση των σχετικών εγγραφών κλεισίματος των βιβλίων της Ο.Ε.

23.11 Ερωτήσεις.

1. Ποια εταιρία καλείται ομόρρυθμη;
2. Περιγράψτε τη διαδικασία συστάσεως της Ο.Ε.
3. Τι μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς στην Ο.Ε.;
4. Πώς ονομάζονται τα φυσικά πρόσωπα που διευθύνουν και εκπροσωπούν την Ο.Ε.;
5. Ποιοι μπορεί να είναι διαχειριστές στην Ο.Ε.;
6. Ποιους λογαριασμούς δημιουργούμε κατά τη σύσταση της Ο.Ε. και πώς λειτουργούν αυτοί;
7. Η προσωπική εργασία με την οποία μετέχει κάποιος εταίρος στην Ο.Ε. αποτελεί τμήμα του εταιρικού της κεφαλαίου;
8. Γιατί πρέπει να αποτιμηθεί η προσωπική εργασία στο καταστατικό που γίνεται για τη νόμιμη σύσταση της Ο.Ε.;
9. Ποιο είναι το ζεύγος των λογαριασμών τάξεως το οποίο χρησιμοποιούμε για να απεικονίσουμε την εισφορά προσωπικής εργασίας ενός εταίρου;
10. Ποια είναι τα έξοδα που γίνονται στη σύσταση της Ο.Ε. και σε ποιο λογαριασμό καταχωρίζονται; Τα έξοδα αυτά μπορούν να αποσβεσθούν όλα στην πρώτη χρήση ή σε περισσότερες χρήσεις και πόσες;
11. Ποιοι λογαριασμοί δημιουργούνται για την παρακολούθηση των δοσοληψιών της Ο.Ε. με τους εταίρους στη διάρκεια της λειτουργίας της;
12. Με ποια αναλογία μοιράζεται στους εταίρους το αποτέλεσμα χρήσεως της Ο.Ε.;
13. Με ποιους τρόπους πραγματοποιείται η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε.;
14. Για ποιους λόγους μπορεί να αποφασισθεί η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε.;
15. Ποιες νομικές προϋποθέσεις πρέπει να τηρηθούν, για να είναι νόμιμη η αύξηση ή η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της Ο.Ε.;
16. Ποιοι λόγοι επιφέρουν τη λύση της Ο.Ε.;
17. Ποιες πράξεις γίνονται στο στάδιο της εκκαθαρίσεως;
18. Ποιοι είναι εκκαθαριστές σύμφωνα με το νόμο;
19. Ποιες είναι οι υποχρεώσεις του εκκαθαριστή;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΛΩΝ ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

24.1 Γενικά για την απλή ετερόρρυθμη εταιρία.

24.1.1 Ορισμός.

Η ετερόρρυθμη εταιρία είναι σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσοτέρων προσώπων, τα οποία αποσκοπούν στη διενέργεια εμπορικών πράξεων με εταιρική επωνυμία. Ένα τουλάχιστο από τα πρόσωπα, που ονομάζεται ομόρρυθμος εταίρος, ευθύνεται απεριόριστα και με την ατομική του περιουσία για τα χρέη της εταιρίας, ενώ τα υπόλοιπα που ονομάζονται ετερόρρυθμοι εταίροι, ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας μέχρι το ποσό της εισφοράς τους.

Το σπουδαιότερο χαρακτηριστικό γνώρισμα της Ε.Ε. είναι η διάκριση των εταίρων σε δύο σαφείς διακεκριμένες ομάδες με διαφορετικά μεταξύ τους δικαιώματα και υποχρεώσεις. Οι δύο ομάδες είναι η ομάδα των ομορρύθμων εταίρων και η ομάδα των ετερορρύθμων εταίρων.

Οι ομόρρυθμοι εταίροι, των οποίων ο αριθμός ποικίλλει, είναι εκείνοι που όπως αναφέραμε προηγουμένως, ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα για τις υποχρεώσεις της εταιρίας. Εντελώς διαφορετική είναι η νομική θέση των ετερορρύθμων εταίρων, που ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας και τις ζημίες μέχρι το ποσό της εισφοράς τους.

24.1.2 Σύσταση.

Η Ε.Ε. ιδρύεται όπως και η Ο.Ε., με δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο στο οποίο πρέπει να ορίζεται ποιοι από τους εταίρους είναι ομόρρυθμοι και ποιοι ετερόρρυθμοι. Η υπόλοιπη διαδικασία είναι η ίδια που ακολουθείται στη σύσταση της Ο.Ε.

24.1.3 Διαφορές Ο.Ε και Ε.Ε.

α) Όσον αφορά την ευθύνη των εταίρων.

Στην Ο.Ε. όλοι οι εταίροι ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα για τα χρέη της εταιρίας, ενώ στην Ε.Ε. ορισμένοι από τους εταίρους οι οποίοι λέγονται ετερόρρυθμοι, ευθύνονται μέχρι ορισμένο ποσό, συνήθως μέχρι το ποσό της εισφοράς τους.

β) Όσον αφορά την επωνυμία.

Η επωνυμία της Ο.Ε. αποτελείται από τα ονόματα όλων των ομορρύθμων εταίρων ή από το όνομα ενός μόνο εταίρου και τη φράση «και Σία» κάτω από την οποία

κρύβονται τα ονόματα των υπολοίπων εταίρων. Η επωνυμία της Ε.Ε. αποτελείται μόνο από τα ονόματα των ομορρύθμων εταίρων. Αν το όνομα ετερόρρυθμου εταίρου περιληφθεί στην εταιρική επωνυμία, αυτός ευθύνεται ως ομόρρυθμος.

γ) Όσον αφορά τη διαχείριση.

Διαχειριστές της Ο.Ε. μπορεί να είναι όλοι ή ένας από τους εταίρους ή ακόμη και τρίτο πρόσωπο. Στην Ε.Ε. διαχειριστές μπορεί να ορισθούν μόνο οι ομόρρυθμοι εταίροι. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να ορισθεί διαχειριστής ή να ενεργήσει πράξη ως εκπρόσωπος της εταιρίας, ακόμη και ως εντολοδόχος του διαχειριστή. Σε περίπτωση που ο ετερόρρυθμος εταίρος αναμιχθεί στη διαχείριση, τότε ευθύνεται ως ομόρρυθμος.

Ο εμπορικός νόμος χαρακτηρίζει τους ετερόρρυθμους εταίρους ως απλούς χρηματοδότες. Όμως ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν παύει να είναι στην κυριολεξία εταίρος, γιατί μπορεί να ελέγχει τις εταιρικές υποθέσεις, να συμμετέχει στις εταιρικές διασκέψεις, να απαιτεί την ανάκληση του διαχειριστή και να έχει δικαίωμα ψήφου σε κάθε εταιρική υπόθεση. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να εισφέρει προσωπική εργασία και επομένως η εισφορά του συνίσταται σε πραγματική υλική αξία.

24.2 Εγγραφές συστάσεως Ε.Ε.

Οι εγγραφές κατά τη σύσταση, τη λειτουργία και εκκαθάριση της Ε.Ε. είναι όμοιες με εκείνες των ομορρύθμων εταιριών, με τη διαφορά ότι στους τίτλους των λογαριασμών που ανοίγουμε στο όνομα κάθε εταίρου, πρέπει να κάνουμε διάκριση αν πρόκειται για ομόρρυθμο ή ετερόρρυθμο.

Έτσι στη σύσταση θα γίνει πρώτα η εγγραφή της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου (αναλήψεως ευθύνης από τους εταίρους για εισφορά) και μετά θα επακολουθήσουν οι εγγραφές καταβολής του.

Παράδειγμα.

Ιδρύεται ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Α. Ανδρέου και Σία» από τους Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου ως ομόρρυθμους εταίρους και τον Γ. Γεωργίου ως ετερόρρυθμο. Το εταιρικό κεφάλαιο ορίσθηκε σε 900.000 δρχ. και θα καταβληθεί σε μετρητά από τους Α. Ανδρέου δρχ. 400.000 δρχ., Β. Βασιλείου δρχ. 300.000 και Γ. Γεωργίου δρχ. 200.000.

Σύμφωνα με τα προηγούμενα, θα έχουμε τις επόμενες εγγραφές:

A. Ανδρέου Ο.Ε. λ/σμός εισφοράς		400.000	
B. Βασιλείου Ο.Ε. λ/σμός εισφοράς		300.000	
Γ. Γεωργίου Ε.Ε. λ/σμός εισφοράς		200.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο			900.000
<u>A. Ανδρέου Ο.Ε. λ/σμός κεφαλαίου</u>	400.000		
<u>B. Βασιλείου Ο.Ε. λ/σμός κεφαλαίου</u>	300.000		
<u>Γ. Γεωργίου Ε.Ε. λ/σμός κεφαλαίου</u>	200.000		
Σύμφωνα με το ιδιωτικό συμφωνητικό κλπ.			

Ταμείο	900.000	
Α. Ανδρέου Ο.Ε. λ/σμός εισφοράς		400.000
Β. Βασιλείου Ο.Ε. λ/σμός εισφοράς		300.000
Γ. Γεωργίου Ε.Ε. λ/σμός εισφοράς		200.000
Καταβολή εισφορών		

24.3 Εγγραφές διαθέσεως αποτελεσμάτων.

Στη διανομή του αποτελέσματος γίνονται οι ίδιες εγγραφές όπως και στην Ο.Ε., με μόνη τη διαφορά ότι στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων θα γίνει διάκριση αν πρόκειται για ομόρρυθμο ή ετερόρρυθμο εταίρο.

Παράδειγμα.

Έστω ότι στην Ε.Ε. «Α. Ανδρέου και Σία» μετέχουν στις κερδοζημίες οι ομόρρυθμοι εταίροι Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου με ποσοστό 50% και 30% αντίστοιχα και ο ετερόρρυθμος Γ. Γεωργίου με 20%. Τα κέρδη της χρήσεως ανέρχονται σε 300.000 δρχ.

Για τη διανομή των κερδών θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

Αποτελέσματα χρήσεως	300.000	
Καθαρά κέρδη χρήσεως		300.000
Καθαρά κέρδη χρήσεως	300.000	
Α. Ανδρέου Ο.Ε. λ/σμός ατομικός		150.000
Β. Βασιλείου Ο.Ε. λ/σμός ατομικός		90.000
Γ. Γεωργίου Ε.Ε. λ/σμός ατομικός		60.000

Στη συνέχεια γίνεται η εγγραφή μεταφοράς των απολήψεων των εταίρων στους ατομικούς τους λογαριασμούς.

Όσον αφορά τη διανομή του αποτελέσματος της Ε.Ε. έχουμε να παρατηρήσουμε τα εξής:

1) Σε περίπτωση κερδών, η διανομή δεν παρουσιάζει ιδιαίτερα προβλήματα και κάθε εταίρος μετέχει σε αυτά σύμφωνα με το ποσοστό που έχει συμφωνηθεί.

2) Αν τα αποτελέσματα είναι αρνητικά (ζημιά), θα διακρίνομε δύο περιπτώσεις:

α) Η ζημιά που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο, δεν υπερβαίνει το ποσό της ευθύνης του, δηλαδή συνήθως το ποσό της εισφοράς του. Στην περίπτωση αυτή γίνεται κατανομή της ζημίας σε όλους τους εταίρους, χωρίς να δημιουργείται πρόβλημα.

β) Η ζημιά που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, υπερβαίνει το ποσό μέχρι το οποίο ευθύνεται. Τότε στον εταίρο καταλογίζεται ζημιά ίση με το ποσό για το οποίο ευθύνεται και το υπόλοιπο της ζημίας κατανέμεται στους ομόρρυθμους εταίρους με την αναλογία που συμμετέχουν στη ζημιά της εταιρίας.

Παράδειγμα.

Η ζημιά της χρήσεως 1980 της Ε.Ε. «Α. Ανδρέου και Σία» είναι 1.500.000 δρχ. Στο αποτέλεσμα συμμετέχουν οι ομόρρυθμοι εταίροι Α και Β κατά 50% και

30% αντίστοιχα και ο ετερόρρυθμος εταίρος Γ κατά 20%. Έστω ότι το ποσό της ευθύνης του Γ είναι 200.000 δρχ., οση είναι η εισφορά του. Η κατανομή της παραπάνω ζημίας στους εταίρους θα γίνει ως εξής:

- Γ ετερόρρυθμος εταίρος $1.500.000 \times 20\% = 300.000$ δρχ. ζημία, που περιορίζεται στις 200.000 δρχ., οση είναι η εισφορά του.
- Στους άλλους δύο ομόρρυθμους εταίρους θα καταλογισθεί η υπόλοιπη ζημία $1.500.000 - 200.000 = 1.300.000$ δρχ., ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο αποτέλεσμα.

Επομένως ο «Α» επιβαρύνεται με ζημία:

$$1.300.000 \times \frac{0,50}{0,80} = 812.500 \text{ δρχ. και ο Β}$$

$$1.300.000 \times \frac{0,30}{0,80} = 487.500 \text{ δρχ.}$$

$$\underline{\underline{1.300.000}} \text{ δρχ.}$$

24.4 Εγγραφές εκκαθαρίσεως.

Οι εγγραφές εκκαθαρίσεως της Ε.Ε. είναι όμοιες με τις εγγραφές εκκαθαρίσεως της Ο.Ε. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στη διανομή του αποτελέσματος της εκκαθαρίσεως μεταξύ των εταίρων, όταν αυτό είναι ζημιογόνο. Είναι δυνατό η ζημία εκκαθαρίσεως, που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στο αποτέλεσμα, να είναι μεγαλύτερη από το όριο της ευθύνης του, δηλαδή το ποσό της εισφοράς του συνήθως. Στην περίπτωση αυτή στον ετερόρρυθμο εταίρο καταλογίζεται ζημία εκκαθαρίσεως ίση με το ποσό για το οποίο ευθύνεται και το υπόλοιπο της ζημίας κατανέμεται στους ομόρρυθμους εταίρους με την αναλογία που συμμετέχουν σέ αυτή.

Παράδειγμα.

Η Ε.Ε. «Α και Σία» που βρίσκεται υπό εκκαθάριση, ύστερα από τις εγγραφές ρευστοποιήσεως και εξοφλήσεως των πιστωτών της μερικώς, εμφανίζει τον εξής ισολογισμό:

Ισολογισμός			
Ζημίες χρήσεως	400.000	Εταιρ. Κεφάλαιο	600.000
Αποτελέσμ. εκκαθαρ.	500.000	<u>Α Ο.Ε. λογ. κεφ.</u>	300.000
		<u>Β Ο.Ε. λογ. κεφ.</u>	200.000
		<u>Γ Ε.Ε. λογ. κεφ.</u>	<u>100.000</u>
		Πιστωτές	200.000
		Α λογ/σμός ατομικός	100.000
	<u>900.000</u>		<u>900.000</u>

Η συμμετοχή των εταίρων στο αποτέλεσμα είναι ανάλογη με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο.

Να γίνουν οι εγγραφές κατανομής των ζημιών για να προσδιορισθεί τι ποσό

πρέπει να καταβάλλει κάθε εταίρος από την ιδιωτική του περιουσία για την ολοσχερή εξόφληση των υποχρεώσεων της εταιρίας.

Οι ζημίες είναι 900.000 δρχ. και θα κατανεμηθούν στους εταίρους ως εξής:

- Γ ετερόρρυθμος εταίρος $900.000 \times \frac{1}{6} = 150.000$ δρχ. ζημία που περιορίζεται στις 100.000 δρχ., όση είναι η εισφορά του.
- Στους Α και Β ομόρρυθμους εταίρους θα καταλογισθεί η υπόλοιπη ζημία $900.000 - 100.000 = 800.000$ δρχ., ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο αποτέλεσμα.

Επομένως ο Α επιβαρύνεται με ζημία:

$$800.000 \times \frac{3}{5} = 480.000 \text{ δρχ. και ο Β}$$

$$800.000 \times \frac{2}{5} = \frac{320.000}{800.000} \text{ δρχ.}$$

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

Εταιρικό Κεφάλαιο		600.000	
Α Ο.Ε. λογ. κεφαλ.	300.000		
Β Ο.Ε. λογ. κεφαλ.	200.000		
Γ Ε.Ε. λογ. κεφαλ.	100.000		
Α Ο.Ε. λογ/σμός ατομικός			300.000
Β Ο.Ε. λογ/σμός ατομικός			200.000
Γ Ε.Ε. λογ/σμός ατομικός			100.000
Α Ο.Ε. λογ/σμός ατομικός		480.000	
Β Ο.Ε. λογ/σμός ατομικός		320.000	
Γ Ε.Ε. λογ/σμός ατομικός		100.000	
Ζημίες χρήσεως			400.000
Αποτελ. εκκαθαρ.			500.000

Υστερα από τις παραπάνω εγγραφές προκύπτει ότι ο Α πρέπει να καταβάλλει 80.000 δρχ. και ο Β 120.000 δρχ. για την ολοσχερή εξόφληση των υποχρεώσεων.

Για την καταβολή από τους εταίρους του ποσού που οφείλουν και για την εξόφληση των υποχρεώσεων, θα έχουμε τις εγγραφές:

Ταμείο		200.000	
Α Ο.Ε. λογ/σμός ατομικός			80.000
Β Ο.Ε. λογ/σμός ατομικός			120.000
Πιστωτές		200.000	
Ταμείο			200.000

24.5 Ασκήσεις.

Άσκηση 1η.

Ιδρύεται ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «Ν. Νικολάου και Σία» από τους Ν. Νικολάου και Λ. Λαζάρου ως ομόρρυθμους εταίρους και τον Ζ. Ζαχαρίου ως ετερόρρυθμο. Το κεφάλαιο ορίσθηκε σε 1.200.000 και θα καταβληθεί ισόποσα από τους τρεις εταίρους.

Ο Α εισφέρει εμπορεύματα 200.000 δρχ. και γραμμάτια εισπρακτέα ονομαστικής αξίας 150.000 δρχ. που λήγουν μετά 60 μέρες από σήμερα. Τα γραμμάτια αυτά περιέχουν στην ονομαστική τους αξία τόκο με επιτόκιο 9%. Το υπόλοιπο της εισφοράς του θα καταβάλλει μετά 4 μήνες.

Ο Β μεταβιβάζει ένα ακίνητο αξίας 300.000 δρχ. υποθηκευμένο στην Τράπεζα Χ για 80.000 δρχ. και το οποίο δάνειο αναλαμβάνει η εταιρία και το υπόλοιπο της εισφοράς καταβάλλει σε μετρητά. Ο Γ εισφέρει έπιπλα αξίας 100.000 δρχ., επισφαλείς χρεώστες 140.000 δρχ. οι οποίοι αποτιμήθηκαν αντί 80.000 δρχ., χρεώγραφα 120.000 δρχ. και το υπόλοιπο σε μετρητά.

Ζητούνται οι εγγραφές συστάσεως της Ε.Ε.

Άσκηση 2η.

Στην Ε.Ε. «Γ. Γεωργίου και Σία» μετέχουν ως ομόρρυθμοι εταίροι οι Γ. Γεωργίου και Δ. Δημητρίου και ως ετερόρρυθμοι οι Ν. Ελευθερίου και Ε. Ζαχαρίου. Η εισφορά κάθε εταίρου είναι: Γ. Γεωργίου 340.000 δρχ., Δ. Δημητρίου 300.000 δρχ., Ν. Ελευθερίου 200.000 δρχ. και Ε. Ζαχαρίου 160.000 δρχ. Η εταιρική χρήση έκλεισε α) με κέρδος 300.000, β) με ζημία 200.000, γ) με ζημία 1.320.000.

Να γίνουν οι εγγραφές διανομής του αποτελέσματος, εφόσον οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες ανάλογα με τις εισφορές τους.

Άσκηση 3η.

Ο αρχικός ισολογισμός εκκαθαρίσεως της Ε.Ε. «Α και Σία» έχει ως εξής:

Ενεργητικό		Παθητικό	
Μηχανήματα	300.000	Εταιρικό κεφάλαιο	800.000
Έπιπλα και σκεύη	60.000	Α Ο.Ε. λογ. κεφαλαίου	400.000
Προϊόντα	410.000	Β Ο.Ε. λογ. κεφαλαίου	300.000
Χρεώστες	100.000	Γ Ε.Ε. λογ. κεφαλαίου	100.000
Έξοδα ίδρύσεως	20.000	Πιστωτές	300.000
Ταμείο	30.000	Γραμ. πληρωτέα	200.000
Ζημίες χρήσεως	500.000	Αποσβεσθ. μηχαν.	100.000
		Αποσβεσθ. έπιπλα	20.000
	<u>1.420.000</u>		<u>1420.000</u>

Στη συνέχεια κατά το στάδιο της εκκαθαρίσεως έγιναν οι εξής πράξεις:

- 1) Πωλήθηκαν τα μηχανήματα αντί 120.000 δρχ. σε μετρητά.
- 2) Πωλήθηκαν τα έπιπλα και σκεύη αντί 20.000 δρχ. σε μετρητά.
- 3) Εισπράχθηκαν από τους χρεώστες 70.000 δρχ. σε εξόφληση.
- 4) Πωλήθηκαν τα προϊόντα αντί 160.000 δρχ. σε μετρητά.
- 5) Πληρώθηκαν για διάφορα έξοδα εκκαθαρίσεως 40.000 δρχ.
- 6) Τα μετρητά καταβλήθηκαν στις υποχρεώσεις της εταιρίας κατ' αναλογία.
- 7) Για την εξόφληση του υπολοίπου των υποχρεώσεων, οι εταίροι εκδίδουν αντίστοιχα επιταγές από ατομικές τους καταθέσεις σε διαταγή της Ε.Ε. τις οποίες οπισθογραφεί η Ε.Ε. στους δικαιούχους των σχετικών ποσών.

Να γίνουν οι εγγραφές εκκαθαρίσεως και διανομής.

Οι εταίροι μετέχουν στο αποτέλεσμα ανάλογα με τις εισφορές τους.

24.6 Ερωτήσεις.

1. Ποια εταιρία καλείται ετερόρρυθμη;
2. Πως ιδρύεται η Ε.Ε.;
3. Ποιες είναι οι διαφορές μεταξύ της Ο.Ε. και Ε.Ε.;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΠΕΜΠΤΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

25.1 Γενικά για τη συμμετοχική εταιρία.

25.1.1 Ορισμός.

Συμμετοχική (αφανής) εταιρία είναι σύμβαση μεταξύ δύο τουλάχιστο προσώπων για τη διενέργεια συνήθως μεμονωμένων εμπορικών πράξεων.

Τα κύρια χαρακτηριστικά της εταιρίας είναι:

- Δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο, γιατί το καταστατικό της δεν δημοσιεύεται και δεν προβάλλεται στους τρίτους.
- Δεν έχει ούτε έδρα ούτε εμπορική επωνυμία. Κάθε εταίρος συμβάλλεται με τούς τρίτους με το ονομά του.
- Δεν έχει εταιρικό κεφάλαιο για την εξασφάλιση των δανειστών, γιατί δεν υπάρχουν δανειστές της εταιρίας, αλλά των συμμετόχων, δηλαδή απέναντι σε τρίτους υπόχρεοι είναι οι συμμετοχοί οι οποίοι συμβλήθηκαν με αυτούς.
- Δεν εμφανίζεται στους τρίτους, δεν έχει δηλαδή εξωτερική ζωή, αλλά αποτελεί εσωτερική σχέση των εταίρων. Η εταιρία αυτή υπάρχει ως σχέση μεταξύ των συμμετόχων και μεταξύ τους δημιουργεί δικαιώματα και υποχρεώσεις.

25.1.2 Σύσταση.

Η αφανής εταιρία ιδρύεται με απλή συμφωνία των εταίρων της. Η ύπαρξη της εταιρίας αποδεικνύεται από την έγγραφη συμφωνία των εταίρων της, εφόσον υπάρχει τέτοια, από τα εμπορικά βιβλία, την αλληλογραφία και με μάρτυρες, αν ο δικαστής επιτρέψει την απόδειξή της με μάρτυρες.

Διατυπώσεις δημοσιότητας, δεν απαιτούνται στην αφανή εταιρία, γιατί δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο, δηλαδή η εταιρία είναι αφανής στους τρίτους. Αυτό δε σημαίνει ότι η εταιρία πρέπει να παραμένει οπωσδήποτε μυστική και απόρρητη, γιατί ενδέχεται οι τρίτοι να γνωρίζουν την ύπαρξή της. Η έννοια της αφανούς είναι ότι δεν είναι υποχρεωτικά εμφανής και δεν προβάλλεται από τους εταίρους στις συναλλαγές με τους τρίτους.

Η αφανής εταιρία μπορεί να έχει ως αντικείμενο οποιοδήποτε είδος εμπορίας. Έτσι είναι δυνατό να γίνει συμφωνία εμπόρων με την οποία να αναθέτουν σ' έναν από αυτούς να αγοράσει προϊόντα της εμπορίας τους, τα οποία θα διανεμηθούν μεταξύ τους, για να τα πωλήσει ο καθένας για λογαριασμό του. Επίσης είναι δυνατό να υπάρξει συμφωνία με την οποία ένας από τους εταίρους βιομηχανοποιεί προϊόντα, τα οποία πωλούν οι άλλοι.

Διαχειριστής της αφανούς μπορεί να ορισθεί ένας από τους εταίρους ή όλοι, αλλά ο κάθε εταίρος συμβάλλεται με το ονομά του και είναι μόνος υπεύθυνος στους τρίτους.

Μέλη της εταιρίας μπορεί να είναι φυσικά και νομικά πρόσωπα, π.χ. Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.

α) Εισφορές των συμμετόχων.

Το ποσό πού συμφωνείται να εισφέρει κάθε εταίρος για τον εταιρικό σκοπό, δεν αποτελεί εταιρικό κεφάλαιο για την εξασφάλιση των δανειστών της αφανούς εταιρίας, αφού δεν υπάρχουν δανειστές της, αλλά των συμμετόχων.

β) Περιπτώσεις συστάσεως αφανούς εταιρίας.

Τις περισσότερες φορές η συμμετοχική εταιρία συνιστάται για τη διενέργεια περιορισμένου αριθμού εμπορικών πράξεων ή και μιας μόνο πράξεως, γι' αυτό και η διάρκειά της είναι συνήθως μικρή. Πρόκειται για μια επ' ευκαιρία συνεμπορία, χωρίς βέβαια να αποκλείεται η ύπαρξη αφανούς με μεγάλη διάρκεια. Λίγες φορές όμως συναντάται κάτι τέτοιο στην πράξη.

Οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις συστάσεως αφανών εταιριών είναι:

- Μεταξύ εμπόρων, από τους οποίους ο ένας κατοικεί στον τόπο της παραγωγής και ο άλλος στον τόπο της καταναλώσεως.
- Μεταξύ εμπόρων που επιθυμούν να αποφύγουν τον ανταγωνισμό μεταξύ τους σε μειοδοτικό διαγωνισμό για την ανάληψη προμήθειας εμπορευμάτων σε κρατικό ή άλλο οργανισμό.

25.2 Παρακολούθηση των εργασιών της συμμετοχικής στα βιβλία του Α και του Β με τη μέθοδο του τελικού μερισμού.

Η λογιστική των εταιριών αυτών είναι πάρα πολύ απλή, αρκεί να έχουμε υπόψη ότι:

- Δεν έχουν εταιρικό κεφάλαιο, δηλαδή οι εισφορές των συμμετόχων δε δημιουργούν εταιρικό κεφάλαιο για την εξασφάλιση των τρίτων.
- Δεν αποτελούν νομικά πρόσωπα και επομένως δεν έχουν απαιτήσεις και υποχρεώσεις απέναντι σε τρίτους. Απέναντι σε τρίτους υπάρχουν απαιτήσεις και υποχρεώσεις των συμμετόχων οι οποίοι συμβλήθηκαν με αυτούς.

Κατά κανόνα οι συμμετοχικές επιχειρήσεις δημιουργούνται μεταξύ εμπόρων, οι οποίοι, παράλληλα με τις συνηθισμένες τους εργασίες, συμφωνούν να διενεργούν από κοινού αγοραπωλησίες σε ορισμένες κατηγορίες εμπορευμάτων. Στις περιπτώσεις αυτές κάθε έμπορος καταχωρίζει στα βιβλία της επιχειρήσεώς του όλες τις εργασίες της συμμετοχικής εταιρίας.

Για την παρακολούθηση των εργασιών της συμμετοχικής επιχειρήσεως χρησιμοποιείται, συνήθως, η μέθοδος του τελικού μερισμού. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, κάθε συμμετοχος εγγράφει στην ατομική του λογιστική κάθε πράξη της συμμετοχικής είτε έγινε από τον ίδιο είτε από το συμμετόχό του και στο τέλος των εργασιών της εξάγει το συνολικό αποτέλεσμα κέρδος ή ζημία, το οποίο μερίζει ανάλογα με τη συμφωνία.

Για να διακρίνει όμως ο συμμετοχος τις πράξεις της συμμετοχικής από τις άλλες συνηθισμένες πράξεις του εμπορίου του, πρέπει να ανοίξει στα βιβλία του δύο λογαριασμούς:

α) Το λογαριασμό «Συμμετοχικά εμπορεύματα».

Μπορεί να είναι περιληπτικός ο λογαριασμός αυτός, οπότε αναλύεται σε ειδικούς λογαριασμούς, όπως π.χ. «Μήλα από 1/2 με το Β» ή «Λάδι από 1/3 με τους Β και Γ». Είναι όμως δυνατό οι ειδικοί λογαριασμοί «Μήλα από 1/2 με το Β» κλπ. να ανοίγουν από την αρχή σαν πρωτοβάθμιοι.

Ο λογαριασμός αυτός λειτουργεί ως μικτός, δηλαδή χρεώνεται με τις αγορές που γίνονται για λογαριασμό της συμμετοχικής, ανεξάρτητα από ποιο συμμετοχο γίνονται αυτές και με κάθε έξοδο που βαρύνει τη συμμετοχική, και πιστώνεται με τις πωλήσεις των εμπορευμάτων που γίνονται από οποιοδήποτε συμμετοχο, καθώς και με κάθε ωφέλεια της συμμετοχικής.

Στη λήξη των εργασιών της συμμετοχικής επιχειρήσεως, το πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού θα δείχνει το οικονομικό αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, και εφόσον δεν υπάρχουν απώλητα εμπορεύματα. Αν όμως υπάρχουν εμπορεύματα, τότε ύστερα από απογραφή θα προσδιορίσουμε την αξία τους και μετά θα βρούμε το αποτέλεσμα σύμφωνα με εκείνα που μάθαμε στους μικτούς λογαριασμούς.

β) Το λογαριασμό «Συμμέτοχος Χ».

Καταχωρίζονται οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις που δημιουργούνται μεταξύ των συμμετόχων.

25.2.1 Αποστολή συμμετοχικών εμπορευμάτων από τον ένα συμμετοχο στον άλλο.

Στην περίπτωση που ένας συμμετοχος στείλει στον άλλο συμμετοχικά εμπορεύματα, δε γίνεται καμία εγγραφή στα βιβλία των συμμετόχων, γιατί από την αποστολή αυτή δε μεταβάλλεται η οικονομική θέση της συμμετοχικής.

Εγγραφές θα γίνουν μόνο για τα έξοδα τα οποία θα προκληθούν από την αποστολή και παραλαβή τους.

Εφόσον για την αποστολή των συμμετοχικών εμπορευμάτων δε γίνεται καμιά εγγραφή, δε θα γνωρίζομε τη θέση που βρίσκονται τα συμμετοχικά εμπορεύματα.

Για να αποφύγομε το μειονέκτημα αυτό, μπορούμε να παρακολουθήσομε εξωλογιστικά την κίνηση των συμμετοχικών εμπορευμάτων μόνο κατά ποσότητα με τη δημιουργία δύο λογαριασμών που θα έχουν τους τίτλους:

« Εμπόρευμα Χ στην αποθήκη μας» και « Εμπόρευμα Χ στο συμμετόχό μας».

Παράδειγμα.

Ο Γ. Γεωργίου, έμπορος από την Πάτρα και ο Α. Ανδρέου, έμπορος από τον Πειραιά συνιστούν μεταξύ τους συμμετοχική εταιρία για την αγορά και μεταπώληση 20.000 κιλών σταφίδας και συμφωνούν: α) Να εισφέρει ο καθένας μέχρι 300.000. β) Να μετέχουν από μισό στο αποτέλεσμα και γ) να παίρνουν προμήθεια 2% στις αγορές και πωλήσεις που θα κάνει ο καθένας. Η προμήθεια θα βαρύνει τη συμμετοχική επιχείρηση.

Πράξεις που έγιναν για λογαριασμό της συμμετοχικής.

Νοέμβριος 10.	Ο Α. Ανδρέου στέλνει στο Γ. Γεωργίου 270.000 δρχ.
Νοέμβριος 15.	Ο Γ. Γεωργίου αγοράζει 20.000 κιλά σταφίδα προς 26 το 1/2 τοις μετρητοίς και το υπόλοιπο με πίστωση από Ε. Ελευθερίου ως τιμολόγιο αριθμός 80.
Νοέμβριος 17.	Ο Γ. Γεωργίου στέλνει στον Α. Ανδρέου 18.000 κιλά σταφίδας και πληρώνει για έξοδα αποστολής 6000 δρχ. Φορτ. αριθμός 238.
Νοέμβριος 19.	Ο Α. Ανδρέου παραλαμβάνει τη σταφίδα που του έστειλε ο Γ. Γεωργίου και πληρώνει για έξοδα παραλαβής 4000 δρχ.
Νοέμβριος 24.	Ο Α. Ανδρέου πωλεί στον Α. Παύλου 18.000 κιλά σταφίδα με 35 το κιλό, 200.000 μετρητοίς και το υπόλοιπο με πίστωση. Τιμολόγιό του αριθμός 710.
Νοέμβριος 26.	Ο Α. Ανδρέου αποδέχεται συναλλαγματική σε διαταγή του Γ. Γεωργίου ονομαστικής αξίας 100.000 δρχ. λήξεως 20 Δεκεμβρίου.
Νοέμβριος 28.	Ο Γ. Γεωργίου πωλεί τοις μετρητοίς τα υπόλοιπα 2000 κιλά σταφίδας προς 32 ως τιμολ. τού αριθμ. 510.
Νοέμβριος 30.	Περατώθηκαν οι εργασίες της συμμετοχικής και κλείνονται οι λογαριασμοί την ημέρα αυτή. Οι συμμετοχοί τακτοποιούν τους λογαριασμούς τους μετρητοίς.

Οι εγγραφές του Α. Ανδρέου από τον Πειραιά θα έχουν ως εξής:

10/11	Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Ταμείο Έμβασμά μου	270.000	270.000
17/11	Σταφίδα από 1/2 με Γ. Γεωργίου Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Αγορά του 20.000 κιλά προς 26	520.000	520.000
18/11	Σταφίδα από 1/2 με Γ. Γεωργίου Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Έξοδά του αποστολής	6.000	6.000

19/11	Σταφίδα από 1/2 με Γ. Γεωργίου Ταμείο Έξοδά μου παραλαβής	4.000	4.000
24/11	Ταμείο Χρεώστες Α. Παύλου Σταφίδα από 1/2 με Γ. Γεωργίου Πώλησή μου 18.000 κιλά προς 35	200.000 430.000	630.000
26/11	Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Γραμ. πληρωτέα Αποδοχή συν/κής λήξεως 20/12/...	100.000	100.000
30/11	Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Σταφίδα από 1/2 με Γ. Γεωργίου Πώλησή του 2.000 κιλά προς 32	64.000	64.000
30/11	Σταφίδα από 1/2 με Γ. Γεωργίου Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Προμήθειά του: 2% σε αγορές του 520.000 = 10.400 2% σε πωλήσεις του 64.000 = <u>1.280</u>	11.680	11.680
30/11	Σταφίδα από 1/2 με Γ. Γεωργίου Προμήθειες από συμ. εργασίες Προμήθειά μου 2% σε πωλήσεις μου 630.000 = 12.600	12.600	12.600
30/11	Σταφίδα από 1/2 με Γεωργίου Κέρδη από συμ. εργασίες Κέρδος που μου αναλογεί Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Κέρδος που του αναλογεί	139.720	69.860 69.860
30/11	Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου Ταμείο Έμβασμά μου προς εξόφληση	173.540	173.540

Οι σχετικοί λογαριασμοί θα έχουν ως εξής:

Σταφίδα από 1/2 με το Γ. Γεωργίου

Χρον.	Αιτιολογία	Ποσότητες		Τιμή μον.	Ποσά		Απόθεμ.
		Εισαγωγή	Εξαγωγή		Χρεώσεως	Πιστώσεως	
Νοέμ. 17	Αγορά του	20.000		26	520.000		20.000
Νοέμ. 18	Έξοδά του						
Νοέμ. 19	αποστολής				6.000		
Νοέμ. 19	Έξοδά μου παρ.				4.000		
Νοέμ. 24	Πώλησή μου Τιμ. αριθμός 710		18.000	35		630.000	2.000
Νοέμ. 30	Πώλησή του						
Νοέμ. 30	Τιμ. αριθ. 510		2.000	32		64.000	—
Νοέμ. 30	Προμήθειά μου				12.600		
Νοέμ. 30	Προμήθειά του				11.680		
Νοέμ. 30	Κέρδος που προέκυψε				139.720		
		20.000	20.000		694.000	694.000	

Συμμέτοχος Γ. Γεωργίου

Χρον.	Αιτιολογία	Ποσά		Υπόλοιπα	
		Χρεώσεως	Πιστώσεως	Χρεωστικά	Πιστωτικά
Νοέμ. 10	Έμβασμά μου	270.000		270.000	
Νοέμ. 17	Αγορά του ως				
Νοέμ. 18	τιμολ. αριθμ. 80		520.000		250.000
Νοέμ. 18	Έξοδά του αποστ.				
Νοέμ. 26	Φορτ. αριθμ. 233		6.000		256.000
Νοέμ. 26	Αποδοχή μου συν/κής				
Νοέμ. 30	λήξεως 20/12	100.000			156.000
Νοέμ. 30	Πώλησή του ως				
Νοέμ. 30	τιμ. αριθμός 510	64.000			92.000
Νοέμ. 30	Προμήθειά του		11.680		103.680
Νοέμ. 30	Κέρδος που του αναλογεί		69.860		173.540
Νοέμ. 30	Έμβασμά μου προς				
Νοέμ. 30	εξόφληση	173.540			—
		607.540	607.540		

Οι εγγραφές του Γ. Γεωργίου από την Πάτρα θα έχουν ως εξής:

12/11	Ταμείο Συμμέτοχος Α. Ανδρέου Έμβασμά του	270.000	270.000
15/11	Σταφίδα από 1/2 με τον Α. Ανδρέου Ταμείο Πιστωτές <u>Ε. Ελευθερίου</u> Αγορά μου 20.000 κιλά προς 26	520.000	260.000 260.000
17/11	Σταφίδα από 1/2 με τον Α. Ανδρέου Ταμείο Έξοδά μου αποστολής	6.000	6.000
21/11	Σταφίδα από 1/2 με τον Α. Ανδρέου Συμμέτοχος Α. Ανδρέου Έξοδά του παραλαβής	4.000	4.000
26/11	Συμμέτοχος Α. Ανδρέου Σταφίδα από 1/2 με Α. Ανδρέου Πώλησή του 18.000 κιλά προς 35	630.000	630.000
28/11	Γραμμ. εισπρακτέα Συμμέτοχος Α. Ανδρέου Συν/κή αποδοχής του λήξεως 20/12	100.000	100.000
28/11	Ταμείο Σταφίδα από 1/2 με Α. Ανδρέου Πώλησή μου 2.000 κιλά προς 32	64.000	64.000
30/11	Σταφίδα από 1/2 με τον Α. Ανδρέου Συμμέτοχος Α. Ανδρέου Προμήθειά του 2% σε πωλήσεις του $630.000 = 12.600$	12.600	12.600

30/11		
Σταφίδα από 1/2 με τον Α. Ανδρέου Προμήθειες από συμ. εργασίες	11.680	11.680
Προμήθειά μου: 2% σε αγορές μου 520.000 = 10.400 2% σε πωλήσεις μου 64.000 = <u>1.280</u>		
30/11		
Σταφίδα από 1/2 με τον Α. Ανδρέου Κέρδη από συμ. εργασίες Κέρδος που μου αναλογεί Συμμέτ. Α. Ανδρέου Κέρδος που του αναλογεί	139.720	69.860 69.860
1/12		
Ταμείο Συμμέτοχος Α. Ανδρέου Έμβασμά του προς εξόφληση	173.540	173.540

25.3 Ασκήσεις.

Άσκηση 1η.

Ο Α. Ανδρέου, έμπορος Αθηνών και ο Β. Βασιλείου έμπορος Βόλου συνιστούν μεταξύ τους συμμετοχική εταιρία για την αγορά και μεταπώληση μήλων και συμφωνούν: α) Να εισφέρει ο καθένας μέχρι 400.000 δρχ. β) Να μετέχουν από 1/2 στο αποτέλεσμα και γ) να παίρνουν προμήθεια 3% για τις αγορές και 5% για τις πωλήσεις που θα κάνει ο καθένας. Η προμήθεια θα βαρύνει τη συμμετοχική επιχείρηση.

Πράξεις που έγιναν για λογαριασμό της συμμετοχικής.

- 15/11. Ο Α. Ανδρέου εμβάζει στο Β. Βασιλείου 380.000 δρχ.
 18/11. Ο Β. Βασιλείου αγοράζει 30.000 κιλά μήλα προς 20 το κιλό, 250.000 δρχ. μετρητοίς και το υπόλοιπο με πίστωση από τον Δ. Δημητρίου ως τιμολόγιο αριθμ. 110.
 19/11. Ο Β. Βασιλείου στέλνει στον Α. Ανδρέου 26.000 κιλά μήλα και πλήρωσε έξοδα αποστολής 8.000 δρχ. Φορτ. αριθμ. 350.
 20/11. Ο Α. Ανδρέου παραλαμβάνει τα μήλα και πληρώνει για έξοδα παραλαβής 4.000 δρχ.
 26/11. Ο Α. Ανδρέου πωλεί τα 26.000 κιλά μήλα προς 28 το κιλό τοις μετρητοίς. Κατά την πώληση είχε φύρα 500 κιλά.
 30/11. Ο Α. Ανδρέου αποδέχεται συναλλαγματική σε διαταγή του Β. Βασιλείου 200.000 λήξεως 28 Δεκεμβρίου.
 5/12. Ο Β. Βασιλείου πωλεί στον Ε. Ζήση με υπογραφή συναλλαγματικής σε διαταγή του τα υπόλοιπα 4.000 κιλά μήλα προς 25, ως τιμολόγιο του αριθμός 75.
 10/12. Περαιτώθηκαν οι εργασίες της συμμετοχικής και κλείνονται οι λογαριασμοί την ημέρα αυτή. Οι συμμετοχοί τακτοποιούν τους λογαριασμούς τους τοις μετρητοίς.

Ζητούνται οι εγγραφές στα βιβλία του Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου με τη μέθοδο του τελικού μερισμού.

Άσκηση 2η.

Μεταξύ των εμπόρων Α Καλαμών και Β Πειραιά ιδρύεται συμμετοχική για την αγορά και μεταπώληση λαδιού.

Πράξεις που έγιναν για λογαριασμό της συμμετοχικής.

- 1) Ο Β. του Πειραιά στέλνει στον Α 500.000 δρχ.
- 2) Ο Α Καλαμών στέλνει στο Β Πειραιά από τα δικά του αποθέματα 10.000 κιλά λάδι αξίας 80 δρχ. το κιλό.

- 3) Ο Β Πειραιά παραλαμβάνει το λάδι και πληρώνει μεταφορικά 10.000 δρχ.
 - 4) Ο Β Πειραιά πωλεί 9.000 κιλά λάδι με 92 δρχ. το κιλό τοις μετρητοίς και πληρώνει για μεσιτικά 8.000 δρχ.
 - 5) Ο Α Καλαμών αγοράζει 6.000 κιλά λάδι με 82 δρχ. το κιλό με πίστωση από τον Π και πληρώνει έξοδα αγοράς 5.000 δρχ.
 - 6) Ο Α Καλαμών στέλνει στο Β Πειραιά τα 6.000 κιλά λαδιού και πληρώνει για έξοδα αποστολής 6.000 δρχ.
 - 7) Ο Β Πειραιά παραλαμβάνει τα 6.000 κιλά λάδι.
 - 8) Ο Β Πειραιά πωλεί τα 6.000 κιλά λάδι με 95 δρχ. το κιλό, 300.000 μετρητοίς και το υπόλοιπο με υπογραφή συναλλαγματικής σε διαταγή του.
 - 9) Ο Β Πειραιά μεταβιβάζει με οπισθογράφιση στον Α Καλαμών την παραπάνω συναλλαγματική.
 - 10) Ο Β Πειραιά κρατά το υπόλοιπο λάδι που μένει και το οποίο είναι 900 κιλά (φύρα 100 κιλά) πρὸς 84 δρχ. το κιλό για λογαριασμό της ατομικής του ἐπιχειρήσεως.
 - 11) Περαιτώθηκαν οι εργασίες της συμμετοχικής, βγαίνει το αποτέλεσμα που μοιράζεται από μισό μεταξύ τους, και κανονίζονται οι μεταξύ τους λογαριασμοί τοις μετρητοίς.
- Ζητούνται οι εγγραφές στα βιβλία του Α και Β με τη μέθοδο του τελικού μερισμού.

25.4 Ερωτήσεις.

1. Ποια είναι τα κύρια χαρακτηριστικά της αφανούς (συμμετοχικής) εταιρίας;
2. Πώς ιδρύεται η αφανής εταιρία;
3. Ποιες διατυπώσεις δημοσιότητας απαιτούνται για τη συμφωνία που γίνεται μεταξύ των εταίρων για τη σύσταση της αφανούς εταιρίας;
4. Η αφανής εταιρία αποτελεί νομικό πρόσωπο;
5. Ποιος μπορεί να είναι μέλος της αφανούς εταιρίας;
6. Το ποσό που συμφωνείται να εισφέρει κάθε εταίρος στην αφανή εταιρία για τον εταιρικό σκοπό αποτελεί εταιρικό κεφάλαιο;
7. Να αναφέρετε μερικές περιπτώσεις συστάσεως αφανούς εταιρίας.
8. Ποια μέθοδος χρησιμοποιείται συνήθως για την παρακολούθηση των εργασιών της αφανούς εταιρίας;
9. Ποιους λογαριασμούς ανοίγει στα βιβλία του ο κάθε συμμετοχος για να διακρίνει τις πράξεις της αφανούς από τις άλλες συνηθισμένες πράξεις του εμπορίου του;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΕΚΤΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

26.1 Ορισμός Α.Ε. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της εταιρίας.

Ανώνυμη εταιρία ονομάζεται ή εταιρία της οποίας το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μερίδια, τις μετοχές, πού είναι μεταβιβάσιμες και της οποίας οι μέτοχοι ευθύνονται μόνο μέχρι το ποσό της εισφοράς τους.

Τά κύρια νομικά χαρακτηριστικά της Α.Ε. είναι:

- Η διαίρεση του μετοχικού κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, τα οποία παριστάνονται με τίτλους που λέγονται μετοχές.
- Η ιδιότητα των εταίρων είναι ελεύθερα μεταβιβάσιμη και συντελείται με τη μεταβίβαση της μετοχής. Αν π.χ. κάποιος μέτοχος κατέχει μία μετοχή μιας Α.Ε., μπορεί ελεύθερα να την πωλήσει σε κάποιον άλλο, οπότε αυτόματα χάνει την ιδιότητα του μετόχου, την οποία ιδιότητα αποκτά αυτός που αγόρασε τη μετοχή.
- Η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων μέχρι το ποσό της εισφοράς τους.

Τα χαρακτηριστικά της Α.Ε. από οικονομικής απόψεως είναι:

α) Η συγκέντρωση μεγάλων χρηματικών κεφαλαίων, που ανήκουν σε μεγάλο αριθμό προσώπων. Το κεφάλαιο που συγκεντρώνεται με τον τρόπο αυτό, τίθεται στη διάθεση της εταιρίας και αποκτά αυτοτέλεια και αυτονομία ανεξάρτητη από αυτούς που το εισέφεραν και αποτελεί τη μόνη εγγύηση για την εξασφάλιση των απαιτήσεων των εταιρικών δανειστών.

β) Ο επιμερισμός του επιχειρηματικού κινδύνου σε πλήθος προσώπων. Γι' αυτό και η εταιρία αυτή είναι συνυφασμένη με την εκτέλεση ριψοκινδύνων έργων (Ισθμός Σουέζ, Παναμα κλπ.) και την πλήρη αξιοποίηση των μεγάλων τεχνικών ανακαλύψεων.

Γενικά η Α.Ε. αποτελεί την σπουδαιότερη οικονομική και παραγωγική μονάδα της σύγχρονης οικονομικής ζωής.

26.2 Διαδικασία συστάσεως Α.Ε.

Για τη σύσταση της Α.Ε. απαιτούνται:

α) Συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο θα περιέχει το καταστατικό της εταιρίας.

Σύμφωνα με το νόμο το καταστατικό της Α.Ε. πρέπει να περιέχει διατάξεις:

- Για την εταιρική επωνυμία και το σκοπό συστάσεως της εταιρίας.
- Για την έδρα της εταιρίας.
- Για τη διάρκειά της.

- Για το ποσό και τον τρόπο καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου.
- Για τον αριθμό και την έκδοση των μετοχών.
- Για τη σύγκληση, κατάρτιση, λειτουργία και αρμοδιότητα των γενικών συνελεύσεων.
- Για τη σύγκληση, κατάρτιση, λειτουργία και αρμοδιότητα του Διοικητικού Συμβουλίου.
- Για τους ελεγκτές.
- Για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.
- Για τα δικαιώματα των μετόχων.
- Για τη διάλυση της εταιρίας και εκκαθάριση της περιουσίας της.

Η εταιρία είναι άκυρη, αν στο καταστατικό της δεν περιέχεται ένα από τα παραπάνω στοιχεία.

β) Απόφαση του Υπουργού Εμπορίου, η οποία θα παρέχει την άδεια ιδρύσεως και θα εγκρίνει το καταστατικό της.

γ) Δημοσίευση της αποφάσεως του Υπουργού και ολόκληρου του καταστατικού στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε., το οποίο αποτελεί παράρτημα της εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Από την ημέρα της δημοσίευσής η Α.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα. Επίσης από την ημέρα αυτή αρχίζει και η υποχρέωση της Α.Ε. για την τήρηση των λογιστικών της βιβλίων.

Για την καταχώριση των πράξεων που έγιναν στο διάστημα συστάσεως της Α.Ε. βλέπε σχετικά Κεφάλαιο 12, παράγραφος 12.4.

26.3 Τι είναι μετοχή και ποια τα είδη των μετοχών.

Μετοχή είναι τίτλος μεταβιβάσιμος, ο οποίος δίνει στον κάτοχό της δικαίωμα συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο και τα κέρδη ή μόνο στα κέρδη μιας ανώνυμης εταιρίας.

Η ονομαστική αξία της μετοχής δεν μπορεί να ορισθεί κατώτερη από 100 δρχ. ούτε ανώτερη από 30.000 δρχ.

Οι μετοχές μπορεί να εκδοθούν στο άρτιο, δηλαδή στην ονομαστική τους αξία, πάνω από το άρτιο, δηλαδή σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία, και κάτω από το άρτιο, δηλαδή σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους αξία.

Στην περίπτωση που οι μετοχές εκδοθούν πάνω από το άρτιο, η διαφορά που προκύπτει, θα εμφανισθεί υποχρεωτικά σε ιδιαίτερο λογαριασμό με τον τίτλο « Αποθεματικό από την έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο ».

Έκδοση μετοχών κάτω από το άρτιο απαγορεύεται από την ελληνική νομοθεσία.

Οι μετοχές διακρίνονται:

26.3.1 Ανάλογα με τον τρόπο που καταβάλλεται η αξία τους.

α) **Σε μετοχές σε χρήμα**, όταν η τιμή τους καταβάλλεται από τους μετόχους σε χρήμα.

β) **Σε μετοχές σε είδος**, όταν η τιμή τους καταβάλλεται σε οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο εκτός από χρήμα, π.χ. εμπορεύματα, μηχανήματα, κτήρια κλπ. Οι εισφορές σε είδος ελέγχονται όσον αφορά την πραγματική τους αξία από την ε-

πιτροπή που προβλέπει το άρθρο 9 του νόμου 2190. Αν η εκτίμηση των εισφορών σε είδος, που έγινε από τους μετόχους, είναι υπερβολική, τότε η αίτηση για την άδεια συστάσεως της εταιρίας απορρίπτεται από τον Υπουργό Εμπορίου.

Οι εισφορές σε είδος καταβάλλονται ολοσχερώς κατά τη σύσταση της εταιρίας.

26.3.2 Ανάλογα με το αν στη μετοχή αναγράφεται ή όχι το όνομα του μετόχου.

α) **Σε μετοχές ονομαστικές**, στις οποίες αναγράφεται το όνομα του μετόχου.

β) **Σε μετοχές ανώνυμες**, στις οποίες δεν αναγράφεται το όνομα ορισμένου προσώπου. Στις μετοχές αυτές αναγράφεται η φράση: «τίτλος μιας μετοχής (ή πέντε κλπ.) που ανήκει στον κομιστή».

26.3.3 Ανάλογα με τα ενσωματούμενα στη μετοχή εταιρικά δικαιώματα.

α) **Σε μετοχές κοινές**. Είναι εκείνες για τις οποίες δεν ορίζεται κανένα προνόμιο.

β) **Σε μετοχές προνομιούχες**. Είναι εκείνες που:

— Προηγούνται στην απόληψη του πρώτου μερίσματος, που είναι 6% στο κεφάλαιο που καταβλήθηκε.

— Προηγούνται στην απόληψη της εισφοράς τους σε περίπτωση διαλύσεως της εταιρίας.

— Είναι δυνατό να συμφωνηθεί να παίρνουν μέρισμα από μεταγενέστερη κερδοφόρα χρήση και για προηγούμενες χρήσεις που δεν υπήρχαν κέρδη για διανομή. Έτσι, αν οι δύο προηγούμενες χρήσεις έκλεισαν με ζημία και η φετινή χρονιά έκλεισε με κέρδος, εφόσον έχει παραχωρηθεί το προνόμιο αυτό, θα δοθεί μέρισμα εφέτος $6\% + 6\% + 6\% = 18\%$. Το προνόμιο αυτό είναι δυνητικό, δηλαδή δεν είναι υποχρεωτικό όπως τα δύο προηγούμενα προνόμια.

Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδοθούν και χωρίς δικαίωμα ψήφου, οπότε εκτός από τα παραπάνω προνόμια, επιτρέπεται να παραχωρηθεί σε αυτές το δικαίωμα να παίρνουν ορισμένο τόκο σε περίπτωση που δεν υπάρχουν κέρδη ή που τα κέρδη είναι ανεπαρκή. Προνομιούχες μετοχές χωρίς δικαίωμα ψήφου δεν μπορούν να εκδοθούν παραπάνω από το 1/4 του κεφαλαίου της εταιρίας. Οι προνομιούχες μετοχές πρέπει να γράφουν μπροστά με μεγάλα στοιχεία τις λέξεις: «ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΟΣ ΜΕΤΟΧΗ ΜΕ ΨΗΦΟ» ή «ΧΩΡΙΣ ΨΗΦΟ» και πίσω τα προνόμια που έχουν χορηγηθεί.

γ) **Σε μετοχές επικαρπίας**. Είναι εκείνες που εκδίδονται σε περίπτωση αποσβέσεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Μπορεί μία Α.Ε. να διαθέτει καθαρά κέρδη και να επιστρέφει στους μετόχους την ονομαστική αξία των μετοχών τους. Στην περίπτωση αυτή η Α.Ε. κληρώνει έναν αριθμό μετοχών τις οποίες αποκτά και ακυρώνει. Σε αντικατάσταση των μετοχών που ακυρώνει, εκδίδει άλλες μετοχές, που λέγονται μετοχές επικαρπίας και δίνονται στους κατόχους των μετοχών που αποσβέστηκαν. Οι κύριοι των μετοχών επικαρπίας διατηρούν πλήρη τα δικαιώματα του μετόχου. Δεν μετέχουν μόνο στη διανομή του εταιρικού κεφαλαίου. Μετέχουν όμως στο υπόλοιπο που θα απομείνει ύστερα από την πλήρη ικανοποίηση των μετόχων των οποίων οι μετοχές δεν έχουν αποσβεσθεί.

26.4 Κεφάλαιο Α.Ε. Κάλυψη και καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου.

Τό κεφάλαιο της Α.Ε., το μετοχικό κεφάλαιο, πρέπει να είναι σύμφωνα με το νόμο 5.000.000 δρχ. τουλάχιστο και να έχει καταβληθεί ολοσχερώς κατά τη σύσταση της εταιρίας. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μερίδια, τις μετοχές, των οποίων η ονομαστική αξία, όπως έχομε αναφέρει, δεν μπορεί να είναι κατώτερη από 100 δρχ. και ανώτερη από 30.000 δρχ.

Μέ βάση τις μετοχές γίνεται πρώτα η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου και μετα ακολουθεί η καταβολή του.

Κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου ονομάζομε την ανάληψη υποχρεώσεως από μέρος των μετόχων για την καταβολή του.

Η κάλυψη μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

α) Οι ιδρυτές της Α.Ε., δύο τουλάχιστον, αναλαμβάνουν αυτοί τις μετοχές με την πρόθεση, ενδεχομένως, να μεταβιβάσουν κατόπιν μέρος από αυτές σε άλλα πρόσωπα.

β) Με πρόσκληση προς το κοινό να εγγραφεί και αναλάβει τις μετοχές και επομένως να καλύψει το κεφάλαιο.

Η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου με δημόσια εγγραφή σε περίπτωση ιδρύσεως Α.Ε. επιτρέπεται μόνο εφόσον αυτή έχει μετοχικό κεφάλαιο 10.000.000 δρχ. τουλάχιστο, το οποίο κεφάλαιο έχει καταβληθεί ολοσχερώς και ενεργείται μέσω της Τράπεζας.

Η καταβολή του κεφαλαίου πρέπει να διακριθεί από την κάλυψη.

Η καταβολή του κεφαλαίου μπορεί να γίνει εφ' άπαξ με την ίδρυση της Α.Ε. ή σε δόσεις. Στη δεύτερη περίπτωση θα πρέπει να καταβληθεί το 1/4 από την ονομαστική αξία κάθε μετοχής μέσα στο πρώτο δίμηνο από τη σύσταση της εταιρίας και το υπόλοιπο μέσα σε μια δεκαετία και το ποσό που θα συγκεντρωθεί από τη μερική καταβολή πρέπει να είναι οπωσδήποτε 5.000.000 δρχ. Επομένως, αν το κεφάλαιο της Α.Ε. ορίστηκε σε 5.000.000 δρχ., δεν υπάρχει δυνατότητα καταβολής του σε δόσεις. Αν ορίστηκε σε 10.000.000 δρχ. στην πρώτη δόση θα καταβληθεί το 1/2 από την ονομαστική αξία όλων των μετοχών για να συγκεντρωθεί ποσό 5.000.000 δρχ. και το υπόλοιπο ποσό μπορεί να καταβληθεί σε δόσεις. Προϋπόθεση καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου σε δόσεις, είναι οι εισφορές των μετόχων να είναι σε χρήμα και όχι σε είδος, γιατί στην περίπτωση εισφορών σε είδος, αυτές πρέπει να καταβληθούν ολοσχερώς κατά τη σύσταση της εταιρίας.

Οι μετοχές μέχρις ότου εξοφληθούν είναι υποχρεωτικά ονομαστικές.

Όταν το κεφάλαιο καταβάλλεται σε δόσεις, η Α.Ε. έχει υποχρέωση σε κάθε έγγραφο, διαφήμιση ή δημοσίευμα στο οποίο αναφέρεται το ονομαστικό κεφάλαιο να μνημονεύει και το κεφάλαιο που έχει καταβληθεί.

Μέσα στο πρώτο δίμηνο από τη σύσταση της Α.Ε. πρέπει να συνέλθει το Διοικητικό Συμβούλιο σε ειδική συνεδρίαση και να πιστοποιήσει ότι εγένετο η ολική ή μερική καταβολή του κεφαλαίου και ακόμη να συντάξει σχετικό πρακτικό, αντίγραφο του οποίου μέσα στην ίδια προθεσμία θα υποβάλλει στο Υπουργείο Εμπορίου.

26.5 Εγγραφές συστάσεως της ανώνυμης εταιρίας.

Για τη νόμιμη σύσταση της Α.Ε. απαιτείται η κάλυψη του συνόλου του μετοχικού της κεφαλαίου, δηλαδή η ανάληψη υποχρεώσεως από μέρους των μετόχων να

καταβάλλουν την τιμή εκδόσεως του συνόλου των μετοχών στις οποίες διαιρείται το κεφάλαιο της εταιρίας, όπως αυτό ορίστηκε στο καταστατικό. Επομένως η πρώτη εγγραφή κατά την ίδρυση της εταιρίας θα είναι εκείνη με την οποία θα απεικονίσουμε την υποχρέωση που ανέλαβαν οι μέτοχοι για το σχηματισμό του μετοχικού κεφαλαίου. Ύστερα από την εγγραφή της καλύψεως γίνεται η εγγραφή καταβολής του κεφαλαίου.

Παράδειγμα.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 20.000.000 δρχ. το οποίο διαιρείται σε 20.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά. Η κάλυψη του κεφαλαίου έγινε από τους ιδρυτές Α για 10.000 μετοχές, Β για 8.000 μετοχές και Γ για 2.000 μετοχές. Οι μετοχές διατέθηκαν στους μετόχους α) στο άρτιο και β) στην τιμή των 1.200 δρχ. Η καταβολή της αξίας των μετοχών γίνεται εφ' άπαξ σέ μετρητά.

Οι εγγραφές ιδρύσεως θα είναι οι εξής:

Μέτοχοι		20.000.000	
<u>Α</u> 10.000 μετ. × 1.000	10.000.000		
<u>Β</u> 8.000 μετ. × 1.000	8.000.000		
<u>Γ</u> 2.000 μετ. × 1.000	2.000.000		
Μετοχικό Κεφάλαιο			20.000.000
Κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου ως το υπ' αριθμ... ΦΕΚ της...			
Ταμείο		20.000.000	
Μέτοχοι			20.000.000
<u>Α</u>	10.000.000		
<u>Β</u>	8.000.000		
<u>Γ</u>	2.000.000		
Καταβολή μετοχικού κεφαλαίου			

Στη δεύτερη περίπτωση που οι μετοχές διαθέτονται πάνω από το άρτιο (υπέρ το άρτιο), στην τιμή των 1.200 δρχ., θα έχουμε τις εγγραφές:

Μέτοχοι		24.000.000	
<u>Α</u> 10.000 μετ. × 1.200	12.000.000		
<u>Β</u> 8.000 μετ. × 1.200	9.600.000		
<u>Γ</u> 2.000 μετ. × 1.200	2.400.000		
Μετοχικό Κεφάλαιο			20.000.000
Αποθεματικό από την έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο			4.000.000
Ταμείο		24.000.000	
Μέτοχοι			24.000.000
<u>Α</u>	12.000.000		
<u>Β</u>	9.600.000		
<u>Γ</u>	2.400.000		

Έκδοση μετοχών πάνω από το άρτιο πολύ σπάνια γίνεται κατά τη σύσταση της Α.Ε. Η περίπτωση αυτή συνήθως συναντάται στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της.

Είναι δυνατό η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου να γίνει με δημόσια εγγραφή μέσω της Τράπεζας. Αυτό επιτρέπεται, όπως είδαμε παραπάνω, εφόσον η Α.Ε. έχει μετοχικό κεφάλαιο τουλάχιστο 10.000.000 δρχ. ολοσχερώς καταβεβλημένο.

Παράδειγμα.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 30.000.000 διαιρεμένο σε 30.000 μετοχές των 1.000 δρχ. η καθεμιά με δημόσια εγγραφή μέσω της Τράπεζας Χ. Έστω ότι οι μετοχές καλύφθηκαν από το κοινό στο άρτιο.

Μέτοχοι Μετοχικό κεφάλαιο Κάλυψη κλπ.	30.000.000	30.000.000
Τράπεζα Χ Μέτοχοι Καταβολή κλπ.	30.000.000	30.000.000

Η ονομαστική αξία των μετοχών μπορεί να καταβληθεί και με εισφορές σε είδος, π.χ. ακίνητα, πλοία, μηχανήματα, εμπορεύματα, απαιτήσεις, φήμη και πελατεία κλπ.

Οι εισφορές αυτές πρέπει να αναφέρονται σε περιουσιακά στοιχεία, τα οποία μπορούν εύκολα να αποτιμηθούν σε χρήμα. Η εξακρίβωση της αξίας των εισφορών σε είδος γίνεται από την επιτροπή του άρθρου 9 του νόμου 2190. Όταν η αξία των μετοχών καταβάλλεται και με εισφορές σε είδος, τότε το λογαριασμό «Μέτοχοι» πρέπει να τον αντικαταστήσουμε με τους λογαριασμούς «Μέτοχοι σε χρήμα» και «Μέτοχοι σε είδος».

Παράδειγμα.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 20.000.000 δρχ. το οποίο διαιρείται σε 40.000 μετοχές των 500 δρχ. η καθεμιά. Οι ιδρυτές Α και Β αναλαμβάνουν να καλύψουν ο καθένας 10.000 μετοχές σε χρήμα. Ο Γ αναλαμβάνει τις υπόλοιπες 20.000 μετοχές και εισφέρει τα παρακάτω είδη, τα οποία αποτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου όπως παρακάτω:

Έπιπλα και σκεύη	500.000	10.000.000
Μηχανήματα	5.000.000	
Γήπεδο	2.500.000	
Κτήρια	2.000.000	

Μέτοχοι σε χρήμα <u>A</u> 10.000 μετ. × 500 <u>B</u> 10.000 μετ. × 500	5.000.000 5.000.000	10.000.000	
Μέτοχοι σε είδος <u>Γ</u> 20.000 μετ. × 500 Μετοχικό Κεφάλαιο Κάλυψη κλπ.		10.000.000	20.000.000
Ταμείο Μέτοχοι σε χρήμα <u>A</u> <u>B</u>	5.000.000 5.000.000	10.000.000	10.000.000
Καταβολή εισφορών τους			
Έπιπλα και σκεύη Μηχανήματα Γήπεδο Κτήρια Μέτοχοι σε είδος <u>Γ</u>		500.000 5.000.000 2.500.000 2.000.000	10.000.000
Πραγματοποίηση εισφοράς του			

26.6 Καταβολή μετοχικού κεφαλαίου σε δόσεις. Καθυστέρηση στην καταβολή των δόσεων των μετοχών.

Η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει, όπως είδαμε παραπάνω, σε δόσεις.

Η εποχή καταβολής των δόσεων θα έχει ορισθεί εκ των προτέρων από το καταστατικό.

Εφόσον η καταβολή όλων των δόσεων έχει ορισθεί εκ των προτέρων από το καταστατικό, ο λογαριασμός «Μέτοχοι» θα εξισωθεί και θα αντικατασταθεί από τους λογαριασμούς, Α δόση από... μέχρι..., Β δόση κλπ. Οι λογαριασμοί αυτοί των δόσεων θα απεικονίζουν το ποσό που πρέπει να εισπράξει η Α.Ε. στην πρώτη δόση, τη δεύτερη κλπ.

Εφόσον η καταβολή της αξίας του μετοχικού γίνεται σε δόσεις, είναι φανερό ότι θα δημιουργηθεί «Αναλυτικό καθολικό μετόχων» στο οποίο θα ανοιχθούν ειδικοί λογαριασμοί με το όνομα κάθε μετόχου, οι οποίοι θα χρεωθούν με την αξία των μετοχών που ανέλαβε ο κάθε μέτοχος και θα πιστώνονται με τις καταβολές που γίνονται κάθε φορά.

Αν ένας από τους μετόχους καθυστερήσει την καταβολή κάποιας δόσεως, η εταιρία τον προσκαλεί με δημοσίευση σε δύο τουλάχιστο ημερήσιες εφημερίδες για την καταβολή της δόσεως μέσα σε ορισμένη προθεσμία. Αν περάσει τρίμηνο χρονικό διάστημα από τη λήξη της προθεσμίας που καθορίστηκε για την καταβολή της δόσεως, τότε, οι μετοχές για τις οποίες δεν καταβλήθηκε η δόση που ζητήθηκε, γίνονται αυτοδικαίως άκυρες. Η εταιρία είναι υποχρεωμένη μέσα σ' ένα μήνα από

τη λήξη του παραπάνω τριμήνου, να εκδόσει νέες μετοχές, ισάριθμες με αυτές που ακυρώθηκαν και να τις πωλήσει αυτές στο χρηματιστήριο. Η πώληση αυτή γίνεται για λογαριασμό του μετόχου που καθυστέρησε, στον οποίο μέτοχο καταβάλλεται κάθε πλεόνασμα που προκύπτει από την εκποίηση μετά την αφαίρεση των εξόδων και από τον οποίο η εταιρία μπορεί να αξιώσει κάθε ζημία που προκύπτει από την παραπάνω εκποίηση.

Στην περίπτωση που κάποιος μέτοχος καθυστερήσει την καταβολή δόσεως, δημιουργούμε το λογαριασμό «Μέτοχοι καθυστερούντες» τον οποίο χρεώνουμε με την αξία της ληξιπρόθεσμης δόσεως, που δεν πληρώθηκε και με τα έξοδα πώλησεως των μετοχών που ακυρώθηκαν και τον πιστώνουμε με το ποσό που πραγματοποιεί η Α.Ε. από την πώληση των μετοχών.

Έτσι, αν το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού είναι χρεωστικό, δείχνει απαίτηση της Α.Ε. από τον πρώην μέτοχό της, ενώ αν είναι πιστωτικό, δείχνει υποχρέωση προς αυτόν.

Παράδειγμα.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 30.000.000 δρχ. το οποίο διαιρείται σε 30.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμία. Η κάλυψη έγινε από τους μετόχους Α για 12.000 μετοχές, Β για 10.000 μετοχές, Γ για 6.000 μετοχές και Δ για 2.000 μετοχές. Οι μετοχές διατέθηκαν στο άρτιο. Η καταβολή της αξίας των μετοχών ορίσθηκε να γίνει μετρητοίς σε τρεις δόσεις ως εξής: Α δόση 1/2, Β δόση 1/4 και Γ δόση 1/4. Η πρώτη δόση καταβλήθηκε από όλους τους μετόχους μέσα στο πρώτο δίμηνο από τη σύσταση της εταιρίας. Η δεύτερη δόση καταβλήθηκε από τους Α, Β και Γ, ενώ ο Δ καθυστέρησε. Η εταιρία, αφού έληξαν οι νόμιμες προθεσμίες, ακύρωσε τις μετοχές του Δ και εξέδωσε ισάριθμες νέες τις οποίες πώλησε στο Χρηματιστήριο στον Ε αντί 450.000 δρχ. Έγιναν έξοδα για την πώληση των νέων μετοχών 20.000 δρχ.

Οι σχετικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

Μέτοχοι		30.000.000	
<u>Α</u> 12.000 μετ. × 1.000	12.000.000		
<u>Β</u> 10.000 μετ. × 1.000	10.000.000		
<u>Γ</u> 6.000 μετ. × 1.000	6.000.000		
<u>Δ</u> 2.000 μετ. × 1.000	2.000.000		
Μετοχικό κεφάλαιο			30.000.000
A δόση από ... μέχρι ...		15.000.000	
B δόση από ... μέχρι ...		7.500.000	
Γ δόση από ... μέχρι ...		7.500.000	
Μέτοχοι			30.000.000
Υποκατάσταση του β' λογ/σμου από τους α'			

Ταμείο	15.000.000	15.000.000
Α' δόση από ... μέχρι ... <u>Α μέτοχος</u> <u>Β μέτοχος</u> <u>Γ μέτοχος</u> <u>Δ μέτοχος</u>	6.000.000 5.000.000 3.000.000 1.000.000	
Ταμείο	7.000.000	7.000.000
Β' δόση από ... μέχρι ... <u>Α μέτοχος</u> <u>Β μέτοχος</u> <u>Γ μέτοχος</u>	3.000.000 2.500.000 1.500.000	
Μέτοχοι καθυστερούντες <u>Δ</u> (2.000 μετ. × 250)	500.000	500.000
Β δόση από ... μέχρι.... <u>Δ μέτοχος</u>		500.000
Ταμείο	450.000	450.000
Μέτοχοι καθυστερούντες <u>Δ</u> Πώληση μετοχών στον Ε για λογ/σμό του Δ		
Μέτοχοι καθυστερούντες <u>Δ</u> Ταμείο	20.000	20.000
Καταβολή εξόδων πωλήσεως νέων μετοχών		

Μετά τις παραπάνω εγγραφές ο λογαριασμός «Μέτοχοι καθυστερούντες» έχει χρεωστικό υπόλοιπο 70.000 δρχ. και δείχνει απαίτηση της εταιρίας από τον πρώην μέτοχο για το ποσό της ζημίας το οποίο προέκυψε από την εκποίηση των νέων μετοχών. Ο νέος όμως μέτοχος Ε που αγόρασε τις μετοχές, ανέλαβε σύμφωνα με το νόμο την υποχρέωση να καταβάλλει το υπόλοιπο τμήμα της τιμής των μετοχών και επομένως θα έχουμε την εγγραφή:

Γ' δόση από ... μέχρι ... <u>Ε μέτοχος</u>	500.000	500.000
Γ δόση από ... μέχρι ... <u>Δ μέτοχος</u>		
Για την ανάληψη από τον Ε της υποχρέωσης του Δ για την καταβολή της υπόλοιπης αξίας των μετοχών		

26.7 Τα έξοδα ιδρύσεως της Α.Ε.

Για τα έξοδα ιδρύσεως της Α.Ε. (αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, προμήθειες τραπεζών, έξοδα δημοσιεύσεων, έξοδα τίτλων κλπ.) δημιουργείται ο λογαριασμός με τον τίτλο «Έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως».

Ο λογαριασμός «Έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως» είναι προφανώς λογαριασμός δαπάνης και θα έπρεπε κανονικά στο τέλος της πρώτης χρήσεως να εξισωθεί και να μεταφερθεί στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως».

Τα έξοδα όμως αυτά, και μάλιστα όταν είναι σημαντικά, είναι παράλογο να επιβαρύνουν εξ ολοκλήρου την πρώτη χρήση, γιατί αυτά δεν έγιναν αποκλειστικά γι' αυτή τη χρήση, αλλά για όλη τη ζωή της εταιρίας.

Για να αποφευχθεί λοιπόν η επιβάρυνση μιας μόνο χρήσεως, ο νόμος επέτρεψε την αναγραφή των εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως στο ενεργητικό και μάλιστα στο πάγιο και την τμηματική τους απόσβεση σε περισσότερες χρήσεις, όχι όμως περισσότερες από δέκα.

Η απόσβεση των εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως είτε εφ' άπαξ μέσα στην πρώτη χρήση είτε τμηματικά σε περισσότερες χρήσεις επαφίεται στη διεύθυνση της Α.Ε. Στην περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων γίνεται τμηματικά, αυτή θα είναι σταθερή, δηλαδή κάθε χρόνο θα έχουμε απόσβεση ίσου ποσού.

Τα έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως μπορεί να προκύψουν όχι μόνο κατά την ίδρυση της Α.Ε., αλλά και στο διάστημα λειτουργίας της. Π.χ. έξοδα για την ίδρυση υποκαταστημάτων προς επέκταση των εργασιών, για τη μελέτη νέων τύπων μηχανμάτων, για αύξηση του κεφαλαίου κλπ.

Ο νόμος δεν καθορίζει ποιες είναι οι δαπάνες ιδρύσεως και οργανώσεως. Από το πνεύμα όμως του νόμου καταλαβαίνουμε ότι δεν αναφέρεται στα γενικά έξοδα που επαναλαμβάνονται σε κάθε εταιρική χρήση (μισθοί, ενοίκια κλπ.), αλλά αυτά που γίνονται εφ' άπαξ για ίδρυση και οργάνωση της επιχειρήσεως.

Παράδειγμα.

Έστω ότι για την ίδρυση μιας Α.Ε. έγιναν έξοδα 600.000 δρχ. Τα έξοδα αυτά θα τα αποσβέσουμε α) ολοσχερώς στο τέλος της πρώτης χρήσεως και β) σε δέκα χρήσεις.

Οι σχετικές εγγραφές θα είναι οι εξής:

Έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως Ταμείο	600.000	600.000
Αποτελέσμ. Χρήσεως Έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως	600.000	600.000
ή		
Απόσβεση εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως Αποσβεσθέντα έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως	60.000	60.000

26.8 Κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι.

Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι παρέχονται στους ιδρυτές της Α.Ε. προς ανταμοιβή για τις ειδικές ή τεχνικές τους γνώσεις ή μελέτες που έθεσαν σε διάθεση της εταιρίας στο προπαρασκευαστικό στάδιο της ιδρύσεώς της.

Οι τίτλοι αυτοί δεν έχουν ονομαστική αξία και δε μετέχουν στη διοίκηση και διαχείριση της Α.Ε., καθώς και στη διανομή του προϊόντος εκκαθαρίσεως στην περίπτωση λύσεώς της. Ο αριθμός τους δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το 1/10 του αριθμού των μετοχών που εκδόθηκαν.

Στους κατόχους των τίτλων αυτών αναγνωρίζονται τα εξής δικαιώματα:

α) Της συμμετοχής στην απόληψη καθαρών κερδών.

Το ποσό των κερδών που δικαιούνται κάθε χρόνο δεν μπορεί να είναι περισσότερο από το 1/4 του υπόλοιπου που προκύπτει, αν από αυτά αφαιρέσουμε την κράτηση για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού η οποία είναι 5% επί των καθαρών κερδών και του ποσού που απαιτείται για τη διανομή του πρώτου μερίσματος, το οποίο είναι 6% επί του κεφαλαίου που έχει καταβληθεί.

β) Της αποζημιώσεως λόγω εξαγοράς από την εταιρία.

Ο νόμος δίνει το δικαίωμα στην εταιρία που εξέδωσε τους ιδρυτικούς τίτλους να τους εξαγοράσει 10 χρόνια μετά από την έκδοσή τους με την τιμή που προβλέπεται από το καταστατικό. Η τιμή αυτή όμως δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη για όλους συνολικά τους ιδρυτικούς τίτλους από το ποσό που προκύπτει, αν κεφαλαιοποιήσουμε το μέσο μέρισμα της τελευταίας τριετίας με 15%.

Έστω ότι στην τελευταία τριετία καταβλήθηκε αντίστοιχα μέρισμα σε όλους τους ιδρυτικούς τίτλους 80.000, 70.000 και 120.000 δρχ. Συνεπώς το μέσο ετήσιο μέρισμα είναι:

$$\frac{80.000 + 70.000 + 120.000}{3} = 90.000 \text{ δρχ.}$$

Το ποσό το οποίο προς 15% δίνει ετήσιο τόκο 90.000 δρχ., είναι:

$$\frac{90.000 \times 100}{15} = 600.000 \text{ δρχ.}$$

Το ποσό αυτό μπορεί να διαθέσει κατ' ανώτατο όριο η εταιρία για την εξαγορά του συνόλου των ιδρυτικών τίτλων.

Οι εγγραφές που γίνονται για τους ιδρυτικούς τίτλους αναφέρονται:

- Στην έκδοσή τους.
- Στη συμμετοχή τους στα κέρδη χρήσεως.
- Στην εξαγορά τους.

Για την έκδοση των ιδρυτικών τίτλων θα δημιουργήσουμε λογαριασμούς τάξεως, στους οποίους θα απεικονισθούν αυτοί κατ' ανάγκη με τον αριθμό τους, γιατί οι ιδρυτικοί τίτλοι, όπως είδαμε παραπάνω, δεν έχουν ονομαστική αξία.

Κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι Κομιστές κοινών ιδρυτ. τίτλων Έκδοση 1.000 ιδρυτικών τίτλων οι οποίοι χορηγήθηκαν ανά 500 στους δύο ιδρυτές της Α.Ε. Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου	1.000	1.000
--	-------	-------

Για τη συμμετοχή των ιδρυτικών τίτλων στα κέρδη της Α.Ε. θα έχουμε την εξής εγγραφή:

Καθαρά κέρδη χρήσεως Μέρισμα κοινών ιδρυτικών τίτλων	300.000	300.000
---	---------	---------

Για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων θα χρεώσουμε το λογ/σμό δαπάνης « Εξαγορά κοινών ιδρυτικών τίτλων» για να δείξουμε το μέγεθος της θυσίας το οποίο υφίσταται η Α.Ε. και θα πιστώσουμε αντίστοιχα το λογαριασμό υποχρέωσης «Δικαιούχοι κοινών ιδρυτικών τίτλων».

Εξαγορά κοινών ιδρυτικών τίτλων Δικαιούχοι κοινών ιδρυτικών τίτλων Εξαγορά 1.000 ιδρυτικών τίτλων κλπ.	600.000	600.000
--	---------	---------

Για την καταβολή του ποσού της εξαγοράς στους δικαιούχους και την ακύρωση των τίτλων θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

Δικαιούχοι κοινών ιδρυτικών τίτλων Ταμείο Καταβολή κλπ.	600.000	600.000
Κομιστές κοινών ιδρυτικών τίτλων Κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι Ακύρωση των 1.000 ιδρυτικών τίτλων οι οποίοι εξαγοράσθηκαν	1.000	1.000

Ο λογαριασμός « Εξαγορά κοινών ιδρυτικών τίτλων» είναι, όπως είδαμε λογαριασμός δαπάνης και πρέπει στο τέλος της χρήσεως να μεταφερθεί στο λογαριασμό « Αποτελέσματα χρήσεως». Αν όμως το ποσό της εξαγοράς είναι μεγάλο, δεν είναι σωστό να επιβαρύνει εξ ολοκλήρου τη χρήση που έγινε η εξαγορά, γι' αυτό και πρέπει ο πιο πάνω λογαριασμός να αποσβεσθεί σε περισσότερες χρήσεις, όχι όμως περισσότερες από δέκα, δηλαδή όσες ορίζει ο νόμος για την απόσβεση των εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως. Μπορεί όμως η εταιρία να έχει σχηματίσει από τα καθαρά κέρδη των προηγούμενων χρήσεων απόθεματικό που προορίζεται ειδικά για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων, οπότε μετά την εγγραφή της εξαγοράς

θα γίνει και η εξής εγγραφή για την απόσβεσή της.

Έκτακτο αποθεματικό εξαγοράς κοινών ιδρυτικών τίτλων Εξαγορά κοινών ιδρυτικών τίτλων Διάθεση ανάλογου ποσού από το αποθεματικό για την απόσβεση της εξαγοράς	600.000	600.000
--	---------	---------

26.9 Περί της αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Η Α.Ε. είναι δυνατό στη διάρκεια της λειτουργίας της να προβεί σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της, για να αποκτήσει καινούργια περιουσιακά στοιχεία για την επέκταση των εργασιών της.

Για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου πρέπει να τηρηθούν οι εξής διατυπώσεις:

1) Να γίνει πρόσκληση στους παλαιούς μετόχους να καταβάλουν και τις υπόλοιπες, μη ληξιπρόθεσμες δόσεις, των μετοχών τους.

2) Απαιτείται απόφαση της καταστατικής Γενικής Συνελεύσεως για αύξηση του κεφαλαίου.

Ο νόμος όμως επιτρέπει στις Α.Ε. των οποίων τα αποθεματικά δεν υπερβαίνουν το 1/10 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου που αποφασίζονται είτε από την Τακτική Γενική Συνέλευση είτε από το Διοικητικό Συμβούλιο, αλλά μόνο μέχρι ένα ορισμένο ποσό.

3) Να εκδοθεί εγκριτική απόφαση του Υπουργού Εμπορίου για την αύξηση του κεφαλαίου.

4) Να γίνει δημοσίευση της αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως καθώς και της εγκριτικής αποφάσεως του Υπουργού στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει:

α) Με νέες εισφορές.

Είναι η πιο συνηθισμένη περίπτωση και μπορεί να γίνει είτε με την έκδοση νέων μετοχών είτε με αύξηση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών. Σε κάθε περίπτωση αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών, ο νόμος δίνει στους παλαιούς μετόχους το δικαίωμα να αναλάβουν αυτοί κατά προτίμηση και προτεραιότητα τις νέες μετοχές ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο.

Παράδειγμα.

Α.Ε. αυξάνει το κεφάλαιό της κατά 10.000.000 και εκδίδει 10.000 μετοχές των 1.000 δρχ. των οποίων η αξία καταβάλλεται εφ' άπαξ σε μετρητά.

Οι εγγραφές αυξήσεως του κεφαλαίου είναι οι ίδιες που γίνονται και κατά τη σύσταση της εταιρίας, με τη διαφορά ότι λειτουργεί λογαριασμός «Μέτοχοι 2ης σειράς» ή «Μέτοχοι 3ης σειράς» κλπ.

Μέτοχοι 2ης σειράς Μετοχικό κεφάλαιο Αύξηση του κεφαλαίου με έκδοση 10.000 μετοχών των 1.000 δρχ. όπως η απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων η οποία δημοσιεύθηκε στο υπ' αριθμόν... ΦΕΚ της...	10.000.000	10.000.000
Ταμείο Μέτοχοι 2ης σειράς Καταβολή	10.000.000	10.000.000

Αν όμως η έκδοση των μετοχών γίνει υπέρ το άρτιο, π.χ. στην τιμή των 1.200 δρχ. για κάθε μετοχή, τότε θα έχουμε τις ακόλουθες εγγραφές:

Μέτοχοι 2ης σειράς Μετοχικό κεφάλαιο Αποθεματικό από την έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο	12.000.000	10.000.000 2.000.000
Ταμείο Μέτοχοι 2ης σειράς	12.000.000	12.000.000

β) Με μετατροπή των πιστωτών σε μετόχους.

Η αύξηση αυτή γίνεται σε περιόδους που η εταιρία, λόγω μειωμένης ρευστότητας, αδυνατεί να εξοφλήσει τα χρέη προς τους πιστωτές της και αυτοί δέχονται να γίνουν μέτοχοι παίρνοντας σε αντάλλαγμα των απαιτήσεών τους μετοχές. Στην περίπτωση αυτή έχουμε μετατροπή του ξένου σε ίδιο κεφάλαιο.

Η αύξηση που γίνεται με τον τρόπο αυτό, αποτελεί εισφορά σε είδος και υπόκειται στις διατάξεις του άρθρου 9 του νόμου 2190.

Παράδειγμα.

Α.Ε. προβαίνει στην αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά 5.000.000 δρχ. με έκδοση 5.000 μετοχών των 1.000 δρχ. τις οποίες παραδίδει στους πιστωτές για να εξοφλήσει ισόποσο χρέος της προς αυτούς.

Οι σχετικές εγγραφές θα είναι οι εξής:

Μέτοχοι 2ης σειράς Μετοχικό κεφάλαιο Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κλπ.	5.000.000	5.000.000
Πιστωτές Μέτοχοι 2ης σειράς Παράδοση 5.000 μετοχών των 1.000 προς εξόφληση των απαιτήσεών τους	5.000.000	5.000.000

Ανάλογες εγγραφές θα γίνουν και στη μετατροπή σε μετόχους των ομολογιούχων οι οποίοι κατέχουν ομολογίες μετατρέψιμες σε μετοχές. Τα ίδια ισχύουν και για τη μετατροπή των ιδρυτικών τίτλων σε μετόχους, όταν αποφασισθεί η εξαγορά τους, οπότε αντί να τους καταβληθεί το ποσό της εξαγοράς χορηγούνται σε αυτούς νέες μετοχές προς εξόφληση.

γ) Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

Στην περίπτωση αυτή η Α.Ε. εκδίδει νέες μετοχές, όσο είναι το ποσό των εκτάκτων αποθεματικών, τις οποίες παραχωρεί στους μετόχους της δωρεάν, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που κατέχει ο καθένας.

Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αποτελεί ιδιότυπη διανομή κερδών της εταιρίας στους μετόχους της και θεωρείται ότι συνιστά εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ο νόμος τά κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά τα απαλλάσσει από κάθε φόρο ή τέλος.

Παράδειγμα.

Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 10.000.000 διαιρεμένο σε 10.000 μετοχές των 1.000 δρχ. αποφασίζει την αύξησή του με κεφαλαιοποίηση έκτακτου αποθεματικού 5.000.000 δρχ. Για το σκοπό αυτό εκδίδει 5.000 μετοχές των 1.000 δρχ. τις οποίες μοιράζει στους μετόχους της. Κάθε μέτοχος που κατέχει δύο μετοχές, δικαιούται να πάρει μία νέα μετοχή δωρεάν.

Οι εγγραφές που θα γίνουν είναι οι εξής:

Μέτοχοι 2ης σειράς Μετοχικό κεφάλαιο Κεφαλαιοποίηση έκτακτου αποθεματικού με έκδοση 5.000 μετοχών των 1.000 δρχ. όπως η απόφαση της Γεν. Συνελεύσεως η οποία δημοσιεύθηκε...	5.000.000	5.000.000
Έκτακτο αποθεματικό Μέτοχοι 2ης σειράς Διανομή νέων μετοχών κλπ.	5.000.000	5.000.000

26.10 Περί της ελαττώσεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Για την ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου απαιτείται:

α) Απόφαση της καταστατικής Γενικής Συνελεύσεως.

Η απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως πρέπει να ορίζει με ποινή ακυρότητας τον τρόπο πραγματοποιήσεως της ελαττώσεως και να συνοδεύεται από έκθεση ορκωτού λογιστή για την ικανότητα της εταιρίας να ικανοποιήσει τους δανειστές της.

β) Απόφαση εγκριτική του Υπουργού Εμπορίου για την ελάττωση του κεφαλαίου.

γ) Δημοσίευση της αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως και του Υπουργού στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Η ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να αποφασισθεί:

1) Γιατί ένα μέρος από το κεφάλαιο είναι παραπάνω από τις ανάγκες της εταιρίας, δηλαδή πλεονάζει π.χ. λόγω καταργήσεως ορισμένου κλάδου εκμεταλλεύσεως, κλεισίματος υποκαταστημάτων κλπ.

2) Προς απόσβεση ζημιών.

26.10.1 Η ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου όταν πλεονάζει μπορεί να γίνει:

α) Με ισόποση ελάττωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών.

Η ελάττωση της ονομαστικής αξίας της μετοχής επισημαίνεται με ειδική σφραγίδα που μπαίνει σε κάθε μετοχή. Είναι η πιο απλή και πιο δίκαιη μέθοδος, γιατί ακόμη και οι μικροί μέτοχοι κατορθώνουν να διατηρήσουν το σύνολο των μετοχών τους.

β) Με ελάττωση του αριθμού των μετοχών.

Στην περίπτωση αυτή κάθε μέτοχος παραδίδει περισσότερες παλαιές μετοχές και παίρνει λιγότερες νέες, π.χ για 4 παλαιές, 3 νέες.

γ) Με εξαγορά και ακύρωση ορισμένου αριθμού μετοχών.

Στον τρόπο αυτό θα καταφύγει η εταιρία, όταν η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών που εξαγοράζονται, είναι μικρότερη από την ονομαστική αξία ή τουλάχιστο ίση με αυτή.

Παράδειγμα.

Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 40.000.000 δρχ. διαιρεμένο σε 40.000 μετοχές των 1.000 δρχ., αποφασίζει την ελάττωσή του κατά 10.000.000 δρχ. Η ελάττωση αποφασίζεται να γίνει με μείωση της ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής κατά $(10.000.000:40.000) = 250$ δρχ.

Μετοχικό κεφάλαιο Μέτοχοι Ως η απόφαση της Γ.Σ. της ... η οποία δημοσιεύθηκε στο υπ' αριθμ... ΦΕΚ της ...	10.000.000	10.000.000
Μέτοχοι Ταμείο Καταβολή 250 δρχ. σε 40.000 μετοχές για την ελάττωση της ονομαστικής τους αξίας	10.000.000	10.000.000

Αν η ελάττωση του κεφαλαίου κατά 10.000.000 γίνει με μείωση του αριθμού των μετοχών κατά 10.000, δηλαδή με αντικατάσταση 4 παλαιών με 3 νέες, οι εγγραφές θα είναι οι ίδιες όπως παραπάνω.

Σε περίπτωση εξαγοράς των 10.000 στο χρηματιστήριο, στην τιμή των 950 δρχ. κατά μετοχή, οπότε υπάρχει κέρδος 500.000, η δεύτερη εγγραφή θα είναι:

Μέτοχοι	10.000.000	
Ταμείο		9.500.000
Έκτακτα κέρδη		500.000

Αν το μετοχικό κεφάλαιο δεν έχει καταβληθεί ολοσχερώς και η εταιρία κρίνει ότι αυτό που καταβλήθηκε μέχρι τώρα είναι αρκετό για τις εργασίες της, τότε μπορεί να προβεί σε ελάττωση του κεφαλαίου της, αν απαλλάξει τους μετόχους από την καταβολή των υπολοίπων δόσεων.

Έστω ότι στο προηγούμενο παράδειγμα το μετοχικό κεφάλαιο έχει καταβληθεί κατά 3/4 και η εταιρία απαλλάσσει τους μετόχους από την καταβολή του υπόλοιπου ποσού. Αν ο λογαριασμός «Μέτοχοι» δεν έχει αντικατασταθεί από λογαριασμούς δόσεων, τότε η εγγραφή της μείωσης θα είναι:

Μετοχικό κεφάλαιο	10.000.000	
Μέτοχοι		10.000.000

Στην περίπτωση αυτή θα παραδοθούν στους μετόχους μετοχές με ονομαστική αξία 750 δρχ. η καθεμιά. Μπορεί όμως να δοθούν στους μετόχους λιγότερες μετοχές κατά το 1/4 του αριθμού που γράφτηκε ο κάθε μέτοχος αλλά με ονομαστική αξία 1.000 δρχ.

26.10.2 Η ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου προς απόσβεση ζημίας μπορεί να επιτευχθεί:

- Με μείωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών.
- Με μείωση του αριθμού των μετοχών.

Παράδειγμα.

Έστω ότι Α.Ε. είχε ζημία 3.000.000 δρχ. και αποφασίζει την ελάττωση του κεφαλαίου της. Οι εγγραφές και στις δύο περιπτώσεις (ελάττωση ονομαστικής αξίας ή ελάττωση αριθμού μετοχών) θα είναι οι ίδιες, ως εξής:

Μετοχικό κεφάλαιο	3.000.000	
Μέτοχοι		3.000.000
Μέτοχοι	3.000.000	
Ζημίες χρήσεως		3.000.000

26.11 Τα διοικητικά όργανα της Α.Ε. Γενικά.

Η Α.Ε. για την πραγματοποίηση του σκοπού της έχει ανάγκη διοικήσεως και

διαχειρίσεως της περιουσίας της. Τα όργανα διοικήσεως και διαχειρίσεως της περιουσίας είναι **η Γενική Συνέλευση**, το **Διοικητικό Συμβούλιο** και οι **Τακτικοί Ελεγκτές**.

26.11.1 Η Γενική Συνέλευση.

Η Γ.Σ. των μετόχων είναι το ανώτατο όργανο ασκήσεως της εταιρικής εξουσίας και μπορεί να αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση. Οι αποφάσεις της υποχρεώνουν και τους μετόχους που είναι απόντες ή διαφωνούν.

Επειδή όμως συνεδριάζει ελάχιστες φορές το χρόνο και λίγες μόνο ώρες, γι' αυτό αναθέτει τα καθήκοντα διοικήσεως στο Διοικητικό Συμβούλιο και τους Ελεγκτές. Οι γενικές συνελεύσεις διακρίνονται σε:

- α) Καταστατικές, όταν επιφέρουν ουσιώδεις μεταβολές του καταστατικού.
- β) Τακτικές, όταν συγκαλούνται σε ορισμένες χρονικές περιόδους.
- γ) Έκτακτες, όταν συνέρχονται εκτάκτως σε οποιοδήποτε χρόνο.

α) Η καταστατική Γ.Σ.

Η καταστατική Γ.Σ. ασχολείται με τα σοβαρότερα θέματα που αναφέρονται σε θεμελιώδεις τροποποιήσεις του καταστατικού. Έτσι η καταστατική Γ.Σ. αποφασίζει για τη μεταβολή της εθνικότητας της εταιρίας, τη μεταβολή του αντικειμένου της, τη συγχώνευση, την παράταση της διάρκειάς της, την αύξηση και ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου, τη διάλυση της εταιρίας, την έκδοση δανείου με ομολογίες, τη μεταβολή του τρόπου διαθέσεως κερδών κλπ.

β) Η τακτική Γ.Σ.

Η τακτική Γ.Σ. συνέρχεται υποχρεωτικά μία φορά σε κάθε εταιρική χρήση και μέσα σε έξι μήνες το αργότερο από τη λήξη της χρήσεως. Αρμοδιότητα της συνελεύσεως αυτής είναι η έγκριση του ισολογισμού, η άπαλλαγή των συμβούλων και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη, η εκλογή Δ.Σ. και ο διορισμός ελεγκτών για την επόμενη χρήση.

γ) Η έκτακτη Γ.Σ.

Η έκτακτη Γ.Σ. συγκαλείται εκτάκτως σε οποιαδήποτε εποχή του έτους για ζητήματα που παρουσιάζονται στη διάρκεια της εταιρικής χρήσεως και δεν ανήκουν στην αρμοδιότητα της καταστατικής Γ.Σ. Τη σύγκληση αυτής προκαλεί είτε το Δ.Σ. είτε οι ελεγκτές είτε ομάδα από μετόχους οι οποίοι εκπροσωπούν το 1/20 του μετοχικού κεφαλαίου που έχει καταβληθεί.

Η τακτική και η έκτακτη Γ.Σ. βρίσκονται σε απαρτία και νόμιμα συνεδριάζουν όταν παρουσιάζονται σ' αυτές μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/5 του μετοχικού κεφαλαίου. Διαφορετικά αναβάλλονται και συνέρχονται ξανά μέσα σε 20 μέρες και συνεδριάζουν έγκυρα, οποιοδήποτε και αν είναι το τμήμα του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου που εκπροσωπείται. Οι αποφάσεις στις συνελεύσεις αυτές παίρνονται με απόλυτη πλειοψηφία των ψήφων που εκπροσωπούνται σε αυτές.

Η καταστατική Γ.Σ. βρίσκεται σε απαρτία και νόμιμα συνεδριάζει, όταν είναι παρόντες σ' αυτή μέτοχοι που εκπροσωπούν τα 2/3 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, διαφορετικά αναβάλλεται για δεύτερη συνεδρίαση. Η συνεδρίαση αυ-

τη θα γίνει μέσα σε 20 μέρες και πρέπει να είναι παρόντες μέτοχοι οι οποίοι θα εκπροσωπούν το 1/2 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, διαφορετικά αναβάλλεται για τρίτη συνεδρίαση. Σ' αυτή πρέπει να προσέλθουν μέτοχοι που να εκπροσωπούν το 1/3 του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Οι αποφάσεις στη συνέλευση αυτή παίρνονται με πλειοψηφία των 3/5 των ψήφων που εκπροσωπούνται στη Γ.Σ.

Η Γ.Σ. συγκαλείται από το Δ.Σ. και συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρίας.

26.11.2 Το Διοικητικό Συμβούλιο.

Το Δ.Σ. είναι το όργανο με το οποίο διοικείται η Α.Ε. και αποτελείται από τρεις τουλάχιστο συμβούλους, οι οποίοι εκλέγονται με μυστική ψηφοφορία από τη Γ.Σ. των μετόχων. Μέλη του Δ.Σ. μπορεί να είναι μέτοχοι ή και άλλα πρόσωπα που δεν είναι μέτοχοι.

Το Δ.Σ. το οποίο ενεργεί συλλογικά, είναι αρμόδιο να αποφασίζει για κάθε υπόθεση που αφορά τη διοίκηση, διαχείριση, διακυβέρνηση και έλεγχο της εταιρικής περιουσίας. Στην πράξη όμως προς διευκόλυνση των συναλλαγών, υποδεικνύεται ένα από τα μέλη του Δ.Σ., το οποίο με τον τίτλο Εντεταλμένος ή Διοικών Σύμβουλος, ενεργεί για λογαριασμό του Δ.Σ. κάθε πράξη που δεσμεύει την Α.Ε.

Το Δ.Σ. πρέπει να συνεδριάζει μια φορά τουλάχιστο κάθε μήνα στην έδρα της εταιρίας ύστερα από πρόσκληση του Προέδρου του συμβουλίου.

Το Δ.Σ. βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει έγκυρα, εφόσον είναι παρόντες ή εκπροσωπούνται σε αυτό οι μισοί συν ένας από τους συμβούλους. Σε καμιά όμως περίπτωση ο αριθμός των παρόντων συμβούλων δεν πρέπει να είναι μικρότερος από τρεις.

Οι αποφάσεις του Δ.Σ. παίρνονται με απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων και αντιπροσωπευομένων συμβούλων.

Τα μέλη του Δ.Σ. μπορεί να είναι άμισθα ή να αμείβονται.

26.11.3 Οι Τακτικοί Ελεγκτές.

Αυτοί είναι δύο τουλάχιστο και εκλέγονται μαζί με ισάριθμους αναπληρωματικούς, από την προηγούμενη τακτική Γ.Σ., αμείβονται πάντοτε και η αμοιβή τους καθορίζεται από την απόφαση με την οποία διορίστηκαν. Συνήθως εκλέγονται για ένα χρόνο, μπορεί όμως να επανακλέγονται άπεριόριστα. Ελεγκτής μπορεί να διορισθεί είτε μέτοχος είτε και μη μέτοχος, αποκλείονται όμως τα μέλη του Δ.Σ. της εταιρίας.

Οι τακτικοί ελεγκτές οφείλουν στη διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας και δικαιούνται να έχουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου. Πρέπει να προβαίνουν σε κάθε αναγκαία υπόδειξη προς το Δ.Σ. και σε περίπτωση παραβάσεως του νόμου ή του καταστατικού να αναφέρονται στον Υπουργό Εμπορίου.

Μετά τη λήξη της χρήσεως πρέπει να ελέγξουν τον Ισολογισμό και το λογαριασμό « Αποτελέσματα χρήσεως » και να υποβάλλουν στην Γ.Σ. έκθεση με το πόρισμα του ελέγχου που έκαναν.

Επίσης οφείλουν να είναι παρόντες στη Γ.Σ. και να παρέχουν κάθε πληροφορία στους μετόχους σχετικά με τον έλεγχο που έκαναν.

Οι Ανώνυμες Ελληνικές Εταιρίες έχουν δικαίωμα να προσλαμβάνουν ως ελεγκτές ορκωτούς λογιστές. Στην περίπτωση αυτή δικαιούνται να προσλάβουν για τον τακτικό έλεγχο ένα και μόνο ορκωτό λογιστή, αντί για δύο τουλάχιστον τακτικούς ελεγκτές που προβλέπεται. Ο τακτικός όμως έλεγχος των Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, γίνεται υποχρεωτικά από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

26.12 Ισολογισμός και απογραφή.

Η Α.Ε. οφείλει με την έναρξη της λειτουργίας της να ενεργήσει απογραφή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ε.Ν. Η απογραφή αυτή έχει την έννοια του αρχικού ισολογισμού ενάρξεως της εταιρίας και επιβάλλεται να καταχωρίζεται στο βιβλίο απογραφών.

Την ίδια υποχρέωση έχει η Α.Ε. και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, οπότε πρέπει να ενεργήσει γενική απογραφή και με βάση αυτή να συντάξει τον ισολογισμό τέλους χρήσεως, ο οποίος και καλείται **τακτικός ισολογισμός**, γιατί συντάσσεται τακτικά στο τέλος κάθε χρήσεως σε όλη τη διάρκεια ζωής της εταιρίας.

Με τον ισολογισμό τέλους χρήσεως προσδιορίζεται η περιουσιακή κατάσταση της εταιρίας την ημέρα αυτή και το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, που προέκυψε από τις εργασίες της που διενήργησε στη διάρκεια της χρήσεως.

Ο νομοθέτης απέδωσε μεγάλη σημασία στη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσεως και καθόρισε τις αρχές που πρέπει να διέπουν την κατάρτισή του. Αυτές είναι:

1) *Η αρχή της απόλυτης σαφήνειας.*

Αυτό σημαίνει ότι όποιος έχει σχετική συναλλακτική πείρα και γενικές γνώσεις της τεχνικής ενός ισολογισμού, να μπορεί εύκολα και ασφαλώς να συναγάγει από τον ισολογισμό της ανώνυμης εταιρίας την αληθινή οικονομική κατάστασή της.

2) *Η αρχή της αλήθειας.*

Σύμφωνα με αυτή, τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό με την αξία που έχουν κατά το χρόνο της συντάξεώς του.

3) *Η αρχή της ομοιογένειας.*

Απαγορεύεται να περιλαμβάνονται στον ισολογισμό και στο λογαριασμό « Αποτελέσματα χρήσεως» στο ίδιο κονδύλι ανομοιογενή στοιχεία. Τέτοια ανομοιογένεια θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για να δοθεί όχι αληθινή εντύπωση σε αυτόν που συμβουλευεται τον ισολογισμό. Επίσης απαγορεύεται ο συμψηφισμός στον ισολογισμό στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και η εμφάνιση μόνο της διαφοράς τους.

4) *Η αρχή κατά την οποία ο ισολογισμός πρέπει να συνοδεύεται από το λογαριασμό « Αποτελέσματα χρήσεως».*

Στον ισολογισμό πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά τα παρακάτω στοιχεία:

Στο σκέλος του Ενεργητικού:

α) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τις εξής διακρίσεις:

Γήπεδα, κτήρια, μηχανήματα και μηχανικές εγκαταστάσεις, μέσα μεταφοράς, εργαλεία και όργανα, έπιπλα και σκεύη, άυλα αγαθά και δικαιώματα (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, σήματα, διοικητικές ή άλλης φύσεως παραχωρήσεις κλπ.).

Επίσης στα πάγια θα καταχωρισθούν οι μετοχές και οι εταιρικές μερίδες, οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (παραπάνω από ένα χρόνο) και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται παγίως για την εκμετάλλευση της εταιρίας.

β) Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία με τις εξής διακρίσεις:

Ενσώματα αγαθά, πρώτες ύλες και υλικά, προϊόντα ημικατεργασμένα, εμπορεύματα (προϊόντα έτοιμα), υποπροϊόντα, υλικά συσκευασίας, εμπορεύματα σε τρίτους ή καθ' οδόν, καύσιμες ύλες.

Επίσης στα κυκλοφορούντα θα εμφανισθούν οι εισπρακτέες αξίες, οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, οι απαιτήσεις κατά πελατών, ανταποκριτών πρακτόρων, από προκαταβολές προς τρίτους, από διάφορους χρεώστες, συναλλαγματικές και γραμμάτια εισπρακτέα, αξίες προς είσπραξη, αποθετήρια, χρεώγραφα, έξοδα επόμενης χρήσεως καί κάθε περιουσιακό στοιχείο ταχείας κυκλοφορίας.

γ) Τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία με τις εξής διακρίσεις:

Τράπεζες (λογαριασμοί όψεως και βραχυπρόθεσμοι), εξωτερικό συνάλλαγμα, ταμείο, τοκομερίδια ληξιπρόθεσμα και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο ασφαλούς και άμεσης πραγματοποιήσεως.

δ) Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως» τόσο των περασμένων χρήσεων όσο και αυτής που κλείνεται.

Στο σκέλος του Παθητικού:

α) Το κεφάλαιο και τα αποθεματικά με τις εξής διακρίσεις:

Μετοχικό κεφάλαιο, με μνεία του αριθμού των μετοχών και της ονομαστικής αξίας κάθε μετοχής, διαφορά από την έκδοση μετοχών πάνω από το άρτιο, αποθεματικά σύμφωνα με το νόμο, αποθεματικά Καταστατικού, ειδικά αποθεματικά φορολογικών διατάξεων, πιστωτική διαφορά από αναπροσαρμογή ισολογισμού και κάθε άλλο στοιχείο Παθητικού που αποτελεί πρόσθετο ίδιο κεφάλαιο.

β) Οι προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων Ενεργητικού (εφόσον δε φέρονται αφαιρετικά από τα οικεία στοιχεία) και οι προβλέψεις για υπερτίμηση στοιχείων Παθητικού.

γ) Οι υποχρεώσεις με τις εξής διακρίσεις:

Μακροπρόθεσμες, στις οποίες καταχωρίζονται αυτές που η προθεσμία λήξεώς τους υπερβαίνει τον ένα χρόνο (π.χ. δάνεια με ομολογίες, ενυπόθηκα κλπ.), βραχυπρόθεσμες, στις οποίες καταχωρίζονται όλες οι άλλες υποχρεώσεις της εταιρίας, οι

οποίες διακρινόμενες καταχωρίζονται κατ' είδος (π.χ. πιστωτές, γραμμάτια πληρωτέα κλπ.). Κρατήσεις υπέρ τρίτων παλαιών χρήσεων, κρατήσεις υπέρ τρίτων κλεισμένης χρήσεως, μερίσματα πληρωτέα, έσοδα επόμενης χρήσεως, αναγράφονται ιδιαίτέρως.

δ) Το υπόλοιπο από τα καθαρά κέρδη, που μένει αδιάθετο.

Οι λογαριασμοί τάξεως, οι οποίοι αναλύονται σε αυτούς που απεικονίζουν αλλότρια περιουσιακά στοιχεία και αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, μπαίνουν στο τέλος του ισολογισμού.

26.13 Η διάρθρωση του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως».

Τον ισολογισμό πρέπει να συνοδεύει ανάλυση του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως». Ο νόμος απαιτεί ο λογαριασμός αυτός να είναι πλήρης και σαφής και να εμφανίζει τα κέρδη ή τις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν. Ο λογαριασμός πρέπει να εμφανίζει το μικτό κέρδος της επιχειρήσεως που προκύπτει μετά την αφαίρεση του κόστους παραγωγής.

Από το μικτό κέρδος που προκύπτει, όπως είδαμε προηγουμένως, αφαιρούνται:

- Τα έξοδα διοικήσεως.
- Τα έξοδα χρηματοδοτήσεως και
- τα έξοδα διαθέσεως προϊόντων (εμπορευμάτων) ή υπηρεσιών.

Στο κέρδος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό από τις συνηθισμένες εργασίες της εταιρίας, προσθέτονται τα έσοδα ή κέρδη από συμμετοχές, τα έσοδα ή κέρδη από παρεπόμενες ασχολίες, οι πιστωτικοί τόκοι και τα έκτακτα κέρδη.

Από το άθροισμα αφαιρούνται οι έκτακτες επιβαρύνσεις, ζημίες, ή προβλέψεις κατά το ποσό που δε βαρύνουν το κόστος των πωληθέντων.

Τέλος από τα κέρδη που προκύπτουν, αφαιρούνται οι φόροι εισοδήματος που αναλογούν σε αυτά.

Σύμφωνα λοιπόν με το νόμο, ο λογαριασμός « Αποτελέσματα χρήσεως» έχει το παρακάτω σχήμα κάθετης κλιμακώσεως:

Λογαριασμός « Αποτελέσματα χρήσεως»

	Μικτό κέρδος		3.000.000
Μειον:			
1) Έξοδα διοικήσεως		500.000	
2) Έξοδα χρηματοδοτήσεως		200.000	
3) Έξοδα διαθέσεως		300.000	1.000.000
Κέρδος από συνήθεις εργασίες δρχ.....			2.000.000
Πλέον:			
1) Έσοδα από συμμετοχές		250.000	
2) Έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες		100.000	
3) Έσοδα από τόκους		150.000	
4) Έκτακτα κέρδη		200.000	700.000
Άθροισμα σε μεταφορά			2.700.000

Μείον:	Από μεταφορά	2.700.000
1) Έκτακτες επιβαρύνσεις, ζημίες ή προβλέψεις κατά το ποσό που δε βαρύνουν το κόστος των πωληθέντων Κέρδη που προκύπτουν		300.000
		2.400.000
Μείον:		600.000
2) Φόρος εισοδήματος Καθαρά κέρδη προς διάθεση		1.800.000

Σημείωση.

Το μικτό κέρδος προκύπτει αν από τα έσοδα των πωλήσεων αφαιρέσουμε το κόστος παραγωγής των προϊόντων που πωλήθηκαν. Επομένως στο λογαριασμό « Αποτελέσματα χρήσεως» δεν εμφανίζεται το σύνολο των εσόδων από τις πωλήσεις της χρήσεως.

26.14 Διάθεση καθαρών κερδων.

Ο λογαριασμός « Αποτελέσματα χρήσεως» πρέπει να συνοδεύεται από το λογαριασμό «Καθαρά κέρδη χρήσεως» ο οποίος θα δείχνει τον τρόπο διαθέσεως των καθαρών κερδών.

Η σειρά που προβλέπεται από το νόμο για τη διάθεση των καθαρών κερδών της Α.Ε είναι:

α) Αφαιρείται το 5% τουλάχιστο από τα καθαρά κέρδη για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η κράτηση αυτή είναι υποχρεωτική μέχρις ότου το τακτικό αποθεματικό φθάσει τουλάχιστο το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

β) Κρατείται 6% τουλάχιστο του εταιρικού κεφαλαίου που έχει καταβληθεί για την καταβολή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους.

γ) Το υπόλοιπο αδιάθετο των κερδών που απομένει ύστερα από τις παραπάνω κρατήσεις διατίθεται όπως ορίζει το καταστατικό. Ειδικότερα το υπόλοιπο των κερδών μπορεί να διατεθεί για διανομή μερίσματος στους δικαιούχους των ιδρυτικών τίτλων, για ποσοστά και αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. και στο προσωπικό της Α.Ε., για διανομή πρόσθετου μερίσματος στους μετόχους, για το σχηματισμό εκτάκτων ή ειδικών αποθεματικών που προβλέπονται από το καταστατικό.

Όπως παρατηρούμε ένα μέρος από τα κέρδη της Α.Ε. διανέμεται στους μετόχους της, στους κατόχους των ιδρυτικών τίτλων, στα μέλη του Δ.Σ., στο προσωπικό κλπ. και το υπόλοιπο παραμένει στο νομικό πρόσωπο της εταιρίας με τη μορφή τακτικού αποθεματικού, έκτακτου αποθεματικού, κερδών σε νέο κλπ. Επομένως τα κέρδη της Α.Ε. διακρίνονται σε **διανεμόμενα** και **μη διανεμόμενα**.

Κατά το λογιστικό χειρισμό της διαθέσεως των καθαρών κερδών, θα λάβομε υπόψη μας ότι τα μη διανεμόμενα κέρδη της Α.Ε. φορολογούνται στο όνομά της με σταθερό συντελεστή 40%. Δε θα αναφερθούμε καθόλου στο πρόσθετο ποσοστό επί του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων υπέρ του ΟΓΑ, το οποίο ορίσθηκε σε 15% με βάση το άρθρο 11 του νόμου 4169/1961, γιατί το θέμα αυτό είναι καθαρά φορολογικό.

Για την κατανόηση της διαθέσεως των καθαρών κερδών της Α.Ε. δίνουμε πιο κάτω σχετικά παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο.

Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 20.000.000 ολοσχερώς καταβεβλημένο πραγματοποίησε στη φετινή χρήση καθαρά κέρδη 4.010.000 δρχ. Αυτή σύμφωνα με το καταστατικό της πρέπει να προβεί:

- Σε κράτηση 5% από τα καθαρά κέρδη για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.
- Σε διανομή πρώτου μερίσματος 6% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου.
- Σε αμοιβές Δ.Σ. ποσού δρχ. 400.000.
- Σε διανομή πρόσθετου μερίσματος 4% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου.
- Το υπόλοιπο θα διατεθεί για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού και το κάτω των 10.000 δρχ. ποσό θα αφηθεί ως υπόλοιπο σε νέο.

Να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως των καθαρών κερδών της Α.Ε., αφού υπολογίσετε ότι ο φόρος εισοδήματος στα αδιανέμητα κέρδη της είναι 40% και να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών δρχ. 4.010.000

	Διανεμόμενα	Μη διανεμόμενα
1. Σε τακτικό αποθεματικό $4.010.000 \times 5\%$		200.500
2. Σε πρώτο μέρισμα (μικτό) $20.000.000 \times 6\%$	1.200.000	
3. Σε αμοιβές Δ.Σ. (μικτές)	400.000	
4. Σε πρόσθετο μέρισμα (μικτό) $20.000.000 \times 4\%$	800.000	
Σύνολο κερδών διανεμομένων	2.400.000	
5. Φόρος εισοδήματος μη διανεμομένων κερδών (Καθαρά κέρδη χρήσεως – Διανεμόμενα κέρδη) $\times 40\% =$ $= (4.010.000 - 2.400.000) \times 40\%$		644.000
6. $1.610.000 - (200.500 + 644.000) =$ $= 765.500$ από τις οποίες:		
6α. Έκτακτο αποθεματικό		760.000
6β. Υπόλοιπο σε νέο		5.500
Σύνολα	2.400.000	1.610.000

Επομένως το σύνολο διανεμομένων και μη διανεμομένων κερδών είναι:

$$(2.400.000 + 1.610.000) = 4.010.000 \text{ δρχ.}$$

Οι λογιστικές εγγραφές διαθέσεως τω κερδών θα είναι οι εξής:

Αποτελέσματα χρήσεως	4.010.000	
Καθαρά κέρδη χρήσεως		4.010.000
Καθαρά κέρδη χρήσεως	4.010.000	
Τακτικό αποθεματικό		200.500
Έκτακτο αποθεματικό		760.000
Μερίσματα πληρωτέα		2.000.000
Αμοιβές Δ.Σ.		400.000
Φόροι πληρωτέοι		644.000
<u>Φόρος εισοδήματος χρήσεως</u>		
Κέρδη σε νέο		5.500
Όπως ο πίνακας διαθέσεως κερδών της χρήσεως		

Παράδειγμα 2ο.

Ο λογαριασμός «Αποτελέσματα χρήσεως» της Α.Ε. δείχνει σύνολο κερδών 4.828.000 δρχ. στα οποία συμπεριλαμβάνεται και υπόλοιπο κερδών από την προηγούμενη χρήση δρχ. 8.000. Το μετοχικό της κεφάλαιο είναι 40.000.000 ολόσχερως καταβεβλημένο.

Τα καθαρά κέρδη χρήσεως σύμφωνα με το καταστατικό της, διαθέτονται ως εξής:

- 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.
- 6% για διανομή πρώτου μερίσματος.
- Αμοιβές Δ.Σ. δρχ. 200.000.
- Πρόσθετο μέρισμα 2% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου.
- Το υπόλοιπο θα διατεθεί για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού και το κάτω των 10.000 δρχ. ποσό θα αφηθεί ως υπόλοιπο σε νέο.

Να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως των καθαρών κερδών της Α.Ε., όταν ο συντελεστής φορολογίας των αδιανεμήτων κερδών της είναι 40%, και να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών χρήσεως 4.820.000 δρχ. + υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως 8.000 δρχ. = 4.828.000.

	Διανεμόμενα	Μη διανεμόμενα
1. Τακτικό αποθεματικό $4.820.000 \times 5\%$		241.000
2. Πρώτο μέρισμα (μικτό) $40.000.000 \times 6\%$	2.400.000	
3. Αμοιβές Δ.Σ. (μικτές)	200.000	
4. Πρόσθετο μέρισμα (μικτό) $40.000.000 \times 2\%$	800.000	
Σύνολο κερδών διανεμομένων	3.400.000	
5. Φόρος εισοδήματος μη διανεμομένων κερδών (Καθαρά κέρδη χρήσεως – Διανεμόμενα κέρδη) $\times 40\% =$ $= (4.820.000 - 3.400.000) \times 40\%$		568.000
6. $(8.000 + 1.420.000) -$ $= (241.000 + 568.000) =$ $= 619.000$ από τις οποίες: 6α. Έκτακτο αποθεματικό 6β. Υπόλοιπο σε νέο		610.000 9.000
Σύνολα	3.400.000	1.428.000

Επομένως το σύνολο διανεμομένων και μη διανεμομένων κερδών είναι:

$$(3.400.000 + 1.428.000) = 4.828.000 \text{ δρχ.}$$

Σημείωση.

Στο φετινό υπολογισμό του φόρου εισοδήματος μη διανεμομένων κερδών εξαιρέθηκε το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως, γιατί το ποσό αυτό προέρχεται από κέρδη για τα οποία στην προηγούμενη χρήση είχε υπολογισθεί ο σχετικός φόρος.

Οι σχετικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

Αποτελέσματα χρήσεως	4.820.000	
Καθαρά κέρδη χρήσεως		4.820.000
Κέρδη σε νέο προηγ. χρήσεως	8.000	
Καθαρά κέρδη χρήσεως		8.000

Καθαρά κέρδη χρήσεως	4.828.000	
Τακτικό αποθεματικό		241.000
Έκτακτο αποθεματικό		610.000
Μερίσματα πληρωτέα		3.200.000
Αμοιβές Δ.Σ.		200.000
Φόροι πληρωτέοι		568.000
Φόρος εισοδήματος χρήσεως		
Κέρδη σε νέο		9.000
Όπως ο πίνακας διαθέσεως κερδών της χρήσεως		

26.15 Έγκριση και δημοσίευση του ισολογισμού.

Ο ισολογισμός καταρτίζεται από το Δ.Σ. και υποβάλλεται στη Γ.Σ. των μετόχων, η οποία μπορεί, κατά την κρίση της, να τον εγκρίνει, να τον απορρίψει ή να τον τροποποιήσει. Η ετήσια τακτική Γ.Σ. των μετόχων για την έγκριση του ισολογισμού συνέρχεται μέσα σε έξι μήνες το αργότερο από τη λήξη της χρήσεως. Στη συνέλευση αυτή το Δ.Σ. πρέπει να υποβάλλει τον ισολογισμό που συνέταξε. Ο ισολογισμός θα συνοδεύεται από έκθεση του Δ.Σ., στην οποία θα περιλαμβάνονται όλα τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία όσο το δυνατό αναλυτικότερα.

Για να ληφθεί από τη Γ.Σ. έγκυρη απόφαση για τον ισολογισμό, πρέπει αυτός να θεωρηθεί: α) Από το διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και όταν δεν υπάρχει τέτοιος από ένα μέλος του Δ.Σ., το οποίο ορίζεται από αυτό. β) Από αυτόν που έχει τη Γενική Διεύθυνση της Α.Ε. γ) Από αυτόν που διευθύνει το λογιστήριο και δ) ο ισολογισμός πρέπει να συνοδεύεται από την έκθεση ελέγχου δύο τουλάχιστο τακτικών ελεγκτών.

Ο ισολογισμός που συνοδεύεται από ανάλυση του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως» και της διαθέσεως των καθαρών κερδών πρέπει, είκοσι τουλάχιστο μέρες από τη συνεδρίαση της Γ.Σ. να δημοσιευθεί στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σε μία ημερήσια εφημερίδα πολιτική, και σε μία εβδομαδιαία οικονομολογική εφημερίδα.

Ο ισολογισμός τέλους χρήσεως μαζί με την ανάλυση του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως» και της διαθέσεως των καθαρών κερδών που δημοσιεύονται, όπως είπαμε προηγουμένως, καταρτίζονται σε δύο τουλάχιστο στήλες και παραθέτονται τα αντίστοιχα ομοειδή κονδύλια της χρήσεως που κλείνει και αυτής που πέρασε. Η διάταξη αυτή του νόμου αποβλέπει στο να παράσχει στους μετόχους και σε κάθε τρίτο συγκριτικά στοιχεία δύο τουλάχιστο χρήσεων για την καλύτερη ενημέρωσή τους, όσον αφορά την πορεία των εργασιών της εταιρίας.

Αντίγραφο του ισολογισμού που συντάχθηκε με τις εκθέσεις του Δ.Σ. και των ελεγκτών που αναφέρονται σε αυτόν, υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου, είκοσι τουλάχιστο μέρες πριν από τη σύγκληση της Γ.Σ.

Στην πράξη στο Υπουργείο Εμπορίου υποβάλλονται:

- Αντίτυπο του Δελτίου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στο οποίο δημοσιεύθηκε ο ισολογισμός και η πρόσκληση της Γ.Σ.
- Τα φύλλα μιας ημερήσιας εφημερίδας πολιτικής και μιας οικονομικής στα ο-

ποια δημοσιεύθηκε ο ισολογισμός και η πρόσκληση της Γ.Σ.

- Αντίγραφο του πρακτικού του Δ.Σ. στο οποίο περιέχεται η έκθεση του Δ.Σ. προς τη Γ.Σ.
- Αντίγραφο του πρακτικού της συνεδριάσεως του Δ.Σ., το οποίο περιέχει τα θέματα της ημερήσιας διατάξεως της Γ.Σ.
- Η έκθεση των ελεγκτών της εταιρίας προς τη Γ.Σ.
- Ο ισολογισμός.

Μέσα σε είκοσι ημέρες από τη σύγκληση της Γ.Σ. η οποία ενέκρινε τον ισολογισμό, υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου αντίγραφο του ισολογισμού που εγκρίθηκε και αντίγραφο των πρακτικών της.

Από τη στιγμή που θα εγκριθεί ο ισολογισμός από τη Γ.Σ., ο μέτοχος έχει απαίτηση για την καταβολή του μερίσματος και μάλιστα σε χρήμα. Η καταβολή του μερίσματος γίνεται με την προσαγωγή στο Ταμείο της εταιρίας των μερισματοποδείξεων, οι οποίες αποκόπονται από τη μετοχή.

Κατά τήν καταβολή του μερίσματος στους μετόχους και των αμοιβών του Δ.Σ., η Α.Ε. πρέπει να παρακρατήσει έναντι του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά ορισμένο ποσό φόρου. Το φόρο αυτό πρέπει να αποδώσει στο δημόσιο για λογαριασμό εκείνου από τον οποίο έγινε η παρακράτηση. Για τον υπολογισμό του παρακρατούμενου φόρου βλέπε Κεφάλαιο 19, παράγρ. 19.3 περίπτωση η.

Η παρακράτηση του φόρου γίνεται κατά την καταβολή ή πίστωση του δικαιούχου και η απόδοση στο Δημόσιο Ταμείο με δήλωση της υπόχρεης Α.Ε.

26.16 Τα αποθεματικά κεφάλαια.

Έννοια.

Τα αποθεματικά κεφάλαια αποτελούν τμήμα του ιδίου κεφαλαίου, αλλά εμφανίζονται χωριστά από το λογαριασμό «Μετοχικό ή Εταιρικό κεφάλαιο». Η τυπική διαστολή των αποθεματικών από το μετοχικό κεφάλαιο οφείλεται στο διάφορο τρόπο συγκροτήσεώς τους, σε νομικές, ιδιωτικοοικονομικές και πολλές φορές φορολογικές απαιτήσεις. Συνήθως τα αποθεματικά σχηματίζονται με παρακράτηση από τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προκύπτουν από τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσεως. Μπορεί όμως να σχηματισθούν και με άλλο τρόπο, π.χ. από την έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο.

Σκοποί.

Τα αποθεματικά κεφάλαια σχηματίζονται για τους εξής σκοπούς:

- Για απόσβεση τυχόν ζημιών που μπορεί να προκύψουν στο μέλλον. Με τη χρησιμοποίηση των αποθεματικών αυτών επιτυγχάνεται η διαφύλαξη της ακεραιότητας του μετοχικού κεφαλαίου.
- Για την προσαύξηση των μέσων δράσεως της επιχειρήσεως με σκοπό την επέκταση των εργασιών της.
- Για ενίσχυση του μερίσματος των μετόχων σε χρήσεις που τα κέρδη δεν θα είναι ικανοποιητικά.

26.16.1 Διάκριση αποθεματικών.

Από απόψεως λογιστικής, διακρίνομε τα εξής είδη αποθεματικών:

α) Το τακτικό αποθεματικό.

Η σύσταση του αποθεματικού αυτού είναι υποχρεωτική για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και σχηματίζεται από την κράτηση 5% τουλάχιστο από τα ετήσια καθαρά κέρδη.

Η κράτηση αυτή των κερδών είναι υποχρεωτική μέχρις ότου το τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ποσοστό μεγαλύτερο από 5% των καθαρών κερδών. Επίσης το καταστατικό μπορεί να προβλέπει τη συνέχιση σχηματισμού του τακτικού αποθεματικού και μετά τη συμπλήρωση του ανώτατου ορίου που προβλέπει ο νόμος.

Το τακτικό αποθεματικό, σύμφωνα με το νόμο, χρησιμοποιείται μόνο για την κάλυψη ζημίας με την οποία ενδέχεται να κλείσει μία εταιρική χρήση.

Με το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού δίνεται μια ακόμα εγγύηση, εκτός από το μετοχικό κεφάλαιο, στους πιστωτές της εταιρίας.

β) Το αποθεματικό από την έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο.

Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται όταν οι μετοχές που εκδίδονται είτε κατά την ίδρυση της εταιρίας είτε κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου διατεθούν σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία. Στην περίπτωση αυτή ο νόμος ορίζει, όπως είδαμε στο οικείο κεφάλαιο, ότι η διαφορά αυτή δεν μπορεί να διατεθεί για πληρωμή μερισμάτων ή ποσοστών και επομένως πρέπει να χρησιμοποιείται για τη δημιουργία αποθεματικού με τον παραπάνω τίτλο.

γ) Τα έκτακτα αποθεματικά.

Τα αποθεματικά αυτά σχηματίζονται ή με διάταξη του καταστατικού της εταιρίας ή με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα των διαφόρων κατηγοριών αποθεματικών, τα οποία αναφέρθηκαν παραπάνω, είναι η πλήρης λογιστική απεικόνισή τους στον ισολογισμό, γι' αυτό και λέγονται φανερά αποθεματικά.

Υπάρχει όμως και μια άλλη κατηγορία αποθεματικών, τα οποία μπορεί να υπάρχουν, αλλά να μην εμφανίζονται στον ισολογισμό. Τα αποθεματικά αυτά τα διακρίνομε σε **λανθάνοντα** και **αφανή**.

1) Λανθάνοντα αποθεματικά.

Είναι εκείνα των οποίων ο ισολογισμός δείχνει την ύπαρξή τους, αλλά δεν καθορίζει το ύψος τους. Π.χ. στον ισολογισμό εμφανίζεται ο λογαριασμός «Μηχανήματα» με 1 δρχ., επειδή αυτά έχουν λογιστικώς αποσβεσθεί ολοσχερώς στις προηγούμενες χρήσεις. Στην πραγματικότητα τα μηχανήματα έχουν μία αξία μεγαλύτερη από μία δραχμή, αλλά αυτή μας είναι άγνωστη.

2) Αφανή αποθεματικά.

Είναι εκείνα τα οποία δεν απεικονίζονται καθόλου στον ισολογισμό, δηλαδή από τη μελέτη του ισολογισμού δεν μπορούμε να αντιληφθούμε ούτε το μέγεθος ούτε την ύπαρξή τους. Π.χ. μία επιχείρηση εμφανίζει στον ισολογισμό της τα προϊόντα που μένουν στο τέλος της χρήσεως με αξία 2.000.000 δρχ., ενώ η πραγματική τους αξία είναι 2.500.000 δρχ. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει ένα αποθεματικό 500.000 δρχ., τελείως αφανές.

Αφανή αποθεματικά σχηματίζονται όταν η καθαρή περιουσία της επιχείρησης

εμφανίζεται στον ισολογισμό μικρότερη από την πραγματική.

Η καθαρή περιουσία της επιχειρήσεως προκύπτει μικρότερη από την πραγματική όταν στον ισολογισμό εμφανίζεται το ενεργητικό μικρότερο από το πραγματικό, το παθητικό μεγαλύτερο από το πραγματικό ή ακόμη και όταν στοιχεία του ενεργητικού υποτιμώνται και στοιχεία του παθητικού υπερτιμώνται.

Αφανή αποθεματικά σχηματίζονται πολλές φορές χωρίς τη θέληση της επιχειρήσεως. Π.χ. όταν κάθε χρόνο υπολογίζονται οι νόμιμες αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, επειδή οι συντελεστές των αποσβέσεων είναι μεγαλύτεροι από την πραγματική φθορά αναγκαστικά σχηματίζονται αφανή αποθεματικά. Για να αντιληφθούμε αυτό καλύτερα αναφέρομε ότι οι νόμιμοι συντελεστές αποσβέσεως των επίπλων είναι 20%, πράγμα που σημαίνει ότι μέσα σε μία πενταετία έχει μηδενισθεί λογιστικώς η αξία τους ή το πολύ να εμφανίζονται με 1 δρχ. Η πραγματική αξία των επίπλων (γραφείων, γραφομηχανών, χρηματοκιβωτίων κλπ.) μετά από την πενταετία δεν είναι 1 δρχ., αλλά πολύ μεγαλύτερη. Επομένως στην περίπτωση αυτή έχομε τη δημιουργία αφανούς αποθεματικού χωρίς τη θέληση της επιχειρήσεως. Πολλές φορές όμως τα αφανή αποθεματικά σχηματίζονται εκούσια από την επιχείρηση. Π.χ. όταν εμπορεύματα, χρεώγραφα κλπ. αποτιμώνται σε τιμές μικρότερες από τις πραγματικές κλπ.

Ο σχηματισμός αφανών αποθεματικών με απόκρυψη στοιχείων του ενεργητικού ή με την προσθήκη στα στοιχεία του παθητικού ανύπαρκτων υποχρεώσεων σε τρίτους μαρτυρεί δόλο και συνεπάγεται ποινικές ευθύνες.

26.16.2 Τα αποθεματικά με βάση τις φορολογικές διατάξεις.

Τα αποθεματικά αυτά σχηματίζονται με παρακράτηση από τα κέρδη της χρήσεως, τα οποία με ειδικούς νόμους της πολιτείας απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον αυτά διαθέτονται από τις επιχειρήσεις για την απόκτηση νέων παγίων στοιχείων και για τη δημιουργία ή επαύξηση του κεφαλαίου κινήσεως. Τέτοια αποθεματικά θεσπίσθηκαν από το Ν.Δ. 942/49, το Ν.Δ. 3213/55, το Ν.Δ. 4002/59, τον Α.Ν. 147/1967 κλπ.

26.17 Ασκήσεις.

Άσκηση 1η.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 30.000.000 δρχ. το οποίο διαιρείται σε 20.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 1.500 δρχ. η καθεμιά. Η κάλυψη του κεφαλαίου έγινε από τους μετόχους ως εξής:

ΑΑ	10.000 μετοχές	×	1.500	=	15.000.000 δρχ.
ΒΒ	6.000 μετοχές	×	1.500	=	9.000.000 δρχ.
ΓΓ	4.000 μετοχές	×	1.500	=	6.000.000 δρχ.

Οι μετοχές διατέθηκαν στους μετόχους πρώτα στο άρτιο και δεύτερο υπέρ το άρτιο 20%. Η καταβολή της αξίας των μετοχών έγινε εφ' άπαξ σε μετρητά.

Ζητούνται οι σχετικές εγγραφές ιδρύσεως της Α.Ε. σε κάθε περίπτωση.

Άσκηση 2η.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 25.000.000 δρχ. το οποίο διαιρείται σε 25.000 μετοχές των 1.000 δρχ. η καθεμιά. Οι ιδρυτές ΑΑ και ΒΒ αναλαμβάνουν να καλύψουν ο καθένας 10.000 μετοχές σε χρήμα και ο ΓΓ τις υπόλοιπες 5.000 μετοχές για τις οποίες εισφέρει τα παρακάτω είδη, τα οποία αποτιμήθηκαν από την επιτροπή του άρθρου 9 όπως παρακάτω:

Έπιπλα και σκεύη	δρχ.	800.000
Μηχανήματα	»	3.200.000
Πρώτες ύλες	»	1.000.000

Η έκδοση των μετοχών γίνεται στο άρτιο.
Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές συστάσεως της Α.Ε.

Άσκηση 3η.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 40.000.000 δρχ. το οποίο διαιρείται σε 40.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά. Η κάλυψη του κεφαλαίου έγινε από τους ιδρυτές ως εξής:

ΑΑ	15.000 μετοχές	× 1.000 =	15.000.000 δρχ.
ΒΒ	12.000 μετοχές	× 1.000 =	12.000.000 δρχ.
ΓΓ	7.000 μετοχές	× 1.000 =	7.000.000 δρχ.
ΔΔ	6.000 μετοχές	× 1.000 =	6.000.000 δρχ.

Οι μετοχές διατέθηκαν στο άρτιο και η καταβολή της αξίας τους ορίσθηκε να γίνει μετρητοίς σε δόσεις ως εξής: Α δόση 1/4, Β δόση 1/2 και Γ δόση 1/4.

Η πρώτη δόση καταβλήθηκε κατά τη σύσταση της εταιρίας από όλους τους μετόχους. Η δεύτερη δόση καταβλήθηκε από τους ΑΑ, ΒΒ και ΓΓ. Ο ΔΔ καθυστέρησε την καταβολή της δεύτερης δόσεως και η εταιρία αφού έληξαν οι νόμιμες προθεσμίες, ακύρωσε τις μετοχές του και εξέδωσε ισάριθμες νέες, τις οποίες πώλησε στο Χρηματιστήριο στον ΕΕ αντί 4.100.000 δρχ. Για την πώληση των νέων μετοχών έγιναν έξοδα 40.000 δρχ. Η εταιρία κατέβαλε το ποσό που οφείλει στον πρώην μέτοχο ΔΔ. Αργότερα καταβλήθηκε και η τρίτη δόση από όλους τους μετόχους.

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές καταβολής του κεφαλαίου.

Άσκηση 4η.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 40.000.000 με έκδοση 40.000 μετοχών των 1.000 δρχ. η καθεμιά. Οι μετοχές εκδίδονται στο άρτιο και η καταβολή γίνεται εφ' άπαξ μετρητοίς. Οι μέτοχοι Α και Β αναλαμβάνουν να καλύψουν ο καθένας 15.000 μετοχές και οι Γ και Δ 5.000 μετοχές ο καθένας.

Κατά τη σύσταση της εταιρίας εκδόθηκε ο ανώτατος επιτρεπόμενος αριθμός ιδρυτικών τίτλων, οι οποίοι χορηγήθηκαν στους ιδρυτές της εταιρίας.

Επίσης πληρώθηκαν για διάφορα έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως 600.000, τα οποία θα αποσβεσθούν σε 10 χρήσεις.

Η πρώτη χρήση έκλεισε με καθαρό κέρδος 4.000.000 δρχ.

Να υπολογισθεί το ανώτατο ποσό των κερδών που δικαιούνται να λάβουν σύμφωνα με το νόμο οι κάτοχοι των κοινών ιδρυτικών τίτλων.

Ζητούνται οι εγγραφές συστάσεως της Α.Ε., η εγγραφή εκδόσεως των ιδρυτικών τίτλων, η εγγραφή καταβολής των εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως, η εγγραφή αποσβέσεως των εξόδων ιδρύσεως για τον πρώτο χρόνο και η εγγραφή συμμετοχής των ιδρυτικών τίτλων στα κέρδη.

Άσκηση 5η.

Ιδρύεται Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 50.000.000 δρχ. το οποίο διαιρείται σε 50.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά. Η κάλυψη του κεφαλαίου έγινε από τους μετόχους ως εξής:

Α	15.000 μετοχές	× 1.000 =	15.000.000
Β	15.000 μετοχές	× 1.000 =	15.000.000
Γ	12.000 μετοχές	× 1.000 =	12.000.000
Δ	8.000 μετοχές	× 1.000 =	8.000.000

Οι μετοχές διατέθηκαν στο άρτιο και η καταβολή της αξίας τους ορίσθηκε να γίνει μετρητοίς σε τέσσερις ισόποσες δόσεις.

Η πρώτη δόση καταβλήθηκε κατά την ίδρυση της εταιρίας από όλους τους μετόχους.

Κατά την ίδρυση της εταιρίας αποφασίσθηκε η έκδοση 2.000 κοινών ιδρυτικών τίτλων, οι οποίοι χορηγήθηκαν στους ιδρυτές της για τις υπηρεσίες που προσέφεραν στο πρόπαρασκευαστικό στάδιο ιδρύσεως της εταιρίας. Επίσης για τη σύσταση της εταιρίας έγιναν έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως 800.000 δρχ. τα οποία αποσβέστηκαν ολοσχερώς στο τέλος της πρώτης χρήσεως.

Η πρώτη χρήση έκλεισε με καθαρό κέρδος 1.200.000 δρχ.

Να υπολογισθεί το ανώτατο ποσό των κερδών που δικαιούνται να λάβουν σύμφωνα με το νόμο οι κάτοχοι των κοινών ιδρυτικών τίτλων για την πρώτη χρήση.

Στην αρχή του δεύτερου έτους λειτουργίας της Α.Ε. καταβλήθηκε η δεύτερη δόση από όλους τους μετόχους.

Η δεύτερη χρήση έκλεισε με καθαρό κέρδος 2.600.000 δρχ.

Να υπολογισθεί το ανώτατο ποσό των κερδών που δικαιούνται να λάβουν σύμφωνα με το νόμο οι κάτοχοι των ιδρυτικών τίτλων στη χρήση αυτή.

Στη διάρκεια του τρίτου έτους καταβλήθηκε η τρίτη δόση από τους Α, Β και Γ. Ο Δ καθυστέρησε την καταβολή της τρίτης δόσεως και η εταιρία, αφού παρήλθαν οι νόμιμες προθεσμίες ακύρωσε τις μετοχές τους και εξέδωσε ισάριθμες νέες, τις οποίες πώλησε στο Χρηματιστήριο στον Κ αντί 5.200.000 δρχ. Για την πώληση των μετοχών έγιναν έξοδα 60.000 δρχ. Η εταιρία κατέβαλε το ποσό που οφείλει στον πρώην μέτοχο Δ.

Στο τέταρτο έτος καταβλήθηκε και η τέταρτη δόση από όλους τους μετόχους.

Στο δωδέκατο έτος λειτουργίας της η Α.Ε. προβαίνει στην εξαγορά των 2.000 κοινών ιδρυτικών τίτλων στην ανώτατη σύμφωνα με το νόμο τιμή αποζημιώσεώς τους. Τα κέρδη που μοιράσθηκαν σε κάθε ιδρυτικό τίτλο στην τελευταία τριετία ήταν 120,80 και 70 δρχ. Η εταιρία για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων είχε σχηματίσει αποθεματικό ειδικά για το σκοπό αυτό, το οποίο διέθεσε για την απόσβεση της σχετικής δαπάνης.

Να γίνουν οι εγγραφές συστάσεως, εκδόσεως των κοινών ιδρυτικών τίτλων, των εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως και της αποσβέσεώς τους, της καταβολής του κεφαλαίου και της εξαγοράς των κοινών ιδρυτικών τίτλων.

Άσκηση 6η.

α) Α.Ε. αποφασίζει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με έκδοση 10.000 μετοχών ονομαστικής αξίας 1.000 η καθεμιά. Οι νέες μετοχές καλύφθηκαν από τούς παλαιούς μετόχους πρώτα στο άρτιο και δεύτερο στην τιμή των 1.500 δρχ. Η καταβολή έγινε εφ' άπαξ σε μετρητά.

β) Α.Ε. αποφασίζει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Για το σκοπό αυτό εκδίδει 20.000 νέες μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά, οι οποίες διατέθηκαν στους παλαιούς μετόχους στην τιμή των 1.300 δρχ. Η καταβολή της αξίας των μετοχών ορίσθηκε να γίνει σε δύο ισόποσες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβλήθηκε με την εγγραφή και η δεύτερη δόση μετά από ένα έτος.

γ) Α.Ε. αποφασίζει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με έκδοση 20.000 μετοχών ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά. Οι νέες μετοχές δίνονται στους πιστωτές της στην ονομαστική τους αξία προς συμψηφισμό των απαιτήσεών τους.

Να γίνουν οι σχετικές εγγραφές αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Άσκηση 7η.

α) Α.Ε. αποφασίζει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με έκδοση 3.000 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά, οι οποίες χορηγούνται στους πιστωτές της για εξόφληση υποχρεώσεως προς αυτούς ποσού 3.300.000 δρχ. Η διαφορά θεωρείται ως έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο.

β) Α.Ε. αποφασίζει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση έκτακτου αποθεματικού 5.000.000 δρχ. Για το σκοπό αυτό εκδίδει 5.000 νέες μετοχές των 1.000 δρχ. η καθεμιά, οι οποίες δόθηκαν στους παλαιούς μετόχους της δωρεάν ανάλογα με τις παλαιές μετοχές που ο καθένας κατέχει.

γ) Α.Ε. αποφασίζει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με έκδοση 2.000 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά.

Από τις μετοχές αυτές οι 1.000 δόθηκαν στους πιστωτές προς εξόφληση υποχρεώσεώς της προς αυτούς και οι υπόλοιπες διατέθηκαν σε νέους μετόχους στην τιμή των 1.200 δρχ. η καθεμιά. Οι νέοι μέτοχοι κατέβαλαν την αξία σε μετρητά.

δ) Α.Ε. αποφασίζει την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου με έκδοση 4.000 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά. Οι μετοχές διατέθηκαν ως εξής:

1) 3.000 μετοχές δόθηκαν στους παλαιούς μετόχους της δωρεάν και ανάλογα με τις παλαιές μετοχές που έχει ο καθένας, με μετατροπή έκτακτου αποθεματικού κεφαλαίου.

2) Οι άλλες 1.000 δόθηκαν, ύστερα από συμφωνία, στον πιστωτή Ε για εξόφληση χρέους της προς αυτόν.

Ζητούνται οι σχετικές εγγραφές αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Άσκηση 8η.

α) Α.Ε. αποφασίζει την ελάττωση του μετοχικού της κεφαλαίου, γιατί αυτό πλεονάζει κατά 6.000.000 δρχ. με μείωση του αριθμού των μετοχών κατά 12.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 500 δρχ. η καθεμιά. Οι μέτοχοι εξοφλούνται με επιταγές σε βάρος του λογαριασμού όψεως της εταιρίας στην Εθνική Τράπεζα.

β) Α.Ε. η οποία είχε ζημία 4.000.000 δρχ. αποφασίζει την ελάττωση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά το ποσό της ζημίας με ελάττωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών.

γ) Α.Ε. της οποίας το μετοχικό κεφάλαιο είναι 20.000.000 και έχει καταβληθεί κατά 3/4, αποφασίζει την ελάττωσή τους κατά 1/4 με απαλλαγή των μετόχων από την καταβολή του υπόλοιπου ποσού.

Ζητούνται οι εγγραφές ελαττώσεως του μετοχικού κεφαλαίου.

Άσκηση 9η.

Α.Ε. με μετοχικό κεφάλαιο 30.000.000 δρχ. το οποίο έχει καταβληθεί ολοσχερώς και η οποία κατά τη σύστασή της είχε εκδώσει 2.000 κοινούς ιδρυτικούς τίτλους, πραγματοποίησε στη φετινή χρήση καθαρά κέρδη 5.600.000 δρχ. Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως διαθέτονται ως εξής:

- 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.
- 6% για διανομή πρώτου μερίσματος.
- Μέρισμα κοινών ιδρυτικών τίτλων το ανώτατο ποσό κερδών που προβλέπεται από το νόμο.
- Αμοιβές Δ.Σ. 300.000.
- Πρόσθετο μέρισμα 3% επί του κεφαλαίου που έχει καταβληθεί.
- Το υπόλοιπο θα διατεθεί για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού και το κάτω των 10.000 δρχ. ποσό θα αφεθεί ως υπόλοιπο σε νέο.

Να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως των καθαρών κερδών της Α.Ε., όταν ο συντελεστής φορολογίας των αδιανεμήτων κερδών της είναι 40% και να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Άσκηση 10η.

Ο λογαριασμός « Αποτελέσματα χρήσεως της Α.Ε. Χ» δείχνει σύνολο κερδών 8.556.000 δρχ. στα οποία συμπεριλαμβάνονται και υπόλοιπο κερδών από την προηγούμενη χρήση δρχ. 16.000. Το μετοχικό της κεφάλαιο είναι 50.000.000 δρχ. και έχει καταβληθεί ολοσχερώς. Τα καθαρά κέρδη χρήσεως σύμφωνα με το καταστατικό της διαθέτονται ως εξής:

- 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.
- 6% για διανομή πρώτου μερίσματος.
- Αμοιβές Δ.Σ. δρχ. 500.000.
- Πρόσθετο μέρισμα 5% επί του κεφαλαίου που έχει καταβληθεί.
- Το υπόλοιπο θα διατεθεί για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού, αφού αφεθεί ποσό ως υπόλοιπο σε νέο 13.000 δρχ.

Να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως των καθαρών κερδών της Α.Ε., όταν ο συντελεστής φορολογίας των αδιανεμήτων κερδών της είναι 40% και να γίνουν οι σχετικές εγγραφές.

Άσκηση 11η.

Το προσωρινό ισοζύγιο στις 30 Νοεμβρίου 198... της Α.Ε. « Εκπαιδευτήρια Χ» έχει ως εξής:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΠΟΣΑ	
		Χ	Π
1	Έπιπλα και σκεύη	3.000.000	
2	Αυτοκίνητα	2.000.000	
3	Αποσβ. έπιπλα και σκεύη		1.000.000
4	Αποσβ. αυτοκίνητα		600.000
5	Εγγυήσεις	500.000	
6	Ταμείο	7.400.000	6.000.000
7	Τράπεζες	5.000.000	3.000.000
8	Χρεώγραφα	400.000	
9	Δίδακτρα εισπρακτέα	600.000	300.000
10	Κρατήσεις υπέρ τρίτων	400.000	700.000
11	Αμοιβές προσωπικού	1.200.000	
12	Εργοδοτικές εισφορές	250.000	
13	Γενικά έξοδα	650.000	
14	Δίδακτρα		4.500.000
15	Τακτικό αποθεματικό		300.000
16	Μετοχικό Κεφάλαιο		5.000.000
		21.400.000	21.400.000

Στο μήνα Δεκέμβριο έγιναν οι εξής συναλλαγές:

- 1) Εισπράχθηκαν από καθυστερούμενα δίδακτρα 200.000 δρχ.
- 2) Πληρώθηκαν κρατήσεις ΙΚΑ 200.000 και φόροι από μισθούς 20.000.
- 3) Εισπράχθηκαν δίδακτρα μηνός Δεκεμβρίου 500.000 δρχ.
- 4) Εξοφλήθηκε η μισθοδοτική κατάσταση του Δεκεμβρίου με ονομαστικό ποσό αποδοχών 150.000 από τις οποίες έγιναν κρατήσεις για το ΙΚΑ 10%, ΦΜΥ 2% και ΧΜΥ 0,5%. Στην ίδια κατάσταση υπολογίσθηκε εργοδοτική εισφορά για το ΙΚΑ 20% και ΧΜΥ 0,5%.

Από την απογραφή τέλους χρήσεως διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- 1) Υπολογίσθηκε απόσβεση επίπλων και σκευών 20% και αυτοκινήτων 10% σταθερή.
 - 2) Δεν εισπράχθηκαν δίδακτρα Δεκεμβρίου από ορισμένους μαθητές 130.000 δρχ.
 - 3) Από τα Γενικά έξοδα 20.000 δρχ. αφορούν την επόμενη χρήση.
 - 4) Υπολογίσθηκαν οι δεδουλευμένοι τόκοι των καταθέσεων στις Τράπεζες 200.000 δρχ.
 - 5) Υπήρχαν τοκομερίδια χρεωγράφων τα οποία έληξαν και τα οποία δεν είχαν εισπραχθεί 21.250 δρχ.
 - 6) Οφείλονταν οι λογαριασμοί Δεκεμβρίου στη ΔΕΗ 26.500 και στον ΟΤΕ 4.000.
- Τα καθαρά κέρδη χρήσεως σύμφωνα με το καταστατικό διατέθηκαν ως εξής:
- 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.
 - 6% για διανομή πρώτου μερίσματος.
 - Αμοιβές Δ.Σ. δρχ. 200.000.
 - Πρόσθετο μέρισμα 20% επί του μετοχικού κεφαλαίου που έχει καταβληθεί.
 - Το υπόλοιπο των κερδών για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού.
- Ο συντελεστής φορολογίας των διανεμητών κερδών της Α.Ε. είναι 40%.

Ζητείται:

- 1) Η καταχώριση των συναλλαγών του Δεκεμβρίου.
- 2) Οι εγγραφές τέλους χρήσεως μέχρι και της διαθέσεως του αποτελέσματος.
- 3) Η σύνταξη του τελικού ισολογισμού με κατάταξη των στοιχείων όπως την προβλέπει ο νόμος.
- 4) Η ανάλυση των λογαριασμών « Αποτελέσματα χρήσεως» και «Καθαρά κέρδη χρήσεως».

26.18 Ερωτήσεις.

1. Ποια εταιρία ονομάζεται ανώνυμη;

2. Ποια είναι τα κύρια χαρακτηριστικά της ανώνυμης εταιρίας από νομικής και οικονομικής απόψεως;
3. Περιγράψτε τη διαδικασία συστάσεως της Α.Ε.
4. Τι είναι η μετοχή;
5. Ποια πρέπει να είναι η κατώτερη και ποια η ανώτερη ονομαστική αξία της μετοχής;
6. Πώς μπορούν να εκδοθούν οι μετοχές;
7. Η πραγματική αξία των εισφορών σε είδος που γίνονται στην Α.Ε. από ποια επιτροπή ελέγχονται και γιατί;
8. Ποιες μετοχές είναι ονομαστικές και ποιες ανώνυμες;
9. Ποιες μετοχές λέγονται κοινές, ποιες προνομιούχες και ποιες επικαρπίας;
10. Ποιο είναι το ελάχιστο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. που απαιτεί ο νόμος για τη σύστασή της;
11. Τι καλείται κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου και πώς μπορεί να γίνει αυτή;
12. Η καταβολή του κεφαλαίου της Α.Ε. μπορεί να γίνει σε δόσεις; Με ποιες προϋποθέσεις;
13. Μέσα σε ποιο χρονικό διάστημα πρέπει να συνέλθει το Δ.Σ. της Α.Ε. για να πιστοποιήσει αν έγινε η ολική ή η μερική καταβολή του κεφαλαίου και που πρέπει να υποβάλλει μέσα στην ίδια προθεσμία το σχετικό πρακτικό;
14. Σε ποιες ενέργειες πρέπει να προβεί η Α.Ε., όταν κάποιος μέτοχος καθυστερήσει την καταβολή κάποιων δόσεων;
15. Τι γνωρίζετε για τους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους;
16. Ποια δικαιώματα αναγνωρίζονται στους κατόχους των κοινών ιδρυτικών τίτλων;
17. Αναφέρετε μερικά έξοδα τα οποία γίνονται εφ' άπαξ για τη σύσταση της Α.Ε.
18. Τα έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως είναι δυνατό να αποσβεσθούν εφ' άπαξ σε μια χρήση ή σε περισσότερες και σε πόσες;
19. Ποιες νομικές προϋποθέσεις πρέπει να τηρηθούν για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.;
20. Με ποιούς τρόπους μπορεί να γίνει η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.;
21. Ποιες νομικές προϋποθέσεις απαιτούνται για την ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.;
22. Για ποιους λόγους μπορεί να αποφασισθεί η ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.;
23. Όταν το κεφάλαιο της Α.Ε. είναι παραπάνω από τις ανάγκες της πώς μπορεί να γίνει η ελάττωση του κεφαλαίου;
24. Πώς μπορεί να γίνει η ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. για απόσβεση ζημίας;
25. Ποια είναι τα διοικητικά όργανα της Α.Ε.;
26. Τι γνωρίζετε για την καταστατική, τακτική και έκτακτη γενική συνέλευση της Α.Ε.;
27. Από πού εκλέγεται το Δ.Σ. της Α.Ε.;
28. Ποια είναι η αρμοδιότητα του Δ.Σ. και κάθε πότε πρέπει να συνεδριάζει;
29. Τι γνωρίζετε για τους τακτικούς ελεγκτές της Α.Ε.;
30. Ποιες αρχές πρέπει να διέπουν τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσεως της Α.Ε.;
31. Πώς πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό τέλους χρήσεως στο σκέλος του Ενεργητικού και στο σκέλος του Παθητικού τα στοιχεία της Α.Ε.;
32. Ποια πρέπει να είναι η διάρθρωση του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως», ο οποίος συνοδεύει τον ισολογισμό τέλους χρήσεως της Α.Ε.;
33. Ποια είναι η σειρά που προβλέπεται από το νόμο για τη διάθεση των καθαρών κερδών της Α.Ε.;
34. Μέσα σε ποιο χρονικό διάστημα πρέπει να συνέλθει η τακτική Γ.Σ., για να εγκρίνει τον ισολογισμό τέλους χρήσεως της Α.Ε.;
35. Από ποιους πρέπει να θεωρηθεί ο ισολογισμός τέλους χρήσεως για να ληφθεί από τη Γ.Σ. έγκυρη απόφαση εγκρίσεώς του;
36. Ο ισολογισμός τέλους χρήσεως της Α.Ε. με την ανάλυση του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως» και της διαθέσεως καθαρών κερδών που πρέπει να δημοσιευθούν;
37. Αντίγραφο του ισολογισμού τέλους χρήσεως της Α.Ε. με τις εκθέσεις του Δ.Σ. και των ελεγκτών που αναφέρονται σε αυτόν, που πρέπει να υποβληθούν και πριν πόσες τουλάχιστο μέρες από τη σύγκληση της Γ.Σ.;
38. Στην πράξη στο Υπουργείο Εμπορίου πριν από τη συνεδρίαση της Γ.Σ. για την έγκριση του ισο-

λογισμού τέλους χρήσεως της Α.Ε. ποια στοιχεία υποβάλλονται;

39. Πώς γίνεται η καταβολή του μερίσματος στους μετόχους μετά την έγκριση του ισολογισμού τέλους χρήσεως της Α.Ε. από τη Γ.Σ.;
40. Τα αποθεματικά κεφάλαια πώς σχηματίζονται συνήθως;
41. Για ποιους λόγους τα αποθεματικά κεφάλαια εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς χωριστά από το λογαριασμό «Μετοχικό κεφάλαιο»;
42. Για ποιους σκοπούς σχηματίζονται τα αποθεματικά κεφάλαια;
43. Ποιο είναι το ποσοστό των ετησίων καθαρών κερδών που κρατείται από την Α.Ε. για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και μέχρι ποιο ποσό ο σχηματισμός του είναι υποχρεωτικός;
44. Για ποιο σκοπό και μόνο χρησιμοποιείται το τακτικό αποθεματικό;
45. Σε ποια περίπτωση η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να σχηματίσει αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο;
46. Πώς σχηματίζονται τα έκτακτα αποθεματικά;
47. Ποια αποθεματικά ονομάζονται λανθάνοντα και ποια αφανή;
48. Τι γνωρίζετε για τα αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται με βάση τις φορολογικές διατάξεις;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΕΒΔΟΜΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

27.1 Γενικά για την Ε.Π.Ε.

Ο θεσμός της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης καθιερώθηκε στην Ελλάδα το 1955 με το νόμο 3190.

Στην εταιρία αυτή ο νομοθέτης προσπαθεί να συνδυάσει τα πλεονεκτήματα της προσωπικής και της κεφαλαιουχικής εταιρίας. Στην Ε.Π.Ε. εξουδετερώνονται τα μειονεκτήματα της Ο.Ε. ή Ε.Ε. που προκύπτουν από την απεριόριστη ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων, αλλά και τα μειονεκτήματα της Α.Ε. από την έλλειψη άμεσου προσωπικού ενδιαφέροντος από μέρους των μετόχων για την καλή λειτουργία και προκοπή της. Επομένως στην Ε.Π.Ε. έχουμε περιορισμένη την ευθύνη των εταίρων, αλλά και έντονο τον προσωπικό δεσμό μεταξύ τους.

Η επωνυμία της Ε.Π.Ε. σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσοτέρων εταίρων είτε από το αντικείμενο της επιχειρήσεως που ασκείται από αυτή είτε από συνδυασμό βέβαια και των δύο. Στην επωνυμία της εταιρίας πρέπει να περιέχονται ολογράφως οι λέξεις: « Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης».

Ορισμός.

Εταιρία περιορισμένης ευθύνης είναι η εταιρία της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μερίδια, τα οποία δεν μπορούν να παρασταθούν με μετοχές. Οι εταίροι της εταιρίας ευθύνονται μέχρι το ποσό της εισφοράς τους, ενώ για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την περιουσία της.

Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ε.Π.Ε. είναι:

α) Η έλλειψη προσωπικής ευθύνης των εταίρων, γιατί ο κάθε εταίρος ευθύνεται μόνο μέχρι το ποσό της εισφοράς του.

β) Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, τα οποία δεν μπορούν να παρασταθούν με μετοχές και τα οποία είναι μεταβιβάσιμα, εκτός αν υπάρχει αντίθετη διάταξη στο καταστατικό.

γ) Το ελάχιστο όριο του κεφαλαίου, το οποίο πρέπει να έχει καταβληθεί κατά τη σύσταση της εταιρίας, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 200.000 δρχ. και το μισό τουλάχιστο από το ποσό αυτό πρέπει να καταβληθεί σε μετρητά*.

* Αν συσταθεί Ε.Π.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 600.000 δρχ., το ποσό που πρέπει να καταβληθεί σε μετρητά από τους εταίρους είναι τουλάχιστο 100.000 δρχ., δηλαδή το μισό του ελάχιστου ορίου του κεφαλαίου που απαιτείται για τη σύσταση της Ε.Π.Ε.

Εταιρικό κεφάλαιο.

Η συγκρότηση του κεφαλαίου είναι απαραίτητο συστατικό στοιχείο για τη νόμιμη σύσταση της Ε.Π.Ε. Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε., όπως είδαμε παραπάνω, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 200.000 δρχ. Επομένως ο νόμος θέτει κατώτατο όριο κεφαλαίου για την εξασφάλιση των εταιρικών δανειστών. Αν κατά τη σύσταση της Ε.Π.Ε. έχει καταβληθεί κεφάλαιο μικρότερο από 200.000 δρχ., αυτή με δικαστική απόφαση κηρύσσεται άκυρη.

Εισφορές σε είδος.

Οι εισφορές σε είδος πρέπει να είναι εύκολα αποτιμητές σε χρήμα και θα πρέπει να υποβληθούν στον έλεγχο της επιτροπής του άρθρου 9 του νόμου 2190.

Εταιρικά μερίδια.

Το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. διαιρείται, όπως είδαμε, σε ίσα μερίδια.

Τα εταιρικά μερίδια στα οποία διαιρείται το εταιρικό κεφάλαιο, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από 10.000 δρχ. ή ακέραια πολλαπλάσια του ποσού αυτού. Συνεπώς, αν συσταθεί Ε.Π.Ε. και το εταιρικό της κεφάλαιο είναι 400.000 δρχ., αυτό μπορεί να διαιρεθεί σε 40 μερίδια των 10.000 το καθένα ή σε 20 μερίδια των 20.000 δρχ. το καθένα ή 8 μερίδια των 50.000 δρχ. το καθένα, αλλά όχι σε 80 μερίδια των 5.000 δρχ. ούτε σε 16 μερίδια των 25.000 δρχ.

Η μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου αποτελείται από ένα ή περισσότερα εταιρικά μερίδια. Άσχετα όμως με τον αριθμό μεριδίων τα οποία έχει κάθε εταίρος, αυτός έχει μόνο μία μερίδα συμμετοχής. Ο αριθμός των μερίδων συμμετοχής συμπίπτει πάντοτε με τον αριθμό των εταίρων και όταν ακόμη οι εισφορές των εταίρων είναι άνισες. Έτσι, αν μεταξύ των Α, Β, Γ και Δ συστήθηκε Ε.Π.Ε. με κεφάλαιο 200.000 και η μερίδα συμμετοχής του καθενός ορίσθηκε σε 50.000 δρχ., τότε ο κάθε εταίρος μετέχει με μία μερίδα συμμετοχής και με ένα εταιρικό μερίδιο. Μπορεί όμως η μερίδα συμμετοχής να ορισθεί σε 20.000 δρχ. και οι εισφορές των εταίρων να είναι άνισες. Π.χ. ο Α εισφέρει 100.000 δρχ., ο Β 60.000 δρχ., ο Γ 20.000 δρχ. και ο Δ 20.000 δρχ. Και πάλι κάθε εταίρος μετέχει με μία μερίδα συμμετοχής, αλλά ο Α μετέχει με 5 εταιρικά μερίδια, ο Β με 3 εταιρικά μερίδια, ο Γ και ο Δ με 1 εταιρικό μερίδιο.

Η σπουδαιότητα της διακρίσεως των δύο αυτών όρων εμφανίζεται περισσότερο έντονη κατά την ψηφοφορία των εταίρων στη συνέλευση, όπου απαιτείται διπλή πλειοψηφία, δηλαδή και μερίδων συμμετοχής (εταίρων) και εταιρικών μεριδίων.

Για ολόκληρη τη μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου και όχι για τα εταιρικά μερίδια, μπορεί να εκδοθεί από την εταιρία έγγραφο, το οποίο αποτελεί απλώς απόδειξη για την εταιρική ιδιότητα. Με ρητή διάταξη του νόμου, θα πρέπει στην απόδειξη να γράφονται με κεφαλαία στοιχεία οι λέξεις « Απόδειξη η οποία δεν φέρει το χαρακτήρα αξιογράφου ».

27.2 Διαδικασία συστάσεως Ε.Π.Ε.

Για την έγκυρη σύσταση της Ε.Π.Ε. απαιτούνται:

α) Συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Περιέχει το καταστατικό της εταιρίας.

Σύμφωνα με το νόμο το καταστατικό πρέπει να περιέχει:

- Το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα, την κατοικία και την ιθαγένεια των εταίρων.
- Την εμπορική επωνυμία.
- Την έδρα και το σκοπό ιδρύσεως της εταιρίας.
- Την ιδιότητα της εταιρίας ως εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- Το κεφάλαιο της εταιρίας, τη μερίδα συμμετοχής και τα τυχόν περισσότερα εταιρικά μερίδια κάθε εταίρου, καθώς και βεβαίωση των ιδρυτών για την καταβολή του κεφαλαίου.
- Το αντικείμενο των εισφορών σε είδος, την αποτίμησή τους και το όνομα του εταίρου που εισφέρει, καθώς και το σύνολο της αξίας των εισφορών σε είδος.
- Τη διάρκεια της εταιρίας.

β) Κατάθεση αντιγράφου της εταιρικής συμβάσεως στο Γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας.

Πρέπει να γίνει μέσα σ' ένα μήνα από την κατάρτιση του συμβολαιογραφικού εγγράφου. Για την κατάθεση συντάσσεται έκθεση, η οποία καταχωρίζεται σε ειδικό βιβλίο που τηρεί ο Γραμματέας κάθε Πρωτοδικείου. Αν η εταιρία ιδρύσει υποκαταστήματα, πρέπει ακόμη να καταθέσει αντίγραφα του καταστατικού στους Γραμματείς των οικείων Πρωτοδικείων.

γ) Δημοσίευση περιλήψεως του εταιρικού εγγράφου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. δημοσιεύεται όχι αυτούσιο το κείμενο του καταστατικού, όπως συμβαίνει αυτό στις Α.Ε., αλλά περίληψή του. Η κατάθεση του αντιγράφου και η δημοσίευση της περιλήψεως γίνεται με επιμέλεια κάθε εταίρου ή διαχειριστή.

27.3 Διοίκηση της εταιρίας.

Όργανα διοικήσεως της Ε.Π.Ε. είναι:

- α) Η συνέλευση των εταίρων και
- β) οι διαχειριστές (ένας ή περισσότεροι).

27.3.1 Η συνέλευση των εταίρων.

Είναι το ανώτατο και κυρίαρχο όργανο της εταιρίας. Δεν είναι μόνιμο, αλλά σχηματίζεται κάθε φορά με τη συγκέντρωση των εταίρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού.

Η συνέλευση συγκαλείται από τους διαχειριστές, οι οποίοι οφείλουν να αποστείλουν έγγραφες προσκλήσεις στους εταίρους, οκτώ τουλάχιστο μέρες πριν από τη σύγκληση. Αλλά η σύγκληση δεν είναι πάντοτε υποχρεωτική με τον τρόπο αυτό. Είναι δυνατό, εφόσον όλοι οι εταίροι είναι σύμφωνοι, να συνέλθουν σε συνέλευση οποτεδήποτε.

Οι αποφάσεις της συνελεύσεως λαμβάνονται με ψηφοφορία. Κάθε εταίρος έχει τουλάχιστο μία ψήφο. Ο αριθμός όμως των ψήφων είναι ανάλογος με τον αριθμό των μεριδίων. Συνεπώς, αν κάποιος εταίρος έχει περισσότερα μερίδια, θα έχει περισσότερες ψήφους.

Η συνέλευση των εταίρων είναι αρμόδια να αποφασίσει την τροποποίηση του καταστατικού, το διορισμό ή την ανάκληση των διαχειριστών, την έγκριση του ισολογισμού, την παράταση της διάρκειας της εταιρίας, τη διάλυσή της κλπ.

Η συνέλευση διακρίνεται σε:

α) Τακτική.

Συγκαλείται από τους διαχειριστές κάθε χρόνο και μέσα σε τρεις μήνες το αργότερο από τη λήξη της χρήσεως. Αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά την εταιρία. Αυτή εγκρίνει τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών, απαλλάσσει τους διαχειριστές από κάθε ευθύνη, τούς διορίζει ή τους ανακαλεί.

β) Έκτακτη.

Συνέρχεται με αίτηση ενός ή περισσοτέρων εταίρων, οι οποίοι αντιπροσωπεύουν τουλάχιστο το 1/20 του εταιρικού κεφαλαίου.

γ) Καταστατική.

Συνέρχεται όταν πρόκειται να τροποποιηθεί το καταστατικό.

Οι αποφάσεις της τακτικής και έκτακτης συνελεύσεως λαμβάνονται με πλειοψηφία πλέον του μισού από τον όλο αριθμό των εταίρων (όχι μόνο αυτών που είναι παρόντες), οι οποίοι πρέπει να εκπροσωπούν πάνω από το μισό του εταιρικού κεφαλαίου (όχι μόνο του κεφαλαίου που εκπροσωπείται στη συνέλευση).

Οι αποφάσεις της καταστατικής συνελεύσεως λαμβάνονται με πλειοψηφία τουλάχιστο των 3/4 του όλου αριθμού των εταίρων, οι οποίοι πρέπει να εκπροσωπούν τα 3/4 του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

27.3.2 Οι διαχειριστές.

Είναι όργανα που διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις και εκπροσωπούν την εταιρία απέναντι σε τρίτους.

Οι διαχειριστές διορίζονται από το καταστατικό ή μεταγενέστερα με απόφαση της Γ.Σ. και μπορεί να είναι εταίροι ή όχι για ορισμένο ή άοριστο χρόνο. Αν οι διαχειριστές είναι περισσότεροι, απαιτείται ομοφωνία για τη λήψη αποφάσεων, εκτός εάν ορίσθηκε διαφορετικά στο καταστατικό.

Οι διαχειριστές αμοίβονται για τις υπηρεσίες τους, άσχετα με τη συμμετοχή τους στα κέρδη.

Εκτός από τα λογιστικά βιβλία τα οποία, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ., είναι υποχρεωμένες να τηρούν οι Ε.Π.Ε. (βλέπε Κεφάλαιο τέταρτο, παράγραφο 4.2), οι διαχειριστές των εταιριών αυτών πρέπει να τηρούν στην Ελληνική, θεωρημένα από τον Οικονομικό Έφορο, τα παρακάτω βιβλία, τα οποία προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ. και το νόμο 3190.

α) Το βιβλίο εταίρων στο οποίο καταχωρίζονται τα ονόματα των εταίρων, η ιθαγένεια και η κατοικία τους, οι εισφορές κάθε εταίρου (εταιρικά μερίδια) καθώς και οι τυχόν μεταβολές στα πρόσωπα των εταίρων λόγω θανάτου, μεταβίβασης κλπ.

β) Το βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων, στο οποίο καταχωρίζονται οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τους εταίρους.

γ) Το βιβλίο πρακτικών διαχειρίσεως στο οποίο καταχωρίζονται οι αποφάσεις των διαχειριστών. Το βιβλίο αυτό είναι απαραίτητο για να είναι σε θέση οι εταίροι να ελέγχουν τους διαχειριστές. Στην πράξη, όταν ο διαχειριστής είναι ένας, δεν τηρείται τέτοιο βιβλίο.

27.4 Εγγραφές συστάσεως Ε.Π.Ε.

Για να θεωρηθεί έγκυρη η σύσταση της Ε.Π.Ε., ο νόμος απαιτεί το κεφάλαιό της όχι μόνο να καλυφθεί, αλλά και να καταβληθεί ολοσχερώς κατά το χρόνο καταρτίσεως της εταιρικής συμβάσεως. Στην Ε.Π.Ε. δεν υπάρχει η δυνατότητα να καταβληθεί το κεφάλαιο τμηματικά, όπως στην Α.Ε. Επομένως κατά τη σύσταση της Ε.Π.Ε., αφού θα έχουν καταβληθεί οπωσδήποτε οι εισφορές των εταίρων, θα χρεώσομε τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία και θα πιστώσομε το λογαριασμό « Εταιρικό Κεφάλαιο».

Παράδειγμα 1ο.

Οι Α, Β και Γ αποφάσισαν τη σύσταση Ε.Π.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 800.000 δρχ., το οποίο διαιρείται σε 80 μερίδια των 10.000 δρχ. το καθένα. Οι Α και Β ανέλαβαν από 30 μερίδια ο καθένας και ο Γ 20 μερίδια. Όλοι καταβάλλουν μετρητά.

Η εγγραφή συστάσεως θα έχει ως εξής:

Ταμείο		800.000	
	Εταιρικό Κεφάλαιο		800.000
	Κεφάλαιο Α 30 μερίδια x 10.000	300.000	
	Κεφάλαιο Β 30 μερίδια x 10.000	300.000	
	Κεφάλαιο Γ 20 μερίδια x 10.000	200.000	
Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου ως το 815 με ημερομηνία 15/1/1980 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών Ε. Ελευθερίου, το οποίο κατατέθηκε στο Πρωτοδικείο Αθηνών και δημοσιεύθηκε στο 210 Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.			

Παράδειγμα 2ο.

Μεταξύ των Α, Β και Γ ιδρύεται Ε.Π.Ε. με κεφάλαιο 1.000.000 δρχ., το οποίο διαιρείται σε 100 μερίδια των 10.000 δρχ. το καθένα.

Ο Α συμμετέχει με 40 μερίδια και εισφέρει μετρητά.

Ο Β συμμετέχει με 40 μερίδια και εισφέρει εμπορεύματα.

Ο Γ συμμετέχει με 20 μερίδια και εισφέρει μηχανήματα.

Η εγγραφή που θα γίνει κατά την ίδρυση θα έχει ως εξής:

Ταμείο		400.000	
Εμπορεύματα		400.000	
Μηχανήματα		200.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο			1.000.000
Κεφάλαιο Α 40 μερίδια × 10.000	400.000		
Κεφάλαιο Β 40 μερίδια × 10.000	400.000		
Κεφάλαιο Γ 20 μερίδια × 10.000	200.000		
Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου κλπ.			

Για τα έξοδα που γίνονται εφ' άπαξ για την ίδρυση της Ε.Π.Ε., εφαρμόζομε αυτά που ισχύουν αντίστοιχα για τις Α.Ε.

27.5 Ισολογισμός και διανομή κερδών.

Στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, οι διαχειριστές της εταιρίας είναι υποχρεωμένοι να συντάξουν απογραφή όλων των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού με λεπτομερή περιγραφή καθενός από αυτά.

Με βάση την απογραφή καταρτίζεται από τους διαχειριστές ο ισολογισμός, ο οποίος πρέπει να είναι σαφής και να απεικονίζει την πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρίας. Τον ισολογισμό συνοδεύει λεπτομερής ανάλυση του λογαριασμού «Κέρδη και Ζημίες». Ο ισολογισμός δημοσιεύεται στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα και σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία οικονομολογική εφημερίδα είκοσι τουλάχιστο μέρες πριν από τη Γ.Σ.

Όσον αφορά τη σύνταξη της απογραφής και την κατάρτιση γενικά του ισολογισμού, εφαρμόζονται ανάλογα αυτά που ισχύουν για τις Α.Ε.

Από τα κέρδη που πραγματοποιεί κάθε χρόνο η Ε.Π.Ε., αφαιρείται τουλάχιστο το 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική, όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το ένα τρίτο του κεφαλαίου. Τα κέρδη της Ε.Π.Ε. μοιράζονται στους εταίρους ανάλογα με τις εισφορές τους. Η ρύθμιση αυτή ισχύει εφόσον το καταστατικό δεν προβλέπει διαφορετικό τρόπο διανομής.

Ο ισολογισμός πρέπει να εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, η οποία πρέπει να συνέλθει υποχρεωτικά μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

27.6 Εγγραφές διαθέσεως καθαρών κερδών.

Το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, το οποίο προκύπτει από τον ισολογισμό τέλους χρήσεως εμφανίζεται από το υπόλοιπο του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως». Από το λογαριασμό αυτό το αποτέλεσμα θα μεταφερθεί στο λογαριασμό «Καθαρά κέρδη χρήσεως 19...» ή «Ζημίες χρήσεως 19...» ανάλογα.

Σε περίπτωση που η χρήση κλείσει με κέρδος, ένα μέρος από τα κέρδη θα μεταφερθούν στο λογαριασμό «Τακτικό αποθεματικό» και τα υπόλοιπα στους ατομικούς λογαριασμούς των εταίρων.

Παράδειγμα.

Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε. «Α και Σία» είναι 1.500.000 δρχ. Ο Α μετέχει

στο κεφάλαιο με 600.000 δρχ., ο Β με 500.000 δρχ., ο Γ με 300.000 δρχ. και ο Δ με 100.000 δρχ.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως 19... ανέρχονται σε 800.000 δρχ. Παρακρατείται 5% ως αποθεματικό και το υπόλοιπο μοιράζεται στους εταίρους ανάλογα με τις εισφορές τους. Ο Α παίρνει και ως αμοιβή διαχειριστή 40.000 δρχ.

Πίνακας διανομής κερδών ποσού 800.000

1)	Τακτικό αποθεματικό $(800.000 \times 5\%) =$	40.000
2)	Υπόλοιπο κερδών για διανομή στους εταίρους $800.000 - 40.000 = 760.000$ το οποίο αναλογεί στους:	
α)	A $(40.000 + 720.000 \times \frac{6}{15}) =$	328.000
β)	B $(720.000 \times \frac{5}{15}) =$	240.000
γ)	Γ $(720.000 \times \frac{3}{15}) =$	144.000
δ)	Δ $(720.000 \times \frac{1}{15}) =$	48.000
	Σύνολο	<u>800.000</u>

Οι σχετικές εγγραφές για τη διάθεση των κερδών θα έχουν ως εξής:

Αποτελέσματα χρήσεως	800.000	
Καθαρά κέρδη χρήσεως 19...		800.000
Μεταφορά του αποτελέσματος που προέκυψε		
Καθαρά κέρδη χρήσεως 19...	800.000	
Τακτικό αποθεματικό		40.000
Εταίρος Α λογ. ατομικός		328.000
Εταίρος Β λογ. ατομικός		240.000
Εταίρος Γ λογ. ατομικός		144.000
Εταίρος Δ λογ. ατομικός		48.000
Όπως ο πίνακας διαθέσεως κερδών χρήσεως		

Αν η χρήση κλείσει με ζημίες και εφόσον οι εταίροι συμμετέχουν σε αυτές με την ίδια αναλογία που μετέχουν στα κέρδη, τότε οι ζημίες μπορούν να παραμείνουν στο λογαριασμό «Ζημίες χρήσεως» και να εμφανίζονται στον ισολογισμό στο σκέλος του ενεργητικού με την προοπτική να συμψηφισθούν με τα κέρδη επόμενων χρήσεων. Είναι όμως δυνατό να μετέχουν οι εταίροι με άλλη αναλογία στα κέρδη και με άλλη στις ζημίες. Στην περίπτωση αυτή οι ζημίες πρέπει να μεταφερθούν σε χρέωση των ατομικών λογαριασμών των εταίρων, γιατί, αν δεν γίνει η κα-

τανομή της ζημίας, θα έχει ως συνέπεια να ωφεληθούν στο μέλλον από τα κέρδη που θα προκύψουν ορισμένοι εταίροι σε βάρος των άλλων.

27.7 Εγγραφές αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνεται με τροποποίηση του καταστατικού ύστερα από απόφαση της συνελεύσεως των εταίρων, η οποία λαμβάνεται με πλειοψηφία των 3/4 του όλου αριθμού των εταίρων. Οι εταίροι πρέπει να εκπροσωπούν τα 3/4 του εταιρικού κεφαλαίου. Η ανάληψη του νέου κεφαλαίου γίνεται είτε από τους εταίρους είτε από τρίτους με έγγραφη δήλωσή τους προς την εταιρία. Η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε είκοσι ημέρες από την ημέρα λήψεως της αποφάσεως για την αύξηση του κεφαλαίου. Μετά τη λήξη της προθεσμίας και μέσα σε δέκα ημέρες από αυτή, πρέπει να καταρτισθεί συμβολαιογραφικό έγγραφο μεταξύ των διαχειριστών της εταιρίας και αυτών που ανέλαβαν τα εταιρικά μερίδια.

Κατά την αύξηση του κεφαλαίου παρέχεται από το νόμο δικαίωμα προτιμήσεως των εταίρων για την ανάληψη των νέων εταιρικών μεριδίων, εκτός εάν υπάρχει αντίθετη διάταξη στο καταστατικό.

Η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει με τους εξής τρόπους:

- α) Με αύξηση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων.
- β) Με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων, η οποία πάλι πρέπει να είναι ακέραιο πολλαπλάσιο των 10.000 δρχ.
- γ) Με κεφαλαιοποίηση εκτακτού αποθεματικού.
- δ) Με τη συγχώνευση εταιριών.

Οι εγγραφές αυξήσεως είναι αντίστοιχες προς τις εγγραφές συστάσεως. Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις α, β και δ χρεώνουμε τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία που εισφέρονται και πιστώνουμε το λογαριασμό « Εταιρικό Κεφάλαιο». Όπως κατά τη σύσταση έτσι και κατά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου δεν υπάρχει κανένας λόγος να γίνουν δύο εγγραφές, δηλαδή μία για την κάλυψη και μια για την καταβολή, γιατί η καταβολή της αυξήσεως πρέπει να συντελεσθεί ολοσχερώς κατά την ημέρα της καλύψεως. Στην περίπτωση γ θα χρεώσουμε το λογαριασμό « Έκτακτο Αποθεματικό» και θα πιστώσουμε τό λογαριασμό « Εταιρικό Κεφάλαιο».

Παράδειγμα.

Ε.Π.Ε. με κεφάλαιο 600.000 δρχ. το οποίο είναι διαιρεμένο σε 60 μερίδια των 10.000 δρχ. το καθένα και με εταίρους τον Α με 30 μερίδια, τον Β με 20 μερίδια και τον Γ με 10 μερίδια, αποφασίζει να αυξήσει το κεφάλαιό της κατά 60 μερίδια των 10.000. Τα εταιρικά μερίδια παίρνουν οι παλαιοί εταίροι με την αναλογία των μεριδίων που έχουν. Έτσι ο Α παίρνει 30 μερίδια, ο Β 20 μερίδια και ο Γ 10 μερίδια. Η καταβολή έγινε σε μετρητά.

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

Ταμείο			600.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο				600.000
Κεφάλαιο Α 30 μερίδια × 10.000	300.000			
Κεφάλαιο Β 20 μερίδια × 10.000	200.000			
Κεφάλαιο Γ 10 μερίδια × 10.000	100.000			
Καταβολή αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου όπως το συμβόλαιο με αριθμό.... κλπ.				

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου γίνει με αύξηση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων από 10.000 δρχ. σε 20.000 δρχ., θα έχουμε την εξής εγγραφή:

Ταμείο		600.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο			600.000
Κεφάλαιο Α	300.000		
Κεφάλαιο Β	200.000		
Κεφάλαιο Γ	100.000		
Αύξηση της ονομαστικής αξίας των 60 μεριδίων από 10.000 σε 20.000 όπως το συμβόλαιο με αριθμό... κλπ.			

Όταν η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιείται με κεφαλαιοποίηση έκτακτου αποθεματικού, τότε θα αυξηθεί ή ο αριθμός των μεριδίων ή η ονομαστική αξία των εταιρικών μεριδίων, η οποία πρέπει να είναι ακέραιο πολλαπλάσιο των 10.000 δρχ.

Έτσι, αν στο προηγούμενο παράδειγμα η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου κατά 600.000 συντελεσθεί με κεφαλαιοποίηση ισόποσου έκτακτου αποθεματικού, θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

Έκτακτο αποθεματικό		600.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο			600.000
Κεφάλαιο Α 30 μερ. × 10.000	300.000		
Κεφάλαιο Β 20 μερ. × 10.000	200.000		
Κεφάλαιο Γ 10 μερ. × 10.000	100.000		
Αύξηση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων κατά 60 μερίδια των 10.000 όπως το συμβόλαιο με αριθμό ... κλπ.			

ή

Έκτακτο αποθεματικό		600.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο			600.000
Κεφάλαιο Α	300.000		
Κεφάλαιο Β	200.000		
Κεφάλαιο Γ	100.000		
Αύξηση ονομαστικής αξίας των 60 μεριδίων από 10.000 σε 20.000 όπως το συμβόλαιο με αριθμό... κλπ.			

27.8 Εγγραφές ελαττώσεως εταιρικού κεφαλαίου.

Η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει μόνο με τροποποίηση

του καταστατικού ύστερα από απόφαση της συνελεύσεως των εταίρων, η οποία λαμβάνεται με την ίδια πλειοψηφία που απαιτείται για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Στην απόφαση της συνελεύσεως των εταίρων ορίζεται ο σκοπός της ελάττωσεως, το ποσό της, καθώς και ο τρόπος πραγματοποιήσεώς της. Σε καμιά όμως περίπτωση δεν μπορεί να ελαττωθεί το εταιρικό κεφάλαιο κάτω από 200.000 δρχ. ούτε τα εταιρικά μερίδια κάτω από 10.000 δρχ.

Η ελάττωση του κεφαλαίου μπορεί να είναι είτε προαιρετική είτε υποχρεωτική.

Η προαιρετική ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να αποφασισθεί:

- Προς απόσβεση ζημιών.
- Όταν πλεονάζει. Δηλαδή ένα μέρος από το κεφάλαιο, επειδή είναι παραπάνω από τις ανάγκες της εταιρίας, αποσύρεται από τους εταίρους.

Η ελάττωση του κεφαλαίου είναι υποχρεωτική:

- Λόγω εξόδου ή αποκλεισμού εταίρου.
- Λόγω απώλειας του 1/2 του εταιρικού κεφαλαίου, οπότε οι διαχειριστές υποχρεούνται να συγκαλέσουν τη γενική συνέλευση για να αποφασίσει τη μείωση του κεφαλαίου ή τη λύση της εταιρίας.

Κάθε εταίρος μπορεί να φύγει από την εταιρία:

- Για κάποιο σπουδαίο λόγο, ύστερα από απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου. Με την ίδια απόφαση προσδιορίζεται και η πραγματική αξία της μερίδας συμμετοχής, η οποία θα αποδοθεί στον εταίρο που φεύγει.
- Όταν διαφωνήσει, σε περίπτωση που αποφασισθεί μεταβολή στο αντικείμενο της εταιρίας. Ο εταίρος που διαφωνεί δικαιούται να φύγει από την εταιρία εφόσον το δηλώσει μέσα σε τρεις μήνες από τη δημοσίευση της αποφάσεως.
- Λόγω καταστατικής διατάξεως. Το καταστατικό μπορεί να περιλαμβάνει διατάξεις για το δικαίωμα που έχουν οι εταίροι να φύγουν από την εταιρία με ορισμένες προϋποθέσεις.

Για να αποκλεισθεί κάποιος εταίρος από την εταιρία, απαιτείται σπουδαίος λόγος, απόφαση της γενικής συνελεύσεως και απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η οποία θα καθορίζει και την αξία της συμμετοχικής μερίδας που πρέπει να αποδοθεί στον εταίρο που αποκλείεται.

Από λογιστικής απόψεως έχουμε να παρατηρήσουμε ότι η έξοδος και ο αποκλεισμός εταίρου πρέπει να καταχωρισθούν στο βιβλίο των εταίρων. Επιπλέον ο καθορισμός της αξίας που πρέπει να αποδοθεί στον εταίρο που φεύγει ή αποκλείεται, θα προσδιορισθεί, συνήθως, σε τιμή μεγαλύτερη ή μικρότερη από την ονομαστική αξία. Τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της αξίας που προσδιορίσθηκε θα την εμφανίσουμε στο λογαριασμό «Διαφορά από αποτίμηση αξίας μερίδας», τον οποίο θα χρεώσουμε ή θα πιστώσουμε ανάλογα με το αν πρόκειται για δαπάνη ή για ωφέλεια.

Η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει:

- Με ελάττωση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων.
- Με ελάττωση της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων (όχι όμως κάτω από 10.000).
- Με ταυτόχρονη ελάττωση και του αριθμού και της ονομαστικής αξίας των εταιρικών μεριδίων.

Οι λογιστικές εγγραφές στην προαιρετική ελάττωση θα έχουν ως εξής:

Εταιρικό Κεφάλαιο		400.000	
Κεφάλαιο Α	300.000		
Κεφάλαιο Β	100.000		
Εταίρος Α λογ. ατομικός			300.000
Εταίρος Β λογ. ατομικός			100.000
Μείωση εταιρικού κεφαλαίου σύμφωνα.....			
Εταίρος Α λογ. ατομικός		300.000	
Εταίρος Β λογ. ατομικός		100.000	
Ταμείο (όταν πλεονάζει το κεφάλαιο) ή Ζημίες χρήσεως (σε περίπτωση υπάρξεως ζημίας)			400.000

Στην έξοδο ή αποκλεισμό εταίρου θα γίνει, όπως είδαμε, με απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου ο καθορισμός της αξίας της μερίδας σε ποσό συνήθως διαφορετικό από την ονομαστική αξία, οπότε θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

Εταιρικό Κεφάλαιο		100.000	
Κεφάλαιο Α			
Διαφορά από αποτίμηση αξίας μερίδας		20.000	
Εταίρος Α λογ. ατομικός			120.000
Σύμφωνα με την απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου της...			

ή

Εταιρικό Κεφάλαιο		100.000	
Κεφάλαιο Α			
Εταίρος Α λογ. ατομικός			90.000
Διαφορά από αποτίμηση αξίας μερίδας			10.000

Μετά επακολουθεί η κατάβολή του ποσού με χρέωση του ατομικού λογαριασμού του εταίρου και πίστωση του λογαριασμού «Ταμείο».

Ο λογαριασμός «Διαφορά από αποτίμηση αξίας μερίδας», όταν είναι χρεωστικός, θα μεταφερθεί στο τέλος της χρήσεως στα αποτελέσματα χρήσεως ή θα αποσβεσθεί από έκτακτο αποθεματικό που υπάρχει. Όταν όμως ο λογαριασμός αυτός έχει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό προδίδει ύπαρξη καθαρής περιουσίας, μικρότερης από το εταιρικό κεφάλαιο και πιθανότατα την ύπαρξη στον Ισολογισμό του λογαριασμού «Ζημίες χρήσεως», οπότε με τη διαφορά αυτή θα πιστωθεί ο λογαριασμός αυτός.

Επομένως θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

Αποτελέσματα χρήσεως		20.000	
ή Έκτακτο αποθεματικό			
Διαφορά από αποτίμηση αξίας μερίδας			20.000

ή		
Διαφορά από αποτίμηση αξίας μερίδας Ζημίες χρήσεως	10.000	10.000

27.9 Εγγραφές μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων.

Όπως στην Α.Ε. έτσι και στην Ε.Π.Ε. η εταιρική ιδιότητα είναι καταρχήν μεταβιβαστή με πράξη που γίνεται όταν ο εταίρος βρίσκεται στη ζωή, εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη στο καταστατικό. Είναι δυνατό το καταστατικό να αποκλείει τελείως τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου.

Η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει τα ονοματεπώνυμα αυτών που συμβάλλονται, το επάγγελμά τους, τις διευθύνσεις τους και τις ιθαγένειές τους. Το έγγραφο πρέπει να καταχωρισθεί στο βιβλίο των εταίρων που τηρείται από τους διαχειριστές.

Ακόμη η μεταβολή στο πρόσωπο των εταίρων λόγω μεταβίβασης του εταιρικού μεριδίου υπόκειται σε δημοσιότητα, όπως ακριβώς γίνεται και κατά τη σύσταση της Ε.Π.Ε. Επομένως πρέπει να κατατεθεί στο γραμματέα του Πρωτοδικείου αντίγραφο της πράξεως που έγινε για τη μεταβίβαση και να δημοσιευθεί περίληψή της στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Σε περίπτωση μεταβίβασης μερίδας (ή μεριδίων) εταίρου, χρεωπιστώνεται ο λογαριασμός « Εταιρικό Κεφάλαιο» με το ποσό της ονομαστικής αξίας των μεριδίων και με ειδικούς τους λογαριασμούς κεφαλαίου των εταίρων.

Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

Εταιρικό Κεφάλαιο <u>Κεφάλαιο Α</u> 8 μερ. × 10.000 Εταιρικό Κεφάλαιο <u>Κεφάλαιο Κ</u> 8 μερ. × 10.000 Μεταβίβαση της μερίδας του Α στον Κ, όπως το συμβόλαιο με αριθμό 20175/5-2-79 του συμβολαιογράφου Κ	80.000	80.000
---	--------	--------

Αν στη μεταβίβαση συμφωνήθηκε να καταβάλει ο αγοραστής στον πωλητή μεγαλύτερο ποσό από την ονομαστική αξία, αυτό δεν ενδιαφέρει τη λογιστική της Ε.Π.Ε. Το θέμα όμως έχει σημασία από φορολογική άποψη για τον εταίρο ο οποίος μεταβιβάζει την εταιρική του μερίδα, γιατί η διαφορά αυτή αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται. (Βλέπε σχετικά Κεφάλαιο 19, παράγρ. 19.4, περίπτωση β).

Στο παραπάνω παράδειγμα ο Α πώλησε τη μερίδα του στον Κ που δεν είναι εταίρος. Αν όμως ο Α πωλήσει την παραπάνω μερίδα του στον Ε, εταίρο της Ε.Π.Ε., στην τιμή των 110.000 δρχ. και το σχετικό ποσό καταβληθεί σε αυτόν από ταμείο της Ε.Π.Ε., τότε θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

Εταιρικό Κεφάλαιο Κεφάλαιο Α 8 μερ. × 10.000	80.000	
Εταιρικό Κεφάλαιο Κεφάλαιο Ε 8 μερ. × 10.000		80.000
Μεταβίβαση της μερίδας του Α στον Ε κλπ.		
Εταίρος Ε λογ. ατομικός Ταμείο Όταν καταβλήθηκαν στον Α για την αγορά της μερίδας του από τον Ε	110.000	110.000

27.10 Ασκήσεις.

Άσκηση 1η.

Οι Α, Β, Γ και Δ αποφάσισαν να ιδρύσουν Ε.Π.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 900.000 δρχ., το οποίο διαιρείται σε 90 μερίδια των 10.000 το καθένα. Οι Α και Β ανέλαβαν από 30 μερίδια ο καθένας και οι Γ και Δ από 15 μερίδια. Η καταβολή των εισφορών έγινε σε μετρητά.

Ζητείται η εγγραφή συστάσεως της Ε.Π.Ε.

Άσκηση 2η.

Ιδρύεται Ε.Π.Ε. μεταξύ των Α, Β, Γ και Δ με 50 εταιρικά μερίδια των 10.000 δρχ. το καθένα. Ο Α συμμετέχει με 20 μερίδια και κατέθεσε μετρητά. Ο Β συμμετέχει με 14 μερίδια και κατέθεσε εμπορεύματα. Ο Γ συμμετέχει με 9 μερίδια και κατέθεσε μηχανήματα 30.000, έπιπλα 20.000 και το υπόλοιπο σε μετρητά. Ο Δ συμμετέχει με 7 μερίδια και κατέθεσε εμπορεύματα, από τα οποία 20.000 βρίσκονται στον παραγγελιοδόχο Χ προς πώληση. Από τον Α πληρώθηκαν 18.000 δρχ. διάφορα έξοδα που έγιναν για την ίδρυση της εταιρίας, τα οποία έξοδα συμψηφίσθηκαν προς την υποχρέωσή του από την εισφορά.

Ζητούνται οι εγγραφές συστάσεως της Ε.Π.Ε.

Άσκηση 3η.

Η Ε.Π.Ε. «Α και Σία» με εταιρικό κεφάλαιο 1.200.000 δρχ. πραγματοποίησε στη χρήση 198... καθαρά κέρδη 600.000 δρχ. Το κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε 120 εταιρικά μερίδια των 10.000. Ο Α συμμετέχει με 50 μερίδια, ο Β με 40, ο Γ με 20 και ο Δ με 10.

Από τα κέρδη παρακρατείται για τακτικό αποθεματικό ό,τι ορίζει ο νόμος και το υπόλοιπο μοιράζεται στους εταίρους ανάλογα με τις εισφορές τους. Ο Α παίρνει και αμοιβή διαχειριστή 30.000 δρχ.

Να γίνει ο πίνακας διανομής των κερδών και να διατυπωθούν οι εγγραφές διαθέσεως των καθαρών κερδών.

Άσκηση 4η.

1) Την 1/1/198... ιδρύεται Ε.Π.Ε. από τους Α, Β και Γ. Οι Α και Β μετέχουν με 20 εταιρικά μερίδια των 20.000 δρχ. το καθένα και καταβάλλουν μετρητά. Ο Γ μετέχει με 10 εταιρικά μερίδια και εισέφερε μηχανήματα τα οποία αποτιμήθηκαν αντί 200.000 δρχ.

Από τον Α πληρώθηκαν 30.000 δρχ. διάφορα έξοδα που έγιναν για την ίδρυση τα οποία συμψηφίσθηκαν προς την υποχρέωσή του από την εισφορά.

2) Μετά από 8 μήνες ο Γ πωλεί τη μερίδα του στον Δ αντί 180.000 δρχ.

3) Στον έκτο χρόνο λειτουργίας της Ε.Π.Ε. αποφασίζει την κεφαλαιοποίηση έκτακτου αποθεματικού ποσού 400.000 με αύξηση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων κατά 20.

Να γίνουν οι εγγραφές συστάσεως της Ε.Π.Ε., μεταβιβάσεως των εταιρικών μεριδίων του Γ και κεφαλαιοποιήσεως του έκτακτου αποθεματικού.

Άσκηση 5η.

Η Ε.Π.Ε. «Α και Σία» με κεφάλαιο 800.000 δρχ. το οποίο είναι διαιρεμένο σε 80 μερίδια των 10.000 δρχ. το καθένα και με εταίρους τον Α με 50 μερίδια, τον Β 20 και τον Γ 10, αποφασίζει να αυξήσει το κεφάλαιό της κατά 32 μερίδια των 10.000. Τα εταιρικά μερίδια παίρνουν οι παλαιοί εταί-

ροι με την αναλογία των μεριδίων που έχουν. Η καταβολή γίνεται σε μετρητά.

Ζητούνται οι εγγραφές αυξήσεως του κεφαλαίου της Ε.Π.Ε.

Άσκηση 6η.

Ε.Π.Ε. με εταιρικό κεφάλαιο 1.000.000 το οποίο είναι διαιρεμένο σε 50 μερίδια των 20.000 δρχ. το καθένα και με εταίρους τον Α με 20 μερίδια, τον Β 20 και τον Γ 10, αποφασίζει να ελαττώσει το κεφάλαιό της κατά 200.000 δρχ. με ελάττωση του αριθμού των εταιρικών μεριδίων κατά 10 προς απόσβεση ισόποσης ζημίας.

Επίσης να λυθεί η ίδια άσκηση, όταν η ελάττωση του κεφαλαίου αποφασίζεται εξαιτίας πλεονάσματος του κεφαλαίου. Η ελάττωση του αριθμού των μεριδίων γίνεται με την αναλογία των μεριδίων που κατέχουν οι εταίροι.

Ζητούνται οι εγγραφές ελαττώσεως του εταιρικού κεφαλαίου και στις δύο περιπτώσεις.

Άσκηση 7η.

Το προσωρινό ισοζύγιο της Ε.Π.Ε. «Α και Σία» στις 30 Νοεμβρίου έχει ως εξής:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΠΟΣΑ	
		Χ	Π
1	Ταμείο	4.300.000	4.000.000
2	Εμπορ. απογραφής	300.000	—
3	Προμηθευτές	2.800.000	3.000.000
4	Γενικά έξοδα	200.000	—
5	Αγορές	4.000.000	—
6	Τόκοι χρεωστικοί	20.000	—
7	Γραμ. πληρωτέα	800.000	1.000.000
8	Πωλήσεις	—	4.500.000
9	Γραμ. εισπρακτέα	600.000	400.000
10	Τόκοι πιστωτικοί	—	10.000
11	Χρεώγραφα	100.000	—
12	Αμοιβές προσωπικού	300.000	—
13	Εργοδοτικές εισφορές	80.000	—
14	Κρατήσεις υπέρ τρίτων	100.000	130.000
15	Προμήθειες	—	10.000
16	Επιστροφές αγορών	—	120.000
17	Εκπτώσεις πωλήσεων	60.000	—
18	Χρεώστες	2.900.000	2.400.000
19	Έπιπλα και σκεύη	200.000	—
20	Αποσβεσθέντα έπιπλα	—	80.000
21	Τακτικό αποθεματικό	—	210.000
22	Εταιρικό κεφάλαιο	—	900.000
		16.760.000	16.760.000

Το μήνα Δεκέμβριο έγιναν οι εξής συναλλαγές:

1. Αγοράσθηκαν έπιπλα 30.000 σε μετρητά.
2. Πληρώθηκαν στο ΙΚΑ 20.000 για κρατήσεις.
3. Πωλήθηκαν εμπορεύματα αντί 100.000 με συναλλαγματική ονομαστικής αξίας 105.000.
4. Εισπράχθηκαν τα τοκομερίδια των ομολογιών 10.000 δρχ.
5. Εξοφλήθηκε η μισθοδοτική κατάσταση του Δεκεμβρίου ονομαστικού ποσού 40.000 με κράτηση ΙΚΑ 10%, ΦΜΥ 2% και ΧΜΥ 0,5%. Η εταιρία επιβαρύνεται με εργοδοτική εισφορά ΙΚΑ 20% και ΧΜΥ 0,5%.

Από την απογραφή τέλους χρήσεως προέκυψαν ότι:

1. Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων πληρωτέων είναι 4.000 δρχ.
2. Δε χρησιμοποιήθηκε γραφική ύλη 9.700 δρχ.
3. Οι χρεώστες Α και Β οι οποίοι οφείλουν 25.000 δρχ. και 15.000 δρχ. αντίστοιχα, χαρακτηρίσθηκαν επισφαλείς με πιθανή απώλεια 40%.

4. Οφείλεται το ενοίκιο του Δεκεμβρίου 12.000 δρχ.
5. Υπολογίσθηκε απόσβεση επίπλων 20% σταθερή.
6. Οι μη δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων είναι 2.000 δρχ.
7. Τα εμπορεύματα που έμειναν στο τέλος της χρήσεως αποτιμήθηκαν αντί 710.000.
Το τελικό αποτέλεσμα μοιράζεται ως εξής:
 - Τακτικό αποθεματικό ό,τι προβλέπει ο νόμος.
 - 5% αμοιβή διαχειριστή του εταίρου Α.
 - Το υπόλοιπο μοιράζεται στους εταίρους ανάλογα με τις εισφορές τους.

Σημείωση.

Το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε 90 μερίδια των 10.000. Ο Α συμμετέχει με 45 μερίδια, ο Β με 25 μερίδια και ο Γ με 20 μερίδια.

Άσκηση 8η.

Ο εταίρος Β με εταιρική μερίδα $10 \times 20.000 = 200.000$ δρχ. αποχωρεί από την Ε.Π.Ε. «Α και Σία» για κάποιο σπουδαίο λόγο. Η αξία της μερίδας συμμετοχής του ύστερα από απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου προσδιορίσθηκε αντί: α) 250.000 δρχ. και β) αντί 170.000 δρχ. Το σχετικό ποσό καταβλήθηκε σε μετρητά στον Β.

Ζητούνται οι εγγραφές ελαττώσεως του κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. και η τακτοποίηση της διαφοράς από την αποτίμηση της αξίας της μερίδας του Β.

Άσκηση 9η.

Ο εταίρος Δ ο οποίος μετέχει στην Ε.Π.Ε. με 15 μερίδια των 10.000 το καθένα, πωλεί τη μερίδα του στον εταίρο Κ αντί 220.000 δρχ. Για τη μεταβίβαση των μεριδίων έγινε η σχετική συμβολαιογραφική πράξη. Η Ε.Π.Ε. κατέβαλε στον Δ το σχετικό ποσό για λογαριασμό του εταίρου της Κ.

Ζητούνται οι εγγραφές μεταβιβάσεως των εταιρικών μεριδίων.

27.11 Ερωτήσεις.

1. Ποια εταιρία ονομάζεται περιορισμένης ευθύνης;
2. Ποια είναι τα κύρια χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. από νομικής απόψεως;
3. Ποιο είναι το κατώτερο ποσό στο οποίο διαιρείται το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε.;
4. Αν συσταθεί Ε.Π.Ε. και το εταιρικό της κεφάλαιο είναι 600.000 δρχ. σε πόσα μερίδια μπορεί να διαιρεθεί αυτό σύμφωνα με το νόμο;
5. Τι γνωρίζετε για τη μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου και τι για τα εταιρικά μερίδια;
6. Ποια είναι η διαδικασία που απαιτείται για τη σύσταση της Ε.Π.Ε.;
7. Ποια είναι τα όργανα διοικήσεως της Ε.Π.Ε.;
8. Τι γνωρίζετε για την τακτική, έκτακτη και καταστατική συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε.;
9. Τι γνωρίζετε για τους διαχειριστές της Ε.Π.Ε.;
10. Ποια είναι τα βιβλία τα οποία ειδικά πρέπει να τηρούν οι διαχειριστές της Ε.Π.Ε. σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ. και το νόμο 3190;
11. Ποιο ποσό από τα κέρδη που πραγματοποιεί η Ε.Π.Ε. κρατείται για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού;
12. Πώς μοιράζονται στους εταίρους τα κέρδη της Ε.Π.Ε.;
13. Με ποιους τρόπους μπορεί να γίνει η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε.;
14. Για ποιους λόγους μπορεί να αποφασισθεί η προαιρετική ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. και για ποιους η υποχρεωτική;
15. Για ποιους λόγους μπορεί να φύγει (αποχωρήσει) από την Ε.Π.Ε. ένας εταίρος;
16. Ποιες προϋποθέσεις απαιτούνται για να αποκλεισθεί κάποιος εταίρος από την Ε.Π.Ε.;
17. Με ποιούς τρόπους μπορεί να γίνει η ελάττωση του εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε.;
18. Πώς γίνεται η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων της Ε.Π.Ε.;
19. Αν στη μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων ο αγοραστής καταβάλει στον πωλητή μεγαλύτερο ή μικρότερο ποσό από την ονομαστική τους αξία, αυτό ενδιαφέρει τη λογιστική της Ε.Π.Ε.;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΟΓΔΟΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ

28.1 Γενικά για το συνεταιρισμό.

Ορισμός.

Συνεταιρισμός είναι εταιρία η οποία έχει μεταβλητό κεφάλαιο και μεταβλητό αριθμό συνεταίρων και αποσκοπεί στην οικονομική και κοινωνική προαγωγή των συνεταίρων με την από κοινού συνεργασία και σύμπραξη.

Από τον ορισμό αυτό προκύπτει ότι το χαρακτηριστικό του συνεταιρισμού είναι **το μεταβλητό του κεφαλαίου και των εταίρων**, γιατί κατ' αρχήν κάθε συνεταίρος μπορεί να αποχωρεί από το συνεταιρισμό, συναποκομίζοντας τη μερίδα του χωρίς να διαλύεται ο συνεταιρισμός.

Είδη συνεταιρισμών.

Οι συνεταιρισμοί διακρίνονται:

α) Ανάλογα με το σκοπό τον οποίο επιδιώκουν σε:

- **Προμηθευτικούς.** Φροντίζουν να προμηθεύουν με ευνοϊκούς όρους στα μέλη τους είδη χρήσιμα για τη συντήρησή τους.
- **Παραγωγικούς.** Έχουν προορισμό τη συνένωση εταίρων του ιδίου επαγγέλματος προς παραγωγή και πώληση από κοινού των προϊόντων τα οποία παράγουν.
- **Πιστωτικούς.** Σκοπός τους είναι να παρέχουν στα μέλη τους κεφάλαια με καλύτερους όρους από ό,τι θα μπορούσαν να επιτύχουν αν ενεργούσαν ατομικά.

β) Ανάλογα με την ιδιότητα των ιδρυτών.

- **Σε γεωργικούς.** Ιδρύονται από πρόσωπα που απασχολούνται κυρίως ή δευτερευόντως με τη γεωργία. Γεωργικοί συνεταιρισμοί θεωρούνται και οι αλιευτικοί, κτηνοτροφικοί, μελισσοκομικοί, σηροτροφικοί και δασικοί καθώς και οι συνεταιρισμοί αγροτικής βιοτεχνίας και οικοτεχνίας (Άρθρο 1 νόμου 921/1979).
- **Σε αστικούς.** Ιδρύονται από τους άλλους επαγγελματίες (εργάτες, υπαλλήλους, συνταξιούχους κλπ.).

γ) Ανάλογα με την ευθύνη των μελών τους.

- **Σε συνεταιρισμούς περιορισμένης ευθύνης,** όταν οι συνεταίροι ευθύνονται μέχρις ένα ορισμένο ποσό, συνήθως το ποσό της εισφοράς τους.

- **Σε συνεταιρισμούς απεριόριστης ευθύνης**, όταν όλοι οι συνεταίροι ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με όλη τους την περιουσία.

Επωνυμία.

Ο συνεταιρισμός ανεξάρτητα από το σκοπό συστάσεώς του, ανήκει, σύμφωνα με το νόμο, στις εμπορικές εταιρίες και οι πράξεις του χαρακτηρίζονται ως εμπορικές με βάση το τυπικό κριτήριο. Επομένως πρέπει να έχει και εμπορική επωνυμία, η οποία αποτελείται από τη λέξη «Συνεταιρισμός», το σκοπό του συνεταιρισμού και το είδος της ευθύνης. Π.χ. «Οικοδομικός Συνεταιρισμός περιορισμένης ευθύνης». Εννοείται ότι δεν αποκλείεται και η προσθήκη αλλού διακριτικού στοιχείου. Στο παραπάνω παράδειγμα μπορούμε να προσθέσουμε στην επωνυμία «Αξιωματικών Εμπορικού Ναυτικού». Όταν πρόκειται για γεωργικό συνεταιρισμό, η επωνυμία περιλαμβάνει υποχρεωτικά την ιδιότητα του συνεταιρισμού ως γεωργικού και την έδρα του, π.χ. «Γεωργικός Προμηθευτικός Συνεταιρισμός Πέτα, περιορισμένης ευθύνης».

28.2 Ίδρυση συνεταιρισμού.

Για την ίδρυση του συνεταιρισμού απαιτούνται:

α) **Επτά τουλάχιστο πρόσωπα**, τα οποία πρέπει να έχουν ελεύθερη τη διαχείριση της περιουσίας τους. Ο αριθμός αυτός πρέπει να υπάρχει και στη διάρκεια της λειτουργίας του.

β) **Κατάρτιση και υπογραφή από αυτούς του καταστατικού**. Το καταστατικό πρέπει να περιέχει υποχρεωτικά ορισμένα στοιχεία τα οποία αναφέρει ο νόμος.

γ) **Υποβολή και έγκριση του καταστατικού**. Αν ο συνεταιρισμός είναι αστικός, η υποβολή για την έγκριση του καταστατικού υποβάλλεται στο Υπουργείο Εργασίας. Ειδικά για τη σύσταση γεωργικού συνεταιρισμού ο νόμος 921/1979 απαιτεί:

- Δέκα τουλάχιστο πρόσωπα.
- Τη σύνταξη του καταστατικού και υπογραφή του από αυτούς.
- Κατάθεση του καταστατικού για έγκριση στο Ειρηνοδικείο της έδρας του συνεταιρισμού.

Η εγκριτική απόφαση και το καταστατικό του συνεταιρισμού καταχωρίζονται στο γενικό μητρώο συνεταιρισμών που τηρείται στο Υπουργείο Γεωργίας.

28.3 Μέλη του συνεταιρισμού:

Για να γίνει κάποιος μέλος πρέπει:

- Να έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του.
- Να υποβάλλει αίτηση που να περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο, το πατρώνυμο, το επάγγελμα και την κατοικία του. Η αίτηση συνοδεύεται με δήλωση ότι ο ενδιαφερόμενος δέχεται ανεπιφύλακτα τους όρους του καταστατικού.
- Να καταχωρισθεί η δήλωση στο βιβλίο των συνεταίρων.

28.4 Απώλεια της ιδιότητας.

Η ιδιότητα ως μέλος του συνεταιρισμού, παύει να υπάρχει εκούσια ή ακούσια. Εκούσια αποχωρεί από το συνεταιρισμό ο συνεταίρος:

- Με έγγραφη δήλωσή του προς το συνεταιρισμό, η οποία μπορεί να υποβληθεί αφού περάσει ένα έτος (ή τριετία προκειμένου για τους γεωργικούς συνεταιρισμούς) από τότε που έγινε η εγγραφή του σ' αυτόν.
 - Με μεταβίβαση της συνεταιρικής του μερίδας.
 - Με αίτησή του σε περίπτωση αλλαγής κατοικίας.
- Ακούσια αποχωρεί από το συνεταιρισμό ο συνεταιίρος:
- Αν καθυστερήσει την εισφορά του πάνω από έξι μήνες.
 - Αν καταδικασθεί για ατιμωτικό αδίκημα (κλοπή, πλαστογραφία, απάτη).
 - Αν δείχνει εχθρική στάση απέναντι στο συνεταιρισμό.

28.5 Διοίκηση του συνεταιρισμού.

Τα διοικητικά όργανα του συνεταιρισμού είναι:

α) Η Γενική Συνέλευση των συνεταιίρων.

Συνέρχεται τακτικώς τουλάχιστο μια φορά το χρόνο και μέσα σε έξι το πολύ μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εκτάκτως όταν καλείται από το Διοικητικό ή το Εποπτικό Συμβούλιο ή σε κάθε άλλη περίπτωση που την προβλέπει το καταστατικό. Η Γ.Σ. είναι το κυρίαρχο σώμα του συνεταιρισμού και αποφασίζει για κάθε θέμα που αφορά το συνεταιρισμό.

β) Το Διοικητικό Συμβούλιο.

Εκλέγεται από τη Γ.Σ. μεταξύ των μελών του συνεταιρισμού. Ο αριθμός των μελών του Δ.Σ. δεν μπορεί να είναι μικρότερος από τρία (ή από πέντε προκειμένου για γεωργικούς συνεταιρισμούς). Τα μέλη του Δ.Σ. εκλέγουν μεταξύ τους τον Πρόεδρο και τον Ταμία. Το Δ.Σ. διαχειρίζεται τις υποθέσεις του συνεταιρισμού και εκπροσωπεί αυτόν απέναντι σε τρίτους.

γ) Το Εποπτικό Συμβούλιο.

Αποτελείται από τρία τουλάχιστο μέλη, τα οποία εκλέγονται από τη Γ.Σ. Το Ε.Σ. εποπτεύει και ελέγχει το Δ.Σ. σε όλες τις πράξεις και ενέργειές του που αναφέρονται στις υποθέσεις και εργασίες του συνεταιρισμού για τη διαπίστωση της τηρήσεως του νόμου, του καταστατικού και των αποφάσεων της Γ.Σ.

28.6 Εγγραφές συστάσεως του συνεταιρισμού.

Το κεφάλαιο του συνεταιρισμού συγκροτείται από τις εισφορές των εταίρων. Το ποσό το οποίο πρέπει να καταβάλλει κάθε συνεταιίρος εφ' άπαξ ή τμηματικά για το σχηματισμό του συνεταιρικού κεφαλαίου λέγεται **συνεταιρική μερίδα**. Αυτή πρέπει να καταβάλλεται σε χρήμα. Το 1/10 της συνεταιρικής μερίδας πρέπει να καταβληθεί αμέσως με την είσοδο του συνεταιίρου στο συνεταιρισμό και το υπόλοιπο μπορεί να καταβληθεί σε δόσεις, όπως ορίζει το καταστατικό. Επομένως κατά τη σύσταση του συνεταιρισμού οι συνεταιίροι αναλαμβάνουν την υποχρέωση καταβολής σε μετρητά της εισφοράς τους, η οποία λογιστικώς εμφανίζεται ως εξής:

Συνεταίροι λογ. εισφοράς		210.000	
A	30.000		
B	60.000		
Γ	120.000		
Συνεταιρικό Κεφάλαιο			210.000
Εγγραφή του Α για μια συνεταιρική μερίδα, του Β για δύο, του Γ για τέσσερις όπως η απόφαση του ΔΣ της...			

Στη συνέχεια για την ολοσχερή ή τμηματική καταβολή χρεώνεται ο λογαριασμός «Ταμείο» ή «Τράπεζες» και πιστώνεται ο λογαριασμός «Συνεταίροι λογαριασμοί εισφοράς».

28.7 Εγγραφές διαθέσεως αποτελεσμάτων χρήσεως.

Τα καταστατικά των συνεταιρισμών καθορίζουν, συνήθως, τη διανομή των καθαρών κερδών ως εξής:

α) Ποσοστό τοις εκατό για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού κεφαλαίου, το οποίο σύμφωνα με το νόμο είναι 10%. Το ύψος του αποθεματικού πρέπει να φθάσει το σύνολο της αξίας των συνεταιρικών μερίδων. Ο νόμος και τα καταστατικά ορίζουν ότι στο τακτικό αποθεματικό περιέχονται ακόμη:

- Τα δικαιώματα εγγραφής.
- Τα πρόστιμα και
- τα έσοδα που περιέρχονται στο συνεταιρισμό από χαριστική αιτία, αν δεν καθορίζεται ειδικά ο σκοπός τους.

β) Ποσοστό τοις εκατό για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού. Ο νόμος δεν καθορίζει το ποσοστό που πρέπει να κρατείται για το σχηματισμό του έκτακτου αποθεματικού. Συνήθως τα καταστατικά καθορίζουν το ποσοστό αυτό σε 20% επί των ετησίων καθαρών κερδών. Το έκτακτο αποθεματικό πρέπει να φθάσει και αυτό τουλάχιστο το ποσό του συνόλου των συνεταιρικών μερίδων.

γ) Διανομή μερίσματος στους συνεταίρους, συνήθως το 1/2 των κερδών ανάλογα με τις συνεταιρικές μερίδες. Το κέρδος (μέρισμα) που ανήκει σε συνεταίρο, ο οποίος καθυστερεί την εισφορά καταλογίζεται σε αυτή.

δ) Το υπόλοιπο των κερδών που τυχόν απομένει αδιάθετο παραμένει ως υπόλοιπο σε νέο ή μεταφέρεται σε ενίσχυση του έκτακτου αποθεματικού ή για τον σχηματισμό ειδικών αποθεματικών κεφαλαίων, που προορίζονται για την εξυπηρέτηση ειδικών σκοπών.

Οι εγγραφές διαθέσεως των κερδών θα έχουν ως εξής:

Αποτελέσματα χρήσεως	200.000	
Καθαρά κέρδη χρήσεως		200.000
Καθαρά κέρδη χρήσεως	200.000	
Τακτικό αποθεματικό (10%)		20.000
Έκτακτο αποθεματικό (20%)		40.000
Συνεταίροι λογ. εισφοράς (εξόφληση εισφορών)		10.000
Μερίσματα πληρωτέα		130.000
Κατανομή κερδών όπως η απόφαση της Γ.Σ. της...		

Όσον αφορά την κατανομή των ζημιών τα καταστατικά ορίζουν ότι, αν στο τέλος της χρήσεως προκύψει ζημία, αυτή, αν δεν καλυφθεί με επιβάρυνση των συνεταίρων κατόπιν αποφάσεως της Γ.Σ. η οποία λαμβάνεται με πλειοψηφία των 3/4, καλύπτεται με τη χρησιμοποίηση κατ' αρχήν του τακτικού αποθεματικού κεφαλαίου. Αν αυτό δεν επαρκεί, χρησιμοποιείται στη συνέχεια το έκτακτο αποθεματικό κεφάλαιο. Αν και αυτό δεν επαρκέσει, τότε χρησιμοποιούνται οι συνεταιρικές μερίδες.

Έτσι στην περίπτωση κατανομής ζημίας, θα έχουμε την εξής εγγραφή:

Τακτικό αποθεματικό	30.000	
Έκτακτο αποθεματικό	60.000	
Συνεταιρικό κεφάλαιο		
Συνεταιρική μερίδα Α, Β, Γ, κλπ.	80.000	
Ζημίες χρήσεως		170.000
Κατανομή ζημιών χρήσεως 198...		

28.8 Αύξηση και ελάττωση του συνεταιρικού κεφαλαίου.

28.8.1 Η αύξηση του συνεταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιείται:

α) Με την αύξηση του αριθμού των συνεταιρικών μερίδων, ύστερα από εγγραφή νέων συνεταίρων ή με απόκτηση των νέων μερίδων από τους παλαιούς συνεταίρους.

β) Με την αύξηση της αξίας της συνεταιρικής μερίδας.

Η λογιστική εγγραφή της αυξήσεως του συνεταιρικού κεφαλαίου θα έχει ως εξής:

Συνεταίροι λογ. εισφοράς		
<u>Α</u>		
<u>Β</u>		
Συνεταιρικό κεφάλαιο		
<u>Συνετ. μερίδα Α</u>		
<u>Συνετ. μερίδα Β</u>		
(Αιτιολογία ανάλογα με τον τρόπο που συντελείται η αύξηση)			

28.8.2 Η ελάττωση του συνεταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιείται:

α) Με την ελάττωση του αριθμού των συνεταιρικών μερίδων.

Ελάττωση των συνεταιρικών μερίδων έχουμε όταν ένας συνεταίρος αποχωρήσει εκούσια ή ακούσια.

β) Με ελάττωση της αξίας της συνεταιρικής μερίδας.

Στην ελάττωση του συνεταιρικού κεφαλαίου θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

Συνεταιρικό κεφάλαιο			20.000	
Συνετ. μερίδα Α		10.000		
Συνετ. μερίδα Β		10.000		
Συνεταίροι				20.000
<u>Α</u>		10.000		
<u>Β</u>		10.000		
Συνεταίροι			20.000	
<u>Α</u>		10.000		
<u>Β</u>		10.000		
Ταμείο				20.000
Καταβολή κλπ.				

Στην περίπτωση που ένας συνεταίρος αποχωρεί, παίρνει τη μερίδα του αυξημένη με τα κέρδη ή ελαττωμένη με τη ζημία στο τέλος της χρήσεως, αδιάφορα από το χρόνο αποχωρήσεως. Επομένως μπορεί να πάρει ποσό μεγαλύτερο ή μικρότερο από τη συνεταιρική μερίδα.

28.9 Βιβλία συνεταιρισμού.

Οι αστικοί συνεταιρισμοί πρέπει να τηρούν υποχρεωτικά τα εξής λογιστικά βιβλία:

- Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.
- Ημερολόγιο, το οποίο τηρείται διπλογραφικά.
- Καθολικό.
- Βιβλίο ισοζυγίων ή μηνιαίων καταστάσεων.
- Βιβλίο αποθήκης.
- Βιβλίο ταμείου.
- Βιβλίο μετόχων (συνεταίρων).

Πρέπει ακόμη να τηρούν και τα εξής διοικητικά βιβλία:

- Βιβλίο πρακτικών Δ.Σ.
- Βιβλίο πρακτικών Ε.Σ.
- Βιβλίο πρακτικών Γ.Σ.

Όσον αφορά τα βιβλία που πρέπει να τηρούν οι γεωργικοί συνεταιρισμοί, ο νόμος 921/1979 για γεωργικούς συνεταιρισμούς στο άρθρο 38 ορίζει τα εξής:

Με προεδρικά διατάγματα, εκδιδόμενα με πρόταση του Υπουργού Γεωργίας, ορίζονται τα τηρούμενα από τους γεωργικούς συνεταιρισμούς βιβλία, επιφυλασσομένων των οικείων διατάξεων του Κ.Φ.Σ. (Βλέπε σχετικά Κεφάλαιο 2, παράγρ. 2.5). Αν με προεδρικό διάταγμα σύμφωνα με τα παραπάνω υποχρεούται ο συνεταιρισμός στην τήρηση βιβλίου Ταμείου και Χρεωπιστωτών, δεν υποχρεούται αυτός να τηρεί βιβλίο Αγορών ή βιβλίο Εσόδων- Εξόδων.

Επιπλέον ο γεωργικός συνεταιρισμός τηρεί τα ακόλουθα βιβλία:

α) Βιβλίο μητρώου των μελών, στο οποίο καταχωρίζονται κατά χρονολογική σειρά εγγραφής, το ονοματεπώνυμο, το πατρώνυμο, η διεύθυνση κατοικίας, ο αριθμός των μερίδων και η χρονολογία της με οποιοδήποτε τρόπο αποχωρήσεως των μελών. Το βιβλίο μητρώου θεωρείται από τον ειρηνοδίκη της έδρας του συνεταιρισμού.

β) Βιβλίο πρακτικών γενικής συνελεύσεως, καθώς και των τυχόν ειδικών συνελεύσεων.

γ) Βιβλία πρακτικών του διοικητικού και εποπτικού συμβουλίου.

Τα κατά νόμιμο τρόπο τηρούμενα βιβλία του συνεταιρισμού έχουν την αποδεικτική δύναμη των εμπορικών βιβλίων.

28.10 Ασκήσεις.

Άσκηση 1η.

Ιδρύεται καταναλωτικός συνεταιρισμός των υπαλλήλων του Υπουργείου... με συνεταιρική μερίδα δρχ. 4.000 και δικαίωμα εγγραφής δρχ. 100.

Τα ιδρυτικά μέλη του συνεταιρισμού είναι 7 που κατέβαλαν την εισφορά τους και το δικαίωμα εγγραφής τους σε μετρητά.

Στη συνέχεια έγιναν οι ακόλουθες πράξεις:

- 1) Πληρώθηκαν για έξοδα ιδρύσεως δρχ. 10.000.
- 2) Γράφτηκαν στο συνεταιρισμό 37 νέοι συνεταίροι και πλήρωσαν με μετρητά την υποχρέωσή τους.
- 3) Αγοράστηκαν εμπορεύματα αντί δρχ. 100.000, για τα οποία πληρώθηκαν αμέσως δρχ. 20.000 και για το υπόλοιπο ο συνεταιρισμός αποδέχθηκε συναλλαγματικές ονομ. αξίας δρχ. 85.000.
- 4) Πωλήθηκαν στους συνεταίρους εμπορεύματα αντί δρχ. 40.000 το 1/2 με μετρητά και το υπόλοιπο με πίστωση.

Μέσα στη χρήση ο συνεταιρισμός έκανε διάφορες συναλλαγές. Στο τέλος της χρήσεως το προσωρινό ισοζύγιο έχει ως εξής:

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΠΟΣΑ	
		Χ	Π
1	Συνεταίροι λογ. εισφοράς	176.000	176.000
2	Συνεταιρικό Κεφάλαιο	—	176.000
3	Δικαιώματα εγγραφής	—	4.400
4	Ταμείο	400.000	300.000
5	Έξοδα ιδρύσεως	10.000	—
6	Αγορές	500.000	—
7	Τόκοι χρεωστικοί	20.400	—
8	Διάφορα έξοδα	60.000	—
9	Πωλήσεις	—	550.000
10	Χρεώστες συνεταίροι	300.000	160.000
11	Γραμμάτια πληρωτέα	200.000	250.000
12	Πιστωτές	100.000	150.000
		1.766.400	1.766.400

Η απογραφή τέλους χρήσεως έδειξε ότι:

- Η απόσβεση των εξόδων ιδρύσεως είναι 10% και
- τα μένοντα εμπορεύματα είναι δρχ. 200.000.

Το αποτέλεσμα μοιράζεται ως εξής:

- Τακτικό αποθεματικό 10% των κερδών.
- Έκτακτο αποθεματικό 20% των κερδών.
- Το υπόλοιπο των κερδών μοιράζεται στους συνεταίρους ως μέρισμα.

Ζητούνται:

- 1) Η καταχώριση στο Ημερολόγιο των οικονομικών πράξεων και
- 2) οι εγγραφές τακτοποιήσεως μέχρι και τη σύνταξη του Ισολογισμού τέλους χρήσεως.

Άσκηση 2η.

Ιδρύεται γεωργικός συνεταιρισμός με 20 ιδρυτικά μέλη, που η συνεταιρική του μερίδα είναι 5.000 και το δικαίωμα εγγραφής δρχ. 200. Στη συνέχεια, στη διάρκεια μιας χρήσεως, έγιναν στο συνεταιρισμό οι ακόλουθες πράξεις:

- 1) Οι ιδρυτές κατέβαλαν τη συνεταιρική τους μερίδα και τα δικαιώματα εγγραφής τους.
- 2) Γράφτηκαν στο συνεταιρισμό 50 ακόμη συνεταίροι, με μία συνεταιρική μερίδα ο καθένας.
- 3) Οι 50 συνεταίροι κατέβαλαν την εισφορά τους και το δικαίωμα εγγραφής τους.
- 4) Αγοράσθηκαν λιπάσματα αντί δρχ. 50.000 μετρητοίς.
- 5) Καταβλήθηκαν για διάφορα έξοδα αγοράς των λιπασμάτων δρχ. 4.000.
- 6) Τα λιπάσματα διατέθηκαν με πίστωση στα μέλη του συνεταιρισμού αντί δρχ. 65.000.
- 7) Ο συνεταιρισμός έλαβε δάνειο από την Αγροτική Τράπεζα δρχ. 5.000.000.
- 8) Αγόρασε τα προϊόντα των μελών του τοις μετρητοίς αντί δρχ. 4.700.000.
- 9) Πώλησε μετρητοίς τα προϊόντα αντί δρχ. 5.400.000.
- 10) Αγόρασε σπόρους αντί δρχ. 200.000 το μισό τοις μετρητοίς και το υπόλοιπο με υπογραφή συναλλαγματικής πλέον τόκου 5.000 δρχ.
- 11) Οι σπόροι διατέθηκαν με πίστωση στα μέλη του συνεταιρισμού αντί δρχ. 240.000.
- 12) Εισέπραξε από τους συνεταίρους δρχ. 150.000.
- 13) Εξόφλησε το δάνειο προς την Αγροτική Τράπεζα πλέον τόκων δρχ. 100.000.
- 14) Πληρώθηκαν για διάφορα γενικά έξοδα του συνεταιρισμού δρχ. 50.000.
- 15) Καταβλήθηκαν δρχ. 105.000 για την εξόφληση των γραμματίων πληρωτέων.

Ζητούνται:

- 1) Το άνοιγμα των βιβλίων του συνεταιρισμού.
- 2) Η καταχώριση των πιο πάνω πράξεων και
- 3) ο τελικός ισολογισμός.

Τα κέρδη μοιράζονται ως εξής:

- Τακτικό αποθεματικό 10%.
- Έκτακτο αποθεματικό 20%.
- Μέρισμα στους συνεταίρους 60%.
- Κέρδη σε νέο 10%.

Άσκηση 3η.

Ιδρύεται πιστωτικός συνεταιρισμός των υπαλλήλων του Υπουργείου... από 7 ιδρυτικά μέλη.

Η εισφορά των μελών του συνεταιρισμού είναι δρχ. 1.000 και το δικαίωμα εγγραφής δρχ. 100.

Τα μέλη του συνεταιρισμού κατέβαλαν την εισφορά τους και τα δικαιώματα εγγραφής.

Έγιναν μέλη του συνεταιρισμού 393 ακόμη υπάλληλοι του Υπουργείου και κατέβαλαν τις εισφορές τους και τα δικαιώματα εγγραφής τους. Στο τέλος της χρήσεως ο συνεταιρισμός είχε πραγματοποιήσει κέρδη δρχ. 200.000 από τα οποία κρατήθηκαν:

- Για τακτικό αποθεματικό 10%.
- Για έκτακτο αποθεματικό 20%.
- Το υπόλοιπο μέρισμα στους συνεταίρους.

Ζητείται η καταχώριση των πιο πάνω εγγραφών στο Ημερολόγιο του συνεταιρισμού.

28.11 Ερωτήσεις.

1. Ποια εταιρία λέγεται συνεταιρισμός;
2. Πώς διακρίνονται οι συνεταιρισμοί, ανάλογα με το σκοπό που επιδιώκουν, ανάλογα με την ιδιότητα των ιδρυτών και πώς ανάλογα με την ευθύνη των μελών τους;
3. Ποιες προϋποθέσεις απαιτούνται για την ίδρυση του συνεταιρισμού;
4. Ποιες προϋποθέσεις απαιτούνται ειδικά για τη σύσταση γεωργικού συνεταιρισμού;
5. Πώς μπορεί να γίνει κάποιος μέλος συνεταιρισμού;
6. Πώς μπορεί ο συνεταίρος εκούσια να αποχωρήσει από το συνεταιρισμό;
7. Πότε ο συνεταίρος εκούσια μπορεί να παύσει να είναι μέλος του συνεταιρισμού;
8. Ποια είναι τα διοικητικά όργανα του συνεταιρισμού;
9. Τα καταστατικά των συνεταιρισμών πώς καθορίζουν συνήθως τη διανομή των καθαρών τους κερδών;
10. Οι αστικοί συνεταιρισμοί ποια λογιστικά και ποια διοικητικά βιβλία πρέπει να τηρούν υποχρεωτικά;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΕΝΑΤΟ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ

29.1 Γενικά για τα ομολογιακά δάνεια.

Η σύναψη ομολογιακού δανείου αποτελεί ένα μέσο με το οποίο οι Δήμοι, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, το Κράτος και οι Α.Ε. κατορθώνουν να δανείζονται μακροπρόθεσμα μεγάλα χρηματικά ποσά. Επειδή οι οικονομικοί αυτοί οργανισμοί χρειάζονται να δανεισθούν μακροπρόθεσμα μεγάλα ποσά και το ποσό των δανείων είναι αδύνατο να ληφθεί από ένα πρόσωπο, η διεθνής πρακτική επινόησε για το σκοπό αυτό τα δάνεια με ομολογίες. Έτσι, όταν οι οργανισμοί αυτοί πρόκειται να δανεισθούν, το ποσό του δανείου το διαιρούν σε μικρά ποσά, για τα οποία εκδίδουν τίτλους τις ομολογίες που διαθέτουν στο κοινό. Με τον τρόπο αυτό είναι δυνατή η συμμετοχή στο δάνειο και των μικρών αποταμιευτών και ακόμη η συγκέντρωση μεγάλων χρηματικών κεφαλαίων. **Επομένως η ομολογία είναι τίτλος που εκδίδεται από αυτόν που συνάπτει το δάνειο με ομολογίες και παραδίδεται στο δανειστή προς απόδειξη της υποχρεώσεώς του.**

Στην ομολογία αναγράφεται το ποσό του δανείου, το επιτόκιο του δανείου, ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής των τόκων και εξοφλήσεως του δανείου, η τιμή εξοφλήσεως των ομολογιών, ο αυξών αριθμός της κλπ.

Η ομολογία αποτελείται από το κύριο σώμα και από τα τοκομερίδια. Τα τοκομερίδια είναι οι αποδείξεις που υπάρχουν στο κάτω μέρος της ομολογίας με τις οποίες εισπράττει τον τόκο ο ομολογιούχος στο τέλος κάθε εξαμηνίας ή του έτους. Τα τοκομερίδια αποκόπτονται και παραδίδονται στον οφειλέτη οργανισμό, όταν εισπράττονται οι τόκοι.

Η Α.Ε. για τη σύναψη του ομολογιακού δανείου μπορεί να ακολουθήσει δύο τρόπους:

- Να διαθέσει τις ομολογίες απευθείας στο κοινό.
- Να τις διαθέσει με δημόσια εγγραφή.

Η κάλυψη του ομολογιακού δανείου με δημόσια εγγραφή γίνεται μέσω της Τράπεζας ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων ή των Ταχυδρομικών Ταμιευτηρίων ή του Χρηματιστηρίου και επιτρέπεται μόνο στις Α.Ε. που έχουν μετοχικό κεφάλαιο 10.000.000 δρχ. ολοσχερώς καταβεβλημένο.

Στην Α.Ε. διαπραγματευθήκαμε για τον τίτλο που λέγεται μετοχή. Η μετοχή διαφέρει από την ομολογία γιατί:

- Η ομολογία μπορεί να εκδοθεί από τους Δήμους, τα Ν.Π.Δ.Δ., το Κράτος, ενώ η μετοχή μόνο από την Α.Ε.
- Η ομολογία είναι τίτλος που εμφανίζει δάνειο που χορήγησε ο κάτοχός της, και επομένως ο ομολογιούχος είναι δανειστής και παίρνει ορισμένο τόκο ανε-

ξάρτητα από την πραγματοποίηση κερδών ή ζημιών από την Α.Ε., αν το δάνειο έγινε από Α.Ε., ενώ ο κάτοχος της μετοχής είναι εταίρος της Α.Ε. και συμμετέχει στα κέρδη εφόσον αυτά υπάρχουν.

- Ο μέτοχος μετέχει στη Διοίκηση της Α.Ε., ενώ το αντίθετο συμβαίνει με τον ομολογιούχο.
- Τέλος σε περίπτωση διαλύσεως της Α.Ε. και διανομής της περιουσίας της, πρώτα θα ικανοποιηθούν οι ομολογιούχοι δανειστές και ύστερα οι μέτοχοι.

29.2 Διακρίσεις ομολογιών.

29.2.1 Οι ομολογίες διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο μεταβιβάσεώς τους.

α) Σε ονομαστικές.

Σ' αυτές αναγράφεται το όνομα του ομολογιούχου. Η μεταβίβαση από κομιστή σε κομιστή απαιτεί μια τυπική διαδικασία.

β) Σε μικτές.

Είναι ονομαστικές ως προς το κεφάλαιο μόνο. Τα τοκομερίδια μεταβιβάζονται, αφού αποκοπούν, και εισπράττονται από οποιοδήποτε τα παραδώσει προς πληρωμή.

γ) Σε ανώνυμες.

Μεταβιβάζονται με απλή παράδοση σε άλλο πρόσωπο. Η περίπτωση αυτή είναι η συνηθισμένη μορφή εκδόσεως ομολογιών, γιατί έχουν το πλεονέκτημα να διαπραγματεύονται εύκολα στην αγορά.

29.2.2 Ανάλογα με την τιμή εκδόσεώς τους διακρίνονται:

α) Σε ομολογίες που εκδίδονται στο άρτιο.

Ο αγοραστής δηλαδή της ομολογίας καταβάλλει για την απόκτησή της το ποσό που αναφέρεται πάνω στον τίτλο.

β) Σε ομολογίες που εκδίδονται σε τιμή διαφορετική από το άρτιο.

Στην περίπτωση αυτή αυτός που συνάπτει το δάνειο (Κράτος, Α.Ε. κλπ.), εισπράττει από τον αγοραστή της ομολογίας ποσό μεγαλύτερο (έκδοση πάνω) ή μικρότερο (έκδοση κάτω) από την ονομαστική αξία.

29.2.3 Ανάλογα με τον τρόπο εξοφλήσεώς τους διακρίνονται:

α) Σε ομολογίες που εξοφλούνται στο άρτιο.

Στην περίπτωση αυτή στον κομιστή της ομολογίας καταβάλλεται η ονομαστική αξία, άσχετα με τον τρόπο που έχουν εκδοθεί.

β) Σε ομολογίες που εξοφλούνται πάνω από το άρτιο ή κάτω από το άρτιο.

γ) Σε ομολογίες μετατρέψιμες σε μετοχές.

Εξοφλούνται με ανταλλαγή με μετοχές της Α.Ε. που έκανε το δάνειο. Το προνόμιο για την άσκηση του δικαιώματος μετατροπής σε μετοχές, μπορεί να το έχει ή ο δανειστής (ομολογιούχος) ή ο δανειζόμενος (οφειλέτης).

Ο νόμος 2190 προβλέπει και ρυθμίζει την έκδοση από τις Α.Ε. ομολογιών που μπορεί να μετατραπούν αργότερα σε μετοχές.

δ) Σε ομολογίες λαχειοφόρες.

Είναι οι ομολογίες με τις οποίες δίνεται στον κάτοχό της η πιθανότητα κέρδους κατά τις ετήσιες κληρώσεις που γίνονται για τη μερική εξόφληση του ομολογιακού δανείου.

29.3 Η έκδοση των ομολογιακών δανείων.

Η πρώτη εγγραφή στα βιβλία της Α.Ε. θα είναι εκείνη με την οποία θα εμφανίσουμε την απόφαση που έλαβε η Γ.Σ. για το ποσό του δανείου που αποφασίζει να συνάψει. Αυτό θα γίνει με χρέωση του λογαριασμού « Ομολογίες», με το ποσό της ονομαστικής αξίας των ομολογιών που εκδίδονται και αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού « Ομολογιακό δάνειο».

Μετά ακολουθεί η εγγραφή της καλύψεως, δηλαδή της υποχρέωσης που αναλαμβάνουν οι ομολογιούχοι για την καταβολή της τιμής εκδόσεως των ομολογιών για τις οποίες εγγράφονται. Αυτή θα γίνει με χρέωση του λογαριασμού « Ομολογιούχοι» και πίστωση του λογαριασμού « Ομολογίες».

Τέλος θα γίνει η εγγραφή καταβολής του αντίτιμου, δηλαδή η πληρωμή του ποσού των ομολογιών, τις οποίες ανέλαβαν οι ομολογιούχοι. Με την καταβολή παραδίδονται συνήθως ταυτόχρονα οι τίτλοι των ομολογιών. Στην καταβολή θα χρεώσουμε το λογαριασμό «Ταμείο» ή «Τράπεζες» και θα πιστώσουμε το λογαριασμό « Ομολογιούχοι».

Εδώ πρέπει να τονίσουμε ιδιαίτερα ότι, ενώ το μετοχικό κεφάλαιο μιας Α.Ε. πρέπει αναγκαστικά να καλυφθεί ολοσχερώς, για να είναι νόμιμη η σύστασή της, το ομολογιακό δάνειο αντίθετα μπορεί να καλυφθεί και μόνο μερικώς.

29.3.1 Έκδοση ομολογιών στο άρτιο.**Παράδειγμα.**

Η Α.Ε. «Χ» αποφασίζει να συνάψει ομολογιακό δάνειο 100.000.000 και εκδίδει 100.000 ομολογίες ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η καθεμιά.

Οι ομολογίες καλύπτονται ολοσχερώς στο άρτιο. Το δάνειο συνάπτεται για 5 έτη με επιτόκιο 8%.

Σύμφωνα με όσα είπαμε παραπάνω θα έχουμε τις εξής εγγραφές:

Ομολογίες	100.000.000	
Ομολογιακό δάνειο		100.000.000
Έκδοση 100.000 ομολογιών στο άρτιο όπως η απόφαση της Γ.Σ. της...		

Ομολογιούχοι Ομολογίες Ολοσχερής κάλυψη του ομολογιακού δανείου όπως τα υπ' αριθμ.... δελτία εγγραφής	100.000.000	100.000.000
Ταμείο Ομολογιούχοι Καταβολή	100.000.000	100.000.000

Έστω ότι στο προηγούμενο παράδειγμα δεν καλύφθηκε ολοσχερώς το δάνειο, αλλά παρέμειναν αδιάθετες 20.000 ομολογίες. Οι εγγραφές θα είναι οι εξής:

Ομολογίες Ομολογιακό δάνειο	100.000.000	100.000.000
Ομολογιούχοι Ομολογίες	80.000.000	80.000.000
Ταμείο Ομολογιούχοι	80.000.000	80.000.000

Ο λογαριασμός « Ομολογίες» εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο 20.000.000 δρχ. και δείχνει την ονομαστική αξία των ομολογιών που δεν καλύφθηκαν. Όταν περάσει η προθεσμία η οποία είχε ορισθεί από την Α.Ε. για την κάλυψη του δανείου και οι ομολογίες αυτές παραμείνουν αδιάθετες, τότε θα γίνει η εγγραφή:

Ομολογιακό δάνειο Ομολογίες Μεταφορά του β' λογ/σμού στον α' για τις 20.000 μετοχές των 1.000, οι οποίες δεν καλύφθηκαν	20.000.000	20.000.000
---	------------	------------

29.3.2 Έκδοση ομολογιών κάτω από το άρτιο.

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα η Α.Ε. διαθέσει τις ομολογίες προς 950 δρχ. την καθεμιά και με την προϋπόθεση ότι έχουμε ολοσχερή κάλυψη του δανείου, οι σχετικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

Ομολογίες Ομολογιακό δάνειο Έκδοση κλπ.	100.000.000	100.000.000
Ομολογιούχοι 100.000 ομολ. × 950 Διαφορά από την έκδοση ομολογιών κάτω από το άρτιο Ομολογίες Ολοσχερής κάλυψη κλπ.	95.000.000 5.000.000	100.000.000

Ταμείο		95.000.000	
Ομολογιούχοι			95.000.000
Καταβολή κλπ.			

Η διαφορά από την έκδοση ομολογιών κάτω από το άρτιο αποτελεί ζημία για την Α.Ε. και πρέπει να αποσβεσθεί σε περισσότερες χρήσεις. Η ετήσια απόσβεση της ζημίας αυτής θα είναι ίση και το ποσό της εξαρτάται από τη διάρκεια του δανείου, άσχετα από τον αριθμό των ομολογιών που εξοφλούνται κάθε χρόνο. Η απόσβεση της διαφοράς από την έκδοση των ομολογιών κάτω από το άρτιο, πρέπει να γίνει κατά ανώτατο όριο μέσα σε 10 έτη, όπως ακριβώς γίνεται και με τα έξοδα ιδρύσεως και οργανώσεως της Α.Ε.

29.3.3 Έκδοση ομολογιών πάνω από το άρτιο.

Παίρνομε ως εφαρμογή το παραπάνω παράδειγμα. Έστω ότι η έκδοση των ομολογιών γίνεται στην τιμή των 1.100 δρχ. Σύμφωνα με όσα είπαμε παραπάνω θα έχουμε:

Ομολογίες		100.000.000	
Ομολογιακό δάνειο			100.000.000
Ομολογιούχοι		110.000.000	
100.000 ομολ. x 1.100			100.000.000
Ομολογίες			
Διαφορά από την			
έκδοση των ομολογιών πάνω			
από το άρτιο			10.000.000
Ταμείο		110.000.000	
Ομολογιούχοι			110.000.000

Η περίπτωση αυτή δε συμβαίνει στην πράξη, γιατί με την έκδοση των ομολογιών πάνω από το άρτιο δε διευκολύνεται η προσέλκυση αποταμιευτών για την κάλυψη του ομολογιακού δανείου.

29.4 Έξοδα δανείου με ομολογίες.

Τα έξοδα που γίνονται για την έκδοση του ομολογιακού δανείου, π.χ. για την εκτύπωση των ομολογιών, δελτία εγγραφής, προμήθειες σε τρίτους, διαφημίσεις κλπ., καταχωρίζονται σε ξεχωριστό λογαριασμό με τίτλο «Έξοδα εκδόσεως ομολογιακού δανείου». Αν τα έξοδα αυτά δεν είναι μεγάλα, μπορούμε να τα αποσβέσουμε ολοσχερώς μέσα στη χρήση που εκδόθηκε το δάνειο. Αν όμως είναι σημαντικά, για να μην επιβαρυνθεί με το σύνολό τους μόνο η χρήση της εκδόσεως του δανείου, μπορούμε να τα αποσβέσουμε σε περισσότερες χρήσεις, εφαρμόζοντας αυτά που ισχύουν για την απόσβεση της διαφοράς από την έκδοση των ομολογιών κάτω από το άρτιο. Οι εγγραφές για την καταβολή των εξόδων εκδόσεως και της ετήσιας αποσβέσεώς τους θα έχουν ως εξής:

Έξοδα εκδόσεως ομολογιακού δανείου Ταμείο	1.000.000	1.000.000
Αποσβ. εξόδων εκδ. ομολ. δανείου Αποσβ. έξοδα εκδόσεως ομολογιακού δανείου	100.000	100.000

29.5 Έκδοση ομολογιακού δανείου μέσω Τράπεζας.

Συνήθως οι Α.Ε., όταν πρόκειται να συνάψουν ομολογιακό δάνειο, αναθέτουν σε μια Τράπεζα τη διάθεση των ομολογιών στο κοινό.

Η διαμεσολάβηση της Τράπεζας μπορεί να γίνει ως εξής:

α) Η Τράπεζα διαθέτει τα καταστήματά της για τη διενέργεια των εγγραφών από το κοινό και την καταβολή από τους ομολογιούχους της τιμής εκδόσεως των ομολογιών. Για τις υπηρεσίες που παρέχει η Τράπεζα παίρνει μια προμήθεια.

Παράδειγμα.

Η Α.Ε. «Χ» αποφασίζει να συνάψει ομολογιακό δάνειο 200.000.000 και εκδίδει 400.000 ομολογίες των 500 δρχ. η καθεμιά. Οι ομολογίες διαθέτονται στο άρτιο μέσω της Τράπεζας «Τ» με προμήθεια 1%. Το δάνειο καλύφθηκε ολοσχερώς.

Ομολογίες Ομολογιακό δάνειο	200.000.000	200.000.000
Ομολογιούχοι Ομολογίες	200.000.000	200.000.000
Τράπεζα Τ Έξοδα εκδόσεως ομολ. δανείου Ομολογιούχοι	198.000.000 2.000.000	200.000.000

β) Η Τράπεζα αναλαμβάνει να καλύψει η ίδια εξ ολοκλήρου το δάνειο και στη συνέχεια να διαθέσει τους τίτλους στην πελατεία της. Στην περίπτωση αυτή η κάλυψη του δανείου από την Τράπεζα γίνεται σε τιμή μικρότερη από εκείνη στην οποία θα διαθέσει αυτή τους τίτλους στο κοινό. Αν η διάθεση αποτύχει, η Τράπεζα πρέπει να κρατήσει η ίδια τους τίτλους.

Παράδειγμα.

Η Α.Ε. «Χ» συνάπτει δάνειο και εκδίδει 5.000 ομολογίες ονομαστικής αξίας 1.000 με τιμή εκδόσεως 950 δρχ. Η Τράπεζα υπογράφει και καλύπτει το σύνολο του δανείου στην τιμή των 930 δρχ.

Τράπεζα Τ (5.000 × 930)	4.650.000	
Διαφορά από την έκδοση των ομολογιών κάτω από το άρτιο 5.000 × (1.000 – 950)	250.000	
Έξοδα εκδόσεως ομολογιακού δανείου 5.000 × (950 – 930)	100.000	
Ομολογιακό δάνειο		5.000.000
Έκδοση 5.000 ομολογιών των 1.000 στην τιμή των 950, οι οποίες καλύφθηκαν από την Τράπεζα Τ στην τιμή των 930		

29.6 Απόσβεση (εξόφληση) ομολογιακού δανείου.

Τα ομολογιακά δάνεια είναι μακροπρόθεσμα και εξοφλούνται τμηματικά με ίσες τοκοχρεωλυτικές δόσεις. Το ποσό που πρέπει να διαθέτεται κάθε χρόνο για την εξόφληση του δανείου, βρίσκεται με την εφαρμογή του εξής μαθηματικού τύπου:

$$A = NC (i + P\eta^i)$$

όπου: N = ο αριθμός των ομολογιών που εκδόθηκαν κατά τη σύναψη του δανείου, C = η ονομαστική αξία των ομολογιών, i = το επιτόκιο του δανείου και η = ο χρόνος του δανείου.

Το ποσό αυτό, το οποίο λέγεται **τοκοχρεωλύσιο**, αποτελείται από τον τόκο που πρέπει να καταβάλλεται στις ομολογίες που βρίσκονται στην κυκλοφορία και από το ποσό που απαιτείται προς εξόφληση ανάλογου αριθμού ομολογιών που λέγεται **χρεωλύσιο**. Έτσι κάθε χρόνο ο αριθμός των ομολογιών που θα βρίσκονται στην κυκλοφορία θα ελαττώνεται και επομένως θα ελαττώνεται και το ποσό το οποίο θα υποχρεούται η εταιρία να καταβάλλει για τόκους. Αντίθετα, αφού οι τοκοχρεωλυτικές δόσεις είναι ίσες, θα αυξάνει κάθε χρόνο το ποσό που προορίζεται για χρεωλύσιο και επομένως και ο αριθμός των ομολογιών που θα εξοφλούνται κάθε χρόνο.

Παράδειγμα.

Δάνειο $N = 100.000$ ομολογιών, ονομαστικής αξίας η καθεμιά $C = 100$ είναι εξοφλητέο σε 5 χρόνια τοκοχρεωλυτικώς με 6%.

α) Να βρεθεί το τοκοχρεωλύσιο. β) Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές πληρωμής τοκομεριδίων και εξοφλήσεως ομολογιών στο τέλος του πρώτου χρόνου.

Από τους οικείους πίνακες βρίσκομε ότι το ετήσιο χρεωλύσιο μιας δραχμής είναι 0,17739 και επομένως το τοκοχρεωλύσιο είναι:

$$A = 100.000 \times 100 (0,06 + 0,17739) = 600.000 + 1.773.900 = 2.373.900.$$

29.6.1 Λογιστικές εγγραφές πληρωμής τοκομεριδίων.

Από το τοκοχρεωλύσιο προκύπτει ότι στο τέλος του πρώτου έτους πρέπει να διατεθεί ποσό 600.000 δρχ., για να πληρωθούν οι τόκοι των 100.000 ομολογιών που βρίσκονται στην κυκλοφορία. Για τους τόκους του δανείου θα χρεώσουμε το λογαριασμό δαπάνης «Τόκοι ομολογιακού δανείου» και θα πιστώσουμε αντίστοιχα το λογαριασμό «Τοκομερίδια πληρωτέα», ο οποίος είναι λογαριασμός υποχρέωσης.

Τόκοι ομολογιακού δανείου Τοκομερίδια πληρωτέα	600.000	600.000
---	---------	---------

Κατά την καταβολή των τόκων στους ομολογιούχους, η Α.Ε. πρέπει να παρακρατήσει για το φόρο που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά ποσοστό 25%, αν οι ομολογίες είναι ανώνυμες ή με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, αν οι ομολογίες είναι ονομαστικές. (Βλέπε Κεφάλαιο 19, παράγρ. 19.3, περίπτωση η). Το φόρο αυτό που θα παρακρατήσει η Α.Ε., πρέπει να τον αποδώσει στο Δημόσιο για λογαριασμό εκείνου από τον οποίο έγινε η παρακράτηση.

Επομένως κατά την καταβολή θα έχουμε την εξής εγγραφή, αν οι ομολογίες είναι ανώνυμες:

Τοκομερίδια πληρωτέα	600.000	
Ταμείο		450.000
Φόροι πληρωτέοι		150.000
Φόρος τοκομεριδίων ομολ. δανείου		

29.6.2 Λογιστικές εγγραφές εξοφλήσεως ομολογιών.

Η εξόφληση του ομολογιακού δανείου γίνεται με κλήρωση κάθε χρόνο ορισμένου αριθμού ομολογιών, οι οποίες αντιστοιχούν στο ετήσιο χρεωλύσιο του δανείου. Μπορεί όμως η εταιρία να προβεί σε εξαγορά και ακύρωση των ομολογιών που πρέπει να εξοφλήσει.

α) Απόσβεση των ομολογιών με κλήρωση.

Το ποσό που πρέπει να διατεθεί για τη μερική εξόφληση του δανείου στο τέλος του πρώτου έτους και το οποίο λέγεται χρεωλύσιο, είναι 1.773.900. Το ποσό αυτό το διαιρούμε με την ονομαστική αξία των ομολογιών και βρίσκουμε τον αριθμό των ομολογιών που πρέπει να κληρωθούν.

Εδώ έχουμε $1.773.900 : 100 = 17.739$ ομολογίες που πρέπει να εξοφληθούν στο τέλος του πρώτου έτους.

Με τον καθορισμό των ομολογιών, που πρέπει να εξοφληθούν, πρέπει κανονικά να χρεωθεί ο λογαριασμός « Ομολογιακό δάνειο» ο οποίος ελαττώνεται με το ποσό του δανείου που πρέπει να εξοφληθεί στη φετινή χρονιά και να πιστωθεί ο λογαριασμός « Ομολογίες πληρωτέες». Ο λογαριασμός « Ομολογίες πληρωτέες» εμφανίζει τα δικαιώματα των κατόχων των ομολογιών που έχουν κληρωθεί για να εξοφληθούν. Κατά την καταβολή χρεώνεται ο λογαριασμός « Ομολογίες πληρωτέες» και πιστώνεται το Ταμείο.

Η χρέωση απευθείας του λογαριασμού « Ομολογιακό δάνειο» με το ποσό των ομολογιών που έχουν κληρωθεί για εξόφληση, έχει το μειονέκτημα να μην εμφανίζεται στον Ισολογισμό ούτε το σύνολο του δανείου που συνάφθηκε ούτε και το ποσό το οποίο έχει εξοφληθεί. Για να αποφύγομε το μειονέκτημα αυτό δεν χρεώνουμε απευθείας το λογαριασμό « Ομολογιακό δάνειο» με το ποσό των ομολογιών που κληρώθηκαν για εξόφληση, αλλά άλλο αντίθετο αυτού λογαριασμό με τον τίτλο « Αποσβεσθέν ομολογιακό δάνειο».

Οι σχετικές εγγραφές θα έχουν ως εξής:

Αποσβεσθέν ομολογιακό δάνειο Ομολογίες πληρωτές 17.739 ομολογίες με αριθμό... οι οποίες κληρώθηκαν για εξόφληση	1.773.900	1.773.900
Ομολογίες πληρωτές Ταμείο Καταβολή κλπ.	1.773.900	1.773.900

Στο τέλος της πενταετίας το ομολογιακό δάνειο θα έχει εξοφληθεί εξ ολοκλήρου, οπότε ο λογαριασμός « Αποσβεσθέν ομολογιακό δάνειο» θα παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο 10.000.000 δρχ., το οποίο είναι ίσο με το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού « Ομολογιακό δάνειο». Στην περίπτωση αυτή ο αντίθετος λογαριασμός « Αποσβεσθέν ομολογιακό δάνειο» θα μεταφερθεί στον κύριο λογαριασμό « Ομολογιακό δάνειο» και θα εξισωθούν αμοιβαίως.

Ομολογιακό δάνειο Αποσβεσθέν ομολ. δάνειο Μεταφορά του β' λογαριασμού στον α' λόγω ολοσχερούς εξοφλήσεως του δανείου	10.000.000	10.000.000
---	------------	------------

β) Απόσβεση των ομολογιών με εξαγορά.

Είναι δυνατό η απόσβεση του δανείου να γίνεται με εξαγορά στο Χρηματιστήριο των ομολογιών, τις οποίες η εταιρία στη συνέχεια ακυρώνει. Στον τρόπο αυτό θα καταφύγει η εταιρία, αν τις ομολογίες τις αγοράζει κάτω από το άρτιο, οπότε αυτή πραγματοποιεί κέρδος τη διαφορά μεταξύ ονομαστικής αξίας και τιμής εξαγοράς.

Έστω ότι η εταιρία η οποία, σύμφωνα με το παράδειγμά μας, πρέπει να εξοφλήσει στο τέλος του πρώτου ετους 17.739 ομολογίες, εξαγοράζει στη διάρκεια της χρήσεως 10.000 ομολογίες μέ 90 δρχ. την καθεμιά. Τις υπόλοιπες 7.739 τις καθορίζει στο τέλος του χρόνου με κλήρωση.

Κατά την εξαγορά θα γίνει η εγγραφή:

Αποσβεσθέν ομολογιακό δάνειο Ταμείο Έκτακτα κέρδη από την εξαγορά ομολογιών	1.000.000	900.000 100.000
--	-----------	--------------------

Στο τέλος του πρώτου χρόνου, οπότε θα γίνει η εξόφληση των υπολοίπων 7.739 ομολογιών με κλήρωση, θα γίνουν οι εγγραφές.

Αποσβεσθέν ομολογιακό δάνειο Ομολογίες πληρωτές 7.739 ομολογίες κλπ.	773.900	773.900
Ομολογίες πληρωτές Ταμείο Καταβολή κλπ.	773.900	773.900

29.7 Ασκήσεις.

Άσκηση 1η.

Η Α.Ε. «Ρ» αποφασίζει να συνάψει ομολογιακό δάνειο 40.000.000 και εκδίδει 80.000 ομολογίες ονομαστικής αξίας 500 δρχ. η καθεμιά. Το δάνειο καλύπτεται ολοσχερώς: α) στο άρτιο, β) στην τιμή των 460 και γ) στην τιμή των 540 δρχ.

Ζητούνται οι εγγραφές συνάψεως του δανείου.

Άσκηση 2η.

Η Α.Ε. «Λ» συνάπτει ομολογιακό δάνειο με έκδοση 50.000 ομολογιών ονομαστικής αξίας 200 δρχ. η καθεμιά. Οι ομολογίες διατέθηκαν στο άρτιο. Τα έξοδα για τη σύναψη του δανείου είναι 400.000 δρχ. και θα αποσβεσθούν ισόποσα σε δέκα χρόνια. Ο τόκος του δανείου είναι 8% και η απόσβεση του δανείου θα γίνει σε 10 χρόνια με εξόφληση ίσου αριθμού ομολογιών κάθε χρόνο.

Ζητούνται οι εγγραφές συνάψεως του δανείου, καταβολής των τόκων, της αποσβέσεως του δανείου και εξόδων εκδόσεως κατά τη λήξη του πρώτου χρόνου.

Άσκηση 3η.

Η Α.Ε. «Κ» αποφασίζει να συνάψει ομολογιακό δάνειο 50.000.000 δρχ. και εκδίδει 100.000 ομολογίες ονομαστικής αξίας 500 δρχ. η καθεμιά. Οι ομολογίες καλύφθηκαν ολοσχερώς στην τιμή των 96%. Τα έξοδα του δανείου είναι 800.000 δρχ. και θα αποσβεσθούν ισόποσα σε δέκα χρόνια.

Το δάνειο συνάφθηκε με επιτόκιο 9% και η απόσβεση του δανείου θα γίνει σε 10 χρόνια με εξόφληση ίσου αριθμού ομολογιών κάθε χρόνο.

Ζητούνται οι εγγραφές συνάψεως του δανείου, καταβολής τόκων, της αποσβέσεως του δανείου και των εξόδων εκδόσεως κατά τη λήξη του πρώτου χρόνου. Κατά την καταβολή των τόκων στους ομολογιούχους γίνεται παρακράτηση για φόρο εισοδήματος 25%.

Άσκηση 4η.

Η Α.Ε. «Β» αποφασίζει να συνάψει ομολογιακό δάνειο 60.000.000 δρχ. και εκδίδει 60.000 ομολογίες των 1.000 δρχ. η καθεμιά. Οι ομολογίες διαθέτονται στο άρτιο μέσω της Τράπεζας «Χ» με προμήθεια 1,5%. Το δάνειο καλύφθηκε ολοσχερώς.

Ο τόκος του δανείου είναι 10% και η απόσβεση του δανείου θα γίνει σε 6 χρόνια με εξόφληση ίσου αριθμού ομολογιών κάθε χρόνο.

Ζητούνται οι εγγραφές συνάψεως του δανείου και οι εγγραφές που θα γίνουν κατά την εξόφληση των υποχρεώσεων στη λήξη του 4ου χρόνου. Επίσης ζητείται η εμφάνιση των σχετικών λογαριασμών του δανείου στον Ισολογισμό μετά την εξόφληση του δανείου, που έγινε στο τέλος του τέταρτου χρόνου.

Άσκηση 5η.

Η Α.Ε. «Λ» συνάπτει δάνειο με έκδοση 200.000 ομολογιών ονομαστικής αξίας 500 δρχ. η καθεμιά. Οι ομολογίες καλύφθηκαν ολοσχερώς στην τιμή των 94%. Έγιναν έξοδα για τη σύναψη του δανείου 600.000 δρχ.

Το δάνειο έγινε με επιτόκιο 9% και η απόσβεσή του θα γίνει σε 10 χρόνια με εξόφληση ίσου αριθμού ομολογιών κάθε χρόνο.

Ζητούνται οι εγγραφές συνάψεως του δανείου και οι εγγραφές που θα γίνουν κατά την εξόφληση των υποχρεώσεων στη λήξη του 6ου χρόνου. Η απόσβεση των εξόδων εκδόσεως του ομολογιακού δανείου και της διαφοράς εκδόσεως των ομολογιών κάτω από το άρτιο γίνεται σε 10 χρόνια. Επίσης ζητείται η εμφάνιση των σχετικών λογαριασμών του δανείου στον Ισολογισμό μετά την εξόφληση του δανείου που έγινε στο τέλος του 6ου χρόνου.

Άσκηση 6η.

Η Α.Ε. «Λ» συνάπτει δάνειο και εκδίδει 40.000 ομολογίες ονομαστικής αξίας 500 με τιμή εκδόσεως 960 δρχ. Η Τράπεζα «Τ» καλύπτει εξ ολοκλήρου το δάνειο στην τιμή των 940 και έθεσε στη διάθεση των Α.Ε. τό σχετικό ποσό του δανείου.

Ζητούνται οι εγγραφές συνάψεως του δανείου και αναλήψεως από την Α.Ε. του ποσού του δανείου από την Τράπεζα.

Άσκηση 7η.

Α.Ε. πρέπει να διαθέσει στη φετινή χρονιά για χρεωλύσιο προς μερική εξόφληση του δανείου πο-

σό 3.000.000 δρχ. Στη διάρκεια του χρόνου η εταιρία εξαγόρασε στο χρηματιστήριο 1.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 η καθεμιά στην τιμή των 92% και τις υπόλοιπες 2.000 τις όρισε με κλήρωση.

Ζητούνται οι σχετικές εγγραφές αποσβέσεως του δανείου.

29.8 Ερωτήσεις.

1. Τι είναι η ομολογία;
2. Τι διαφέρει η ομολογία από τη μετοχή;
3. Πώς διακρίνομε τις ομολογίες, ανάλογα με τον τρόπο εκδόσεως και πώς ανάλογα με τον τρόπο εξοφλήσεώς τους;
4. Πώς διακρίνονται οι ομολογίες, ανάλογα με τον τρόπο μεταβιβάσεώς τους;
5. Τι γνωρίζετε για την απόσβεση της διαφοράς από την έκδοση των ομολογιών κάτω από το άρτιο και των εξόδων εκδόσεως ομολογιακού δανείου;
6. Πώς εξοφλούνται τα ομολογιακά δάνεια;

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΤΙΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ ΚΟΙΝΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

Με την ένταξη της χώρας μας στην Ε.Ο.Κ., η σχετική με το δίκαιο των Εταιριών νομοθεσία θα πρέπει να εναρμονισθεί με το εταιρικό δίκαιο που ισχύει στην Ε.Ο.Κ.

Από τα αρμόδια όργανα της Ε.Ο.Κ., έχει δημιουργηθεί η σχετική νομοθεσία που εκφράζεται με τις διάφορες «Κατευθυντήριες Οδηγίες» (ντιρεκτίβες). Από τις 13 αυτές οδηγίες, 4 έχουν ήδη υιοθετηθεί από τα 9 κράτη - μέλη της Ε.Ο.Κ. και από τις υπόλοιπες ορισμένες βρίσκονται στο στάδιο της τελικής επεξεργασίας και άλλες είναι απλές προτάσεις.

Από το 1981 λοιπόν, που η Ελλάδα ανήκει επισήμως στην Ε.Ο.Κ., οι 4 πρώτες οδηγίες ισχύσουν υποχρεωτικά και για αυτή ενώ οι υπόλοιπες, αμέσως μόλις υιοθετηθούν και από τα 10 πια κράτη - μέλη.

Η εφαρμογή των οδηγιών αυτών στην χώρα μας σημαίνει ότι η υπάρχουσα νομοθεσία (Νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών, Ν. 3190/1955 περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης) θα πρέπει να εναρμονισθούν με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες, αφού όπως είναι γνωστό το Κοινοτικό Δίκαιο (και οι οδηγίες αυτές όταν υιοθετηθούν αποτελούν Κοινοτικό Δίκαιο) γίνεται εσωτερικό δίκαιο και υπερισχύει της εσωτερικής νομοθεσίας.

Δυστυχώς, όταν γράφτηκε το βιβλίο αυτό οι οδηγίες αυτές (τουλάχιστο οι 4) δεν είχαν μελετηθεί επαρκώς στην Ελλάδα και γι' αυτό δεν τις λάβαμε υπόψη στην παρούσα έκδοση. Ελπίζομε σε νεώτερη έκδοση του βιβλίου να προσαρμόσομε τη λογιστική των εταιριών με τις ανάγκες και τις απαιτήσεις της Κοινοτικής Νομοθεσίας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Γενικά περί των Εμπορικών Εταιριών

22.1	Η σύμβαση της εταιρίας	1
22.2	Διάκριση των εμπορικών εταιριών	2
22.3	Η νομική προσωπικότητα των εμπορικών εταιριών	3
22.4	Γύρω από την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου	3
22.5	Λόγοι της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου	4
22.6	Οι συνέπειες από λογιστικής πλευράς της αρχής της σταθερότητας του κεφαλαίου	5
22.7	Ερωτήσεις	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΡΙΤΟ

Η Λογιστική των Ομορρύθμων Εταιριών

23.1	Γενικά	7
23.1.1	Ορισμός	7
23.1.2	Διαδικασία συστάσεως	7
23.1.3	Αντικείμενο εταιρικών εισφορών	8
23.1.4	Διαχείριση	8
23.1.5	Εκπροσώπηση	8
23.1.6	Υπόδειγμα καταστατικού Ο.Ε.	8
23.2	Εγγραφές συστάσεως ομόρρυθμης εταιρίας	10
23.3	Τα έξοδα ιδρύσεως	14
23.4	Λογαριασμοί για την παρακολούθηση των δοσοληψιών της Ο.Ε. με τους εταίρους κατά τη διάρκεια λειτουργίας της	15
23.4.1	Ατομικοί λογαριασμοί εταίρων	15
23.4.2	Λογαριασμοί απολήψεων των εταίρων	15
23.4.3	Λογαριασμοί δανείων των εταίρων	16
23.5	Σύνταξη ισολογισμού τέλους χρήσεως και διανομή αποτελεσμάτων	16
23.6	Αύξηση κεφαλαίου	18
23.7	Ελάττωση κεφαλαίου	20
23.8	Μετατροπή ατομικής επιχειρήσεως σε ομόρρυθμη εταιρία	22
23.8.1	Κλείσιμο των βιβλίων της ατομικής επιχειρήσεως του Α. Ανδρέου	23
23.8.2	Εγγραφές συστάσεως της Ο.Ε. Α. Ανδρέου και Β. Βασιλείου	25
23.9	Λύση και εκκαθάριση Ο.Ε.	25
23.9.1	Λογιστικές εγγραφές εκκαθαρίσεως Ο.Ε.	27

23.10	Ασκήσεις	31
23.11	Ερωτήσεις	37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Η Λογιστική των απλών Ετερορρυθμών Εταιριών

24.1	Γενικά για την απλή ετερόρρυθμη εταιρία	38
24.1.1	Ορισμός	38
24.1.2	Σύσταση	38
24.1.3	Διαφορές Ο.Ε. και Ε.Ε.	38
24.2	Εγγραφές συστάσεως Ε.Ε.	39
24.3	Εγγραφές διαθέσεως αποτελεσμάτων	40
24.4	Εγγραφές εκκαθαρίσεως	41
24.5	Ασκήσεις	43
24.6	Ερωτήσεις	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΠΕΜΠΤΟ

Η Λογιστική των Συμμετοχικών Εταιριών

25.1	Γενικά για τη συμμετοχική εταιρία	44
25.1.1	Ορισμός	44
25.1.2	Σύσταση	44
25.2	Παρακολούθηση των εργασιών της συμμετοχικής στα βιβλία του Α και του Β με τη μέθοδο του τελικού μερισμού	45
25.2.1	Αποστολή συμμετοχικών εμπορευμάτων από τον ένα συμμετόχο στον άλλο	46
25.3	Ασκήσεις	51
25.4	Ερωτήσεις	52

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΕΚΤΟ

Η Λογιστική των Ανωνύμων Εταιριών

26.1	Ορισμός Α.Ε. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της εταιρίας	53
26.2	Διαδικασία συστάσεως Α.Ε.	53
26.3	Τι είναι μετοχή και ποια τα είδη των μετοχών	54
26.3.1	Ανάλογα με τον τρόπο που καταβάλλεται η αξία τους	54
26.3.2	Ανάλογα με το αν στη μετοχή αναγράφεται ή όχι το όνομα του μετόχου	55
26.3.3	Ανάλογα με τα ενσωματούμενα στη μετοχή εταιρικά δικαιώματα	55
26.4	Κεφάλαιο Α.Ε. Κάλυψη και καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου	56
26.5	Εγγραφές συστάσεως της ανώνυμης εταιρίας	56
26.6	Καταβολή μετοχικού κεφαλαίου σε δόσεις. Καθυστέρηση στην καταβολή των δόσεων των μετοχών	59
26.7	Τα έξοδα ιδρύσεως της Α.Ε.	62
26.8	Κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι	63
26.9	Περί της αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου	65
26.10	Περί της ελάττωσεως του μετοχικού κεφαλαίου	67
26.10.1	Η ελάττωσή του μετοχικού κεφαλαίου όταν πλεονάζει μπορεί να γίνει	68
26.10.2	Η ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου προς απόσβεση ζημίας μπορεί να επιτευχθεί	69
26.11	Τα διοικητικά όργανα της Α.Ε. Γενικά	69
26.11.1	Η Γενική Συνέλευση	70
26.11.2	Τό Διοικητικό Συμβούλιο	71
26.11.3	Οι Τακτικοί Ελεγκτές	71
26.12	Ισολογισμός και απογραφή	72
26.13	Η διάρθρωση του λογαριασμού « Αποτελέσματα χρήσεως »	74

26.14	Διάθεση καθαρών κερδών	75
26.15	Έγκριση και δημοσίευση του ισολογισμού	79
26.16	Τα αποθεματικά κεφάλαια	80
26.16.1	Διάκριση αποθεματικών	80
26.16.2	Τα αποθεματικά με βάση τις φορολογικές διατάξεις	82
26.17	Ασκήσεις	82
26.18	Ερωτήσεις	86

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΕΒΔΟΜΟ

Η Λογιστική των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης

27.1	Γενικά για την Ε.Π.Ε.	89
27.2	Διαδικασία συστάσεως Ε.Π.Ε.	90
27.3	Διοίκηση της εταιρίας	91
27.3.1	Η συνέλευση των εταίρων	91
27.3.2	Οι διαχειριστές	92
27.4	Εγγραφές συστάσεως Ε.Π.Ε.	93
27.5	Ισολογισμός και διανομή κερδών	94
27.6	Εγγραφές διαθέσεως καθαρών κερδών	94
27.7	Εγγραφές αυξήσεως εταιρικού κεφαλαίου	96
27.8	Εγγραφές ελαττώσεως εταιρικού κεφαλαίου	97
27.9	Εγγραφές μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων	100
27.10	Ασκήσεις	101
27.11	Ερωτήσεις	103

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΟΓΔΟΟ

Η Λογιστική των Συνεταιρισμών

28.1	Γενικά για το συνεταιρισμό	104
28.2	Ίδρυση συνεταιρισμού	105
28.3	Μέλη του συνεταιρισμού	105
28.4	Απώλεια της ιδιότητας	105
28.5	Διοίκηση του συνεταιρισμού	106
28.6	Εγγραφές συστάσεως του συνεταιρισμού	106
28.7	Εγγραφές διαθέσεως αποτελεσμάτων χρήσεως	107
28.8	Αύξηση και ελάττωση του συνεταιρικού κεφαλαίου	108
28.8.1	Η αύξηση του συνεταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιείται	108
28.8.2	Η ελάττωση του συνεταιρικού κεφαλαίου πραγματοποιείται	108
28.9	Βιβλία συνεταιρισμού	109
28.10	Ασκήσεις	110
28.11	Ερωτήσεις	111

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΕΝΑΤΟ

Η Λογιστική των Ομολογιακών Δανείων

29.1	Γενικά για τα ομολογιακά δάνεια	112
29.2	Διακρίσεις ομολογιών	113
29.2.1	Οι ομολογίες διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο μεταβιβάσεώς τους	113
29.2.2	Ανάλογα με την τιμή εκδόσεώς του διακρίνονται	113
29.2.3	Ανάλογα με τον τρόπο εξοφλήσεώς τους διακρίνονται	113
29.3	Η έκδοση των ομολογιακών δανείων	114
29.3.1	Έκδοση ομολογιών στο άρτιο	114
29.3.2	Έκδοση ομολογιών κάτω από το άρτιο	115
29.3.3	Έκδοση ομολογιών πάνω από το άρτιο	116

29.4	Έξοδα δανείου με ομολογίες	116
29.5	Έκδοση ομολογιακού δανείου μέσω Τράπεζας	117
29.6	Απόσβεση (εξόφληση) ομολογιακού δανείου	118
29.6.1	Λογιστικές εγγραφές πληρωμής τοκομεριδίων	118
29.6.2	Λογιστικές εγγραφές εξοφλήσεως ομολογιών	119
29.7	Ασκήσεις	121
29.8	Ερωτήσεις	122

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας που αφορά τις εταιρίες προς
το δίκαιο της Κοινής Αγοράς