



**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ ( ΟΜΟΡΡΥΘΜΗΣ –  
ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗΣ- ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ  
ΕΥΘΥΝΗΣ ΚΑΙ ΑΝΩΝΥΜΗΣ)  
( ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ )**

ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ:  
ΠΑΠΑΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ:  
ΚΑ ΝΙΚΟΛΑ ΓΚΙΑΤΑ ΜΑΡΑ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2010

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### ΜΕΡΟΣ Α' : ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

**ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....6**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ.....8**

1.1 Η έννοια της Ομόρρυθμης εταιρίας.....8

1.1.1 Εταίροι εταιρίας ( ευθύνες , δικαιώματα , υποχρεώσεις ).....10

1.1.2 Σύσταση εταιρίας.....14

1.1.3 Το καταστατικό της εταιρίας.....14

1.1.4 Έξοδα σύστασης εταιρίας.....17

1.1.5 Εταιρικό κεφάλαιο-εισφορές εταίρων.....19

1.2 Διαχείριση - Εκπροσώπηση της εταιρίας.....20

1.3 Σχέσεις εταίρων –εταιρίας.....21

1.4 Φορολογία εισοδήματος της ομόρρυθμης εταιρίας.....22

1.5 Λύση ομόρρυθμης εταιρίας.....23

1.6 Εκκαθάριση εταιρίας.....25

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ.....27**

2.1 Η έννοια της Ετερόρρυθμης εταιρίας.....27

2.2 Σύσταση της εταιρίας.....28

2.3 Διανομή αποτελεσμάτων της εταιρίας .....29

2.4 Φορολογία εισοδήματος της εταιρίας.....30

2.5 Λύση - εκκαθάριση της εταιρίας.....30

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ.....31**

3.1	Η έννοια της Ε.Π.Ε.....	31
3.2	Σύσταση της εταιρίας.....	31
3.2.1	Τροποποίηση καταστατικού.....	33
3.3	Διοίκηση – Διαχείριση εκπροσώπηση.....	34
3.3.1	Διορισμός διαχειριστών.....	35
3.3.2	Ανάκληση διαχειριστών.....	37
3.3.3	Διαχειριστική περίοδος.....	37
3.4	Σχέσεις εταίρων – εταιρίας.....	38
3.5	Διανομή των αποτελεσμάτων χρήσης.....	38
3.5.1	Φορολογική αναγνώριση μισθού εταίρου.....	40
3.5.2	Φορολογία εισοδήματος της Ε.Π.Ε.....	41
3.6	Λύση της Ε.Π.Ε.....	41
3.7	Εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.....	42

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ.....45**

4.1	Η έννοια της Ανώνυμης εταιρίας.....	45
4.2	Σύσταση της εταιρίας.....	45
4.3	Μετοχικό κεφάλαιο.....	50
4.3.1	Έννοια της μετοχής.....	53
4.3.2	Κατηγορίες μετοχών.....	53
4.4	Διοίκηση της εταιρίας.....	54
4.5	Φορολογία εισοδήματος της εταιρίας.....	59
4.5.1	Διάθεση κερδών της εταιρίας.....	60
4.6	Λύση – Εκκαθάριση της εταιρίας.....	60

## **ΜΕΡΟΣ Β' : ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ.....63**

5.1 Έννοια της οργάνωσης.....	63
5.2 Οργάνωση λογιστηρίου.....	63
5.2.1. Προβλήματα διάρθρωση οργανωτικού σχεδίου.....	66
5.2.2 Λειτουργικές βαθμίδες οργάνωσης του λογιστηρίου.....	67
5.3 Δικαιολογητικά έγγραφα.....	69
5.3.1 Κανόνες σχεδίασης των δικαιολογητικών εγγράφων.....	74
5.3.2 Τα στοιχεία των δικαιολογητικών εγγράφων.....	77
5.3.3 Χειρισμός των δικαιολογητικών εγγράφων.....	79
5.4 Έλεγχος των δικαιολογητικών εγγράφων.....	81
5.5 Καταχώρηση των δικαιολογητικών εγγράφων.....	82
5.6 Ταξινόμηση – Αρχαιοθέτηση.....	83
5.6.1 Συστήματα ταξινόμησης.....	84
5.6.2 Συστήματα αρχαιοθέτησης.....	84
5.6.3 Χρόνος φύλαξης των στοιχείων και αποσυμφόρηση του αρχείου	84

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.....88**

6.1 Λογιστικές μέθοδοι.....	88
6.1.1 Απλογραφική μέθοδος.....	88
6.1.2 Διγραφική μέθοδος.....	90

6.2	Λογιστικά συστήματα.....	90
6.2.1	Κλασικό ή ιταλικό σύστημα.....	90
6.2.2	Αμερικάνικο σύστημα ή σύστημα Ημερολογίου – Καθολικού....	94
6.2.3	Συγκεντρωτικό σύστημα.....	94
6.2.3.1	Βιβλία συγκεντρωτικού συστήματος.....	95
6.2.3.2	Χαρακτηριστικό γνώρισμα του συγκεντρωτικού Συστήματος.....	95
6.2.3.3	Η πορεία των εργασιών στα βιβλία του συγκεντρωτικού συστήματος σε μια διαχειριστική χρήση.....	96
6.3	Τα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Φορολογικά Βιβλία).....	98
6.3.1	Βιβλία Α΄ κατηγορίας.....	99
6.3.2	Βιβλία Β΄ κατηγορίας.....	100
6.3.3	Βιβλία Γ΄ κατηγορίας.....	102
6.3.3.1	Τρόπος τήρησης των Βιβλίων Γ΄ κατηγορίας.....	102
6.3.3.2	Θεώρηση των Βιβλίων Γ΄ κατηγορίας.....	105
6.3.3.3	Χρόνος ενημέρωσης και εκτύπωσης βιβλίων Γ΄ κατηγορίας.....	105
6.3.4	Βιβλία Υποκαταστήματος.....	107
6.3.5	Πρόσθετα βιβλία.....	108
6.3.6	Διοικητικά Βιβλία.....	109
6.3.7	Φύλαξη λογιστικών βιβλίων.....	109
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΜΗΧΑΝΟΡΓΑΝΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ.....</b>		<b>115</b>
7.1	Ηλεκτρονικός Υπολογιστής (Η/Υ) στο λογιστήριο.....	115
7.2	Προγράμματα παραγόμενα από τα μηχανογραφικά τμήματα των ίδιων των επιχειρήσεων.....	118

7.2.1	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από τη δημιουργία προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών μέσα στην επιχείρηση.....	119
7.3	Προγράμματα "επί παραγγελία".....	120
7.3.1	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την προμήθεια προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών "επί παραγγελία".....	121
7.4	Τυποποιημένα προγράμματα (πακέτα).....	121
7.4.1	Κριτήρια αξιολόγησης "πακέτου".....	122
7.4.2	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την αγορά "πακέτων" εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών.....	124
7.4.3	Ενημέρωση των προγραμμάτων λογιστικών και εμπορικών εφαρμογών.....	125
7.5	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μηχανογράφησης του Λογιστηρίου.....	127
7.5.1	Πλεονεκτήματα της μηχανογράφησης .....	127
7.5.2	Μειονεκτήματα της μηχανογράφησης.....	129
7.6	Από τη χειρόγραφη στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων.....	129
	<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>133</b>
	<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....</b>	<b>135</b>
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>140</b>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα νέα δεδομένα της αγοράς και το σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον , καθιστούν επιτακτική την ανάγκη συνεχούς προσαρμογής της επιχείρησης στις νέες συνθήκες και τον προσανατολισμό της στον στρατηγικό σχεδιασμό .

Είναι γεγονός , ότι ένας επιχειρηματίας προκειμένου να αντιμετωπίσει τις οικονομικές αναγκαιότητες που υπαγορεύονται σε δεδομένη επιχειρηματική δραστηριότητα , συχνά επιδιώκει τη συνένωση με άλλο ή άλλα άτομα . Οι λόγοι που υπαγορεύουν τη σύσταση εταιρικής επιχείρησης , είναι συνήθως συνάρτηση των γενικών και ειδικών συνθηκών που επικρατούν στο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον .

Η μετάβαση στα νέα δεδομένα της αγοράς , θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της, όχι μόνο τις απαιτήσεις της νομοθεσίας , αλλά και τη γενικότερη επιχειρηματική στρατηγική , προσαρμοσμένη στο ρόλο της κοινωνικής ευθύνης της εταιρίας .

Σημαντικό ρόλο στην δημιουργία μίας εταιρίας , πριν ακόμη ιδρυθεί , είναι η οργάνωσή της . Η οργάνωση γίνεται από τη λογιστική πλευρά της εταιρίας , εξετάζοντας γεγονότα που αφορούν τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας από οικονομική , λογιστική και φορολογική άποψη . Στις επιχειρήσεις συνήθως αντιμετωπίζουμε το πρόβλημα της οργάνωσης του νευραλγικού χώρου των οικονομικών μονάδων που καλείται << λογιστήριο >> .

Σκοπός λοιπόν της εργασίας μου είναι να βοηθήσω τον αναγνώστη με μία μικρή αναδρομή να έχει μία ιδέα για το τι είναι μία επιχείρηση , από τι αποτελείται , τι δηλώνει και ποια είναι η σημασία της . Επίσης θέλω αφ' ενός να εισαγάω το μελετητή με τρόπο απλό , άμεσο και συστηματικό στις έννοιες , τους όρους και τα προβλήματα της οργάνωσης του λογιστηρίου και αφ' ετέρου να διευκολύνω τα στελέχη στη σωστή αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών .

Η διάταξη της ύλης έγινε με κριτήριο τις προτεραιότητες που ακολουθεί ο οργανωτής λογιστής για την ορθολογική οργάνωση του λογιστηρίου του .

Η πτυχιακή εργασία αποτελείται από δύο μέρη . Το πρώτο μέρος : " **Γενικά χαρακτηριστικά εταιρίας** " παρουσιάζουμε μία μικρή ανάλυση για τα είδη των επιχειρήσεων . Εξετάζουμε στο πρώτο κεφάλαιο την Ομόρρυθμη εταιρία , την έννοια , τη σύσταση , την φορολογία και την λύση – εκκαθάριση της εταιρίας . Κατά τον ίδιο τρόπο εξετάζουμε στο δεύτερο κεφάλαιο την Ετερόρρυθμη εταιρία , στο τρίτο κεφάλαιο την εταιρία περιορισμένης ευθύνης και την Ανώνυμη εταιρία στο τέταρτο κεφάλαιο όπου ολοκληρώνεται και το πρώτο μέρος της εργασίας μας.

Το δεύτερο μέρος " **Οργάνωση και λειτουργία του λογιστηρίου των εταιριών** " χωρίζεται σε τρία κεφάλαια . Το πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται μία εισαγωγή στην έννοια της οργάνωσης του λογιστηρίου , στα δικαιολογητικά έγγραφα και στην ταξινόμηση και αρχειοθέτηση τους .Το

δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στους μεθόδους και τα συστήματα των λογιστικών βιβλίων και στο τρίτο κεφάλαιο εξετάζουμε την μηχανοργάνωση του λογιστηρίου , τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του. Τέλος παραθέτω τα συμπεράσματα της εργασίας μου και μία εκτενή βιβλιογραφική επισκόπηση .



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Το άρθρο 20 του Εμπορικού Νόμου καθορίζει την έννοια της ομόρρυθμης εταιρίας , σύμφωνα με το οποίο : « Ομόρρυθμος είναι η συστατινόμενη ( εταιρία ) μεταξύ δύο ή και πολλών ( προσώπων ) σκοπόν έχόντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν » .

Η νομική προσωπικότητα της εταιρίας ορίζεται από το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα , κατά το οποίο : « Η εταιρία του κεφαλαίου αυτού , αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό , αποκτά νομική προσωπικότητα , εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρίες . Η προσωπικότητα αυτή της αστικής εταιρίας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης » (Χρυσοχέρης, Ι., 1968 ) .

### 1.1 Η έννοια της Ομόρρυθμης εταιρίας

Έννοια -Την έννοια -ελλιπή πάντως – της ομόρρυθμης εταιρείας δίνει ο Εμπορικός Νόμος στα άρθρα 20-22 αυτού . Ειδικότερα το άρθρο 20 Ε.Ν. ορίζει : << Ομόρρυθμος (εταιρεία) είναι η συστατινόμενη μεταξύ δύο ή και πολλών , έχουν σκοπό να συνεμπορεύονται υπό επωνυμία εταιρική >> . Η επιστήμη και η νομολογία , καθώς και διάφορες άλλες διατάξεις με επιστέγασμα , τελικά , το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα , συμπλήρωσαν τον παραπάνω ατελή ορισμό , προσθέτοντας ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει τη δική της νομική προσωπικότητα , διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της . Συνέπεια αυτού είναι ότι έχει δική της νομική ύπαρξη , επωνυμία , κατοικία (έδρα) , ιθαγένεια και δική της περιουσία . Το άρθρο 741 Α.Κ. προσδιορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της εταιρίας ( που είναι ιδίως οικονομικός ) γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων . Εξάλλου οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί εταιρειών ( άρθρα 741-784) αφορούν , βασικά , τις αστικές εταιρείες , επικουρικός , όμως , εφαρμόζονται και στις εμπορικές προσωπικές εταιρείες .

Προσωπικότητα Ο.Ε. –Όπως σημειώθηκε και παραπάνω , τόσο η ομόρρυθμη εταιρεία, όσο και η ετερόρρυθμη , έχουν δική τους νομική προσωπικότητα , δηλαδή , αποτελούν νομικά πρόσωπα .

Η έναρξη της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας επέρχεται με την κατά νόμον δημοσίευση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου πρωτοδικείου (της έδρας της εταιρείας ) . Το πέρας αυτής επέρχεται από τη στιγμή που θα τελειώσει η εκκαθάριση της εταιρείας και η διανομή του καθαρού ενεργητικού στους πρώην εταίρους .

Η νομική προσωπικότητα της Ο.Ε. παραμένει αναλλοίωτη και όταν τροποποιηθεί το καταστατικό αυτής , εξακολουθεί δε και μέχρι το πέρας της εκκαθαρίσεως για τις ανάγκες αυτής . Η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της πριν συμβεί αυτό , δεν μπορεί να συμβάλλεται ούτε να γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και σε περίπτωση που οι εταίροι της υπό σύσταση Ο.Ε. συνάψουν δικαιοπραξίες με τρίτους - πριν τη δημοσίευση του καταστατικού της εταιρείας - γίνονται αυτοί (οι εταίροι ) φορείς των σχετικών δικαιωμάτων , έστω και αν οι συναλλασσόμενοι απέβλεπαν στην εταιρεία .

Το γεγονός ότι η προσωπική εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο έχει ορισμένες νομικές συνέπειες , όπως : Έχει επωνυμία , κατοικία ( έδρα ) , ιθαγένεια και όργανα ( φυσικά πρόσωπα ) που την εκπροσωπούν και διοικούν ( διαχειρίζονται ) τις εταιρικές υποθέσεις και την εταιρική περιουσία . Έδρα της εταιρείας ( κατοικία ) είναι ο τόπος , όπου λειτουργεί η διοίκηση ( διαχειριστές ) αυτής . Κατά των εκπροσώπων ( διαχειριστών ) της προσωπικής εταιρείας μπορεί να διαταχθεί προσωπική κράτηση για απαιτήσεις εμπορικές ή από αδικοπραξία , σύμφωνα με το άρθρο 1047 παρ. 3 του Κ.Πολ. Δικονομίας . Ακόμα , η εταιρεία έχει την ικανότητα να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων πραγμάτων , αλλά και άλλα δικαιώματα , έτσι έχει δική της περιουσία , διακεκριμένη από εκείνη των εταίρων αυτής . Τα ακίνητα της προσωπικής εταιρείας καταχωρούνται σε ειδική μερίδα του οικείου υποθηκοφυλακείου . Επίσης , η εταιρεία έχει δικαίωμα να επιδιώξει ικανοποίηση για ηθική βλάβη που υπέστη η προσωπικότητά της . Τέλος , η εταιρεία έχει το δικαίωμα να συμμετέχει ως μέλος άλλης εταιρείας , οποιουδήποτε τύπου , και να παρίσταται στο δικαστήριο ως διάδικο μέρος , εκπροσωπούμενη από τους νομικούς εκπροσώπους της .

Απεριόριστη ευθύνη εταίρων.-Στο άρθρο 22 Ε.Ν. ορίζεται :Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι στο καταστατικό της εταιρείας έγγραφο, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τις υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων , υπό την εταιρική όμως επωνυμίαν >> . Η έννοια της αλληλεγγύης είναι η της σε ολόκληρο ενοχής κατά τον Αστικό Κώδικα . Την αλληλεγγύα ευθύνη φέρουν τόσο το νομικό πρόσωπο της Ο.Ε. , όσο και όλα τα (ομόρρυθμα) μέλη αυτής για την πληρωμή των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει νομίμως η εταιρεία . Ο δανειστής , επομένως , δικαιούται ( σύμφωνα με το άρθρο 482 Α.Κ. ) να απαιτήσει το χρέος της εταιρείας κατ' αρέσκειαν από οποιοδήποτε εταίρο είτε εν όλω είτε εν μέρει.

Να τονισθούν ιδιαιτέρως δύο χαρακτηριστικά σημεία της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων :

Οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας ( που είναι όλοι τους ομόρρυθμοι ) ευθύνονται απεριόριστα και σε ολόκληρο . Το <<απεριόριστα>> σημαίνει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους , ενώ το << εις ολόκληρον >> σημαίνει αλληλέγγυα ευθύνη μεταξύ όλων των εταίρων .

Την ίδια ευθύνη έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι της ετερόρρυθμης εταιρείας .

Σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας δεν λύονται και οι υφιστάμενες συμβάσεις αυτής , έστω κι αν αναφέρονται σε χρόνο μεταγενέστερο της λύσεως . Οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με την εταιρεία για την εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων << εις ολόκληρων >> έκαστος και ο δανειστής δικαιούται να απαιτήσει το χρέος από οποιοδήποτε συνοφειλέτη .

Σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη , οι τέως ομόρρυθμοι εταίροι εξακολουθούν να ευθύνονται απεριορίστως και << εις ολόκληρον >> για τις μέχρι της μετατροπής αναληφθείσες υποχρεώσεις της προσωπικής εταιρείας . Ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 3190/55 , που προβλέπει την παραπάνω ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε περίπτωση μετατροπής προσωπικής εταιρείας σε Ε.Π.Ε.

Κάθε νέος ομόρρυθμος εταίρος , που εισέρχεται σε προσωπική εταιρία , ευθύνεται για όλα τα χρέη αυτής , ασχέτως αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδό του στην εταιρεία , εκτός αν δημοσιεύθηκε αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα ( της εισόδου του ) χρέη της εταιρείας (Χρυσοχέρης, Ι., 1968 ) .

### **1.1.1 Εταίροι εταιρίας ( ευθύνες , δικαιώματα , υποχρεώσεις )**

Γενικότερα , η εταιρική ιδιότητα αναφέρεται στο δικαίωμα του εταίρου να μετέχει στην εταιρία, να απολαμβάνει τις ωφέλειες και να ανταποκρίνεται στα βάρη – υποχρεώσεις που προβλέπονται από τον νόμο .

Το βασικό χαρακτηριστικό της ομόρρυθμης εταιρίας είναι ότι οι εταίροι ευθύνονται «προσωπικώς» , « απεριορίστως » και « εις ολόκληρον » για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της εταιρίας , όπως ορίζεται από το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου , σύμφωνα με το οποίο : « Οι ομόρρυθμοι συνέταιροι , οι αναφερόμενοι εις το καταστατικό της εταιρίας έγγραφον , υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας , αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων , υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν » .

Η έννοια « απεριόριστως » σημαίνει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται με όλα τα περιουσιακά τους στοιχεία για τις υποχρεώσεις της ομόρρυθμης εταιρίας , ενώ η έννοια « εις ολόκληρον » σημαίνει ότι οι εταίροι ευθύνονται αλληλέγγυα . Επιπλέον . κάθε νέος εταίρος που εισέρχεται στην Ο.Ε. ευθύνεται « απεριόριστως » και « εις ολόκληρον » για το σύνολο των χρεών της , άσχετα αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν από την είσοδο του σε αυτή . Κατ' εξαίρεση , ο νέος εταίρος δεν φέρει ευθύνη για τα προγενέστερα χρέη της ομόρρυθμης εταιρίας , όταν υπάρχει δημοσιευμένη συμφωνία των εταίρων γι' αυτό . Τέλος , σε περίπτωση μετατροπής της ομόρρυθμης εταιρίας σε ανώνυμη εταιρία , οι πρώην ομόρρυθμοι εταίροι συνεχίζουν να ευθύνονται « απεριόριστως » και « εις ολόκληρον » για τις υποχρεώσεις της εταιρίας πριν τη μετατροπή της σε ανώνυμη εταιρία. Συμπερασματικά , θα λέγαμε , ότι η πιο σοβαρή συνέπεια της εταιρικής ιδιότητας στην ομόρρυθμη εταιρία , είναι η αλληλέγγυα ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας ( άρθρο 22 Ε. Ν. ) . Με τη διατύπωση αυτή νοείται , ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν ,μαζί με το νομικό πρόσωπο της εταιρίας « εις ολόκληρον » ο καθένας την ευθύνη για την πληρωμή των υποχρεώσεων που νομίμως ανέλαβε η εταιρία . Η εταιρία και ταυτόχρονα καθένας ομόρρυθμος εταίρος , ευθύνεται αλληλεγγύως με τους λοιπούς (ομόρρυθμους ) εταίρους για τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από έναν εταίρο , ο οποίος επέγραψε κάτω από την εμπορική επωνυμία . Συνεπώς , όταν ένας δανειστής κατέχει έναν εκτελεστέο τίτλο έναντι της ομόρρυθμης εταιρίας , είναι δυνατόν , εφόσον η εταιρία της ομόρρυθμης εταιρίας , είναι δυνατόν , εφόσον η εταιρία δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της , να προβεί σε αναγκαστικό πλειστηριασμό των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας , αλλά και των ομορρυθμων εταίρων . Επομένως , κατ' εφαρμογή και του άρθρου 482 Α. Κ. , δικαιούται να απαιτήσει το χρέος αυτής κατ' αρέσκεια από οποιονδήποτε εταίρο – συνοφειλέτη , χωρίς να είναι υποχρεωμένος να στραφεί πρώτα κατά του νομικού προσώπου της εταιρίας .

Από το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου , αλλά και από τα προαναφερθέντα προκύπτει , ότι η ευθύνη των εταίρων είναι άμεση , δηλαδή ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές της εταιρίας σαν να ήταν δικές του προσωπικές υποχρεώσεις και όχι έμμεσα σαν εταίρος μέσω της εταιρίας . Επίσης , η ευθύνη των εταίρων είναι πρωτογενής , που σημαίνει ότι επιτρέπει στον δανειστή να στραφεί , όταν κατέχει εκτελεστέο τίτλο , εναντίον των εταίρων , ενός ή και σύνολο τους ξεχωριστά , προκειμένου να εισπράξει , χωρίς να προηγηθεί αγωγή κατά της ομόρρυθμης εταιρίας ως νομικού προσώπου . Είναι ευθύνη διαρκής , διότι ένας ομόρρυθμος εταίρος , στην περίπτωση που πάψει να κατέχει μερίδια της εταιρίας , συνεχίζει να βαρύνεται με τα χρέη της εταιρίας που δημιουργήθηκαν μέχρι και την ημερομηνία της αποχώρησης του . Κατά

συνέπεια , η ευθύνη δεν παραγράφεται με τη διάλυση της ομόρρυθμης εταιρίας , αλλά συνεχίζει να υφίσταται βαρύνοντας αποκλειστικά τους εταίρους , δεδομένου ότι νομικό πρόσωπο της εταιρίας έπαψε να υφίσταται .

Η συμμετοχή σε μία προσωπική εταιρία ( ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη ) και η άσκηση της εταιρικής ιδιότητας , όπως αυτή διαμορφώνεται με τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του Αστικού Κώδικα , παρέχει τη δυνατότητα στους εταίρους να ασκούν ορισμένα δικαιώματα . Συγκεκριμένα :

**Το δικαίωμα της εκπροσώπησης** – δέσμευσης της εταιρίας με την υπογραφή τους και της διαχείρισης της περιουσίας της . Όπως προκύπτει από το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου , όλοι οι εταίροι είναι διαχειριστές , δεσμεύουν την εταιρία με την υπογραφή τους και έχουν δικαίωμα στη διαχείριση της περιουσίας της . Εκτός εάν , με απόφαση τους ορίσουν έναν ή περισσότερους διαχειριστές για να εκπροσωπούν την εταιρία , ως νομικό πρόσωπο .

**Το δικαίωμα της ψήφου στη λήψη αποφάσεων** . Η διαχείριση και ο τρόπος λειτουργίας της ομόρρυθμης εταιρίας ανήκει σε όλους τους εταίρους , εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στη συμφωνία σύστασης της εταιρίας . Έτσι , οι αποφάσεις λαμβάνονται κατά αριθμητική πλειοψηφία και όχι κατά κεφαλαιουχική , όπως συμβαίνει στις Α.Ε. , με συνέπεια να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη η γνώμη εταίρων με μικρή συμμετοχή στο κεφάλαιο .

**Το δικαίωμα ελέγχου των εταιρικών υποθέσεων** . Όλοι οι εταίροι , διαχειριστές και μη , έχουν το δικαίωμα να ελέγχουν τα λογιστικά βιβλία και όλα τα στοιχεία της εταιρίας που εμφανίζουν την πορεία της εταιρίας . Ιδιαίτερα , ο / οι διαχειριστής /ες οφείλουν να ενημερώνουν και να διευκολύνουν τους εταίρους σ' ένα τέτοιο έλεγχο , ενώ σε αντίθετη περίπτωση , οι εταίροι έχουν τη δυνατότητα ελέγχου της εταιρίας προσφεύγοντας ακόμη και σε ασφαλιστικά μέτρα .

**Το δικαίωμα παραίτησης από τη θέση του διαχειριστή** . Ο εταίρος έχει δικαίωμα να παραιτηθεί από τη θέση του διαχειριστή μόνο για σπουδαίο λόγο , ενώ ευθύνεται για τη ζημία που θα προκαλέσει με την παραίτηση του άνευ σπουδαίου λόγου .

**Το δικαίωμα καταγγελίας εταιρικών συμβάσεων** . Κάθε ομόρρυθμος εταίρος , έχει δικαίωμα να καταγγείλει οποιαδήποτε σύμβαση της εταιρίας ορισμένου χρόνου ή αορίστου . Η καταγγελία μπορεί να πραγματοποιηθεί από οποιονδήποτε από τους εταίρους , καθιστώντας έτσι τη μειοψηφία των εταίρων ισχυρή . Το γεγονός αυτό , περιγράφεται στη βιβλιογραφία σαν ένα από τα μεγαλύτερα μειονεκτήματα της ομόρρυθμης εταιρίας , δεδομένου ότι μία καταγγελία εταιρικής

σύμβασης , η οποία θα είναι άκαιρη , μπορεί να επιφέρει οικονομική καταστροφή στην εταιρία και να προκαλέσει δυσκολίες στους εταίρους .

**Το δικαίωμα στο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρίας** . Μετά τη λύση – εκκαθάριση της εταιρίας επέρχεται το στάδιο της εκκαθάρισης , σύμφωνα με το οποίο εκποιείται η εταιρική περιουσία για την αποπληρωμή των δανειστών , ενώ το ποσό της εταιρικής περιουσίας που απομένει μετά την εκκαθάριση , διανέμεται στους εταίρους κατ’ αναλογία με το μερίδιο συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο .

Εκτός από τα δικαιώματα που απορρέουν από την άσκηση της εταιρικής ιδιότητας , ο ομόρρυθμος εταίρος έχει και υποχρεώσεις τις οποίες οφείλει να τηρεί . Συγκεκριμένα :

**Υποχρέωση για καταβολή της εισφοράς σύστασης** . Για τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας απαιτείται κεφάλαιο , το οποίο συμφωνείται να καταβληθεί από τους εταίρους . Σε διαφορετική περίπτωση , οι υπόλοιποι εταίροι έχουν δικαίωμα να καταγγείλουν την εταιρία . Ωστόσο , μετά την καταβολή της εισφοράς , ο ομόρρυθμος εταίρος δεν είναι υποχρεωμένος να συμμετέχει και στην περαιτέρω αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου , ούτε να συμπληρώσει με επιπλέον κεφάλαιο το μερίδιο συμμετοχής του σε περίπτωση που μειωθεί , επειδή η εταιρία σε μία ή περισσότερες εταιρικές χρήσεις παρουσίασε ζημίες .

**Υποχρέωση διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρίας** . Με το άρθρο 748 του Αστικού Κώδικα , όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι έχουν την υποχρέωση της διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων . Βέβαια ο Αστικός Κώδικας στο άρθρο 749 , εξαιρεί από την υποχρέωση άσκησης της διαχείρισης , όλους εκείνους τους εταίρους , οι οποίοι αποκλείονται από τους διαχειριστές , κατόπιν συμφωνίας και καταστατικό της σύστασης .

**Υποχρέωση της διαφύλαξης των εταιρικών συμφερόντων** . Η διαφύλαξη των συμφερόντων της εταιρίας από πλευράς των εταίρων περιγράφεται στο άρθρο 747 του Αστικού Κώδικα , στο οποίο αναφέρεται ότι , ο ομόρρυθμος εταίρος δεν έχει δικαίωμα να προβεί σε ενέργειες που αντιτίθεται στα νόμιμα συμφέροντα της εταιρίας . Συνεπώς , ο ομόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να ασκεί δραστηριότητες ως φυσικό πρόσωπο , όμοιες , με τους σκοπούς της εταιρίας , χωρίς τη σύμφωνη γνώμη και των υπολοίπων εταίρων (Χέβας Δ,1997) .

### **1.1.2 Σύσταση εταιρίας**

Με τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρείας δημιουργείται το νομικό πρόσωπο , το οποίο μπορεί να προβεί σε δικαιοπραξίες και επιχειρηματικές πράξεις . Η νομική του υπόσταση εξακολουθεί να υφίσταται , ακόμη και αν τροποποιήθηκε το καταστατικό της εταιρείας , ενώ παύει με τη λύση και εκκαθάρισή του .

Η ομόρρυθμη εταιρεία , έχει τη δική της εταιρική επωνυμία που αποτελείται από το όνομα ενός ή περισσότερων μελών , με ενδεχόμενη προσθήκη και άλλων λέξεων , ενδεικτικών του είδους της επιχείρησης ή της ένδειξης << & Σία >> που καλύπτει τους μη αναφερόμενους εταίρους .

Από τη σύστασή της , η ομόρρυθμη εταιρία μπορεί να κατέχει τη δική της περιουσία και να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων , ενώ μπορεί να συμμετέχει ως εταίρος σε άλλες εταιρίες καθώς επίσης και να παρίσταται στο δικαστήριο , αλλά και να διεκδικεί δικαιώματα για βλάβες κατά της προσωπικότητάς της (Χέβας Δ , 1997).

### **1.1.3 Το καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρείας**

Τα συμβαλλόμενα μέρη κατά τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρείας συντάσσουν ιδιωτικό έγγραφο , το οποίο ονομάζεται καταστατικό .Το έγγραφο αυτό δεν είναι απαραίτητα δημόσιο . Εάν , όμως , το επιθυμούν οι συμβαλλόμενοι , συντάσσεται ενώπιον συμβολαιογράφου και , συνεπώς , καθίσταται δημόσιο . Στην ίδρυση ομόρρυθμης εταιρίας μπορεί να μετέχουν , εκτός από φυσικά πρόσωπα και νομικά , δηλαδή άλλη εταιρία . Όταν μεταξύ των εταίρων της Ο.Ε. περιλαμβάνεται και νομικό πρόσωπο , τότε το καταστατικό υπογράφει ο νόμιμος εκπρόσωπός της.

Τα ελάχιστα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στο καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρίας , αναφέρονται στο άρθρο 43 του Εμπορικού Νόμου . Συγκεκριμένα , πρέπει να αναγράφονται το ονοματεπώνυμο του κάθε εταίρου με τα πλήρη στοιχεία της ταυτότητάς του ( όνομα πατρός , μητρός , ημερομηνία γέννησης , τόπος γέννησης , τόπος κατοικίας , επάγγελμα που ασκεί , αριθμός ταυτότητας με την εκδότρια αρχή και τον χρόνο έκδοσης ) , ο αριθμός φορολογικού μητρώου και η εφορία στην οποία ανήκει , η επωνυμία της εταιρίας και πώς αυτή θα αναγράφεται στις συναλλαγές τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και στην αλλοδαπή , ο /οι διαχειριστής /ες , εάν αποφασιστεί να μη δεσμεύουν όλοι οι εταίροι την εταιρία με την υπογραφή τους , το κεφάλαιο της εταιρίας , το ποσό που κατέχει κάθε εταίρος σ' αυτό καθώς και τον τρόπο και τον

χρόνο καταβολής του , την ημερομηνία έναρξης και παύσης της δραστηριότητάς της , ακόμη και εάν η διάρκειά της είναι αορίστου χρόνου .

Η μορφή του εγγράφου του καταστατικού , όπως αυτό διαμορφώνεται από τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου , του Αστικού Κώδικα και των λοιπών διατάξεων της νομοθεσίας πρέπει να περιέχει : α) το προοίμιο και β) το κυρίως μέρος .

Στο προοίμιο αναφέρονται , η επικεφαλίδα , ο τόπος και ο χρόνος της συμβάσεως και τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας των συμβαλλόμενων εταίρων .

Στην επικεφαλίδα αναγράφονται , η πλήρης επωνυμία της εταιρίας , οι λέξεις ομόρρυθμη εταιρία με ευκρίνεια και το εταιρικό κεφάλαιο .

Ο τόπος και ο χρόνος που αναγράφεται στο προοίμιο του εταιρικού , αφορούν τον τόπο και την ημερομηνία που συντάχθηκε το έγγραφο και μπορεί να είναι διαφορετικά από την έδρα της εταιρίας και την ημερομηνία έναρξης της δραστηριότητας , χωρίς αυτό να καθιστά άκυρη τη σύμβαση .

Τα στοιχεία ταυτότητας των εταίρων , αν και δεν επιβάλλονται από τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου και του Αστικού Κώδικα , κρίνονται απαραίτητα για την κάλυψη απαιτήσεων άλλων νόμων και για λόγους τάξεως .

Στο κυρίως μέρος του καταστατικού , το οποίο χωρίζεται σε άρθρα , περιγράφονται με λεπτομέρεια όλα εκείνα τα στοιχεία για την εύρυθμη λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας . Συγκεκριμένα περιλαμβάνονται , η επωνυμία , οι σκοποί της εταιρίας , η διάρκειά της , τα μερίδια των εταίρων , η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας και η λύση αυτής .

Η ομόρρυθμη εταιρία , εκτός από την πλήρη επωνυμία της , είναι δυνατόν να έχει και <<διακριτικό τίτλο >> , διαφορετικό από τα ονόματα των εταίρων , καθώς επίσης και εμπορικό σήμα , τα οποία και προστατεύονται από σχετικές διατάξεις .

Οι σκοποί , για την επίτευξη των οποίων ιδρύθηκε η εταιρία , αναγράφονται σε ξεχωριστό άρθρο με ακρίβεια και πλήρως διασαφηνισμένοι . Σκοποί αντίθετοι από τα χρηστά ήθη ή τους προβλεπόμενους από τον νόμο , για τον συγκεκριμένο τύπο εταιρίας ( δηλαδή την Ο.Ε. ) , επιφέρουν ακυρότητα της εταιρίας . Η τροποποίηση των σκοπών της εταιρίας είναι δυνατή , εφόσον συνοδεύεται από αντίστοιχη τροποποίηση του καταστατικού .



Η διάρκεια της εταιρείας , ορίζεται στο καταστατικό σε ξεχωριστό άρθρο και προσδιορίζει τον χρόνο κατά τον οποίο η ομόρρυθμη εταιρία έχει δικαίωμα να εξασκεί τη δραστηριότητά της . Μετά το πέρας της προβλεπόμενης ημερομηνίας λήξεως , η εταιρία θεωρείται << λυθείσα >> . Η διάρκεια της εταιρείας μπορεί να παραταθεί , αν το επιθυμούν οι ομόρρυθμη εταίροι , πάντα πριν από την προβλεπόμενη ημερομηνία λήξης με τροποποίηση του καταστατικού και μπορεί να αναφέρονται στο καταστατικό οι όροι παράτασης της διάρκειας . Επίσης , στο καταστατικό , εφόσον το επιθυμούν οι εταίροι , μπορεί να αναφέρεται ο όρος της αυτόματης παράτασης δηλαδή, ότι η εταιρία θα συνεχίσει αυτοδίκαια τη λειτουργία της και για περαιτέρω χρονικό διάστημα μετά τη λήξη της διάρκειά της . Για τη συνέχιση της λειτουργίας μιας ομόρρυθμης εταιρίας , της οποίας η διάρκεια έχει εκπνεύσει , απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου ή έγγραφο σε συμβολαιογράφο , στο οποίο να αναφέρεται η συμφωνία των εταίρων για την αναβίωση της εταιρίας , καθώς και η ημερομηνία σύνταξής του .

Το ποσοστό συμμετοχής των εταίρων στην ομόρρυθμη εταιρία καθορίζεται , από το ύψος του ποσού της εισφοράς τους στο εταιρικό κεφάλαιο .

Η εκπροσώπηση και η διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρίας , δηλαδή , ο εταίρος ή οι εταίροι οι οποίοι ορίζονται να διοικούν και να εκπροσωπούν με την υπογραφή τους την εταιρία , καθορίζονται σε ξεχωριστό άρθρο του καταστατικού της . Διαχειριστές της εταιρίας , εκτός από τους εταίρους , είναι δυνατόν να ορισθούν και τρίτοι , οι οποίοι δεν μετέχουν στο εταιρικό κεφάλαιο . Βέβαια , όπως προαναφέρθηκε , όλοι οι εταίροι είναι αλληλεγγύως και απεριορίστως υπεύθυνοι για τις υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί από την ομόρρυθμη εταιρία με την υπογραφή ενός εταίρου και , συνεπώς , ο ορισμός κάποιων από τους εταίρους ως διαχειριστών , αφορά λόγους τυπικούς και όχι λόγους ουσίας .

Στη συνέχεια , εκτός των κύριων άρθρων που συνήθως εντάσσονται στο έγγραφο του καταστατικού της εταιρίας , είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται και άλλες ρήτρες ή όροι , που αφορούν τις ιδιαιτερότητες των ομορρύθμων εταιριών και στοχεύουν στην προστασία των εταιρικών συμφερόντων . Τέτοιοι μπορεί να είναι , η απαγόρευση της σφράγισης των εταιρικών καταστάσεων , η ρήτρα της διαιτησίας για την επίλυση διαφόρων μεταξύ των εταίρων , η δυνατότητα απόληψης έναντι των μελλοντικών κερδών κ.α.

Πριν από τη δημοσίευση του καταστατικού της , η ομόρρυθμη εταιρία δεν αποκτά νομική υπόσταση , οπότε και δεν μπορεί να προβαίνει σε εμπορικές πράξεις , να συμβάλλεται κτλ.

Ωστόσο , βάσει του άρθρου 166 του Αστικού Κώδικα , μπορεί να συνταχθεί προσύμφωνο σύστασης της εταιρίας μεταξύ των εταίρων (Χέβας Δ , 1997).

#### **1.1.4 Έξοδα σύστασης ομόρρυθμης εταιρίας**

Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους . Αντίγραφό του , υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση και πληρωμή του φόρου συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 % . Ο φόρος του 1 % επιβάλλεται επί του αναγραφόμενου στο καταστατικό κεφαλαίου . Στην περίπτωση που στο εταιρικό κεφάλαιο υπάρχει ποσό συμμετοχής , που προέρχεται από συγχώνευση άλλων εταιριών , τότε το κεφάλαιο της συγχωνευθείσας εταιρίας αφαιρείται και καταβάλλεται φόρος 1 % επί της προκύπτουσας διαφοράς . Επίσης , αν στο εταιρικό κεφάλαιο υπάρχουν μερίδια συμμετοχής που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία πέραν των χρημάτων , τότε ο φόρος της συγκέντρωσης κεφαλαίου ( 1 % ) επιβάλλεται επί της << πραγματικής αξίας>> δηλαδή της αξίας του περιουσιακού στοιχείου , η οποία προσδιορίζεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Το τελευταίο βέβαια , δεν σημαίνει και αυτόματη αλλαγή του εταιρικού κεφαλαίου στο καταστατικό προκειμένου να προσαρμοστεί στο ποσό της << πραγματικής αξίας>> .

Όταν πρόκειται για εισφορά εργασίας από έναν εταίρο . για τον υπολογισμό του φόρου 1 % , λαμβάνεται υπόψη το μερίδιο του εταίρου στις κερδοζημίες της εταιρίας . Ενώ , όταν πρόκειται για το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ( μίσθωμα ) , τότε η αξία πάνω στην οποία θα υπολογισθεί ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου , είναι το ποσό του μισθώματος επί τον χρόνο της εισφοράς του. Αν η διάρκεια της εισφοράς είναι αόριστη ( π.χ. ενοίκια σπιτιών γραφείων ) , τότε ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου 1 % υπολογίζεται στο δεκαπλάσιο του ετήσιου μισθώματος . Στην περίπτωση εισφοράς φήμης και πελατείας , εφαρμόζεται , βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας , αυτοτελής φορολόγηση με 20 % , χωρίς να εμφανίζεται στις λογιστικές εγγραφές της εταιρίας .

Τέλος , σε περίπτωση που έχουμε επανέναρξη ομόρρυθμης εταιρίας μετά την εκκαθάρισή της (αναβίωση εταιρίας) , τότε ο φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου δεν καταβάλλεται .

Στη συνέχεια , το θεωρημένο αντίγραφο του καταστατικού , προσκομίζεται στο οικείο επιμελητήριο για το δικαίωμα χρήσεως της επωνυμίας της εταιρίας , στο ταμείο νομικών και στο ταμείο πρόνοιας δικηγόρων , όπου καταβάλλεται εισφορά επί του ονομαστικού ποσού του εταιρικού κεφαλαίου 0,5 % και 1 % αντίστοιχα . Με όλες τις παραπάνω θεωρήσεις , το αντίγραφο του καταστατικού προσκομίζεται εντός ( 15 ) ημερών στο Πρωτοδικείο της έδρας της

εταιρίας , για καταχώρηση στα οικεία βιβλία . Με την τελευταία πράξη , γίνεται δημοσίευση του καταστατικού της εταιρίας και κατοχυρώνεται τυπικά το νομικό πρόσωπο της αυτής , οπότε μπορεί να συμβάλλεται και να γίνεται κάτοχος δικαιωμάτων και υποκείμενο υποχρεώσεων . Στην περίπτωση που η νεοσυσταθείσα ομόρρυθμη εταιρία , διαθέτει και υποκαταστήματα σε άλλους νομούς πέραν της έδρας , θα πρέπει να επαναλάβει τη διαδικασία δημοσίευσης της και στα Πρωτοδικεία των νομών που υπάγονται τα υποκαταστήματα. Έλλειψη δημοσίευσης του καταστατικού δεν σημαίνει ταυτόχρονη ακύρωση της εταιρίας .

Το θεωρημένο από το Πρωτοδικείο καταστατικό υποβάλλεται με τη δήλωση έναρξης άσκησης επιτηδεύματος και τα προβλεπόμενα κάθε φορά δικαιολογητικά , βεβαιώσεις επιμελητηρίων , ασφαλιστικών ταμείων , μισθωτηρίων συμβολαίων ιδιοκτησίας , υπεύθυνων δηλώσεων δωρεάν παραχώρησης κ.λ.π. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , με σκοπό τη χορήγηση του Α.Φ.Μ. και την έναρξη δραστηριότητας της επιχείρησης .

Με τη χορήγηση Α.Φ.Μ. , η εταιρία αποκτά και ουσιαστικά το δικαίωμα να προβαίνει σε επιχειρηματικές πράξεις και ταυτόχρονα , μπορεί να θεωρήσει τα βιβλία και τα στοιχεία, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 και παρ. 8 του Κ.Β.Σ.

Τέλος , πρέπει να αναφερθεί , ότι στην περίπτωση που στις εισφορές για την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου συμπεριλαμβάνεται και η μεταβίβαση ακινήτου , τότε επιβάλλεται και φόρος μεταβίβασης ακινήτου , τότε επιβάλλεται και φόρος μεταβίβασης ακινήτου , ενώ η σύνταξη και η δημοσίευση του καταστατικού επιβαρύνεται με συμβολαιογραφικά έξοδα και τέλη χαρτοσήμου .

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στις περιπτώσεις τροποποίησης του καταστατικού . Η τροποποίηση του καταστατικού της ομόρρυθμης εταιρίας είναι σύνηθες φαινόμενο και περιγράφει την αλλαγή της εταιρικής σύνθεσης ( π.χ. είσοδος , αποχώρηση ή θάνατος ενός από τους εταίρους ) , τη μεταβολή στο εταιρικό κεφάλαιο ( π.χ. αύξηση ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις μείωση του εταιρικού κεφαλαίου ) , διορισμός νέου διαχειριστή , μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, αλλαγή στην έδρα ή στην επωνυμία . Γενικότερα , οποιαδήποτε αλλαγή στη διαχείριση και λειτουργία της ομόρρυθμης εταιρίας πρέπει να αποτυπώνεται και με αντίστοιχη τροποποίηση του καταστατικού .

Το τροποποιημένο καταστατικό , κατατίθεται προς δημοσίευση ακολουθώντας την ίδια διαδικασία δημοσίευσης , όπως και το καταστατικό της σύστασης . Διευκρινιστικά αναφέρουμε , ότι ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1 % καταβάλλεται μόνο σε περιπτώσεις αύξησης του

εταιρικού κεφαλαίου. Το τροποποιημένο καταστατικό , εκτός από τις τροποποιήσεις , περιλαμβάνει και όλο το κείμενο του καταστατικού από την έναρξη μέχρι και τις τελευταίες τροποποιήσεις (Σκαλίδης Λ. και Βελέντζας Γ , 1995)

### **1.1.5 Εταιρικό κεφάλαιο – εισφορές των εταίρων**

Για τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας , τα μέλη της οφείλουν να ορίσουν και να καταβάλλουν εταιρικό κεφάλαιο , το οποίο δεν έχει περιορισμούς ως προς το ύψος του . Δεν υπάρχει ελάχιστο όριο κεφαλαίου το οποίο οι εταίροι θα πρέπει να καταβάλουν , ούτε φυσικά και ανώτερο . Αυτό συμβαίνει , διότι οι εταίροι δεσμεύονται με όλη την προσωπική τους περιουσία , οπότε αυτό αποτελεί εξασφάλιση έναντι σε τρίτους , οι οποίοι σε περίπτωση αποτυχίας της εταιρίας μπορούν να στραφούν εναντίον των εταίρων αντί της ίδιας της εταιρίας .

Δεν έχει καμία σημασία αν η εισφορά των εταίρων είναι σε χρήμα ή σε είδος , αρκεί να ανταποκρίνεται στο ύψος της συμφωνημένης συμμετοχής τους . Επίσης , το εταιρικό κεφάλαιο μπορεί να προέρχεται και από συγχώνευση εταιριών , οπότε , τα περιουσιακά στοιχεία της συγχωνευθείσας εταιρίας αυξάνουν το εταιρικό κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρίας . Γενικότερα , μπορεί να έχουμε είτε εισφορές σε χρήμα ( μετρητά ή επιταγές ) , είτε εισφορές σε είδος , όπως κινητά πράγματα ( εμπορεύματα , χρεόγραφα , απαιτήσεις κτλ ) , ακίνητα , προσωπική εργασία , φήμη και πελατεία και οτιδήποτε μπορεί να αποτιμηθεί ως εισφορά για την κάλυψη του μεριδίου του ομόρρυθμου εταίρου . Εδώ πρέπει να αναφερθεί , ότι οι εταίροι συμφωνούν μεταξύ τους για το ύψος της αποτίμησης του περιουσιακού στοιχείου , εάν αυτό είναι κάτι άλλο πέραν των χρημάτων . Αυτή είναι και μια ουσιώδης διαφορά ανάμεσα στις προσωπικές και στις κεφαλαιουχικές εταιρείες , όπου η αποτίμησης γίνεται από επιτροπή του άρθρου 9 του Ν.2190/20.

Πιο συγκεκριμένα , όσον αφορά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων για την κάλυψη του εταιρικού κεφαλαίου , θα πρέπει να αναφέρουμε τα εξής :

Σε περίπτωση που οι εταίροι εισφέρουν χρεόγραφα που είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο, τότε η αξία τους αποτιμάται με βάση την τρέχουσα χρηματιστηριακή τους τιμή . Στην περίπτωση που τα χρεόγραφα δεν είναι εισηγμένα , τότε , για την αποτίμηση της αξίας τους θα χρησιμοποιηθεί μία από τις μεθόδους P/E ratio ή με μερισματική απόδοση ή οι προσδοκώμενοι ρυθμοί ανάπτυξης των κερδών (Σκαλίδης Λ. και Βελέντζας Γ , 1995) .

## 1.2 Διαχείριση – Εκπροσώπηση

Στο καταστατικό της εταιρίας ορίζεται , ο τρόπος διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων . Οι αποφάσεις λαμβάνονται με απόλυτη πλειοψηφία των εταίρων , δεδομένου ότι , στις προσωπικές εταιρίες βασικό λόγο έχουν τα άτομα που την αποτελούν και όχι το κεφάλαιο που εισφέρουν .

Γενικότερα , ο Εμπορικός Νόμος όσο και ο Αστικός Κώδικας προβλέπουν , ότι ο κάθε εταίρος που υπογράφει , δεσμεύει τους άλλους εταίρους στις πράξεις της ομόρρυθμης εταιρίας έναντι των τρίτων . Ωστόσο , οι διαχειριστές μπορεί να οριστούν ονομαστικά στο καταστατικό της ομόρρυθμης εταιρίας με ακριβή προσδιορισμό των καθηκόντων και των αρμοδιοτήτων τους . Έτσι, οι ομόρρυθμοι εταίροι , οι οποίοι δεν έχουν οριστεί ως διαχειριστές , αποκλείονται από τη διαχείριση της εταιρίας . Η λήψη αποφάσεων στη διοίκηση της εταιρίας πρέπει να είναι ομόφωνη , εκτός και αν , προβλέπεται από το καταστατικό η λήψη αποφάσεων κατά πλειοψηφία , είτε των εταίρων είτε των διαχειριστών .

Σε σπάνιες περιπτώσεις , ανατίθεται η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων σε τρίτο πρόσωπο μη εταίρο . Αυτό είναι δύσκολο να συμβεί , δεδομένου ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι , οι οποίοι δεσμεύονται με όλη την περιουσία τους από την ομόρρυθμη εταιρία , ενδιαφέρονται να συμμετέχουν οι ίδιοι στη διαχείριση και στη λήψη αποφάσεων .

Κάθε διαχειριστής , μπορεί μόνος του και χωρίς τη σύμπραξη άλλων να ενεργεί και να δεσμεύει την εταιρία με την υπογραφή του .

Αμοιβή για τις υπηρεσίες που προσφέρει ως διαχειριστής δεν προβλέπονται , ωστόσο . αυτό είναι δυνατό να γίνει , εφόσον υπάρξει συμφωνία μεταξύ των εταίρων .

Δυνατότητα ανάκλησης της διαχείρισης από έναν εταίρο , γίνεται μόνο για ύπαρξη σπουδαίου λόγου και με ομόφωνη απόφαση όλων των λοιπών εταίρων . Συγκεκριμένα , ο Αστικός Κώδικας προβλέπει , ότι η ανάκληση του διαχειριστή είναι δυνατή , μόνο για περιπτώσεις παράβασης καθήκοντος ή ανικανότητα για τακτική διαχείριση . Η ανάκληση μπορεί να γίνει , μόνο με ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων ( εκτός και αν υπάρχει διαφορετική συμφωνία στο καταστατικό ) . Τέλος , διαχειριστής ο οποίος διορίστηκε , όχι με το καταστατικό αλλά με απόφαση της πλειοψηφίας των εταίρων , καθώς και διαχειριστής μη εταίρος , ανακαλείται οποτεδήποτε κατά το άρθρο 724 του Αστικού Κώδικα .

Ο διορισμένος διαχειριστής , είναι ο κύριος υπεύθυνος για τη λήψη των αποφάσεων στην ομόρρυθμη εταιρία . Όλες οι αποφάσεις για τις υποθέσεις που αφορούν την ομόρρυθμη εταιρία , βαραίνουν αποκλειστικά τον διαχειριστή . Σε περίπτωση περισσότερων διορισμένων διαχειριστών, η λήψη αποφάσεων γίνεται με βάση την αρχή της πλειοψηφίας των διαχειριστών . Η σύνταξη του καταστατικού παίζει ρόλο για τον τρόπο διαχείρισης από τους διαχειριστές . Έχουν παρατηρηθεί σοβαρά προβλήματα στις συναλλαγές της ομόρρυθμης εταιρίας , λόγω κακής ή πλημμελούς διατύπωσης του τρόπου ενέργειας και λειτουργίας του διαχειριστή . Επομένως , είναι σημαντικό , να διευκρινίζονται θέματα για τα οποία ο διαχειριστής έχει τη δυνατότητα , να δεσμεύει την εταιρία με την υπογραφή του καθώς και θέματα , για τα οποία απαιτείται η σύμπραξη όλων των ομόρρυθμων εταίρων .

Ο διορισμένος διαχειριστής , κατά το άρθρο 753 του Αστικού Κώδικα , δεν έχει δικαίωμα να παραιτηθεί , παρά μόνο με αιτιολογημένο σπουδαίου λόγο .

Οποιαδήποτε ζημία που θα προκληθεί από την παραίτηση του διαχειριστή . Επίσης , είναι δυνατόν , λόγοι όπως δικαστική απαγόρευση , θάνατος ή ανικανότητα , να επιφέρουν τον αποκλεισμό εταίρου από τη διαχείριση , οπότε και φαινομενικά η εταιρία δεν έχει διαχειριστή . Αυτό δεν είναι αληθές , δεδομένου ότι , βάσει του άρθρου 22 του Εμπορικού Νόμου , όλοι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται αλληλεγγύως για τη διαχείριση της ομόρρυθμης εταιρίας .

Η εξουσία των διαχειριστών παύει να υφίσταται , εφόσον η εταιρία εισέλθει σε στάδιο εκκαθάρισης , οπότε και μεταβαίνει στους διορισμένους από το καταστατικό εκκαθαριστές της .

Κάθε εταίρος που δεν συμμετέχει στη διαχείριση έχει το δικαίωμα να πληροφορείται για την πορεία της εταιρίας και να ελέγχει τα βιβλία . Στην περίπτωση που ο εταίρος θεωρεί ότι ο διαχειριστής ενήργησε με δόλο , έχει το δικαίωμα , που κατοχυρώνεται από το Εμπορικό Δίκαιο , να ζητήσει τη λογοδοσία του διαχειριστή . Η υποχρέωση των διαχειριστών για λογοδοσία , παύει να υφίσταται προς τους εταίρους που έχουν εγκρίνει τον ισολογισμό , δεδομένου ότι , η έγκρισή του σημαίνει αυτόματα και έγκριση της διαχείρισης (Σκαλίδης Α. και Βελέντζας Γ , 1995) .

### **1.3 Σχέσεις εταίρων – εταιρίας**

Μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας αναπτύσσονται οι ακόλουθες σχέσεις :

Κάλυψη μικρών ταμειακών αναγκών της εταιρίας από τους εταίρους και αντιστρόφως . Η συναλλαγή αυτή επιτρέπεται , επειδή η προσωπική περιουσία των εταίρων δεσμεύεται για την

κάλυψη των ταμειακών αναγκών της , τα οποία επιστρέφονται στον εταίρο , αμέσως μόλις εξαλειφθεί η συγκεκριμένη ανάγκη και αντίστροφα . Η συναλλαγή αυτή καταχωρείται σε ειδικό λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ.

Δανεισμός της εταιρίας από τους εταίρους . Η εταιρία αποτελεί αυτοτελές νομικό πρόσωπο , το οποίο συναλλάσσεται με τρίτους . Στην περίπτωση αυτή , ο εταίρος αντιμετωπίζεται ως δανειστής και τα χρήματα τα οποία λαμβάνει η εταιρία από τον εταίρο , αποτελούν δάνειο , το οποίο καταχωρείται σε ειδικό λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. , συνάπτεται ειδική σύμβαση και καταβάλλεται τέλος στην αρμόδια φορολογική αρχή .

Προείσπραξη χρηματικών ποσών από τους εταίρους έναντι αναμενόμενων κερδών χρήσης . Επειδή η προσωπική περιουσία του εταίρου είναι δεσμευμένη << εις ολόκληρον >> , του δίνει το δικαίωμα να κάνει αναλήψεις έναντι κερδών που αναμένονται να πραγματοποιηθούν στο τέλος της χρήσης .

Αμοιβές για την προσφορά εργασίας στην εταιρία . Η προσφορά εργασίας από τον εταίρο , όταν αυτή δεν αποτελεί υποχρέωση του εταίρου για την κάλυψη του μεριδίου του στο κεφάλαιο της εταιρίας , οφείλει να αμείβεται και να ασφαρίζεται από την εταιρία . Τέτοιου είδους προσφορά εργασίας αποτελεί έξοδο χρήσεως και παρακολουθείται λογιστικά (Σκαλίδης Λ. και Βελέντζας Γ , 1995).

#### **1.4 Φορολογία εισοδήματος της ομόρρυθμης εταιρίας**

Η ομόρρυθμη εταιρία , στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης , φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/94 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2753/99 και μετέπειτα με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 3296/2004 , σύμφωνα με την οποία , ο φορολογικός συντελεστής μειώθηκε σε 20 % για τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσεως 2007 και μετέπειτα .

Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών που φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας από το σύνολο των κερδών αφαιρούνται :

Τα κέρδη , τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς .

Τα κέρδη , τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών , συνεταιρισμών , αμοιβαίων κεφαλαίων , από μερίδια εταιριών , συνεταιρισμών αμοιβαίων κεφαλαίων , από μερίδια εταιριών περιορισμένης ευθύνης , από συμμετοχή σε άλλες ομόρρυθμες εταιρείες , σε

ετερόρρυθμες εταιρίες , σε κοινωνίες αστικού δικαίου , αστικές εταιρίες , συμμετοχικές , αφανείς και κοινοπραξίες .

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται , σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου στο 50 % των κερδών της εταιρίας . Ισχύει για τους τρεις πρώτους εταίρους , μόνο φυσικά πρόσωπα , που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο . Σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι εταίροι με τα ίδια ποσοστά , ορίζεται σε ποιους θα υπολογιστεί η επιχειρηματική αμοιβή , με την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος .

Για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής λαμβάνονται υπόψη , μόνο οι εταίροι εκείνοι που υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου με την εταιρική ιδιότητα και τα ποσοστά συμμετοχής τους στην εταιρία κατά το χρόνο αυτό , ανεξάρτητα αν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου επήλθε οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων , στα ποσοστά τους ή στην ιδιότητά τους .

Σε περίπτωση συμμετοχής του φυσικού προσώπου σε περισσότερες εταιρείες Ο. Ε. , Ε.Ε. , και σε κοινωνία κληρονομικού δικαίου , επιχειρηματική αμοιβή δικαιούται από μία μόνο εταιρία , που επιλέγεται από αυτό . Προϋπόθεση για την αναγνώριση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι , η υποβολή εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης και σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής , αυτή να έχει υποβληθεί εντός τριάντα ( 30 ) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της . Στην περίπτωση αυτή , όμως , επιβάλλονται στην ομόρρυθμη εταιρία τα προβλεπόμενα κάθε φορά , για την εκπρόθεσμη υποβολή , πρόστιμα και προσαυξήσεις . Στο ποσό του φόρου , που θα προσδιορισθεί σύμφωνα με τα όσα αναφέραμε παραπάνω , υπολογίζεται ποσοστό 55 % για προκαταβολή φόρου εισοδήματος έναντι της επόμενης διαχειριστικής χρήσης (Γκίνογλου Δ,2004).

## **1.5 Λύση της ομόρρυθμης εταιρίας**

Η λύση της εταιρίας , επέρχεται μετά το πέρας της ορισμένης από το καταστατικό διάρκειά της . Επιπλέον , η λύση της εταιρίας μπορεί να επέλθει και κατόπιν συμφωνίας των εταίρων πριν από τη λήξη της διάρκειάς της ή κατόπιν καταγγελίας από έναν ή περισσότερους εταίρους για σοβαρό λόγο . Μετά τη λύση της εταιρίας ακολουθεί η εκκαθάριση και διανομή της εταιρικής περιουσίας . Απαραίτητη προϋπόθεση για τη διανομή της περιουσίας , αποτελεί η τακτοποίηση όλων των οικονομικών υποχρεώσεων που είχε αναλάβει η εταιρία κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της .



Στο καταστατικό της εταιρίας περιέχεται άρθρο που αφορά τη λύση της . Ωστόσο , υπάρχουν περιπτώσεις που καθιστούν αναγκαία τη λύση της εταιρίας . Τη λύση της εταιρίας θα ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης , κατά το οποίο η εταιρία υπάρχει και λειτουργεί για τις ανάγκες και το σκοπό της εκκαθάρισης .

Οι λόγοι που επιφέρουν τη λύση της εταιρίας διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

α) λόγοι που έχουν σχέση με το νομικό πρόσωπο και

β) λόγοι που έχουν σχέση με τους εταίρους .

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται για τη λύση της εταιρίας , δεν είναι αναγκαία αλλά επέρχεται αυτοδικαία με τη λήξη του χρόνου διάρκειάς της , εφόσον αυτός δεν παραταθεί . Όπως προβλέπει το άρθρο 765 Α.Κ. , η εταιρία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο , λύεται μόλις περάσει ο χρόνος αυτός . Η λύση της εταιρίας επέρχεται αυτοδικαίως , με την πάροδο του χρόνου διάρκειας αυτής , χωρίς να είναι αναγκαία κάποια ιδιαίτερη ενέργεια εκ μέρους των εταίρων ( λήψη αποφάσεως , σύνταξη έγγραφου ή δημοσίευση κ.λ.π. ) . Λύση της εταιρίας , λόγω της παύσης εργασιών της είναι δυνατόν να μην υπάρξει στην περίπτωση που συνεχίζει τις λειτουργίες της σιωπηρά , μετά την πάροδο της διάρκειάς της . Στην περίπτωση αυτή , σύμφωνα με το άρθρο 769 του Αστικού Κώδικα , έχουμε σιωπηρή ανανέωση του χρόνου διάρκειας της εταιρίας για αόριστο χρόνο .

Λύεται , επίσης , κατόπιν καταγγελίας ενός ή περισσότερων μελών και ανεξάρτητα αν είναι ορισμένης ή αόριστης διάρκειας , σύμφωνα με το άρθρο 766 – 767 Α.Κ. , αρκεί η επίκληση ύπαρξης σπουδαίου λόγου . Η ύπαρξη σπουδαίου λόγου επιτρέπει την καταγγελία της εταιρίας και είναι ζήτημα πραγματικό , το οποίο τελικά θα διαπιστωθεί στο δικαστήριο . Ενδεικτικά , αναφέρονται εδώ ως σπουδαίοι λόγοι , η αντισυμβατική συμπεριφορά κάποιου εταίρου , όπως η διενέργεια ανταγωνιστικών πράξεων , η κακή πορεία των εργασιών της εταιρίας , η ασυμφωνία μεταξύ των εταίρων , η αδυναμία κάποιου ή κάποιων εταίρων να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους π.χ. λόγω μακράς ασθενείας κ.λ.π.

Λύεται , επίσης , με κοινή απόφαση όλων των εταίρων . Στην εταιρία αόριστης διάρκειας παρέχεται δικαίωμα καταγγελίας από όλους τους εταίρους , χωρίς να απαιτείται τήρηση προθεσμίας , σπουδαίου λόγου ή δημοσίευση της καταγγελίας . Μετά τη λύση της εταιρίας , σε περίπτωση διαφωνίας μεταξύ των εταίρων , κάθε εταίρος και αν ακόμα δεν είναι διαχειριστής ,

μπορεί να με αίτησή του , που απευθύνεται κατά των λοιπών εταίρων , να ζητήσει από το δικαστήριο διορισμό εκκαθαριστή .

Λύεται δε και λόγω θανάτου εταίρου , εκτός εάν συμφωνηθεί μεταξύ των λοιπών μελών και κληρονόμων του θανόντος η συνέχισή της ή προβλέπεται από το καταστατικό .

Τέλος , λύεται , λόγω νόμιμης ή δικαστικής απαγόρευσης ή κήρυξης σε πτώχευση εταίρου ( επί δικαστικής απαγόρευσης απαιτείται τελεσίδικη απόφαση ) , εκτός αν συμφωνήθηκε στην περίπτωση αυτή η εταιρία να συνεχίσει μεταξύ των λοιπών εταίρων ( άρθρο 775 Α. Κ. ) .

Επισημαίνεται ότι δεν επέρχεται λύση της εταιρίας στις περιπτώσεις μετατροπής , συγχώνευσης και πτώχευσης (Σαρσέντης Β. - Παπαναστασάτος Α , 2002).

## **1.6 Εκκαθάριση της ομόρρυθμης εταιρίας**

Μετά τη λύση της εταιρίας ακολουθεί το στάδιο εκκαθάρισης , κατά το οποίο γίνεται ρευστοποίηση της υπάρχουσας περιουσίας , εξοφλούνται τα χρέη και το υπόλοιπο διανέμεται στους εταίρους .

Όπως για τη λύση , έτσι και για την εκκαθάριση των προσωπικών εταιριών , ο Εμπορικός Νόμος δεν περιέχει διατάξεις και για το λόγο αυτό γίνεται αναλογική εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 777-783 του Α. Κ. Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης , αρχικά επιστρέφονται στους εταίρους τα ποσά των εισφορών που εισήλθαν στην εταιρία κατά τη χρήση . Στη συνέχεια , οι εταίροι εξοφλούν τα χρέη της εταιρίας προς τρίτους . Το άρθρο 780 του Αστικού Κώδικα , προβλέπει την εξόφληση των πιστωτών της εταιρίας από τα διαθέσιμα της καθώς και από την ρευστοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού της . Στη συνέχεια και εφόσον υπάρχουν ακόμη περιουσιακά στοιχεία στην εταιρία , αυτά χρησιμοποιούνται για την εξόφληση των χρεών μεταξύ των εταίρων . Τέλος , επιστρέφονται στους εταίρους οι εισφορές τους . Όπως προαναφέρθηκε , οι εισφορές μπορεί να είναι σε είδος ή σε χρήμα . Στην περίπτωση των εταίρων με εισφορά σε είδος ( κινητά και ακίνητα ) , τους αποδίδεται η αξία του πράγματος σε χρήμα , που είχε κατά τον χρόνο που το εισέφερε και όχι κατά τον χρόνο της εκκαθάρισης . Βέβαια , είναι δυνατή η απόδοση της αξίας του πράγματος κατά τον χρόνο της εκκαθάρισης , μόνο όταν υπάρχει σχετική ρήτρα στο καταστατικό της εταιρίας . Επιπρόσθετα , στην περίπτωση της εισφοράς σε εργασία ή σε χρήση πράγματος ( π.χ. μίσθωση ) , αυτή δεν αποδίδεται . Τέλος , κατά την εκκαθάριση , διαδικασία αξίωσης ενός εταίρου από τον διαχειριστή ή από άλλο εταίρο , για αποζημίωση της εταιρικής περιουσίας εξαιτίας της συμπεριφοράς του , δεν γίνεται αποδεκτή . Το δικαίωμα αυτό , όταν

επέλθει η λύση της εταιρίας και εισέλθει στο στάδιο της εκκαθάρισης , το ασκεί μόνο ο εκκαθαριστής της .

Όταν η εταιρία προχωρήσει στο στάδιο της εκκαθάρισής της , τότε παύει να υφίσταται και η εξουσία των διαχειριστών , η οποία μεταβιβάζεται στα χέρια των εκκαθαριστών . Οι εκκαθαριστές , συνήθως , ορίζονται από τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας και προβλέπονται στο καταστατικό της . Συνήθως , εκκαθαριστές της εταιρίας , προβλέπεται να ορίζονται κάποιοι από τους ομόρρυθμους εταίρους . Στην περίπτωση που δεν οριστεί εκκαθαριστής στο καταστατικό της εταιρίας , τότε ο ορισμός του μπορεί να γίνει με συμφωνία των εταίρων στη λύση της εταιρίας . Εάν δεν συμβεί ούτε αυτό , τότε την εκκαθάριση αναλαμβάνουν όλοι οι εταίροι . Σε εξαιρετικές περιπτώσεις , όπου υπάρχει ασυμφωνία των εταίρων , τότε , με σχετική αίτηση , διορίζεται εκκαθαριστής από το δικαστήριο προκειμένου να διενεργήσει την εκκαθάριση. Εκτός από τους εταίρους , είναι δυνατόν να οριστεί εκκαθαριστής τρίτο πρόσωπο κατ' αναλογία με τον διορισμό του διαχειριστή , ιδιαίτερα , εάν ο διορισμός γίνεται από το δικαστήριο . Η ανάκληση του εκκαθαριστή είναι δυνατή έπειτα από ομόφωνη απόφαση των εταίρων και όταν συντρέχει σπουδαίος λόγος . Τέλος , είναι δυνατή και η ανάκληση του εκκαθαριστή στην περίπτωση πτωχεύσεώς του και απουσίας προβλέψεως δεύτερου από το καταστατικό .

Το στάδιο της εκκαθάρισης δεν είναι υποχρεωτικό και αυτό γιατί ενδέχεται να μην υπάρχει εταιρική περιουσία για ρευστοποίηση , εξόφληση χρεών και διανομή (Σαρσέντης Β. - Παπαναστασάτος Α , 2002).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ**

Μεταξύ των προσώπων που τη συστήνουν είναι δυνατόν να συμπεριληφθούν και πρόσωπα , τα οποία δεν επιθυμούν να ευθύνονται αλληλεγγύως και απεριόριστα , δηλαδή , με ολόκληρη την προσωπική τους περιουσία . Τα πρόσωπα αυτά μετέχουν στην εταιρία ως ετερόρρυθμα μέλη και ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας , μόνο μέχρι του ποσού εισφοράς τους . Ο ετερόρρυθμος εταίρος , εκ του νόμου , αποκλείεται τόσο από τη διαχείριση όσο και από την εκπροσώπηση της εταιρίας

### **2.1 Η έννοια της ετερόρρυθμης εταιρίας**

Η ετερόρρυθμη εταιρία συστήνεται από δύο ή περισσότερα πρόσωπα , από τα οποία τουλάχιστον ένα είναι ομόρρυθμος εταίρος , ευθυνόμενος απεριόριστα και εις ολόκληρο με την προσωπική του περιουσία , εφόσον δεν θα επαρκεί η περιουσία της εταιρίας και τα υπόλοιπα είναι ετερόρρυθμοι εταίροι , ευθυνόμενοι μέχρι του ποσού εισφοράς στο κεφάλαιο , όπως αυτό καθορίζεται από το εταιρικό . Με τη σύστασή της , η ετερόρρυθμη εταιρία αποκτά τη δική της νομική προσωπικότητα και περιουσιακή αυτοτέλεια ( άρθρο 23 – 26 Ε. Ν. ) . Μπορεί και αυτή , όπως και η ομόρρυθμη , να συναλλάσσεται και να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων , ενώ μπορεί να συμμετέχει ως εταίρος σε άλλες εταιρίες και να ελέγχει τις εμπορικές σχέσεις που έχει συνάψει με τρίτους .

Η βασική διαφορά μεταξύ της ομόρρυθμης και της ετερόρρυθμης εταιρίας είναι , ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς στο κεφάλαιο , ενώ η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου , όπως και στην περίπτωση της Ο. Ε. , είναι προσωπική , πρωτογενής , απεριόριστη και εις ολόκληρο . Ειδικότερα , ο ομόρρυθμος εταίρος της ετερόρρυθμης εταιρίας :

Ευθύνεται με όλη την προσωπική του περιουσία απεριόριστα για τα χρέη της εταιρίας έναντι τρίτων και όχι μέχρι το ποσό της εισφοράς του .

Ευθύνεται αλληλέγγυα με τους υπόλοιπους ομόρρυθμους εταίρους της Ε. Ε. για την αποπληρωμή των δανειστών .

Δεσμεύει την ετερόρρυθμη εταιρία με τις πράξεις του έναντι των τρίτων .

Αντίθετα , ο ετερόρρυθμος εταίρος :

Υποχρεούται να εισφέρει το συμφωνηθέν ποσό της εισφοράς του και φέρει ευθύνη για τα χρέη προς τρίτους μέχρι το ποσό της εισφοράς του στο κεφάλαιο .

Δεν εκπροσωπεί και δεν δεσμεύει την εταιρία με τις πράξεις του .

Η νομοθεσία , ( άρθρο 24 – 28 και 47 – 50 του Εμπορικού Νόμου ) διακρίνει την ετερόρρυθμη εταιρία σε δύο κατηγορίες : την απλή ετερόρρυθμη και την κατά μετοχές ετερόρρυθμη.

Στην απλή ετερόρρυθμη εταιρία , τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων είναι αμεταβίβαστα και μόνο με ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων ή τις πλειοψηφίας τους , εφόσον αυτή η διαδικασία προβλέπεται στο καταστατικό , μπορεί να μεταβιβαστούν . Από την άλλη , τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων στην κατά μετοχές Ε. Ε. αντιμετωπίζονται σαν μετοχές ανώνυμης εταιρίας και μεταβιβάζονται με την ελεύθερη βούληση των ετερόρρυθμων εταίρων ([www.freeaccountingsoftware.net](http://www.freeaccountingsoftware.net) ).

## 2.2 Σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρίας

Η σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρίας γίνεται με ιδιωτικό συμφωνητικό των εταίρων (άρθρο 39 Ε. Ν. ) , το οποίο καλείται καταστατικό και κατατίθεται στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας ( άρθρο 42-44 Ε. Ν. ) . Ονομάζεται εταιρικό και από τη δημοσίευσή του η εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα . Στο καταστατικό αναφέρονται λεπτομερώς όλα τα στοιχεία των εταίρων καθώς και όλοι οι όροι της σύμβασης της εταιρίας , όπως σκοπός , έδρα , δραστηριότητα , ποσοστό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο και αντίστοιχα ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη ή τις ζημιές , ενώ καθορίζεται και ο διαχειριστής της ετερόρρυθμης εταιρίας . Η περίληψη του καταστατικού καταχωρείται στο Πρωτοδικείο στο οποίο υπάγεται η έδρα της εταιρίας και φέρει υπογραφή όλων των εταίρων . Στην περίπτωση της κατά μετοχών ετερόρρυθμης εταιρίας , η δημοσίευση του καταστατικού της γίνεται πάλι στο οικείο της έδρας Πρωτοδικείο αλλά και στο μητρώο των εταιριών περιορισμένης ευθύνης .

Η ετερόρρυθμη εταιρία έχει τη δική της εταιρική επωνυμία , που αποτελείται από το όνομα ενός ή περισσότερων ομόρρυθμων μελών . Τα ετερόρρυθμα μέλη δεν περιλαμβάνονται . Συγκεκριμένα , το άρθρο 25 του Εμπορικού Νόμου , απαγορεύει την είσοδο στην εταιρική επωνυμία ονόματος ετερόρρυθμου εταίρου για την αποφυγή εξαπάτησης των τρίτων δανειστών της εταιρίας . Τα ονόματα των ετερόρρυθμων εταίρων μπορούν να συμμετέχουν στην εταιρική επωνυμία στην ένδειξη << και Σια >> που σημαίνει , όπως και στην ομόρρυθμη , << και συντροφία >> . Στην περίπτωση που το όνομα ετερόρρυθμου εταίρου μπει στην εταιρική επωνυμία , τότε γίνεται

δεκτό από τη νομολογία , ότι ο συγκεκριμένος εταίρος ευθύνεται απεριορίστως και εις ολόκληρο προς τους τρίτους , δανειστές της Ε. Ε. , εφόσον αυτοί κινηθούν νομικά εναντίον της .

Στην απλή ετερόρρυθμη εταιρία η διαχείριση αναλαμβάνεται αποκλειστικά από τους ομόρρυθμους εταίρους , οι οποίοι μπορούν να εκπροσωπούν την εταιρία , να λαμβάνουν αποφάσεις για αυτή , να συναλλάσσονται με τρίτους και να τη δεσμεύουν με την υπογραφή τους . Αντίθετα , οι ετερόρρυθμοι εταίροι στην απλή ετερόρρυθμη μη εταιρία , απαγορεύεται από το άρθρο 27 του Εμπορικού Νόμου να διοριστούν διαχειριστές και επομένως να την εκπροσωπήσουν έναντι τρίτων . Ωστόσο , μπορούν να συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων , εφόσον αυτές έχουν σχέση με την εσωτερική λειτουργία της εταιρίας , ενώ ταυτόχρονα έχουν κάθε δικαίωμα να ζητούν τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων της εταιρίας και του διαχειριστή της . Με άλλα λόγια , η συμμετοχή του ετερόρρυθμου εταίρου είναι απεριορίστη , όσον αφορά την εσωτερική λειτουργία της , ενώ είναι αδύνατη η συμμετοχή του σε συναλλαγές της εταιρίας με τρίτους .

Στην κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρία η διαχείριση αναλαμβάνεται και πάλι από ομόρρυθμους εταίρους ή και από τους ετερόρρυθμους εταίρους . Οι διαχειριστές ορίζονται στο καταστατικό της εταιρίας , ενώ ταυτόχρονα ορίζεται και η διάρκεια της θητείας τους .

Οι οικονομικές καταστάσεις της κατά μετοχές ετερόρρυθμης εταιρίας , συντάσσονται και αντιμετωπίζονται όπως αυτές των ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης . Η κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρία οφείλει να συντάσσει ισολογισμό , κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης , πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και προσάρτημα . Υποχρεούται να εφαρμόζει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και έχει την υποχρέωση να ελέγχεται από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές , εάν πληροί τις προϋποθέσεις του ελέγχου από αυτούς . Ωστόσο , ο θεσμός της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας δεν βρήκε μεγάλη εφαρμογή στην Ελλάδα ([www.freeaccountingsoftware.net](http://www.freeaccountingsoftware.net) ).

### **2.3 Η διανομή των αποτελεσμάτων της ετερόρρυθμης εταιρίας από λογιστική**

#### **άποψη**

Η διάθεση των αποτελεσμάτων χρήσης στην ετερόρρυθμη εταιρία , ακολουθεί τις ίδιες διαδικασίες που ακολουθούνται και στην ομόρρυθμη εταιρία , με τη διαφορά ότι θα πρέπει να γράφεται η ιδιότητα του εταίρου ( ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος ) , ενώ σε περίπτωση ζημίας , ο

ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού που έχει εισφέρει στο κεφάλαιο . Αν του αναλογεί μεγαλύτερο ποσό , τότε αυτό επιμερίζεται στους ομόρρυθμους εταίρους.

## **2.4 Φορολογία εισοδήματος της ετερόρρυθμης εταιρίας**

Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ετερόρρυθμης εταιρίας , ισχύουν όσα έχουν αναφερθεί και στην ομόρρυθμη εταιρία , με την επισήμανση ότι επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται μόνο τα ομόρρυθμα μέλη και μέχρι τρία τον αριθμό , τα οποία δεν λαμβάνουν επιχειρηματική αμοιβή . Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 2238/1994 , όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3296/2004 , ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος της ετερόρρυθμης εταιρίας μειώνεται σε 20 % από τη χρήση που ξεκινάει από την 1/1/2007 , ενώ σταδιακά έχει μειωθεί σε 24 % για εισοδήματα εισοδήματα από 1/1/205-31/12/2005 και σε 22 % για εισοδήματα από 1/1/2006-31/12/2006 . Τέλος , η προκαταβολή έναντι κερδών της επόμενης χρήσης ανέρχεται σε 55 % (Γκίνογλου Δ,2004).

## **2.5 Λύση – Εκκαθάριση της εταιρίας**

Τα όσα έχουν αναφερθεί στο προηγούμενο κεφάλαιο σχετικά με τη λύση και εκκαθάριση της ομόρρυθμης εταιρίας και τους λόγους που την επιφέρουν , ισχύουν και στην ετερόρρυθμη εταιρία. Επιπλέον , υπάρχουν και οι εξής ιδιαιτερότητες :

Σε περίπτωση αποχώρησης του μοναδικού ετερόρρυθμου εταίρου , αυτή μετατρέπεται αυτοδίκαια σε ομόρρυθμη εταιρία .

Σε περίπτωση αποχώρησης του μοναδικού ομόρρυθμου εταίρου , επέρχεται λύση της εταιρίας .

Σε περίπτωση που κατά την εκκαθάριση προκύψει ζημία , η οποία υπερβαίνει την κεφαλαιακή μερίδα του ετερόρρυθμου εταίρου , αυτή μεταφέρεται αναλογικά στους ομόρρυθμους εταίρους .

Τέλος , σε περίπτωση καταγγελίας της ετερόρρυθμης εταιρίας από τον ετερόρρυθμο εταίρο και εφόσον υπάρχει σοβαρός λόγος , η λύση της επέρχεται αυτοδίκαια ([www.freeaccountingsoftware.net](http://www.freeaccountingsoftware.net) ).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης είναι , κατά κάποιο τρόπο , ένας ενδιάμεσος εταιρικός τύπος ανάμεσα στις προσωπικές εταιρίες και τις κεφαλαιουχικές . Στην Ε.Π.Ε. , δεν υπάρχουν εταίροι με απεριόριστη ευθύνη . Οι σχέσεις τους συνδέονται με το κεφάλαιο που έχει καταβάλει ο καθένας τους (Τότσης Χ ,1999).

### **3.1 Η έννοια της Ε.Π.Ε.**

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης είναι μια ενδιάμεση μορφή εταιρίας , μεταξύ προσωπικής και κεφαλαιουχικής , τα μέλη της οποίας είναι υπεύθυνα για τις υποχρεώσεις της , μέχρι του ποσού εισφοράς τους στο κεφάλαιο . Στη χώρα μας εμφανίστηκε το 1955 και θεσμοθετήθηκε με το Ν. 3190/55 . Η εξάπλωση της είναι ραγδαία , καθώς συνδυάζει την ευελιξία των προσωπικών εταιριών με τη σταθερότητα του κεφαλαίου των ανώνυμων εταιριών .

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 3190/55 είναι η εμπορική εταιρία , έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορικός . Οι εμπορικές υποχρεώσεις βαρύνουν μόνο την εταιρία και σε εξαιρετικές περιπτώσεις βαρύνουν και ατομικά τους εταίρους .

Το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα αυτών των εταιριών είναι , η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων μέχρι του ποσού της εισφοράς τους στο εταιρικό κεφάλαιο . Συνεπώς , αυτοί που έχουν απαίτηση έναντι της εταιρίας , δεν μπορούν να στραφούν εναντίον των εταίρων της για την είσπραξη των χρημάτων τους .

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης διοικείται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές , οι οποίοι εκλέγονται από τη συνέλευση των εταίρων (Τότσης Χ ,1999).

### **3.2 Η σύσταση της εταιρίας**

Η σύστασή της , σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρίες που μπορούν να γίνει με ένα απλό ιδιωτικό συμφωνητικό , απαιτεί συμβολαιογραφική πράξη . Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 του Ν. 3190/1955 , το καταστατικό υπογράφεται από τους ιδρυτές , οι οποίοι πρέπει να έχουν το δικαίωμα δικαιοπραξίας και τον δικηγόρο ο οποίος παρίσταται υποχρεωτικά ενώπιον συμβολαιογράφου . Πριν τη σύναψη της συμβολαιογραφικής πράξης , η εταιρία περιορισμένης ευθύνης υφίσταται , όχι ως αστική εταιρία από ίδρυση αλλά ως προσωπική , με τον τρόπο δράσης των μελών της να καθορίζει το είδος της .



Για να είναι έγκυρο το καταστατικό πρέπει να περιέχει υποχρεωτικά τα εξής στοιχεία :

Το όνομα , το επώνυμο , το πατρώνυμο , την ημερομηνία γέννησης , το επάγγελμα , τη διεύθυνση κατοικίας , τον αριθμό ταυτότητας , την εκδούσα αρχή , τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου , την αρμόδια για τη Φορολογία Δ.Ο.Υ. και την ιθαγένεια των εταίρων και αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο , τα στοιχεία που περιέχουν την πλήρη επωνυμία και την έδρα αυτού . Η σύσταση της εταιρίας συνεπάγεται ευθύνες για τα συμβαλλόμενα μέρη και γι' αυτό είναι απαραίτητη η διασταύρωση της ταυτότητάς τους καθώς και η διαπίστωση της ικανότητάς να συμμετέχουν στην υπό σύσταση εταιρία . ( π.χ. Δημόσιοι Υπάλληλοι δεν μπορούν να συμμετέχουν στην εταιρία καθώς και άτομα που δεν έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα ) .

Την εταιρική επωνυμία , η οποία μπορεί να αποτελείται , είτε από τα ονόματα ενός ή περισσότερων εταίρων είτε από συνδυασμό και των δύο . Θα πρέπει οπωσδήποτε να περιέχει τις λέξεις « εταιρία περιορισμένης ευθύνης » , αλλιώς θα αποτελεί μη δήλωση της εταιρικής ιδιότητας και θα θεωρείται άκυρη .

Την έδρα της εταιρίας που πρέπει να ορίζεται σε ένα Δήμο ή σε μία Κοινότητα της Ελληνικής Επικράτειας , με την οδό και το συγκεκριμένο αριθμό απ' όπου προσδιορίζεται η οικονομική εφορία , στην οποία υπάγεται η Ε.Π.Ε. Στην περίπτωση που έχουμε μεταφορά της έδρας της εταιρίας σε περιοχή που ελέγχεται από άλλη οικονομική εφορία τότε απαιτείται και αλλαγή , στο καταστατικό της εταιρίας , με την αντίστοιχη διαδικασία δημοσίευσης . Υπάρχουν περιπτώσεις , κατά τις οποίες έχουμε διαχωρισμό της έδρας που αναγράφεται στο καταστατικό και της πραγματικής έδρας , όπου πραγματοποιείται η δραστηριότητα της εταιρίας .

Τον σκοπό της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης , που μπορεί να είναι οποιοσδήποτε , πάντα όμως μέσα στα πλαίσια της νομιμότητας για την επίτευξη κέρδους . Μη αναγραφή στο καταστατικό των σκοπών της εταιρίας σημαίνει ακυρότητα αυτής . Ιδιαίτερα , δεν μπορεί να έχουμε σύσταση Ε.Π.Ε. , όταν από τον νόμο για την επίτευξη των σκοπών της , προβλέπεται διαφορετικός τύπος .

Το κεφάλαιο της εταιρίας , το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 18,000 € και διαιρούμενο με την ονομαστική αξία του εταιρικού μεριδίου θα πρέπει να δίνει ακέραιο αριθμό ( Τότσης Χ, 1999).

### 3.2.1 Τροποποίηση καταστατικού

Κατά τη διάρκεια λειτουργίας της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης , προκύπτουν περιπτώσεις διαφοροποίησης της υφισταμένης κατάστασης της , όπως η αύξηση ή η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου , η εισαγωγή νέων εταίρων ή η αποχώρηση υπαρχόντων εταίρων , η προσθήκη νέων σκοπών δραστηριότητας της , η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων , η αλλαγή έδρας της εταιρίας , η συγχώνευσή της με κάποια άλλη εταιρία , η μετατροπή της επωνυμίας και γενικότερα οποιαδήποτε ρήτρα η οποία αναφέρεται στο καταστατικό της εταιρίας . Προκειμένου να γίνει αποδεκτή και δημόσια μία τέτοια αλλαγή , απαιτείται , βάσει του Ν 3190/55 , τροποποίησης στο καταστατικό της εταιρίας με αντίστοιχη δημοσίευσή του .

Προκειμένου να πραγματοποιηθεί η τροποποίηση του καταστατικού , απαιτείται η σύγκληση της γενικής συνέλευσης των εταίρων και για να γίνει αποδεκτή η προτεινόμενη αλλαγή – διαφοροποίηση , απαιτείται η πλειοψηφία των τριών τετάρτων (  $\frac{3}{4}$  ) των εταίρων , οι οποίοι ταυτόχρονα πρέπει να αντιπροσωπεύουν και τα τρία τέταρτα (  $\frac{3}{4}$  ) του εταιρικού κεφαλαίου . Σε αντίθετη περίπτωση δεν μπορούμε να έχουμε έγκυρη τροποποίηση του καταστατικού στην περίπτωση αλλαγής της εθνικότητας της εταιρίας και στην περίπτωση επαυξήσεως ή μείωσης των υποχρεώσεων και των ευθυνών των εταίρων .

Στην περίπτωση μεταβολής του αντικειμένου της επιχείρησης , οι διαφωνούντες εταίροι μπορούν να εξέλθουν από την εταιρία , διαβιβάζοντας το αίτημα τους εγγράφως εντός τριών μηνών από τη δημοσίευση της απόφασης μεταβολής , διεκδικώντας ταυτόχρονα και αποζημίωση της αξίας της εταιρικής τους μερίδας από την εταιρία .Ρήτρα στο καταστατικό , η οποία να προβλέπει την απαγόρευση αποχώρησης διαφωνούντα εταίρου από την εταιρία , είναι άκυρη και απαγορεύεται από την νομολογία .

Προκειμένου να είναι έγκυρη η τροποποίηση του καταστατικού , θα πρέπει η διαδικασία δημοσίευσης της τροποποίησης του καταστατικού να είναι ίδια με τη δημοσίευση του καταστατικού ίδρυσης .Δηλαδή , το πρακτικό της συνέλευσης των εταίρων , η οποία γνωμοδότησε θετικά για την αλλαγή του καταστατικού , καταχωρείται στο βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων , όπου με ευθύνη του διαχειριστή και με την παρουσία όλων των εταίρων συντάσσεται συμβολαιογραφική πράξη τροποποίησης του καταστατικού . Η πράξη τροποποίησης του καταστατικού προσκομίζεται στο Ταμείο Συντάξεως Νομικών και στο Ταμείο Πρόνοιας Δικηγόρων και εφόσον η τροποποίηση αφορά αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου , αποδίδονται

τέλη 0,5 % και 1 % αντίστοιχα στα παραπάνω ταμεία . Επίσης , για τον ίδιο λόγο , θα πρέπει να αποδοθεί και φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου ! % στην οικεία της έδρας εφορία . Το θεωρημένο καταστατικό προσκομίζεται στο Πρωτοδικείο που ελέγχει την εταιρία , προκειμένου να καταχωρηθεί στα βιβλία εταιριών . Μετά την καταχώρισή του στο Πρωτοδικείο , παραμένει η δημοσίευση της περίληψης του καταστατικού στο Φ.Ε.Κ. , με την απόδοση των εξόδων δημοσίευσης (Τόσης Χ ,1999).

### **3.3 Διοίκηση – Διαχείριση – Εκπροσώπηση**

Το άρθρο 14 του Ν.3190/55 αναφέρει ότι «η συνέλευση των εταίρων είναι το ανώτατον όργανο διοίκησης της εταιρίας και δικαιούται να αποφασίζει επί πάσης εταιρικής υπόθεσης ». Συνεπώς, η συνέλευση των εταίρων είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίζει για τροποποιήσεις του καταστατικού, για διορισμό και ανάκληση διαχειριστών, για έγκριση του ισολογισμού και για τη διάθεση των κερδών, επίσης, η συνέλευση των εταίρων θα αποφασίσει, για το αν η Ε.Π.Ε. ία κινηθεί δικαστικά εναντίων εταίρων ή άλλων οργάνων της εταιρίας, στην περίπτωση που θιγούν τα συμφέροντα της, καθώς επίσης ία τη συνέχιση της λειτουργίας της, αν λήξει η διάρκεια της και τον διορισμό και την ανάκληση των διαχειριστών. Στην περίπτωση που δεν οριστεί διαχειριστής από το καταστατικό της εταιρίας, τη διαχείριση - διοίκηση - εκπροσώπηση της Ε.Π.Ε. την έχουν από κοινού όλοι οι εταίροι.

Η συνέλευση των εταίρων συγκαλείται από τον διαχειριστή, με έγγραφη πρόσκληση προς τους εταίρους, οκτώ ημέρες πριν τη συνεδρίαση, με την ημερομηνία, την ώρα, τον τόπο και τα θέματα προς συζήτηση να αναγράφονται πάνω σ' αυτή. Η πρόσκληση δεν είναι απαραίτητο να δημοσιευτεί, ενώ όταν ένας εταίρος αρνηθεί να παραλάβει την πρόσκληση, αυτή πρέπει να του παραδοθεί με δικαστικό επιμελητή.

Η συνέλευση των εταίρων δεν έχει συγκεκριμένο τόπο συνεδρίασης, οπότε μπορεί να συνεδριάσει οπουδήποτε και όχι αποκλειστικά στην έδρα της εταιρίας, αρκεί να είναι όλοι οι εταίροι παρόντες.

Η συνέλευση των εταίρων συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το Χρόνο μετά το τέλος και το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου και μέσα σε τρεις 'μήνες απ' αυτή. Στην περίπτωση που δεν γίνει αυτό από τον διαχειριστή, τότε ο κάθε εταίρος μπορεί να συγκαλέσει τη συνέλευση των εταίρων μετά από απόφαση του Πρωτοδικείου που ελέγχει την έδρα της εταιρίας.

Η σύγκληση της συνέλευσης μπορεί να γίνει και έπειτα από αίτηση των εταίρων που κατέχουν το 1/20 των εταιρικών μεριδίων, προς τον διαχειριστή της εταιρίας ως αίτηση εκ μέρους της μειοψηφίας. Αν ο διαχειριστής δεν ανταποκριθεί στην αίτηση και δεν συγκαλέσει τη συνέλευση των εταίρων, τότε οι μειοψηφούντες εταίροι έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στο οικείο Πρωτοδικείο για τη σύγκληση της συνέλευσης.

Η συνέλευση των εταίρων αφού συγκληθεί, λαμβάνει αποφάσεις με βάση την πλειοψηφία των εταίρων (απλή ή προσαυξημένη). Εξυπακούεται, ότι δικαίωμα ψήφου έχουν μόνο οι εταίροι και κάθε εταίρος έχει τόσους ψήφους όσους και τα εταιρικά μερίδια που κατέχει. Ο εταίρος, για τον οποίο η συνέλευση θα αποφασίσει αν θα κινηθεί δικαστικά εναντίον του, δεν έχει δικαίωμα ψήφου για το συγκεκριμένο θέμα.

Στην περίπτωση που η απόφαση της συνέλευσης είναι παράνομη ή αντιβαίνει στο καταστατικό, τότε είναι ακυρώσιμη και δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη. Όπως προαναφέρθηκε, η λήψη αποφάσεων για διάφορα θέματα που αφορούν την εταιρία, λαμβάνεται από την απλή πλειοψηφία των εταίρων, που εκπροσωπούν πάνω από το μισό του εταιρικού κεφαλαίου. Ωστόσο, στην περίπτωση που αφορά την τροποποίηση του καταστατικού, τότε απαιτείται προσαυξημένη πλειοψηφία, δηλαδή να ψηφίσουν υπέρ, τα τρία τέταρτα (3/4) των εταίρων που ταυτόχρονα εκπροσωπούν και τα τρία τέταρτα (3/4) του εταιρικού κεφαλαίου. Τέλος, σε περίπτωση αλλαγής της Εθνικότητας της εταιρίας καθώς και σε περιπτώσεις αύξησης των υποχρεώσεων κάποιων από τους εταίρους ή μείωσης των δικαιωμάτων τους, απαιτείται ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων. Όταν δε, έχουμε τέτοια απόφαση, χωρίς την απαραίτητη ομόφωνη ψήφο, τότε η απόφαση αυτή είναι ακυρώσιμη (Τότσης Χ, 1999).

### **3.3.1 Διορισμός διαχειριστών**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του Ν.3190/55 «η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρίας δύναται να ανατεθεί εις ένα ή πλείονας εταίρους ή μη εταίρους» που αποκαλούνται διαχειριστές.

Οι διαχειριστές, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 18 του Ν.3190/55, εκπροσωπούν την εταιρία και ενεργούν στο όνομα της κάθε πράξη που καλύπτεται από τον σκοπό της εταιρίας. Συνεπώς οι διαχειριστές αποτελούν το δεύτερο όργανο εξουσίας μετά τη συνέλευση των εταίρων.

Ωστόσο, βάσει του άρθρου 17 του Ν.3190/55, είναι δυνατόν να οριστεί ένας ή περισσότεροι διαχειριστές, για ορισμένο ή για αόριστο χρόνο που θα είναι υπεύθυνοι για την εκπροσώπηση της

εταιρίας. Μάλιστα στην περίπτωση που έχουμε διορισμό περισσότερων του ενός διαχειριστών, η διαχείριση γίνεται από κοινού.

Για τον διορισμό των διαχειριστών της εταιρίας, εφόσον δεν ορίζεται διαχειριστής στο καταστατικό της, είναι απαραίτητη η σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων και ο με πλειοψηφία διορισμός τους. Η απόφαση της γενικής συνέλευσης των εταίρων, υποβάλλεται για δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ενώ αντίγραφο των πρακτικών της συνέλευσης των εταίρων θα υποβληθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς και στο ταμείο νομικών και αυτό της πρόνοιας δικηγόρων αλλά και στο Επιμελητήριο.

Ο διορισμένος από τη Γενική Συνέλευση διαχειριστής, είναι υπεύθυνος για οποιαδήποτε νόμιμη πράξη στο όνομα της εταιρίας, δεσμεύοντας την με την υπογραφή του, προκειμένου να επιτευχθεί ένας ή περισσότεροι σκοποί της εταιρίας. Όταν οι διαχειριστές είναι παραπάνω από ένας, τότε ορίζεται στο καταστατικό ο τρόπος με τον οποίο οι διαχειριστές αποφασίζουν για τη λήψη των επιχειρηματικών

αποφάσεων της εταιρίας. Στην περίπτωση που επιθυμείται ο αποκλεισμός των διαχειριστών εταίρων από συγκεκριμένες συναλλαγές στο όνομα της εταιρίας (π.χ. αγοραπωλησία ακινήτων για την εταιρία) θα πρέπει να ορίζεται ρητά στο καταστατικό. Γενικότερα, ο διαχειριστής είναι υπεύθυνος έναντι της εταιρίας καθώς και έναντι των τρίτων, για παραβάσεις του Ν.3190/55. Αν ο διαχειριστής διαπράξει ανάλογες παραβάσεις, είναι υπόλογος και οφείλει να αποζημιώσει τους εταίρους, εφόσον η Γενική Συνέλευση αποφασίσει ότι απαιτείται.

Ο διαχειριστής της εταιρίας δεν επιτρέπεται να ενεργεί ατομικά κατά τρόπο ανταγωνιστικό προς τους σκοπούς και τα συμφέροντα της εταιρίας. Παράβαση του παραπάνω παρέχει το δικαίωμα αποζημίωσης της εταιρίας της οποίας τα συμφέροντα έχουν θιγεί. Επίσης, βάσει του άρθρου 20 § 2 του Ν.3190/55, αντίστοιχη διάταξη μπορεί να περιληφθεί στο καταστατικό της εταιρίας για τους εταίρους της, πέραν των διαχειριστών της.

Οι αποφάσεις της συνέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.3190/55, λαμβάνονται κατ' απόλυτη πλειοψηφία του αριθμού των εταίρων, αρκεί οι εταίροι που παρευρίσκονται στη συνέλευση να κατέχουν ταυτόχρονα την απόλυτη πλειοψηφία του εταιρικού κεφαλαίου.

Διαχειριστές στην Ε.Π.Ε., εκτός από μέλη της ίδιας της εταιρίας μπορεί να είναι και τρίτοι, οι οποίοι ορίζονται από το καταστατικό της εταιρίας. Μετά την παύση των εργασιών της στην

οικεία εφορία, η Ε.Π.Ε. δεν δεσμεύεται από τις επιχειρηματικές πράξεις των διαχειριστών της (Τότσης Χ,1999).

### **3.3.2 Ανάκληση διαχειριστών**

Ο διαχειριστής ορίζεται από το καταστατικό της εταιρίας για τη διαχείριση - εκπροσώπηση της, για το χρονικό διάστημα μέχρι τη σύγκληση της πρώτης τακτικής συνέλευσης των εταίρων που θα εγκρίνει τον πρώτο ισολογισμό της.

Η συνέλευση των εταίρων ορίζει διαχειριστή, ο οποίος μπορεί να είναι είτε εταίρος είτε άτομο τρίτο ως προς την εταιρία, για χρονικό διάστημα όχι μικρότερο του ενός έτους.

Σε οποιαδήποτε από τις παραπάνω περιπτώσεις, η συνέλευση των εταίρων μπορεί να ανακαλέσει τον διαχειριστή, αρκεί να συντρέχει σπουδαίος λόγος και να ορίσει άλλο άτομο στη θέση του. Η σύγκληση της συνέλευσης μπορεί να γίνει ανά πάσα στιγμή, εάν αυτό ζητηθεί από εταίρους που εκπροσωπούν τουλάχιστον το 5% του εταιρικού κεφαλαίου.

Ανάκληση του Διαχειριστή γίνεται και στις περιπτώσεις που ο εταίρος - διαχειριστής της εταιρίας θα έρθει σε νομική αντιπαράθεση με την Ε.Π.Ε. καθώς και σε περίπτωση θανάτου του διαχειριστή. Στις παραπάνω περιπτώσεις συγκαλείται έκτακτη συνέλευση των εταίρων, η οποία προβαίνει σε διορισμό νέου διαχειριστή και δεδομένου ότι απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού, η απόφαση πρέπει να ληφθεί με πλειοψηφία κατά τα τρία τέταρτα. Σε αντίθετη περίπτωση έχουμε διορισμό διαχειριστή από το αρμόδιο Πρωτοδικείο, μετά από αίτηση - γνωστοποίηση της Ε.Π.Ε. (Τότσης Χ, 1999).

### **3.3.3 Διαχειριστική περίοδος**

Η διαχειριστική περίοδος είναι δώδεκα μήνες και συνήθως συμπίπτει με αυτή του ημερολογιακού έτους. Κατά την έναρξη της εταιρίας η διαχειριστική περίοδος μπορεί να υπερβεί τη δωδεκάμηνη διάρκεια μέχρι και 24 μήνες. Σε περίπτωση που εταιρία περιορισμένης ευθύνης έχει υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική χρήση, αυτή υποχρεούται να υποβάλει μια δήλωση φορολογίας για το συνολικό εισόδημα που προέκυψε στην υπερδωδεκάμηνη αυτή διαχειριστική χρήση, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του Ν.2238/1994 (Τότσης Χ, 1999).

### **3.4 Σχέσεις εταίρων – εταιρίας**

Αναφορικά με τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας ισχύουν οι εξής περιορισμοί:

Στο καταστατικό θα πρέπει να προβλέπεται σχετική απαγόρευση όσον αφορά τη χορήγηση δανείων από την εταιρία προς τους εταίρους, ώστε να μη δημιουργηθούν προβλήματα που αφορούν την αρχή της σταθερότητας του κεφαλαίου. Δάνεια με εμπράγματα ασφάλεια της περιουσίας της εταιρίας από τους εταίρους απαγορεύονται. Σε περίπτωση που δοθεί εμπράγματα ασφάλεια είναι άκυρη.

Σε περίπτωση λύσεως-εκκαθάρισης της εταιρίας και ανεξάρτητα από το λόγο που την προκάλεσε, εκτός από την κήρυξη της σε κατάσταση πτωχεύσεως, οι απαιτήσεις των εταίρων από δάνεια ικανοποιούνται μόνο μετά την εξόφληση των υποχρεώσεων της εταιρίας προς τρίτους. Στο καταστατικό, κρίνεται σκόπιμο, να προβλέπεται η απαγόρευση επαγγελματικής δραστηριότητας των εταίρων ανταγωνιστικής προς τα συμφέροντα της εταιρίας. Από τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου, και μέσα στο πρώτο δεκαήμερο, κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να ελέγχει τα βιβλία της εταιρίας και γενικότερα να λαμβάνει γνώση για τα θέματα που αφορούν την εταιρία.

Από λογιστικής πλευράς, ισχύουν όσα έχουν αναφερθεί και στις προσωπικές εταιρίες. Οι σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας θα παρακολουθούνται στους λογαριασμούς, 33.07 « Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων », 33.08 « Δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών » και 53.14 « Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις προς εταίρους » (Τότσης Χ, 1999).

### **3.5 Διανομή των αποτελεσμάτων χρήσης**

Στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου της Ε.Π.Ε., ο διαχειριστής υποχρεούται, με βάση το άρθρο 22 §1 Ν.3190/55, να προβαίνει σε απογραφή όλων των στοιχείων του ισολογισμού, η οποία υποχρεωτικά προβλέπεται στο καταστατικό σε ειδικό άρθρο κάνοντας καταμέτρηση και καταχώρηση ανά είδος των αποθεμάτων εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών και ειδών συσκευασίας, ανταλλακτικών παγίων, πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης, χρηματικών διαθεσίμων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Η σωστή απογραφή των στοιχείων της εταιρίας έχει ιδιαίτερη σημασία, γιατί με βάση αυτή, συντάσσονται οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Ε.Π.Ε., οι οποίες είναι:

A) Ο ισολογισμός



Β) Τα αποτελέσματα χρήσης

Γ) Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Δ) Το προσάρτημα

Οι καταστάσεις καταχωρούνται υποχρεωτικά, όπως προβλέπεται από το άρθρο 22 παρ.4 Ν.3190/55 με ευθύνη των διαχειριστών, στο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης που τηρείται στο Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρίας και, δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και θα πρέπει να σταλούν για δημοσίευση σε μία οικονομικού περιεχομένου εφημερίδα και σε δύο ημερήσιες εφημερίδες, η μία εκ των οποίων πρέπει να είναι πανελλήνιας κυκλοφορίας. Στις δημοσιευμένες καταστάσεις αναγράφονται τόσο τα στοιχεία της τρέχουσας χρήσης όσο και τα αντίστοιχα της προηγούμενης, προκειμένου να είναι δυνατή η σύγκριση τους, ενώ σε υποσημειώσεις καταγράφονται οι σημαντικές διαφορές, που είναι απαραίτητες για την σύγκριση των στοιχείων των χρήσεων.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται βάσει των διατάξεων των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, του Κ.Ν. 2190/20 για τις ανώνυμες εταιρίες. Με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ο διαχειριστής έχει τη δυνατότητα και την υποχρέωση να συντάξει τη διαχειριστική έκθεση στην οποία περιγράφει τις εξελίξεις των εργασιών της εταιρίας, την ανάλυση της οικονομικής της θέσης από την οποία προκύπτει το αποτέλεσμα της διαχειριστικής χρήσης και να θέσει τους μεσομακροπρόθεσμους στόχους.

Είκοσι (20) ημέρες μετά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, συγκαλείται η Γενική Συνέλευση των εταίρων για την έγκριση του ισολογισμού. Πιο συγκεκριμένα, μέχρι τρεις μήνες μετά το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης η συνέλευση των εταίρων συγκαλείται για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσης και της διάθεσης των αποτελεσμάτων. Τέλος, ο διαχειριστής οφείλει να υποβάλλει έκθεση διαχείρισης προκειμένου να εκθέσει στους εταίρους τα αποτελέσματα που έκλεισε .

Οι εταίροι συμμετέχουν στα λογιστικά κέρδη με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, εκτός αν υπάρχει αντίθετη ρύθμιση στο καταστατικό. Η διάθεση των κερδών γίνεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 24 και 35 του Ν. 3190/1955.

Τα λογιστικά βιβλία της Ε.Π.Ε. και ο τρόπος σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ελέγχονται υποχρεωτικά από δύο ελεγκτές ή από ορκωτό ελεγκτή, οι οποίοι εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων, στην περίπτωση που η Ε.Π.Ε. υπερβαίνει, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια που ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν.2190/1920.

Ο προσδιορισμός των ποσών που θα πρέπει να διανείμει η εταιρία στους εταίρους πραγματοποιείται ως εξής: από τα καθαρά κέρδη αφαιρείται το ποσό του φόρου εισοδήματος και από το υπόλοιπο παρακρατείται 5% για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, το οποίο παύει να ισχύει όταν το αποθεματικό αυτό φτάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το υπόλοιπο ποσό διανέμεται στους εταίρους, εκτός κι αν η Γενική Συνέλευση με αυξημένη πλειοψηφία αποφασίσει μη διανομή ενός μέρους από τα κέρδη (Τότσης Χ, 1999).

### **3.5.1 Φορολογική αναγνώριση μισθού εταίρου**

Με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης στους εταίρους-διαχειριστές μπορεί να καταβληθεί μισθός. Ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές, που καταβάλλονται από την Ε.Π.Ε. σε εταίρους για υπηρεσίες που παρέχουν σε αυτή, αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και οι εταίροι υποχρεούνται για τις υπηρεσίες τους αυτές να είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό, εκτός από το Ι.Κ.Α.. Τα παραπάνω εισοδήματα φορολογούνται με ποσοστό ίσο με τον συντελεστή φορολογίας της Ε.Π.Ε. Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που θα προκύψει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμων. Ο φόρος παρακρατείται κατά την απόδοση του ποσού στον εταίρο και αποδίδεται στην οικονομική εφορία που ανήκει η Ε.Π.Ε. Το εισόδημα αυτό δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του εταίρου, καθώς με την απόδοση του φόρου από την εταιρία, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.

Ο μισθός αποτελεί έξοδο για την εταιρία και καταχωρείται στο λογαριασμό «61.01.02. Αμοιβές διαχειριστή εταίρου», στην περίπτωση που ο μισθός υπόκειται σε παρακράτηση φόρου ή στον λογαριασμό «61.98.00 Αμοιβές διαχειριστή εταίρου», όταν δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

Εάν ο εταίρος Ε.Π.Ε. δεν είναι ασφαλισμένος σε κάποιο ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο ή είναι ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α., οι αμοιβές που λαμβάνει για τις υπηρεσίες που παρέχει σε αυτή, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της και δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Επίσης, δεν

αναγνωρίζεται φορολογικά, εάν λαμβάνει αμοιβή ως ελεύθερος επαγγελματίας με παρακράτηση φόρου 20% (Γκίνογλου Δ,2004).

### 3.5.2 Φορολογία εισοδήματος της Ε.Π.Ε.

Τα κέρδη που προέκυψαν από την άσκηση της δραστηριότητας της Ε.Π.Ε., φορολογούνται με ενιαίο συντελεστή , μετά την αφαίρεση .

α) των κερδών που απαλλάσσονται ή φορολογούνται αυτοτελώς, εφόσον τα κέρδη αυτά δεν διανεμηθούν στους εταίρους.

β) των κερδών από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., συνεταιρισμών, αμοιβαίων κεφαλαίων, από μερίδια Ε.Π.Ε., της συμμετοχής σε Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες αστικού δικαίου, Αστικές εταιρίες, Συμμετοχικές, Αφανείς και Κοινοπραξίες (Γκίνογλου Δ,2004).

### 3.6 Λύση της Ε.Π.Ε.

Η Ε.Π.Ε. λύεται για τους λόγους που αναφέρονται στο Ν.3190/55 και είναι:

Οι προβλεπόμενοι από τον νόμο ή το καταστατικό. Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης μπορεί να κηρυχθεί άκυρη και επομένως να έχουμε λύση της εταιρίας, εφόσον δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις για το ελάχιστο όριο του κεφαλαίου ή του εταιρικού μεριδίου ή για τη σύναψη της εταιρικής σύμβασης χωρίς τη σύνταξη δημόσιου εγγράφου . Επίσης, κηρύσσεται άκυρη, αν ο σκοπός της εταιρίας δεν είναι μέσα στα πλαίσια της νομιμότητας ή είναι αντίθετος προς τη δημόσια τάξη και κάποιος από τους εταίρους δεν είχε το δικαίωμα να δικαιοπρακτεί κατά τη σύνταξη του καταστατικού καθώς και αν επέλθει το χρονικό διάστημα της λήξης της διάρκειας της εταιρίας. Ακόμη, στην περίπτωση μείωσης των εταιρικών μεριδίων με έξοδο εταίρου από την εταιρία, ο εξερχόμενος εταίρος μπορεί να προσφύγει στο δικαστήριο και να πετύχει τη λύση της εταιρίας, αν εντός δεκαπέντε (15) ημερών δεν ληφθεί απόφαση μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου. Τέλος, στην περίπτωση απώλειας του μισού από το εταιρικό κεφάλαιο, ο διαχειριστής είναι υποχρεωμένος να συγκαλέσει τη συνέλευση των εταίρων και να προχωρήσει στη λύση της εταιρίας, αν δεν αποφασιστεί η διαδικασία μείωσης του εταιρικού κεφαλαίου .Με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Η λύση της Ε.Π.Ε. μπορεί να αποφασιστεί από τους εταίρους χωρίς να συντρέχει σπουδαίος λόγος. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι η λήψη της απόφασης με πλειοψηφία κατά τα  $\frac{3}{4}$  των εταίρων που αντιπροσωπεύουν τα  $\frac{3}{4}$  του κεφαλαίου. Πριν τη λήξη του χρόνου διάρκειας που αναγράφεται στο καταστατικό της, εφόσον το αποφασίσουν αυτό οι εταίροι της με απόφαση τους που αναγράφεται στο βιβλίο πρακτικών Γ.Σ. ή λόγω μετατροπής, συγχώνευσης κλπ.

Με δικαστική απόφαση για σπουδαίο λόγο. Η Ε.Π.Ε. διαλύεται στην περίπτωση που το ζητήσουν εγγράφως οι εταίροι της, που εκπροσωπούν το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου κατόπιν έκδοσης δικαστικής απόφασης, η οποία συμμερίζεται τον σπουδαίο λόγο. Σπουδαίος λόγος θεωρείται, όταν η εταιρία δεν μπορεί να πραγματοποιήσει τους σκοπούς που ορίστηκαν από το καταστατικό της. Για παράδειγμα, η μη δυνατότητα σύγκλησης και απαρτίας της γενικής συνέλευσης των εταίρων, η κακή πορεία των εταιρικών υποθέσεων, η μη τήρηση των εταιρικών υποχρεώσεων, η ασθένεια ενός εταίρου με μεγάλο ποσοστό συμμετοχής στα εταιρικά μερίδια, η δόλια συμπεριφορά ενός εταίρου και γενικότερα οι λόγοι εκείνοι που κάνουν αδύνατη τη λειτουργία της εταιρίας.

Με την κήρυξη της σε κατάσταση πτώχευσης. Όταν η Ε.Π.Ε. περιέλθει σε κατάσταση πτωχεύσεως τότε επέρχεται και η λύση της. Στην περίπτωση αυτή, δεν σταματά αυτόματα η λειτουργία της, αλλά συνεχίζει, προκειμένου να διεκπεραιωθούν οι διαδικασίες πτώχευσης.

Ο Αστικός Κώδικας κάνει δεκτό ότι στις προσωπικές εταιρίες, όταν επέλθει η λήξη της οριζόμενης από το καταστατικό διάρκειας τους αυτή μπορεί να παραταθεί σιωπηρά. Κάτι τέτοιο δεν υφίσταται στην Ε.Π.Ε., η οποία μετά το πέρας της διάρκειας της θεωρείται λυθείσα. Προκειμένου να είναι εφικτή η αναβίωση της Ε.Π.Ε., θα πρέπει να υπάρχει συμφωνία όλων των εταίρων, να ληφθεί απόφαση της συνέλευσης και να συνταχθεί εκπρόθεσμα συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο να τροποποιεί το άρθρο του καταστατικού που αναφέρεται στη διάρκεια της και η τροποποίηση να δημοσιευθεί στο Φ.Ε.Κ. Για το χρονικό διάστημα πέραν της λήξης της διάρκειας, η εταιρία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως Ε.Π.Ε., αλλά τα έσοδα της φορολογούνται στο όνομα των εταίρων και αντιμετωπίζεται για τις υποχρεώσεις της ως προσωπική εταιρία (Τότσης Χ, 1999).

### **3.7 Εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.**

Από την ημέρα που αποφασίζεται η διάλυση της Ε.Π.Ε. αρχίζει το στάδιο της εκκαθάρισης, εκτός από την περίπτωση της πτώχευσης, όπου δεν ακολουθείται εκκαθάριση, αλλά εφαρμόζεται η πτωχευτική διαδικασία.

Μέχρι το τέλος της εκκαθάρισης και της διανομής, η εταιρία διατηρεί την επωνυμία της, στην οποία προσθέτει απαραίτητα τις λέξεις «υπό εκκαθάριση».

Για τη διαδικασία της εκκαθάρισης διενεργείται από τους εκκαθαριστές απογραφή και συντάσσεται ο αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης που δημοσιεύεται στο Φ.Ε.Κ. (Ν. 3190/55,

άρθρο 48 και 50). Κατά το στάδιο της εκκαθάρισης, η συνέλευση των εταίρων εξακολουθεί να υφίσταται ενώ διαχειριστές είναι συνήθως οι εκκαθαριστές της εταιρίας.<sup>145</sup> Πιο συγκεκριμένα, με βάση το άρθρο 47 § 1 του Ν.3190/55 η εκκαθάριση της Ε.Π.Ε., όταν επέλθει η λύση της, διενεργείται από τους διορισμένους διαχειριστές, εκτός και αν ορίζονται διαφορετικά πρόσωπα στο καταστατικό της εταιρίας. Επίσης, είναι δυνατόν οι εκκαθαριστές να οριστούν από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων, τη στιγμή που αποφασίζει τη λύση της εταιρίας. Σε περίπτωση που οι εκκαθαριστές δεν ορίζονται στο καταστατικό της εταιρίας και δεν έχει αποφασιστεί κάτι τέτοιο από την συνέλευση των εταίρων, τότε οι υφιστάμενοι διαχειριστές εκτελούν και τα καθήκοντα του εκκαθαριστή.

Οι εκκαθαριστές, οι οποίοι είναι διορισμένοι από το καταστατικό της εταιρίας, μπορούν να ανακληθούν, μόνο για σπουδαίο λόγο και έπειτα από αίτηση της γενικής συνέλευσης των εταίρων προς το δικαστήριο. Επίσης, η Γενική Συνέλευση των εταίρων μπορεί με απόφαση της να ανακαλέσει τους εκκαθαριστές, που με προηγούμενη δική της απόφαση είχε διορίσει, ενώ τέλος σε περίπτωση που υπάρχει διαφωνία ως προς το πρόσωπο των διορισμένων από τη Γενική Συνέλευση εκκαθαριστών από κάποιους εταίρους, τότε με αίτηση τους προς το δικαστήριο και επικαλούμενοι σπουδαίο λόγο, είναι δυνατή η ανάκληση των διορισμένων εκκαθαριστών από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι οι εν λόγω εταίροι να εκπροσωπούν το 1/10 του κεφαλαίου και να συντρέχει σπουδαίος λόγος.

Πρέπει να αναφερθεί, ότι τόσο για τον διορισμό όσο και για την ανάκληση των διαχειριστών, είναι απαραίτητη η δημοσίευση των στοιχείων τους στο Φ.Ε.Κ.

Οι εκκαθαριστές της Ε.Π.Ε., όταν η εταιρία τελεί «υπό εκκαθάριση» εκπροσωπούν και υπογράφουν γι' αυτήν, ενεργώντας όπως και οι διαχειριστές, πάντα όμως για πράξεις οι οποίες αφορούν τη διαδικασία εκκαθάρισης. Η δικαιοδοσία των εκκαθαριστών αφορά την διαδικασία της εκκαθάρισης η οποία περιλαμβάνει τη ρευστοποίηση όλων των περιουσιακών στοιχείων, την αποπληρωμή όλων των εταιρικών υποχρεώσεων προς τρίτους και τη διανομή του υπολοίπου εταιρικού κεφαλαίου προς τους εταίρους. Επίσης, είναι δυνατή η αποπεράτωση συμβάσεων "υπό εκτέλεση" καθώς και κάποιες δευτερεύουσες εμπορικές πράξεις .

Το στάδιο της εκκαθάρισης ξεκινά με την απόφαση της συνέλευσης των εταίρων ή του αρμόδιου δικαστηρίου και καθόλο το διάστημα, η εταιρία θα πρέπει να φέρει τη σημείωση «υπό εκκαθάριση». Από τη στιγμή εκείνη, οι εκκαθαριστές διενεργούν απογραφή και συντάσσουν τον ισολογισμό, ο οποίος ονομάζεται αρχικός ισολογισμός εκκαθάρισης, χωρίς να είναι απαραίτητο

να είναι δωδεκάμηνης διάρκειας, αφού εξυπακούεται ότι η λύση της εταιρίας μπορεί να επέλθει και στη μέση της διαχειριστικής περιόδου. Επίσης, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε., καθώς επίσης και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Επιπλέον, οι εκκαθαριστές πρέπει να υποβάλουν στην οικεία της έδρας οικονομική εφορία και δήλωση μεταβολής του άρθρου 29 § 1 Ν. 1642/86 για τη λύση της εταιρίας και την έναρξη της εκκαθάρισης της και αν απασχολούν προσωπικό υποβάλλουν και δήλωση μεταβολής στοιχείων εργοδότη κάνοντας γνωστή στο ΙΚΑ ΕΤΑΜ τη διακοπή της απασχόλησης των εργαζόμενων.

Αν η εκκαθάριση συνεχίζει πέραν του οικονομικού έτους, οι εκκαθαριστές είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν ισολογισμό τέλους χρήσης καθώς και όλες τις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές δημοσιεύονται στο Φ.Ε.Κ. όπως και σε μία ημερήσια πολιτική και μία οικονομική εφημερίδα και εγκρίνονται από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων, που εξακολουθεί να αποτελεί και το κύριο όργανο λήψης αποφάσεων για την «υπό εκκαθάριση» Ε.Π.Ε.

Στο τέλος της εκκαθάρισης, συντάσσεται νέα τελική απογραφή και ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης που δημοσιεύεται στο Φ.Ε.Κ. και συγκαλείται η Γενική Συνέλευση των εταίρων για την έγκριση του. Σ' αυτό το στάδιο θα πρέπει να έχουν αποπληρωθεί όλες οι εταιρικές υποχρεώσεις, να έχουν εισπραχθεί όλες οι εταιρικές απαιτήσεις και να έχουν ρευστοποιηθεί τα περιουσιακά της στοιχεία που εμφανίζονται στον ισολογισμό. Ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης περιλαμβάνει στο ενεργητικό, τα χρηματικά διαθέσιμα και στο παθητικό τους λογαριασμούς του κεφαλαίου και τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο, που προέκυψαν από το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης.

Μετά τη σύνταξη του τελικού ισολογισμού ενεργούνται στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού, οι εγγραφές μεταφοράς του κεφαλαίου, των αποθεματικών και του αποτελέσματος στους εταίρους, καθώς και η καταβολή του υπολοίπου του ταμείου στους εταίρους με το οποίο και ολοκληρώνεται η διαδικασία της εκκαθάρισης.

Επίσης, υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , ενώ έχουν προθεσμία 130 ημερών για την υποβολή της εκκαθαριστικής Δήλωσης Φ.Π.Α. Τέλος μέσα σε δέκα (10) ημέρες από το πέρας της εκκαθάρισης, πρέπει να υποβληθεί στην οικεία Δ.Ο.Υ. και η οριστική δήλωση παύσης εργασιών, ενώ σε ένα μήνα από την οριστική παύση πρέπει να υποβληθεί και αντίστοιχη δήλωση μεταβολής στοιχείων εργοδότη στο ΙΚΑ ΕΤΑΜ (Τότσης Χ ,1999).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ**

Ανώνυμη εταιρία ( άρθρα 19 , 29 – 37 , 40 , 45 Εμπορικού Νόμου , ο Κωδικοποιημένος Νόμος 2190/20 « περί ανωνύμων εταιριών » και διάφοροι νόμοι που αναφέρονται και σε ορισμένες κατηγορίες ανωνύμων εταιριών , όπως ο Ν. 5076/31 « περί τραπεζικών Α. Ε. » , το Ν. Δ. 608/70 , ο Ν. 1969/1991 , όπως τροποποιήθηκε από το Π. Δ. 433/1993 και τους Ν. 2166/1993 , Ν2198/1994 , Ν2275/1994 και Ν2324/1995 « περί εταιριών επενδύσεων – χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κ.λ.π. ) . Είναι ο τύπος κατεξοχήν κεφαλαιουχικής εταιρίας . Κύριο χαρακτηριστικό της εταιρίας αυτής είναι , ότι το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα τμήματα ( μετοχές ) και οι μέτοχοι ευθύνονται μέχρι του ποσού εισφοράς τους σ' αυτό . Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούν για να ικανοποιήσουν τους πιστωτές , οι μέτοχοι δεν φέρουν καμία ευθύνη , εκτός εάν έχουν εγγυηθεί προσωπικά . Η ανώνυμη εταιρία είναι ο μοναδικός εταιρικός τύπος που επιτρέπει συγκέντρωση μεγάλων κεφαλαίων από απεριόριστο αριθμό μετόχων και την εύκολη μεταβίβαση των μετοχών . Σε περίπτωση που ένας μέτοχος κατέχει όλες τις μετοχές , δεν επέρχεται λύση της εταιρίας (Περάκης Ε,2005. ).

### **4.1 Η έννοια της Ανώνυμης εταιρίας**

Πρόκειται για κεφαλαιουχική ( μετοχική ) εταιρία , της οποίας το κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε μετοχές και οι μέτοχοι δεν ευθύνονται , πέρα από το ποσοστό συνεισφοράς τους , για τις υποχρεώσεις της εταιρίας . Η σύσταση της εταιρίας πραγματοποιείται , από δύο ή περισσότερα άτομα με την εισφορά , είτε χρηματικών ποσών είτε εισφορών σε είδος . Είναι Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου , έχει δική της υπόσταση και καθορίζεται ως εμπορική εταιρία , ακόμη και όταν δεν προβλέπεται στο σκοπό της . Οι αποφάσεις για τη διοίκηση της ανώνυμης εταιρίας λαμβάνονται από την Γενική Συνέλευση στο Διοικητικό Συμβούλιο , το οποίο είναι και το υπεύθυνο όργανο .( Τσακλάγκανος Α.,1998. )

### **4.2 Σύσταση της εταιρίας**

Η σύσταση της εταιρίας από τους ιδρυτές της γίνεται με την υπογραφή, ενώπιον συμβολαιογράφου , δημοσίου εγγράφου που ονομάζεται καταστατικό και στο οποίο περιγράφεται αναλυτικά ο τρόπος λειτουργίας της εταιρίας , οι σχέσεις μεταξύ των ιδρυτών και τρίτων , η διαχείριση της εταιρίας , ο τρόπος διανομής των κερδών καθώς και η λύση και εκκαθάριση της εταιρίας .



Ειδικότερα , για τη σύνταξη του Καταστατικού της εταιρίας , πρέπει να συμφωνηθούν μεταξύ των ιδρυτών και να καταγραφούν σ ' αυτό τα παρακάτω :

**Επωνυμία.** Η επωνυμία της ανώνυμης εταιρίας , πρέπει να λαμβάνεται από το είδος των εργασιών που σκοπεύει να πραγματοποιήσει η εταιρία . Στην περίπτωση που οι εργασίες της περιλαμβάνουν περισσότερα αντικείμενα , η επωνυμία της εταιρίας μπορεί να λαμβάνεται από τα κυριότερα από αυτά . Στην επωνυμία θα πρέπει να περιλαμβάνονται οι λέξεις «ανώνυμη εταιρία». Είναι δυνατόν στην επωνυμία της εταιρίας να περιέχεται το ονοματεπώνυμο των ιδρυτών της , ενώ απαγορεύεται η επωνυμία να συγχέεται με την επωνυμία άλλης εταιρίας. Τέλος, η επωνυμία είναι δυνατόν να εκφραστεί και σε άλλη γλώσσα σε πιστή μετάφραση, προκειμένου να διευκολυνθούν οι συναλλαγές της με τρίτους που εδρεύουν στο εξωτερικό .

**Έδρα.** Έδρα της εταιρίας ορίζεται ο τόπος , όπου θα εδρεύει η διοίκηση της και ασκείται , αλλά όχι απαραίτητα , η επιχειρηματική δραστηριότητα της . Ο Κ. Ν. 2190/1920 δίνει τη δυνατότητα να οριστεί ως έδρα , Δήμος ή Κοινότητα και να μην προσδιοριστεί συγκεκριμένη διεύθυνση, προκειμένου να μην υπάρχει ανάγκη τροποποίησης του καταστατικού σε κάθε αλλαγή διεύθυνσης , αλλά μόνο στην περίπτωση που η εταιρία αλλάζει Δήμο ή Κοινότητα .

**Σκοπός.** Ο σκοπός ή οι σκοποί της εταιρίας αναγράφονται αναλυτικά στο καταστατικό της εταιρίας και περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες της ανώνυμης εταιρίας .

**Διάρκεια.** Η διάρκεια της ανώνυμης εταιρίας δεν ορίζεται από το νόμο . Για τον λόγο αυτό , είναι απαραίτητη η αναγραφή στο καταστατικό συγκεκριμένης χρονικής διάρκειας , η οποία συνήθως ορίζεται πάνω από 50 χρόνια , προκειμένου να αποφεύγονται συχνές τροποποιήσεις του.

**Κεφάλαιο της εταιρίας και τρόπος καταβολής του.** Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 60.000 € . Η καταβολή του μπορεί να γίνει , είτε εξ ολοκλήρου είτε τμηματικά . Στην περίπτωση της τμηματικής καταβολής , είναι υποχρεωτικό το καταβεβλημένο μέρος του κεφαλαίου κατά τη σύσταση της εταιρίας , να είναι ίσο με το ελάχιστο απαιτούμενο μετοχικό κεφάλαιο . Οι εισφορές των μετόχων για την κάλυψη του κεφαλαίου είναι , είτε σε χρήμα είτε σε είδος . Στην περίπτωση που οι εισφορές των μετόχων είναι σε είδος , απαιτείται να γίνει η αποτίμησή τους από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ. Ν. 2190/1920 .

**Μετοχές.** Καθορίζεται το είδος των μετοχών, ονομαστικές ή ανώνυμες, κοινές ή προνομιούχες, ο αριθμός τους ανά κατηγορία, η ονομαστική τους αξία και η τιμή έκδοσης τους.

**Γενική Συνέλευση.** Καθορίζονται οι προϋποθέσεις σύγκλησης, ο τρόπος συγκρότησης, οι λειτουργίες και οι αρμοδιότητες αυτής.

**Διοικητικό Συμβούλιο.** Ορίζεται ο αριθμός των ατόμων που το απαρτίζουν, οι προϋποθέσεις σύγκλησης, ο τρόπος συγκρότησης, οι λειτουργίες και οι αρμοδιότητες αυτού. Επίσης, αναγράφονται τα ονόματα των προσώπων και τα στοιχεία του πρώτου Διοικητικού Συμβουλίου που διοικεί την εταιρία μέχρι τη σύγκληση της πρώτης Γενικής Συνέλευσης.

**Ελεγκτές.** Καθορίζεται ο τρόπος εκλογής τους, οι αρμοδιότητες τους και οι υποχρεώσεις τους. Επίσης, αναγράφονται τα ονόματα των ελεγκτών που θα ελέγξουν την πρώτη διαχειριστική χρήση.

**Δικαιώματα μετόχων.** Ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των μετόχων στο μετοχικό κεφάλαιο, καθορίζονται και τα δικαιώματα στη λήψη αποφάσεων.

**Ισολογισμός και διάθεση κερδών.** Προσδιορίζεται ο χρόνος κλεισίματος του ισολογισμού καθώς και ο τρόπος διάθεσης των κερδών.

**Λύση – εκκαθάριση.** Προσδιορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να υπάρξουν για να λυθεί η εταιρία, ο τρόπος επιλογής των εκκαθαριστών, καθώς και ο τρόπος εκκαθάρισης της περιουσίας της.

**Μέτοχοι – ιδρυτές.** Αναγράφονται τα στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που αποτελούν τους μετόχους - ιδρυτές της εταιρίας που υπογράφουν το καταστατικό της.

**Δαπάνες σύστασης.** Αναγράφεται το σύνολο των δαπανών που απαιτήθηκαν για τη σύσταση της εταιρίας.

Τα όσα αναφέρθηκαν είναι απαραίτητο να αναγραφούν στο καταστατικό, προκειμένου να είναι έγκυρο. Μπορεί όμως να περιέχονται και πλήθος άλλων διατάξεων, οι οποίες διαφέρουν, ανάλογα με το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας και τις σχέσεις των εταίρων μεταξύ τους. Οποιαδήποτε όμως διάταξη του καταστατικού δεν πρέπει να είναι αντίθετη με τον νόμο, ούτε μπορεί να υπερσχύει αυτού. Παρότι στο μεγαλύτερο μέρος των εταιριών το καταστατικό αποτελεί ένα τυποποιημένο έγγραφο, πρέπει να συντάσσεται με ιδιαίτερη προσοχή, γιατί, τυχόν παράλειψη κάποιας διάταξης ή ακόμη και μη ορθή διατύπωση εμπεριέχει κινδύνους ακόμη και για τη συνέχιση της λειτουργίας της εταιρίας.

Η εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα με τη δημοσιοποίηση του καταστατικού, που πραγματοποιείται μετά την υπογραφή του από τους μετόχους - ιδρυτές, και την πιστοποίηση του από τις αρμόδιες δημόσιες αρχές. Συγκεκριμένα :

Υποβάλλεται στο αρμόδιο επιμελητήριο προκειμένου να καταχωρηθεί η επωνυμία της εταιρίας και καταβάλλεται το σχετικό παράβολο για την καταχώρηση της.

Καταβάλλεται φόρος συγκεντρώσεως κεφαλαίου με ευθύνη των ιδρυτών της εταιρίας εντός 15 ημερών από την υπογραφή του καταστατικού της. Το ποσό του φόρου ανέρχεται σε 1% του μετοχικού κεφαλαίου.

Το σφραγισμένο από την οικεία Δ.Ο.Υ. καταστατικό της εταιρίας καθώς και η βεβαίωση του επιμελητηρίου, κατατίθεται στη Διεύθυνση Εμπορίου της Νομαρχίας όπου εδρεύει η εταιρία, προκειμένου η εταιρία να λάβει αριθμό Μητρώου Ανωνύμων Εταιριών (Μ.Α.Ε.) και η περίληψη του να καταχωρηθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ.) τεύχος των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. καταβάλλοντας τα σχετικά τέλη.

Από τη στιγμή που η περίληψη του Καταστατικού δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, η εταιρία λαμβάνει νομική υπόσταση. Στη συνέχεια:

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. που έχει την έδρα της η εταιρία, λαμβάνει το πιστοποιητικό έναρξης άσκησης δραστηριότητας , καταβάλλοντας το τέλος έναρξης και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με τον οποίο πραγματοποιεί τις συναλλαγές της. Για τα παραπάνω, υποχρεούται να προσκομίσει τα ακόλουθα δικαιολογητικά .

**Έγκριση από τη Νομαρχία.**

**Ανακοίνωση της Νομαρχίας.**

**Καταστατικό.**

**Τίτλο κυριότητας ή μισθωτήριο επαγγελματικής εγκατάστασης ακινήτου**, το οποίο και θα χρησιμοποιηθεί ως έδρα για την εταιρία.

**Υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της Α.Ε.**, ότι θα προσκομίσει το Φ.Ε.Κ. σύστασης της ανώνυμης εταιρίας, μόλις δημοσιευτεί.

**Αντίγραφο από τη δήλωση καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%.**

**Ασφαλιστική ενημερότητα για τα μέλη του Δ.Σ.** με συμμετοχή πάνω από 3%, που υπάγονται στην ασφάλιση του Τ.Α.Ε. για ανώνυμες εταιρίες με αντικείμενο εργασιών την εμπορία , ενώ για τις εταιρίες με άλλο αντικείμενο εργασιών, ασφαλιστική ενημερότητα των μελών του Δ.Σ. με συμμετοχή πάνω από 5%, που υπάγονται στην ασφάλιση του Τ.Ε.Β.Ε.

**Φωτοαντίγραφο της ταυτότητας του νομίμου εκπρόσωπου.**

**Φωτοαντίγραφο των εκκαθαριστικών σημειωμάτων** των φορολογικών δηλώσεων των μελών του Δ.Σ.

**Βεβαίωση εγγραφής στο επιμελητήριο.**

Εξουσιοδότηση για το τρίτο πρόσωπο που θα εκπροσωπεί στην έναρξη την Α.Ε.

Θεωρούνται τα βιβλία και στοιχεία στα οποία θα καταχωρούνται οι συναλλαγές της εταιρίας.

Η υποβολή του καταστατικού στις αρμόδιες υπηρεσίες, συνοδεύεται με το αποδεικτικό καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και των εξόδων δημοσίευσης στο Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως..

Με την έναρξη και την απόκτηση της νομικής της προσωπικότητας, η Α.Ε. οφείλει να δημοσιεύει όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία αφορούν, τη νομική της προσωπικότητα και την περαιτέρω δράση της για τη σωστή ενημέρωση των μετόχων. Συγκεκριμένα, η ανώνυμη εταιρία οφείλει να δημοσιεύσει τις αποφάσεις της Διοίκησης που αφορούν τη σύσταση της, την έγκριση του καταστατικού της και τις τροποποιήσεις του. Επίσης, τους διορισμούς και τις παύσεις των προσώπων που ασκούν τη διαχείριση, την εκπροσώπηση και τον έλεγχο της εταιρίας. Όλες τις αποφάσεις αύξησης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου, την έκδοση νέων μετοχών, τον αριθμό και το είδος των μετοχών αλλά και να γνωστοποιεί την πιστοποίηση της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου. Επιπλέον, τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τα οικονομικά της αποτελέσματα, τη λύση της εταιρίας καθώς και οποιοσδήποτε δικαστικές αποφάσεις που αφορούν την ακύρωση της, την κήρυξη της σε κατάσταση πτώχευσης ή τη διαγραφή της από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, καθώς και οποιαδήποτε άλλη πράξη ή στοιχείο, του οποίου η δημοσιότητα επιβάλλεται από άλλες διατάξεις .

Οι Α.Ε., οι οποίες εδρεύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση και τηρούν υποκαταστήματα στην Ελλάδα, οφείλουν να δημοσιεύουν όλα εκείνα τα στοιχεία που αφορούν το καταστατικό τους, την εκπροσώπηση τους, τη διεύθυνση τους, τη λύση τους, τη διακοπή εργασιών του

υποκαταστήματος και τις οικονομικές τους καταστάσεις. Ανάλογα ισχύουν και για τις εταιρίες τρίτων χωρών, οι οποίες έχουν υποκαταστήματα στην Ελλάδα.

Η δημοσιότητα των καταστάσεων και των στοιχείων της Α.Ε., γίνεται με ευθύνη και επιμέλεια των προσώπων που ασκούν τη διοίκηση της εταιρίας, στα Μητρώα Ανωνύμων Εταιριών που τηρούνται στη Νομαρχία που ελέγχει την έδρα της εταιρίας. Στη συνέχεια και πάντα με την ευθύνη του Δ.Σ. του νομικού προσώπου, οι πράξεις που ανακοινώθηκαν στο Μητρώο δημοσιεύονται στο Φ.Ε.Κ. (Τότσης Χ, 1999).

### **4.3 Μετοχικό κεφάλαιο**

Το κεφάλαιο που καταβάλλουν οι μέτοχοι της εταιρίας ονομάζεται μετοχικό κεφάλαιο και τα μέρη στα οποία είναι διαιρεμένο, μετοχές.

Κατά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρίας, οι ιδρυτές καθορίζουν τις σχέσεις τους σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο μετοχικό κεφάλαιο και πιο συγκεκριμένα, με τον αριθμό των μετοχών που κατέχει ο καθένας από αυτούς.

Το μετοχικό κεφάλαιο εισφέρουν οι μέτοχοι της εταιρίας. Οι εισφορές τους μπορεί να είναι, είτε σε μετρητά είτε σε είδος. Η εισφορά σε είδος αποτιμάται από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920. Η αναγραφή του μετοχικού κεφαλαίου πραγματοποιείται πάντοτε σε ευρώ, ανεξάρτητα από τον τρόπο εισφοράς των μετόχων. Απαγορεύεται να αναγράφεται σε ξένο νόμισμα, εκτός από εταιρίες, που η έδρα τους είναι στην αλλοδαπή και έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τόσο σε εγχώριο όσο και σε ξένο νόμισμα.

Ο Κ.Ν.2190/1920 ορίζει, ότι το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου είναι 60.000 €, ολοσχερώς καταβλημένο κατά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρίας. Η ονομαστική αξία της μετοχής δεν μπορεί να είναι κατώτερη από 0,30 € και ανώτερη από 100€. Το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να καταβληθεί από τους μετόχους - ιδρυτές ή η εταιρία να προσφύγει σε δημόσια εγγραφή. Στη δεύτερη περίπτωση, το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο ανέρχεται σε 300.000 €.

Η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει και τμηματικά, μόνο στην περίπτωση της εισφοράς σε χρήμα, με την προϋπόθεση ότι κατά τη σύσταση θα καταβληθεί τουλάχιστον το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο, όπως αυτό προβλέπεται από τον Κ.Ν. 2190/ 1920 και τις ειδικές διατάξεις νόμων. Απαγορεύεται η τμηματική καταβολή της εισφοράς σε είδος. Επιπλέον, πρέπει να ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις:

Η δυνατότητα της τμηματικής καταβολής, να προβλέπεται στο καταστατικό.

Η αξία που καταβάλλεται για κάθε μετοχή, να μην είναι κατώτερη από το 1/4 της ονομαστικής της αξίας.

Η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο να καταβάλλεται εφάπαξ με την πρώτη δόση.

Οι μετοχές να παραμένουν ονομαστικές μέχρι την πλήρη εξόφληση τους.

Η τμηματική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου να μην ξεπερνά τα δέκα έτη.

Να μην πραγματοποιηθεί καμία αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, πριν από τη δημοσίευση της πρόσκλησης για την καταβολή της τελευταίας οφειλόμενης δόσης. Η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου από τους μετόχους σε μετρητά πραγματοποιείται σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό όψεως, που θα ανοιχτεί στο όνομα της εταιρίας. Το ονοματεπώνυμο του κάθε μετόχου θα πρέπει να αναγράφεται στο παραστατικό της τράπεζας, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος καταβολής του κεφαλαίου από την αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχίας.

Υπάρχει περίπτωση, το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας να ορίζεται μεγαλύτερο από 60.000 €. Αυτή αφορά την περίπτωση Κάλυψης του μετοχικού κεφαλαίου με δημόσια εγγραφή ή την περίπτωση, που η εταιρία προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση, οπότε το μετοχικό κεφάλαιο πρέπει να είναι τουλάχιστον 300.000 €. Επίσης στην περίπτωση που η εταιρία δραστηριοποιείται στον τραπεζικό ή χρηματοπιστωτικό κλάδο (τράπεζες, χρηματιστηριακές εταιρίες, εταιρίες leasing , Α.Χ.Ε.Π.Ε.Υ., Α.Ε.Π.Ε.Υ., Α.Ε.Ε.Χ., Α.Ε.Λ.Δ.Ε.) , το ελάχιστο κεφάλαιο της ορίζεται διαφορετικά με προεδρικά διατάγματα.

Από φορολογική άποψη, τα ποσά που καταβάλλονται από τους ιδρυτές μετόχους, τόσο κατά τη σύσταση της εταιρίας, όσο και κατά τις μεταγενέστερες αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου των Α.Ε., μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α., από τους υπάρχοντες μετόχους τους, δεν αποτελούν τεκμήριο δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, με αποτέλεσμα να μην είναι υποχρεωμένοι οι μέτοχοι αυτής να δικαιολογήσουν την προέλευση των χρημάτων.

Μέσα σε δύο μήνες από την ημερομηνία καταχώρισης της εταιρίας στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, οι μέτοχοι οφείλουν να έχουν ολοκληρώσει τη διαδικασία που προβλέπεται, για την καταβολή της αναλογίας που αντιστοιχεί στον καθένα στο μετοχικό κεφάλαιο. Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας συνεδριάζει, προκειμένου να πιστοποιήσει ή μη, την καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου. Το πρακτικό συνεδρίασης

διαβιβάζεται στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας, προκειμένου να γίνει ο έλεγχος πιστοποίησης της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου.

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στην περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, όπου η προθεσμία που έχουν οι μέτοχοι για να ανταποκριθούν, δεν μπορεί να οριστεί μεγαλύτερη των τεσσάρων (4) μηνών και μικρότερη του ενός (1) μηνός, στην περίπτωση που η εταιρία δεν είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο και των δεκαπέντε (15) ημερών, όταν η εταιρία είναι εισηγμένη.

Ο χρόνος συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου και η υποβολή των στοιχείων στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας, για πιστοποίηση ή μη της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου, δεν μπορεί να υπερβεί τις είκοσι (20) ημέρες από την ημερομηνία λήξης της προθεσμίας καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου από τους μετόχους. Σε περίπτωση μη τήρησης των προθεσμιών και των διαδικασιών, τίθεται θέμα ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της εταιρίας.

Η αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας, με την παραλαβή του πρακτικού του Διοικητικού Συμβουλίου, σχετικά με την πιστοποίηση ή μη της αρχικής καταβολής ή αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, ορίζει δύο (2) υπαλλήλους της, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για τον έλεγχο της ορθής τήρησης της διαδικασίας και καταχώρισης των στοιχείων στα βιβλία της εταιρίας. Για τον λόγο αυτόν, ζητούν από την εταιρία την προσκόμιση των παρακάτω δικαιολογητικών:

Ισοζύγιο γενικού και αναλυτικού καθολικού.

Αντίγραφο της έκθεσης της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920, στην περίπτωση εισφοράς σε είδος.

Αντίγραφο παραστατικού από την τράπεζα, στην οποία κατατέθηκε το μετοχικό κεφάλαιο.

Αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού της τράπεζας και των μετόχων.

Τα Φ.Ε.Κ. ή την ανακοίνωση του Εθνικού Τυπογραφείου σχετικά με τις αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου.

Το βιβλίο πρακτικών του Δ.Σ. και συγκεκριμένα, το πρακτικό που καταχωρήθηκε η πιστοποίηση καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου.

Από τα παραπάνω βιβλία, διαπιστώνεται η καταβολή ή μη του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας και συντάσσεται σχετική έκθεση από τους ελεγκτές, η οποία και υποβάλλεται στην αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχίας. Η αμοιβή των ελεγκτών που διενήργησαν τον έλεγχο, πραγματοποιείται

από την εταιρία, σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας της Νομαρχίας (Τότσης X, 1999).

### 4.3.1 Έννοια της μετοχής

Η διαίρεση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρίας πραγματοποιείται σε μετοχές. Κάθε μετοχή έχει την ίδια αξία, αποτελεί αξιόγραφο και είναι η σχέση που συνδέει τον μέτοχο με την εταιρία. Είναι το μικρότερο τμήμα, στο οποίο μπορεί να διαιρεθεί το μετοχικό κεφάλαιο και βάσει της μετοχής, απορρέουν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του μετόχου προς την εταιρία. Με βάση τον αριθμό των μετοχών που κατέχει ο κάθε μέτοχος, προσδιορίζεται και η συμμετοχή του στο μετοχικό κεφάλαιο, στη διανομή των κερδών και στη διοίκηση της εταιρίας (Τότσης X, 1999).

### 4.3.2 Κατηγορίες μετοχών

Με βάση τα δικαιώματα που παρέχουν, οι μετοχές διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

**Κοινές μετοχές.** Είναι αυτές που παρέχουν τη δυνατότητα συμμετοχής στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, στη διανομή των κερδών καθώς επίσης και στις αποφάσεις της εταιρίας.

**Προνομιούχες μετοχές.** Είναι αυτές οι οποίες δικαιούνται προνομιακή απόληψη του πρώτου μερίσματος, τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις προηγούμενες χρήσεις, στις οποίες δεν καταβλήθηκε μέρισμα λόγω ζημιών ή καταβλήθηκε μέρισμα μικρότερο από το προβλεπόμενο, βάσει του νόμου, καθώς επίσης και κατά τη λύση και εκκαθάριση της εταιρίας. Οι προνομιούχες μετοχές διακρίνονται σε μετοχές μετά ψήφου και άνευ ψήφου. Προκειμένου να μετατραπούν οι προνομιούχες μετοχές «άνευ ψήφου» σε κοινές μετοχές με ψήφο, απαιτείται η σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων και η πλειοψηφία των 3/4 του συνόλου του εκπροσωπούμενου κοινού καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

**Μετοχές επικαρπίας.** Σε περίπτωση που η εταιρία προβεί σε απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου χορηγεί στους μετόχους, των οποίων το κεφάλαιο αποσβέστηκε, μετοχές επικαρπίας. Αυτές δεν παρέχουν στους μετόχους που τις κατέχουν δικαίωμα συμμετοχής στη διοίκηση, ούτε στο προϊόν εκκαθάρισης της εταιρίας, τους δίνουν όμως τη δυνατότητα συμμετοχής στα κέρδη.

Μία άλλη διάκριση των μετοχών είναι σε ανώνυμες και ονομαστικές. Η έκδοση τους πρέπει να προβλέπεται στο καταστατικό που συντάσσει η εταιρία.



**Ανόνημες.** Είναι οι μετοχές στις οποίες δεν αναγράφεται το όνομα του δικαιούχου. Εκδίδονται μόνο αν η αξία αυτών έχει ολοσχερώς εξοφληθεί.

**Ονομαστικές.** Είναι οι μετοχές που αναγράφουν το όνομα του κατόχου τους.

Σε ορισμένες κατηγορίες εταιριών, ανάλογα με το αντικείμενο δραστηριότητας, ειδικές διατάξεις νόμων επιβάλλουν στις εταιρίες αυτές, να εκδίδουν μόνο ονομαστικές μετοχές, ώστε να είναι γνωστό το πρόσωπο που τις κατέχει. Σ ' αυτή την κατηγορία ανήκουν εταιρίες τραπεζικές, ασφαλιστικές, σιδηροδρομικές, αεροπορικές, διανομής φυσικού αερίου, παραγωγής - διανομής ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης και αποχέτευσης, τηλεπικοινωνιών, ραδιοφωνίας καθώς και για εταιρίες κατασκευής πολεμικού υλικού ορίζεται, ότι οι μετοχές τους θα είναι ονομαστικές. .

**Δεσμευμένες μετοχές.** Κατά την ίδρυση της εταιρίας, δίνεται η δυνατότητα στους μετόχους - ιδρυτές να δεσμεύσουν όλες ή ένα ορισμένο αριθμό μετοχών, οι οποίες δεν μπορούν να μεταβιβαστούν ελεύθερα για το χρονικό διάστημα που διαρκεί η δέσμευση τους (Τότσης X ,1999).

#### **4.4 Διοίκηση της εταιρίας**

Τα όργανα που διοικούν την εταιρία, σύμφωνα με τον Κ.Ν.2190/ 1920, και οι αρμοδιότητες τους, όπως αυτές ορίζονται στο καταστατικό, είναι:

##### **Η Γενική Συνέλευση των μετόχων**

##### **Το Διοικητικό Συμβούλιο**

##### **Οι Ελεγκτές**

Η Γενική Συνέλευση των μετόχων είναι το όργανο της εταιρίας, στο οποίο συμμετέχουν τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που κατέχουν μετοχές της εταιρίας κατά την ημερομηνία συγκρότησης της Γενικής Συνέλευσης και είναι η μόνη αρμόδια να προβεί σε τροποποιήσεις διατάξεων του καταστατικού, καθώς και διορισμού των υπολοίπων οργάνων διοίκησης και ορισμού των αρμοδιοτήτων τους. Οι αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης αφορούν θέματα, που σχετίζονται με τις τροποποιήσεις διατάξεων του καταστατικού, την εκλογή των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών της εταιρίας, την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων και την αποδοχή ή μη της διάθεσης των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου. Επίσης, η Γενική Συνέλευση αποφασίζει για την έκδοση ομολογιακού δανείου, τη συγχώνευση ή μετατροπή της εταιρίας, τη λύση και εκκαθάριση αυτής και για τον διορισμό των εκκαθαριστών.

Η Γενική Συνέλευση συνεδριάζει, είτε αυτόκλητα είτε μετά από πρόσκληση του Διοικητικού Συμβουλίου, στην έδρα της εταιρίας. Οι αποφάσεις της λαμβάνονται κατά πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου που εκπροσωπείται σ' αυτή και είναι δεσμευτικές για το σύνολο των μετόχων. Οφείλει να συνεδριάζει τουλάχιστον μία φορά τον χρόνο και για να έχει δυνατότητα λήψης αποφάσεων, πρέπει σ' αυτήν να παρευρίσκονται μέτοχοι που εκπροσωπούν, τουλάχιστον, το 20% του μετοχικού κεφαλαίου, με την προϋπόθεση ότι αυτό το ποσοστό δεν θα είναι μικρότερο από το ελάχιστο προβλεπόμενο ποσό που ορίζει ο νόμος για τη σύσταση της εταιρίας. Στην περίπτωση που η εταιρία καλείται να λάβει αποφάσεις για κρίσιμα θέματα, ο νόμος ορίζει μεγαλύτερο ποσοστό προσέλευσης, έτσι ώστε η συνέλευση να έχει απαρτία.

Τόσο στην περίπτωση που η Γενική Συνέλευση συνεδριάζει μετά από πρόσκληση του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας όσο και στην περίπτωση εκείνη που συνεδριάζει αυτόκλητα, θα πρέπει να υπάρξει μέριμνα ώστε το σύνολο των μετόχων να πληροφορηθούν για τον τόπο συνεδρίασης, την ημερομηνία και την ώρα της συνεδρίασης, καθώς και τα θέματα της ημερήσιας διάταξης για τα οποία θα ληφθούν αποφάσεις από τους μετόχους. Η ανακοίνωση της πρόσκλησης, στην περίπτωση που η Γενική Συνέλευση δεν είναι αυτόκλητη, επιβάλλεται να δημοσιευτεί είκοσι (20) ημέρες πριν από τη σύγκληση της στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως στο τεύχος των Α.Ε και Ε.Π.Ε., στον ημερήσιο πολιτικό τύπο, σε μία οικονομική εφημερίδα και σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία εφημερίδα, η οποία εκδίδεται στον τόπο της έδρας της Α.Ε.

Είκοσι ημέρες μετά την ημερομηνία σύγκλησης της Γενικής Συνέλευσης, οι αποφάσεις της υποβάλλονται στην αρμόδια διεύθυνση της Νομαρχίας προς δημοσίευση.

Οι αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης είναι άκυρες, όταν αυτές λαμβάνονται κατά παράβαση του νόμου ή όταν μέσα από αυτές θίγονται συμφέροντα μετόχων και πιστωτών της εταιρίας. Την ακύρωση μιας απόφασης έχουν δικαίωμα να ζητήσουν:

Μέτοχοι οι οποίοι εκπροσωπούν τουλάχιστον το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Το Διοικητικό Συμβούλιο.

Οποιοδήποτε μέλος του Δ.Σ. της εταιρίας, εφόσον διαπραγματεύεται ζήτημα ποινικής δίωξης ή αποζημίωσης εναντίον του.

Οι Γενικές Συνελεύσεις, ανάλογα με τα θέματα της ημερήσιας διάταξης, για τα οποία οι μέτοχοι καλούνται να συζητήσουν και να λάβουν αποφάσεις, διακρίνονται στα εξής είδη:

Α) Τακτική. Αφορά τη Γενική Συνέλευση που συνέρχεται υποχρεωτικά κάθε έτος και μέσα σε χρονικό διάστημα έξι μηνών από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής χρήσης και έχει ως θέματα την έγκριση ή μη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, τον έλεγχο της διοίκησης της εταιρίας, την απαλλαγή ή μη των ελεγκτών και των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου από κάθε ευθύνη αποζημίωσης και την εκλογή νέων μελών Διοικητικού Συμβουλίου και Ελεγκτών.

Προϋπόθεση για τη σύγκληση της είναι να παρευρίσκονται σ' αυτή μέτοχοι που κατέχουν το 1/5 του μετοχικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση που δεν επιτυγχάνεται η παραπάνω απαρτία, η συνέλευση επαναλαμβάνεται εντός είκοσι ημερών και συνεδριάζει νόμιμα, χωρίς να απαιτείται η παρουσία μετόχων που κατέχουν ορισμένο ποσοστό μετοχικού κεφαλαίου.

Σε περίπτωση που, εκτός των παραπάνω θεμάτων, στη Γενική Συνέλευση, υπάρχουν θέματα που έχουν μεγαλύτερη βαρύτητα για τη λειτουργία της εταιρίας, ο νόμος επιβάλλει μεγαλύτερο ποσοστό προκειμένου να υπάρχει απαρτία. Η συνέλευση μπορεί να αναβληθεί, εάν αυτό ζητηθεί από μετόχους που εκπροσωπούν το 1/20 του κεφαλαίου, πρέπει, ωστόσο, να συνεδριάσει υποχρεωτικά εντός 30 ημερών από την ημερομηνία αναβολής της.

Β) Έκτακτη. Είναι η Γενική Συνέλευση, η οποία συγκαλείται εντός δέκα ημερών, μετά από αίτηση των μετόχων ή των ελεγκτών προς το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας, σε μια οποιαδήποτε χρονική στιγμή, με θέματα τα οποία αναφέρονται στην αίτηση.

Γ) Καταστατική. Είναι η Γενική Συνέλευση, η οποία συγκαλείται με σκοπό την τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας. Οι αποφάσεις της αφορούν θέματα που έχουν σχέση με τη μεταβολή του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας ή των σκοπών της εταιρίας, την έκδοση ομολογιακού δανείου, την αλλαγή της έδρας, τη λύση ή την παράταση της διάρκειας της, καθώς και θέματα σχετικά με τη διάσπαση ή συγχώνευση ή μετατροπή ή αναβίωση.

Για να θεωρηθεί ότι η καταστατική Γενική Συνέλευση, συνεδριάζει νόμιμα πρέπει σ' αυτή να παρευρίσκονται μέτοχοι, που εκπροσωπούν τα 2/3 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Σε περίπτωση μη απαρτίας, συγκαλείται ξανά εντός είκοσι ημερών και θεωρείται ότι συνεδριάζει νόμιμα, εάν παρευρίσκονται σ' αυτή, μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/2 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Εάν δεν παρευρίσκεται ο προβλεπόμενος αριθμός μετόχων που να εκπροσωπεί το 1/2 του μετοχικού κεφαλαίου, η συνέλευση συγκαλείται σε διάστημα είκοσι

ημερών και θεωρείται ότι συνεδριάζει νόμιμα, εάν παρευρίσκονται σε αυτή μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/3 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Οι αποφάσεις της καταστατικής Γενικής Συνέλευσης, για ορισμένα θέματα, πέρα από την αυξημένη πλειοψηφία για την απαρτία της, απαιτούν και αυξημένο ποσοστό στη λήψη των αποφάσεων τους.

2. Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι το όργανο το οποίο διοικεί και εκπροσωπεί την εταιρία. Τα μέλη του εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση, η οποία αποφασίζει και για τις αρμοδιότητες τις οποίες θα εκχωρήσει. Οι αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου δεσμεύουν την εταιρία κατά τη διάρκεια της θητείας του και ελέγχονται από τη Γενική Συνέλευση τουλάχιστον μία φορά τον χρόνο, η οποία είναι και η μόνη αρμόδια, προκειμένου να αποφασίσει για την απαλλαγή ή μη των μελών από ευθύνες που συνεπάγονται οι συγκεκριμένες αποφάσεις.

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου είναι τουλάχιστον τρία και η θητεία τους δεν μπορεί να υπερβεί τα έξι χρόνια. Στην πρώτη συνεδρίαση, μετά την εκλογή τους, εκλέγουν τον Πρόεδρο, τον Αντιπρόεδρο και τον Διευθύνοντα Σύμβουλο.

Το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει τουλάχιστον μία φορά τον μήνα στην έδρα της εταιρίας, μετά από πρόσκληση του Προέδρου του και σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, εάν αυτό ζητηθεί από τουλάχιστον δύο μέλη του. Προκειμένου οι αποφάσεις του να είναι νόμιμες, απαιτείται να παρευρίσκονται στη συνεδρίαση τα μισά συν ένα από τα μέλη του, τα οποία δεν μπορεί να είναι λιγότερα από τρία. Οι αποφάσεις καταγράφονται στο βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου.

Απαγορεύεται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου να συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες ή να έχουν ατομική επιχείρηση με παρεμφερή με την ανώνυμη εταιρία σκοπό, χωρίς την έγκριση της Γενικής Συνέλευσης. Στην αντίθετη περίπτωση η εταιρία μπορεί να απαιτήσει αποζημίωση από το μέλος του Δ.Σ. για απώλεια εσόδων λόγω αυτής της δραστηριότητας του.

Η Γ.Σ. έχει τη δυνατότητα να εγκρίνει αμοιβές για τις υπηρεσίες που παρέχουν τα μέλη του Δ.Σ. Οι αμοιβές αυτές διακρίνονται σε:

Αμοιβή επί των κερδών της χρήσης. Η αμοιβή δίνεται ως ποσοστό από τα καθαρά κέρδη της εταιρίας, εφόσον αυτό προβλέπεται στο καταστατικό της, με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων που εγκρίνει τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης και τη διάθεση των κερδών, αφού προηγουμένως έχει παρακρατηθεί από τα κέρδη ο αναλογούν φόρος εισοδήματος, το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα.

Αμοιβή που ορίζεται ή δεν ορίζεται από το καταστατικό. Η αμοιβή αυτή προσδιορίζεται στο καταστατικό ή λαμβάνεται με απόφαση της Γ.Σ., κατά την τακτική της συνεδρίαση, είναι ένα συγκεκριμένο ποσό και δίδεται χωρίς να ληφθεί υπόψη εάν η εταιρία παρουσιάζει κέρδη ή ζημιές.

Αμοιβές βάσει ειδικής σχέσης ή εντολής. Στην περίπτωση που τα μέλη του Δ.Σ. προσφέρουν και εργασία, πέρα από αυτή που αφορούν τα καθήκοντα τους ως μέλη του Δ.Σ., η Γ.Σ. εγκρίνει αμοιβές που έχουν τη μορφή μισθού για τις υπηρεσίες τους.

3. Οι Ελεγκτές εκλέγονται από την τακτική Γ.Σ. των μετόχων για ένα έτος, προκειμένου να ελέγξουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας και τον τρόπο διαχείρισης της από το Δ.Σ. Είναι τουλάχιστον δύο πτυχιούχοι ανωτάτων σχολών με άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος του Οικονομικού Επιμελητηρίου. Οι ελεγκτές δεν μπορεί να είναι μέτοχοι της εταιρίας, μέλη του Δ.Σ., εργαζόμενοι της, καθώς επίσης υπάλληλοι Ν.Π.Δ.Δ., τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Εάν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας, προκύπτουν αποτελέσματα, τα οποία πληρούν τα κριτήρια που ορίζει ο νόμος για έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από Ορκωτό Ελεγκτή -Λογιστή, τότε η Γ.Σ. θα τον επιλέξει από μία λίστα τουλάχιστον έξι Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, χωρίς να έχει τη δυνατότητα επανεκλογής του για περισσότερες από τέσσερις συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις .

Η αμοιβή των ελεγκτών βαρύνει την εταιρία, το δε ύψος της προσδιορίζεται στην απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων, χωρίς να είναι κατώτερο από τα όρια που θέτει κάθε φορά το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Ποσοστό 10 % από την αμοιβή παρακρατείται και αποδίδεται στο Οικονομικό Επιμελητήριο.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης, τίθενται στη διάθεση των ελεγκτών τα βιβλία της εταιρίας, προκειμένου να ελέγξουν τον τρόπο καταχώρισης των στοιχείων, καθώς επίσης και τις αποφάσεις του Δ.Σ. Ενώ, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, προβαίνουν σε έλεγχο της απογραφής και των οικονομικών καταστάσεων και υποβάλλουν έκθεση στη Γ.Σ. των μετόχων με τις παρατηρήσεις που προέκυψαν από τον παραπάνω έλεγχο. Στην έκθεση των ελεγκτών είναι απαραίτητο να αναγράφονται τα παρακάτω:

Αν τους παρασχέθηκαν οι απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του ελέγχου.

Αν έλαβαν γνώση για τους απολογισμούς υποκαταστημάτων της εταιρίας.

Εάν τηρείται ο λογαριασμός κόστους παραγωγής, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις.

Εάν υπήρξε τροποποίηση στη μέθοδο απογραφής, την οποία διενήργησε η εταιρία συγκριτικά με την προηγούμενη εταιρική χρήση.

Η Γ.Σ. των μετόχων, λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις της έκθεσης, προβαίνει σε απαλλαγή ή μη τόσο των ελεγκτών όσο και των μελών του Δ.Σ. από ευθύνες που τους βαρύνουν από τις πράξεις τους (Τότσης Χ, 1999).

#### **4.5 Φορολογία εισοδήματος της εταιρίας**

Οι ανώνυμες εταιρίες αποτελούν νομικά πρόσωπα και φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτούν, είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας πραγματοποιείται με την αφαίρεση από τα κέρδη της χρήσης, αυτών που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο ή είναι αφορολόγητα. Στην περίπτωση αυτή, μειώνονται τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό των χρεωστικών τόκων, που προκύπτει ως ποσοστό των απαλλασσόμενων ή φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο εσόδων προς τα συνολικά έσοδα. Επίσης, αφαιρείται ποσοστό 5% των εσόδων που δεν υπόκεινται σε φορολογία ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο, χωρίς να μπορεί να υπερβεί το 20% των συνολικών δαπανών της εταιρίας.

Απαλλασσόμενα έσοδα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο

Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται σε 25% και είναι ανεξάρτητος από το είδος των μετοχών. Εάν η εταιρία δραστηριοποιείται σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, ο συντελεστής μειώνεται κατά ποσοστό 40%.

Εκτός από τον κύριο φόρο, η ανώνυμη εταιρία που αποκτά εισοδήματα από ακίνητα, φορολογείται γι' αυτά με πρόσθετο φόρο 3%. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του κύριου φόρου εισοδήματος.

Ο φόρος εισοδήματος καταβάλλεται σε οκτώ μηνιαίες δόσεις στην αρμόδια εφορία που ανήκει η εταιρία, αρχής γενομένης από τον πέμπτο μήνα μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης. Επιπλέον, καταβάλλεται και ποσοστό 55% του κύριου και συμπληρωματικού φόρου, έναντι κερδών της επόμενης χρήσης. Από τα παραπάνω, αφαιρούνται οι παρακρατήσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης ( Γκίνολου Δ, 2004).

#### 4.5.1 Διάθεση κερδών της εταιρίας

Τα καθαρά κέρδη της εταιρίας προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα μικτά κέρδη, των αποσβέσεων και όλων των υπολοίπων εξόδων που δεν περιλαμβάνονται στο λειτουργικό κόστος, καθώς και των ζημιών που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας. Η διάθεση των κερδών πραγματοποιείται, εφόσον πρώτα έχει καλυφθεί τυχόν ζημία προηγούμενων χρήσεων. Από τα κέρδη που απομένουν, αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος και στη συνέχεια παρακρατείται ποσοστό 5% για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού<sup>23</sup>. Μετά την αφαίρεση των παραπάνω, η εταιρία προβαίνει στη διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους. Ως πρώτο μέρισμα, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ του 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και του 35% των καθαρών κερδών που προέκυψαν μετά την αφαίρεση και του τακτικού αποθεματικού. Τα εναπομένοντα καθαρά κέρδη διατίθενται, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού της εταιρίας και τις αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης. Συγκεκριμένα, επιβάλλεται:

- να σχηματίσει ειδικό αποθεματικό ίσο με την αξία των μετοχών, εάν, κατά τη χρήση, η ανώνυμη εταιρία απέκτησε δικές της μετοχές.
- να διανείμει πρόσθετο μέρισμα, εάν αυτό προβλέπεται στο καταστατικό της.
- να καταβάλει αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. ή παροχές στο προσωπικό, είτε αυτό προβλέπεται στο καταστατικό είτε λαμβάνεται με απόφαση από τη Γ.Σ., αυξημένης απαρτίας και πλειοψηφίας (Τότσης Χ, 1999).

#### 4.6 Λύση – Εκκαθάριση της Α.Ε.

Η εταιρία λύεται, με τη λήξη του χρόνου διάρκειας της, όπως αυτός αναγράφεται στο καταστατικό της, με ανάκληση της άδειας σύστασης της, με την κήρυξη της σε κατάσταση πτώχευσης και με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, που λαμβάνεται με απόλυτη απαρτία και πλειοψηφία, χωρίς απαραίτητα να συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος λόγος. Συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα πρόσωπο δεν αποτελεί λόγο λύσης της εταιρίας, δεδομένου ότι η εταιρία μετατρέπεται σε μονοπρόσωπη ανώνυμη εταιρία. Η λύση της εταιρίας υποβάλλεται στους ίδιους κανόνες δημοσιότητας, στους οποίους υποβάλλεται και η έναρξη της. Επομένως, καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. και δημοσιεύεται στο Φ.Ε.Κ., τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.Η Γενική Συνέλευση των μετόχων, από την ημερομηνία λύσης της εταιρίας και πριν αρχίσει η διαδικασία

διανομής της περιουσίας της, μπορεί να λάβει απόφαση με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία, για αναβίωση της εταιρίας. Η αναβίωση της εταιρίας απαιτεί τροποποίηση του καταστατικού της και υπόκειται στους ίδιους κανόνες δημοσιότητας. Τη λύση της εταιρίας, ακολουθεί η εκκαθάριση της. Οι εκκαθαριστές διορίζονται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο του καταστατικού για τη λύση και εκκαθάριση της εταιρίας, από την αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχίας, σε περίπτωση ανάκλησης της άδειας και από τα δικαστήρια, όταν υπάρχει αδυναμία διορισμού από τη Γενική Συνέλευση. Τα ονόματα των εκκαθαριστών καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών και δημοσιεύονται στο Φ.Ε.Κ., τεύχος Α.Ε. και ΕΠΕ. Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, η Γενική Συνέλευση διατηρεί τα δικαιώματα της που αφορούν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων και την αλλαγή των εκκαθαριστών. Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας δεν υφίσταται και οι αρμοδιότητες του αναλαμβάνονται από τους εκκαθαριστές. Οι αποφάσεις των εκκαθαριστών καταχωρούνται στο βιβλίο πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου. Η ανάληψη των καθηκόντων των εκκαθαριστών πραγματοποιείται με πρωτόκολλο, που συντάσσεται ανάμεσα σε αυτούς και το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις της. Με την ανάληψη των καθηκόντων, οι εκκαθαριστές συντάσσουν ισολογισμό, αντίγραφο του οποίου, υπογεγραμμένο από τους εκκαθαριστές και εγκεκριμένο από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, υποβάλλουν στην εποπτεύουσα αρχή και δημοσιεύουν στο Φ.Ε.Κ., τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και στον τύπο. Γνωστοποιούν στην αρμόδια εφορία τη λύση της εταιρίας και την έναρξη της εκκαθάρισης, θεωρώντας νέα στοιχεία ή γνωστοποιώντας τη συνέχιση των ήδη υπαρχόντων, με την προσθήκη της ένδειξης «ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» στην επωνυμία της εταιρίας.

Κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές προβαίνουν σε ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας, σε είσπραξη των απαιτήσεων και σε τακτοποίηση των υποχρεώσεων. Το αποτέλεσμα που προκύπτει από την εκκαθάριση διανέμεται στους μετόχους, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο.

Η διάρκεια της εκκαθάρισης μπορεί να διαρκέσει περισσότερο από ένα χρόνο, χωρίς ωστόσο να μπορεί να υπερβεί την πενταετία. Στην περίπτωση αυτή, οι εκκαθαριστές υποχρεούνται να υποβάλουν κάθε χρόνο δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και να δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες εγκρίνονται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, που αποφασίζει και για την ευθύνη των εκκαθαριστών.



Με τη λήξη της εκκαθάρισης και πριν προβούν στη διανομή της καθαρής θέσης, συντάσσουν τον ισολογισμό λήξης της εκκαθάρισης, ο οποίος εγκρίνεται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, είναι μόνο τα ταμειακά διαθέσιμα, οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις της εταιρίας προς τους μετόχους.

Ο ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης καταχωρείται στο Μητρώο Α.Ε. και δημοσιεύεται στο Φ.Ε.Κ., τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Μετά τη δημοσίευση του, επέρχεται η οριστική λύση της εταιρίας (Τότσης Χ, 1999).

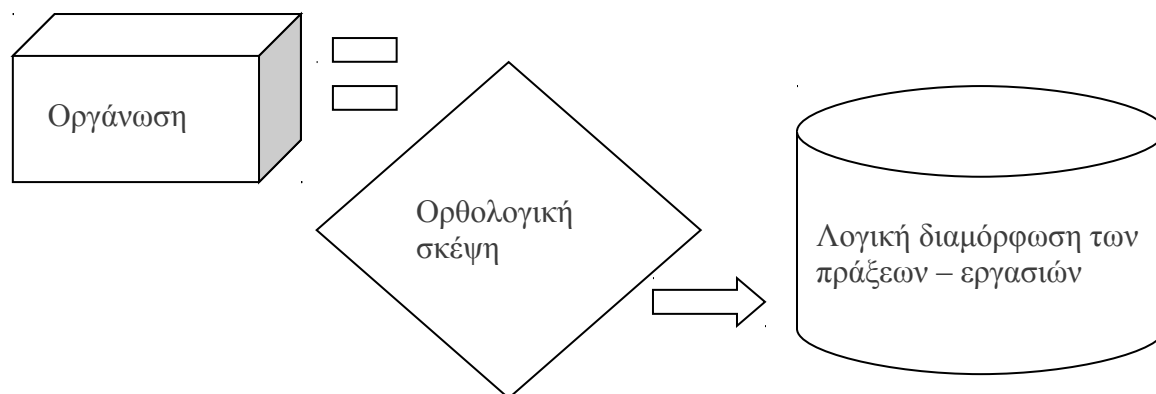
## ΜΕΡΟΣ Β' : ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ

Οι επιχειρήσεις (ατομικές ή εταιρίες) , εκτός από το δικαίωμα να διαλέξουν το είδος της οικονομικής τους δραστηριότητας , έχουν και υποχρεώσεις , διότι υπάρχουν ορισμένοι θεσμοί (αστικός και εμπορικός νόμος , φορολογικές διατάξεις , έθιμα , εμπορικές συνήθειες κ.λπ. ) που περιορίζουν και ελέγχουν τον τρόπο δράσης τους. Ο υπεύθυνος καλείται να οργανώνει τον καταμερισμό των έργων και της παραγωγικής εργασίας μέσα στα παραπάνω πλαίσια , φαινόμενο πολύπλοκων σχέσεων και εξαρτήσεων ώστε να απαιτείται ένα σύστημα οργάνωσης για καλύτερα δυνατά αποτελέσματα .

#### 5.1 Έννοια της οργάνωσης

Οργάνωση είναι μια διαδικασία (μέθοδος-τρόπος)που προσδιορίζει και ταξινομεί την εργασία που θα εκτελεστεί για την επίτευξη προκαθορισμένων στόχων .



Πρόκειται για την τυπική οργάνωση, αφού προσχεδιάζεται και είναι σκόπιμη . Με τη διοικητική αυτή δραστηριότητα καθορίζονται κυρίως :

Ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει η κατανομή του όλου έργου .

Τα οργανωτικά τμήματα .

Οι αρμοδιότητες και οι εξουσίες κάθε τμήματος .

Οι άνθρωποι που θα αναλάβουν τις διάφορες θέσεις του τμήματος .

Οι διαπροσωπικές σχέσεις .

Ο εξοπλισμός και

Η χωροταξική διάρθρωση κάθε τμήματος .

Αν όλα αυτά εναρμονιστούν και συντονιστούν όσο το δυνατόν καλύτερα , τα αποτελέσματα θα είναι θετικά .

Με την ορθολογική οργάνωση επιτυγχάνεται η πληροφόρηση της διοίκησης για το σωστό έλεγχο και προγραμματισμό των ενεργειών και από αυτήν η κυβερνητική , που σημαίνει λήψη ορθών αποφάσεων και ενεργειών από τη διοίκηση .

Οργάνωση , πληροφόρηση και κυβερνητική θεωρούνται και αυτές από πολλούς , πέρα από τη φύση , την εργασία και το κεφάλαιο , συντελεστές της παραγωγής .

Το κυρίαρχο στοιχείο μιας σωστής οργάνωσης είναι το οργανωτικό διάγραμμα που καταρτίζει ο οργανωτής , το οργανόγραμμα .

Οργανόγραμμα είναι ένα γράφημα που απεικονίζει σχηματικά τη δομή της επιχείρησης ή μιας υπηρεσίας της και δίνει την ανατομική εικόνα αυτής . Με το οργανόγραμμα καθορίζεται η κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των τμημάτων , το ιεραρχικό επίπεδο των διαφόρων επικεφαλής υπηρεσιών και οι ιεραρχικές ή λειτουργικές σχέσεις μεταξύ των υπηρεσιών .

Πέραν της τυπικής οργάνωσης υπάρχει και η άτυπη οργάνωση . Η άτυπη οργάνωση στερείται σχεδίου , δεν περιγράφεται με κείμενα , δεν απεικονίζεται με οργανογράμματα και δεν προορίζεται οπωσδήποτε να πραγματοποιήσει αντικειμενικούς σκοπούς .

Είναι προσανατολισμένη προς τον άνθρωπο , αν και οι πιθανότητες για αριστοποίηση της συμπεριφοράς του είναι λιγότερες γιατί εξ αντικειμένου οι “άτυπες σχέσεις ” αφού δεν προκαθορίζονται δεν ελέγχονται και επαρκώς .

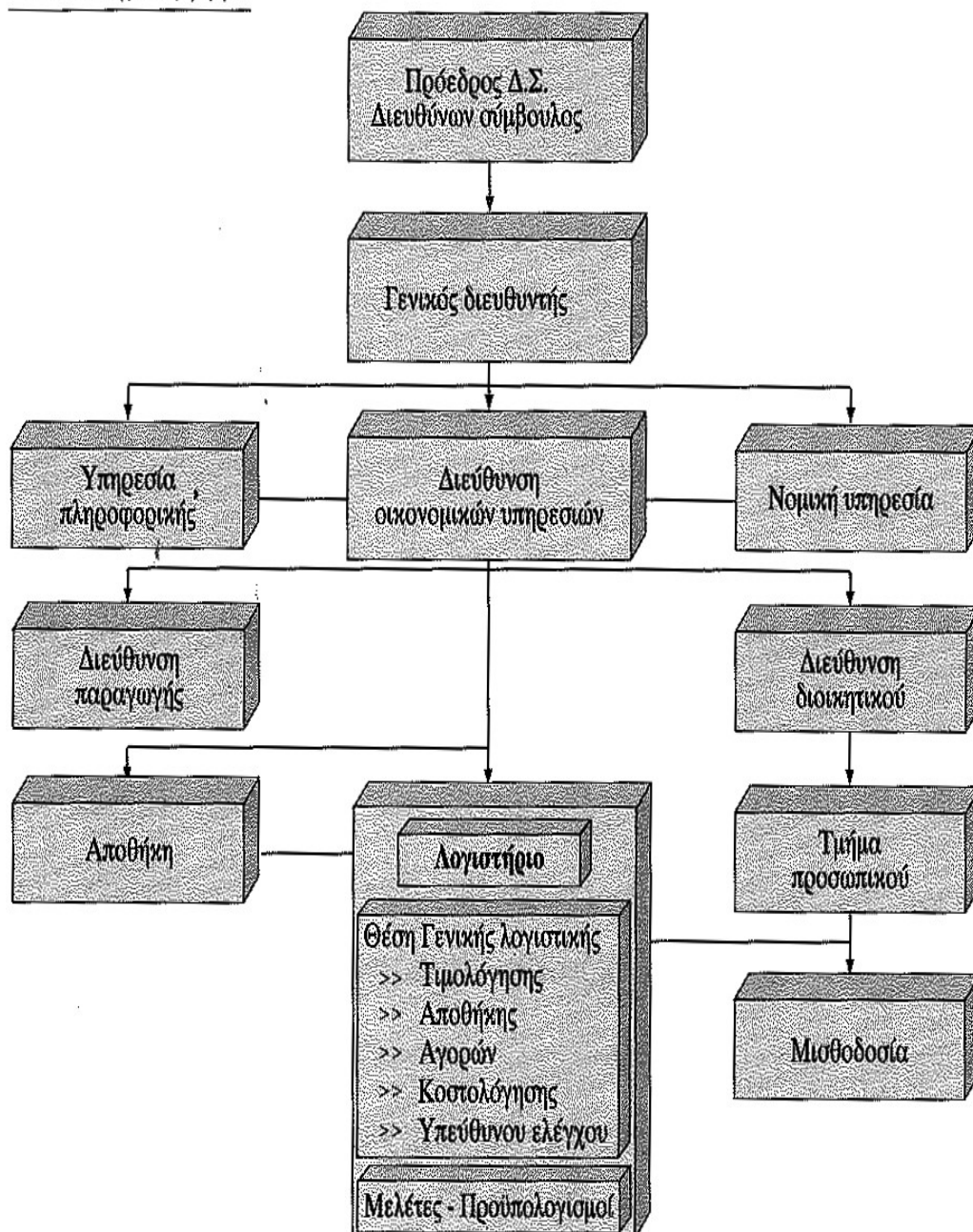
Στην άτυπη οργάνωση , αντί του προσχεδιασμένου Οργανογράμματος , τα άτομα σχηματίζουν από μόνα τους και για την ικανοποίηση προσωπικών τους αναγκών (ασφάλεια, σιγουριά,

επαγγελματική και κοινωνική προβολή κ.ά.) “άτυπες ομάδες” με σχέση όμως συνεργασίας και αλληλεπίδρασης που δεν καθορίζεται από κανέναν οργανωτή .

Άτυπη και τυπική οργάνωση συνυπάρχουν παρά τη σύγκρουση των στόχων τους (διαφορετικοί στόχοι επιχείρησης – τυπικής οργάνωσης και “κοινωνικής” άτυπης ομάδας) .

Η αρμονική συνύπαρξη άτυπης και τυπικής οργάνωσης βοηθά στη λύση εργασιακών και διαπροσωπικών θεμάτων ( Αληφαντής Γ , 2002 ) .

### Τυπικό οργανόγραμμα



## 5.2 Οργάνωση λογιστηρίου

Προϋπόθεση για την αποτελεσματική λειτουργία του λογιστηρίου είναι η ορθή οργάνωση του, που στόχο έχει την καλύτερη και πληρέστερη αξιοποίησή του προσωπικού και των διαθέσιμων τεχνικών μέσων , την εξοικονόμηση χρόνου και την όσο το δυνατόν τελειότερη διεξαγωγή των λογιστικών εργασιών .

Η αρμονική συνεργασία και ο συντονισμός των δραστηριοτήτων είναι απαραίτητος όρος για την ομαλή λειτουργία του λογιστηρίου.

Η αρχή της μεγιστοποίησης του αποτελέσματος (ποσοτικά και ποιοτικά ) με ταυτόχρονη ελαχιστοποίηση της θυσίας (οικονομική αρχή ) έχει απόλυτη εφαρμογή και στην περίπτωση του λογιστηρίου.

Οργάνωση λογιστηρίου είναι η διαδικασία που προσδιορίζει και ομαδοποιεί τη λογιστική εργασία, ώστε η εκτέλεσή της από τους ανθρώπους και τα μέσα που διαθέτει το λογιστήριο να γίνεται εύρυθμα , απρόσκοπτα και αποδοτικά και εντός των προθεσμιών που τίθενται από τη φορολογιστική νομοθεσία ( Αναστασιάδης Ηλ , 1949 ) .

### 5.2.1 Προβλήματα διάρθρωση οργανωτικού σχεδίου

Παράγοντας που επιδρά επί της οργανωτικής επιτυχίας είναι η κατάρτιση ενός καλού οργανωτικού σχεδίου .

Η διαδικασία της οργάνωσης του λογιστηρίου βασίζεται στο οργανωτικό σχέδιο που θα εκπονήσει ο οργανωτής – λογιστής , μέσα από το οποίο καλείται να δώσει λύσεις στα προβλήματα που παρουσιάζονται για την επίτευξη των προκαθορισμένων στόχων του.

Τα κυριότερα προβλήματα που τον απασχολούν είναι :

- Ο προσδιορισμός του εύρους των διαδικασιών του λογιστηρίου .
- Η αποφυγή απώλειας χρόνου , άσκοπης ή διπλής εργασίας .
- Η μείωση των οικονομικών κινδύνων .
- Η τοποθέτηση προσωπικού με ειδικές γνώσεις και δεξιότητες.
- Η καλύτερη κατανομή της εργασίας και ο προσδιορισμός των καθηκόντων κάθε υπαλλήλου .
- Ο καθορισμός των ορίων ευθύνης καθενός .
- Η αύξηση της απόδοσης και της ποιότητας της εργασίας .

- Η εκπόνηση σαφών και λεπτομερών οδηγιών προς το προσωπικό .
- Η τήρηση των προθεσμιών περάτωσης των φορολογικών , λογιστικών και λοιπών εργασιών .
- Η φροντίδα για ενημέρωση των εργαζομένων στα νέα οικονομικά , λογιστικά , φορολογικά , εργατικά κ.ά. μέτρα .
- Η φροντίδα για εκπαίδευση του προσωπικού στις νέες τεχνολογίες που αφορούν το λογιστήριο .
- Η απρόσκοπτη επικοινωνία και συνεργασία του λογιστηρίου με τα άλλα τμήματα .
- Οι λειτουργικές διευκολύνσεις για τη διαμόρφωση του χώρου αυτού σε μηχανικά μέσα , έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό .

Τα προβλήματα αυτά γίνονται εντονότερα όταν ο οργανωτής λογιστής πρόκειται να προβεί στη λογιστική οργάνωση επιχείρησης η οποία δεν έχει τεθεί ακόμη σε λειτουργία , γιατί θα ενεργήσει όχι με βάση πραγματικά δεδομένα αλλά με υπολογισμούς , οι οποίοι πρέπει να γίνονται με ευρύτητα πνεύματος και με μεγάλη προσοχή ( Αναστασιάδης Ηλ , 1949 ) .

### **5.2.2 Λειτουργικές βαθμίδες οργάνωσης του λογιστηρίου**

Κάθε επιχείρηση ως ανεξάρτητος οργανισμός παρουσιάζει ιδιαιτερότητες ως προς :

Το είδος και τη φύση της .

Τον τρόπο σύνθεσης του κύκλου εργασιών της και

την προοπτική διεύρυνσης του οικονομικού μεγέθους και της παραγωγικής και συναλλακτικής έκτασης του κύκλου αυτού .

Ο οργανωτής λογιστής επιβάλλεται να γνωρίζει με κάθε λεπτομέρεια και ακρίβεια τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης , ώστε να οργανώσει με επιτυχία το λογιστήριό της .

Το έργο της οργάνωσης του λογιστηρίου διαμερίζεται σε εργασίες οι οποίες βέβαια αποσκοπούν στον ίδιο στόχο .

Οι μορφές εκτέλεσης του οργανωτικού έργου καθορίζονται από ένα είδος διαδικασίας – λειτουργίας , της οποίας οι βαθμίδες είναι :

Χωροθέτηση του λογιστηρίου , που αφορά την επιλογή του χώρου εγκατάστασης και τη διάρθρωση του με βάση τόσο το εσωτερικό , όσο και το εξωτερικό του περιβάλλον .

Η οργάνωση των δικαιολογητικών εγγράφων , που βασίζεται στη διαμόρφωση και το χειρισμό αυτών .

Η επιλογή και εφαρμογή του καταλληλότερου λογιστικού συστήματος , με τα λογιστικά του βιβλία τηρούμενα χειρόγραφα ή μηχανογραφικά , και της λογιστικής τεχνικής.

Η κατάρτιση του σχεδίου των λογαριασμών εναρμονισμένου με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή τα κλαδικά τοιαύτα) ή με τα Διεθνή Πρότυπα (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ) κατά περίπτωση .

Ο προγραμματισμός για την προμήθεια , συμπλήρωση και έγκαιρη υποβολή των φορολογικών και λοιπών εντύπων στο Δημόσιο (φορολογική αρχή , ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λπ. ) και η φροντίδα να ανταπεξέλθει η επιχείρηση στις λοιπές φορολογικές της υποχρεώσεις .

Η κατάρτιση προγράμματος ταμειακής κίνησης όπου θα αναγράφονται οι προβλεπόμενες εισπράξεις και πληρωμές κατά το διάστημα που προγραμματίζουμε με σκοπό :

Την εξασφάλιση των αναγκαίων κεφαλαίων κίνησης για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης.

Την πρόβλεψη και έγκαιρη εξασφάλιση των τυχόν απαιτούμενων κατά καιρούς πιστώσεων και

Την πρόβλεψη τυχόν πλεονασμάτων ρευστών διαθεσίμων για τη λήψη μέτρων προς αποδοτικότερη τοποθέτησή τους .

Είναι δυνατό μία επιχείρηση με ορθό οικονομικό προγραμματισμό και με μικρό κέρδος να μην σταματήσει την παραγωγική της διαδικασία , ενώ άλλη με μεγάλο κέρδος αλλά μη ορθό οικονομικό προγραμματισμό να μη μπορεί να είναι συνεπής στις υποχρεώσεις της , με αποτέλεσμα την εκποίηση των περιουσιακών της στοιχείων σε χαμηλή τιμή ή το δανεισμό με υψηλό τόκο κ.λπ.

Το ανθρώπινο δυναμικό και η οργάνωση της εργασίας του , όπου πρέπει να λάβουμε υπόψη μας ότι στο τμήμα πρέπει να γίνεται καταμερισμός των εργασιών κατ' άτομο με τέτοιο τρόπο , ώστε να διασφαλίζεται η ομαλή λειτουργία του τμήματος και ταυτόχρονα να αποφεύγεται η υποαπασχόληση του προσωπικού . Όσο περισσότερο είναι το προσωπικό , τόσο πιο στενά είναι τα ρα των αρμοδιοτήτων κάθε υπαλλήλου (μεγαλύτερη εξειδίκευση ) . Ο οργανωτής λογιστής πρέπει να είναι ο κατάλληλος άνθρωπος που θα εκτιμήσει σωστά την εργασία των άλλων και θα φροντίσει να δοθούν κίνητρα με σκοπό την αύξηση της αποδοτικότητάς τους . Η επιλογή του καταλληλότερου εξοπλισμού σε μηχανικά και ηλεκτρονικά μέσα νέας τεχνολογίας , έπιπλα κ.λπ. , ώστε να είναι εύχρηστα και λειτουργικά και η διαδικασία της μηχανογράφησης , κατά τη διάρκεια της οποίας πρέπει να αντιμετωπισθούν πρόσθετα και ειδικά προβλήματα που έχουν σχέση με την

επιλογή του ηλεκτρονικού συστήματος και του είδους του προγράμματος ή του πακέτου , την επιμόρφωση του προσωπικού κ.ά. ( Αναστασιάδης Ηλ , 1949 ).

### 5.3 Δικαιολογητικά έγγραφα

Βασική αρχή της λογιστικής επιστήμης , η οποία έγινε και διάταξη νόμου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , είναι ότι η αξιοπιστία των λογιστικών εγγράφων και ειδικότερα των εγγράφων που απορρέουν από τις συναλλαγές της επιχείρησης με τρίτους , εξαρτάται από τη βασιμότητα των στοιχείων πάνω στα οποία στηρίζονται αυτές και τα οποία για λόγους σαφήνειας και εγκυρότητας πρέπει να είναι έγγραφα .

Τα έγγραφα αυτά παρέχουν τη δικαιολογία κάθε συναλλαγής , για τούτο και καλούνται δικαιολογητικά έγγραφα .

Δικαιολογητικά έγγραφα ή δικαιολογητικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα έγγραφα δικαιολογητικά των λογιστικών εγγράφων , καθώς και οι δηλώσεις και καταστάσεις ορισμένων πραγματικών γεγονότων και αριθμητικών δεδομένων που υποβάλλονται στη φορολογική αρχή .

Διακρίσεις δικαιολογητικών εγγράφων

Τα δικαιολογητικά έγγραφα διακρίνονται :

Ανάλογα με το είδος των φορολογικών πράξεων που αυτά πιστοποιούν σε ταμειακά και συμψηφιστικά .

Ανάλογα με την περιοχή των πράξεων της επιχείρησης στις οποίες αναφέρονται σε εξωτερικά και εσωτερικά .

Ανάλογα με τον τρόπο δημιουργίας τους σε πρωτογενή και παράγωγα.

Αν επιβάλλονται από τη φορολογική αρχή ή όχι σε φορολογικά και μη φορολογικά .

Ταμειακά δικαιολογητικά έγγραφα είναι τα παραστατικά που δικαιολογούν εγγραφές στα λογιστικά βιβλία για εισπράξεις και πληρωμές μετρητών ( π.χ. Ένταλμα Πληρωμής , Γραμμάτιο Είσπραξης , Απόδειξη Πληρωμής , Απόδειξη Είσπραξης ) . Συμψηφιστικά δικαιολογητικά έγγραφα είναι τα παραστατικά που δικαιολογούν εγγραφές για συναλλαγές όπως αγορές , πωλήσεις κ.ά. για τις οποίες δίνεται πίστωση χρόνου για την εξόφλησή τους ( π.χ. Τιμολόγιο-



Δελτίο Αποστολής , Φορτωτική κ.λπ. ) ή εγγραφές υπολογισμού όπως μισθοδοσίας ( π.χ. Μισθολογική Κατάσταση ) .

Τα εξωτερικά δικαιολογητικά στοιχεία που καλούνται και αποδεικτικά στοιχεία ή αποδεικτικά έγγραφα χωρίζονται :

Σε αυτά που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους , τα εισερχόμενα και σε αυτά που δίνει η επιχείρηση σε τρίτους , τα εξερχόμενα .

Στα εισερχόμενα εξωτερικά δικαιολογητικά στοιχεία ανήκουν :

Τα στοιχεία με τα οποία διαπιστώνεται παράδοση ή διακίνηση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς την επιχείρηση από τρίτους , όπως δελτία αποστολής , μετρολόγια ή ζυγολόγια παράδοσης σαν συνοδευτικά των αγαθών που στέλνονται στην επιχείρηση , τιμολόγια πώλησης υλικών αγαθών ή υπηρεσιών , φορτωτικές , πιστωτικά τιμολόγια για επιστροφές ή εκπτώσεις που πέτυχε η επιχείρηση πάνω στην αξία των αγαθών που προμηθεύτηκε από τρίτους , εκπτώσεις όμως που έγιναν μετά την έκδοση του τιμολογίου πώλησης , δηλαδή εκτός τιμολογίου .

Οι εξοφλητικές αποδείξεις και τα γραμμάτια είσπραξης των τρίτων που αποδεικνύουν τις πληρωμές της επιχείρησης προς αυτούς .

Οι πιστωτικοί τίτλοι όπως επιταγές , συναλλαγματικές και γραμμάτια και κυρίως οι επιστολές ή τα πινάκια που συνοδεύουν τους τίτλους αυτούς στους οποίους αναγράφονται οι απαραίτητες για το λογιστήριο πληροφορίες , διότι οι πιστωτικοί τίτλοι συνήθως μεταβιβάζονται , οπότε δεν παραμένουν στην επιχείρηση ως αποδεικτικά στοιχεία της συναλλαγής .

Στα εξερχόμενα εξωτερικά δικαιολογητικά έγγραφα , που καλούνται και ίδια στοιχεία , ανήκουν :

Τα στοιχεία που εκδίδει η επιχείρηση σε τρίτους για παράδοση ή διακίνηση αγαθών , πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και είναι τα τιμολόγια πώλησης και παροχής υπηρεσιών , οι μηνιαίες καταστάσεις επαναλαμβανομένων χονδρικών πωλήσεων , τα δελτία αποστολής , οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών , οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και τα πιστωτικά τιμολόγια για τις επιστροφές αγαθών , τις διορθώσεις ή ακυρώσεις των τιμολογίων και τις εκτός τιμολογίων εκπτώσεις που παρέχει η επιχείρηση στους τρίτους.

Οι εξοφλητικές αποδείξεις και τα γραμμάτια είσπραξης που αποδεικνύουν τις εισπράξεις της από τους τρίτους ή οι αποδείξεις πληρωμών , επαγγελματικής δαπάνης και τα εντάλματα πληρωμών που αποδεικνύουν τις πληρωμές της στους τρίτους ( πιστωτές-προμηθευτές ) .

Οι επιστολές και τα πινάκια που συνοδεύουν τους πιστωτικούς τίτλους ( γραμμάτια, συναλλαγματικές και επιταγές ) που δίνονται στους τρίτους έναντι οφειλών .

Από τα εξερχόμενα αυτά δικαιολογητικά στοιχεία , το πρώτο των αντιτύπων ( πρωτότυπο ) του Δελτίου Αποστολής δίνεται στους τρίτους , ενώ στην επιχείρηση μένει το αντίγραφο. Για τα υπόλοιπα παραστατικά , το οποίο αντίτυπο φεύγει από την επιχείρηση δεν καθορίζεται , έχει όμως επικρατήσει να φεύγει το πρώτο.

Τα εσωτερικά στοιχεία , τα οποία καλούνται και υπηρεσιακά σημειώματα ή υπηρεσιακά λογιστικά στοιχεία , κυκλοφορούν μέσα στην επιχείρηση και εκδίδονται από την επιχείρηση με σκοπό :

Τα εσωτερικά λογιστικά γεγονότα να αποδεικνύονται με στοιχεία και με τη βοήθεια αυτών να γίνεται ο διαχωρισμός και η ταξινόμηση των εξωτερικών στοιχείων κατά ομοειδές πράξεις , σύμφωνα με το λογιστικό σύστημα που έχει επιλέξει ο οργανωτής λογιστής .

Στην πρώτη περίπτωση , εσωτερικά στοιχεία είναι τα διάφορα δελτία παράδοσης ή παραγγελιών με τα οποία διαπιστώνεται παράδοση ή παραλαβή ( μετακίνηση δηλαδή ) αγαθών από τμήμα σε τμήμα ( π.χ. το Δελτίο εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας που εκδίδεται για εξαγωγή και επαναφορά από και προς την αποθήκη πρώτων υλών και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας που χρειάζονται στην παραγωγή ) , από το κεντρικό σε υποκαταστήματα ή μεταξύ υποκαταστημάτων . Στη δεύτερη περίπτωση κατά κύριο λόγο ανήκουν τα συμψηφιστικά δελτία . Στα εσωτερικά λογιστικά στοιχεία ανήκουν και οι αποδείξεις ατομικών απολήψεων και αυτοπαράδοσης του επιχειρηματία .

Πρωτογενή ή πρωτότυπα είναι τα δικαιολογητικά έγγραφα εξωτερικά ή εσωτερικά , που χρησιμοποιούνται σαν δικαιολογητικά των λογιστικών εγγράφων , π.χ. τιμολόγια , αποδείξεις κ.λπ. , ενώ παράγωγα ή υποκατάστατα είναι τα δικαιολογητικά στοιχεία που δημιουργούνται από τα ατομικά πρωτότυπα , π.χ. ομαδικά ή ανακεφαλαιωτικά στοιχεία για εντάλματα πληρωμών κ.λπ.

Φορολογικά δικαιολογητικά έγγραφα είναι όλα τα παραστατικά που καλύπτουν διακίνηση αγαθών , συναλλαγές ή δοσοληψίες και τα οποία προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ( Κ . Β . Σ . ) .

Μη φορολογικά δικαιολογητικά έγγραφα είναι εκείνα που δεν προβλέπονται από τον Κ . Β . Σ . αλλά από τη λογιστική επιστήμη και εκδίδονται για να διευκολύνουν τους λογιστές στη λογιστική τους εργασία .

Ο οργανωτής λογιστής θα πρέπει να φροντίσει να προμηθευτεί όλα τα φορολογικά δικαιολογητικά έγγραφα , βασικά και πρόσθετα , τα απαραίτητα για το είδος της επιχείρησης της οποίας καλείται να οργανώσει το λογιστήριο.

Τα φορολογικά δικαιολογητικά στοιχεία , που εκδίδουν οι επιτηδευματίες χειρόγραφα, διακρίνονται σε εκείνα που υποχρεωτικά πρέπει να θεωρηθούν και εκείνα που δεν χρειάζονται θεώρηση.

Εκείνα που υποχρεωτικά πρέπει να θεωρηθούν στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) που είναι η δυο της έδρας της επιχείρησης ή και του υποκαταστήματος , αν υπάρχει , είναι ( ΚΒΣ άρθρο 19 ) :

Το Δελτίο Αποστολής απλό, συνενωμένο με οποιοδήποτε δικαιολογητικό στοιχείο αξίας, συγκεντρωτικό .

Το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών.

Το Τιμολόγιο Αγοράς όταν δεν προηγείται η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή , π.χ. Δελτίου Αποστολής .

Οι αποδείξεις για την παροχή υπηρεσιών , όταν δεν εκδίδονται με φορολογική Ταμειακή Μηχανή ( Φ . Τ . Μ . ) και τα εισιτήρια θεμάτων .

Το Δελτίο Ποσοτικής Παραλαβής Εμπορεύσιμων αγαθών .

Τα έγγραφα μεταφοράς ( φορτωτική διορθωτικό σημείωμα μεταφοράς, κατάσταση αποστολής αγαθών , απόδειξη μεταφοράς – με εξαίρεση τις αποδείξεις για μεταφορές αποσκευών από επιχειρήσεις μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία , σιδηροδρόμους και αεροπλάνα – και δελτίο κίνησης τουριστικών λεωφορείων .

Απαλλάσσονται της παραπάνω υποχρεωτικής θεώρησης των στοιχείων που εκδίδουν χειρόγραφα οι επιχειρήσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπει η σχετική απόφαση 1166/2002 του Υπουργείου Οικονομικών ( Υ . Ο . ) .

Για τα φορολογικά δικαιολογητικά στοιχεία , που εκδίδουν οι επιτηδευματίες μηχανογραφικά , καταργείται η θεώρηση ( Ν . 3052/2002 ) και εφαρμόζεται ειδικός τρόπος έκδοσης και σήμανσης αυτών μέσω ειδικού φορολογικού μηχανισμού σήμανσης , του οποίου οι τεχνικές προδιαγραφές καθορίστηκαν με απόφαση του Υ . Ο . ( ΠΟΛ 1257/20-11-2002 Τεχνικές Προδιαγραφές Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων – ( Ε . Α . Φ . Δ . Σ . Σ . ) ) .

Για τη διασφάλιση , την ακεραιότητα και την πιστότητα των φορολογικών στοιχείων που εκδίδονται μηχανογραφικά προσαρμόζεται εγκεκριμένος ασφαλής ηλεκτρονικός φορολογικός μηχανισμός ( Ειδική Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων – ΕΑΦΔΣΣ ) στους Η/Υ έκδοσης παραστατικών .

Για κάθε έκδοση στοιχείου η ΕΑΦΔΣΣ :

Επικοινωνεί με το συνδεδεμένο Η/Υ για λήψη δεδομένων ( π.χ. στοιχεία πελάτη ) .

Επεξεργάζεται τα δεδομένα με επεξεργαστή που εκτελεί ειδικό λογισμικό και δημιουργεί μέσω αυτού για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο μια μονοσήμανση Συμβολοσειρά Σύνοψης – Σήμανσης .

Αριθμεί και διαφυλάσσει στη φορολογική της μνήμη κάθε δημιουργημένη Σύνοψη .

Εκδίδει και αποστέλλει στο διασυνδεδεμένο Η/Υ :

Το σχετικό Δελτίο Φορολογικής Σήμανσης Στοιχείου .

Το Δελτίο Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων – “ Ζ ” .

Το Δελτίο Συνόψεων – Σημάνσεων Υπογραφών Ημέρας .

Εκδίδει δηλαδή όλα τα φορολογικά δελτία αναφορών σήμανσης και το Δελτίο Αναγνώρισης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερησίων Συνόψεων . Η καταληκτική ημερομηνία της εφαρμογής του μέτρου κατάργησης της θεώρησης των στοιχείων που εκδίδουν οι επιτηδευματίες μηχανογραφικά και η εφαρμογή της χρήσης ΕΑΦΔΣΣ ήταν η 31/10/03 .

Εξαιρούνται από το μέτρο της κατάργησης θεώρησής τους τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά :

Εισιτήρια θεαμάτων Εισιτήρια μεταφοράς προσώπων των ΚΤΕΛ , λεωφορείων , σιδηροδρόμων και αεροπλάνων .

Τα στοιχεία του άρθρου 12 παράγραφος 16 και του άρθρου 13 παράγραφος 4 του ΚΒΣ .

Απαλλάσσονται της υποχρεωτικής κατάργησης της θεώρησης έστω και αν εκδίδουν μηχανογραφικά τα στοιχεία τους οι παρακάτω κατηγορίες υπόχρεων :

Το Δημόσιο , οι Δήμοι , οι Κοινότητες και τα Λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου .

Οι επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία που ορίζονται στο άρθρο 10 παράγραφος 5 του ΚΒΣ και άλλων αποφάσεων .

Ασφαλιστικές Επιχειρήσεις .

Τραπεζικά – Πιστωτικά Ιδρύματα .

Οι εκμεταλλευτές των πλοίων , για τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων που εκδίδονται μέσω Ηλεκτρονικού Συστήματος Κράτησης Θέσεων ( [www.foundationsoft.com](http://www.foundationsoft.com)) .

### **5.3.1 ΚΑΝΟΝΕΣ ΣΧΕΔΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ**

Ο ορθολογικός σχεδιασμός και η κατάρτιση των εξωτερικών , πολύ δε περισσότερο των εσωτερικών , δικαιολογητικών εγγράφων είναι το σημαντικότερο βήμα για τη σωστή οργάνωση του λογιστηρίου .

Με την απλοποίηση των εντύπων διευκολύνεται το έργο των εργαζομένων και αυξάνεται η αποδοτικότητά τους , ενώ με την τυποποίηση αυτών η εργασία γίνεται μεθοδικά και μειώνονται οι περιπτώσεις λαθών στη λογιστική διαδικασία .

Ο οργανωτής λογιστής για να σχεδιάσει και να καταρτίσει τα δικαιολογητικά έγγραφα , ακόμη και για να προβεί σε θεώρηση των αναγκαίων εντύπων , πρέπει να μελετήσει προσεκτικά το είδος , τη διάρθρωση της επιχείρησης και τη φύση του αντικειμένου που αυτή εκμεταλλεύεται .

Για την ορθή σχεδίαση και κατάρτιση των δικαιολογητικών εγγράφων πρέπει να λάβουμε υπ' όψη μας ότι , επειδή αυτά αποτελούν την πηγή των εγγράφων , άρα αναγκαστικά υπάρχουν πριν από τις εγγραφές , πρέπει :

Να τα διακρίνει η πληρότητα , να συντάσσονται δηλαδή χωρίς πλεονασμούς ή ελλείψεις .

Να καταγράφονται οι πληροφορίες με σειρά σπουδαιότητας .

Να διέπονται από την αρχή της αξιοπιστίας . Να είναι δηλαδή ευανάγνωστα και χωρίς διορθώσεις που οδηγούν σε αμφιβολίες .

Η ταυτότητα του παραστατικού, δηλαδή ο τίτλος του και ο αριθμός του , να βρίσκονται σε εμφανές μέρος του εντύπου και στο κυρίως σώμα του εντύπου να υπάρχει επαρκής χώρος για συμπλήρωση των δεδομένων.

Για να χρησιμοποιηθούν και να αξιοποιηθούν σωστά τα δικαιολογητικά έγγραφα , θα πρέπει το μέγεθος , το σχήμα , το χρώμα και η διαγράμμισή τους να είναι τα καταλληλότερα , έτσι ώστε να εξοικονομείται χρόνος , όταν θα ομαδοποιούνται ή θα γίνεται η διαλογή τους για την καταχώριση των γεγονότων στα λογιστικά βιβλία . Π.χ. , για το σχεδιασμό των ταμιακών παραστατικών (ενταλμάτων πληρωμής , γραμματίων είσπραξης και αποδείξεων είσπραξης και πληρωμής ) να ακολουθηθεί ο ίδιος χειρισμός , η ίδια γραμμογράφηση , αλλά να είναι ευχερής η διάκρισή τους . Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση διαφορετικού χρώματος χαρτιού .

Τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδίδονται χειρόγραφα εκδίδονται τουλάχιστον διπλότυπα με χρήση χημικού χαρτιού (καρμπόν ) . Το ένα αντίτυπο παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο ή στον αρμόδιο υπάλληλο για περαιτέρω εργασία και το άλλο μένει ως στέλεχος . Αν το παραστατικό εκδίδεται σε περισσότερα από δύο αντίτυπα , θα διευκόλυνε πολύ για τη γρήγορη ροή της λογιστικής εργασία να είναι τα αντίτυπα διαφορετικού χρώματος και να αναγράφεται εντύπως ή με σφραγίδα ο προορισμός τους , π.χ. σε τριπλότυπο να αναγραφεί :

ΛΕΥΚΟ : ΠΕΛΑΤΗΣ , ΚΙΤΡΙΝΟ : ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ,

ΓΑΛΑΖΙΟ : ΣΤΕΛΕΧΟΣ

Η Φορτωτική , σύμφωνα με τον ΚΒΣ ( Άρθρο 16 ) , εκδίδεται σε τετραπλούν . Το 1ο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται , παραδίδεται στο μεταφορέα , το 2ο παραδίδεται στο φορτωτή , το 3ο σαν << απόδειξη δαπάνης >> παραδίδεται σε αυτόν που πληρώνει τα μεταφορικά και το 4ο παραμένει ως στέλεχος .

Τα δικαιολογητικά στοιχεία που εκδίδονται μηχανογραφικά με ΕΑΦΔΣΣ μέσω Η/Υ δεν είναι υποχρεωτικά να εκδίδονται σε αντίτυπα , αφού εκτός του περιεχομένου του στοιχείου που αποτυπώνεται στο χαρτί , όπως απαιτείται από τις διατάξεις του ΚΒΣ , αποτυπώνεται μια μοναδική Συμβολοσειρά Σήμανσης ( Κωδικός – Υπογραφή γνησιότητας ) , που προσδιορίζει

μονοσήμαντα το περιεχόμενο του εκτυπωμένου εντύπου καθώς και την ΕΑΦΔΣΣ από την οποία σημάνθηκε . Για διευκόλυνση όμως της οργανωτικής λειτουργίας του λογιστηρίου και για λόγους απόδειξης παραλαβής ( αφορά τις ενοχικές σχέσεις των συμβαλλομένων ) όταν δεν γίνεται χρήση << καρμπονιζέ >> εντύπου , μπορεί να εκδίδονται παραστατικά σε περισσότερα αντίτυπα μέσω της ΕΑΦΔΣΣ σε κάθε ένα των οποίων θα εκτυπώνεται και θα συμμετέχει στη σήμανση η ένδειξη << ΑΝΤΙΤΥΠΟ >> καθώς και ο προορισμός του , π.χ. << ΑΝΤΙΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ >> , << ΑΝΤΙΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΟ ΜΕΤΑΦΟΡΕΑ >> κλπ .

Η συμπλήρωση του παραστατικού γίνεται χειρόγραφα με μελάνι ή με χρήση Η/Υ ή με φορολογικούς μηχανισμούς ( Φορολογικές Ταμειακές Μηχανές – ΦΤΜ , και ΕΑΦΔΣΣ μέσω Η/Υ ) , χωρίς κενά διαστήματα , επέγραφες , παραπομπές , εγγραφές στο περιθώριο ή ξέσματα . Τα κενά διαστήματα ακυρώνονται , σύμφωνα με τους κανόνες της λογιστικής , με διαγώνια γραμμή ή γραμμή σε σχήμα Ζ , ούτως ώστε να αποκλείεται η εκ των υστέρων καταχώρηση (κυρίως σε εκείνα τα παραστατικά που εκδίδονται χειρόγραφα) .

Η διόρθωση ποσού ή κειμένου γίνεται με απλή διαγράμμιση με μια οριζόντια γραμμή πάνω στο διαγραφόμενο και αναγραφή του σωστού από πάνω ή από κάτω , ώστε να διαβάζεται με ευχέρεια το διαγραμμένο και το σωστό . Τα διορθωτικά πρέπει να απαγορεύονται γιατί δημιουργούν υποψίες για διορθώσεις εκ των υστέρων . Η διόρθωση εκδοθέντος παραστατικού μέσω ΕΑΦΔΣΣ γίνεται με ειδικό ακυρωτικό , όταν τα στοιχεία δεν παραδόθηκαν σ ‘ αυτόν που ανήκουν ( π.χ. πελάτη ) και σε αντίθετη περίπτωση με πιστωτικό σημείωμα .

Τα παραστατικά πρέπει να φέρουν ενιαία αρίθμηση ( οπωσδήποτε τα φορολογικά ) τουλάχιστον κατά διαχειριστική χρήση . Η αρίθμηση δεν είναι αναγκαίο να αρχίζει από τον αριθμό ένα ( 1 ) , αλλά μπορεί να αρχίζει από οποιοδήποτε αριθμό ( π.χ. 5001 ) . Η ενιαία αρίθμηση των παραστατικών είναι καθοριστικός παράγοντας για την ορθή οργάνωση των ελέγχων .

Τα φορολογικά δικαιολογητικά έγγραφα , μετά από γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο .Υ. μπορεί να εκδίδονται σε περισσότερες σειρές για κάθε είδος στοιχείου , εφόσον φέρουν ως διακριτικό της σειράς κεφαλαίο γράμμα της ελληνικής αλφαβήτου ή απόλυτο αριθμό , π.χ. σειρά Α , σειρά Β κ. ο. κ. , σειρά 1 , σειρά 2 κ. ο. κ. και έχουν ιδιαίτερη αρίθμηση . Ο οργανωτής λογιστής αποφασίζει την έκδοση των παραστατικών σε πολλές σειρές , αν τον εξυπηρετεί οργανωτικά , ανεξάρτητα αν αυτά εκδίδονται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά . Στην περίπτωση που τα παραστατικά εκδίδονται μηχανογραφικά όχι όμως με την ΕΑΦΔΣΣ και εξυπηρετεί η χρησιμοποίηση δύο και πλέον πακέτων μηχανογραφικών εντύπων , πρέπει η θεώρηση των

μηχανογραφικών εντύπων σε σειρές να είναι με ιδιαίτερη για κάθε πακέτο γενική αρίθμηση και με χαρακτηριστική ένδειξη σειράς .

Τα φορολογικά στοιχεία που θα εκδίδονται από την κάθε ΕΑΦΔΣΣ ( αν γίνεται χρήση περισσότερων της μιας ΕΑΦΔΣΣ ) θα πρέπει να είναι ιδιαίτερης σειράς . Αυτό θα αναφέρεται σε κατάσταση που θα υποβάλλεται στη ΔΟΥ . Επίσης στη ΔΟΥ θα υποβάλλονται συμπληρωματικές καταστάσεις για κάθε επιπλέον είδος ή σειρά στοιχείου που θα εκδίδεται μέσω της χρήσης ΕΑΦΔΣΣ και δεν αναφέρεται στην αρχική κατάσταση .

Στα λογιστήρια που έχουν οργανωθεί μηχανογραφικά , εξυπηρετεί η χρήση κωδικών αριθμών για τους τίτλους των λογαριασμών και τον προσδιορισμό του είδους των αγαθών , για την έκδοση των στοιχείων εσωτερικής διακίνησης . Για τα υπόλοιπα παραστατικά , όταν γίνεται χρήση κωδικών , πρέπει σε οποιοδήποτε χώρο του ίδιου παραστατικού να περιγράφεται το είδος ή ο τίτλος που αντιστοιχεί στον κωδικό. Προϋπόθεση για τη χρήση κωδικών στην έκδοση των φορολογικών δικαιολογητικών εγγράφων είναι η ύπαρξη θεωρημένου βιβλίου ( μητρώου ) κωδικής αρίθμησης ή οι κωδικοί να καταχωρούνται σε άλλο θεωρημένο βιβλίο , εκτός αν οι τίτλοι των λογαριασμών εμφανίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. ή στις κατά καιρούς αποφάσεις του ΕΣΥΛ , του Συμβουλίου Λογιστικής τυποποίησης ( Σ.ΛΟ.Τ. ) ή άλλων αρμόδιων οργάνων . Τέλος η μορφή εκτύπωσης του παραστατικού να είναι τέτοια , ώστε να εξοικειώνεται μαζί της ο υπάλληλος που θα τα καταχωρεί ( Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998 ) .

### **5.3.2.ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ**

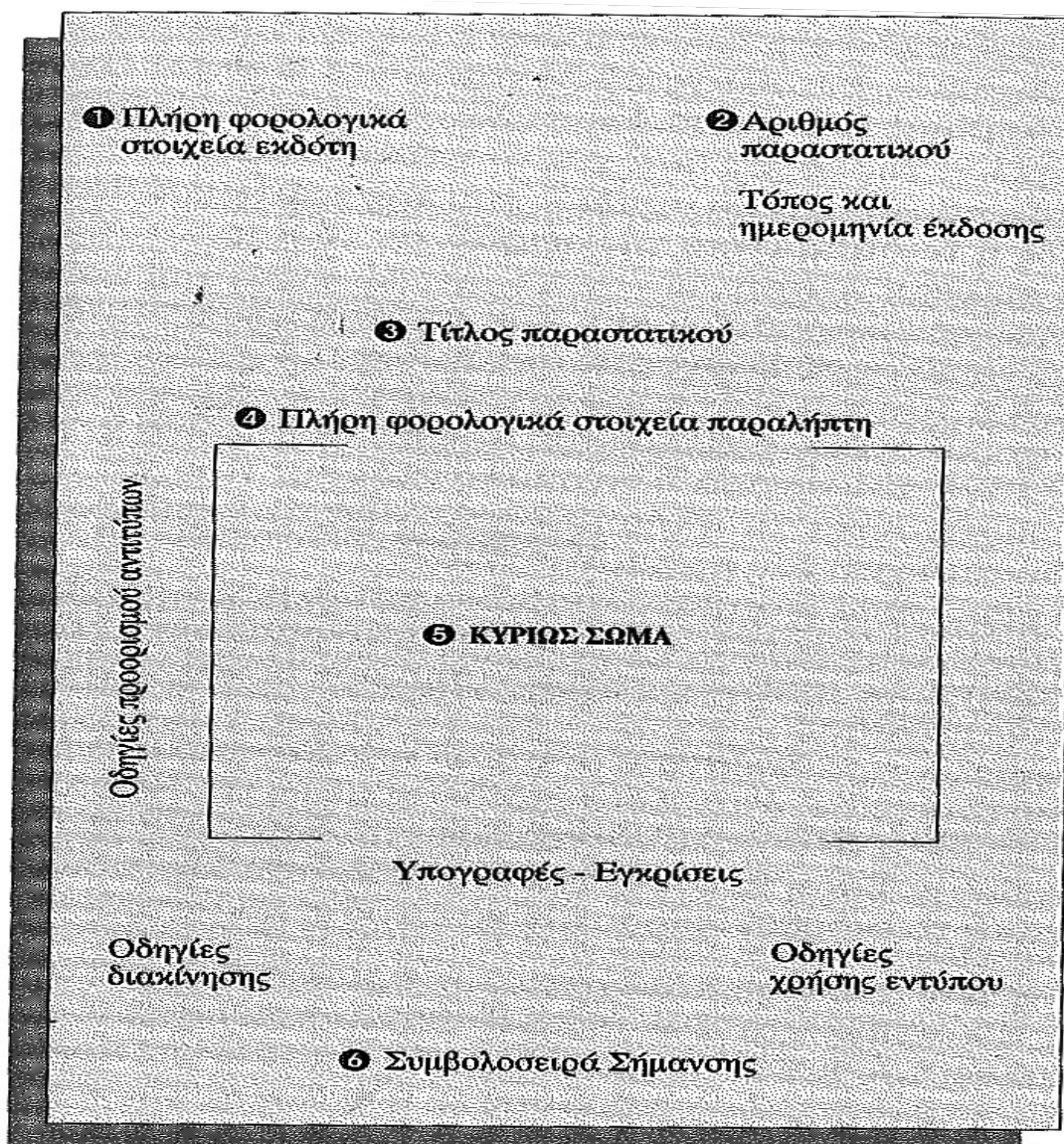
Ο εκδότης του παραστατικού φέρει το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής που πηγάζει απ' αυτό. Όταν το παραστατικό είναι ορθά σχεδιασμένο και συμπληρωμένο σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. και τους κανόνες της οργανωτικής , κάνει τη διεξαγωγή της λογιστικής εργασίας που ακολουθεί την έκδοση του εύκολη , γρήγορη και απρόσκοπτη . Ένα ορθά σχεδιασμένο δικαιολογητικό έγγραφο πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία που αναγράφονται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα και ενδεικτικά στη θέση που είναι τοποθετημένα σ' αυτό .

Αναγράφονται τα πλήρη φορολογικά στοιχεία του εκδότη , που είναι :

Το ονοματεπώνυμο και το όνομα του πατέρα του επιτηδευματία για τις ατομικές επιχειρήσεις και η επωνυμία για τις εταιρικές .



- a) Το επάγγελμα που προσδιορίζεται με τέτοιο τρόπο , ώστε να περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες του επιτηδευματία με σύντομη αλλά σαφή διατύπωση .
- b) Η διεύθυνσή του ( αν εκδίδει υποκατάστημα , αναφέρεται και η διεύθυνση του κεντρικού)
- c) Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ( Α. Φ. Μ. )
- d) Ο Αριθμός Μητρώου Ανωνύμων Εταιρειών ( ΑΡ. Μ. Α. Ε.) και
- e) Η Δ.Ο.Υ. της έδρας ( και για το υποκατάστημα ) .
1. Στη θέση που μπαίνει ο αριθμός του παραστατικού θα μπει και ο αριθμός ή το διακριτικό της σειράς , αν το παραστατικό εκδίδεται σε σειρές .



2. Ο τίτλος του παραστατικού , που αποτελεί την ταυτότητα του , πρέπει να είναι σύμφωνος με αυτόν που ορίζεται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ( αν αυτό είναι φορολογικό ) . Αν το παραστατικό δεν είναι φορολογικό , ο τίτλος του πρέπει να δηλώνει λακωνικά τη συναλλαγή που αφορά ή το σκοπό έκδοσής του .
3. Συμπληρώνονται τα πλήρη φορολογικά στοιχεία του παραλήπτη-δικαιούχου του παραστατικού .
4. Το κυρίως σώμα , που καταλαμβάνει και το μεγαλύτερο μέρος του παραστατικού , πρέπει να είναι γραμμογραφημένο έτσι , ώστε να εξυπηρετεί τις ανάγκες απεικόνισης των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας .
5. Η Συμβολοσειρά Σήμανσης αποτελεί το τελευταίο εκτυπώσιμο τμήμα του στοιχείου ,όταν αυτό εκδίδεται μέσω της ΕΑΦΔΣΣ και αποτελείται από ένα σύνολο χαρακτήρων ( συνδυασμός γραμμάτων και αριθμών ) με βάση τα δεδομένα του στοιχείου . Προσδιορίζει μονοσήμαντα το εκδοθέν παραστατικό αφού είναι μοναδική .

Εκτός των ανωτέρω στοιχείων , σε ορισμένα φορολογικά παραστατικά , αναγράφονται και άλλα στοιχεία που ορίζονται ρητά από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. , π.χ. στο Δελτίο Αποστολής πρέπει να αναγράφεται η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής με τετραψήφιο αριθμό , ο τόπος αποστολής και προορισμού των αγαθών , ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου κ.λπ. ([www.foundationsoft.com](http://www.foundationsoft.com)) .

### **5.3.3 Χειρισμός των δικαιολογητικών εγγράφων**

Για το σωστό χειρισμό των δικαιολογητικών θα πρέπει να εργαστούμε με βάση τις παρακάτω αρχές :

#### **Αρχή της αναγκαστικής ύπαρξης των δικαιολογητικών**

Για να γίνει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία μας , πρέπει αναγκαστικά να υπάρχει δικαιολογητικό έγγραφο είτε δημόσιο έγγραφο που συντάχθηκε νομότυπα από δημόσιους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία , είτε άλλο αποδεικτικό έγγραφο στοιχείο .

#### **Αρχή του ανάλογου δικαιολογητικού για κάθε λογιστικό γεγονός**

Για να γίνει μια εγγραφή στα λογιστικά βιβλία θα πρέπει να γίνει βάσει καθορισμένου δικαιολογητικού , π.χ. για την καταχώρηση ταμειακού γεγονότος να χρησιμοποιείται μόνο

ταμειακό παραστατικό και για την καταχώρηση συμψηφιστικού γεγονότος μόνο συμψηφιστικό παραστατικό ( π.χ. τιμολόγια με πίστωση ) .

### **Αρχή της χρονολογικής ταξινόμησης**

Μετά την ομαδοποίηση των παραστατικών ανά γεγονός το οποίο δηλώνουν και πριν την καταχώρησή τους , πρέπει να ταξινομηθούν ανά λογιστικό βιβλίο . Η ταξινόμηση γίνεται με χρονολογική ( ημερολογιακή ) σειρά έκδοσης ή λήψης του παραστατικού .

### **Αρχή της προσαρμογής των δικαιολογητικών εγγράφων με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων της επιχείρησης**

Στις επιχειρήσεις που τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία μηχανογραφικά , η οργάνωση των παραστατικών πρέπει να γίνει με τέτοιο τρόπο ώστε να διευκολύνεται ο υπάλληλος που καταχωρεί τα γεγονότα στα βιβλία , π.χ. διευκολύνει στη μηχανογραφική καταχώρηση η αναγραφή των κωδικών των λογαριασμών στο παραστατικό .

### **Αρχή της αναγραφής του είδους και του αριθμού των δικαιολογητικών στις αιτιολογίες των λογιστικών εγγραφών**

Στις αιτιολογίες των λογιστικών εγγραφών αναγράφεται το είδος και ο αριθμός του παραστατικού με βάση το οποίο αιτιολογεί η εγγραφή και έτσι εξασφαλίζεται η ευχερής και χωρίς κενά αναδρομή στο δικαιολογητικό όταν χρειαστεί .

### **Αρχή του λογιστικού χαρακτηρισμού των δικαιολογητικών**

Χειρόγραφα ή με μία σφραγίδα λογιστικού χαρακτηρισμού σημειώνονται πάνω στα παραστατικά τα βιβλία που αφορούν και οι προς χρέωση και πίστωση λογαριασμοί με αναγραφή των τίτλων τους ή των κωδικών τους , σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο των λογαριασμών της επιχείρησης . Όταν ο λογιστικός χαρακτηρισμός δεν γίνεται πάνω στο παραστατικό , επισυνάπτεται λογιστικό σημείωμα με την εγγραφή που απορρέει από αυτό και προωθείται στον αρμόδιο υπάλληλο για χειρόγραφο ή μηχανογραφική καταχώρηση .

### **Αρχή της αναγραφής στο παραστατικό της ένδειξης ότι αυτό καταχωρήθηκε**

Για να αποφευχθεί πιθανή διπλή καταχώρηση ή μη καταχώρηση πρέπει αμέσως μετά την πραγματοποίησή της να αναγραφεί στο παραστατικό ή η λέξη << καταχωρήθηκε >> ή ένα

συμβολικό στοιχείο , π.χ. το νι ( ✓ ) ή να επισυνάπτεται αντίγραφο της εγγραφής και να υπάρχει η μονογραφή του υπαλλήλου που το καταχώρησε .

### **Αρχή της φύλαξης των δικαιολογητικών**

Η επίβλεψη των δικαιολογητικών εγγράφων που βρίσκονται σε ενέργεια γίνεται με μεγάλη προσοχή από τους υπαλλήλους του λογιστηρίου . Όταν το παραστατικό καταχωρηθεί , τελειώνει η ενέργεια του και πρέπει να φυλαχθεί σε αρχείο , όπως κάθε αποδεικτικό στοιχείο .

Σε ένα σωστά οργανωμένο λογιστήριο , επιτυγχάνεται άριστος χειρισμός των παραστατικών με την εφαρμογή ενός προγράμματος κατάρτισης και παρακολούθησης της πορείας του δικαιολογητικού μέσα στην επιχείρηση , στο οποίο θα ορίζονται ακριβώς οι θέσεις στάθμευσης αυτού , οι εργασίες που θα γίνουν σ' αυτό ή που έχουν σχέση μ' αυτό και ο ακριβής χρόνος επεξεργασίας τους σε κάθε θέση στάθμευσης . Η χρονική διάρκεια διαδρομής του παραστατικού μέσα στην επιχείρηση είναι ανάλογη με το μέγεθος της επιχείρησης , το σύστημα οργάνωσης και το είδος του εγγράφου . Κρίνεται σκόπιμο κάθε τμήμα ή υπάλληλος που ασχολείται με την επεξεργασία του παραστατικού να έχει μια γραφική παράσταση της πορείας του.

Το παραστατικό κατά τη διαδρομή του μέσα στην επιχείρηση σταματά για έλεγχο , καταχώρηση και αρχειοθέτηση ( Μήτσιος Η, 2002).

### **5.4 Έλεγχος των δικαιολογητικών εγγράφων**

Ο σωστός έλεγχος των δικαιολογητικών προϋποθέτει την ύπαρξη στην επιχείρηση οργάνωσης ενός καλού συστήματος εσωτερικού ελέγχου λογιστικής φύσης , σε αντιδιαστολή με το γενικό , διοικητικό έλεγχο που υπάρχει . Ο έλεγχος στα δικαιολογητικά έγγραφα γίνεται από τη στιγμή της έκδοσης ή της λήψης τους οπότε ελέγχονται τυπικά και πραγματικά ή ουσιαστικά .

Τυπικά ελέγχονται τα δικαιολογητικά έγγραφα ως προς την επάρκεια , ακρίβεια και αξιοπιστία των στοιχείων τους , αν δηλαδή υπάρχουν σ' αυτά οι αναγκαίες υπογραφές ( π.χ. στο Δελτίο Αποστολής η υπογραφή αυτού που παρέλαβε ) , εγκρίσεις ( π.χ. στην απόδειξη πληρωμής η υπογραφή του ταμιά ή εκείνου που έκανε την πληρωμή ) και να έχουν εκδοθεί – κυρίως τα φορολογικά δικαιολογητικά έγγραφα – σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. και τους σχετικούς νόμους .

Πραγματικά ή ουσιαστικά ελέγχονται τα δικαιολογητικά ως προς το αν οι πληροφορίες που αποτυπώνονται σ' αυτά είναι ολοκληρωμένες και σωστές . Αν δηλαδή :

Οι αξίες που αναφέρονται σ' αυτά καταγράφηκαν σύμφωνα με τις οδηγίες και την πολιτική της διοίκησης ( π.χ. σε τιμολόγιό μας η τιμή πώλησης που αναγράφεται να είναι η τιμή που όρισε η διοίκηση ή σε τιμολόγιο προμηθευτή μας να αναγράφεται σαν τιμή πώλησης εκείνη που συμφωνήθηκε μεταξύ της επιχείρησής μας και του προμηθευτή ) .

Οι αναγραφόμενες ποσότητες είναι αυτές που παρέδωσε ή παρέλαβε το τμήμα αποθήκης και αριθμητικά έχουν γραφεί σωστά τα ποσά . Να γίνουν δηλαδή οι κατάλληλες αριθμητικές πράξεις επαλήθευσης ( π.χ. αθροίσεις ) . Στα δικαιολογητικά που εκδίδονται μηχανογραφικά , ο έλεγχος με αριθμητικές πράξεις επαλήθευσης συνήθως παραλείπεται ( Μήτσιος Η, 2002).

## **5.5 Καταχώρηση των δικαιολογητικών εγγράφων**

Με βάση το δικαιολογητικό έγγραφο γίνεται η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία του γεγονότος που πιστοποιεί με αυτό .

Η καταχώρηση θα γίνει εύκολα , γρήγορα και σωστά , αν έχουμε ακολουθήσει πιστά τις βασικές αρχές κατάρτισης των εντύπων και ο χειρισμός τους έως εδώ ήταν ο σωστός .

Για την καταχώρηση συγκεντρώνονται τα παραστατικά και γίνεται η διαλογή , η ομαδοποίηση και ταξινόμησή τους . Η επεξεργασία αυτή γίνεται από τον υπεύθυνο λογιστή ή τους βοηθούς μετά από οδηγίες του υπεύθυνου , ο οποίος για το λόγο αυτό λαμβάνει υπ' όψη του το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται στην επιχείρηση και τον τρόπο που καταχωρούνται τα λογιστικά γεγονότα ( χειρόγραφα ή μηχανογραφικά ) . Έτσι :

Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το κλασικό σύστημα , η διαλογή και ομαδοποίηση των δικαιολογητικών γίνεται κατά ομοειδές εγγραφές και ταξινομούνται με χρονολογική σειρά .

Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το συγκεντρωτικό σύστημα , η διαλογή και ομαδοποίηση των δικαιολογητικών γίνεται πρώτα κατά πράξη ( ταμειακή – συμψηφιστική ) και μετά κατά Αναλυτικό Ημερολόγιο ( Ταμείου – Διαφόρων Πράξεων κ.λπ. ) και ταξινομούνται στη συνέχεια τα παραστατικά του κάθε αναλυτικού ημερολογίου με χρονολογικά σειρά .

Ακολουθεί η καταχώρηση , η εγγραφή δηλαδή της πράξης που απορρέει από το δικαιολογητικό στα βιβλία . Την καταχώρηση ακολουθεί η “ακύρωση” του παραστατικού . Ακύρωση είναι η αναγραφή στο παραστατικό , χειρόγραφα ή με σφραγίδα , της ένδειξης ότι “καταχωρήθηκε” , τότε καταχωρήθηκε και ο αύξων αριθμός της ημερολογιακής εγγραφής στην περίπτωση που δεν συνάπτεται αντίγραφο της εγγραφής ( Μήτσιος Η, 2002).

## 5.6 Ταξινόμηση - Αρχαιοθέτηση

Μετά την καταχώρηση τα δικαιολογητικά , για να καταλήξουν να αρχειοθετηθούν, ταξινομούνται, χωρίζονται δηλαδή μεθοδικά σε ομάδες με βάση ορισμένα κριτήρια ( π.χ. το θέμα, τον αύξοντα αριθμό εγγραφής κ.λπ. ) .

### 5.6.1 Ταξινόμηση των δικαιολογητικών εγγράφων

Τα δικαιολογητικά μπορεί να ταξινομηθούν :

Κατά χρονολογική σειρά έκδοσης ή λήψης του εγγράφου .

Κατά αλφαβητική σειρά με βάση το όνομα ή την επωνυμία του προσώπου ή του οργανισμού . Τα δικαιολογητικά όμως μέσα στο φάκελο ή τη θήκη κάθε προσώπου ή οργανισμού θα είναι αυστηρά με χρονολογική σειρά .

Κατά θέμα , ομάδες ( π.χ. πελάτες –προμηθευτές –τράπεζες κ.λπ. ) ή συχνότητες λογ/σμών ( π.χ. “ Στοιχεία Κυκλοφορούντος Ενεργητικού ”) . Τα δικαιολογητικά στο φάκελο ή τη θήκη π.χ. κάθε πελάτη θα είναι αυστηρά με χρονολογική σειρά και οι φάκελοι όλων των πελατών θα είναι με αλφαβητική σειρά ανά πρόσωπο ή οργανισμό .

Στην ταξινόμηση κατά θέμα οι φάκελοι ή οι θήκες με τα δικαιολογητικά των πελατών , προμηθευτών κ.ά. μπορεί να ταξινομηθούν και με αριθμητική σειρά , με την προϋπόθεση ότι απαραίτητα θα τηρείται αλφαβητικό ευρετήριο με βάση το όνομα ή την επωνυμία του προσώπου ή του οργανισμού .

Κατά γεωγραφική θέση . Η ομαδοποίηση των παραστατικών θα γίνει κατά θέμα . Στη συνέχεια θα τοποθετηθούν σε φακέλους ή θήκες των οποίων η κατάταξη στις αρχειοθήκες θα γίνει με βάση το όνομα της χώρας , του νόμου ή της πόλης του τρίτου που εξέδωσε ή έλαβε το παραστατικό και με τον αύξοντα αριθμό εγγραφής .

Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το κλασικό σύστημα , τα δικαιολογητικά ταξινομούνται κατά αύξοντα αριθμό εγγραφής του κλασικού ημερολογίου για κάθε έτος . Αν η επιχείρηση εφαρμόζει το συγκεντρωτικό σύστημα , τα δικαιολογητικά ταξινομούνται κατά αύξοντα αριθμό εγγραφής των Αναλυτικών Ημερολογίων για κάθε Αναλυτικό Ημερολόγιο και κάθε έτος ( Μήτσιος Η, 2002).

## 5.6.2 Συστήματα αρχειοθέτησης

Τα παραστατικά , αφού ταξινομηθούν σύμφωνα με το σύστημα ταξινόμησης που έχουμε επιλέξει, φυλάσσονται στο αρχείο. Αρχείο είναι ένα είδος αποθήκης στοιχείων και πληροφοριών . Είναι ο χώρος όπου φυλάσσονται ταξινομημένα τα δικαιολογητικά έγγραφα είτε είναι αυτά αντίτυπα σε χαρτί ( φυσικό αρχείο ) είτε σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα ( ηλεκτρικό αρχείο ) , αφού τελειώσει η διαδρομή τους μέσα στην επιχείρηση και σταματήσει η ενέργειά τους .

Η φύλαξη των δικαιολογητικών εγγράφων στο αρχείο είναι απαραίτητη α) γιατί περιέχουν πληροφορίες των οποίων η ανεύρεση πιθανό να ζητηθεί μελλοντικά και β) γιατί χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά στοιχεία όταν παραστεί ανάγκη ,σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα Διοικητικά Δικαστήρια . Αν ο οργανωτής λογιστής μπορεί να επιλέξει για τη φύλαξη ορισμένων παραστατικών ( π.χ. ταμειακών ) μεταξύ φυσικού και ηλεκτρονικού αρχείου , επιλέγει τη χρήση του ηλεκτρονικού αρχείου διότι ελαχιστοποιεί τις αρνητικές επιπτώσεις στην παραγωγικότητα των υπαλλήλων που εργάζονται με έγγραφα .

Συστήματα αρχειοθέτησης είναι :

Το συγκεντρωτικό , κατά το οποίο φυλάσσονται τα έγγραφα όλων των τμημάτων της επιχείρησης, άρα και του λογιστηρίου , σε ένα αρχείο και το αποκεντρωτικό , σύμφωνα με το οποίο κάθε τμήμα έχει δικό του ξεχωριστό αρχείο .Η φύλαξη των δικαιολογητικών εγγράφων και των ηλεκτρομαγνητικών μέσων αποθήκευσης των κινήσεων που ήσαν οι αιτίες για την έκδοσή τους ( δισκέτες κ.λπ. ) πρέπει να γίνεται με το αποκεντρωτικό σύστημα ( Μήτσιος Η, 2002).

## 5.6.3 Χρόνος φύλαξης των στοιχείων και αποσυμφόρηση του αρχείου

Τα δικαιολογητικά έγγραφα που εκδίδονται χειρόγραφα , εισερχόμενα και εξερχόμενα , κατά την ταξινόμησή τους τοποθετούνται σε φακέλους , ντοσιέ κ.λπ. και φυλάσσονται σε κατάλληλες και ασφαλείς αρχειοθήκες με απόλυτη τάξη , ώστε να μην υπάρχει κίνδυνος να χαθούν , να κλαπούν ή να καταστραφούν και να είναι εύκολη και χωρίς καθυστέρηση η ανεύρεσή τους . Όταν τα δικαιολογητικά έγγραφα εκδίδονται μηχανογραφικά , πέραν της φύλαξης των αντιτύπων σε κατάλληλες και ασφαλείς αρχειοθήκες , φυλάσσονται και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα ( οπτικοί δίσκοι – CD ROM κ.λπ. ) στα οποία αποθηκεύονται οι κινήσεις που ήσαν οι αιτίες για την έκδοσή τους και από τα οποία , ανά πάσα στιγμή , μπορούμε να ξανατυπώσουμε τα δικαιολογητικά αυτά.

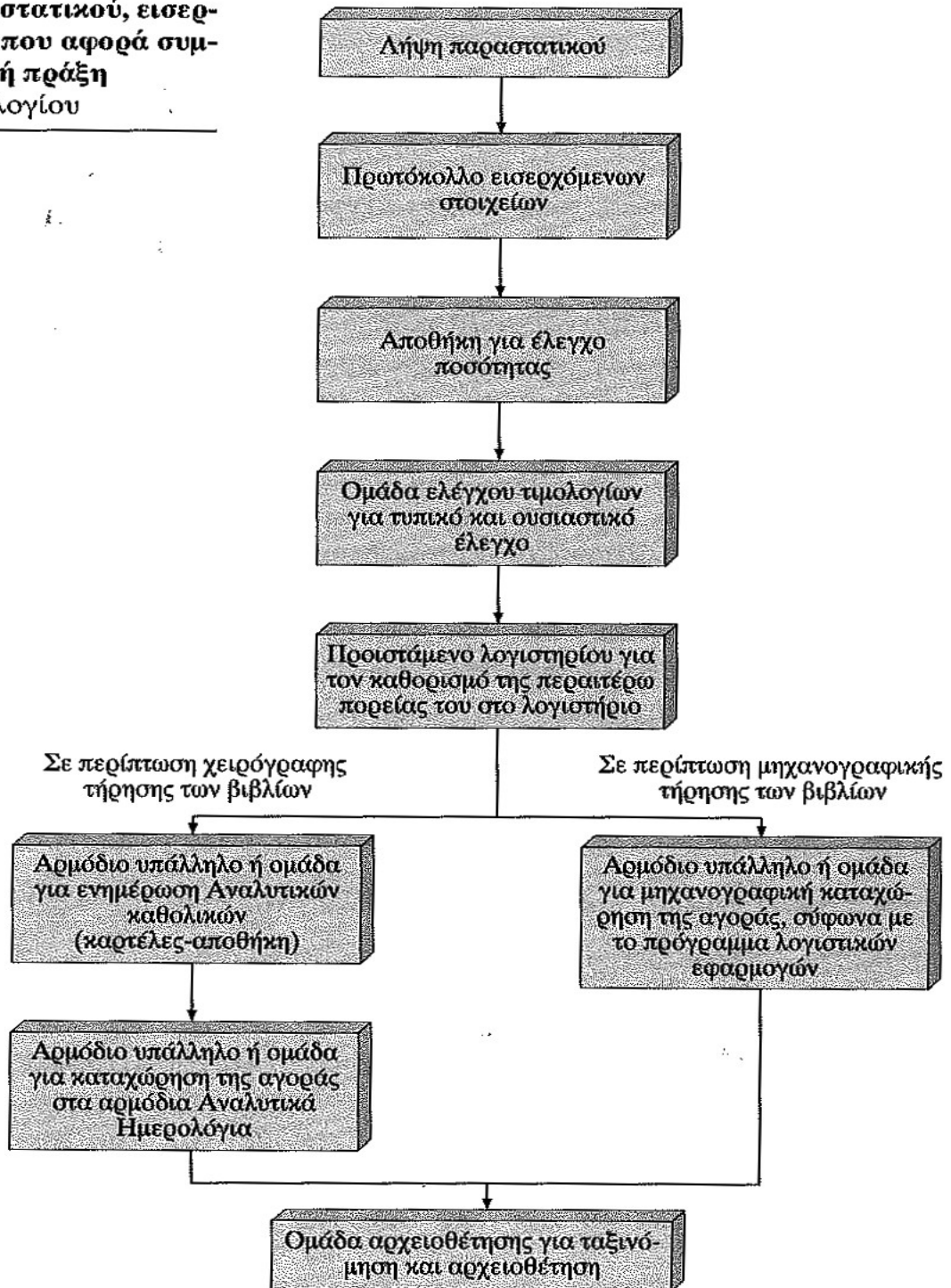
Τα δικαιολογητικά έγγραφα που εκδίδονται μηχανογραφικά με χρήση της ΕΑΦΔΣΣ διαφυλάσσονται ηλεκτρονικά , χωρίς να υπάρχει υποχρέωση φύλαξης αντιτύπων σε χαρτί .

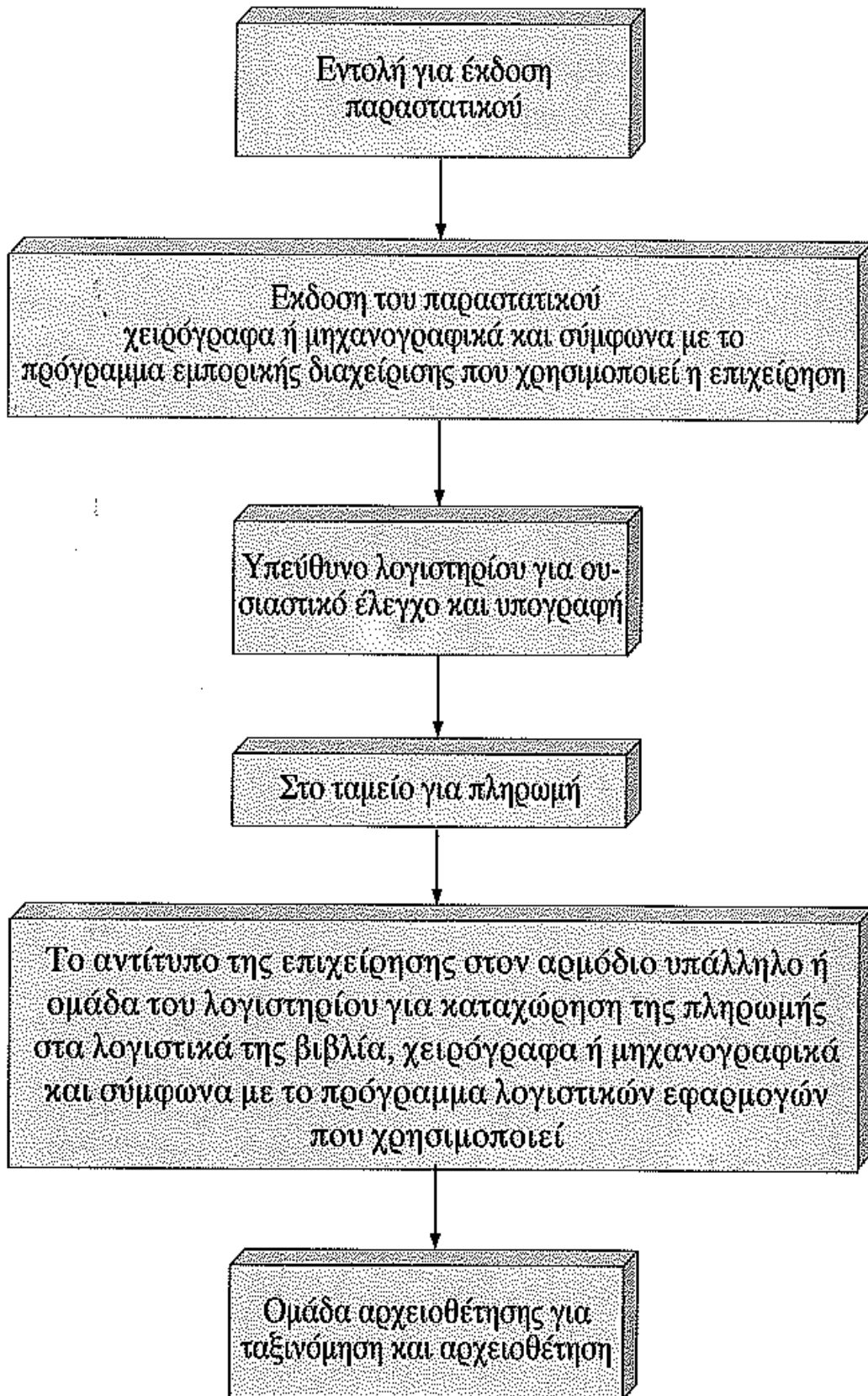
Τα δικαιολογητικά έγγραφα δεν φυλάσσονται στο αρχείο για πάντα διότι αυτό θα δημιουργούσε αφ' ενός μεν πρόβλημα χώρου , αφ' ετέρου δε θα αναιρούσε το βασικό στόχο της ταξινόμησης και αρχειοθέτησης , που είναι η ταχύτητα στην τοποθέτηση των εγγράφων και την ανεύρεση τους για λήψη πληροφοριών . Για το λόγο αυτό , πρέπει να εφαρμόζεται μια διαδικασία περιοδικής αποσυμφόρησης του αρχείου .Τα έγγραφα πρέπει να φυλάσσονται για χρονικό διάστημα τουλάχιστον ίσο μ' αυτό που απαιτεί ο Κ.Β.Σ. , δηλαδή έξι ( 6 ) χρόνια από τη λήξη της αντίστοιχης χρήσης . Ο χρόνος αυτός παρατείνεται όσο εκκρεμούν υποθέσεις ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων . Σκόπιμο είναι , μετά την πάροδο των έξι ( 6 ) ετών και πριν καταστραφούν τα έγγραφα , να περάσουν από το ενεργό σε ένα αδρανές αρχείο για κάποιο χρονικό διάστημα και μετά να καταστραφούν (Μήτσιος Η,2002).

Παραθέτω , ενδεικτικά , διαγράμματα της υπηρεσιακής διαδρομής δύο παραστατικών .



**Διάγραμμα πορείας μέσα στην επιχείρηση εξωτερικού παραστατικού, εισερχόμενου, που αφορά συμψηφιστική πράξη Π.χ. τιμολογίου**





## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ**

### **ΒΙΒΛΙΩΝ**

Λογιστικά βιβλία είναι τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων με τη μορφή λογιστικών εγγραφών που προκύπτουν από τα δικαιολογητικά έγγραφα .

Καταχώρηση ή εγγραφή είναι η πρωτότυπη ( πρώτη ) αποτύπωση ή παρουσίαση μιας οικονομικής πράξης , συναλλαγής ή λογιστικού γεγονότος στα βιβλία του οικονομικού οργανισμού .

Το μηχανισμό των λογιστικών εγγραφών μας τον δείχνουν οι λογιστικές μέθοδοι , ενώ τον τρόπο οργάνωσης ( οργανολογία ) της λογιστικής εργασίας και των λογιστικών εγγραφών μας τον δείχνουν τα λογιστικά συστήματα . Το λογιστικό σύστημα καθορίζει και τα λογιστικά βιβλία που θα χρησιμοποιηθούν , την ιεράρχησή τους και τη διαδικασία ενημέρωσής τους . Και ενώ το λογιστικό σύστημα που θα επιλέξει ο λογιστής του καθορίζει τα λογιστικά βιβλία που θα χρησιμοποιήσει , δεν του καθορίζει τα φορολογικά . Τα φορολογικά βιβλία ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. Τα κυρίως φορολογικά βιβλία όμως είναι τα λογιστικά βιβλία των βασικών λογιστικών συστημάτων .

#### **6.1 Λογιστικές μέθοδοι**

Λογιστικές μέθοδοι είναι δύο : η απλογραφία ή απλογραφική μέθοδος και η διπλογραφία ή διπλογραφική μέθοδος ή διγραφία ή διγραφική μέθοδος .

##### **6.1.1 Απλογραφική μέθοδος**

Η απλογραφία είναι μια απραχαιωμένη λογιστική μέθοδος με την οποία παρακολουθούνται : είτε λογαριασμοί τρίτων ( πελατών , προμηθευτών ) χωρίς τους αντιμεταβαλλόμενους λογαριασμούς τους και η κίνηση του ταμείου , είτε οι μεταβολές όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού , εκτός της Καθαρής Περιουσίας η οποία προκύπτει από τη διαφορά της συνολικής αξίας των στοιχείων του Ενεργητικού από τη συνολική αξία των στοιχείων του Παθητικού δεδομένης χρονικής στιγμής .

Το αποτέλεσμα προκύπτει από τη διαφορά της αξίας δύο καθαρών περιουσιών . Π.χ. :

1/1/03 : Προσδιορισμός της αξίας της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης << Α >>

Ενεργητικό

ΚΤΙΡΙΑ 100.000

ΕΜΠ/ΤΑ 200.000

ΠΕΛΑΤΕΣ 50.000

ΧΡΗΜ.ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 50.000

Σύνολο Ενεργητικού 400.000

Παθητικό

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 100.000

ΓΡΑΜ.ΠΛΗΡΩΤΕΑ 50.000

Σύνολο Παθητικού 150.000

Αξία Καθαρής Περιουσίας 250.000

31/12/03 : Προσδιορισμός της αξίας της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης <<Α>>

Ενεργητικό

ΚΤΙΡΙΑ 100.000

ΕΜΠ/ΤΑ 250.000

ΠΕΛΑΤΕΣ 50.000

ΓΡΑΜ.ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ 50.000

ΧΡΗΜ.ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 150.000

Σύνολο Ενεργητικού 600.000

Παθητικό

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ 150.000

ΓΡΑΜ.ΠΛΗΡΩΤΕΑ 150.000

Σύνολο Παθητικού 300.000

Αξία Καθαρής Περιουσίας 300.000

Το αποτέλεσμα για τον ένα χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης << Α >> είναι:

$$300.000 - 250.000 = 50.000 \text{ κέρδος}$$

Με την προϋπόθεση ότι στο διάστημα αυτό δεν έγιναν απολήψεις ή εισφορές του επιχειρηματία (Μπαλαλέξης Σ,2000).

### **6.1.2 Διγραφική μέθοδος**

Η διγραφική μέθοδος στηρίζεται στη βασική αρχή ότι κάθε οικονομική πράξη ( συναλλαγή – λογιστικό γεγονός ) επιφέρει διπλή , ταυτόχρονη και ισόποση μεταβολή ( αύξηση – μείωση ) των οικονομικών μεγεθών . Τα οικονομικά μεγέθη εμφανίζονται λογιστικά με τη μορφή των “ χρέωση ” και “ πίστωση ” .

Η διγραφική μέθοδος θεωρείται ότι ανταποκρίνεται πλήρως στις ανάγκες και στους σκοπούς της Λογιστικής και προσφέρεται για μια άρτια λογιστική οργάνωση .

### **6.2 Λογιστικά συστήματα**

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές της διγραφικής μεθόδου , αναπτύσσονται τα λογιστικά συστήματα .

Τα κυριότερα συστήματα διγραφικής λογιστικής μεθόδου είναι :

Το κλασικό ή ιταλικό σύστημα .

Το αμερικάνικο ή σύστημα Ημερολογίου Καθολικού και

Το συγκεντρωτικό σύστημα με τις διάφορες παραλλαγές του .

Όποιο λογιστικό σύστημα κι αν εφαρμόζεται , οι λογιστικές αρχές των διγραφικών διατυπώσεων είναι ίδιες . Διαφορές υπάρχουν μόνο στον αριθμό και τη διάρθρωση των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων .

#### **6.2.1 Κλασικό ή ιταλικό σύστημα**

Το κλασικό , που καλείται και ιταλικό γιατί επινοήθηκε στην Ιταλία , είναι το αρχαιότερο σύστημα με πλήρη λογιστική διάρθρωση και το βασικότερο για τη γνώση και αντίληψη της εφαρμοσμένης λογιστικής και τη μελέτη των άλλων συστημάτων . Ανήκει στα συνθετικοαναλυτικά λεγόμενα συστήματα , γιατί οι οικονομικές πράξεις πρώτα καταγράφονται διγραφικά και με χρονολογική σειρά στα γενικά ή συνθετικά , όπως ονομάζονται , βιβλία του και ύστερα μεταφέρονται στα αντίστοιχα αναλυτικά .

Τα βιβλία του κλασικού συστήματος είναι :

Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών ( Β.Α. και Ι. ).

Ημερολόγιο ( Γενικό ).

Γενικό Καθολικό.

Αναλυτικά Καθολικά.

Διάφορα βοηθητικά βιβλία ( π.χ. βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων ) . Τα βοηθητικά βιβλία ποικίλλουν από άποψη σκοπού , περιεχομένου και γραμμικής διάταξης , λειτουργούν αυτοτελώς και ο αριθμός τους είναι απροσδιόριστος . Σ' αυτά οι λογιστές καταχωρούν πράξεις της ίδιας φύσης που έγιναν σε μια ημέρα και ήταν ανέφικτο να καταχωρηθούν στο ενιαίο ημερολόγιο . Τα βοηθητικά βιβλία είναι βιβλία πρώτης εγγραφής και τα δεδομένα τους μεταφέρονται στο γενικό ημερολόγιο με μία ή περισσότερες ανακεφαλαιωτικές εγγραφές . Οι εγγραφές στο κλασικό σύστημα καταχωρούνται με βάση τα δικαιολογητικά και με χρονολογική σειρά .

Όταν τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα , τα γεγονότα καταχωρούνται στο ημερολόγιο . Από το ημερολόγιο μεταφέρονται στο Γενικό Καθολικό για ενημέρωση των γενικών λογαριασμών και ακολουθούν τα Αναλυτικά Καθολικά . Στην πράξη κρίνεται σκόπιμο και επιβάλλεται άλλωστε από τις συναλλακτικές ανάγκες τα Αναλυτικά Καθολικά να ενημερώνονται απ' ευθείας από τα παραστατικά , για άμεση ενημέρωση των ειδικών λογαριασμών .

Όταν τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά , τα γεγονότα καταχωρούνται διγραφικά με βάση τα δικαιολογητικά έγγραφα μόνο στο Ημερολόγιο και σύμφωνα με τις οδηγίες για τον τρόπο καταχώρησής του κάθε προγράμματος . Βάσει του προγράμματος γενικής λογιστικής ενημερώνονται αυτόματα το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά .

Η σειρά με την οποία τα βιβλία του κλασικού συστήματος ενημερώνονται μέσα σε μια διαχειριστική χρήση είναι : στην αρχή της χρήσης

Στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών ( Β.Α. και Ι.) καταχωρείται η απογραφή και ο Ισολογισμός έναρξης .

Από το Β.Α. και Ι. και ειδικά από την απογραφή , ανοίγουν τα Αναλυτικά Καθολικά ενώ από τον Ισολογισμό το Ημερολόγιο και το Γενικό Καθολικό .

Κατά τη διάρκεια της χρήσης

Στη διάρκεια της χρήσης στο Ημερολόγιο , Γενικό Καθολικό και Αναλυτικά Καθολικά , καταχωρούμε τα λογιστικά γεγονότα της χρήσης με χρονολογική σειρά και με αιτιολογία τα

δικαιολογητικά έγγραφα . Σε τακτά χρονικά διαστήματα , το πολύ ανά μήνα , συντάσσουμε Ισοζύγια και καταστάσεις συμφωνίας .

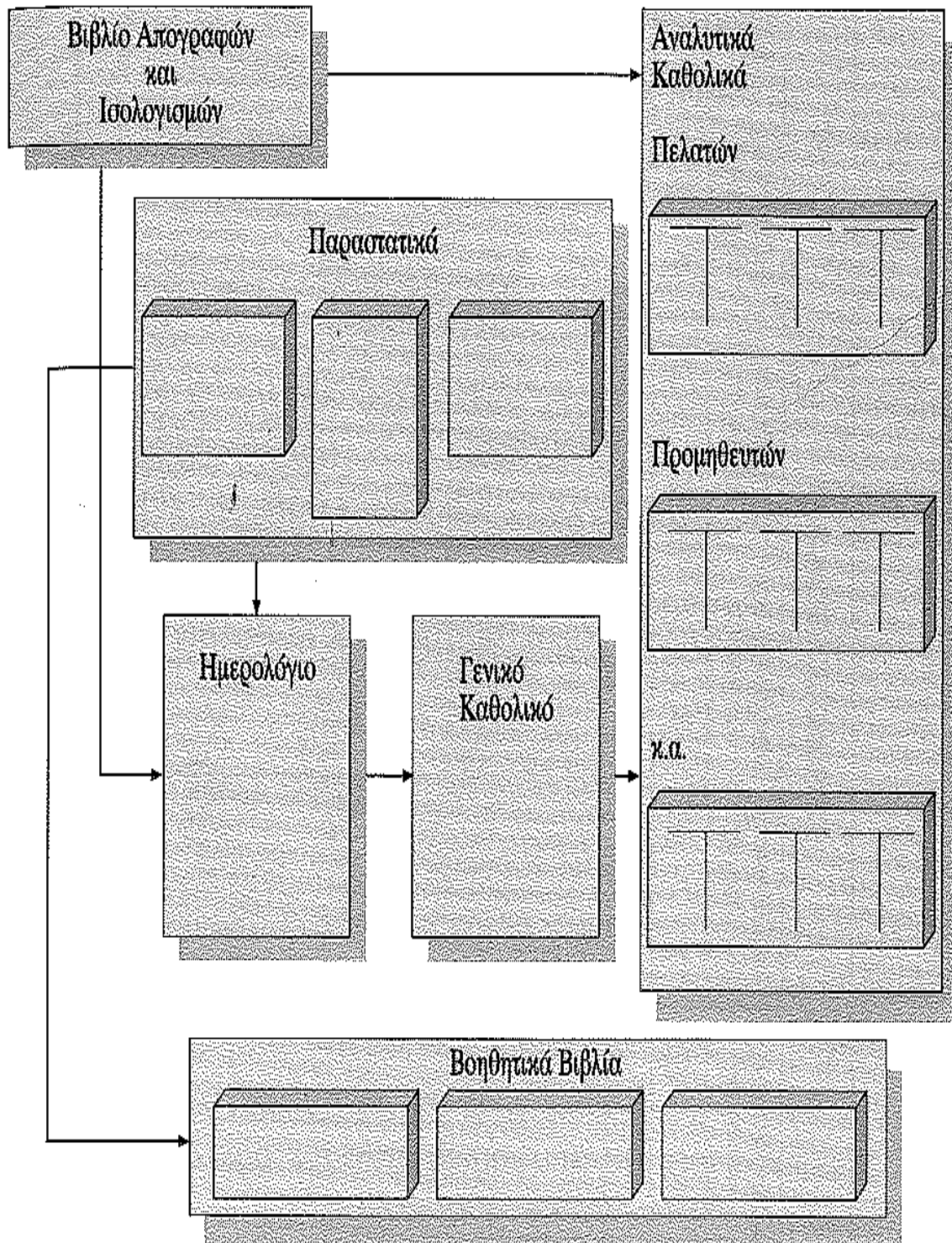
Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης , για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος διενεργούμε την τελική απογραφή , την οποία καταχωρούμε στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών . Καταχωρούμε τις εγγραφές τακτοποίησης και προσδιορισμού του αποτελέσματος ( εκμετάλλευσης και χρήσης ) , είτε στο Ημερολόγιο και από εκεί ενημερώνουμε Γενικό και Αναλυτικά Καθολικά και συντάσσουμε ισοζύγια για τον έλεγχο , είτε στο Βιβλίο Πράξεων Ισολογισμού με ταυτόχρονη ενημέρωση Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών και σύνταξη ισοζυγίου . Ακολουθεί η σύνταξη του τελικού ισολογισμού στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών .

Η σειρά ενημέρωσης των βιβλίων του κλασικού συστήματος δεν αλλάζει , είτε χειρόγραφα τηρούνται τα βιβλία του είτε μηχανογραφικά.

Μειονέκτημα του κλασικού συστήματος , όταν τα βιβλία του τηρούνται χειρόγραφα , είναι ότι υπάρχει ένα μόνο ημερολόγιο όπου καταχωρούνται όλες οι πράξεις της επιχείρησης . Έτσι , ένας λογιστής εργάζεται στο ένα και μοναδικό ημερολόγιο και δεν μπορεί να γίνει καταμερισμός της λογιστικής εργασίας . Για το λόγο αυτό , το κλασικό σύστημα προσφέρεται για τη λογιστική οργάνωση επιχειρήσεων των οποίων ο αριθμός των καθημερινών λογιστικών γεγονότων είναι μικρός , γιατί στις επιχειρήσεις που καθημερινά έχουν πολλά γεγονότα δεν μπορεί να γίνει εμπρόθεσμη ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων .

Μειονεκτήματα του κλασικού συστήματος , όταν τα βιβλία του τηρούνται μηχανογραφικά , είναι ότι δεν γίνεται ομαδοποίηση και καταγραφή των γεγονότων ανά ομοειδείς πράξεις προς αποκόμιση πληροφοριών για φορολογική , στατιστική ή άλλη χρήση . Το μειονέκτημα όμως αυτό εν μέρει παρακάμπτεται με τη χρήση των βοηθητικών βιβλίων ή με μηχανογραφικές λύσεις που δίνουν οι κατασκευαστές των προγραμμάτων Γενικής Λογιστικής.





## 6.2.2 Αμερικάνικο σύστημα ή σύστημα Ημερολογίου – Καθολικού

Το σύστημα αυτό καλείται αμερικάνικο , παρ' ότι επινοήθηκε από Γάλλο , προφανώς γιατί είναι πρακτικό . Ορισμένοι συγγραφείς το θεωρούν μία ακόμη παραλλαγή ( αμερικάνικη ) του Συγκεντρωτικού Συστήματος . Χαρακτηριστικό του γνώρισμα είναι το Ημερολόγιο και το Γενικό Καθολικό συνυπάρχουν σε 'ένα βιβλίο πρώτης εγγραφής και προέκτασή του είναι τα Γενικό Καθολικό . Τις στήλες δηλαδή του Ημερολογίου ακολουθούν οι στήλες του Γενικού Καθολικού , στο ίδιο φύλλο ( σχήμα σελ. 76 )

Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται σπάνια και κυρίως από επιχειρήσεις που κινούν μικρό αριθμό πρωτοβάθμιων λογαριασμών ( από 15 έως 20 ) και δεν τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά .

Πλεονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι :

- α) Οικονομία χρόνου , γιατί ημερομηνία και αιτιολογία γράφονται μια φορά ( αλλά αφορούν και το Ημερολόγιο και το Γενικό Καθολικό ) .
- β) Γίνεται αριθμητική συμφωνία άρα και έλεγχος , με τη μεταφορά των ποσών από τη μία σελίδα στην άλλη .

Μειονεκτήματα του συστήματος αυτού είναι :

- α) Πιθανότητα να γραφεί ποσό σε άλλο λογαριασμό του Γενικού Καθολικού αντί άλλου από σύγχυση , λόγω ύπαρξης πολλών στηλών .
- β) Μεταφέρονται λογαριασμοί από σελίδα σε σελίδα έστω και αν δεν κινήθηκαν καθόλου .
- γ) Δεν επιτυγχάνεται ο καταμερισμός της λογιστικής εργασίας([www.research.org](http://www.research.org)).

## 6.2.3 Συγκεντρωτικό σύστημα

Το συγκεντρωτικό σύστημα είναι το πλέον διαδεδομένο σύστημα διγραφικής μεθόδου . Το σύστημα αυτό ,με τις διάφορες παραλλαγές του ,εφαρμόζεται στα περισσότερα λογιστήρια , είτε μηχανογραφικά τηρούν τα βιβλία τους είτε χειρόγραφα.

Είναι σύστημα και αυτό διγραφικής μεθόδου , διαφέρει όμως από τα προηγούμενα ως προς το ότι το ένα ημερολόγιο των άλλων συστημάτων εδώ αναλύεται σε περισσότερα , ανά κατηγορία λογιστικών πράξεων . Πλεονέκτημα του συστήματος αυτού έναντι των άλλων λογιστικών

συστημάτων , όταν εφαρμόζεται χειρόγραφα , είναι ο καταμερισμός της λογιστικής εργασίας , ενώ όταν εφαρμόζεται μηχανογραφικά , είναι η άμεση αποτύπωση ομοειδών πράξεων στα ανάλογα βιβλία , με αποτέλεσμα την εύκολη και γρήγορη λήψη πληροφοριών ([www.research.org](http://www.research.org)).

### **6.2.3.1 Βιβλία συγκεντρωτικού συστήματος**

Τα βιβλία του συγκεντρωτικού συστήματος είναι :

Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών ( Β. Α. και Ι. ) .

Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο ( Σ. Η. ) .

Γενικό Καθολικό ( Γ. Κ. ) .

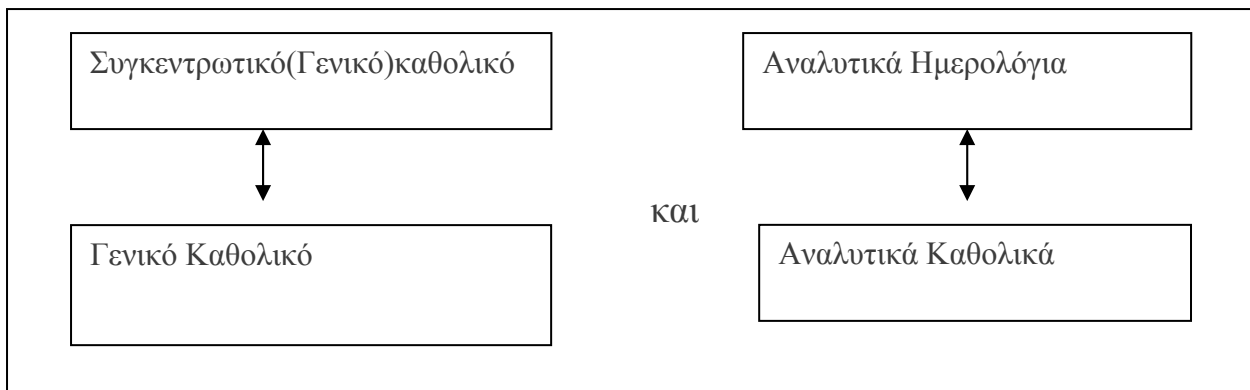
Αναλυτικά Καθολικά ( Α. Κ. ) .

Αναλυτικά Ημερολόγια ( τουλάχιστον δύο ) .

Ημερολόγιο Εγγραφών Ισολογισμού .

### **6.2.3.2 Χαρακτηριστικό γνώρισμα του συγκεντρωτικού συστήματος**

Το συγκεντρωτικό σύστημα χαρακτηρίζεται από τη διάσπαση του ενιαίου ημερολογίου σε περισσότερα που καλούνται Αναλυτικά Ημερολόγια ( Α. Η. ) . Σε τακτά χρονικά διαστήματα γίνεται συγκέντρωση των δεδομένων των Αναλυτικών Ημερολογίων ( δηλ. των αναλυτικών εγγραφών ) σε ένα ημερολόγιο , το καλούμενο Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ακολουθεί η ενημέρωση του Συγκεντρωτικού ημερολογίου ακολουθεί η ενημέρωση του Γενικού Καθολικού και μετά την ενημέρωση των Αναλυτικών Ημερολογίων , η ενημέρωση των Αναλυτικών Καθολικών . Έτσι υπάρχουν οι εξής ομάδες βασικών βιβλίων συγκεντρωτικού συστήματος .



Είναι θέμα του οργανωτή λογιστή να αποφασίσει πόσα Αναλυτικά Ημερολόγια θα χρησιμοποιήσει , αφού λάβει υπ' όψη του το είδος της επιχείρησης και τη συναλλακτική της κίνηση . Δεν μπορεί όμως να χρησιμοποιήσει λιγότερα των δύο , ήτοι το Αναλυτικό Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων ( Α. Η. Δ. Π. )για τις μεγάλες κατηγορίες των λογιστικών πράξεων , τις ταμειακές και τις συμψηφιστικές . Τα δύο αυτά Αναλυτικά Ημερολόγια υπάρχουν στη γερμανική παραλλαγή του Συγκεντρωτικού Συστήματος .

Πέραν των δύο Αναλυτικών Ημερολογίων μπορεί να τηρήσει ο λογιστής άλλα δύο ( συνολικά τέσσερα αναλυτικά ημερολόγια ) , ήτοι το Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου , το Αναλυτικό Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων , Αναλυτικό Ημερολόγιο Αγορών ( Α. Η. Α. ) και το Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων ( Α. Η. Π. ) . Τα τέσσερα αυτά αναλυτικά ημερολόγια υπάρχουν στη βελτιωμένη γερμανική παραλλαγή.

Μπορεί ακόμη ο λογιστής να χρησιμοποιεί και περισσότερα αναλυτικά ημερολόγια , όπως Αναλυτικό Ημερολόγιο Τραπεζών , Αναλυτικό Ημερολόγιο επιταγών κ.λπ. ( γαλλική παραλλαγή). Τέλος , μπορεί να ενσωματώσει ( όταν τηρούνται χειρόγραφα ) το συγκεντρωτικό ημερολόγιο με το Γενικό Καθολικό ( αμερικάνικη παραλλαγή ) (Τσιμάρας ,1960).

### **6.2.3.3 Η πορεία των εργασιών στα βιβλία του συγκεντρωτικού συστήματος σε μια διαχειριστική χρήση**

Με την έναρξη της διαχειριστικής χρήσης

Μηχανογραφικά ή χειρόγραφα , ανάλογα με το πώς τηρεί τα βιβλία της η επιχείρηση , γίνεται η καταχώρηση της απογραφής και του ισολογισμού έναρξης στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών . Από την απογραφή ανοίγουν τα αναλυτικά καθολικά . Αν υπάρχει υπόλοιπο ταμείου προηγούμενης χρήσης , ανοίγει το Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου με την εμφάνιση του

υπολοίπου αυτού . Από τον Ισολογισμό , τέλος , ανοίγει το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο και το Γενικό Καθολικό .

Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης

Χωρίζουμε τη διαχειριστική χρήση σε τακτά χρονικά διαστήματα – περιόδους , συνήθως σε 12 μήνες , και κατά τη διάρκεια κάθε περιόδου καθημερινά γίνεται ο διαχωρισμός και η ομαδοποίηση των δικαιολογητικών ανά Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου , συμψηφιστικά δελτία που αφορούν συμψηφιστικές πράξεις για το Αναλυτικό Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων ή τιμολόγια πωλήσεων για το Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων κ.λπ.

α) Όταν τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα , με βάση τα παραστατικά , καταχωρούμε τις εγγραφές μας στα Αναλυτικά Ημερολόγια των οποίων η γραμμογράφηση ποικίλλει από κλασική έως πολύστηλη . Από τα Αναλυτικά Ημερολόγια ή απευθείας από τα παραστατικά ενημερώνουμε τα Αναλυτικά Καθολικά . Στο τέλος της κάθε περιόδου , και αν ενημερώνουμε τα Αναλυτικά Ημερολόγια κάθετα σε κλασική γραμμογράφηση , συντάσσουμε τα φύλα ελέγχου και ανάλυσης και απ' αυτά καταχωρούμε τις συγκεντρωτικές ( ανακεφαλαιωτικές ) εγγραφές στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο και μετά ενημερώνουμε το Γενικό Καθολικό . Ακολουθεί η σύνταξη του μηνιαίου ισοζυγίου και των καταστάσεων συμφωνίας των λογαριασμών .

Αν ενημερώνουμε τα Αναλυτικά Ημερολόγια οριζόντια σε πολύστηλη γραμμογράφηση , αθροίζουμε τα ποσά της κάθε στήλης , κάνουμε οριζόντια τον έλεγχο των συνολικών χρεώσεων και πιστώσεων , καταχωρούμε συγκεντρωτικά τις εγγραφές στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο και ενημερώνουμε το Γενικό Καθολικό . Ακολουθεί η σύνταξη του μηνιαίου ισοζυγίου και των καταστάσεων συμφωνίας των λογαριασμών .

β) Όταν τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά , με βάση τα παραστατικά , καταχωρούμε τα λογιστικά γεγονότα που απορρέουν απ' αυτά , στα Αναλυτικά Ημερολόγια των οποίων η εικόνα στην οθόνη του Η/Υ ποικίλλει ανάλογα με το πρόγραμμα , εν τούτοις στην εκτύπωση φαίνεται ότι η γραμμογράφησή τους είναι κλασική και κάθετη . Από τα Αναλυτικά Ημερολόγια ενημερώνονται αυτόματα τα Αναλυτικά και το Γενικό Καθολικό και αμέσως μετά μπορεί να γίνει ή όταν ζητηθεί , η εκτύπωση των ισοζυγίων Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών όλων των βαθμίδων των λογαριασμών .

Στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης μας

Συντάσσουμε την απογραφή τέλους χρήσης ( τελική ) στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών . Στη συνέχεια καταχωρούμε τις εγγραφές τακτοποίησης στο Ημερολόγιο Πράξεων Ισολογισμού . Ακολουθούν η σύνταξη του προσωρινού ( προσαρμοσμένου ) ισοζυγίου για τη συμφωνία των βιβλίων με τα δεδομένα της απογραφής . Στο ίδιο βιβλίο στη συνέχεια καταχωρούνται οι εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και του αποτελέσματος χρήσης . Ακολουθεί η σύνταξη του οριστικού ισοζυγίου και του τελικού ισολογισμού , ο οποίος καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών .

Η γραμμογράφηση του Συγκεντρωτικού Ημερολογίου , του Γενικού Καθολικού και του Ημερολογίου Πράξεων Ισολογισμού στα χειρόγραφα τηρούμενα βιβλία είναι η ίδια με τη γραμμογράφηση των αντίστοιχων βιβλίων του κλασικού ημερολογίου . Η γραμμογράφηση των βιβλίων αυτών , όταν τηρούνται μηχανογραφικά , εξαρτάται από το πρόγραμμα λογιστικών εφαρμογών που χρησιμοποιεί η επιχείρηση στο μηχανογραφημένο λογιστήριό της και συνήθως είναι κάθετη (Τσιμάρας ,1960) .

### **6.3 Τα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Φορολογικά Βιβλία)**

Ανάλογα :

α) με τη μορφή ( ατομικές επιχειρήσεις , ελεύθεροι επαγγελματίες , εταιρείες κ.λπ. ) ,

β) το αντικείμενο των εργασιών ( παροχή υπηρεσιών , εμπόριο αγαθών κ.λπ.),

γ) το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ( όπου ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται : η αξία των πωλήσεων των αγαθών που εκμεταλλεύεται η επιχείρηση ( άρα όχι των παγίων της ) και των πωλήσεων αγαθών τρίτων , το ποσό των αμοιβών για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν χωρίς τους φόρους και τα άλλα δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου Ν 3052 / 2002 ΦΕΚ 221 και τρίτων , οι τόκοι στα γραμμάτια και τις συναλλαγματικές από εμπορικές πράξεις και τις πωλήσεις με πίστωση , οι επιχορηγήσεις σε αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και η διαφορά σε ξένο νόμισμα που προκύπτει μεταξύ της τιμολογιακής αξίας CIF και FOB ) η επιχείρηση θα ενταχθεί σε συγκεκριμένη κατηγορία τήρησης βιβλίων , από την έναρξη των εργασιών της , σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ( Κ. Β. Σ. ) (Προεδρικό Διάταγμα 186 / 1992 ΦΕΚ Α΄ 84/26-5-1992 Ν. 2065 / 1992 και ) άρθρα 55 παρ. 3 και 64 παρ. 11 – 12 ΦΕΚ 113 Α΄ και Ν. 2093 / 1992 άρθρο 24 παρ. 3 ΦΕΚ 181 Α΄ και τις απλουστεύσεις σε αυτόν ο Ν. 3052 του 2002 ) .

Οι κατηγορίες τήρησης βιβλίων είναι τρεις : η Α΄ , η Β΄ και η Γ΄ .

Τα βιβλία που ορίζονται από τον Κ. Β. Σ. είναι διαφορετικά για κάθε κατηγορία . Ένας οργανωτής λογιστής επιβάλλεται να τα γνωρίζει και να φροντίζει για τη σωστή και έγκαιρη ενημέρωσή τους . Η οργάνωση του λογιστηρίου της επιχείρησης που καλείται να οργανώσει πρέπει να γίνεται στα πλαίσια των εντολών του Κώδικα αυτού . ( Τσιμάρας ,1960)

### **6.3.1 Βιβλία Α΄ κατηγορίας**

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. ( άρθρο 5 ) , οι επιτηδευματίες που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία βιβλίων τηρούν το Βιβλίο Αγορών .

Όταν το Βιβλίο Αγορών τηρείται χειρόγραφα , πρέπει να είναι θεωρημένο από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ και αριθμημένο .Όταν τηρείται μηχανογραφικά , θεωρείται η μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αυτού . Κάθε καταχώρηση που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε δικαιολογητικά έγγραφα .

Στο Βιβλίο Αγορών καταχωρούν σε ξεχωριστές στήλες :

Το είδος , τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη ,

Την αξία αγοράς αγαθών ( αντικειμένων εκμετάλλευσης ) και λήψης υπηρεσιών ( με μετρητά ή με πίστωση ) ,

Το Φ.Π.Α. που εκπίπτει ,

Τα έξοδα που πραγματοποιούν και σε διακεκριμένες στήλες το ΦΠΑ αυτών που εκπίπτει ή δεν εκπίπτει ,

Τις επιστροφές και εκπτώσεις ( αφαιρετικά των αγορών ) που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία ,

Την αξία αγοράς των παγίων και το ΦΠΑ αυτών και

Τα δάνεια που χορηγούν ή λαμβάνουν .

Η ενημέρωση – καταχώρηση επί χειρόγραφης τήρησης του Βιβλίου Αγορών πρέπει να γίνεται μέσα στις πρώτες 15 ημέρες του επόμενου μήνα που αφορούν οι πράξεις , ενώ επί μηχανογραφικής τήρησης η εκτύπωση ( με αυτή βεβαιώνεται η καταχώρηση ) γίνεται μέχρι το

τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι πράξεις . Η εκτύπωση μπορεί να μη γίνει και τα δεδομένα των καταχωρήσεων να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης .

Αν οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας έχουν υποκατάστημα , δηλαδή επαγγελματική εγκατάσταση όπου διενεργείται οποιαδήποτε συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα εκτός της έδρας ( κεντρικού ) , υποχρεώνονται από τον Κ.Β.Σ. ( άρθρο 9 ) να τηρούν για κάθε υποκαταστήματος μεταφέρονται στο κεντρικό το αργότερο εντός της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων . (Ιγνατιάδης Α.2000).

### **6.3.2 Βιβλία Β' κατηγορίας**

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. ( άρθρο 6 ) , τα βιβλία που τηρούν οι επιτηδευματίες που υπάγονται στη β' κατηγορία είναι :

Το βιβλίο Εσόδων - Εξόδων

Το βιβλίο Απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων .

Τα βιβλία Β' κατηγορίας πρέπει να είναι θεωρημένα για να χρησιμοποιηθούν . Τα θεωρημένα βιβλία είναι και αριθμημένα . Η αρίθμηση του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων όταν αυτό τηρείται χειρόγραφα , είναι η << καθολική >> αρίθμηση , δηλαδή φύλλο – δισέλιδο ( έσοδα – έξοδα ) και ο αριθμός .

Όταν το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων τηρείται μηχανογραφικά , θεωρείται η μηνιαία κατάσταση αυτού .

Κάθε καταχώρηση στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων πρέπει να στηρίζεται σε φορολογικά δικαιολογητικά έγγραφα .

Στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων καταχωρούν σε ξεχωριστές στήλες

Στο σκέλος των εσόδων :

Το είδος , τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης του δικαιολογητικού .

Τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων , προϊόντων , πρώτων υλών , από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις ιδίων ( π.χ. αυτοπαραδόσεις ) και τρίτων .

Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ( αφαιρετικά των πωλήσεων ) που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο ( πιστωτικό τιμολόγιο ) .

Το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις .

Όταν χρησιμοποιείται Φορολογική Ταμειακή Μηχανή ( για τις λιανικές πωλήσεις ) , αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου << Z >> .

Στο σκέλος των εξόδων :

Το είδος , τον αύξοντα αριθμό , τη χρονολογία λήψης του δικαιολογητικού καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη .

Τις δαπάνες για αγορά αγαθών ( αντικειμένων εκμετάλλευσης ) και λήψης υπηρεσιών .

Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ( αφαιρετικά των αγορών ) που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο .

Τα γενικά έξοδα .

Την αξία αγοράς παγίων στοιχείων .

Το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις παραπάνω πράξεις .

Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται σε διακριτή θέση οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων , τα δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται , οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους .

Σε διακριτή θέση καταχωρούνται και οι αποσβέσεις των παγίων , όταν ο προσδιορισμός του αποτελέσματος ( καθαρού εισοδήματος ) γίνεται λογιστικά .

Στο βιβλίο Απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων , η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα – ποσοτική καταμέτρηση και καταγραφή ( είδος – μονάδα μέτρησης – ποσότητα ) .

Η ενημέρωση του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων , όταν αυτό τηρείται χειρόγραφα , πρέπει να γίνεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού , ενώ όταν τηρείται μηχανογραφικά , η εκτύπωση γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι πράξεις . Μέσα στην ίδια προθεσμία γίνεται και η εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης αυτού



Η εκτύπωση του βιβλίου μπορεί να μη γίνει και τα δεδομένα των καταχωρίσεων να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα , με δυνατότητα εκτύπωσης εντός ορισμένων ημερών, όταν αυτή ζητηθεί από ενδεχόμενο έλεγχο .

Η ενημέρωση του Βιβλίου Απογραφών γίνεται μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου .

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας και έχουν υποκαταστήματα υποχρεούνται από τον Κ.Β.Σ. ( άρθρο 9) να τηρούν και στα υποκαταστήματα όμοια βιβλία με του κεντρικού . (Ιγνατιάδης Α.2000).

### **6.3.3 Βιβλία Γ΄ κατηγορίας**

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. ( άρθρο 7 ) οι επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας τηρούν λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο οποιουδήποτε λογιστικού συστήματος της μεθόδου αυτής και το Μητρώο Παγίων περιουσιακών στοιχείων . Είναι θέμα οργανωτή λογιστή να επιλέξει το λογιστικό σύστημα εκείνο που τον εξυπηρετεί για να επιτύχει τη βέλτιστη λογιστική εργασία.

Ανεξάρτητα από το λογιστικό σύστημα που θα επιλέξει ο λογιστής , οι εγγραφές στα λογιστικά βιβλία γίνονται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής όπως η αρχή του ιστορικού κόστους , η αρχή του συσχετισμού εσόδων – εξόδων , η αρχή της συντηρητικότητας κ.ά.

Τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά , στην ελληνική γλώσσα και το ελληνικό νόμισμα . Κατά την κατάρτιση της απογραφής και του ισολογισμού , οι απαιτήσεις , οι υποχρεώσεις , καθώς και τα διαθέσιμα σε ξένο νόμισμα αποτιμώνται και καταχωρούνται με το ποσό των Ευρώ που προκύπτει από τη μετατροπή του ξένου νομίσματος με βάση την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα της απογραφής . (Ιγνατιάδης Α.2000).

#### **6.3.3.1 Τρόπος τήρησης των Βιβλίων Γ΄ κατηγορίας**

Οι επιτηδευματίες εφαρμόζουν υποχρεωτικά ( Άρθρο 7 παρ. 2 ) το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο( ΕΓΛΣ ) ή τα Κλαδικά τοιαύτα , εάν ειδικές διατάξεις επιβάλλουν την τήρησή τους , ως προς τη δομή , την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων , δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών , εκτός από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 . Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων σε μη θεσμοθετημένους τριτοβάθμιους και η περαιτέρω

ανάπτυξη των τριτοβάθμιων σε τεταρτοβάθμιους γίνεται από τον οργανωτή λογιστή σύμφωνα με τις οργανωτικές ανάγκες του λογιστηρίου του .

Όσον αφορά την τήρηση των λογαριασμών της ομάδας 9 (Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως) , η υποχρέωση εφαρμογής άρχισε από τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να επιλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές τους από τους Ορκωτούς Λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών – Ελεγκτών ( σήμερα ΣΟΕ ) ( Ν. 1882/1990 ) . Με άλλες κατά καιρούς διατάξεις νόμων εφαρμόζεται και σε άλλες επιχειρήσεις , όπως εκείνες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή οι βιομηχανικές και μικτές επιχειρήσεις που τηρούν Βιβλίο Αποθήκης και δεν είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ κ.ά.

Η ενημέρωση της Αναλυτικής Λογιστικής γίνεται σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση , με εξαίρεση εκείνες που αν είναι υποχρεωμένες να τηρούν την ομάδα 9 , δεν ξεπερνούν τα 9 εκ. ευρώ ως κύκλο εργασιών και ενημερώνουν σε ετήσια βάση ( Ν. 2873/2000 , άρθρ. 38 παρ. 6 & ΠΟΛ 1092/2000 ) .

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας συντάσσουν και εκδίδουν Οικονομικές Καταστάσεις ( Ισολογισμό . Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως , Πίνακα Διάθεσης Κερδών και Προσάρτημα ) σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία . Ειδικά , οι Ανώνυμες Εταιρείες καταρτίζουν και δημοσιεύουν Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ , του ΕΓΛΣ , των Κλαδικών Σχεδίων και του Νόμου περί ΑΕ ( Ν. 2190/20 με τα ΠΔ 409/1986 και ΠΔ 498/1987 ) , τα οποία εναρμόνισαν το Δίκαιό μας με τις λογιστικές Οδηγίες 4 και 7 της Ε.Ο.Κ.

Σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης , προβλέπεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( ΔΛΠ ) στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα από 1/1/2005 από τις εταιρείες ενοποιημένους λογαριασμούς και κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τους οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο .

Η Ευρωπαϊκή Ένωση τροποποιεί τις Λογιστικές Οδηγίες της για να τις εναρμονίσει με όσα ορίζουν τα ΔΛΠ και οι διερμηνείες τους .

Στη χώρα μας , σύμφωνα με το Ν 2992/2002 ΦΕΚ 54/Α/20-3-2002 , γίνεται υποχρεωτική ( από 1/1/2003 και με Υπουργική Απόφαση παρατείνεται για το πρώτο τρίμηνο του 2004 ) η εφαρμογή των ΔΛΠ για τις εταιρείες που έχουν μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ και προαιρετική για τις λοιπές ΑΕ που επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ.

Τα ΔΛΠ ( International Accounting Standards – IAS ) εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων ( ετήσιων και περιοδικών ) τόσο των ατομικών των « μητρικών » εταιρειών όσο και των ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων των Ομίλων εταιρειών , που συντάσσονται με ευθύνη των “ μητρικών ” εταιρειών των Ομίλων αυτών .

Τα ΔΛΠ , που τον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B. ) , πρώην Επιτροπή ΔΛΠ (International Accounting Standards Committee – IASC ) , μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ ( International Financial Reporting Standards – I.F.R.S. ) (Απρίλιος 2001) , είναι ενιαία δέσμη παγκοσμίων Λογιστικών αρχών , μεθόδων και διαδικασιών γενικά αποδεκτών που οριοθετούν ένα πλαίσιο κατάρτισεως και παρουσιάσεως των Οικονομικών Καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν :

Τον Ισολογισμό .

Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων .

Την Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων .

Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και

τις Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων .

Η καθιέρωση των Δ.Π.Χ.Π. οδηγεί σε :

Ομοιομορφία κατάρτισεως των οικονομικών καταστάσεων .

Πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης .

Ελαχιστοποίηση του βαθμού της υποκειμενικότητας που χαρακτηρίζει ορισμένες λογιστικές εργασίες .

Αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων ώστε να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση .

Με την εφαρμογή των ΔΧΠΧ επιτυγχάνεται η ακριβής ,αληθής και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και αυξάνει ο βαθμός συγκρισιμότητας των στοιχείων τους τόσο σε εθνικό όσο και σε κοινοτικό επίπεδο . (Ιγνατιάδης Α.2000).

### **6.3.3.2 Θεώρηση των Βιβλίων Γ΄ κατηγορίας**

Οι επιτηδευματίες που τηρούν Γ΄ κατηγορίας βιβλία έχουν υποχρέωση να θεωρούν στον προϊστάμενο ΔΟΥ πριν από τη χρησιμοποίησή τους παρακάτω βιβλία :

Όταν τηρούνται χειρόγραφα

Τα ημερολόγια πρωτογενών εγγράφων ( Ημερολόγιο κλασικού συστήματος , Αναλυτικά Ημερολόγια συγκεντρωτικού συστήματος ) και το Ημερολόγιο Εγγράφων Ισολογισμού όταν τηρείται ,

Το Γενικό Καθολικό και

Το Βιβλίο Αποθήκης .

Όταν τηρούνται μηχανογραφικά

Το Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών και

Τους οπτικούς δίσκους ( CD – ROM ) στους οποίους αποθηκεύονται τα δεδομένα του βιβλίου Αποθήκης .

Οι επιτηδευματίες υποχρεούνται σε θεώρηση και των παρακάτω βιβλίων , ανεξάρτητα του τρόπου τήρησης αυτών ( χειρόγραφα ή μηχανογραφικά ) :

Του Βιβλίου Απογραφών και των καταστάσεων της ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων ,

του Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών και

των πρόσθετων βιβλίων ή δελτίων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10. ( Ιγνατιάδης, 2000).

### **6.3.3.3 Χρόνος ενημέρωσης και εκτύπωσης βιβλίων Γ΄ κατηγορίας**

Τα βιβλία Γ΄ κατηγορίας ενημερώνονται , είτε χειρόγραφα τηρούνται είτε μηχανογραφικά , μέσα στις παρακάτω προθεσμίες ( άρθρο 17 Κ.Β.Σ. ) :

Για την απογραφή , η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων ιδίων και τρίτων στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών γίνεται μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της

διαχειριστικής περιόδου μήνα . Η ολοκλήρωση της απογραφής και το κλείσιμο του Ισολογισμού περατώνονται :

Μέσα σε τρεις ( 3 ) μήνες για τις προσωπικές εταιρείες , Ε.Π.Ε. κοινοπραξίες , κοινωνίες Α.Δ. και αστικές εταιρείες .

Μέσα σε τέσσερις ( 4 ) μήνες για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς και

Μέσα σε έξι ( 6 ) μήνες για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και εκείνες που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία .

Το Μητρώο Παγίων περιουσιακών στοιχείων ενημερώνονται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού .

Τα ημερολόγια των εγγράφων ( γενικό ημερολόγιο κλασικού συστήματος και αναλυτικά ημερολόγια συγκεντρωτικού συστήματος ) ενημερώνονται σε δεκαπέντε ( 15 ) ημέρες από την έκδοση ή τη λήψη του παραστατικού και , επί ταμειακών πράξεων , σε 15 ημέρες από τη διενέργεια τους .

Το Ημερολόγιο Εγγράφων Αναλυτικής Λογιστικής ενημερώνονται μέσα στον επόμενο μήνα της περιόδου της χρήσης που αφορούν . Για τις εγγραφές της τελευταίας περιόδου της χρήσης ενημερώνεται μέχρι το τέλος του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης .

Το Γενικό Καθολικό , τα Αναλυτικά Καθολικά και το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο ενημερώνονται μέσα στον επόμενο μήνα και για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι την 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα .

Το βιβλίο αποθήκης ενημερώνεται ποσοτικά μέσα σε δέκα ( 10 ) ημέρες από την παραλαβή ή παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση του αγαθού και κατά αξία , μέσα σε δέκα ( 10 ) ημέρες από τη λήψη ή την έκδοση του στοιχείου αξίας και

Το ημερολόγιο Εγγράφων Ισολογισμού , όταν τηρείται , ενημερώνεται μετά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης και μέσα στην προθεσμία σύνταξης του ισολογισμού .

Η εκτύπωση των μηχανογραφικά τηρούμενων βιβλίων Γ' κατηγορίας ( Άρθρο 24 Κ.Β.Σ. ) γίνεται:

Των ημερολογίων Γενικού και Αναλυτικών στο τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις , ενώ του Ημερολογίου Εγγράφων Ισολογισμού και του Συγκεντρωτικού Ημερολογίου μέσα στο χρόνο κλεισίματος του Ισολογισμού .

Του Ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα που αφορούν οι οικονομικές πράξεις .

Του Γενικού Καθολικού και των Αναλυτικών Καθολικών μέσα στο χρόνο κλεισίματος του Ισολογισμού . ( Υπάρχει η δυνατότητα να μην εκτυπωθούν εφόσον τα δεδομένα τους φυλάσσονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης ) . Τα δεδομένα του βιβλίου Αποθήκης αποθηκεύονται στο θεωρημένο οπτικό δίσκο ( CD – ROM ) μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι πράξεις . Σε κάθε οπτικό δίσκο αποθηκεύονται τα δεδομένα ενός μόνο μήνα (Ιγνατιάδης Α, 2000).

#### **6.3.4 Βιβλία Υποκαταστήματος**

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας και έχουν υποκαταστήματα υποχρεώνονται (άρθρο 9 Κ.Β.Σ. ) για κάθε υποκαταστήματα :

Όταν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα στο υποκατάστημα , να τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας με ανάπτυξη λογαριασμών αντίστοιχη με εκείνη του κεντρικού και να τα ενημερώνουν μέσα στις γνωστές προθεσμίες ενημέρωσης των βιβλίων Γ΄ κατηγορίας . Όταν τηρούν μηχανογραφικά , να τα εκτυπώνουν επίσης μέσα στις γνωστές προθεσμίες εκτύπωσης . Στο τέλος της χρήσης τα δεδομένα του κάθε υποκαταστήματος ενσωματώνονται στα βιβλία του κεντρικού μέσα στην προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού για να προκύψει ο ενοποιημένος ισολογισμός .

Όταν δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα υποχρεώνονται να τηρούν τουλάχιστον Ημερολόγιο ταμειακών και συμψηφιστικών πράξεων ( θεωρημένο ) , στο οποίο θα καταχωρούν όλες τις ταμειακές και συμψηφιστικές πράξεις του υποκαταστήματος . Όταν αυτό τηρείται διπλότυπο ( είναι η εξαίρεση διπλότυπης τήρησης βιβλίου ) και με τη διγραφική μέθοδο , το πρωτότυπο θα αποστέλλεται στο κεντρικό για ενημέρωση των βιβλίων του κεντρικού και μέσα στις πρώτες δεκαπέντε ( 15 ) ημέρες του επόμενου μήνα , ενώ όταν τηρείται απλότυπο ( όπως απλότυπα τηρούνται όλα τα λογιστικά βιβλία ) , κάθε μήνα θα καταρτίζεται το Διπλότυπο Φύλλο Ανάλυσης και Ελέγχου ( Φ.Α.Ε. ) για την παρακολούθηση της μηνιαίας κίνησης των λογαριασμών με ανάπτυξη αντίστοιχη με εκείνη των λογαριασμών της έδρας . Το Φ.Α.Ε. είναι

αθεώρητο έντυπο και αποστέλλεται στο κεντρικό για την ενημέρωση των βιβλίων του μέσα στις πρώτες δεκαπέντε ( 15 ) ημέρες του επόμενου μήνα , εκείνου που αφορούν οι συναλλαγές .

Τα υποκαταστήματα που δε διαθέτουν λογιστική υποδομή , αντί των παραπάνω βιβλίων μπορούν να τηρήσουν ημερήσιο διπλότυπο φύλλο συναλλαγών που θα πρέπει ν είναι θεωρημένο και στο οποίο θα καταχωρούνται ξεχωριστά :

Το υπόλοιπο του ταμείου της προηγούμενης ημέρας .

Οι ταμειακές πράξεις και

οι συμψηφιστικές πράξεις . Το φύλλο αυτό καταρτίζεται καθημερινά και απλογραφικά και αποστέλλεται στο κεντρικό για ενημέρωση των βιβλίων του μέσα στις πρώτες δεκαπέντε ( 15 ) ημέρες του επόμενου μήνα . (Ιγνατιάδης Α.2000).

### **6.3.5 Πρόσθετα βιβλία**

Πέραν των βασικών βιβλίων , υπάρχουν και άλλα , πρόσθετα , τα οποία τηρούν ειδικές κατηγορίες επιτηδευματιών , ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης ειδικές κατηγορίες επιτηδευματιών , ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ( άρθρο 10 και μετέπειτα συμπληρώσεις του ) . Είναι υποχρεωτικά βιβλία και θεωρημένα από τη Δ.Ο.Υ.

Σκοπός της τήρησης των πρόσθετων βιβλίων είναι η παρακολούθηση ορισμένων μορφών συναλλαγών από ειδικές κατηγορίες επιτηδευματιών λόγω της ιδιομορφίας των εργασιών τους .

Τα βιβλία αυτά ενημερώνονται απλογραφικά , με την έννοια ότι απλά σ' αυτά καταχωρείται η συναλλαγή που δηλώνει ο τίτλος τους , π.χ. στο βιβλίο – μητρώο μαθητών καταχωρούνται τα στοιχεία κάθε μαθητή , η χρονολογία έναρξης και διακοπής της φοίτησης και το συμφωνηθέν ποσό των διδάκτρων και λοιπών δικαιωμάτων , χωρίς να καταχωρείται ( δεν ενδιαφέρει το βιβλίο , άρα τη φορολογική αρχή ) ο τρόπος πληρωμής των διδάκτρων ( μετρητά ή με πίστωση ) και αν τελικά έχουν αυτά καταβληθεί .

Τα πρόσθετα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά και ο χρόνος ενημέρωσής τους ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **6.3.6 Διοικητικά Βιβλία**

Οι Ανώνυμες Εταιρείες ( Α.Ε. ) καθώς και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης ( Ε.Π.Ε. ) έχουν υποχρέωση , εκτός των λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας και των κατά περίπτωση πρόσθετων βιβλίων , να τηρούν και τα διοικητικά καλούμενα βιβλία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. ( Άρθρο 7 παρ. 5 ) .

Τα διοικητικά βιβλία των Α.Ε. είναι :

Το βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων των μετόχων .

Το βιβλίο πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου και

το βιβλίο μετόχων

Τα διοικητικά βιβλία των Ε.Π.Ε. είναι

Το βιβλίο πρακτικών των συνελεύσεων και

το βιβλίο πρακτικών διαχείρισης .

Τα βιβλία αυτά απαλλάσσονται από την υποχρέωση θεώρησης σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2002 παρ. 3 .

Ο χρόνος ενημέρωσής τους ορίζεται ρητά από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Πρέπει να ενημερώνονται όμως σε εύλογο χρόνο , όπως π.χ. στο βιβλίο πρακτικών του Δ.Σ. για την οποία διανομή κερδών πριν από την ημερομηνία συνόδου της Γ.Σ. που θα εγκρίνει τον Ισολογισμό (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **6.3.7 Φύλαξη λογιστικών βιβλίων**

Τα φορολογιστικά βιβλία , οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους , διατηρούνται έξι ( 6 ) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν .

Διατηρούνται δε οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικράτειας .

Πρέπει να φυλάσσονται αυτά σε ασφαλείς αρχειοθήκες και με τρόπο ώστε να γίνεται εύκολα η διαδικασία του ελέγχου αυτών όταν χρειαστεί . Έλεγχος μπορεί να γίνει είτε από τη φορολογική



αρχή ή άλλη δημόσια υπηρεσία , είτε από τη διοίκηση της επιχείρησης , π.χ. από το Διοικητικό Συμβούλιο των μετόχων της Α.Ε. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

## ΒΙΒΛΙΟ ΑΓΟΡΩΝ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΙΤΑ ΑΓΟΡΩΝ (Καθώς και στοιχεία για τις αγορές)		ΑΡΙΘΜ. ΥΠΟΒΙΒΛΙΟΥ	ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ			Ο.Π.Δ.
		ΑΙΤΑ	ΑΓΟΡΩΝ		ΜΕ ΔΙΑΦΑΝΗ ΕΠΙΤΟΧΗ	ΧΩΡΙ ΔΙΑΦΑΝΗ ΕΠΙΤΟΧΗ	ΔΙΑΦΑΝΗ ΕΠΙΤΟΧΗ	
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								
21								
22								
23								
24								
25								

ΣΥΝΟΛΑ

# BIBΛIO EΞOΔΩN

1

## ΕΞΟΔΑ

ΗΜΕΡΑ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΠΡΟΒΟΥ	ΕΙΣΚΑΤΗΡΕΣ ΠΡΟΚΑΤΗΛΟΓΩΝ ΕΠΙΒΕΒ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΛΗΡΕΣ ΑΓΩΓΗ				ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ				Φ.Π.Α.
			ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΗ		ΨΑ ΠΑΡΑΤΥΧΗ						
			ΧΟΛΩΡΟΙ	ΑΜΑΝΟΙ	ΧΟΛΩΡΟΙ	ΑΜΑΝΟΙ					
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
10											
11											
12											
13											
14											
15											
16											
17											
18											
19											
20											
21											
22											
23											
24											
25											
		ΣΥΝΟΛΑ									

# ΕΞΟΔΩΝ

## ΕΞΟΔΑ

1

ΗΜΕΡΑ ΣΥΛΛΟΓΗΣ ΠΡΟΒΟΥ	ΕΙΣΚΑΤΗΡΕΣ ΠΡΟΚΑΤΗΛΟΓΩΝ ΕΠΙΒΕΒ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΣΙΑ ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ Φ.Π.Α.			ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΔΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΦΟΡΟ		ΔΑΠΑΝΕΣ		ΑΣΙΑ ΟΙΣΤΗ ΣΥΡΕ Φ.Π.Α.	Φ.Π.Α.
						ΜΕ ΑΡΧΑΙΑ ΕΠΙΣΤΡΩΣΗ	ΧΩΡΙΣ ΑΡΧΑΙΑ ΕΠΙΣΤΡΩΣΗ				
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
10											
11											
12											
13											
14											
15											
16											
17											
18											
19											
20											
21											
22											
23											
24											
25											
		ΣΥΝΟΛΑ									

Ημερία
No

**ΔΕΛΤΙΟ ΣΥΜΦΩΦΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

**ΚΩΔΙΚΟΣ**

**ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ**

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ      Ο ΕΛΕΓΧΟΣ      Ο ΤΑΜΙΑΣ





## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 :ΜΗΧΑΝΟΡΓΑΝΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ**

Το "παγκοσμιοποιημένο" οικονομικό περιβάλλον απαιτεί από τις οικονομικές μονάδες, ανεξαρτήτως μεγέθους και κλάδου, να παρακολουθούν από κοντά τις τεχνολογικές εξελίξεις. Η μια μετά την άλλη οι επιχειρήσεις μεταπηδούν από τη χειρόγραφη τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων και στοιχείων στη μηχανογραφική. Αυτό γίνεται εξ αιτίας της τυποποίησης της λογιστικής σε εθνικό και διεθνές επίπεδο (ΕΓΛΣ, ΔΠΧΠ κ.λπ.) των ευκολιών που παρέχει η νομοθεσία, όπως κατάργηση της θεώρησης των μηχανογραφικών εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων αλλά και των χαρακτηριστικών που συναντά κανείς στους σύγχρονους Ηλεκτρονικούς Υπολογιστές (Η/Υ) (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **7.1 Ηλεκτρονικός Υπολογιστής (Η/Υ) στο λογιστήριο**

Ο Η/Υ παρέχει τα εξής :

Υψηλές ταχύτητες επεξεργασίας στοιχείων.

Μεγάλες αποθηκευτικές δυνατότητες πληροφοριών.

Δυνατότητα προγραμματισμού επεξεργασίας των στοιχείων.

Η εισαγωγή της πληροφορικής στα λογιστήρια αποτέλεσε την πρώτη και κλασική εφαρμογή πληροφορικής στις επιχειρήσεις. Η απασχόληση των εργαζομένων των λογιστηρίων σε αυτοματοποιημένα συστήματα δεν αποκλείει βέβαια ότι μερικές από τις λογιστικές εργασίες μπορούν να γίνονται χειρόγραφα. Η μηχανολογιστική όμως καταγραφή και επεξεργασία των δεδομένων των συναλλαγών, βοηθά στην επιτάχυνση των διαδικασιών, ώστε να παίρνονται έγκαιρα οι πληροφορίες για να αξιοποιούνται σωστά.

Η μεταπήδηση από τη χειρόγραφη τήρηση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων στη μηχανογραφική, η διαχείριση τους και η τακτική αξιολόγηση των μηχανογραφικών εφαρμογών που χρησιμοποιεί το λογιστήριο, προκειμένου να διασφαλίζεται έγκαιρα η ομαλή λειτουργία του και η κάλυψη των συνεχώς μεταβαλλόμενων αναγκών της επιχείρησης σε ροή λογιστικής πληροφόρησης, απαιτούν προσεκτική οργάνωση εργασίας. Η οργάνωση αυτή θα γίνει από τον οργανωτή λογιστή με τη βοήθεια των μηχανικών μέσων που θα επιλέξει. Πρόκειται για μηχανοργάνωση του λογιστηρίου.

Μηχανοργάνωση του λογιστηρίου είναι η οργάνωση αυτού με βάση τις δυνατότητες που προσφέρει η τεχνολογία.

Βασική προϋπόθεση για να μηχανοργανωθεί το λογιστήριο ώστε να τηρεί μηχανογραφικά τόσο τα λογιστικά βιβλία, όσο και τα στοιχεία (αυτοματοποίηση λογιστηρίου), είναι ένα ολοκληρωμένο σύστημα βασισμένο σε υπολογιστή. Ένα τέτοιο υπολογιστικό σύστημα αποτελείται από τα εξής μέρη:

Τον Ηλεκτρονικό Υπολογιστή, που είναι η ηλεκτρονική μηχανή η οποία επεξεργάζεται γρήγορα και αποθηκεύει μεγάλο όγκο πληροφοριών ή δεδομένων.

Ο Η/Υ αποτελείται από τρία μέρη:

α) Την οθόνη, που είναι το κύριο μέσο επικοινωνίας του χρήστη με τον υπολογιστή.

β) Το πληκτρολόγιο, που είναι το μέσο με το οποίο δίνονται οι πληροφορίες στον Η/Υ και με το οποίο ελέγχεται αυτός και το ποντίκι, που με την ανάπτυξη των παραθυρικών περιβαλλόντων εργασίας είναι ίσως η συσκευή εισόδου με τη μεγαλύτερη χρησιμότητα.

γ) Την κυρίως μονάδα, που περιλαμβάνει την κεντρική μνήμη (υπολογιστική μονάδα) και την περιφερειακή μνήμη, που είναι μονάδες μόνιμης αποθήκευσης πληροφοριών, π.χ. σκληρός δίσκος.

Τον εκτυπωτή, που είναι το μέσο με το οποίο αποτυπώνονται οι πληροφορίες σε χαρτί (αναλογική μορφή εξαγωγής στοιχείων). Το πληκτρολόγιο, η οθόνη και ο εκτυπωτής αποτελούν μια θέση εργασίας. Όταν μέρη του Η/Υ είναι Compact έχουμε τον Personal Computer ή PC. Όταν υπάρχει ένας "κεντρικός" υπολογιστής που αναλαμβάνει το κομμάτι της επεξεργασίας και αποθήκευσης και άλλοι "αυτόνομοι" ή απλά τερματικά που ασχολούνται μόνο με την εισαγωγή και προβολή των πληροφοριών, τότε έχουμε κεντρικό σύστημα πελάτη - εξυπηρετητή (client-server). Τα κεντρικά συστήματα υποστήριξης δικτύων (servers), ως ισχυρά συστήματα υπολογιστών, δείχνουν το βαθμό διεξόδου και αναπτυξιακής πορείας της πληροφορικής στις επιχειρήσεις.

Το λογισμικό (software), που είναι τα προγράμματα συστήματος και εφαρμογών:

Πρόγραμμα είναι ένα σύνολο κωδικοποιημένων εντολών που δίνεται στον Η/Υ.

Προγράμματα συστήματος είναι το λειτουργικό σύστημα το οποίο μέσω του πληκτρολογίου δέχεται εντολές που αφορούν τη λειτουργία του Η/Υ (κατευθύνει - ελέγχει - συγχρονίζει αυτόν)

και τα βοηθητικά προγράμματα τα οποία χρησιμοποιούνται σε τυποποιημένες διαδικασίες και εργασίες.

Προγράμματα εφαρμογών είναι ένα σύνολο κωδικοποιημένων εντολών που με τη χρήση των δυνατοτήτων του Η/Υ εξυπηρετούν συγκεκριμένες ανάγκες του χρήστη.

Για κάθε διαχειριστική εργασία μέσα στην επιχείρηση υπάρχει και το κατάλληλο πρόγραμμα διαχειριστικών εφαρμογών (π.χ. οικονομικής διαχείρισης, υποστήριξης επιχειρηματικών αποφάσεων κ.λπ.). Τα πληροφοριακά συστήματα ή προγράμματα εφαρμογών που καλύπτουν τις μηχανογραφικές ανάγκες του λογιστηρίου καλούμε προγράμματα εμπορικής και λογιστικής διαχείρισης.

Το λογιστήριο μπορεί να έχει ανάγκη και άλλα προγράμματα διαχειριστικών εφαρμογών, όπως προγράμματα επεξεργασίας εγγράφων για τις συντάξεις επιστολών, εκθέσεων κ.λπ., προγράμματα στατιστικών κ.ά. Το πιο βασικό όμως απ' όλα τα προγράμματα είναι το πρόγραμμα της Γενικής Λογιστικής. Με αυτό γίνεται η αποτύπωση των δεδομένων των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν και απ' αυτό παίρνονται οι περισσότερες πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Από τα προγράμματα διαχειριστικών εφαρμογών, οι λογιστικές εφαρμογές είναι, ιστορικά, ίσως οι πρώτες που αυτοματοποιήθηκαν και σύντομα εναρμονίσθηκαν με το περιβάλλον της επιχείρησης και ειδικά του λογιστηρίου. Έγιναν οι απαραίτητοι συνεργάτες των λογιστών.

Τα προγράμματα εφαρμογών που σχεδιάστηκαν και αναπτύχθηκαν από επαγγελματίες πληροφορικούς (αναλυτές - προγραμματιστές) σε συνεργασία με ειδικούς οικονομικούς επιστήμονες και πωλούνται τυποποιημένα από τις επιχειρήσεις παραγωγής τους (software houses) καλούμε πακέτα λογισμικών εφαρμογών (software packages) .

Τα τυποποιημένα προγράμματα εφαρμογών διαχείρισης είναι τα πακέτα διαχειριστικών εφαρμογών. Τα "πακέτα" αυτά προσφέρονται στην αγορά σαν οικογένεια προγραμμάτων (κεντρικό σύστημα προγραμμάτων), τα οποία καλύπτουν όλο το φάσμα της διαχείρισης,

όπως η οικογένεια προγραμμάτων "Εμπορική διαχείριση - Γενική και Αναλυτική Λογιστική" με προγράμματα (περιφερειακά υποσυστήματα) διαχείρισης αποθηκών - αποθεμάτων, πελατών - πωλητών, πωλήσεων, αγορών, προμηθευτών, αξιόγραφων, λιανικών πωλήσεων, μαζικής



τιμολόγησης, γενικής λογιστικής, κοστολόγησης, διαχείρισης παγίων, μισθοδοσίας - διαχείρισης προσωπικού κ.λπ.

Τα πακέτα διαχειριστικών εφαρμογών εξυπηρετούν και ικανοποιούν τις ανάγκες κυρίως των επιχειρήσεων που διαθέτουν μικροϋπολογιστικά συστήματα (Ιγνατιάδης Α, 2000).

## **7.2 Προγράμματα παραγόμενα από τα μηχανογραφικά τμήματα των ίδιων των επιχειρήσεων**

Η μηχανογράφηση του λογιστηρίου κρίνεται απαραίτητη εξαιτίας:

- ❖ Της ανάγκης προσαρμογής του λογιστηρίου στις νέες συνθήκες.
- ❖ Του όγκου της λογιστικής εργασίας.
- ❖ Της εφαρμογής του ΕΓΛΣ και των ΔΠΧΠ.
- ❖ Των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- ❖ Της διεύθυνσης της πληροφορικής στην επιχείρηση και της εξάρτησης της από τις νέες τεχνολογίες.
- ❖ Των εξειδικευμένων απαιτήσεων των υψηλά ιστάμενων στα ιεραρχικά επίπεδα διοίκησης εξ αιτίας του έντονου ανταγωνιστικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος που έχει διαμορφωθεί.

Η απόφαση για την προμήθεια των μηχανημάτων που χρειάζεται ένα λογιστήριο είναι κατ' αρχήν απόφαση του επιχειρηματία. Παρ' ότι υπάρχει χάσμα επικοινωνίας, που ευτυχώς γεφυρώνεται, μεταξύ επιχειρηματία και τεχνικών της μηχανογράφησης, χρειάζεται προσοχή κατά την προμήθεια των μηχανημάτων ώστε οι δυνατότητες τους να καλύπτουν τις ανάγκες των προγραμμάτων σήμερα και στο μέλλον.

Η απόφαση όμως για την προμήθεια προγραμμάτων εμπορικών και μάλιστα λογιστικών εφαρμογών πρέπει να είναι υπόθεση τόσο του επιχειρηματία όσο και του οργανωτή λογιστή.

Η ευθύνη για την επιλογή με οποιοδήποτε τρόπο (δημιουργία ή αγορά) συγκεκριμένου προγράμματος εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών είναι εξολοκλήρου του οργανωτή λογιστή.

Στις μεγάλες επιχειρήσεις και σε ειδικό τμήμα αυτών, το Τμήμα μηχανογράφησης (E.D.P. department - Electronic data processing - Τμήμα επεξεργασίας δεδομένων), δημιουργούνται για τις ανάγκες των λογιστηρίων τους λογιστικά προγράμματα. Έτσι, δεν προσφεύγουν στην αγορά για την προμήθεια πακέτου λογιστικών ή εμπορικών εφαρμογών. Η δημιουργία των

προγραμμάτων αυτών γίνεται από τους ειδικούς επιστήμονες του τμήματος αυτού σε συνεργασία με τον οργανωτή λογιστή. Στην περίπτωση αυτή, ο οργανωτής λογιστής θα καταγράψει τις ανάγκες που υπάρχουν στο λογιστήριο, θα προβεί σε καταμερισμό της λογιστικής εργασίας όπως αυτός επιθυμεί να διεξάγεται μέσα στο χώρο, θα διαμορφώσει δηλαδή την οργανωτική δομή του λογιστηρίου του και θα ζητήσει να σχεδιαστεί και αναπτυχθεί από τους αναλυτές - προγραμματιστές το πρόγραμμα των λογιστικών του εφαρμογών το οποίο θα είναι "στα μέτρα" του λογιστηρίου και θα ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του φορολογικού και των άλλων παρεμφερών νόμων. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **7.2.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από τη δημιουργία**

#### **προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών μέσα στην επιχείρηση**

Η δημιουργία των προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών μέσα στην επιχείρηση από το ειδικό τμήμα της παρουσιάζει πλεονεκτήματα όπως:

1. Ο λογιστής, χρήστης του προγράμματος, έχει την αμέριστη συμπαράσταση και υποστήριξη από τους πληροφορικούς, οι οποίοι βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση, όταν και όσες φορές το θελήσει.
2. Υπάρχει ευελιξία αλλαγής του προγράμματος ή άμεσης προσαρμογής του στις μεταβολές των ειδικών συνθηκών του λογιστηρίου.
3. Γίνεται πρόσθεση ή αφαίρεση υποπρογραμμάτων στο ήδη υπάρχον πρόγραμμα οποτεδήποτε παραστεί ανάγκη.
4. Δημιουργείται εύκολα από τον προγραμματιστή του τμήματος μηχανογράφησης της επιχείρησης, που είναι και δημιουργός των άλλων μεμονωμένων προγραμμάτων των επί μέρους τμημάτων της, το πρόγραμμα σύνδεσης οποιουδήποτε μεμονωμένου προγράμματος με το πρόγραμμα του λογιστηρίου, π.χ. το πρόγραμμα παραγωγής με το πρόγραμμα του λογιστηρίου.

Τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει η δημιουργία των προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών από τις ίδιες τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν είναι:

1. Υψηλό κόστος για τη δημιουργία των προγραμμάτων αυτών, διότι η επιχείρηση διατηρεί ολόκληρο τμήμα μηχανογράφησης με αρκετά λειτουργικά έξοδα όπως είναι οι μισθοί, τα σεμινάρια επιμόρφωσης, τα έξοδα για επαγγελματικές επαφές του ειδικευμένου προσωπικού

του τμήματος αυτού κ.ά.

2. Πολλές εργασίες εξαρτώνται από μια τεχνολογία η οποία δεν ελέγχεται από όλους και
3. η επιχείρηση εξαρτάται από ένα πρόσωπο, τον προγραμματιστή της, και έτσι αναγκάζεται να συμμορφώνεται στις μεγάλες οικονομικές του απαιτήσεις. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **7.3 Προγράμματα "επί παραγγελία"**

Στις επιχειρήσεις όπου δεν υπάρχει ειδικό τμήμα μηχανογράφησης, οι λογιστές προμηθεύονται "επί παραγγελία" τα προγράμματα εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών, τα οποία χρειάζονται για να καλύψουν τις ανάγκες του λογιστηρίου τους ή προσφεύγουν στην αγορά τυποποιημένων προγραμμάτων (πακέτων).

Στην περίπτωση της προμήθειας προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών με παραγγελία, ο οργανωτής λογιστής θα ξεκινήσει από τη μελέτη σκοπιμότητας για την προμήθεια τέτοιου προγράμματος. Θα προβεί σε μια υψηλού επιπέδου ανάλυση των εργασιών του λογιστηρίου του, των πληροφοριών που χρειάζεται και των αναμενόμενων αποτελεσμάτων από τη χρήση του προγράμματος. Θα συντάξει έναν πλήρη κατάλογο των προδιαγραφών του προγράμματος και των απαιτήσεων του από αυτό. Θα το σχεδιάσει έτσι, ώστε να καλύπτει τις προδιαγραφές που έχει θέσει αφού έλθει σε επαφή με τους άμεσους χρήστες του - λογιστές, για να ελαχιστοποιηθεί η πιθανότητα παραλείψεων.

Στη συνέχεια θα δώσει την παραγγελία παραγωγής του προγράμματος αφού σταθμίσει όλους τους παράγοντες για την επιλογή της επιχείρησης παραγωγής του, όπως το όνομα της στην αγορά, το κόστος δημιουργίας του προγράμματος, το χρόνο παράδοσης, την τεχνική υποστήριξη που αυτή θα του παρέχει κ.λπ. Το πρόγραμμα αναπτύσσεται - δημιουργείται από τους πληροφορικούς επιστήμονες της επιχείρησης παραγωγής του. Αφού περάσει από πολλές διαδικασίες ελέγχου όταν ολοκληρωθεί, γίνεται η εγκατάσταση του από τους ειδικούς στην επιχείρηση που το παρήγαγε. Εκτελούνται εδώ οι τελευταίοι έλεγχοι και γίνεται η εκπαίδευση των τελικών χρηστών που θα το χρησιμοποιούν σε καθημερινή βάση. Περνά ένα χρονικό διάστημα λειτουργίας του ως δοκιμαστικού σταδίου και αν πράγματι έγινε "στα μέτρα" (tailor made) του λογιστηρίου της επιχείρησης, τότε μπαίνει σε κανονική ροή εργασίας. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **7.3.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την προμήθεια προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών "επί παραγγελία"**

Όταν το πρόγραμμα εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών που θα παραχθεί είναι στα "μέτρα" του λογιστηρίου της επιχείρησης που το παρήγγειλε, τότε παρουσιάζει πλεονεκτήματα όπως:

1. Ικανοποιεί και τις πλέον εξειδικευμένες απαιτήσεις των λογιστών που είναι χρήστες του.
2. Καλύπτει τις ειδικές ανάγκες του λογιστηρίου οι οποίες προέρχονται από την ιδιαιτερότητα της επιχείρησης και
3. γρήγορα γίνονται προσθήκες, προσαρμογές και αλλαγές σ' αυτό από την επιχείρηση παραγωγής του.

Τα μειονεκτήματα που παρουσιάζει η προμήθεια προγραμμάτων "επί παραγγελία" είναι:

1. Το κόστος του είναι πολύ υψηλό, διότι το συγκεκριμένο πρόγραμμα δημιουργείται μόνο για το λογιστήριο συγκεκριμένης επιχείρησης, οπότε το κέρδος της η προμηθεύτρια θα το βγάλει μόνο από την επιχείρηση αυτή.
2. Υπάρχει απώλεια χρόνου όσο διαρκεί το δοκιμαστικό στάδιο εφαρμογής του, με αποτέλεσμα την επιβράδυνση της συνολικής εξέλιξης και δυναμικής του λογιστηρίου και
3. Τα εγχειρίδια καθοδήγησης των χρηστών του προγράμματος (manuals) που δίνονται από την επιχείρηση παραγωγής του δεν ανταποκρίνονται πάντοτε στις ανάγκες τους.

Στη γενική λογιστική η πιθανότητα να χρειασθεί "επί παραγγελία" πρόγραμμα είναι μικρή. Στην εμπορική διαχείριση όμως, και κυρίως για αποθήκη, επειδή οι ανάγκες ποικίλλουν ανά επιχείρηση κρίνεται σκόπιμη η προμήθεια προγραμμάτων "επί παραγγελία". (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **7.4 Τυποποιημένα προγράμματα (πακέτα)**

Τα τυποποιημένα προγράμματα είναι η επανάσταση στον τομέα του λογισμικού σήμερα. Η ανάγκη για φιλικές και εύχρηστες διαχειριστικές εφαρμογές που να είναι άμεσα προσιτές και σε ανειδίκευτους χρήστες έκανε τους οργανωτές λογιστές των μικρού και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεων με μικροϋπολογιστικά συστήματα να στραφούν στην προμήθεια πακέτου εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών. Τα πακέτα είναι δοκιμασμένες, αξιόπιστες και τεχνολογικά άρτιες λύσεις στα προβλήματα μηχανοργάνωσης των λογιστηρίων. Καθοριστικός

παράγων ώστε να γίνουν τα εμπορικά και λογιστικά πακέτα μια ευρέως διαδεδομένη εφαρμογή σήμερα είναι η τυποποίηση της λογιστικής με τα Λογιστικά Πρότυπα (ελληνικά και διεθνή).

Τα πακέτα εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών τα προμηθεύονται από επιχειρήσεις που αντικείμενο δραστηριότητας έχουν τη σχεδίαση, ανάπτυξη και πώληση τέτοιων προγραμμάτων, καθώς και την παροχή μιας ευρείας σειράς υπηρεσιών που αφορούν την εγκατάσταση, υποστήριξη, αξιοποίηση και εξέλιξη των προγραμμάτων αυτών (εταιρείες λογισμικού).

Όλα τα πακέτα της αγοράς, κατά δήλωση των κατασκευαστών τους, είναι αξιόλογα, εύχρηστα και αξιόπιστα.

Βασικό σημείο - κλειδί στην οργανωτική δομή του λογιστηρίου είναι η εκλογή του καταλληλότερου για κάθε περίπτωση προγράμματος. Ο οργανωτής λογιστής πρέπει να είναι πολύ προσεκτικός σ' αυτό.

Για την αναζήτηση της κατάλληλης για το λογιστήριο του εφαρμογής θα απευθυνθεί στην αγορά και θα συγκεντρώσει πληροφορίες για τα "πακέτα" που υπάρχουν. Θα ζητήσει από τις επιχειρήσεις παραγωγής πακέτων λογιστικών και εμπορικών εφαρμογών ή από τους πωλητές - αντιπροσώπους τους (dealers) να του τα επιδείξουν. Για να πάρει την τελική απόφαση αγοράς, θα ζητήσει προγράμματα επίδειξης (demo) από τις παραπάνω εταιρείες, ώστε μόνος του πια να δει τη λειτουργία και τις δυνατότητες κάθε προγράμματος που τον ενδιαφέρει. Θα συλλέξει στοιχεία γι' αυτό, κριτικές και σχόλια από λογιστές άλλων επιχειρήσεων που ήδη το χρησιμοποιούν και, αν είναι δυνατό, θα το δοκιμάσει.

Παράλληλα με την αναζήτηση της κατάλληλης εφαρμογής, θα πρέπει ο οργανωτής λογιστής να εξετάσει αν η εταιρεία παραγωγής του συγκεκριμένου λογισμικού που επέλεξε προσφέρει καλές υπηρεσίες συντήρησης, αν έχει σωστό τμήμα εκπαίδευσης και τελικά αν έχει καλή φήμη στην αγορά των εταιρειών λογισμικού. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

#### **7.4.1 Κριτήρια αξιολόγησης "πακέτου"**

Τα κριτήρια για να αξιολογηθεί ένα πακέτο λογιστικών και εμπορικών εφαρμογών είναι πολλά. Θα πρέπει:

— Να είναι φιλικό ώστε οι λογιστές χρήστες να εξοικειώνονται γρήγορα μαζί του και ο χρόνος προσαρμογής τους να περιορίζεται στο ελάχιστο.

- Η κατανομή της λογιστικής εργασίας να γίνεται απ' αυτό στον καλύτερο βαθμό. Στις εγκαταστάσεις δικτύου θα πρέπει να μπορούν να καταχωρούν κινήσεις ταυτόχρονα διαφορετικοί χρήστες (multi user λειτουργία).

— Να είναι πρόγραμμα με όλες τις απαραίτητες λειτουργίες για την προσαρμογή του σε κάθε είδους λειτουργική απαίτηση.

Να έχει μεγάλη ελαστικότητα προσαρμογής για την εκτέλεση ποικίλων λογιστικών εργασιών, μέσω του ίδιου μηχανικού εξοπλισμού με τη βοήθεια του κατάλληλου για κάθε εργασία προγράμματος. Πρέπει να εξασφαλίζεται η αυτόματη μεταφορά από την εμπορική διαχείριση στη Γενική και την Αναλυτική Λογιστική. Πρωτίστως όμως, η επιλογή του προγράμματος θα είναι τέτοια, ώστε αυτό, με τη γενική λογιστική και τα βοηθητικά προγράμματα του να καλύπτει τις ανάγκες του λογιστηρίου, π.χ. ο οργανωτής λογιστής θα αποφασίσει αν το παραστατικό θα εκδίδεται μηχανογραφημένα ή όχι. Μηχανογραφημένη έκδοση των παραστατικών τις περισσότερες φορές σημαίνει και αυτόματη ενημέρωση των λογαριασμών του κυκλώματος πωλήσεων, αγορών και ταυτόχρονα παρακολούθηση της αποθήκης μέσω των βοηθητικών προγραμμάτων εμπορικής διαχείρισης (δυνατότητα πολλών πακέτων).

Να παρέχει πλήρη εσωλογιστική υποστήριξη των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. και δυνατότητα αντίκρισής τους στο επίπεδο των κατωτεροβάθμιων που επιθυμούμε. Θα πρέπει να προσφέρει διαφορετικούς τρόπους επιμερισμών, καταλογισμών ως προς τα ποσοστά (σταθερά, μεταβλητά κ.λπ.).

Να εκτελεί τις λογιστικές εργασίες σύμφωνα με τις βασικές αρχές της λογιστικής και τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., να δέχεται άμεσες αλλαγές και τις απαραίτητες μετατροπές (διορθωτικές παρεμβάσεις), ώστε πάντα να είναι εναρμονισμένο με τις πρόσφατες φορολογικές ρυθμίσεις και τις συνεχώς μεταβαλλόμενες απαιτήσεις της νομοθεσίας. Να εξασφαλίζει τη νομότυπη και εμπρόθεσμη τήρηση των βιβλίων.

Να έχει τη δυνατότητα διαμόρφωσης και στη συνέχεια εκτύπωσης πληροφοριακών καταστάσεων (reports) κάθε είδους, όπως κατάσταση των ανεξόφλητων τιμολογίων των πελατών ή άλλων reports "επιβαρημένων" με πλήθος εγγραφών. Να γίνεται αντιστοίχιση πληρωμών ώστε να λαμβάνεται η πραγματική εικόνα και πληροφόρηση των μέσων χρόνων αποπληρωμής και των τόκων ανεξόφλητων και εξοφλημένων τιμολογίων.

— Να συντάσσει όλες τις αναγκαίες καταστάσεις για απόδοση κρατήσεων προς τρίτους (Δημόσιο - Οργανισμούς κ.λπ.).

Να παρέχει πλήρη κάλυψη όλων των απαραίτητων από τη νομοθεσία εκτυπώσεων. Να συνδέεται αυτόματα με το πρόγραμμα εκτύπωσης των δηλώσεων του Φ.Π.Α. (η εκτύπωση όλων των δηλώσεων να γίνεται απ' ευθείας στα έντυπα του Υπουργείου Οικονομικών ή σε ειδικό μηχανογραφικό χαρτί). Να παράγει αυτόματα τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Κ.Ε.Π.Υ.Ο. σε μηχανογραφικό αρχείο ή να τις εκτυπώνει σε χαρτί.

Να καλύπτει τις ανάγκες πληροφόρησης όλων των νομοθετικών αρχών για το προσωπικό (Ασφαλιστικών Οργανισμών, Επιθεώρησης Εργασίας, Δ.Ο.Υ., Ο.Α.Ε.Δ. κ.λπ.) και να είναι συμβατό με το μηχανογραφικό σύστημα του Ι.Κ.Α.

Να προσφέρει βοηθήματα, όπως επεξηγηματικές οθόνες και στατιστική πληροφόρηση από όλα τα αρχεία (Εμπορικής και Λογιστικής διαχείρισης), και να παρέχει ολοκληρωμένο σύστημα προειδοποιήσεων και ημερομηνιακών ελέγχων σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Θα πρέπει να είναι δηλαδή ένα εργαλείο για το λογιστή με το οποίο θα επεξεργάζεται, θα επιλέγει και θα εμφανίζει πληροφορίες με κριτήρια που θα ορίζονται από αυτόν. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

#### **7.4.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την αγορά "πακέτων" εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών**

Τα πλεονεκτήματα από την αγορά τυποποιημένων προγραμμάτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών είναι:

1. Το κόστος αγοράς του πακέτου είναι χαμηλό.
2. Ο αγοραστής έχει τη δυνατότητα, πριν αγοράσει το πακέτο, είτε να το δει να λειτουργεί σε άλλες επιχειρήσεις είτε να το δοκιμάσει ο ίδιος, οπότε αποφασίζει σωστότερα για την αγορά του.
3. Οι επιχειρήσεις κατασκευής των πακέτων αυτών είναι συνήθως μεγάλες ανώνυμες εταιρείες της αγοράς, οι οποίες έχουν τη δυνατότητα και παρέχουν εγχειρίδια με εκτεταμένες οδηγίες χρήσης των πακέτων τους. Διαθέτουν οργανωμένα τμήματα από εξειδικευμένους επιστήμονες που προσφέρουν δωρεάν εκπαίδευση στους τελικούς χρήστες των πακέτων αυτών. Εκείνες που δε διαθέτουν τέτοια τμήματα παρέχουν την εκπαίδευση μέσω οργανισμών επιμόρφωσης ή ανεξάρτητων εκπαιδευτών.

4. Η αγοράστρια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί τις νέες (releases) ή να αναβαθμίσει (upgrade) τις παλαιές εκδόσεις των πακέτων από τις εταιρείες κατασκευής τους είτε δωρεάν είτε με πολύ μικρό κόστος, καθώς γίνεται μια προσφορά αλλαγής του παλαιού πακέτου με το καινούργιο.
5. Η κατασκευάστρια επιχείρηση προσφέρει στην αγοράστρια πλήρη και ολοκληρωμένη τεχνική υποστήριξη με εύρος υπηρεσιών και συντήρηση του πακέτου με μικρό κόστος.

Τα μειονεκτήματα από την αγορά πακέτων εμπορικών και λογιστικών εφαρμογών είναι:

1. Απευθύνονται στις μικρού και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις και δεν καλύπτουν τις ειδικές ανάγκες των λογιστηρίων των μεγάλων π.χ. βιομηχανικών επιχειρήσεων. Η πολυπλοκότητα, η ανάγκη για παροχή πληροφοριών και οι ιδιομορφίες των επιχειρήσεων αυτών οδηγούν πολλές φορές σε μηχανογραφικές ανάγκες που ξεφεύγουν από τα όρια των τυποποιημένων πακέτων.
2. Είναι φτιαγμένα κυρίως για μικροϋπολογιστικά συστήματα και
3. η έκδοση του πακέτου που επιλέγεται έχει συνήθως μικρή διάρκεια ζωής (Ιγνατιάδης Α, 2000).

### **7.4.3 Ενημέρωση των προγραμμάτων λογιστικών και εμπορικών εφαρμογών**

Κύριο μέλημα του οργανωτή λογιστή είναι η σωστή τροφοδότηση του προγράμματος.

Όπως στην χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων, έτσι και στη μηχανογραφική οι εγγραφές για την καταχώρηση των συναλλαγών γίνονται με βάση τα παραστατικά.

Ο χειριστής του προγράμματος θα καταχωρήσει, μηχανογραφικά, (εισαγωγή -input- στη μνήμη του Η/Υ με πληκτρολόγηση), την εγγραφή στα βιβλία από τα δικαιολογητικά έγγραφα. Στην περίπτωση όμως που ο χειριστής δεν είναι και λογιστής θα πρέπει τα δικαιολογητικά να "χαρακτηρισθούν" από τον υπεύθυνο λογιστή πριν φθάσουν σ' αυτόν. Πρέπει δηλαδή να αναγραφούν σ' αυτά, με κώδικα, τα βιβλία στα οποία θα γίνει η καταχώρηση και οι κωδικοί των λογαριασμών που θα χρεωπιστωθούν. Στα περισσότερα λογιστήρια, αντί του "χαρακτηρισμού" των δικαιολογητικών δίνεται από το λογιστή στο χειριστή λογιστικό σημείωμα για εντολή καταχώρησης του λογιστικού γεγονότος. Η αναγραφή των κωδικών των λογαριασμών στο λογιστικό σημείωμα ή για το χαρακτηρισμό των παραστατικών και τη λογιστικοποίηση του γεγονότος αυτόματα από το πρόγραμμα προϋποθέτει την ύπαρξη των εν λόγω λογαριασμών στο πρόγραμμα. Πρέπει λοιπόν ο οργανωτής λογιστής, μετά την εγκατάσταση του προγράμματος από



τον ειδικό, να το τροφοδοτήσει με το σχέδιο των λογαριασμών που θα χρησιμοποιήσει (κωδική αρίθμηση και ονοματολογία σε όλα τα επίπεδα βαθμών των λογαριασμών που τηρεί). Αυτό δεν αποκλείει και το μετέπειτα άνοιγμα λογαριασμών όταν εμφανισθούν νέοι, κάτι που καθημερινά γίνεται. Έτσι δημιουργείται το αρχείο των λογαριασμών (λογιστικό σχέδιο), που είναι ένα από τα μηχανογραφικά αρχεία.

Σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και ειδικά των βιβλίων Γ' κατηγορίας, επειδή οι δυνατότητες των προγραμμάτων είναι πολλές, είναι θέμα του οργανωτή λογιστή να αποφασίσει πόσα ημερολόγια θα τηρήσει, χωρίς να παραλείπει βέβαια τα υποχρεωτικά που ορίζει ο Κ.Β.Σ. Επειδή η κατανομή της λογιστικής εργασίας εδώ δεν γίνεται με βάση τα λογιστικά βιβλία αλλά με το πόσα τερματικά (σταθμοί βάσης) υπάρχουν, μπορεί ο οργανωτής λογιστής να αποφασίσει την τήρηση ενός Γενικού Ημερολογίου (επανερχόμεστε κατά κάποιο τρόπο στο κλασικό σύστημα διγραφικής μεθόδου) ή, αν ειδικές οργανωτικές συνθήκες το απαιτούν, να χρησιμοποιήσει

**ΣΧΗΜΑ 5.1:**

Ενδεικτικό λογιστικό σημείωμα του υπεύθυνου λογιστή για εντολή στο χρήστη του προγράμματος λογιστικών εφαρμογών για μηχανογραφική καταχώρηση λογιστικού γεγονότος

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ : / /		ΚΩΔΙΚΟΣ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΥ	
Άλλες πληροφορίες όπως αριθμός παραστατικού κ.α.		Α/Α ΑΡΘΡΟΥ	
ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ (ΤΙΤΛΟΣ) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗΣ ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ

Συγκεντρωτικό και αναλυτικά ημερολόγια (συγκεντρωτικό σύστημα διγραφικής μεθόδου). Πολλές φορές, για λόγους πληροφόρησης, ταυτίζουμε ορισμένους από τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς με αντίστοιχα αναλυτικά ημερολόγια ώστε κάθε λογαριασμός να συνιστά και ημερολόγιο. Αυτό καλύτερα να αποφεύγεται, διότι αυξάνουν οι πιθανότητες λαθών.

Η ενημέρωση του προγράμματος εμπορικής διαχείρισης γίνεται ανάλογα με τις ανάγκες του προγράμματος που επιλέξαμε.

Μετά την εγκατάσταση του από τον ειδικό, πρέπει να γίνει η ενημέρωση των αρχείων με τα δεδομένα, όπως οι μέχρι σήμερα πελάτες της επιχείρησης στο αρχείο πελατών ή τα μέχρι σήμερα υπάρχοντα στην αποθήκη είδη στο αρχείο ειδών ή αποθήκης. Από κει και πέρα, περνάμε τις κινήσεις καθημερινά, π.χ. στην τιμολόγηση δίνουμε τον κωδικό του πελάτη ή του προμηθευτή, τους κωδικούς των ειδών και την ποσότητα κάθε είδους και ζητάμε το είδος του παραστατικού που θέλουμε να εκδοθεί ή, αν αυτό έχει ήδη εκδοθεί, απλώς να ενημερωθεί η εφαρμογή.

Ο οργανωτής λογιστής θα πρέπει να φροντίσει ώστε το παραστατικό που θα εκδοθεί μηχανογραφικά να δίνει την εντύπωση στο κοινό ότι εκδόθηκε από ένα καλά μηχανογραφημένο λογιστήριο, αποθήκη κ.λπ. (Ιγνατιάδης Α, 2000).

## **7.5. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μηχανογράφησης του λογιστηρίου**

Τα πλεονεκτήματα στη μηχανογράφηση ενός λογιστηρίου βοηθούν σημαντικά στην ταχύτερη διεκπεραίωση των εργασιών, από την άλλη πλευρά όμως υπάρχουν και τα μειονεκτήματα στη χρήση του Η/Υ.

### **7.5.1. Πλεονεκτήματα της μηχανογράφησης του λογιστηρίου**

Με βάση τα κύρια χαρακτηριστικά των Η/Υ, η τήρηση των λογιστικών βιβλίων και η έκδοση των στοιχείων μηχανογραφικά παρουσιάζει πολλά πλεονεκτήματα σε σχέση με τη χειρόγραφη:

1. Αυτόματη ενημέρωση βιβλίων. Η ικανότητα να πληκτρολογούμε μια εντολή, π.χ. χρέωση - πίστωση κάποιων λογαριασμών, και οι υπόλοιπες λογιστικές εργασίες να πραγματοποιούνται αυτόματα. Αυτόματη δηλαδή ενημέρωση αναλυτικών ημερολογίων -γενικού καθολικού - αναλυτικών καθολικών - αφού καταχωρούμε σε επίπεδο τριτοβάθμιων ή τεταρτοβάθμιων και αυτόματα ενημερώνονται όλοι οι ανωτεροβάθμιοι λογαριασμοί (Ιγνατιάδης Α.2000).

2. Ταχύτητα στην εξαγωγή αποτελεσμάτων. Επειδή ο Η/Υ εκτελεί τις εργασίες με πολύ υψηλή ταχύτητα, όταν ένας υπάλληλος καταχωρήσει ένα γεγονός, ένας άλλος υπάλληλος σε μία άλλη θέση έχει τη δυνατότητα να βλέπει το αποτέλεσμα, π.χ. αν ένας καταχωρήσει μια είσπραξη, αμέσως μετά άλλος, σε άλλη θέση, βλέπει το υπόλοιπο της καρτέλας του πελάτη.
3. Αξιοπιστία και ακρίβεια οποιουδήποτε αποτελέσματος. Η αξιοπιστία των μηχανημάτων και των προγραμμάτων είναι μεγάλη, χωρίς βέβαια να αποκλείονται βλάβες ή λάθη που τις περισσότερες φορές οφείλονται σε εξωτερικές επιδράσεις, π.χ. οι αριθμητικές πράξεις γίνονται γρήγορα και με ακρίβεια, χωρίς λάθη (επιτέλους ο λογιστής έπαψε να κάνει αθροίσεις!). Αν προκύψουν λάθη, θα οφείλονται είτε σε λανθασμένη ανάλυση και κατάρτιση του προγράμματος είτε σε λανθασμένη πληκτρολόγηση. Και στις δύο περιπτώσεις πρόκειται για ανθρώπινα λάθη.
4. Σε περίπτωση διαπίστωσης λάθους, κατά την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων εντός του χρόνου ενημέρωσης που ορίζει ο Κ.Β.Σ., η διόρθωση είναι ευχερής, χωρίς να αφήνει ίχνη και έτσι δεν προδίδει προχειρότητα.
5. Λίγα άτομα προσωπικό και μικρότερος χώρος εργασίας. Εξ αιτίας της ταχύτητας και του αυτοματισμού της επεξεργασίας έχουμε εξοικονόμηση εργατοωρών. Πλήθος εγγραφών καταχωρούνται μηχανογραφικά καθημερινά με λίγο προσωπικό, σε αντίθεση με τη χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων που είναι χρονοβόρα, π.χ. για μια μέσου μεγέθους επιχείρηση με 700.000 περίπου εγγραφές ετησίως ο οργανωτής λογιστής χρειάζεται σε μηχανογραφημένο λογιστήριο 15-20 άτομα προσωπικό, ενώ στο λογιστήριο με χειρόγραφη τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων πολύ περισσότερα.
6. Ασφαλής έλεγχος και διασταύρωση στοιχείων. Ένεκα της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της ταχύτητας με την οποία εκτελεί τις εργασίες ο Η/Υ, ο έλεγχος είναι άμεσος και η διασταύρωση των στοιχείων εύκολη, γρήγορη και ασφαλής, π.χ. καταστάσεις ελέγχου, ισοζύγια αναλυτικών λογαριασμών.
7. Μικρός χώρος αποθήκευσης. Τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία μπορούν να αποθηκευτούν από τον Η/Υ σε δίσκους των οποίων η χωρητικότητα είναι πολύ μεγάλη και ο όγκος που καταλαμβάνουν στο αρχείο πολύ μικρός, σε αντίθεση με τα χειρόγραφα τηρούμενα βιβλία (Ιγνατιάδης Α, 2000).

## 7.5.2 Μειονεκτήματα της μηχανογράφησης του λογιστηρίου

Τα μειονεκτήματα από τη χρήση των Η/Υ στο λογιστήριο είναι:

1. Εξάρτηση από τους τεχνικούς των μηχανημάτων και τους ειδικούς των προγραμμάτων σε περίπτωση βλαβών. Αν το χρονικό διάστημα της αποκατάστασης των βλαβών επιμηκύνεται, προσφεύγουμε και πάλι στη χειρόγραφη τήρηση βιβλίων.
2. Εξάρτηση από την ηλεκτρική ενέργεια. Σε περίπτωση διακοπής του ηλεκτρικού ρεύματος διακόπτεται η λειτουργία του Η/Υ άρα και κάθε λογιστική εργασία. Το πρόβλημα αυτό λύνεται βέβαια με τη χρήση ηλεκτρογεννήτριας.
3. Υψηλό κόστος αγοράς του συστήματος μηχανογράφησης και συντήρησης αυτού.
4. Τήρηση ημερήσιου back up (αντιγράφων ασφαλείας) Την ώρα που γίνεται το back up δεν πρέπει κανένας χρήστης (user) να χρησιμοποιεί τον υπολογιστή. Έτσι έχουμε απώλεια χρόνου. Ο καλός οργανωτής λογιστής όμως λύνει το πρόβλημα αν δώσει σχετικές εντολές σε προγραμματιστή για τη δημιουργία ενός προγράμματος με το οποίο θα μπορεί να εκτελείται το back up μετά τις ώρες εργασίας του λογιστηρίου. Κάποιος χρήστης θα ενεργοποιεί το πρόγραμμα πριν φύγει από την εργασία του, θα δίνει δηλαδή την εντολή στις 5 η ώρα το απόγευμα και το back up θα αρχίσει να γίνεται μετά από π. χ. 5 ώρες, όταν στο λογιστήριο δεν θα εργάζεται κανείς.
5. α) Χρόνος για την εξοικείωση των χρηστών με τη φιλοσοφία του προγράμματος.  
β) Χρόνος για την προετοιμασία και εισαγωγή των μόνιμων στοιχείων. Για τη σωστή εφαρμογή του προγράμματος απαιτείται η εισαγωγή σε αυτό μόνιμων στοιχείων της λογιστικής, π.χ. εισαγωγή σχεδίου λογαριασμών, άνοιγμα καρτελών, προσδιορισμός κωδικών αριθμών των φορολογικών στοιχείων που εκδίδονται κ.λπ (Ιγνατιάδης Α, 2000).

## 7.6 Από τη χειρόγραφη στη μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων

Οι επιχειρήσεις σήμερα έχουν συνειδητοποιήσει την αναγκαιότητα της μηχανογράφησης των λογιστηρίων τους και μεταπηδούν από την επίπονη και χρονοβόρα χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων τους στην μηχανογραφική. Στην ουσία, η μεταπήδηση αυτή δεν είναι παρά μια μετάταξη από την κλασική λογιστική στην τυποποιημένη λογιστική των Λογιστικών Προτύπων η οποία γίνεται με υποστήριξη από την πληροφορική.

Ειδικά η μεταπήδηση στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας από τη χειρόγραφη στη μηχανογραφική τους τήρηση συνδέεται άμεσα με την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. και τη

δυνατότητα που έχουν τα προγράμματα εφαρμογών να αναπτύσσουν τους λογαριασμούς σε αναλυτικότερα επίπεδα κατώτερων βαθμών, π.χ. επταβαθμίων.

Η μεταπήδηση από τη χειρόγραφη τήρηση των βιβλίων στη μηχανογραφική στηρίζεται στην προσεκτική και υπεύθυνη εργασία του οργανωτή λογιστή.

Η διαδικασία για τη μεταπήδηση αυτή πρέπει να γίνεται στο τέλος κάποιου μήνα ή στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης και στο άνοιγμα της νέας. Οποσδήποτε όμως πρέπει να προηγηθεί μια δοκιμαστική περίοδος δύο ή τριών μηνών κατά τη διάρκεια της οποίας τα γεγονότα θα καταχωρούνται τόσο στα θεωρημένα χειρόγραφα τηρούμενα βιβλία όσο και στα μηχανογραφικά (μη θεωρημένα), για να διαπιστωθούν τυχόν ελλείψεις του προγράμματος, προσκόμματα ή δυσλειτουργίες, οπότε θα γίνουν και Οι απαραίτητες διορθώσεις ή προσαρμογές. Η δοκιμαστική αυτή περίοδος είναι απαραίτητη για να εξοικειωθεί το προσωπικό του λογιστηρίου με τα νέα μέσα εργασίας του και τη φιλοσοφία των προγραμμάτων.

1. Αν η μεταπήδηση γίνει κατά τη διάρκεια της χρήσης έστω τέλος κάποιου μήνα και χωρίς να προηγηθεί δοκιμαστική περίοδος, τότε εργαζόμαστε ως εξής:

Συντάσσουμε το μηνιαίο ισοζύγιο του χειρόγραφα τηρούμενου Γενικού Καθολικού και τις καταστάσεις συμφωνίας των αναλυτικών καθολικών. Με τα δεδομένα των ισοζυγίων και των καταστάσεων συμφωνίας μεταβαίνουμε στον υπολογιστή και, αφού δημιουργήσουμε τους λογαριασμούς με ονοματολογία και κωδικαρίθμηση του Ε.Γ.Λ.Σ. (ή των κλαδικών σχεδίων, ανάλογα), δίνουμε σ' αυτούς τα ποσά της χρέωσης, της πίστωσης και των υπολοίπων που έχουν στα παραπάνω ισοζύγια και καταστάσεις συμφωνίας. Η διαδικασία της μεταπήδησης από χειρόγραφη σε μηχανογραφική τήρηση έχει εκτελεστεί.

2. Αν η μεταπήδηση γίνει αφού αποφασίσει ο οργανωτής λογιστής να μεσολαβήσει δοκιμαστική περίοδος, τότε εργαζόμαστε παράλληλα χειρόγραφα-μηχανογραφικά ως εξής:

Με την έναρξη του πρώτου μήνα δοκιμής και με τα δεδομένα του ισοζυγίου και των καταστάσεων συμφωνίας του προηγούμενου μήνα των χειρόγραφα τηρούμενων βιβλίων ανοίγουμε τους λογαριασμούς μηχανογραφικά, σύμφωνα με τις οδηγίες του προγράμματος. Στη συνέχεια, καθημερινά κατά τη διάρκεια του μήνα καταχωρούμε τα γεγονότα τόσο στα χειρόγραφα όσο και στα μηχανογραφικά τηρούμενα βιβλία. Στο τέλος του μήνα συντάσσονται ισοζύγια και καταστάσεις συμφωνίας τόσο στα χειρόγραφα τηρούμενα Γενικό και Αναλυτικά καθολικά όσο και στα μηχανογραφικά. Αν αυτά στη συνέχεια τα αντιπαραβάλλουμε, θα πρέπει τα ποσά τους να συμφωνούν. Η ίδια διαδικασία γίνεται για έναν ή δύο ακόμη μήνες. Όταν ικανοποιηθούμε και από τη συμφωνία των ποσών του τρίτου μήνα, διακόπτουμε τη χειρόγραφη

καταχώρηση και συνεχίζουμε στη μηχανογραφική με θεωρημένα πια από τη Δ.Ο.Υ. τα μηχανογραφικά τηρούμενα βιβλία.

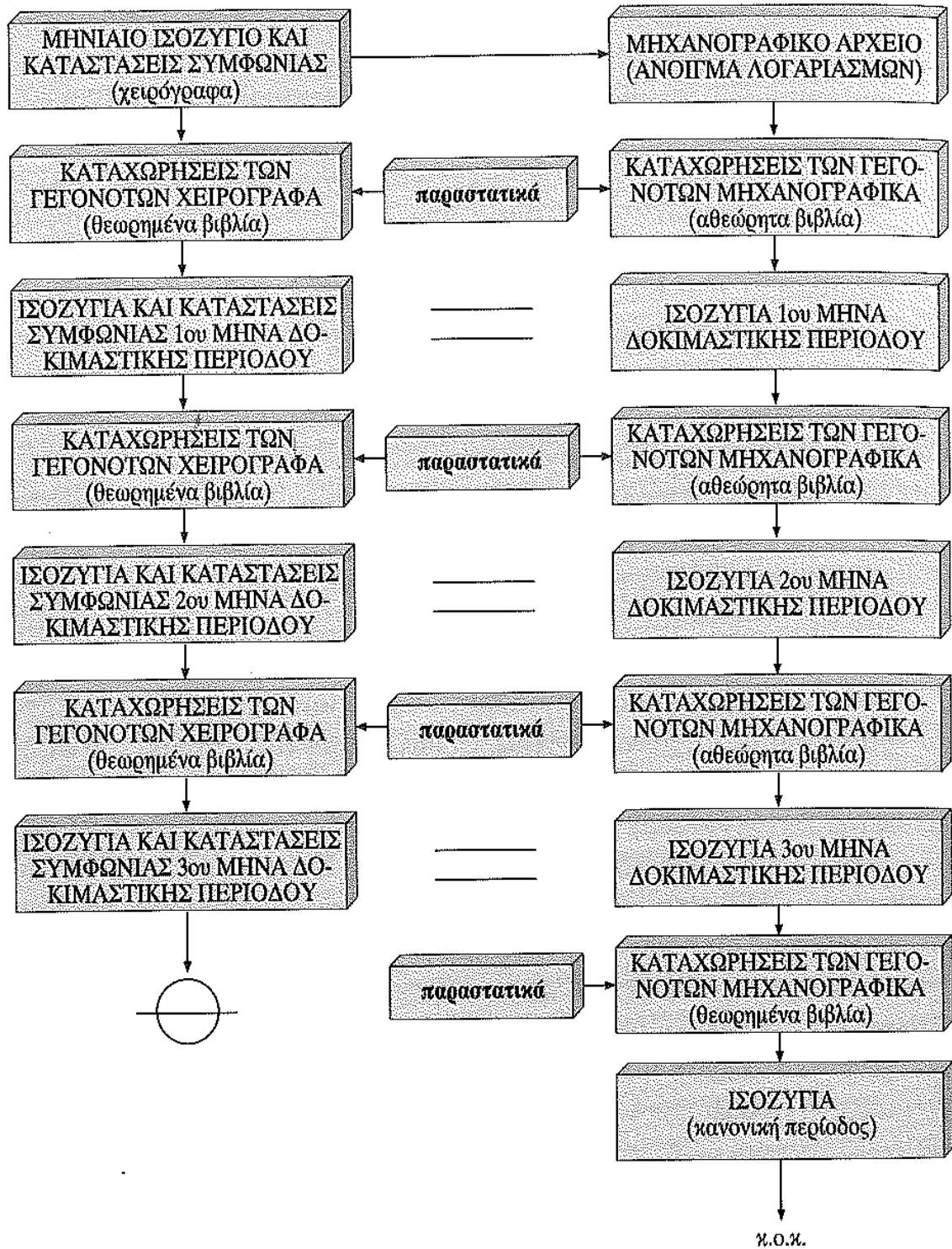
Πρέπει να προσέξουμε οι λογαριασμοί στα ισοζύγια και τις καταστάσεις συμφωνίας να εμφανίζονται με τα αθροίσματα των ποσών της χρέωσης, της πίστωσης και των υπολοίπων τους και όχι μόνο των υπολοίπων τους για να προκύψει στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης η συμφωνία με τα αθροίσματα του ή των ημερολογίων και να εμφανίζεται και η κίνηση των λογαριασμών κατά τη διάρκεια της χρήσης.

3. Αν η μεταπήδηση γίνει κατά την αλλαγή των διαχειριστικών χρήσεων, μεταφέρονται μόνο τα υπόλοιπα των λογαριασμών και όχι τα αθροίσματα των ποσών των χρεώσεων και πιστώσεων τους.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. οι επιχειρήσεις μπορούν να τηρούν τα βιβλία τους και να εκδίδουν τα παραστατικά τους χειρόγραφα ή μηχανογραφικά ή να κάνουν παράλληλη χρήση και των δύο συστημάτων. Έτσι μπορεί μια επιχείρηση να τηρεί τα βιβλία της μηχανογραφικά αλλά τα παραστατικά της να τα εκδίδει χειρόγραφα ή αντίστροφα ή ορισμένα βιβλία ή στοιχεία με τον έναν τρόπο και ορισμένα με τον άλλο. Δεν μπορεί όμως το ίδιο βιβλίο άλλοτε να τηρεί μηχανογραφικά και άλλοτε χειρόγραφα ή ένα παραστατικό να το εκδίδει μηχανογραφικά με τη συμπλήρωση ορισμένων μόνο δεδομένων και τα υπόλοιπα δεδομένα να τα συμπληρώνει χειρόγραφα.

Η μηχανογραφική ενημέρωση και εκτύπωση των φορολογιστικών βιβλίων γίνεται σε καθορισμένες, από το άρθρο 24 του Κ.Β.Σ., προθεσμίες .

Οι υποχρεώσεις, γενικότερα, των χρηστών Η/Υ στα μηχανογραφημένα λογιστήρια για τη διεκπεραίωση μέρους ή όλων των λογιστικών τους εργασιών προσδιορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στα άρθρα 22, 23, 24 και 25 (Ιγνατιάδης Α, 2000).





## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ύστερα από την έρευνα για την σύνταξη της πτυχιακής εργασίας διαπιστώθηκε ότι η εκάστοτε επιχείρηση χρειάζεται τον οργανωτή λογιστή της από την ίδρυση της . Ο οργανωτής λογιστής οργανώνει και σχεδιάζει την ροή των διαδικασιών μίας εταιρίας , από την δημιουργία της , την εξέλιξη της και την εκκαθάρισή της ακόμα .

Η πτυχιακή εργασία αποτελείται από δύο μέρη, στο πρώτο μέρος αναφερθήκαμε σε γενικά χαρακτηριστικά των εταιριών . Η κάθε εταιρία εξετάζεται εξ ολοκλήρου για το ποιο θα είναι το είδος της , από πόσους εταίρους θα αποτελείται και τι ευθύνη θα έχει ο κάθε εταίρος για την επιχείρηση. Στο πρώτο κεφάλαιο είδαμε την έννοια της ομόρρυθμης εταιρίας , τις ευθύνες, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των ομόρρυθμων εταίρων .Καταγράψαμε τις διαδικασίες για τη συγγραφή του καταστατικού και τα έξοδα της σύστασης .Επίσης είδαμε πως φορολογείται η ομόρρυθμη εταιρία και τέλος αναφερθήκαμε στην λύση και εκκαθάρισή της . Την ίδια καταγραφή κάναμε και στο κεφάλαιο δύο για την ετερόρρυθμη εταιρία , με τη μόνη διαφορά ότι στην ετερόρρυθμη εταιρία εξετάσαμε και τη διανομή αποτελεσμάτων. Αναφέραμε , επίσης , στο τρίτο κεφάλαιο για την έννοια , τη σύσταση και την τροποποίηση της Ε.Π.Ε. Όλα τα είδη των επιχειρήσεων έχουν διαφορετικά φορολογικά δικαιώματα και υποχρεώσεις, έτσι στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύουμε την Ανώνυμη εταιρεία, η οποία είναι ο τύπος κατεξοχήν κεφαλαιουχικής εταιρίας. Σημαντική διαφορά στα είδη των επιχειρήσεων είναι πως ο κάθε εταίρος κρίνεται σύμφωνα με το εταιρικό του μερίδιο .

Το δεύτερο μέρος της πτυχιακής εργασίας « Οργάνωση και Λειτουργία του Λογιστηρίου των Εταιριών » χωρίζεται σε τρία κεφάλαια. Στο πέμπτο κεφάλαιο κατά σειρά εξετάζουμε την έννοια της οργάνωσης ,τα προβλήματα μίας διάθρωσης ενός οργανωτικού σχεδίου και τις λειτουργικές βαθμίδες. Καταγράψαμε τα δικαιολογητικά έγγραφα που χρησιμοποιούμε. Χρειάζονται διαφορετικό χειρισμό το καθένα, έλεγχο και καταχώρηση επίσης . Τα δικαιολογητικά έγγραφα της εκάστοτε επιχείρησης ταξινομούνται και αρχειοθετούνται σύμφωνα με τα συστήματα ταξινόμησης και αρχειοθέτησης που αναφέραμε στην πτυχιακή εργασία . Διαπιστώσαμε επίσης τον χρόνο φύλαξης των στοιχείων και την αποσυμφόρηση του αρχείου που χρειάζονται για τυχόν κλοπές ή καταστροφή τους από κάποιον μη αρμόδιο .

Στο έκτο κεφάλαιο « Μέθοδοι και Συστήματα των Λογιστικών Βιβλίων » αναφερθήκαμε στις δύο λογιστικές μεθόδους, στην απλογραφική και διγραφική. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές της

διγραφικής μεθόδου, αναπτύσσονται συστήματα διγραφικής λογιστικής μεθόδου. Αναπτύξαμε τα τρία κυριότερα συστήματα. Αναλύσαμε τα βιβλία του συγκεντρωτικού συστήματος και το χαρακτηριστικό τους γνώρισμα . Η κάθε εταιρία τηρεί διαφορετικά δικαιολογητικά έγγραφα. Εξετάσαμε τις εταιρίες ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων και στοιχείων που τηρούν σύμφωνα με τον Κ. Β. Σ. .

Τέλος είδαμε στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο της πτυχιακής εργασίας «Μηχανογράφηση του Λογιστηρίου » την πραγματική χρήση του Η/Υ μέσα στην επιχείρηση. Οι επιχειρήσεις πλέον η μία μετά την άλλη μεταπηδούν από τη χειρόγραφη τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων και στοιχείων στην μηχανογραφημένη. Αυτό γίνεται εξ αιτίας της τυποποίησης της λογιστικής σε εθνικό και διεθνές επίπεδο (ΕΓΛΣ, ΔΠΧΠ κ.λπ.) των ευκολιών που παρέχει η νομοθεσία, όπως κατάργηση της θεώρησης των μηχανογραφικών εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων αλλά και των χαρακτηριστικών που συναντά κανείς στους σύγχρονους Ηλεκτρονικούς Υπολογιστές (Η/Υ). Στο τμήμα μηχανογράφησης των μεγάλων επιχειρήσεων , δημιουργείται η ανάγκη για λογιστικά προγράμματα. Έτσι, δεν προσφεύγουν στην αγορά για την προμήθεια πακέτου λογιστικών ή εμπορικών εφαρμογών. Η δημιουργία των προγραμμάτων αυτών γίνεται από τους ειδικούς επιστήμονες του τμήματος αυτού σε συνεργασία με τον οργανωτή λογιστή. Σύμφωνα με τη χρήση του Η/Υ οι διαδικασίες τήρησης βιβλίων και στοιχείων γίνεται άμεσα και ταχύτερα σε σχέση με την χειρόγραφη . Η αυτόματη ενημέρωση , η ταχύτητα στην εξαγωγή των αποτελεσμάτων , η αξιοπιστία , η ακρίβεια οποιουδήποτε αποτελέσματος , η διαπίστωση λάθους και η γρήγορη διόρθωσή του χωρίς ίχνη προχειρότητας , ο ασφαλής έλεγχος και η διασταύρωση στοιχείων βοηθά σημαντικά τον οργανωτή λογιστή στην διεκπεραίωση των εργασιών του .

Έτσι , οι διαδικασίες πλέον δεν είναι τόσο χρονοβόρες όσο στη χειρόγραφη τήρηση και έχουμε εξοικονόμηση προσωπικού και μικρό χώρο αποθήκευσης . Μειονεκτήματα βέβαια υπάρχουν αλλά δεν είναι τόσο σημαντικά ώστε να μην υπάρχει μηχανογραφημένο σύστημα στην εταιρία .

Ότι εξετάσαμε παραπάνω , οι τρόποι και οι μέθοδοι διαχείρισης ενός λογιστηρίου θα πρέπει να ακολουθούνται κάθε αυτό τον τρόπο για την καλύτερη διεξαγωγή των σωστών αποτελεσμάτων που αναζητά ο οργανωτής λογιστής .

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**









## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Βιβλία και Οικονομικά Περιοδικά**

**Αισιόπουλος Κ. - Αισιόπουλος Ν.**, Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, τόμος Α και Β, εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα 2005.

**Αληφαντής Γ.**, Εισαγωγή στη Γενική Λογιστική, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2002.

**Αληφαντής Γ.**, Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, εκδόσεις Πά-μισος, Αθήνα 2001.

**Αναστασιάδης Ηλ.**, Ελληνικόν Εμπορικόν Δίκαιον, τόμος Α, Αθήνα 1949.

**Βενιέρης Γ.**, Κοστολόγηση, εκδόσεις Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα 1999.

**Γεωργακόπουλος Α.**, Το Δίκαιον των Εταιριών, τόμος Α, Β, Γ, Αθήνα 1965- 1972-1974.

**Γκίνογλου Δ.**, Λογιστική Εταιριών: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, εκδόσεις Rosili , Αθήνα 2004.

**Γρηγοράκος Θ.**, Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 11η έκδοση, εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα 2005.

**Grant Thornton** , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.) - Αναλυτική Παρουσίαση, έκδοση Α, τόμος Α και Β, εκδόσεις Grant Thornton Α.Ε., Αθήνα 2004.

**Δελλής Κ. - Χέβας Δ.**, Αξιολόγηση της Αποτελεσματικότητας των Ελληνικών Εταιριών Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1990.

**Δρυλλεράκης Ι.Κ.**, Ανώνυμες Εταιρίες, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2000.

**Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας**, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, έκδοση Β, εκδόσεις ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ., Αθήνα 1987.

**Ευθύμογλου Π.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, τεύχος Ι και ΙΙ, Πειραιάς 2001.

**Ευθύμογλου Π. - Οικονόμου Γ.**, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, Θεσσαλονίκη 1989.

**Ηλιόκαυτος Δ.Ι.**, Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιριών, 10η έκδοση, Αθήνα 2005.

**Ηλιόκαυτος Δ.Ι. - Ηλιοκαύτου Χ.Δ.**, Πρακτικός Οδηγός Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, Αθήνα 2002.

**Ιγνατιάδης Α.**, Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων, Θεσσαλονίκη 2000.

**Ιγνατιάδης Α.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, τεύχος Ι και ΙΙ, Θεσσαλονίκη 2000.

**Καραβάς Κ.**, Εγχειρίδιον Εμπορικού Δικαίου, τόμος Α και Β, εκδόσεις Αφοί Σάκκουλα, 1962 - 1965.

**Καρανιάννης Δ.**, Αφορολόγητα Αποθεματικά, Επιχορηγήσεις - Μετατάξεις, Μετατροπές - Σνγχωνεύσεις, Λύσεις & Εκκαθαρίσεις Επιχ/σεων, έκδοση Β, Θεσσαλονίκη 2001.



- Καραγιώργος Θ.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμος Α, εκδόσεις Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα 2002.
- Καραγιώργος Θ.** και **Παπαδόπουλος Δ.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική - Θεωρητική Διερεύνηση στα Πλαίσια της Ελληνικής Πραγματικότητας, εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2003.
- Καρδακάρης Κ.Ν.**, Λογιστική Εμπορικών Εταιριών (εναρμονισμένη), εκδόσεις ΙηύΛοοΙίδ, Αθήνα 1997.
- Κιαντος - Παμπούκης Αλ.**, Εμπορικών Δίκαιον, τόμος Α, εκδόσεις Αφοί Σάκκουλα, 1962.
- Αναράς Κ.**, Η Ασφάλιση στο Ι.Κ.Α., Αθήνα 2003.
- Λεβαντής Ε.Φ.**, Δίκαιον των Εμπορικών Εταιριών, τόμος Α, Β, Γ, Δ, εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 1985 - 1988 - 1989.
- Λεβαντής Ε. και Γρηγοράκος Θ.**, Το Δίκαιο των Εμπορικών Εταιριών, τόμος Β, Γ, Δ, Ανώνυμες Εταιρίες, Ενημέρωση ετών 1988-1990 επί των άνω τριών τόμων, εκδόσεις Α.Σάκκουλα, Κομοτηνή 1990.
- Λεοντάρης Μ.**, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2001.
- Μακρυγιωργάκης Μ.**, Περιπτώσιολογικές Διερευνήσεις Εταιρικών Θεμάτων: Λογιστική Εταιριών, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2002
- Μήτσιος Η.**, Ο Φοροτεχνικός κοντά σας, Αθήνα 2002.
- Μπαράλέξης Σ.**, Γενική Λογιστική - Συνοπτική Θεωρία και Λυμένες Ασκήσεις, Θεσσαλονίκη 2000.
- Πάγγειος Ι.**, Λογιστική - Μηχανογραφημένη Λογιστική, τόμος Δ, εκδόσεις Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα 2002.
- Παμπούκης Κ.**, Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρίας, τεύχος 2<sup>ο</sup>, έκδοση α, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσ/νίκη 1990.
- Παμπούκης Κ.**, Δίκαιον των Εμπορικών Εταιριών, Προσωπικά Εταιρία, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1979.
- Παπός Αν.**, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εκδόσεις Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, Πάτρα 2001.
- Παπός Αν.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμος Α και Β, εκδόσεις Ε. Μπένου, Αθήνα 1998.
- Πασσιάς Ι.**, Το Δίκαιο της Ανωνύμου Εταιρίας, τόμος Α και Β, Αθήνα 1955 - 1969.
- Περάκης Ε.**, Γενικό Μέρος του Εμπορικού Δικαίου: Γενική θεωρία -εμπορική δράση - εμπορική επιχείρηση, Αθήνα 1999.
- Περάκης Ε.**, Ο τακτικός έλεγχος της ανωνύμου εταιρίας, Νο Β, Αθήνα 1984.

- Περάκης Ε.**, Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας, τόμος 10ος, β έκδοση, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2005.
- Πεταλάς Κ.**, Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρεία, εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα 2004.
- Πρωτοψάλτης Ν.** - Βρουστούρης Π., Δ.Λ.Π. και Διερμηνείες, εκδόσεις Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2001.
- Πρωτοψάλτης Ν.** - Βρουστούρης Π., Πρακτική Ανάλυση, Ερμηνεία και Εφαρμογή των Δ.Λ.Π., εκδόσεις Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2001.
- Ρόκας Ν.Κ.**, Εμπορικές Εταιρίες, 4η έκδοση, εκδόσεις Ν.Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή 1996.
- Σακέλλης Εμ.**, Ο «Πανδέκτης» του Λογιστή, τόμος Α, Β και Γ, εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα 2002.
- Σακέλλης Εμ.**, Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π. με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., 2005.
- Σαρσέντης Β.** - **Παπαναστασάτος Α.**, Λογιστική Εταιριών, Δ έκδοση, εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Πειραιάς 2002.
- Σινανιώτη - Μαρούδη Αριστεά**, Εμπορικό Δίκαιο, τόμος 1, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή 2000.
- Σκαλίδης Α.**, Εμπορικός Κώδικας, εκδόσεις Ιυ.8, Θεσσαλονίκη 1993.
- Σκαλίδης Α. και Βελέντζας Γ.**, Εμπορικός Κώδικας και Νομοθετήματα Εμπορικού Δικαίου Ουσιαστικού, Δικονομικού και Φορολογικού (Νομοθεσία, νομολογία, βιβλιογραφία, σχόλια - παρατηρήσεις, υποδείγματα δικογράφων και εταιρικών), τόμος 3ος - Εταιρίες, εκδόσεις Ιυδ, Θεσσαλονίκη 1995.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Σ.Ο.Ε., Αθήνα 1998.
- Σώμα Ορκωτών Λογιστών**, Η Κατάρτιση των Ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων, εκδόσεις Σ.Ο.Λ., Αθήνα 1987.
- Τότσης Χ.**, Κώδικας Α.Ε. και Ε.Π.Ε., 9η έκδοση, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 1999.
- Τσακλάγκανος Α.**, Λογιστική Εταιριών (Πρακτικές εφαρμογές), εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 1998.
- Τσακλάγκανος Α.**, Χρηματοοικονομική Λογιστική Ι & ΙΙ, εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 2000.
- Τσιμάρας Μ.**, Αρχές Γενικής Λογιστικής, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1960.
- Φίλος Ι.**, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003
- Χέβας Δ.**, Ειδικά Λογιστικά και Φορολογικά Θέματα Εταιριών, 2η έκδοση, εκδόσεις Κ. & Π. Σμπίλιας Α.Ε.Β.Ε., Αθήνα 1997.
- Χέβας Δ.**, Θέματα Φορολογικής Λογιστικής, εκδόσεις Ε.Μπένου, ] Αθήνα 1997.
- Χέβας Δ.**, Λογιστικά Προβλήματα Μεγάλων Επιχειρήσεων, Αθήνα 2004.

**Χρυσοχέρης, Ι.**, Αρχαί Γενικής Λογιστικής, τόμος Π, Εκδόσεις Παπαζήση, 1968.

**Χυτήρης, Α.**, Οργανωσιακή Συμπεριφορά, Εκδόσεις Interbooks, 2001.

### **Ιστοσελίδες**

- [www.3ena.gr](http://www.3ena.gr)
- [www.epr.gr](http://www.epr.gr)
- [www.research.org](http://www.research.org)
- [www.olx.gr](http://www.olx.gr)
- [www.netsuite.com](http://www.netsuite.com)
- [www.freeaccountingsoftware.net](http://www.freeaccountingsoftware.net)
- [www.intuit.com](http://www.intuit.com)
- [www.cebusoft.com](http://www.cebusoft.com)
- [www.dfas.mil](http://www.dfas.mil)
- [www.sage.co.uk](http://www.sage.co.uk)
- [www.xero.com](http://www.xero.com)
- [www.hitech-on-web.com](http://www.hitech-on-web.com)
- [www.sageaccpac.com](http://www.sageaccpac.com)
- [www.foundationsoft.com](http://www.foundationsoft.com)