



Λογιστική Εταιριών

Ενότητα 3: Ετερόρρυθμη Εταιρία (Ε.Ε.)

Βασικά χαρακτηριστικά

- Η σύσταση της μπορεί να γίνει από δύο ή περισσότερα πρόσωπα από τα οποία τουλάχιστον ένας είναι ομόρρυθμος εταίρος, δηλαδή ευθύνεται απεριόριστα και εις ολόκληρο με την προσωπική του περιουσία εφόσον η περιουσία της εταιρίας δεν επαρκεί για τις υποχρεώσεις της.

Βασικά χαρακτηριστικά

- Όπως και στην περίπτωση της ομόρρυθμης εταιρίας έτσι και η Ετερόρρυθμη Εταιρία με την σύσταση της αποκτά την δική της νομική προσωπικότητα και περιουσιακή αυτοτέλεια. Επίσης η Ετερόρρυθμη Εταιρία μπορεί να συμμετέχει ως εταίρος σε άλλες εταιρίες.

Διαφορές με ομόρρυθμη εταιρία

- 1) Ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μόνο μέχρι του ποσού που έχει εισφέρει στην εταιρία.
- 2) Ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριόριστα και εξ ολοκλήρου για τις υποχρεώσεις της εταιρίας όταν αυτές δεν δύναται να καλυφθούν από την περιουσία της.
- 3) Ο ομόρρυθμος εταίρος δεσμεύει με τις πράξεις του την Ετερόρρυθμη Εταιρία έναντι τρίτων.

Διαφορές με ομόρρυθμη εταιρία

- 4) Ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται αλληλέγγυα με τους υπόλοιπους ομόρρυθμους εταίρους για τη αποπληρωμή των υποχρεώσεων.

- 5) Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν εκπροσωπεί και δεν δεσμεύει την εταιρία με τις πράξεις του.

Διακρίσεις ετερόρρυθμης εταιρίας

- **Απλή Ετερόρρυθμη:** Σε αυτή την περίπτωση τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων είναι αμεταβίβαστα και μόνο με ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων ή της πλειοψηφίας μπορούν να μεταβιβασθούν.
- **Κατά μετοχές ετερόρρυθμη:** Τα μερίδια των ετερόρρυθμων εταίρων αντιμετωπίζονται σαν μετοχές ανώνυμης εταιρίας και μεταβιβάζονται με την ελεύθερη βούληση των ετερόρρυθμών εταίρων.

Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρίας

- Η σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρίας γίνεται με την σύνταξη ιδιωτικού συμφωνητικού (Καταστατικό), η κατάθεση του οποίου γίνεται στο Πρωτοδικείο που δηλώνει έδρα η εταιρία. Με την δημοσίευση του η εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα.
- Το καταστατικό υπογεγραμμένο από όλους τους εταίρους καταχωρείται στο Γ.Ε.ΜΗ. Από το οποίο λαμβάνει μοναδικό αριθμό καταχώρησης. Στην περίπτωση της κατά μετοχές ετερόρρυθμης εταιρίας η δημοσίευση γίνεται και σε Φ.Ε.Κ. τεύχος ΑΕ, ΕΠΕ, λαμβάνοντας αριθμό μητρώου ΕΠΕ.

Δικαιώματα εταίρων

- Το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου συμμετέχει στην εταιρική επωνυμία στην ένδειξη «και ΣΙΑ», που σημαίνει και συντροφιά.
- Αν το όνομα ενός ετερόρρυθμου εταίρου μπει στην επωνυμία της εταιρίας, τότε ευθύνεται απεριόριστα και σε ολόκληρο προς τους δανειστές της εταιρίας.
- Οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν μπορούν να ορισθούν διαχειριστές.

Δικαιώματα εταίρων

- Οι ετερόρρυθμοι εταίροι μπορούν να μετέχουν στις διαδικασίες που αφορούν την λήψη αποφάσεων, ενώ ταυτόχρονα διατηρούν το δικαίωμα να ελέγχουν τα οικονομικά στοιχεία της εταιρίας και τον διαχειριστή της (απεριόριστη συμμετοχή στην εσωτερική λειτουργία).
- Στην περίπτωση όπου έχουμε κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρία, η διαχείριση γίνεται από τους ομόρρυθμους εταίρους ή και από τρίτους, οι οποίοι όμως δεν συμμετέχουν στην εταιρία. Βέβαια τα θέματα αυτά κανονίζονται από το καταστατικό.

Λογιστικός χειρισμός (Ε.Λ.Π.)

- Η απλή ετερόρρυθμη εταιρία που όλα τα μέλη της είναι φυσικά πρόσωπα έχει την δυνατότητα να τηρεί απλογραφικό σύστημα ενημέρωσης λογιστικών αρχείων προϋπόθεση:
 - ο καθαρός κύκλος εργασιών είναι μικρότερος από 1.500.000 ευρώ,
 - υπόκειται στις υποχρεώσεις σύνταξης οικονομικών καταστάσεων ως πολύ μικρή οντότητα.

Λογιστικός χειρισμός (Ε.Λ.Π.)

- Η κατά μετοχές καθώς και η απλή ετερόρρυθμη εταιρία τηρεί διπλογραφικό σύστημα ενημέρωσης λογιστικών αρχείων όταν:
- ένα ή περισσότερα μέλη της είναι κεφαλαιουχικές εταιρίες ή
 - ο καθαρός κύκλος εργασιών είναι μεγαλύτερος από 1.500.000 ευρώ .

Η εταιρία έχει τις υποχρεώσεις σύνταξης και δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων ανάλογα με την κατηγορία οντότητας που ανήκει.

Σύσταση εταιρίας

- Ιδρύεται ετερόρρυθμη εταιρία κεφαλαίου 10.000 ευρώ μεταξύ του Α ομόρρυθμου εταίρου με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο 40%, Β ετερόρρυθμου εταίρου με ποσοστό συμμετοχής 30% και Γ ετερόρρυθμου εταίρου με ποσοστό συμμετοχής 30%. Οι εισφορές καταβάλλονται σε μετρητά.
- Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές.

Λύση

Λογαριασμοί - Αιτιολογία		Χ	Π
	1		
Λογαριασμός Κάλυψης Κεφαλαίου		10.000	
Εταίρος Α, ομόρρυθμος (4.000)			
Εταίρος Β, ετερόρρυθμος (3.000)			
Εταίρος Γ, ετερόρρυθμος (3.000)			
	Εταιρικό Κεφάλαιο		10.000
	Εταίρος Α, ομόρρυθμος (4.000)		
	Εταίρος Β, ετερόρρυθμος (3.000)		
	Εταίρος Γ, ετερόρρυθμος (3.000)		
<hr/>			
Αι.: Κάλυψη εταιρικού κεφαλαίου	2		
Οφειλόμενο Κεφάλαιο		10.000	
Εταίρος Α, ομόρρυθμος (4.000)			
Εταίρος Β, ετερόρρυθμος (3.000)			
Εταίρος Γ, ετερόρρυθμος (3.000)			
	Λογαριασμός Κάλυψης Κεφαλαίου		10.000
	Εταίρος Α, ομόρρυθμος (4.000)		
	Εταίρος Β, ετερόρρυθμος (3.000)		
	Εταίρος Γ, ετερόρρυθμος (3.000)		
<hr/>			
Αι.: Απαίτηση της εταιρίας έναντι εταίρων			

Λύση

	3		
Ταμείο		4.000	
		Οφειλόμενο Κεφάλαιο	4.000
		Εταίρος (Α), ομόρρυθμος (4.000)	
Αιτ.: Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου από τον εταίρο Α, ομόρρυθμος εταίρος.			

	4		
Ταμείο		3.000	
		Οφειλόμενο Κεφάλαιο	3.000
		Εταίρος (Β), ετερόρρυθμος (3.000)	
Αιτ.: Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου από τον εταίρο Β, ετερόρρυθμος εταίρος.			

	5		
Ταμείο		3.000	
		Οφειλόμενο Κεφάλαιο	3.000
		Εταίρος (Γ), ετερόρρυθμος (3.000)	
Αιτ.: Καταβολή εταιρικού κεφαλαίου από τον εταίρο Γ, ετερόρρυθμος εταίρος.			

Διανομή αποτελεσμάτων

- 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 αναγράφεται η ιδιότητα του εταίρου (ομόρρυθμος ή ετερόρρυθμος), ενώ σε περίπτωση ζημίας, ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού που έχει εισφέρει στο κεφάλαιο. Αν αναλογεί μεγαλύτερο ποσό, τότε η διαφορά μεταξύ της εισφοράς του και της ζημίας που του αναλογεί, επιμερίζεται στους ομόρρυθμους εταίρους.

Διανομή αποτελεσμάτων

- Στην «ΩΜΕΓΑ και ΣΙΑ» που έχει κεφάλαιο 50.000€ μετέχουν ο Α. (ομόρρυθμος) με ποσοστό 30%, ο Β. (ετερόρρυθμος) με ποσοστό 20% και ο Γ. (ομόρρυθμος) με ποσοστό 50%. Η εταιρία την χρήση 2015 παρουσίασε ζημιά 70.000€, ενώ την χρήση 2016 κέρδη μετά φόρων 90.000€.
- Να προσδιοριστούν με ημερολογιακές εγγραφές τα κέρδη προς διάθεση.

Λύση

Βρίσκουμε αρχικά την συμμετοχή του κάθε εταίρου στο κεφάλαιο:

- Εταίρος Α (Ομόρρυθμος) : $50.000 * 0,30 = 15.000€$
- Εταίρος Β (Ετερόρρυθμος) : $50.000 * 0,2 = 10.000€$
- Εταίρος Γ (Ομόρρυθμος) : $50.000 * 0,5 = 25.000€$

Λύση

Η ζημιά που αναλογεί σε κάθε εταίρο υπολογίζεται ως ακολούθως:

- Εταίρος Α (Ομόρρυθμος) : $70.000 * 0,30 = 21.000€$
- Εταίρος Β (Ετερόρρυθμος) : $70.000 * 0,2 = 14.000€$
- Εταίρος Γ (Ομόρρυθμος) : $70.000 * 0,5 = 35.000€$

Λύση

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

- Εταίρος Α (Ομόρρυθμος) : $4.000 * 30 / 80 = 1.500€$
- Εταίρος Γ (Ομόρρυθμος) : $4.000 * 50 / 80 = 2.500€$

Λύση

Λογαριασμοί - Αιτιολογία		Χ	Π
2015			
1			
Ζημία Χρήσεως		70.000	
	Αποτελέσματα Χρήσεως		70.000
Αιτ.: Προσδιορισμός ζημίας Χρήσεως			
2			
Υπόλοιπο Ζημιών εις νέο		70.000	
	Ζημία Χρήσεως		70.000
Αιτ.: Μεταφορά ζημίας χρήσεως σε λογαριασμό καθαρής θέσης			

Λύση

Κατά την χρήση 2016 η εταιρία πραγματοποίησε κέρδη μετά φόρων 90.000€. Με βάση τα ποσοστά συμμετοχής των τριών εταίρων, το ποσό αυτό κατανέμεται ως ακολούθως:

- Εταίρος Α (Ομόρρυθμος) : $90.000 * 0,3 = 27.000€$
- Εταίρος Β (Ετερόρρυθμος) : $90.000 * 0,2 = 18.000€$
- Εταίρος Γ (Ομόρρυθμος) : $90.000 * 0,5 = 45.000€$

Λύση

		2016	
		1	
Αποτέλεσμα χρήσης		90.000	
	Κέρδη προς διάθεση		90.000
<u>Αιτ.: Μεταφορά αποτελέσματος χρήσης στα κέρδη προς διάθεση</u>			
		2	
Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη		70.000	
	Υπόλοιπο ζημιών προηγ. χρήσεων		70.000
<u>Αιτ.: Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη</u>			
		3	
Κέρδη προς διάθεση		70.000	
	Ζημιά προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη		70.000
<u>Αιτ.: Κάλυψη ζημιάς προηγούμενης χρήσης</u>			

Λύση

	4		
Κέρδη προς διάθεση			20.000
		Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	20.000
		Εταίρος Α : $(27.000 - 22.500 = 4.500)$	
		Εταίρος Β: $(18.000 - 10.000 = 8.000)$	
		Εταίρος Γ: $(45.000 - 37.500 = 7.500)$	
<hr/>			
Αι.: Υποχρεώσεις προς εταίρους			
	5		
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους			20.000
Εταίρος Α : $(27.000 - 22.500 = 4.500)$			
Εταίρος Β: $(18.000 - 10.000 = 8.000)$			
Εταίρος Γ: $(45.000 - 37.500 = 7.500)$			
		Ταμείο	20.00
Αι. Καταβολή διανεμόμενων κερδών			

Λύση - Εκκαθάριση

- Σε ό,τι αφορά τους λογιστικούς χειρισμούς για την λύση - εκκαθάριση της ετερόρρυθμης εταιρίας είναι ίδιοι με την περίπτωση της ομόρρυθμης. Επιπλέον υπάρχουν 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.

Λύση - Εκκαθάριση

- Σε περίπτωση που κατά την εκκαθάριση προκύψει ζημία που υπερβαίνει την κεφαλαιακή μερίδα του ετερόρρυθμου εταίρου, αυτή μεταφέρεται αναλογικά στους ομόρρυθμους εταίρους.
- Σε περίπτωση καταγγελίας της ετερόρρυθμης εταιρίας από τον ετερόρρυθμο εταίρο και εφόσον υπάρχει σοβαρός λόγος η λύση της επέρχεται αυτοδίκαια.

Λύση - Εκκαθάριση

Μετά τη ρευστοποίηση του ενεργητικού, αλλά πριν την εξόφληση του παθητικού, ο τελικός ισολογισμός της «υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρίας «Ω & ΣΙΑ» παρουσιάζει την εξής μορφή:

Ταμείο	800	Εταιρικό Κεφάλαιο	1.000
		Μερίδα Α, ομόρρυθμος	400
		Μερίδα Β, ομόρρυθμος	300
		Μερίδα Γ, ετερόρρυθμος	300
		Υπόλοιπο ζημιών εις νέο	(1.200)
		Σύνολο Καθαρής θέσης	(200)
		Τράπεζες λογ/μος βραχ. Υποχ.	1.000
Σύνολο	800	Σύνολο	800

Λύση - Εκκαθάριση

Οι εταίροι συμμετέχουν στα αποτελέσματα με τα ποσοστά: Α (ομόρρυθμος) 40%, Β (ομόρρυθμος) 30% και Γ (ετερόρρυθμος) 30%.

- Ζητείται να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές λύσης και εκκαθάρισης.

Λύση

Η εταιρία καταβάλλει το ποσό που έχει στο ταμείο της προκειμένου να εξοφλήσει μέρος της υποχρέωσης προς την τράπεζα.

Λογαριασμοί - Αιτιολογία		Χ	Π
	XX		
Τράπεζες λογ/μος βραχ. Υποχρεώσεων		800	
	Ταμείο		800
Αιτ.: Καταβολή μέρους υποχρέωσης προς τράπεζα			

Λύση

Το ποσό της ζημίας που αναλογεί στον κάθε εταίρο είναι:

- Εταίρος Α (Ομόρρυθμος) = $1200 * 0,4 = 480€$
- Εταίρος Β (Ομόρρυθμος) = $1200 * 0,3 = 360€$
- Εταίρος Γ (Ετερόρρυθμος) = $1200 * 0,3 = 360€$

Λύση

Το ποσό της ζημίας που αναλογεί στον ετερόρρυθμο εταίρο Γ (360 €) είναι μεγαλύτερο από την κεφαλαιακή του μερίδα (300 €). Συνεπώς το υπόλοιπο της ζημίας που είναι πάνω από την κεφαλαιακή μερίδα του ετερόρρυθμου εταίρου Γ θα επιβαρύνει τους ομόρρυθμους εταίρους Α και Β κατά αναλογία 40/70 και 30/70.

- Εταίρος Α (Ομόρρυθμος) = $900(1200-300) \cdot 40/70 = 514,28\text{€}$
- Εταίρος Β (Ομόρρυθμος) = $900(1200-300) \cdot 30/70 = 385,72\text{€}$

Λύση

	XX	
Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων		1.200
Εταίρος (Α), ομόρρυθμος 514,28		
Εταίρος (Β) ομόρρυθμος 385,72		
Εταίρος (Γ) ετερόρρυθμος 300,00		
	Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο	1200
	Εταίρος (Α), ομόρρυθμος 514,28	
	Εταίρος (Β) ομόρρυθμος 385,72	
	Εταίρος (Γ) ετερόρρυθμος 300,00	
<hr/>		
Αιτ.: Απαίτηση καταβολής αύξησης κεφαλαίου		
	XX	
Εταιρικό κεφάλαιο		1000
Εταίρος (Α), ομόρρυθμος 400,00		
Εταίρος (Β) ομόρρυθμος 300,00		
Εταίρος (Γ) ετερόρρυθμος 300,00		
	Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων	1.000
	Εταίρος (Α), ομόρρυθμος 400,00	
	Εταίρος (Β) ομόρρυθμος 300,00	
	Εταίρος (Γ) ετερόρρυθμος 300,00	

Αιτ.: Μεταφορά εταιρικού κεφαλαίου στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων.



Ευχαριστώ για την προσοχή σας!