

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΕΝΝΟΙΑ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ
ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**



ΜΗΤΡΗ ΑΘΗΝΑ

ΚΑΡΡΑΣ ΕΥΣΤΑΘΙΟΣ

MITRI MARJO

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2018

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	6
SUMMARY	7
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	9
ΤΙ ΕΝΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ	9
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ.....	9
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	9
1.3 ΑΡΧΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	12
ΠΟΙΕΣ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	12
2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ.....	12
2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	19
2.3 ΔΟΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	21
2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	22
2.5 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	25
2.6 Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Λ.Π.	27
2.7 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ.....	32
ΜΗΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ -ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ - ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΕΠΙΡΡΟΗ - ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	32
3.1 ΜΗΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	32
3.2 ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....	38
3.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	39

3.4	ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ	42
3.5	ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΕΠΙΡΡΟΗ	43
3.6	ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ	44
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	44
	ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	44
4.1	ΟΛΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ	44
4.2	ΑΝΑΛΟΓΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ.....	48
4.3	ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	50
4.4	ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	51
4.4.1	ΟΛΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ.....	52
4.4.2	ΑΝΑΛΟΓΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ.....	55
4.5	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	56
4.5.1	ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	57
4.5.2	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	58
4.6	ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ.....	59
4.6.1	ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	60
4.6.2	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ	62
4.6.3	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗΤΡΙΚΗ	63
4.6.4	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΠΟΙΑ ΑΛΛΗ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ	65
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ.....	67
	ΝΟΜΟΣ 4308/2014	67
5.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	67
5.2	ΒΑΣΙΚΑ ΟΦΕΛΗ	67
5.3	ΜΕΡΗ Ν.4308/2014	69
5.4	ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν.4308/2014.....	71
5.5	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	72
5.6	ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	73
5.7	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ	75

5.8	ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	76
5.9	ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	82
5.10	ΝΕΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ	83
5.11	ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ 85	
5.11.1	Άρθρο 16 – Ορισμός των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.....	85
5.11.2	Άρθρο 17 – Γενικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	89
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	91
	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	91
6.1.	ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΩΣ.....	92
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	107
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	108
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	110

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομική κρίση η οποία έχει γίνει ιδιαίτερα αισθητή στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια έχει δώσει την αφορμή σε πολλές επιχειρήσεις να ενταχθούν σε ομίλους ή να δημιουργηθούν καινούριοι. Αυτό συμβαίνει όχι μόνο γιατί προσφέρεται μία σχετική ασφάλεια σε επιχειρήσεις που διαφορετικά θα κινδύνευαν λόγω της οικονομικής κατάστασης που επικρατεί αλλά και γιατί μεγαλύτερες επιχειρήσεις βρίσκουν συμφέρουσα την εξαγορά μετοχών στις μέρες μας. Έτσι δημιουργούνται ευκαιρίες για επενδύσεις και ανάπτυξη (Τριάρχης, 2011).

Η βάση για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι οι βασικές αρχές και οι μέθοδοι της ενοποίησης (Γκίνογλου, & Ταχυνάκης, 2004).

Κάθε επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό Δίκαιο, αν είναι μητρική υποχρεούται να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης. Η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών της, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων, αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση. Ενοποίηση είναι η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης. Η μητρική επιχείρηση καθώς και όλες οι θυγατρικές επιχειρήσεις της αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση όταν, είτε η μητρική επιχείρηση, είτε μία ή περισσότερες θυγατρικές της επιχειρήσεις έχουν την εταιρική μορφή της ανώνυμης εταιρείας ή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή της ετερόρρυθμης κατά μετοχές (Πρωτοψάλτης, 2005).

Σκοπός του παρόντος συγγράμματος είναι να καταγράψει συνοπτικά τις βασικές αρχές και τις μεθόδους της ενοποίησης, οι οποίες αποτελούν τη βάση για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η οικονομική κρίση η οποία έχει γίνει ιδιαίτερα αισθητή στη χώρα μας τα τελευταία χρόνια έχει δώσει την αφορμή σε πολλές επιχειρήσεις να ενταχθούν σε ομίλους ή να δημιουργηθούν καινούριοι. Αυτό συμβαίνει όχι μόνο γιατί προσφέρεται μία σχετική ασφάλεια σε επιχειρήσεις που διαφορετικά θα κινδύνευαν λόγω της οικονομικής κατάστασης που επικρατεί αλλά και γιατί μεγαλύτερες επιχειρήσεις βρίσκουν συμφέρουσα την εξαγορά μετοχών στις μέρες μας. Έτσι δημιουργούνται ευκαιρίες για επενδύσεις και ανάπτυξη.

Η βάση για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι οι βασικές αρχές και οι μέθοδοι της ενοποίησης.

Κάθε επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο, αν είναι μητρική υποχρεούται να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης. Η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών της, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων, αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση.

Με την εργασία μας θέλουμε να αναδείξουμε τον σημαντικό ρολό που μπορεί να παίξει η ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων στην παρουσίαση των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης και πως αυτό μπορεί να επηρεάσει τους εν δύναμη μετόχους της.

SUMMARY

The economic crisis, which has become particularly noticeable in our country in recent years has given rise to many businesses to join groups or create new ones. This happens not only because it offered a relative security to companies that would otherwise be reason risked economic situation but also because larger companies find it advantageous to purchase shares nowadays. This created opportunities for investment and growth.

The basis for the preparation of consolidated financial statements are the basic principles and methods of consolidation.

Each company governed by Greek law, if a parent is required to prepare consolidated accounts (consolidated financial statements) and the consolidated management report. The parent company and all subsidiaries and affiliates of its subsidiaries, irrespective of where those subsidiaries are companies to be consolidated.

With our work we want to highlight the important role that can be played by the consolidation of the financial statements to the presentation of a business results and how it can affect the power of shareholders.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Π.Χ.Α.	Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Χ.Α.	Χρηματιστήριο Αθηνών
Χ.Α.Α.	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΙ ΕΝΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ

Ως ενοποίηση ορίζεται η διαδικασία κατάρτισης (άρθρο 90, παρ.2, ν.2190/1920) των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης (Αληφαντής, 2010).

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας μητρικής συνήθως ενδιαφέρονται και χρειάζονται για την οικονομική θέση τα αποτελέσματα των εργασιών και τις μεταβολές στην οικονομική θέση του ομίλου ως ένα σύνολο. Αυτή η ανάγκη καλύπτεται απ' τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που παρέχουν οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο σαν αυτός να είναι μια επιχείρηση (Φύλιος, 1994).

1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά η υποχρεωτικότητα σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων:

- το 1938 Αυστραλία.
- το 1947 Μεγάλη Βρετανία.
- το 1965 Γερμανία.
- το 1967 Γαλλία.

Ουσιαστικά, η 7^η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης έθεσε τις γενικές γραμμές σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η Ελληνική Νομοθεσία με το Π.Δ. 498/1987 προσαρμόστηκε προς την 7^η Οδηγία

Από το Φθινόπωρο 1997 οι Όμιλοι επιχειρήσεων υποχρεούνται κάθε τρίμηνο να δημοσιεύουν ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Από 1.1.2005 εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις εισηγμένες στο ΧΑ εταιρίες που δημοσιεύουν ενδιάμεσες, εξαμηνιαίες και ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

1.3 ΑΡΧΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει τουλάχιστον την πραγματική εικόνα των εργασιών και της χρηματοοικονομικής θέσης του συνόλου των επιχειρήσεων, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση (Κάντζος,2005).

Για την κατάρτιση των καταστάσεων αυτών ακολουθούνται οι παρακάτω βασικές αρχές (Σακέλλης, & Πρωτοψάλτης, 1991):

▼ Η αρχή της πραγματικής εικόνας.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσεως του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

Η αρχή αυτή επιβάλλεται με τη διάταξη του άρθρου 100 παράγραφος 3 του ίδιου νόμου που ορίζει ότι «οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσεως, της χρηματοοικονομικής θέσης, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσεως του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση».

▼ Η αρχή της σαφήνειας.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με σαφήνεια και να ανταποκρίνονται στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου. Η αρχή αυτή επιβάλλεται με τη διάταξη του άρθρου 100 παράγραφος 2 του ίδιου νόμου, που ορίζει ότι «οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με σαφήνεια».

✓ Η αρχή της διαρθρώσεως των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κατά τρόπο παρόμοιο με αυτόν των ατομικών οικονομικών καταστάσεων.

Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου, που αναφέρονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τη διάρθρωση αυτών των καταστάσεων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 42β, 42γ, 42δ και 42ε. Κατά την εφαρμογή αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αναγκαίες προσαρμογές που επιβάλλονται από τις ιδιομορφίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (Κ.Ν. 2190/1920, άρθρο 101, § 1)

✓ Η αρχή της καταρτίσεως των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.

Η αρχή αυτή καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 100 παράγραφος 2 του Ν.2190/1920, που ορίζει ότι «οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται και να ανταποκρίνονται στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου».

✓ Η αρχή της διάρθρωσης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κατά παρόμοιο τρόπον με τη διάρθρωση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

Η αρχή αυτή καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 101 παράγραφος 2 του Ν. 2190/1920.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΟΙΕΣ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

2.1 ΟΡΙΣΜΟΣ

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται σαν να επρόκειτο για μία ενιαία οικονομική οντότητα (Αληφαντής, 2010).

Κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο της International Accounting Statements Committee (αριθμ. 27), ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται, ως να αφορούσαν μία απλή επιχείρηση.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν (άρθρο 100, παρ.1, ν.2190/1920):

- § Ενοποιημένο ισολογισμό (κατάσταση οικονομικής θέσης).
- § Ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (κατάσταση συνολικών εσόδων).
- § Ενοποιημένο πίνακα κίνησης ιδίων κεφαλαίων.
- § Ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών.
- § Ενοποιημένο προσάρτημα.
- § Ενοποιημένη κατάσταση διάθεσης κερδών (προαιρετική).

Στην συνέχεια ακολουθεί η ανάλυση των σημαντικότερων εξ' αυτών, τα οποία είναι:

▼ Ισολογισμός.

Ο ισολογισμός απεικονίζει σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Ο ισολογισμός παρουσιάζει τα περιουσιακά

στοιχεία της εταιρείας ή με άλλα λόγια το τι ανήκει στην εταιρεία, που ονομάζεται ενεργητικό, και τις υποχρεώσεις της εταιρείας καθώς και τη συνολική επένδυση των μετόχων της, που ονομάζεται παθητικό. Ο ισολογισμός δίνει την κατάσταση της εταιρείας σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία, για παράδειγμα την 31/12/2011. Είναι δηλαδή μία τομή στη λειτουργία της. Σε ένα ταξινομημένο ισολογισμό, όλα τα στοιχεία χωρίζονται και ταξινομούνται σε βασικές κατηγορίες ενεργητικού και παθητικού (Αληφαντής, 2010).

Στο **ενεργητικό** διακρίνουμε συνήθως πέντε βασικές κατηγορίες, σύμφωνα με τις τελευταίες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Τριάρχης, 2011):

A. *Οφειλόμενο Κεφάλαιο*, που περιλαμβάνει κεφάλαιο που δεν έχει καταβληθεί, μία κατηγορία που δεν χρησιμοποιείται συνήθως.

B. *Έξοδα Εγκατάστασης*, που περιλαμβάνει τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τους τόκους δανείων της κατασκευαστικής περιόδου, συναλλαγματικές διαφορές των δανείων για να αποκτηθούν τα πάγια της επιχείρησης, εφόσον η επιχείρηση έχει δανειστεί σε συνάλλαγμα καθώς και τα λοιπά έξοδα εγκατάστασης.

Γ. *Πάγιο Ενεργητικό*, που περιλαμβάνει τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τις συμμετοχές σε άλλες εταιρείες και τις μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις καθώς και τις ασώματες ακινητοποιήσεις. Το πάγιο ενεργητικό περιγράφει στην ουσία την περιουσία της εταιρείας που θα υπάρχει για διάστημα μεγαλύτερο της μίας χρήσης σε πάγιες εγκαταστάσεις (κτίρια, μηχανήματα, έπιπλα κλπ), συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις και μακροπρόθεσμους τίτλους όπως ομόλογα κ.λπ. και άλλη περιουσία που είναι τα δικαιώματα ευρεσιτεχνιών, τα έξοδα για έρευνα και ανάπτυξη και η φήμη που έχει αποκτήσει η εταιρεία.

Δ. *Κυκλοφορούν Ενεργητικό*, που περιλαμβάνει το τι ανήκει στην εταιρεία και θα ρευστοποιηθεί στο μεγαλύτερο μέρος του την επόμενη χρήση. Το κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνει τα αποθέματα της εταιρείας σε εμπορεύματα, πρώτες ύλες κ.λπ. και προκαταβολές που έχουν δοθεί για αυτά, οι απαιτήσεις της εταιρείας για την επόμενη χρήση (επιταγές και γραμμάτια που πρόκειται να εισπραχτούν), άλλα χρεόγραφα και βραχυπρόθεσμης διάρκειας τίτλοι και τα διαθέσιμα σε ρευστό της εταιρείας.

Ε. *Μεταβατικοί Λογαριασμοί*, που στην ουσία επιτρέπουν την κατάταξη μεταβατικών λογαριασμών, δηλαδή λογαριασμών που πρόκειται να τύχουν άλλης ταξινόμησης σε επόμενη χρήση.

Στο **παθητικό**, διακρίνουμε συνήθως τέσσερις βασικές κατηγορίες, σύμφωνα με τις τελευταίες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Τριάρχης, 2011):

Α. *Τα ίδια κεφάλαια*, που κατατάσσονται τα κεφάλαια που έχουν καταβληθεί από τους μετόχους, τα αποθεματικά που αποτελούν κεφάλαια από κέρδη που δεν έχουν διανεμηθεί για διάφορους λόγους (τακτικό αποθεματικό, έκτακτο, αφορολόγητο για επενδύσεις κλπ) καθώς και ποσά από κέρδη ή συνεισφορές των μετόχων, τα οποία προορίζονται για να γίνει αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Β. *Οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα*, στην οποία περιλαμβάνονται προβλέψεις εξόδων για αποζημιώσεις προσωπικού ή άλλες παρόμοιας φύσης έξοδα.

Γ. *Υποχρεώσεις*, στην οποία περιλαμβάνονται οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, δηλαδή υποχρεώσεις που θα αποπληρωθούν σε διάρκεια μεγαλύτερη της μιας χρήσεως, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (επιταγές και γραμμάτια που θα πληρωθούν στην επόμενη χρήση, κεφάλαια κινήσεως από τράπεζες, οι προκαταβολές που έχουν δώσει οι πελάτες, οι υποχρεώσεις στο Δημόσιο και σε Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, τα μακροπρόθεσμα δάνεια που θα εξοφληθούν τη

περίοδο αυτή), υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τα μερίσματα που θα πρέπει να πληρωθούν στους μετόχους κ.λπ.

Δ. *Οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού*, που όπως και στο ενεργητικό, στην ουσία επιτρέπουν την κατάταξη μεταβατικών λογαριασμών, δηλαδή λογαριασμών που πρόκειται να τύχουν άλλης ταξινόμησης σε επόμενη χρήση.

▼ Αποτελέσματα Χρήσεως.

Αντίθετα με τον ισολογισμό, η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως μετρά πόσο αποδοτική ήταν η λειτουργία της επιχείρησης ανάμεσα σε δύο συγκεκριμένες χρονικές στιγμές, δηλαδή ανάμεσα σε δύο ισολογισμούς. Έτσι ενώ ο ισολογισμός δείχνει την οικονομική κατάσταση της εταιρείας, τα αποτελέσματα χρήσεως το πώς πήγε η εταιρεία μια συγκεκριμένη περίοδο. Στα αποτελέσματα χρήσεως κάθε εισόδημα και δαπάνη καταγράφεται χωριστά ως τακτικά ή έκτακτα αποτελέσματα της περιόδου που πέρασε. Έτσι προκύπτουν τα κέρδη ή ζημίες της περιόδου που πέρασε. Την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεων ακολουθεί ο πίνακας διάθεσης κερδών, στην οποία φαίνεται πώς διανέμονται τα κέρδη της επιχείρησης (Τριάρχης, 2011).

▼ Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Η κατάσταση ταμειακών ροών βασίζεται τόσο στον ισολογισμό όσο και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κατάρτιση της καταστάσεως ταμειακής ροής είναι απαραίτητη, προκειμένου να υπάρξει συνολική εικόνα των ταμειακών ροών σε μια λογιστική χρήση ή περίοδο, τόσο αυτών που προέρχονται από τις εργασίες όσο και από άλλες δραστηριότητες χρηματοοικονομικής ή επενδυτικής φύσεως (Τριάρχης, 2011).

Η χρησιμότητα της κατάρτισης καταστάσεως ταμειακών ροών οφείλεται στο ότι ούτε ο ισολογισμός αλλά ούτε και τα αποτελέσματα χρήσης απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη χρονική στιγμή. Ο

ισολογισμός από την μία, αν και δείχνει τα χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης, δεν λαμβάνει υπόψη του τις μεταβολές στο επίπεδο των τιμών, οι οποίες σε περιόδους πληθωρισμού είναι πολλές φορές σημαντικές. Από την άλλη η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ενώ μας δείχνει πώς τα κέρδη από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως επηρεάζουν την χρηματοοικονομική κατάσταση αυτής στην περίοδο που αναφέρεται ο ισολογισμός, συχνά δεν ερμηνεύει τη συνολική μεταβολή στα παρακρατούμενα κέρδη καθώς και άλλα γεγονότα τα οποία μπορεί να επηρεάζουν τα καθαρά κέρδη. Επί πλέον δεν αντανακλά μεταβολές στα άλλα στοιχεία της καθαρής θέσεως όπως μια αύξηση κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών κατά τη διάρκεια της χρήσης (Τριάρχης, 2011).

Τέτοιου είδους μεταβολές εμπεριέχονται στην κατάσταση ταμειακής ροής καθώς παρουσιάζει τις ταμειακές εισροές και εκροές μιας επιχειρήσεως κατά την ίδια περίοδο και ερμηνεύει τις μεταβολές στα επιμέρους στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Έτσι η κατάσταση αυτή συνδέεται με τη ρευστότητα της επιχείρησης και ταυτόχρονα παρέχει πληροφορίες για τις συναλλακτικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της κατά την ίδια περίοδο (Τριάρχης, 2011).

Ουσιαστικά οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μας παρουσιάζουν όλες τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μίας μητρικής ενός ομίλου για ολόκληρο τον όμιλο σαν να είναι μια ενιαία οντότητα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ότι κάθε οντότητα του ομίλου είναι μια ξεχωριστή νομική οντότητα (Κάντζος, 2005).

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να εφαρμόζονται σε όλες της θυγατρικές τη μητρικής. Καμία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση των καταστάσεων λόγω το ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες

της είναι διαφορετικές από της δραστηριότητες της μητρικής ή των άλλων θυγατρικών ή επειδή ο επενδυτής είναι μια εταιρεία επενδυτικών συμμετοχών, ένα αμοιβαίο κεφάλαιο ή μια παρόμοια οικονομική οντότητα. Απλώς σε τέτοια περίπτωση πρέπει να δίνονται οι κατάλληλες διευκρινίσεις στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Αληφαντής, 2010).

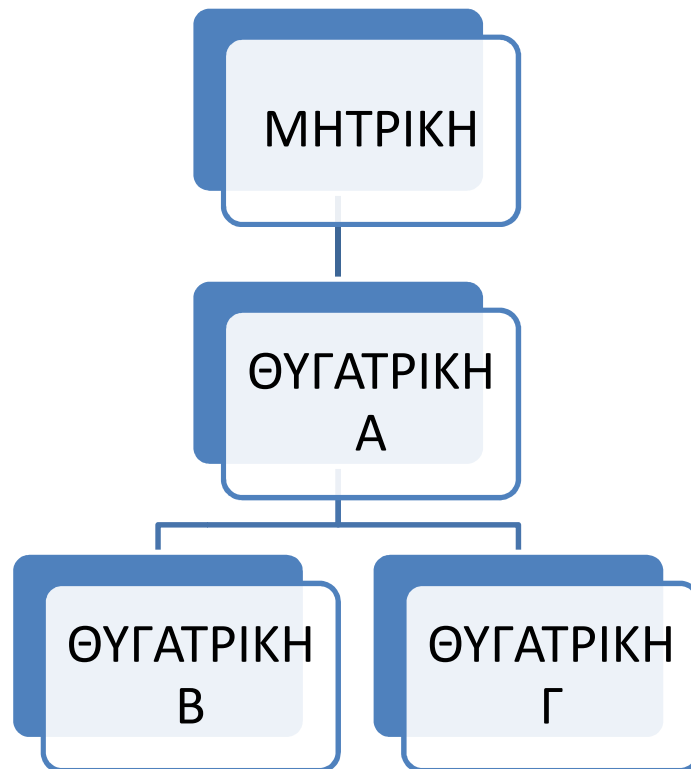
Επιπρόσθετα της ετοιμασίας και παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμόζεται και στη λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, σε οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που ελέγχονται από κοινού, όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει η αναγκάζεται βάσει τοπικών κανονισμών να παρουσιάζει ξεχωριστές ατομικές οικονομικές καταστάσεις (Κάντζος, 2005).

Κάθε μητρική πρέπει να παρουσιάζει της ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές της, έκτος από της μητρικές που ανήκουν σε μια από τις παρακάτω περιπτώσεις (Κάντζος, 2005):

1. Αν η μητρική αυτή κατέχεται στο σύνολο της ή εν μέρη από μια άλλη οικονομική οντότητα, δηλαδή αποτελεί θυγατρική μιας άλλης οντότητας και οι ιδιοκτήτες έχουν ενημερωθεί και έχουν συμφωνήσει με τη μη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική.
2. Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν διαπραγματεύονται σε μια δημόσια αγορά, σε ένα εγχώριο ή διεθνές χρηματιστήριο ή σε μια έξω-χρηματιστηριακή αγορά

3. Η μητρική δεν εισήγαγε, ούτε είναι σε διαδικασία εισαγωγής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή ώστε να εκδώσει τίτλους σε μια δημόσια αγορά.

Σχεδιάγραμμα _1_: Όμιλος μιας επιχείρησης.



Βασική αρχή σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι ότι απαλείφονται οι μεταξύ των εταιριών του Ομίλου οικονομικές πράξεις και συναλλαγές. Για παράδειγμα μια εταιρία εισηγμένη στο ΧΑ στο παρελθόν στο τέλος της χρήσης εξέδιδε τιμολόγια στις θυγατρικές, με αποτέλεσμα να μετατρέπει τις ζημιές σε κέρδη και να διανέμει μέρισμα, ενώ η τιμή της μετοχής στο ΧΑ παρέμενε σε ικανοποιητικά επίπεδα (Αληφαντής, 2010).

2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Αρχικά, οι θυγατρικές εταιρείες ανήκαν εξ ολοκλήρου στις μητρικές εταιρείες τους, αλλά από την περίοδο της δεκαετίας του 1930 άρχισε να γίνεται ολοένα και πιο συνηθισμένη η κατοχή πλειοψηφικών πακέτων μετοχών θυγατρικών εταιρειών αντί της πλήρους ιδιοκτησίας.

Το 1832 δημιουργήθηκε ο πρώτος όμιλος εταιρειών στις ΗΠΑ, ενώ η πρώτη δημοσίευση του από μέρος των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του 1900, παραθέτοντας αθροισμένα το ενεργητικό και τις υποχρεώσεις της μητρικής εταιρείας καθώς και των θυγατρικών της. Επιπρόσθετα, εκτός από τα μερίσματα που έλαβε η μητρική από τις θυγατρικές παρουσίασε για πρώτη φορά τα κέρδη των θυγατρικών επιχειρήσεων της.

Το 1920 η ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων ήταν ευρέως διαδεδομένη πρακτική στις ΗΠΑ και οι ενοποιημένες καταστάσεις αντιμετωπίζονταν τόσο ως βελτιωμένες όσο και ως υποκατάστατες των οικονομικών καταστάσεων των μητρικών εταιρειών.

Το πρώτο παράδειγμα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο αφορά την εταιρεία Pearson & Knowles Coal and Iron το 1910. Το 1923 δημοσιεύτηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο το πρώτο βιβλίο για ενοποιημένους λογαριασμούς. Όμως, η διάδοση των ενοποιημένων

καταστάσεων στην χώρα αυτή έγινε με αργούς ρυθμούς γεγονός που οφείλεται στην έλλειψη εξειδίκευσης στο θέμα αυτό και στην σχετική συντηρητικότητα που διακατείχε το λογιστικό επάγγελμα. Αξίζει να σημειωθεί ότι από το 1939 το Χρηματιστήριο του Λονδίνου ζητούσε από τις διοικήσεις των ομίλων επιχειρήσεων που ήθελαν να ενταχθούν σε αυτό, την κατάσταση των ενοποιημένων ισολογισμών, καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης για τους μετόχους.

Επιπρόσθετα, σε μια πολιτεία της Αυστραλίας το 1938 θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά η υποχρέωση σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, ενώ στο Ηνωμένο Βασίλειο η υποχρέωση αυτή ξεκίνησε από το 1947.

Στην υπόλοιπη Ευρώπη οι εξελίξεις ήταν ακόμα βραδύτερες. Οι γερμανικές εταιρείες δεν υποχρεούνταν στην σύνταξη ενοποιημένων ισολογισμών μέχρι το 1965, ενώ μόνο 22 γαλλικές εταιρείες δημοσίευσαν μέχρι το 1967 ενοποιημένους ισολογισμούς. Η 7^η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης έθετε τις γενικές γραμμές για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ομίλων εταιρειών και η ενσωμάτωση τους στους εθνικούς νόμους κρατών – μελών καθόρισε για πρώτη φορά νομοθετικά τόσο τις ποσοτικές μεθόδους για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων όσο και το περιεχόμενο τους.

Στην Ελλάδα, με το Π.Δ. 498/1987 προσαρμόστηκε η ελληνική νομοθεσία προς την 7^η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πρόσθεσε στον Ν. 2190/1920 περί Ανώνυμων Εταιρειών ένα νέο κεφάλαιο περί «Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων», σχετικά άρθρα 90 έως 103. Βάσει των άρθρων αυτών οι επικεφαλές τω ομίλων μητρικών επιχειρήσεων έχουν την υποχρέωση από 01.07.1990 και μετά να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Με το Π.Δ. 367/1994 προστέθηκε στον Ν. 2190/1920 το άρθρο 103 σχετικά με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων από τις τράπεζες. Έως ότου να εκδοθούν τα παραπάνω Π.Δ. ορισμένοι όμιλοι επιχειρήσεων δημοσίευσαν

προαιρετικά ενοποιημένες καταστάσεις με βάση τα λογιστικά πρότυπα των διεθνών ελεγκτικών εταιρειών.

Έτσι από την 01.07.1990 οι μητρικές επιχειρήσεις υποχρεώθηκαν να συντάσσουν ενοποιημένες καταστάσεις για τον όμιλο επιχειρήσεων στον οποίο είναι επικεφαλής. Αντίθετα, οι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. επικεφαλής του ομίλου επιχειρήσεων υποχρεούται από την 01.01.2005 να έχουν να δημοσιεύσουν ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να έχουν συνταχθεί βάση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2.3 ΔΟΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο ενοποιημένος Ισολογισμός, τα ενοποιημένα αποτελέσματα και το προσάρτημα αυτών αποτελούν, κατά το νόμο, ένα ενιαίο σύνολο εγγράφων και το περιεχόμενο της έννοιας ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Συγκρίνοντας τις παραπάνω ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπου απεικονίζεται η οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα ενός ομίλου επιχειρήσεων, με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης διαπιστώνουμε ότι μεταξύ των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν περιλαμβάνεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων. Επιπλέον, παρατηρούμε ακόμη και τα εξής:

- i. Δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η ενοποιημένη κατάσταση του λογαριασμού εκμετάλλευσης.
- ii. Η διάρθρωση (δομή) των ενοποιημένων καταστάσεων, Ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης, δεν διαφέρει εκείνης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και για το λόγο αυτό γίνεται από τη

σχετική διάταξη του Νόμου παραπομπή στις αντίστοιχες διατάξεις της δομής των ετήσιων οικονομικά καταστάσεων.

Για τη δομή και την εμφάνιση του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων ισχύουν οι εξής βασικοί κανόνες:

- i. Απαγορεύεται η μεταβολή από χρήση σε χρήση της δομής του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων, όπως και της μορφής εμφάνισης τους. Παρέκκλιση επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η παρέκκλιση αυτή πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στο προσάρτημα.
- ii. Για τα υποδείγματα του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων εφαρμόζονται όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.
- iii. Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων.
- iv. Απαγορεύεται η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό.
- v. Υποχρεωτικά αναγράφεται στα αποτελέσματα ο κύκλος εργασιών.
- vi. Το περιεχόμενο των λογαριασμών του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων προσδιορίζεται από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., οι οποίες εφαρμόζονται υποχρεωτικά.

2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Ουσιαστικά οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σχηματίζονται με την ενοποίηση των επί μέρους ετησίων (ατομικών) οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στον όμιλο, για αυτό και ονομάζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Αληφαντής, 2010).

Κατά τη ετοιμασία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια στοιχεία ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα. Για να παρουσιάσουν οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τον όμιλο ως μια ενιαία ξεχωριστή οικονομική οντότητα θα πρέπει να τηρούνται οι παρακάτω διαδικασίες (Τριάρχης, 2011):

1. Απαλείφεται λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής.
2. Εντοπίζεται το δικαίωμα μειοψηφίας στα αποτελέσματα των ενοποιημένων θυγατρικών για τη περίοδο αναφορά τους.
3. Προσδιορίζεται το συμφέρον της μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών ξεχωριστά από το συμφέρον των κατόχων των ιδίων κεφαλαίων.

Επίσης θα πρέπει να σημειώσουμε όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, τα κέρδη ή ζημίες και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική και στο συμφέρον της μειοψηφίας, προσδιορίζονται βάσει των παρόντων ποσοστών ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου (Τριάρχης, 2011).

Ακόμα οι ενδοεταιρικές συναλλαγές, τα υπόλοιπα, τα έσοδα και τα έξοδα απαλείφονται πλήρως. Όπως και τα κέρδη και η ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές οι οποίες αναγνωρίζονται στα στοιχεία του ενεργητικού (Κάντζος, 2005).

Επιπλέον θα πρέπει να γνωρίζουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να έχουν την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Αν στο τέλος της περιόδου οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής με τη θυγατρική είναι διαφορετικές τότε η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία όπως των καταστάσεων της μητρικής. Επίσης θα πρέπει να γίνουν και οι κατάλληλες προσαρμογές ώστε να ληφθούν υπόψη σημαντικές συναλλαγές ή άλλα γεγονότα που συνέβησαν μεταξύ των δυο ημερομηνιών. Τέλος, σε κάθε περίπτωση η διαφορά μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τους τρεις μήνες και η διάρκεια των περιόδων αναφοράς και οποιασδήποτε διαφοράς στις ημερομηνίες αναφοράς πρέπει να είναι ίδιες από περίοδο σε περίοδο (Κάντζος, 2005).

Όλες οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές θα πρέπει να ετοιμάζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα κάτω από ίδιες συνθήκες. Αν ένα μέλος του ομίλου όμως χρησιμοποιεί διαφορετική λογιστική πολιτική από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές του καταστάσεις κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (Κάντζος, 2005).

Τέλος, το συμφέρον μειοψηφίας θα πρέπει να παρουσιάζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό μέσα στα ίδια κεφάλαια, αλλά ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια της μητρικής. Επίσης οι ζημίες που αφορούν στην μειοψηφία σε μια ενοποιημένη

θυγατρική μπορεί να είναι περισσότερες από το συμφέρον της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια, τότε οι άλλες ζημίες που αφορούν την μειοψηφία χρεώνονται στην πλειοψηφία εκτός και αν η μειοψηφία είναι δεσμευμένη και είναι σε θέση να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια εμφανιστούν κέρδη αυτά κατανέμονται στην πλειοψηφία μέχρι να καλυφθούν οι ζημίες (Κάντζος, 2005).

2.5 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Υποχρέωση να συντάξει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20 έχει κάθε επιχείρηση που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο και είναι μητρική με την έννοια της περιπτώσεως α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42^ε του Κ.Ν.2190/20.

Για να υπάρχει υποχρέωση ενοποίησης θα πρέπει η εταιρική μορφή είτε της μητρικής είτε μίας ή περισσότερων από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις να είναι είτε Ανώνυμη Εταιρεία, είτε Ε.Π.Ε. είτε ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία (Άρθρο 90).

Η σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν δημιουργεί οποιαδήποτε υποχρέωση φορολογική ή άλλη για τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, αλλά ούτε και δικαίωμα μερίσματος, πέραν των υποχρεώσεων και δικαιωμάτων που προκύπτουν από τις επί μέρους (ετήσιες) οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αυτών και οι οποίες εκτός των ενοποιημένων καταστάσεων, εξακολουθούν να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν τις δικές τους ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (Τριάρχης, 2011).

Η μητρική απαλλάσσεται από την υποχρέωση να αναλύει στο προσάρτημα της ορισμένες πληροφορίες για τις θυγατρικές της, όπως το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης, εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις που καταρτίζει (άρθρο 43α του Κ.Ν. 2190/20 παρ. 1 περ. β' εδάφιο τελευταίο).

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρ. 91 του Κ.Ν. 2190/20, απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οι μητρικές επιχειρήσεις Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου και διαχείρισεως Αμοιβαίων Κεφαλαίων, με τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο αυτό.

Οι Τραπεζικές επιχειρήσεις και τα άλλα πιστωτικά ιδρύματα τα οποία εξαιρούνται γενικά από τις διατάξεις που αναφέρονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 112 παρ. 12).

Επίσης, δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 92 και 112 παρ. 11 του Κ.Ν. 2190/20, και στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της μητρικής επιχείρησης, το σύνολο των υποκειμένων σε ενοποίηση επιχειρήσεων δεν υπερβαίνουν με βάση τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, τα όρια των δύο (2) από τα τρία (3) κριτήρια που ισχύουν και αναφέρουμε παρακάτω (Αληφαντής, 2010).

Η ευχέρεια της απαλλαγής αυτής παρέχεται και στις επιχειρήσεις που παύουν να υπερβαίνουν τα όρια αυτά σε δύο (2) τουλάχιστον συνεχείς χρήσεις, και παύει να παρέχεται η απαλλαγή αυτή, όταν υπερβούν τα όρια αυτά σε δύο (2) συνεχείς χρήσεις (Τριάρχης, 2011).

Επιπρόσθετα και σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση (Αληφαντής, 2010):

1. έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου (51%) μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω κι αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της,
2. ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,
3. συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε έμμεσα, είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή παύει την πλειοψηφία των μελών του Δ.Σ. ή των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής,
4. ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).

Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ταυτόχρονα ασκεί κυρίαρχη επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας (Αληφαντής, 2010).

2.6 Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με την ελληνική εταιρική νομοθεσία και σύμφωνα με τον Κ.Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εμπορικών εταιρειών οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι:

1. Ο ενοποιημένος Ισολογισμός
2. Τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσεως και

3. Το ενοποιημένο προσάρτημα των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων.

Όπως φαίνεται από την παραπάνω διατύπωση, δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, επομένως οι εταιρείες δεν είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύσουν ενοποιημένο πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, όμως είναι υποχρεωμένες να περιλαμβάνουν τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Ο νόμος ορίζει ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με σαφήνεια και να ανταποκρίνονται στις σχετικές διατάξεις του, καθώς επίσης ότι οι καταστάσεις αυτές πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση (Αληφαντής, 2010).

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οι μητρικές επιχειρήσεις υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά (Τριάρχης, 2011):

1. Κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν είχαν άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διοίκηση της θυγατρικής επιχείρησης.
2. Δεν άσκησαν το δικαίωμα ψήφου που συνδέεται με τη συμμετοχή κατά το διορισμό μέλους του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της θυγατρικής επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και των πέντε προηγούμενων χρήσεων, ή, σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος αυτού, η άσκηση ήταν αναγκαία για τη λειτουργία του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της θυγατρικής επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι κανείς εταίρος ή μέτοχος που κατέχει

την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου στη μητρική επιχείρηση, και κανένα μέλος των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της επιχείρησης αυτής ή του μετόχου ή εταίρου της, που κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, δεν συμμετέχει στα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της θυγατρικής επιχείρησης, και ότι τα κατά τον τρόπο αυτό διορισθέντα μέλη των οργάνων αυτών άσκησαν τα καθήκοντά τους χωρίς καμία ανάμειξη ή επιρροή της μητρικής επιχείρησης ή μιας από τις θυγατρικές της επιχειρήσεις.

3. Έχουν χορηγήσει δάνεια μόνο σε επιχειρήσεις στις οποίες έχουν συμμετοχή. Αν έχουν χορηγηθεί δάνεια και προς άλλους δικαιούχους, τα δάνεια αυτά θα πρέπει να έχουν αποπληρωθεί μέχρι το τέλος της προηγούμενης χρήσης, και

4. Η απαλλαγή για κάθε επιχείρηση παρέχεται από τον υπουργό Εμπορίου, έπειτα από εξακρίβωση ότι συντρέχουν οι προηγούμενες προϋποθέσεις.

Οι απαλλασσόμενες από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1 επιχειρήσεις, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, απαλλάσσονται και από την υποχρέωση της περίπτ. β της παρ. 1 του άρθρου 43α.

Επίσης, απαλλαγή από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων έχουν οι μητρικές επιχειρήσεις όταν (Τριάρχης, 2011):

1. το σύνολο των υποκείμενων σε ενοποίηση επιχειρήσεων δεν υπερβαίνει, με βάση τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, τα όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

§ Σύνολο ισολογισμού 3.700.000 ευρώ, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού που παραπέμπει το άρθρο 42γ,

§ καθαρός κύκλος εργασιών 7.400.000 ευρώ,

§ μέσος όρος προσωπικού, που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 500 άτομα.

2. η μητρική επιχείρηση έχει έδρα την Ελλάδα και συγχρόνως είναι θυγατρική άλλης εταιρείας με έδρα κράτος μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφόσον:

§ η άλλη μητρική (με έδρα την Ευρωπαϊκή Ένωση) κατέχει το σύνολο των μετοχών της μητρικής με έδρα την Ελλάδα,

§ η μητρική (με έδρα την Ευρωπαϊκή Ένωση) κατέχει τουλάχιστον το 90% της ελληνικής και οι λοιποί μέτοχοι έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

3. η μητρική επιχείρηση έχει έδρα την Ελλάδα και συγχρόνως αποτελεί θυγατρική άλλης επιχείρησης με έδρα μη κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφόσον η άλλη επιχείρηση συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τρόπο ισοδύναμο με εκείνον που προβλέπονται από τον ελληνικό νόμο και έχουν ελεγχθεί από αναγνωρισμένους ελεγκτές.

Μια θυγατρική επιχείρηση μπορεί να εξαιρεθεί από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις εξής περιπτώσεις (Πρωτοψάλτης, 2005):

1. η επιχείρηση αυτή παρουσιάζει επουσιώδες ενδιαφέρον. Ωστόσο όταν δύο ή περισσότερες θυγατρικές παρουσιάζουν η κάθε μια

επουσιώδες ενδιαφέρον, αλλά αθροιστικά το ποσοστό τους είναι σημαντικό, τότε ενοποιούνται,

2. μια ή περισσότερες επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση έχουν εντελώς διαφορετικές δραστηριότητες ώστε η ενσωμάτωση τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα ερχόταν σε αντίθεση με την επιβαλλόμενη αρχή της πραγματικής οικονομικής κατάστασης, τότε οι επιχειρήσεις αυτές δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

3. Η μητρική επιχείρηση αποτελεί εταιρεία συμμετοχών (HOLDING), δηλαδή δεν ασκεί οποιαδήποτε βιομηχανική δραστηριότητα και κατέχει μετοχές ή μερίδια σε θυγατρική εταιρεία βάση κοινής συμφωνίας σε μια ή περισσότερες επιχειρήσεις που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, μπορεί υπό προϋποθέσεις να παραληφθεί από την ενοποίηση.

2.7 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Κάθε επιχείρηση που καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία είναι υποχρεωμένη να τις υποβάλλει έγκαιρα στην κατάλληλη δημοσιότητα, μαζί με την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης και το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 109του Ν. 2190/20.

Η δημοσιότητα πραγματοποιείται ως εξής (Πρωτοψάλτης, 2005):

- i. Κατάθεση στο μητρώο ανωνύμων εταιρειών της οικείας νομαρχίας είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.
- ii. Δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας της νομαρχίας).

Σημειώνεται ότι από το νόμο δεν απαιτείται η αυτούσια δημοσίευση του ενοποιημένου ισολογισμού και της ενοποιημένης κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως σε πολιτική ή οικονομική εφημερίδα, όπως, αντίθετα απαιτείται από τις διατάξεις της παρ. 5, άρθρου 43β, του Ν. 2190/20 για τον ετήσιο ισολογισμό και τα αποτελέσματα των ΑΕ. και Ε.Π.Ε. Συνεπώς, μια τέτοια δημοσίευση των πιο πάνω ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, μαζί με το σχετικό Πιστοποιητικό Ελέγχου είναι προαιρετική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΜΗΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ - ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ -ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ - ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΕΠΙΡΡΟΗ - ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ

3.1 ΜΗΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Μητρική είναι μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές. Θυγατρική είναι μία οντότητα η οποία βρίσκεται υπό τον έλεγχο μίας άλλης οντότητας, γνωστή ως μητρική (Γεωργαλά, 2010). Με άλλα λόγια, μητρική είναι μια επιχείρηση η οποία έχει μια ή και περισσότερες θυγατρικές. Η μητρική επιχείρηση λέγεται και αλλιώς ελέγχουσα, ιθύνουσα ή κυρίαρχη επιχείρηση.

Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει (κατά τη διάταξη και περιπτώσεως α' της παρ. 5 του άρθρου 42ε του Κ.Ν.2190/20) όταν μία επιχείρηση(μητρική):

- Ø ή έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή

σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης

Ø ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,

Ø ή συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής)

Ø ή ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από την μητρική (Φίλιος, 1994).

Έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει όταν η μητρική κατέχει άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερο απ' το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης εκτός αν σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί ότι μια τέτοια κυριότητα δεν συνιστά έλεγχο (Φίλιος, 1994).

Έλεγχος επίσης υπάρχει ακόμα και στην περίπτωση στην οποία η μητρική κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης όταν υπάρχει (Σακέλλης, & Πρωτοψάλτης, 1991):

α) δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχειρήσεως, σύμφωνα με καταστατικό.

β) δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Δ.Σ.

γ) δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ.

Δεν εξαιρείται τις Ενοποιήσεως μια θυγατρικής λόγω δραστηριοτήτων. Μια θυγατρική δεν εξαιρείται απ' την ενοποίηση επειδή η επιχειρηματικές της δραστηριότητες διαφέρουν από εκείνες των άλλων οικονομικών μονάδων μέσα στον όμιλο (Σακέλλης, & Πρωτοψάλτης, 1991).

Η μητρική δεν έχει υποχρέωση παρουσίασης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, υπό την αυστηρή προϋπόθεση ότι (Σακέλλης, & Πρωτοψάλτης, 1991):

- I. Η μητρική είναι και η ίδια θυγατρική, που είτε κατέχεται στο σύνολο της από άλλη οικονομική μονάδα είτε κατέχεται μερικώς, και οι λοιποί μέτοχοι ή εταίροι της, περιλαμβανομένων και αυτών που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί σχετικά και δεν έχουν αντίρρηση στην μη παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική αυτή,
- II. Οι μετοχικοί τίτλοι της μητρικής δεν είναι δημόσια διαπραγματεύσιμοι,
- III. Η μητρική δεν έχει υποβάλει ούτε ενεργεί να υποβάλλει τις οικονομικές καταστάσεις της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή, με σκοπό την έκδοση οποιουδήποτε είδους χρεογράφων της σε δημόσια διαπραγμάτευση,
- IV. Η επικεφαλής ή μια ενδιάμεση μητρική της απαλλασσόμενης μητρικής εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διαθέσιμες στο κοινό, οι οποίες είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης.

Τέλος, μια μητρική χάνει τον έλεγχο, όταν χάσει τη δύναμη να κατευθύνει την επιχειρηματική και οικονομική πολιτική μιας αποκτώμενης και συνεπώς δεν αποκτά οφέλη απ' τις δραστηριότητες της (Φίλιος, 1994).

Μία μητρική μπορεί να απωλέσει τον έλεγχο μίας θυγατρικής είτε με μεταβολή είτε χωρίς μεταβολή στα απόλυτα ή σχετικά ποσοστά ιδιοκτησίας. Αυτό, για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί όταν η θυγατρική τίθεται υπό τον έλεγχο μίας κυβέρνησης, ενός δικαστηρίου, ενός διαχειριστή ή ενός εποπτικού οργάνου. Αυτό μπορεί επίσης να συμβεί ως αποτέλεσμα μίας συμβατικής συμφωνίας (Φίλιος, 1993).

Μία μητρική μπορεί να απολέσει τον έλεγχο μίας θυγατρικής σε δύο ή περισσότερες συναλλαγές (διευθετήσεις). Όμως, ορισμένες φορές κάποιες συνθήκες υποδεικνύουν ότι πολλαπλές συναλλαγές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία μοναδική συναλλαγή. Για τον καθορισμό του κατά πόσον οι πολλαπλές συναλλαγές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία μοναδική συναλλαγή, η μητρική πρέπει να λάβει υπ' όψη όλους τους όρους και προϋποθέσεις των συναλλαγών και των οικονομικών τους επιπτώσεων. Ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα μπορεί να υποδεικνύουν ότι η μητρική θα πρέπει να λογιστικοποιεί τις πολλαπλές συναλλαγές ως μία μοναδική συναλλαγή (Φίλιος, 1993):

- i. οι συναλλαγές γίνονται την ίδια στιγμή ή σε σχεδιασμό μεταξύ τους,
- ii. οι συναλλαγές είναι σχεδιασμένες για να πετύχουν μία ενιαία εμπορική έκβαση,
- iii. η πραγματοποίηση (occurrence) μίας συναλλαγής εξαρτάται από την πραγματοποίηση τουλάχιστο μίας άλλης συναλλαγής,

- iv. όταν μία συναλλαγή εξεταστεί από μόνη της δεν είναι οικονομικά δικαιολογημένη, αλλά γίνεται τέτοια όταν εξεταστεί μαζί με άλλες συναλλαγές. Ένα παράδειγμα είναι όταν μία εκποίηση μετοχών τιμολογείται κάτω από την τιμή της αγοράς και αντισταθμίζεται με μία μεταγενέστερη εκποίηση που τιμολογείται πιο πάνω από την τιμή της αγοράς.

Εάν μία μητρική απωλέσει τον έλεγχο μίας θυγατρικής, πρέπει να (Φίλιος, 1993):

- i. από αναγνωρίσει τα στοιχεία ενεργητικού (συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υπεραξίας) και τις υποχρεώσεις της θυγατρικής στις λογιστικές τους αξίες κατά την ημέρα που πραγματοποιείται η απώλεια του ελέγχου,
- ii. από αναγνωρίσει τη λογιστική αξία οποιωνδήποτε συμφερόντων άνευ ελέγχου στην πρώην θυγατρική κατά την ημέρα της απώλειας του ελέγχου
- iii. αναγνωρίσει:
- § (εάν υπάρχει), τη δίκαιη αξία του τιμήματος που λήφθηκε κατά τη συναλλαγή, και το γεγονός ή τις συνθήκες που προκάλεσαν την απώλεια του ελέγχου,
- § εάν η συναλλαγή που προκάλεσε την απώλεια του ελέγχου εμπεριέχει μία διάθεση μετοχών της θυγατρικής στους ιδιοκτήτες με την ιδιότητα τους ως ιδιοκτήτες, αυτή τη διάθεση.

- iv. αναγνωρίζει οποιαδήποτε επένδυση διακρατείται στην πρώην θυγατρική στη δίκαιη της αξία κατά την ημέρα της απώλειας του ελέγχου
- v. αναταξινομήσει το κέρδος ή ζημιά, ή να μεταφέρει απευθείας στα συσσωρευμένα κέρδη εάν απαιτείται από άλλα ΔΠΧΑ, τα ποσά που προσδιορίζονται στην επόμενη υποπαράγραφο, και
- vi. αναγνωρίζει οποιαδήποτε εναπομείνασα διαφορά ως αύξηση ή ζημιά στο κέρδος ή ζημιά αποδοτέο/α στη μητρική.

Εάν μία μητρική απολέσει τον έλεγχο μίας θυγατρικής, η μητρική πρέπει να λογιστικοποιήσει όλα τα ποσά που αναγνωρίζονται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα σε σχέση με εκείνη τη θυγατρική στην ίδια βάση που θα απαιτείται εάν η μητρική είχε εκποιήσει άμεσα τα σχετικά στοιχεία ενεργητικού και τις σχετικές υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, εάν μία αύξηση ή ζημιά που προηγουμένως αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα θα αναταξινομείται στο κέρδος ή ζημιά κατά την εκποίηση των σχετικών στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων, η μητρική αναταξινομεί την αύξηση ή ζημιά από τα Ίδια Κεφάλαια στο κέρδος ή ζημιά (ως αναπροσαρμογή αναταξινόμησης) όταν χάνει τον έλεγχο της θυγατρικής. Για παράδειγμα, εάν η θυγατρική έχει χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση (ΧΣΕ – ΔΠΠ) και η μητρική χάνει τον έλεγχο της θυγατρικής, η μητρική πρέπει να αναταξινομήσει στο κέρδος ή ζημιά την αύξηση ή ζημιά που προηγουμένως αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα σε σχέση με τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού. Ομοίως, εάν ένα πλεόνασμα επανεκτίμησης που προηγουμένως αναγνωρίζεται στα Άλλα Πλήρη Εισοδήματα, θα μεταφέρεται απευθείας στα συσσωρευμένα κέρδη στην εκποίηση των στοιχείων ενεργητικού, η μητρική

μεταφέρει το πλεόνασμα επανεκτίμησης απευθείας στα συσσωρευμένα κέρδη όταν χάνει τον έλεγχο της θυγατρικής (Αισιόπουλος, 1993).

Κατά την απώλεια του ελέγχου μίας θυγατρικής, οποιαδήποτε επένδυση που διακρατείται στην πρώην θυγατρική, και οποιαδήποτε ποσά οφείλονται από ή στην πρώην θυγατρική, πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ από την ημέρα που χάνεται ο έλεγχος (Αισιόπουλος, 1993).

Η δίκαιη αξία στην πρώην θυγατρική κατά την ημέρα που χάνεται ο έλεγχος πρέπει να θεωρείται ως η δίκαιη αξία στην αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή, όταν είναι κατάλληλο, το κόστος στην αρχική αναγνώριση μίας επένδυσης σε συνδεδεμένη ή κοινά ελεγχόμενη οντότητα (Αισιόπουλος, 1993).

3.2 ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Θυγατρική είναι μία οντότητα η οποία βρίσκεται υπό τον έλεγχο μίας άλλης οντότητας, γνωστή ως μητρική. Μια θυγατρική επιχείρηση μπορεί να έχει και τις δικές της θυγατρικές, να είναι δηλαδή η ίδια και μητρική. Η θυγατρική επιχείρηση λέγεται αλλιώς και ελεγχόμενη ή και εξαρτημένη.

Με τον όρο «έλεγχος» εννοούμε την δύναμη να κατευθύνεις την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, έτσι ώστε να αποκτήσεις τα οφέλη που απορρέουν από την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση (Αληφαντής, 2010):

5. έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου (51%) μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω κι αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της,
6. ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής,
7. συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα είτε άμεσα είτε έμμεσα, είτε μέσω τρίτων να διορίζει ή παύει την πλειοψηφία των μελών του Δ.Σ. ή των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής,
8. ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).

Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστοντο 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ταυτόχρονα ασκεί κυρίαρχη επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας (Αληφαντής, 2010).

3.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Όμιλος επιχειρήσεων ή ομάδα ή απλώς επιχειρήσεις του συγκροτήματος καλείται ένας οικονομικός οργανισμός ο οποίος αποτελείται από αυτοτελείς οικονομικές μονάδες, όταν μια από αυτές ελέγχει τις υπόλοιπες (θυγατρικές και υποθυγατρικές). Όταν μια επιχείρηση μπορεί να ελέγχει και να διοικεί μια άλλη, οι δυο αυτές συνιστούν όμιλο των επιχειρήσεων. Δηλαδή, όταν μια επιχείρηση μπορεί να ελέγχει μια άλλη, οι δύο αυτές επιχειρήσεις συνιστούν όμιλο επιχειρήσεων.

Με άλλα λόγια, όμιλος είναι η μητρική και όλες οι άμεσες και έμμεσες θυγατρικές της. Με άλλα λόγια, δύο επιχειρήσεις συνιστούν έναν Όμιλο Επιχειρήσεων όταν μια επιχείρηση μπορεί να διοικήσει την άλλη. Κάθετος Όμιλος είναι η απλούστερη μορφή Ομίλου όταν μια μητρική επιχείρηση ελέγχει άμεσα μια ή περισσότερες θυγατρικές. Οριζόντιος Όμιλος συνδεδεμένων επιχειρήσεων υπάρχει όταν (Τριάρχης, 2011):

- Οι επιχειρήσεις έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεων ή του καταστατικού τους και
- Τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα των επιχειρήσεων αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα.

Ο όμιλος επιχειρήσεων στερείται νομικής προσωπικότητας, σε αντίθεση με τις εταιρείες - μέλη του (μητρική, θυγατρική και υποθυγατρικές), οι οποίες διατηρούν την αυτοτελή νομική τους προσωπικότητα.

Υποκείμενο φορολογίας εισοδήματος δεν είναι ο όμιλος επιχειρήσεων, παρά το γεγονός ότι παρουσιάζει χαρακτηριστικά μιας ενιαίας οικονομικής μονάδας, αλλά οι εταιρείες - μέλη του (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε.), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων».

Κάθε όμιλος επιχειρήσεων αποτελείται από μία μητρική και από μία ή περισσότερες θυγατρικές ή υποθυγατρικές επιχειρήσεις. Μητρική ή επικεφαλής ή κορυφαία ή ιθύνουσα του ομίλου καλείται η επιχείρηση η οποία ελέγχει τις υπόλοιπες επιχειρήσεις(θυγατρικές) του ομίλου.

Οι όμιλοι δημιουργούνται από την μητρική , είτε με την ίδρυση νέων θυγατρικών επιχειρήσεων, είτε με την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων

άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες μετά την αγορά καθίστανται θυγατρικές. Αρχικά, δημιουργείται όμιλος μεταξύ των δύο επιχειρήσεων, όταν μία επιχείρηση (μητρική) ιδρύει νέα επιχείρηση (θυγατρική) στην οποία ασκεί έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 42 ε, παρ. 5, παρ. α' του Ν 2190/20.

Επίσης, δημιουργείται όμιλος μεταξύ των δύο επιχειρήσεων, την χρονική στιγμή που μία επιχείρηση (μητρική) αγοράζει μετοχές ή εταιρικά μερίδια άλλη επιχείρησης, με αξία κτήσης μεγαλύτερης της λογιστικής αξίας αυτών, στην οποία ασκεί έλεγχο.

Η δημιουργία ενός ομίλου επιχειρήσεων παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα για τις επιχειρήσεις που τον συνθέτουν, τα οποία είναι:

Με την ίδρυση των θυγατρικών επιχειρήσεων επιτυγχάνεται πλήρης διαχωρισμός καθηκόντων της μεταποίησης και της διάθεσης διατηρώντας ταυτόχρονα κοινό έλεγχο επί των δραστηριοτήτων. Η μητρική μπορεί να δημιουργεί είτε οριζόντιους είτε κάθετους ομίλους εταιρειών σε λειτουργία. Οριζόντιος συνδυασμός συνεπάγεται παραγωγή ομοίων προϊόντων ή παροχή ομοίων υπηρεσιών, ενώ κάθετος συνδυασμός συνεπάγεται τον έλεγχο των θυγατρικών επιχειρήσεων που απασχολούνται σε διαδοχικά στάδια παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών.

Η ύπαρξη διακεκριμένων και ξεχωριστών νομικά μονάδων διευκολύνει τη χρηματοδότηση συνολικά ενός αναπτυσσόμενου ομίλου. Η άντληση των κεφαλαίων γίνεται πιο εύκολα και με λιγότερο κόστος. Η δημιουργία μιας θυγατρικής εταιρίας είναι χρήσιμη στην περίπτωση που πρόκειται να αναληφθεί μια νέα επιχειρηματική δραστηριότητα, ο κίνδυνος της οποίας δεν είναι πλήρως αναγνωρίσιμος.

Το καθαρό κέρδος ή καθαρή ζημία από την αξιοποίηση της περιουσίας κάθε επί μέρους στοιχείου εκμετάλλευσης μπορεί να καθορισθεί αντικειμενικά. Κατά

αυτόν τον τρόπο μη κερδοφόρες επιχειρήσεις μπορούν ευκολότερα να προβαίνουν στην διακοπή της λειτουργίας τους. Με την δημιουργία ενός ομίλου επιχειρήσεων επιτυγχάνεται κοινός έλεγχος και ταυτόχρονα διατηρείται η ατομικότητα, όπως φήμη και πελατεία των συγγενών επιχειρήσεων.

Τα κύρια μειονεκτήματα του σχηματισμού ομίλων επιχειρήσεων είναι τα ακόλουθα:

Η δυνατότητα απόκρυψης της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης με την κατάρτιση μη πληροφοριακών, και σε αρκετές περιπτώσεις διαστρεβλωμένων, ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Τα επιπλέον έξοδα που συνεπάγεται η συντήρηση των αυτοτελών οργανισμών των συγγενών εταιρειών, κυρίως με τα έξοδα διοίκησης.

Η ανάπτυξη μη υγιούς χρηματοοικονομικής πολιτικής και δημιουργία βεβαρημένων στην κορυφή κεφαλαιακών δομών.

Υπερβολικές επιβαρύνσεις για παροχή υπηρεσιών σε διεταιρικές συναλλαγές έχουν χρεωθεί με αρκετή συχνότητα έναντι θυγατρικών, ιδίως εταιρειών.

3.4 ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑ

Συγγενής εταιρία είναι μία επιχείρηση στην οποία η επενδύτρια επιχείρηση ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι κοινοπραξία ή θυγατρική. Με άλλα λόγια, συγγενής εταιρία είναι μία οντότητα στην οποία ο επενδυτής έχει ουσιώδη επιρροή και δεν είναι ούτε θυγατρική αλλά ούτε και κοινοπραξία. Είναι η επιχείρηση στην οποία η μητρική (ή θυγατρική) ασκεί επιρροή χωρίς να έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αυτής (20% - 50%) (Αληφαντής, 2010).

Όταν μια εταιρία εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν προτίθεται στο μέλλον να διαθέσει την επένδυση πρέπει:

- Είτε να απεικονίζει την επένδυση στο κόστος κτήσης
- Είτε να λογιστικοποιεί την επένδυση με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- Είτε να λογιστικοποιεί την επένδυση στην κατηγορία των διαθεσίμων προς πώληση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Ουσιαστικά, οι συγγενείς εταιρείες είναι αυτές που συνδέονται στενά με βάση επιχειρηματικές ή άλλες συμφωνίες, αλλά πάνω στις οποίες δεν υπάρχει κανένα δικαίωμα ελέγχου. Συγγενής εταιρεία χαρακτηρίζεται η εταιρεία της οποίας το κεφάλαιο συμμετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 10% μια άλλη επιχείρηση (συμμετέχουσα), η οποία ταυτόχρονα ασκεί ουσιώδη επιρροή στην διαχείριση καθώς και την οικονομική ζωή της πρώτης.

3.5 ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΕΠΙΡΡΟΗ

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Ουσιαστικά θεωρείται ότι υπάρχει ουσιώδης επιρροή, όταν ο επενδυτής κατέχει ένα ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου (άμεσα ή έμμεσα) από 20% και πάνω, χωρίς βεβαίως να έχει έλεγχο ή από κοινού έλεγχο στην εκδότρια (ήτοι κάτω του 50%) (Αληφαντής, 2010).

Με άλλα λόγια, ουσιώδης επιρροή είναι η δυνατότητα να ασκείται συμμετοχή στις οικονομικές και λειτουργικές πολιτικές της επενδύμενης επιχείρησης χωρίς να ασκείται έλεγχος στις πολιτικές αυτές.

3.6 ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Κοινοπρακτών είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία το οποίο έχει από κοινού έλεγχοσε αυτήν την οντότητα με άλλα μέλη (Αληφαντής, 2010).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

4.1 ΟΛΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, όταν μεταξύ δύο ή περισσότερων εταιρειών υπάρχει η σχέση μητρικής με θυγατρική(ή θυγατρικές), τότε η μητρική παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνει όλες τις θυγατρικές της, με εξαίρεση τις θυγατρικές εκείνες στις οποίες ο έλεγχος είναι προσωρινός διότι αποκτήθηκαν με σκοπό τη διάθεσή τους εντός δώδεκα μηνών.

Στην περίπτωση αυτή, οι θυγατρικές χαρακτηρίζονται ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο κατεχόμενο για πώληση και δεν ενοποιούνται.

Δεν απαιτείται να συστήσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μία μητρική η οποία:

- Η ίδια είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής με την προϋπόθεση ότι η τελική μητρική κατέχει, είτε το σύνολο των δικαιωμάτων αυτής, είτε δεν κατέχει το σύνολο των δικαιωμάτων και οι άλλοι μέτοχοι (μειοψηφία) δεν αντιτάσσονται στη μη ενοποίηση.
- Συμμετοχικοί ή χρεωστικοί τίτλοι της μητρικής δε διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο.
- Η μητρική δεν είναι σε διαδικασία εισαγωγής σε χρηματιστήριο ή σε άλλο θεσμικό οργανισμό για σκοπούς έκδοσης σε μία δημόσια αγορά.
- Η τελική, ή μία οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική, συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Χ.Π.Α.

Οι βασικές διαδικασίες ολικής ενοποίησης έχουν ως ακολούθως:

- 1) Η λογιστική αξία της επένδυσης (συμμετοχής) της μητρικής απαλείφεται με την αναλογία της μητρικής στα Ίδια Κεφάλαια της θυγατρικής. Η απαλοιφή αυτή γίνεται με τις εύλογες αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής που προσδιορίστηκαν κατά την εξαγορά της.
- 2) Τα δικαιώματα μειοψηφίας πάνω στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής εμφανίζονται στον Ενοποιημένο Ισολογισμό εντός των Ιδίων Κεφαλαίων. Ο υπολογισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας γίνεται επί των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτουν από τις εύλογες αξίες των επιμέρους

περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν κατά την εξαγορά από τη μητρική. Το συνολικό καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου κατανέμεται σε αυτό που αναλογεί στους ιδιοκτήτες της μητρικής και στα δικαιώματα μειοψηφίας.

3) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των προς ενοποίηση εταιρειών αθροίζονται γραμμή προς γραμμή.

4) Τα κονδύλια των ιδίων κεφαλαίων των θυγατρικών που απομένουν μετά το συμψηφισμό με την αξία της συμμετοχής που εμφανίζεται στα βιβλία της μητρικής και την αναλογία των δικαιωμάτων μειοψηφίας, αθροίζονται με τα αντίστοιχα της μητρικής.

5) Ενδοεταιρικά υπόλοιπα (απαιτήσεις - υποχρεώσεις), ενδοεταιρικές συναλλαγές (έσοδα - έξοδα) και κέρδη/ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές, όπως αγοραπωλησίες παγίων, των μεταξύ των ενοποιούμενων εταιρειών, απαλείφονται πλήρως.

6) Απαλείφονται τα μερίσματα που διανέμει μία θυγατρική στη μητρική της καθώς αντιπροσωπεύουν ενδοεταιρικές συναλλαγές και δεν αποτελούν για τον όμιλο πραγματικές εκροές διαθεσίμων.

7) Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται, με τη χρήση των ιδίων λογιστικών αρχών και πολιτικών από όλες τις ενοποιούμενες εταιρείες.

8) Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών πρέπει να έχουν την ίδια ημερομηνία αναφοράς (π.χ. τέλος χρήσης 31/12 κάθε έτους). Εάν η ημερομηνία αναφοράς μίας θυγατρικής διαφέρει από

αυτήν της μητρικής, τότε η πρώτη θα πρέπει να ετοιμάσει οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία αναφοράς της μητρικής.

9) Σε περίπτωση πώλησης μίας θυγατρικής ή μέρους αυτής, λογίζεται καθαρό κέρδος ή ζημία, τα οποία προσδιορίζονται από τη διαφορά μεταξύ του τιμήματος της πώλησης και της λογιστικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που πωλήθηκαν.



10) Τα αποτελέσματα περιόδου της θυγατρικής που πωλείται συμπεριλαμβάνονται στα ενοποιημένα αποτελέσματα μέχρι την ημερομηνία της πώλησής της, η οποία είναι η ημερομηνία που η μητρική παύει ουσιαστικά να ασκεί έλεγχο στη θυγατρική.

11) Όταν υπάρχουν θυγατρικές των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις είναι σε ξένο νόμισμα, θα πρέπει να μετατραπούν στο νόμισμα λειτουργίας (functional currency) της μητρικής εταιρείας. Συνοπτικά αναφέρουμε ότι τα κονδύλια του ισολογισμού μετατρέπονται με την spot ισοτιμία τέλους χρήσης, εξαιρουμένων των κονδυλίων των Ιδίων Κεφαλαίων και των Συμμετοχών τα οποία μετατρέπονται με τις

αντίστοιχες ιστορικές τιμές σχηματισμού τους και κτήσης τους αντίστοιχα. Οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων χρήσης μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της χρήσης. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την παραπάνω μετατροπή εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων υπό τον τίτλο «Συναλλαγματικές Διαφορές Ενοποίησης».



Αφού αναμορφωθούν οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις ώστε να είναι κατάλληλες για ενοποίηση, τότε, όλα τα ομοειδή στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, των εσόδων και των εξόδων αθροίζονται και το σύνολό τους εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως εάν η μητρική και οι θυγατρικές αποτελούσαν μια ενιαία οικονομική μονάδα.

Ο κανόνας της πλήρους ενοποίησης προβλέπει:

1. Την πλήρη (γραμμή προς γραμμή και ολική) ενοποίηση
2. Το διαχωρισμό των κεφαλαίων στα ανήκοντα στη μητρική και στα δικαιώματα μειοψηφίας.

4.2 ΑΝΑΛΟΓΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Το ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε κοινοπραξίες (Interests in Joint Ventures) διακρίνει τις κοινοπραξίες σε τρεις κατηγορίες:

- i. Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες.
- ii. Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- iii. Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

Στις δύο πρώτες περιπτώσεις συνήθως δεν υπάρχουν αυτόνομες οικονομικές μονάδες. Στην πρώτη, ο κάθε κοινοπρακτών εκτελεί στις εγκαταστάσεις του το τμήμα της εργασίας που έχει αναλάβει και το έσοδό του αφορά το τμήμα που συμβατικός καθορίζεται από το έσοδο της συνολικής εργασίας που εκτελείται.

Στη δεύτερη, ο κάθε κοινοπρακτών εκμεταλλεύεται το τμήμα του περιουσιακού στοιχείου που του αναλογεί και καταχωρεί το αναλογούν έσοδο στα δικά του λογιστικά βιβλία. Ομοίως, δαπάνες που αναλαμβάνονται και αφορούν το περιουσιακό στοιχείο συνολικά, επιμερίζονται σε κάθε κοινοπρακτούντα, σύμφωνα με τον συμβατικό διακανονισμό.

Στην τρίτη περίπτωση, υπάρχει αυτόνομη οικονομική μονάδα η οποία μπορεί να έχει οποιαδήποτε νομική μορφή. Στην περίπτωση αυτή, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος, οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες απεικονίζονται:

- α) Είτε με τη μέθοδο της Αναλογικής Ενοποίησης γραμμή προς γραμμή (line – by – line proportionate method of consolidation),
- β) Είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (equity method of consolidation) όπως αυτή εφαρμόζεται για την απεικόνιση των συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις.

Οι βασικές διαδικασίες αναλογικής ενοποίησης έχουν ως ακολούθως :Ο κοινοπρακτών περιλαμβάνει στις οικονομικές καταστάσεις του το μερίδιό του επί των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων της κοινοπραξίας για κάθε περίοδο, που προέκυψαν μετά τη σύσταση ή την αγορά της. Η ενσωμάτωση αυτών των στοιχείων στις οικονομικές

καταστάσεις του κοινοπρακτούντος γίνεται είτε στη βάση «γραμμή προς γραμμή» (line-by-line) με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος, είτε με ξεχωριστή εμφάνιση κατά κονδύλι.

Η πιο συνήθης συμμετοχική σχέση σε κοινοπραξίες με δύο εταίρους είναι 50%-50%. Όταν υπάρχουν συναλλαγές μεταξύ κοινοπρακτούντος και κοινοπραξίας, οι συναλλαγές αυτές θα πρέπει να απεικονίζονται ως ακολούθως:

Υπόλοιπα (απαιτήσεις - υποχρεώσεις) και συναλλαγές (έσοδα - έξοδα) απαλείφονται κατά 50% ενώ το υπολειπόμενο 50% παραμένει στην ενοποίηση.

Στην περίπτωση πώλησης περιουσιακών στοιχείων από τον κοινοπρακτούντα στην κοινοπραξία, ο κοινοπρακτών καταχωρεί το κέρδος ή τη ζημία, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στους άλλους κοινοπρακτούντες.

Στην περίπτωση αγοράς περιουσιακών στοιχείων από την Κοινοπραξία, το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα κέρδη της κοινοπραξίας από αυτή την πώληση δεν καταχωρείται μέχρις ότου το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί σε τρίτους. Το ίδιο ισχύει και για τις ζημίες, με εξαίρεση την περίπτωση που η ζημία αντιπροσωπεύει πραγματική μείωση της αξίας του μεταβιβασθέντος στοιχείου.

4.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες αποτιμώνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Αν όμως οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις έχουν αποκτηθεί με σκοπό να πωληθούν μέσα σε δώδεκα μήνες από την απόκτησή τους, τότε αυτές λογιστικοποιούνται ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για πώληση και δεν ενοποιούνται (Γεωργίου, & Αληφαντή, 2003).

Σύμφωνα με τις βασικές διαδικασίες της ενοποίησης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση καταχωρείται αρχικά στο κόστος και στη συνέχεια, σε κάθε μεταγενέστερη αποτίμηση, η αξία της συμμετοχής αυξάνεται ή μειώνεται με τη μεταβολή στην καθαρή θέση της εκδότριας. Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, που οφείλονται σε αποτελέσματα (κέρδη - ζημίες) της συγγενούς, καταχωρούνται στα αποτελέσματα (κέρδη - ζημίες) του επενδυτή, ενώ οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς που καταχωρούνται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια αυτής, όπως για παράδειγμα οι αναπροσαρμογές των ενσωμάτων παγίων, καταχωρούνται επίσης κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια του επενδυτή.

Επίσης, τα μερίσματα που εισπράττονται από τη συγγενή επιχείρηση, καταχωρούνται σε μείωση της επένδυσης, αφού έχουν αυξήσει την αξία της στο παρελθόν μέσω των κερδών της εκδότριας. Απραγματοποίητα κέρδη και ζημίες που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας απαλείφονται κατά το ποσοστό συμμετοχής του επενδυτή στη συγγενή.

Στην περίπτωση που η συγγενής εταιρεία στην οποία συμμετέχει η επενδύτρια καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε αυτές οι καταστάσεις πρέπει να χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης (και όχι οι ατομικές).

4.4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Υπενθυμίζουμε πως για να καταρτίσουμε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για τον όμιλο συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να θεωρήσουμε τον όμιλο ως ενιαία οικονομική μονάδα. Για τον λόγο αυτό απαλείφουμε τις μεταξύ τους συναλλαγές για να έχουμε σωστά και ορθά αποτελέσματα για τον όμιλο. Στην περίπτωση αυτή, απαλείφουμε τη συμμετοχή της μητρικής προς τη

θυγατρική για να γίνει κατανοητή και η εφαρμογή της ολικής και της αναλογικής μεθόδου.

Η λογιστική εγγραφή απάλειψης στο ημερολόγιο ενοποίησης είναι η ακόλουθη:

X: Καθαρή θέση XXX (θυγατρικής με % συμμετοχής) Π:

Συμμετοχές XXX (μητρικής)

4.4.1 ΟΛΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Δίνονται οι παρακάτω ισολογισμοί των εταιρειών Μ και Δ. Η Μ είναι μητρική της Δ με ποσοστό συμμετοχής 60%.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Μ				
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		31/12/2005	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
12	Μηχανήματα	1.520,00	40 Κεφάλαιο	900,00
18	Συμμετοχές	480,00	41 Αποθεματικά	600,00
30	Πελάτες	1.100,00	45 Δάνεια μακρ	1.700,00
			Υποχρεώσεις	
38	Χρηματικά Διαθέσιμα	500,00	52 Τράπεζες	400,00
			λογ/σμοί βραχυποχρεώσεις	
<i>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</i>		<u>3.600,00</u>	<i>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</i>	<u>3.600,00</u>

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Δ				
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		31/12/2005	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
12	Μηχανήματα	1.200,00	40 Κεφάλαιο	550,00
30	Πελάτες	700,00	41 Αποθεματικά	250,00
38	Χρηματικά Διαθέσιμα	300,00	45 Δάνεια μακρ	580,00
			υποχρεώσεις	
			52 Τράπεζες	820,00
			λογ/μοί βραχυποχρεώσεις	

<i>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</i>	<u>2.200,00</u>	<i>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</i>	<u>2.200,00</u>
-------------------------------	-----------------	-------------------------	-----------------

Εγγραφές στα βιβλία της Μ:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40	Κεφάλαιο της Δ		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών(550*60%)	330,00	
41	Αποθεματικά της Δ		
41.00	Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο(250*60%)	150,00	
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες		

Έστω ότι έχω ολική ενοποίηση, οι εγγραφές έχουν ως εξής:

18.00	απαιτήσεις της Μ Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
18.00.00	Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείας της Μ		480,00

Αιτιολογία: Απαίτηση της Μ από τη Δ

Εγγραφές στα βιβλία της Δ:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40	Κεφάλαιο της Δ		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών(550*40%)	220,00	
41	Αποθεματικά της Δ		
41.00	Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο(250*40%)	100,00	
40	Κεφάλαιο		
40.90	Κεφάλαιο - Δικαιώματα μειοψηφίας		320,00

Αιτιολογία: Απαίτηση της Δ στη Μ

Μετά τις παραπάνω εγγραφές προσθέτουμε τα στοιχεία των ισολογισμών
ανά λογαριασμό και προκύπτει ο παρακάτω ενοποιημένος ισολογισμός

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Μ και Δ		ΠΑΘΗΤΙΚΟ	
		31/12/2006			
12	Μηχανήματα	2.720,00	40	Κεφάλαιο	900,00
30	Πελάτες	1.800,00	41	Αποθεματικά	600,00
38	Χρηματικά Διαθέσιμα	800,00	40.9	Δικαιώματα μειοψηφίας στο μτχ. κεφάλαιο της Δ(220) στα αποθεματικά της Δ(100)	320,00
			0		

		45	Δάνεια μακροχρόνιες υποχρεώσεις	2.280,00
		52	Τράπεζες λογ/μοίβραχυποχρεώσεων	1.220,00
	<i>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</i>			<u>5.320,00</u>
			<i>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</i>	<u>5.320,00</u>

4.4.2 ΑΝΑΛΟΓΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Παίρνοντας τα ίδια δεδομένα από το προηγούμενο παράδειγμα, θα καταλήξουμε στον ενοποιημένο ισολογισμό με την παραπάνω μέθοδο ως εξής:

Εγγραφές στα βιβλία της Μ:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40	Κεφάλαιο της Δ		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών(550*60%)	330,00	
41	Αποθεματικά της Δ		
41.00	Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο(250*60%)	150,00	
18	Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της Μ		
18.00	Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		
18.00.00	Μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείας της Μ		480,00

Αιτιολογία: Απαίτηση της Μ από τη Δ

Εγγραφές στα βιβλία της Δ:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
40	Κεφάλαιο της Δ		
40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	220,00	
41	Αποθεματικά της Δ		

41.00	Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	100,00	
45	Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της Δ		
45.01	Ομολογιακά δάνεια σε ευρώ μετατρέψιμα σε μετοχές	272,00	
52	Τράπεζες βραχ υποχρεώσεις της Δ		320,00
52.00	Τράπεζα Α΄	288,00	
12	Μηχανήματα της Δ		
12.00	Μηχανήματα		480,00
30	Πελάτες της Δ		
31.00	Πελάτες εσωτερικού		320,00
38	Χρηματικά Διαθέσιμα της Δ		
38.00	Ταμείο		80,00

Αιτιολογία: Υποχρέωση της Δ στη Μ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Μ και Δ			
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		<i>31/12/2005</i>	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
12	Μηχανήματα(1520+720)	2.240,00	40 Κεφάλαιο 900,00
30	Πελάτες(1100+380)	1.480,00	41 Αποθεματικά 600,00
38	Χρηματικά Διαθέσιμα(500+220)	720,00	45 Δάνεια μακροχρόνιες υποχρεώσεις(1700+308) 2.008,00
			52 Τράπεζες λογ/σμοίβραχυποχρεώσεις(400+532) 932,00
<i>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</i>		<u>4.440,00</u>	<i>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</i> <u>4.440,00</u>

4.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Όταν μία επιχείρηση αποκτά μετοχές ή εταιρικά μερίδια μιας άλλης επιχείρησης στα λογιστικά της βιβλία καταχωρεί την αξία κτήσεώς τους. Η αξία κτήσεως των συμμετοχών είναι συνήθως διαφορετική της εσωτερικής λογιστικής αξίας αυτών. Κατά την απάλειψη της συμμετοχής της κυρίαρχης (μητρικής) στα ίδια

κεφάλαια της εξαρτημένης (θυγατρικής) δημιουργείται κατά την πρώτη ενοποίηση χρεωστική ή πιστωτική διαφορά ενοποίησης.

Η Πιστωτική διαφορά ενοποίησης δημιουργείται όταν η αξία κτήσης της συμμετοχής της κυρίαρχης είναι μικρότερη από την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εξαρτημένης, καταχωρείται στο λογαριασμό 16.91.01 «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης-Διαφορές ενοποίησης - Πιστωτική διαφορά ενοποίησης» και εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό στο λογαριασμό «Ίδια κεφάλαια».

4.5.1 ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η Χρεωστική διαφορά ενοποίησης δημιουργείται όταν η αξία κτήσης της συμμετοχής της κυρίαρχης (μητρικής) είναι μεγαλύτερη από την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εξαρτημένης, καταχωρείται στο λογαριασμό 16.91.00 «Έξοδα πολυετούς απόσβεσης - Διαφορές ενοποίησης - Χρεωστική διαφορά ενοποίησης» και εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό στο λογαριασμό 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις» (Αθιανός, & Κωνσταντινούδης, 2004).

Οι διαφορές ενοποίησης καταχωρούνται, κατά το δυνατόν, απευθείας στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, στα οποία η τρέχουσα αξία (μέθοδος της αγοράς) είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από την λογιστική τους αξία. (Αθιανός, & Κωνσταντινούδης, 2004).

Κατά την μέθοδο της Αγοράς η ιθύνουσα εταιρία χρεώνει τον λογαριασμό της συμμετοχής με την τρέχουσα αξία των μετοχών της εξαρτημένης κατά τον χρόνο της αγοράς, με την υπόθεση ότι το ποσό που κατέβαλε η ιθύνουσα κατά τον χρόνο της αγοράς αντανακλά την τρέχουσα αξία των μετοχών, κατά τον χρόνο αυτόν. Το σημαντικό της αρχής αυτής είναι ότι κατά την ενοποίηση, τα περιουσιακά στοιχεία της εξαρτημένης, συμπεριλαμβανομένου και του goodwill (υπεραξία επιχείρησης), πρέπει να αποτιμηθούν στην τρέχουσα αξία τους, κατά την ημέρα απόκτησης της συμμετοχής, προτού οι αξίες αυτών συναθροιστούν

με τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων της κυρίαρχης εταιρίας. (Αθιανός, & Κωνσταντινιούδης, 2004).

4.5.2 ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Στην περίπτωση που η αξία κτήσεως της συμμετοχής είναι μικρότερη της αντίστοιχης λογιστικής της αξίας, η επί έλλαπτον πιστωτική διαφορά μπορεί να οφείλεται σε υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού, επειδή αυτά εμφανίζονται υπερτιμημένα στο ισολογισμό της θυγατρικής ή υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού, επειδή αυτά εμφανίζονται υποτιμημένα στο ισολογισμό της θυγατρικής ή και τα δύο (Αισιόπουλος, 1993).

Στην λογιστική της ενοποίησης εκείνο που ερευνάται είναι αν η υποτίμηση στοιχείου του ενεργητικού ή η υπερτίμηση στοιχείου του παθητικού ήταν γνωστή στην μητρική επιχείρηση κατά τον χρόνο που αγόρασε τις μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια της θυγατρικής (Αισιόπουλος, 1993).

Γιατί, αν οι άνω διαφορές δεν υπήρχαν κατά τον χρόνο της απόκτησης των συμμετοχών, αλλά δημιουργήθηκαν μεταγενέστερα, τότε η πιστωτική διαφορά της πρώτης ενοποίησης χρησιμοποιείται για να αναπροσαρμοσθούν ανάλογα τα ως άνω περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής ώστε οι λογιστικές αξίες αυτών να προσαρμοσθούν με τις τρέχουσες αξίες κατά την ημερομηνία της πρώτης ενοποίησης, σύμφωνα με το άρθρο 103 του Ν. 2190/20.

Αν υποθέσουμε ότι κατά τον χρόνο της πρώτης ενοποίησης (π.χ. διαχειριστική χρήση 1.1 - 31.12.2010) περιλαμβάνεται στα βιβλία της θυγατρικής ένας επισφαλής πελάτης, ο οποίος κατά τον χρόνο αποκτήσεως των συμμετοχών της θυγατρικής από την μητρική (π.χ. διαχειριστική χρήση 1.1 - 31.12.2008) ήταν

βεβαίας εισπράξεως και για τον οποίο η θυγατρική επιχείρηση δεν σχημάτισε πρόβλεψη στα βιβλία της, τότε στον ενοποιημένο ισολογισμό η πιστωτική διαφορά ενοποίησης θα εμφανισθεί στον λογαριασμό **44.11** «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις».

Σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή οι διαφορές που προκύπτουν κατά τον αρχικό συμψηφισμό δεν μπορούν να αναπροσαρμόσουν τα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, τότε η διαφορά εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία ενοποίησης της κυρίαρχης στον λογαριασμό **16.91** «Διαφορές ενοποίησης».

Τέλος, εάν, κατά τον χρόνο αποκτήσεως των συμμετοχών από την μητρική ήταν γνωστό ότι, τα ενεργητικά στοιχεία της θυγατρικής στον ισολογισμό της ήταν υπερτιμημένα ή τα παθητικά της στοιχεία υποτιμημένα και για το λόγο αυτό η μητρική μείωσε το τίμημα αποκτήσεως των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής, τότε θεωρείται ότι την πρόβλεψη για ενδεχόμενη απώλεια κεφαλαίου από τις ανωτέρω διαφορές, τη σχημάτισε η μητρική επιχείρηση με μείωση του τιμήματος αγοράς όπως παρακάτω (Αληφαντής, 2010):

Λογιστική αξία μετοχών (ή εταιρικών μεριδίων) Θυγατρικής κατά το χρόνο αγοράς από τη μητρική επιχείρηση
90.000 €

Μείον: Πρόβλεψη για ενδεχόμενη απώλεια κεφαλαίου θυγατρικής
3.000 €

Αξία κτήσεως μετοχών (ή εταιρικών μεριδίων)
87.000 €

4.6 ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Ο βασικός σκοπός των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι η παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων του ομίλου

σαν να επρόκειτο για μία μόνο επιχείρηση. Συνεπώς, για την κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού, είναι απαραίτητο όλες οι πράξεις μεταξύ των εταιρειών του ομίλου, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως διεταιρικές, να συμψηφισθούν και να υποστούν τις αναγκαίες τροποποιήσεις, παρόλο που η καθεμιά από αυτές είναι νομικά έγκυρη και αυτοτελής πράξη. Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αλλά και την ελληνική νομοθεσία, οι διεταιρικές συναλλαγές αφορούν τις αμοιβαίες υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και υφίστανται κατά το χρόνο κατάρτισης του ενοποιημένου ισολογισμού. Επομένως, δεν θεωρείται διεταιρική μια απαίτηση ή υποχρέωση μεταξύ δύο εταιρειών του ομίλου που όμως δεν υφίστανται πλέον κατά το χρόνο κατάρτισης του ενοποιημένου ισολογισμού. Επίσης, διεταιρική πράξη αποτελούν και οι αγοραπωλησίες εμπορευμάτων ή προϊόντων που γίνονται μεταξύ των εταιρειών ενός ομίλου και μόνο για τις ποσότητες οι οποίες κατά το χρόνο κατάρτισης του ενοποιημένου ισολογισμού εξακολουθούν να βρίσκονται μέσα στον όμιλο.

4.6.1 ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Μεταξύ των επιχειρήσεων ενός ομίλου αναπτύσσονται ολοένα και πιο στενές σχέσεις συνεργασίας, όπως αγοραπωλησίες κάθε μορφής αποθεμάτων από τις οποίες προκύπτει κάποιο διεταιρικό κέρδος ή σε ορισμένες περιπτώσεις και ζημία. Οι συναλλαγές εμπορεύσιμων στοιχείων είναι ιδιαίτερα συχνές σε εταιρείες του ομίλου που έχουν μεταξύ τους μία κάθετη σύνδεση, όπως για παράδειγμα διαδοχική επεξεργασία των πρώτων υλών (Σακέλλης, 2004).

Από νομική άποψη, οι παραπάνω συναλλαγές αποτελούν ολοκληρωμένες και ισχυρές πράξεις που δημιουργούν συνήθως κέρδος για την πωλήτρια επιχείρηση και κόστος για την αγοράστρια. Από οικονομική άποψη όμως, εφόσον οι δύο εταιρείες (πωλήτρια και αγοράστρια) ανήκουν στον ίδιο όμιλο, αποτελούν μία

ενιαία οικονομική οντότητα και επομένως οι παραπάνω συναλλαγές δεν έχουν κανένα νόημα και είναι σαν να μην έχουν πραγματοποιηθεί ποτέ (Σακέλλης, 2004).

Τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από τέτοιου είδους συναλλαγές μεταξύ ενοποιούμενων επιχειρήσεων, απαλείφονται από τους σχετικούς λογαριασμούς των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης. Η απαλοιφή όμως γίνεται πάντοτε με βάση το ποσό που περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα της πωλήτριας επιχείρησης, ασχέτως αν η αγοράστρια καταβάλλει πρόσθετες δαπάνες προκειμένου να φέρει τα εμπορεύματα ή προϊόντα που απέκτησε κατά τις διεταιρικές συναλλαγές στην τελική τους κατάσταση και θέση. Με άλλα λόγια, η απαλοιφή γίνεται στην έκταση που τα πωληθέντα εμπορεύματα και προϊόντα, κατά την ενοποίηση εξακολουθούν να βρίσκονται μέσα στον όμιλο και δεν έχουν πωληθεί σε κάποιον τρίτο εκτός ομίλου. Στην περίπτωση αυτή εξαλείφεται τόσο το κέρδος, όσο και το κόστος ίσης αξίας που δημιουργήθηκε κατά τη συναλλαγή και τα αντίστοιχα εμπορεύματα ή προϊόντα αποτιμώνται στο αρχικό κόστος κτήσης (Σακέλλης, 2004).

Γενικά, όταν η μητρική επιχείρηση ασκεί πλήρη έλεγχο (100%) στη θυγατρική και πραγματοποιείται μεταξύ τους αγοραπωλησία, υπάρχει πλήρης απαλοιφή του διεταιρικού κέρδους τόσο από τα αποθέματα, όσο και από τα αποτελέσματα χρήσης. Όταν όμως η μητρική εταιρεία δεν ασκεί πλήρη έλεγχο στη θυγατρική, για την απαλοιφή των διεταιρικών κερδών υπάρχουν οι παρακάτω δύο απόψεις. Σύμφωνα με την πρώτη άποψη, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται για τη μειοψηφία και τα στοιχεία που απεικονίζονται σε αυτές αντανακλούν την οικονομική κατάσταση όλων των εταιρειών του ομίλου, σαν σύνολο. Επομένως, σύμφωνα με την άποψη αυτή, θα πρέπει να εξαλείφεται ολόκληρο το ποσό του κέρδους που προκύπτει από τη διεταιρική συναλλαγή. Σύμφωνα με τη δεύτερη άποψη, το διεταιρικό κέρδος των αποθεμάτων πρέπει να απαλείφεται μόνο κατά το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής εταιρείας στη

θυγατρική. Το υπόλοιπο ποσό του κέρδους, το οποίο αντιστοιχεί στη συμμετοχή τρίτων στο κεφάλαιο της θυγατρικής, αποτελεί τα δικαιώματα μειοψηφίας και πρέπει να εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό στον αντίστοιχο λογαριασμό (Τριάρχης, 2011)

Σε κάθε περίπτωση, και οι δύο παραπάνω απόψεις αφορούν πάντοτε την ποσότητα των πωληθέντων εμπορευμάτων και προϊόντων που κατά την ενοποίηση εξακολουθούν να βρίσκονται μέσα στον όμιλο και δεν έχουν πωληθεί σε κάποιον τρίτο εκτός ομίλου (Σακέλλης, 2004).

Οι διεταιρικές αγοραπωλησίες εμπορεύσιμων στοιχείων μπορούν να διακριθούν σε τρεις γενικές κατηγορίες, στις πωλήσεις της μητρικής εταιρείας προς κάποια θυγατρική του ομίλου, στις πωλήσεις θυγατρικής προς την μητρική εταιρεία, καθώς και στις πωλήσεις μιας θυγατρικής προς κάποια άλλη θυγατρική εταιρεία του ομίλου.

4.6.2 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ

Σε αυτή την περίπτωση διεταιρικής αγοραπωλησίας μπορεί να εφαρμοστεί μόνο η πρώτη από τις παραπάνω δύο απόψεις, δηλαδή ολική εξάλειψη του κέρδους που προκύπτει από τη συναλλαγή και αποτίμηση του αποθέματος στην αρχική τιμή κτήσης, υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι κατά την ενοποίηση, η ποσότητα των αποθεμάτων εξακολουθεί να βρίσκεται μέσα στον όμιλο (Σακέλλης, 2004).

Έστω ότι η μητρική εταιρεία Μ έχει στις αποθήκες τις 100 μονάδες εμπορεύματος, κόστους 100€ ανά μονάδα, από τις οποίες πουλάει στη θυγατρική Θ τις 80 μονάδες, έναντι 130€ ανά μονάδα. Μετά την παραπάνω πώληση, στον μεμονωμένο ισολογισμό της η εταιρεία Μ εμφανίζει απόθεμα 20 μονάδες εμπορεύματος, συνολικής αξίας $20 \times 100 = 2.000\text{€}$ και κέρδος $80 \times 30 = 2.400\text{€}$. Αντίστοιχα, η εταιρεία Θ εμφανίζει στον μεμονωμένο ισολογισμό της

απόθεμα εμπορεύματος 80 μονάδες, συνολικής αξίας $80 \times 130 = 10.400\text{€}$ Από το ποσό αυτό, τα 2.400€ αποτελούν το κέρδος της εταιρείας Μ.

Κατά την ενοποίηση, το διεταιρικό κέρδος εξαλείφεται με την εξής εγγραφή (Αληφαντής, 2010):

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
<i>Κέρδη από πώληση εμπορευμάτων (Μ)</i>	2.400	
<i>Αποθέματα (Θ)</i>		2.400

Έτσι, στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζεται απόθεμα εμπορεύματος 100 μονάδες στο αρχικό κόστος, δηλαδή 100€ ανά μονάδα και συνολικής αξίας 10.000€ και η παραπάνω αγοραπωλησία είναι σαν να μην πραγματοποιήθηκε ποτέ.

4.6.3 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗΤΡΙΚΗ

Σε αυτήν την περίπτωση διεταιρικής αγοραπωλησίας μπορεί να εφαρμοστεί οποιαδήποτε από τις παραπάνω δύο απόψεις, δηλαδή είτε ολική εξάλειψη του κέρδους που προκύπτει από τη συναλλαγή και αποτίμηση του αποθέματος στην αρχική τιμή κτήσης, είτε μερική εξάλειψη του κέρδους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής στη θυγατρική (Σακέλλης, 2004).

Έστω ότι η μητρική εταιρεία Μ συμμετέχει στη θυγατρική Θ με ποσοστό 60% και η Θ έχει απόθεμα 100 μονάδες εμπορεύματος, κόστους 100€ ανά μονάδα, από τις οποίες πουλάει στη μητρική Μ τις 80 μονάδες, έναντι 130€ ανά μονάδα.

a) *Ολική εξάλειψη διεταιρικού κέρδους.*

Με την παραπάνω πώληση, στον μεμονωμένο ισολογισμό της η εταιρεία Θ εμφανίζει απόθεμα 20 μονάδες εμπορεύματος, συνολικής αξίας $20 \times 100 = 2000\text{€}$ και κέρδος $80 \times 30 = 2.400\text{€}$. Αντίστοιχα, η εταιρεία Μ εμφανίζει στον μεμονωμένο ισολογισμό της απόθεμα εμπορεύματος 80 μονάδες, συνολικής αξίας $80 \times 130 = 10.400\text{€}$. Από το ποσό αυτό, τα 2.400€ αποτελούν το κέρδος της εταιρείας Θ. Σύμφωνα με τη μέθοδο της ολικής εξάλειψης του διεταιρικού κέρδους κατά την ενοποίηση, το διεταιρικό κέρδος εξαλείφεται με την εξής εγγραφή (Αληφαντής, 2010):

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
<i>Κέρδη από πώληση εμπορευμάτων (Θ)</i>	2.400	
<i>Αποθέματα (Μ)</i>		2.400

Έτσι, στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζεται απόθεμα εμπορεύματος 100 μονάδες στο αρχικό κόστος, δηλαδή 100€ ανά μονάδα και συνολικής αξίας 10.000€ και η παραπάνω αγοραπωλησία είναι σαν να μην πραγματοποιήθηκε ποτέ.

b) *Μερική εξάλειψη διεταιρικού κέρδους.*

Σύμφωνα με τη δεύτερη μέθοδο της μερικής εξάλειψης του διεταιρικού κέρδους ανάλογα με τη συμμετοχή της μητρικής, το ποσό του διεταιρικού κέρδους που αναλογεί στη συμμετοχή της εταιρείας Μ στη Θ και πρέπει να εξαλειφθεί, είναι $2.400 \times 60\% = 1.440\text{€}$, ενώ το ποσό που αντιστοιχεί στα δικαιώματα μειοψηφίας είναι $2.400 \times 40\% = 960\text{€}$. Επομένως, η εγγραφή ενοποίησης και εξάλειψης του ανάλογου ποσού διεταιρικού κέρδους, είναι η εξής (Αληφαντής, 2010):

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
--------------------	---------------	----------------

<i>Κέρδη από πώληση εμπορευμάτων (Θ)</i>	2.400
<i>Αποθέματα (Μ)</i>	1.440
<i>Δικαιώματα μειοψηφίας</i>	960

Έτσι, στον ενοποιημένο ισολογισμό οι συνολικές μονάδες αποθέματος εμπορευμάτων θα ανέρχονται σε 100, συνολικής αξίας 10.960€ (το συνολικό απόθεμα των 100 μονάδων εμπορεύματος συνεχίζει να υπάρχει στο εσωτερικό του ομίλου και αποτιμάται στην τιμή κτήσης του). Επομένως η παραπάνω αξία προκύπτει ως εξής (Αληφαντής, 2010):

$$20 \text{ μον. (στην κατοχή της } \Theta) \times 100 = 2000\text{€}$$

$$80 \text{ μον. (στην κατοχή της } \text{M}) \times 130 = 10.400 - 1.440 = 8.960\text{€}$$

4.6.4 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗΣ ΠΡΟΣ ΚΑΠΟΙΑ ΑΛΛΗ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ

Όπως στην παραπάνω περίπτωση διεταιρικής αγοραπωλησίας, έτσι και σε αυτήν, μπορεί να εφαρμοστεί είτε ολική εξάλειψη του κέρδους που προκύπτει από τη συναλλαγή και αποτίμηση του αποθέματος στην αρχική τιμή κτήσης, είτε μερική εξάλειψη του κέρδους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής στη θυγατρική (Φίλιος, 1994).

Έστω ότι η μητρική εταιρεία Μ συμμετέχει στη θυγατρική Θ με ποσοστό 60% και στην Γ με 70%. Η Θ έχει απόθεμα 100 μονάδες εμπορεύματος, κόστους 100€ ανά μονάδα, από τις οποίες πουλάει στη Γ τις 80 μονάδες, έναντι 130€ ανά μονάδα.

α) Ολική εξάλειψη διεταιρικού κέρδους.

Το συνολικό διεταιρικό κέρδος που προκύπτει από την παραπάνω αγοραπωλησία και πρέπει να εξαλειφθεί, είναι $80 \times (130 - 100) = 2.400\text{€}$ και εξαλείφεται με την παρακάτω εγγραφή (Αληφαντής, 2010):

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
<i>Κέρδη από πώληση εμπορευμάτων (Θ)</i>	2.400	
<i>Αποθέματα (Γ)</i>		2.400

Η αρχική συνολική ποσότητα αποθέματος εμπορευμάτων συνεχίζει να υπάρχει στο εσωτερικό του ομίλου και αποτιμάται στην αρχική τιμή κόστους, δηλαδή τα 100€ Έτσι στον ενοποιημένο ισολογισμό τα αποθέματα θα εμφανίζονται με συνολική αξία 10.000€

b) Μερική εξάλειψη διεταιρικού κέρδους.

Το ποσό του διεταιρικού κέρδους που αναλογεί στον όμιλο και πρέπει να εξαλειφθεί είναι $2.400 \times 60\% = 1.440\text{€}$ Αντίστοιχα, το ποσό του διεταιρικού κέρδους που αναλογεί στους τρίτους εκτός ομίλου, δηλαδή τα δικαιώματα μειοψηφίας, είναι $2.400 \times 40\% = 960\text{€}$ Η εγγραφή ενοποίησης και εξάλειψης του ανάλογου ποσού διεταιρικού κέρδους, είναι η εξής (Αληφαντής, 2010):

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
<i>Κέρδη από πώληση εμπορευμάτων (Θ)</i>	2.400	
<i>Αποθέματα (Γ)</i>		1.440
<i>Δικαιώματα μειοψηφίας</i>		960

Όπως και στην προηγούμενη περίπτωση, η συνολική αξία του αποθέματος εμπορευμάτων που εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό, είναι 10.960€ (100 μονάδες). Επίσης, στο παθητικό του ενοποιημένου ισολογισμού θα εμφανίζεται ο λογαριασμός «δικαιώματα μειοψηφίας» με πιστωτικό υπόλοιπο 960€

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΝΟΜΟΣ 4308/2014

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο Ν. 4308/2014 έχει ενσωματώσει πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

Απλοποιείται περαιτέρω ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), και αφετέρου ενοποιεί, βελτιώνει και συμπληρώνει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πριν από τριάντα πέντε χρόνια.

5.2 ΒΑΣΙΚΑ ΟΦΕΛΗ

Τα βασικά οφέλη είναι ότι

- ✓ αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα

διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές.

- ▼ Καταργούνται οι κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που είχε ξεκινήσει με τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτοί οι κανόνες συνεπάγονται μειωμένο κόστος λειτουργίας, ενώ, ταυτόχρονα, διασφαλίζουν τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων.
- ▼ Οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται, ευχερώς, κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές. Ο νέος νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών.
- ▼ Καταργείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992). Επίσης, αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης Χρηματοδοτικών Μισθώσεων (leasing).
- ▼ Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών.
- ▼ Σημαντική καινοτομία του νέου νόμου αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή.

- ✓ Υποχρεούνται οι εταιρείες να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου Ισολογισμού που θα συντάξουν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου.

5.3 ΜΕΡΗ Ν.4308/2014

Περιλαμβάνει οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα και ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του ΚΦΑΣ

- Κεφάλαιο 1 – Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους
- Κεφάλαια 2 και 3 – ΚΦΑΣ: Λογιστικά αρχεία και παραστατικά πωλήσεων
- Κεφάλαια 4, 5 και 6 – Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κανόνες επιμέτρησης και προσάρτημα (σημειώσεις) και απαλλαγές
- Κεφάλαιο 7 – Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Κεφάλαιο 8 – Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις
- Παράρτημα Α – Ορισμοί
- Παράρτημα Β – Υποδείγματα ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Παραρτήματα Γ και Δ – Σχέδιο λογαριασμών και σύνδεση σχεδίου λογαριασμών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων

■ Οι υποχρεώσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθός τους, αξιοποιώντας τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ για απλοποιήσεις και απαλλαγές.

Το κεφάλαιο 2 «Λογιστικά Αρχεία», με το οποίο αντικαθίστανται οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., περιέχει λογιστικές δικλίδες και επιχειρηματικές πρακτικές που οι επιχειρήσεις από μόνες τους εφαρμόζουν για διαχειριστικούς λόγους.

Το Κεφάλαιο 3, επαναλαμβάνει με βελτιώσεις αυτούσιες σχετικές ρυθμίσεις του Κ.Φ.Α.Σ. περί τιμολογίου πώλησης, που προέρχονται στο σύνολό τους από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περί ΦΠΑ.

Στο κεφάλαιο 4 παρουσιάζονται οι βασικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την οδηγία 2013/34/ΕΕ και ορίζονται οι καταστάσεις που συντάσσουν οι υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθός τους, ακολουθώντας τα κριτήρια του άρθρου 2.

Το Κεφάλαιο 5 αναφέρεται στους βασικούς κανόνες επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων είτε με βάση το ιστορικό κόστος, είτε στην εύλογη αξία για επιλεγμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Επίσης, περιγράφονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και της καθαρής θέσης, οι συναλλαγές και τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα και τέλος ο χειρισμός μεταβολών λογιστικών πολιτικών και διόρθωσης λαθών.

Την 1 Ιανουαρίου του 2015 και εφεξής οι επιχειρήσεις μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και τις ίδιες εσωτερικές διαδικασίες. Οι νέοι κανόνες, κυρίως, αφορούν θέματα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και νέα υποδείγματα σύνταξης λογιστικών καταστάσεων. Αυτές τις αλλαγές οι επιχειρήσεις θα

κληθούν να τις υλοποιήσουν στις αρχές του έτους 2016 για τις καταστάσεις του 2015.

Ρυθμίζεται το ζήτημα της τεκμηρίωσης διακίνησης των αποθεμάτων και εκσυγχρονίζονται οι σχετικές ρυθμίσεις με δελτίο αποστολής, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος. Δίνεται βαρύτητα στη τεκμηρίωση των διαθέσιμων αποθεμάτων με σύγχρονες τεχνικές ακολουθώντας τη διεθνή πρακτική. Διατηρείται η χρήση ταμειακής μηχανής ή φορολογικού μηχανισμού για πωλήσεις λιανικής, με δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων.

5.4 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ν.4308/2014

- ✓ Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές εταιρείας και ΙΚΕ.
- ✓ Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ΟΕ ή ΕΕ, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα από αυτά που αναφέρονται ανωτέρω ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- ✓ Η ΕΕ, η ΟΕ, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- ✓ Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του

Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν. 4270/2014.

5.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ):

- ✓ Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος. Το υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα δεν εμπίπτει στην κατηγορία των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, δεδομένου ότι δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα όντας τμήμα μιας αλλοδαπής τράπεζας που λειτουργεί υπό την πλήρη εποπτεία των αρχών της χώρας της. Μπορεί να τα εφαρμόζει όμως τα ΔΠΧΑ εναλλακτικά της εφαρμογής των λογιστικών κανόνων του Ν. 4308/2014.
- ✓ Οντότητες εγκατεστημένες στην Ελλάδα που είναι θυγατρικής οντότητας με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής,
- ✓ Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας,
- ✓ Οι Α.Ε.Π.Ε.Υ. του Ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ),
- ✓ Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν. 3371/2005, Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Ν. 2778/1999,
- ✓ Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν. 2367/1995,

- ✓ Οι ΑΕΔΑΚ του Ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ),
- ✓ Οι οντότητες χαρτοφυλακίου και
- ✓ Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Κάθε άλλη οντότητα μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα ΔΠΧΑ, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την ΕΕ. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ.

Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ΔΠΧΑ, συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ΔΠΧΑ εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014.

5.6 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Πολύ μικρές οντότητες - Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): ΕΥΡΩ 350 000,
- ✓ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 700 000,
- ✓ Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

Οι ΕΕ, οι ΟΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούνται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή

άλλη νομοθετική διάταξη εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του ΕΥΡΩ 1 500 000.

Μικρές οντότητες. Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού: ΕΥΡΩ 4 000.000,
- ✓ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 8 000 000,
- ✓ Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

Μεσαίες οντότητες. Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): ΕΥΡΩ 20 000 000,
- ✓ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 40 000 000,
- ✓ Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Μεγάλες οντότητες. Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- ✓ Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): ΕΥΡΩ 20 000 000,
- ✓ Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: ΕΥΡΩ 40 000 000,
- ✓ Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων που αναφέρθηκαν παραπάνω για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή

κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

5.7 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

- ✓ Έναρξη Ισχύος του Νόμου.
- ✓ Πρώτη εφαρμογή των κανόνων επιμέτρησης και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων – αναδρομική προσαρμογή ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (αλλαγή λογιστικών πολιτικών).
- ✓ Δυνατότητα επιλογής μη αναδρομικής προσαρμογής ορισμένων ή όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν αυτή είναι πρακτικά δυσχερής ή το απαιτούμενο κόστος είναι σημαντικό.
- ✓ Βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν υιοθετείται το ιστορικό κόστος.
- ✓ Βάση επιμέτρησης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν υιοθετείται η εύλογη αξία.
- ✓ Κονδύλια του Ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Νόμου συνεχίζουν να αναγνωρίζονται με βάση το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο μέχρι τη ολοσχερή απόσβεσή τους ή την με οποιονδήποτε τρόπο διάθεσή τους.
- ✓ Γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για μετάβαση στα ΕΛΠ.
- ✓ Απαλλαγές που παρέχονται σε μικρές και πολύ μικρές οντότητες.
- ✓ Κατάργηση ορισμένων άρθρων και παραγράφων του Κ.Ν. 2190/1920 και του Κ.Ν. 3190/1955 και αντιστοίχιση των άρθρων αυτών με τα άρθρα του Νόμου 4308/2014.

- ✓ Κατάργηση ορισμένων άρθρων του Ν.Δ. 400/1970 «περί ασφαλιστικών επιχειρήσεων».
- ✓ Κατάργηση του Π.Δ.1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών. Δυνατότητα χρήσης των ανωτέρω λογιστικών σχεδίων από όποιες οντότητες επιθυμούν να διατηρήσουν το σχέδιο λογαριασμών της 31 Δεκεμβρίου 2014.
- ✓ Τροποποίηση της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/1920 που αφορά στα κριτήρια ελέγχου από τους νόμιμους ελεγκτές του Ν.3693/2008.
- ✓ Λοιπές ρυθμίσεις.

5.8 ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Αλλαγή στον τρόπο απεικόνισης των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση συγκεκριμένα υποδείγματα που προβλέπονται από το Νόμο.

- ✓ Περιπτώσεις αποκλίσεων από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων.
- ✓ Κατάργηση του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων για όλες τις κατηγορίες οντοτήτων.
- ✓ Εφαρμογή της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης για τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες.
- ✓ Εφαρμογή της Κατάστασης Χρηματοροών μόνο για τις μεγάλες οντότητες.

- ✓ Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων είναι πολύ αναλυτικό και περιλαμβάνει περισσότερες πληροφορίες σε σύγκριση με το Προσάρτημα βάσει των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920.

Οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παραμένουν σε γενικές γραμμές οι ίδιες, με τρεις σημαντικές αλλαγές οι οποίες είναι:

- ✓ Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρώνται μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισής τους στην εύλογη αξία τους.
- ✓ Παρέχεται η δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα σχετικά ΔΠΧΑ στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- ✓ Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά, ενώ οι μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους.
- ✓ Οι σημαντικότερες αλλαγές που αφορούν στην αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνοψίζονται παρακάτω.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση (ασχέτως δηλαδή εάν έχει ξεκινήσει η οντότητα να το χρησιμοποιεί) για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

Η απόσβεση διενεργείται, με ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Δεν προβλέπεται αναπροσαρμογή αξίας των παγίων με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας. Προβλέπονται διατάξεις αναφορικά με ενδείξεις απομείωσης παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. Τα περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται στην Εταιρεία με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ιδιοκτησίας της Εταιρείας και υπόκεινται στους ίδιους κανόνες με αυτά.

Παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία τους (ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα).

Παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων, μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, στην εύλογη αξία τους (ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, επενδυτικά ακίνητα).

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

- ✓ Ο νόμος εισάγει την κατηγορία «βιολογικά περιουσιακά στοιχεία».
- ✓ Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
- ✓ Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

- ✓ Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Αποθέματα

- ✓ Η χρήση της μεθόδου αποτίμησης LIFO (τελευταίο εισαχθέν-πρώτο εξαχθέν) δεν επιτρέπεται.
- ✓ Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- ✓ Ο νόμος διαχωρίζει τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ομόλογα) τα οποία μετά την αρχική τους αναγνώριση επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος τους με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο.
- ✓ Εισάγεται η έννοια της απομείωσης αντί της πρόβλεψης υποτίμησης. Ο νόμος αναφέρει τις περιπτώσεις στις οποίες υφίστανται ενδείξεις απομείωσης.
- ✓ Όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται σε εύλογη αξία μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης ταξινομούνται σε κατηγορίες (διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου, χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση) για τις οποίες εφαρμόζονται διαφορετικοί κανόνες αναγνώρισης της θετικής ή αρνητικής διαφοράς που προκύπτει.

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο εάν η επιμέτρηση με τον κανόνα αυτό έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία

Η επιμέτρηση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους είναι δυνατό να γίνει είτε στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν τα αποτελέσματα της αναλογιστικής μεθόδου έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Κρατικές επιχορηγήσεις

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ή δαπάνες αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις και όχι ως αποθεματικά.

Αναβαλλόμενοι φόροι

Παρέχεται η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών.

Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι μεταβολές της εύλογης αξίας.

Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

Οι σημαντικότερες αλλαγές στα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων είναι οι εξής:

- ✓ Βάσει των υποδειγμάτων των οικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β δεν προβλέπονται κατηγορίες κονδυλίων εκτάκτων και ανοργάνων εσόδων και εξόδων.
- ✓ Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων.
- ✓ Έξοδα και ζημιές προκύπτουν από επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, ή σχετίζονται με την απομείωση περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Οι τόκοι που προκύπτουν από την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.

Στοιχεία της καθαρής θέσης

- ✓ Οι σημαντικότερες αλλαγές στα στοιχεία της καθαρής θέσης είναι οι εξής:
- ✓ Οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, οι οποίες αναγνωρίζονται απευθείας στην καθαρή θέση βάσει των προβλέψεων αυτού του νόμου.
- ✓ Οι κρατικές επιχορηγήσεις επενδύσεων βάσει αναπτυξιακών νόμων δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία της καθαρής θέσης.

5.9 ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των Οικονομικών Καταστάσεων γίνεται πιο αναλυτικό και εκτενές συγκρινόμενο με το προσάρτημα βάσει των προβλέψεων του Κ.Ν. 2190/1920. Οι σημαντικότερες αλλαγές/προσθήκες συνοψίζονται στα παρακάτω:

- ✓ Παρέχονται αναλύσεις και πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (εφόσον αυτές δεν παρέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) οι οποίες παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- ✓ Βάσει του νόμου εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.
- ✓ Ο πίνακας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων εφόσον έχει γίνει επιμέτρηση σε εύλογη αξία, παρουσιάζει την εύλογη αξία στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι ξεχωριστά. Επίσης τις απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο καθώς και τις απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- ✓ Ο νόμος απαιτεί να γίνεται αναφορά στη φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον Ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

5.10 ΝΕΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Για τις πολύ μικρές οντότητες (με τη μορφή της Ε.Ε., Ο.Ε., και οι ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, εκτός των Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και της Ε.Ε. κατά μετοχές) παρέχονται πλήθος απλοποιήσεων:

- ✓ απαλλαγές από το λογιστικό σχέδιο,
- ✓ απαλλαγή περί της λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική τους ουσία, μπορούν να χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας,
- ✓ δεν χρειάζεται να εφαρμόζουν τις διατάξεις για την απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων,
- ✓ μπορούν να αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία,
- ✓ απαλλάσσονται της χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος, μπορούν να αναγνωρίζουν ζημίες απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με βάση τη φορολογική νομοθεσία, μπορούν να αναγνωρίζουν τις προβλέψεις και τις κρατικές επιχορηγήσεις σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία,
- ✓ μπορούν να μην αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογία,
- ✓ μπορούν να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί εύλογων αξιών και της αναδρομικής διόρθωσης λαθών καθώς και από αλλαγές λογιστικών πολιτικών.
- ✓ Απαλλαγές από πολλές πληροφορίες του Προσαρτήματος.
- ✓ Οι οντότητες των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των ΕΥΡΩ 150 000 από πωλήσεις αγαθών, δύνανται

να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.

- ✓ Οι οντότητες που επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δεν διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις 3 τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

Για τις πολύ μικρές οντότητες (με τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές, Ι.Κ.Ε., και Ο.Ε. ή Ε.Ε. όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ε.Ε. κατά μετοχές, Ι.Κ.Ε.) που καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων παρέχονται οι εξής απλοποιήσεις:

- ✓ Μπορούν να μη εφαρμόζουν τις διατάξεις περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
- ✓ Μπορούν να μη εφαρμόζουν τις διατάξεις περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.
- ✓ Απαλλαγές από πολλές πληροφορίες του Προσαρτήματος.
- ✓ Για τις μικρές και μεσαίες οντότητες παρέχονται συγκεκριμένες απαλλαγές από τις πληροφορίες του Προσαρτήματος.

Οι παρακάτω πολύ μικρές οντότητες (με τη μορφή της Ε.Ε., Ο.Ε., και οι ατομικές επιχειρήσεις) έχουν τη δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων και παρέχουν ορισμένες μόνο από τις πληροφορίες του Προσαρτήματος:

- ✓ Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.
- ✓ Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- ✓ Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν. 27/1975.

5.11 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

5.11.1 Άρθρο 16 – Ορισμός των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Με το άρθρο 16 του νόμου, ορίζεται ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας ενσωματώνουν όλες τις συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία της εκάστοτε περιόδου και παρουσιάζουν εύλογα τα παρακάτω στοιχεία

- Τα περιουσιακά στοιχεία.
- Τις υποχρεώσεις.
- Την καθαρή θέση.
- Τα έσοδα και τα έξοδα.
- Τα κέρδη και τις ζημίες.
- Τις χρηματοροές.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποχρεούται να συντάσσει η κάθε οικονομική οντότητα, αποτελούν συνάρτηση του μεγέθους τους, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Χρηματοοικονομική Κατάσταση	Μεγάλες Οντότητες	Μεσαίες Οντότητες	Μικρές και Πολύ Μικρές Οντότητες	Πολύ Μικρές Οντότητες (προαιρετικά)*	Πολύ Μικρές Οντότητες (άρθρου 1.2.γ, δηλαδή Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική κλπ)*
Ισολογισμός	√	√	√	Συνοπτικός	-
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	√	√	√	Συνοπτική	Συνοπτική
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	√	√	-	-	-
Κατάσταση Χρηματοροών	√	-	-	-	-
Προσάρτημα	√	√	√	√	√
* εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία					

Πηγή: Χατζησταυράκης Μ., 2015, σελ. 3.

Ο ισολογισμός είναι η οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση (ίδια κεφάλαια) της οντότητας. Η δομή του ισολογισμού βασίζεται στην παρακάτω σχέση:

Περιουσιακά στοιχεία = Ίδια κεφάλαια + Υποχρεώσεις

Τα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να κατατάσσονται σε κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα και οι υποχρεώσεις σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες. Ο ισολογισμός καταρτίζεται σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.1.1 ή Β.1.2 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014. Η επιχείρηση επιλέγει ένα εκ των δύο υποδειγμάτων ανάλογα με το αν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης ή στην εύλογη αξία. Ο συνοπτικός ισολογισμός των πολύ μικρών οντοτήτων καταρτίζεται με βάση το υπόδειγμα Β.5 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζει τα έσοδα και τα έξοδα, τα κέρδη και τις ζημίες και τους φόρους μιας οντότητας. Η δομή της κατάστασης

αποτελεσμάτων βασίζεται στον τρόπο με τον οποίο η οντότητα επιλέγει να αναλύει και να παρουσιάζει τα έξοδά της.

Υπάρχουν δύο τρόποι παρουσίασης:

1. Κατάταξη εξόδων κατά λειτουργία.
2. Κατάταξη εξόδων κατ' είδος.

Οι καταστάσεις αποτελεσμάτων κατά λειτουργία και κατ' είδος παρουσιάζονται σύμφωνα με τα υποδείγματα B.2.1 και B.2.2 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014 αντίστοιχα.

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης ή ιδίων κεφαλαίων αποτελεί συστατικό μέρος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και απεικονίζει τη μεταβολή της καθαρής θέσης για τη συγκεκριμένη περίοδο που καταρτίζονται οι καταστάσεις. Η μεταβολή στην καθαρή θέση αντιπροσωπεύει:

- Τα συνολικά κέρδη ή ζημίες της περιόδου.
- Τις μεταβολές που προήλθαν από τις συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες της οντότητας.
- Τις επιδράσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και τη διόρθωση λαθών.

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.3 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014.

Η κατάσταση χρηματοροών ή κατάσταση ταμειακών ροών απεικονίζει τα χρηματικά ποσά που εισέρχονται (εισροές) και εξέρχονται (εκροές) από μία επιχείρηση σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Δηλαδή, είναι οι κάθε είδους εισπράξεις και πληρωμές που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση. Τα έσοδα μιας επιχείρησης αποτελούν θετικές χρηματοροές, ενώ τα έξοδα αντίστοιχα

είναι αρνητικές χρηματοροές. Η διαφορά θετικών και αρνητικών χρηματοροών απεικονίζουν τις καθαρές χρηματοροές.

Για την κατάρτιση της κατάστασης χρηματοροών είναι απαραίτητη η γνώση των κάτωθι μεγεθών:

- Του συνολικού κεφαλαίου επένδυσης.
- Των ετήσιων δαπανών (σταθερά και αναλογικά λειτουργικά έξοδα, τόκοι, χρεολύσια, φόρος εισοδήματος, επιπρόσθετες εκταμιεύσεις κεφαλαίου και λοιπά έξοδα).
- Των ετήσιων εσόδων.
- Των ετήσιων αποσβέσεων.

Οι χρηματοροές διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες ροών:

α) Λειτουργικές ροές, οι οποίες σχετίζονται με την παραγωγή και πώληση των προϊόντων, καθώς και με την παροχή των υπηρεσιών της επιχείρησης.

β) Επενδυτικές ροές, οι οποίες είναι οι χρηματικές ροές που έχουν να κάνουν με τις αγορές και πωλήσεις πάγιου ενεργητικού και χρεογράφων άλλων εταιρειών για μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

γ) Χρηματοδοτικές ροές, οι οποίες περιλαμβάνουν τις χρηματικές ροές από την έκδοση μετοχών, την επανεξαγορά μετοχών, την καταβολή μερισμάτων.

Η κατάσταση χρηματοροών συντάσσεται μόνο από τις μεγάλες οντότητες, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.4 του παραρτήματος Β του Ν. 4308/2014.

Βασικές αρχές για τη μορφή των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι οι εξής:

- Απαγόρευση συμψηφισμών κονδυλίων, εκτός εάν προβλέπεται:

- κέρδη και ζημίες αντισταθμίζοντος και αντισταθμισμένου
- αναβαλλόμενοι φόροι ισολογισμού και κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.
 - Επιτρέπεται συγχώνευση κονδυλίων μόνο για:
 - σκοπούς εύλογης παρουσίασης
 - μεγαλύτερη σαφήνεια.
 - Επιτρέπεται μεταβολή δομής και περιεχομένου μόνο για:
 - περαιτέρω ανάλυση
 - προσθήκη μη υπαρχόντων κονδυλίων.
 - Επιτρέπεται προσαρμογή μορφής, περιεχομένου και ονοματολογίας σε ιδιαίτερη φύση κλάδου δραστηριότητας.

5.11.2 Άρθρο 17 – Γενικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Με το άρθρο 17 του νόμου, ορίζονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σαφήνεια σύμφωνα με τις ακόλουθες γενικές αρχές:

Τη θεμελιώδη παραδοχή του δεδουλευμένου, όπου τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή τους και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των λογιστικών περιόδων τις οποίες αφορούν.

Τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της για το προβλεπόμενο μέλλον και συνεπώς δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να ρευστοποιήσει ή να περικόψει σημαντικά την κλίμακα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Το προβλεπόμενο μέλλον αξιολογείται για διάστημα δώδεκα μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται με βάση την παραδοχή αυτή, τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις και οι προβλέψεις επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.

Οι λογιστικές αρχές και οι βάσεις επιμέτρησης χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο.

Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με αυτά της κλειόμενης περιόδου προσαρμόζονται ανάλογα.

Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπονται.

Οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα.

Όλα τα στοιχεία που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.

Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού, σε κάθε περίοδο, συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, εκτός εάν έχουν γίνει αναμορφώσεις κονδυλίων στη συγκριτική περίοδο.

Κάθε κονδύλι της τρέχουσας περιόδου αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου.

Η μη αναγνώριση και παρουσίαση στοιχείων δεν υποκαθίσταται από σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται.

Οι απαιτήσεις του νόμου παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης δεν είναι σημαντική.

Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν την ημερομηνία του ισολογισμού

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

6.1. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΩΣ

Για την καλλίτερη κατανόηση των περί ενοποίησης διατάξεων του ν. [4308/2014](#) και των σημαντικότερων διαφορών με τις ρυθμίσεις των Δ.Π.Χ.Α., στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, παρατίθεται το ακόλουθο αριθμητικό παράδειγμα:

Η ανώνυμη εταιρεία «Μ», την 1.1.20X1 απέκτησε:

Το 70% των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας «Θ», η οποία εφεξής καθίσταται θυγατρική της, αντί του ποσού των €1.000.000.

Το 30% των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας «Σ», η οποία εφεξής καθίσταται συγγενής της, αντί του ποσού των €300.000

Οι ισολογισμοί των ανώνυμων εταιρειών «Μ», «Θ» και «Σ» κατά την ημερομηνία της αποκτήσεως 1.1.20X1 και πριν από τη συναλλαγή της αποκτήσεως είχαν ως ακολούθως:

Ισολογισμοί 1.1.20X1	«Μ»	«Θ»	«Σ»
Περιουσιακά στοιχεία			
Μη κυκλοφορούντα			

Γήπεδα	100.000	30.000	20.000
Κτίσματα	900.000	170.000	130.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	150.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	2.000.000	500.000	300.000
Κυκλοφορούντα			
Εμπορεύματα	800.000	400.000	200.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	100.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	2.000.000	300.000	200.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	3.300.000	1.000.000	500.000
Σύνολο ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	800.000
Καθαρή θέση			
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	400.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	80.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	20.000
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.500.000	1.000.000	500.000
Υποχρεώσεις			
Τραπεζικά δάνεια	1.000.000	200.000	150.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	100.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	50.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	300.000
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	800.000

Από την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων των εταιρειών «Θ» και «Σ» στην εύλογη αξία τους προσδιορίστηκαν οι ακόλουθες διαφορές αποτιμήσεως:

Διαφορές αποτιμήσεως	«Θ»	«Σ»
Γήπεδα	20.000	15.000
Κτίσματα	40.000	35.000

Λοιπά ενσώματα στοιχεία	140.000	100.000
Εμπορεύματα	-20.000	-10.000
Εμπορικές απαιτήσεις	-30.000	-20.000
Λοιπές υποχρεώσεις	-20.000	-10.000
Σύνολο	130.000	110.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (25%)	-32.500	-27.500
	97.500	82.500

Ο ισολογισμός της εταιρείας «Μ» θα επηρεαστεί από την ακόλουθη λογιστική εγγραφή της αποκτήσεως των συμμετοχών:
Λογιστική εγγραφή αποκτήσεως των συμμετοχών:

Λογιστική εγγραφή αποκτήσεως των συμμετοχών	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις	1.000.000	
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		
- Κόστος κτήσεως	300.000	
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		1300.000
	1.300.000	1.300.000

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα και με την υπόθεση ότι ο συντελεστής φόρου εισοδήματος ανέρχεται σε 25%, ζητείται να καταρτιστεί ο ενοποιημένος ισολογισμός των εταιρειών «Μ», «Θ» και «Σ» κατά την ημερομηνία της αποκτήσεως (2.1.20X1), σύμφωνα, τόσο με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#), όσο και τις ρυθμίσεις των Δ.Π.Χ.Α.

Απάντηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#)

α) Υπολογισμοί

	«Θ»
--	-----

Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	x 70%
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική	700.000
Κόστος αποκτήσεως συμμετοχής	1.000.000
Διαφορά συμψηφισμού θυγατρικής	300.000

	«Θ»
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο	x 30%
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη θυγατρική	300.000

	«Σ»
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	500.000
Διαφορές αποτιμήσεως	82.500
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων	582.500
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	x 30%
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική	174.750
Κόστος αποκτήσεως συμμετοχής	300.000
Υπεραξία συγγενούς	125.250

β) Λογιστικές εγγραφές ενοποιήσεως

(1)	Χρέωση	Πίστωση
Κεφάλαιο (800.000 x 70% =)	560.000	
Αποθεματικά (150.000 x 70% =)	105.000	
Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 70% =)	35.000	
Διαφορές συμψηφισμού	300.000	
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις		1.000.000
Συμψηφισμός συμμετοχής στη «Θ»	1.000.000	1.000.000

(2)	Χρέωση	Πίστωση
Γήπεδα (20.000 x 70% =)	14.000	
Κτίσματα (40.000 x 70% =)	28.000	
Λοιπά ενσώματα στοιχεία (140.000 x 70% =)	98.000	
Υπεραξία	231.750	
Εμπορεύματα (20.000 x 70% =)		14.000
Εμπορικές απαιτήσεις (30.000 x 70% =)		21.000
Λοιπές υποχρεώσεις (20.000 x 70% =)		14.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		22.750
Διαφορές συμψηφισμού		300.000
Διαφορές αποτιμήσεως «Θ»	371.750	371.750

(3)	Χρέωση	Πίστωση
Κεφάλαιο (800.000 x 30% =)	240.000	
Αποθεματικά (150.000 x 30% =)	45.000	
Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 30% =)	15.000	
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		300.000
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη «Θ»	300.000	300.000

(4)	Χρέωση	Πίστωση
-----	--------	---------

Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		
- Εύλογη αξία	174.750	
- Υπεραξία	125.250	
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		300.000
- Κόστος κτήσεως		
Ενσωμάτωση συγγενούς εταιρείας «Σ»	300.000	300.000

Ανακεφαλαίωση λογιστικών εγγραφών ενοποιήσεως	α/α	Χρέωση	α/α	Πίστωση
Γήπεδα	(2)	14.000		
Κτίσματα	(2)	28.000		
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	(2)	98.000		
Υπεραξία	(2)	231.750		
Διαφορές συμψηφισμού	(1)	300.000	(2)	300.000
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις			(1)	1.000.000
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις				
- Κόστος κτήσεως			(4)	300.000
- Εύλογη αξία	(4)	174.750		
- Υπεραξία	(4)	125.250		
Εμπορεύματα			(2)	14.000
Εμπορικές απαιτήσεις			(2)	21.000
Κεφάλαιο	(1)+(3)	800.000		
Αποθεματικά	(1)+(3)	150.000		
Αποτελέσματα εις νέο	(1)+(3)	50.000		
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο			(3)	300.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις			(2)	22.750
Λοιπές υποχρεώσεις			(2)	14.000
Σύνολο		1.971.750		1.971.750

γ) Κατάρτιση ενοποιημένου ισολογισμού

Ενοποιημένος ισολογισμός 1.1.20Χ1	«Μ»	«Θ»	Σύνολο	Εγγραφές ενοποιήσεως		Ενοποιημέν ος ισολογισμό ς
				Χ	Π	
Περιουσιακά στοιχεία						
Μη κυκλοφορούντα						
Γήπεδα	100.000	30.000	130.000	14.000		144.000
Κτίσματα	900.000	170.000	1.070.000	28.000		1.098.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	1.300.000	98.000		1.398.000
Υπεραξία	0	0	0	231.750		231.750
Διαφορές συμψηφισμού	0	0	0	300.000	300.000	0
Συμμετοχές σε θυγατρικές	1.000.000	0	1.000.000		1.000.000	0
Συμμετοχές σε συγγενείς		0	0			
- Κόστος κτήσεως	300.000	0	300.000		300.000	0
- Εύλογη αξία	0	0	0	174.750		174.750
- Υπεραξία	0	0	0	125.250		125.250
Σύνολο μη κυκλοφορούντω ν	3.300.000	500.000	3.800.000			3.171.750
Κυκλοφορούντα						
Εμπορεύματα	800.000	400.000	1.200.000		14.000	1.186.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	800.000		21.000	779.000
Ταμειακά διαθέσιμα και	700.000	300.000	1.000.000			1.000.000

ισοδύναμα						
Σύνολο						
κυκλοφορούντων	2.000.000	1.000.000	3.000.000			2.965.000
Σύνολο						
ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	6.800.000			6.136.750
Καθαρή θέση						
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	3.300.000	800.000		2.500.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	950.000	150.000		800.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	250.000	50.000		200.000
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	0	0	0		300.000	300.000
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.500.000	1.000.000	4.500.000			3.800.000
Υποχρεώσεις						
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	0	0	0		22.750	22.750
Τραπεζικά δάνεια	1.000.000	200.000	1.200.000			1.200.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	700.000			700.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	400.000		14.000	414.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	2.300.000			2.336.750
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	6.800.000	1.971.75 0	1.971.750	6.136.750

2) Απάντηση σύμφωνα με τις ρυθμίσεις των Δ.Π.Χ.Α.

α) Υπολογισμοί

	«Θ»	«Σ»
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000	500.000
Διαφορές αποτιμήσεως	97.500	82.500
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων	1.097.500	582.500
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	x 70%	x 30%
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική	768.250	174.750
Κόστος αποκτήσεως	1.000.000	300.000
Υπεραξία	231.750	125.250

	«Θ»
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Διαφορές αποτιμήσεως	97.500
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων	1.097.500
Ποσοστό δικαιωμάτων μη ελέγχουσας συμμετοχής	x 30%
Μη ελέγχουσα συμμετοχή	329.250

β) Λογιστικές εγγραφές ενοποιήσεως

(1)	Χρέωση	Πίστωση
Μετοχικό κεφάλαιο (800.000 x 70% =)	560.000	
Αποθεματικά (150.000 x 70% =)	105.000	
Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 70% =)	35.000	
Διαφορές αποτιμήσεως (97.500) x 70% =)	68.250	
Υπεραξία	231.750	
Συμμετοχές σε θυγατρικές		1.000.000
Συμψηφισμός συμμετοχής στη «Θ»	1.000.000	1.000.000

(2)	Χρέωση	Πίστωση
Γήπεδα	20.000	
Κτίσματα	40.000	
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	140.000	
Εμπορεύματα		20.000
Εμπορικές απαιτήσεις		30.000
Λοιπές υποχρεώσεις		20.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		32.500
Διαφορές αποτιμήσεως		97.500
Διαφορές αποτιμήσεως «Θ»	200.000	200.000

(3)	Χρέωση	Πίστωση
Μετοχικό κεφάλαιο (800.000 x 30% =)	240.000	
Αποθεματικά (150.000 x 30% =)	45.000	
Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 30% =)	15.000	
Διαφορές αποτιμήσεως (97.500) x 30% =)	29.250	
Μη ελέγχουσα συμμετοχή		329.250
Μη ελέγχουσα συμμετοχή στη «Θ»	329.250	329.250

(4)	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		
- Εύλογη αξία	174.750	
- Υπεραξία	125.250	
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		300.000
- Κόστος κτήσεως		
Ενσωμάτωση συγγενούς εταιρείας «Σ»	300.000	300.000

Ανακεφαλαίωση λογιστικών εγγραφών ενοποιήσεως	α/α	Χρέωση	α/α	Πίστωση
Γήπεδα	(2)	20.000		

Κτίσματα	(2)	40.000		
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	(2)	140.000		
Υπεραξία	(1)	231.750		
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις			(1)	1.000.000
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις				
- Κόστος κτήσεως			(4)	300.000
- Εύλογη αξία	(4)	174.750		
- Υπεραξία	(4)	125.250		
Εμπορεύματα			(2)	20.000
Εμπορικές απαιτήσεις			(2)	30.000
Κεφάλαιο	(1)+(3)	800.000		
Αποθεματικά	(1)+(3)	150.000		
Αποτελέσματα εις νέο	(1)+(3)	50.000		
Διαφορές αποτιμήσεως	(1)+(3)	97.500	(2)	97.500
Μη ελέγχουσα συμμετοχή			(3)	329.250
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις			(2)	32.500
Λοιπές υποχρεώσεις			(2)	20.000
Σύνολο		1.829.250		1.829.250

γ) Κατάρτιση ενοποιημένου ισολογισμού

Ενοποιημένος ισολογισμός 1.1.20X1	«Μ»	«Θ»	Σύνολο	Εγγραφές ενοποιήσεως		Ενοποιημένος ισολογισμός
				Χ	Π	

Περιουσιακά στοιχεία						
Μη κυκλοφορούντα						
Γήπεδα	100.000	30.000	130.000	20.000		150.000
Κτίσματα	900.000	170.000	1.070.000	40.000		1.110.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	1.300.000	140.000		1.440.000
Υπεραξία	0	0	0	231.750		231.750
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	1.000.000	0	1.000.000		1.000.000	0
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις						
- Κόστος κτήσεως	300.000	0	300.000		300.000	0
- Εύλογη αξία	0	0	0	174.750		174.750
- Υπεραξία	0	0	0	125.250		125.250
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	3.300.000	500.000	3.800.000			3.231.750
Κυκλοφορούντα						
Εμπορεύματα	800.000	400.000	1.200.000		20.000	1.180.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	800.000		30.000	770.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	700.000	300.000	1.000.000			1.000.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	2.000.000	1.000.000	3.000.000			2.950.000
Σύνολο ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	6.800.000			6.181.750

Καθαρή θέση						
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	3.300.000	800.000		2.500.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	950.000	150.000		800.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	250.000	50.000		200.000
Διαφορές αποτιμήσεως	0	0	0	97.500	97.500	0
Μη ελέγχουσα συμμετοχή	0	0	0		329.250	329.250
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.500.000	1.000.000	4.500.000			3.829.250
Υποχρεώσεις						
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	0	0	0		32.500	32.500
Τραπεζικά δάνεια	1.000.000	200.000	1.200.000			1.200.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	700.000			700.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	400.000		20.000	420.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	2.300.000			2.352.500
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	6.800.000	1.829.250	1.829.250	6.181.750

3) Σύγκριση ενοποιημένων ισολογισμών

Ενοποιημένος ισολογισμός 1.1.20X1	Ν. 4308/2014	Δ.Π.Χ.Α.	Διαφορές	
Περιουσιακά στοιχεία				
Μη κυκλοφορούντα				
Γήπεδα	144.000	150.000	6.000	(1)
Κτίσματα	1.098.000	1.110.000	12.000	(2)
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.398.000	1.440.000	42.000	(3)
Υπεραξία	231.750	231.750	0	
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις				
- Εύλογη αξία	174.750	174.750	0	
- Υπεραξία	125.250	125.250	0	
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	3.171.750	3.231.750	60.000	
Κυκλοφορούντα				
Εμπορεύματα	1.186.000	1.180.000	-6.000	(4)
Εμπορικές απαιτήσεις	779.000	770.000	-9.000	(5)
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	1.000.000	1.000.000	0	
Σύνολο κυκλοφορούντων	2.965.000	2.950.000	-15.000	
Σύνολο ενεργητικού	6.136.750	6.181.750	45.000	
Καθαρή θέση				
Κεφάλαιο	2.500.000	2.500.000	0	
Αποθεματικά	800.000	800.000	0	
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	200.000	0	
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	300.000	329.250	29.250	(8)
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.800.000	3.829.250	29.250	
Υποχρεώσεις				
Αναβαλλόμενες φορολογικές	22.750	32.500	9.750	(7)
Τραπεζικά δάνεια	1.200.000	1.200.000	0	
Εμπορικές υποχρεώσεις	700.000	700.000	0	
Λοιπές υποχρεώσεις	414.000	420.000	6000	(6)
Σύνολο υποχρεώσεων	2.336.750	2.352.500	15.750	
Σύνολο καθαρής θέσεως και	6.136.750	6.181.750	45.000	

4) Ανάλυση και επεξήγηση των διαφορών

Οι διαφορές αποτιμήσεως των στοιχείων του ισολογισμού θυγατρικής οντότητας, στον ενοποιημένο ισολογισμό, σύμφωνα με το ν. [4308/2014](#) καταχωρίζονται κατά το ποσοστό που αναλογεί στη μητρική οντότητα, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., καταχωρίζονται στο ακέραιο.

Συνακόλουθα οι διαφορές στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αντιπροσωπεύουν το φόρο που αναλογεί στις διαφορές αποτιμήσεως.

Επομένως το σύνολο των ως άνω διαφορών αντιπροσωπεύουν τη διαφορά στη μη ελέγχουσα συμμετοχή.

Ακολουθούν οι σχετικοί υπολογισμοί:

Διαφορές αποτιμήσεως «Θ»						
Γήπεδα	20.000	x	30%	=	6.000	(1)
Κτίσματα	40.000	x	30%	=	12.000	(2)
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	140.000	x	30%	=	42.000	(3)
Εμπορεύματα	-20.000	x	30%	=	-6.000	(4)
Εμπορικές απαιτήσεις	-30.000	x	30%	=	-9.000	(5)
Υποχρεώσεις	-20.000	x	30%	=	-6.000	(6)
Σύνολο διαφορών αποτιμήσεως	130.000	x	30%	=	39.000	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	-39.000	x	25%	=	-9.750	(7)
Διαφορά στη μη ελέγχουσα συμμετοχή					29.250	(8)

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ανάγκη της αντίληψης της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων του συνόλου των επιχειρήσεων που αποτελούν έναν όμιλο, οδήγησε στην έναρξη κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Ένας όμιλος επιχειρήσεων μπορεί να αποτελείται από δύο ή και περισσότερες επιχειρήσεις νομικά ανεξάρτητες μεταξύ τους, που έχουν όμως οικονομικούς δεσμούς αφού η μία μπορεί να ελέγχει την άλλη ή τις άλλες επιχειρήσεις έχοντας την πλειοψηφική συμμετοχή σε αυτές ή τον έλεγχο του Διοικητικού Συμβουλίου. Γενικά, η καθεμία νομικά ξεχωριστή επιχειρηματική οντότητα καταρτίζει τις δικές της οικονομικές καταστάσεις προς ενημέρωση των διαφόρων χρηστών. Σε έναν όμιλο όμως, η μελέτη των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών του ομίλου μπορεί να οδηγήσει σε εντελώς λανθασμένα συμπεράσματα για την οικονομική του πορεία, αφού παρά τη νομική τους αυτοτέλεια, οι επιχειρήσεις του ομίλου πρέπει να αντιμετωπιστούν από οικονομική άποψη σαν μία και μόνο επιχείρηση.

Έτσι, προκύπτει η ανάγκη κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (consolidated financial statements) οι οποίες είναι και οι μοναδικές που μπορούν να προσφέρουν αξιόπιστη και έγκυρη πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση του ομίλου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αθιανός Σ., & Κωνσταντινούδης Κ., (2004). *Εισαγωγή στην ανάλυση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων: σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 22, 27, 28, 31 και το Δ.Π.Χ.Π. 3*, Εκδόσεις: Γκιούρδας, Αθήνα.

Αληφαντής Γ., (2010). *Ενοποιημένες Λογιστικές Καταστάσεις*, Εκδόσεις: Παμίσιος, Αθήνα.

Αισιόπουλος Κ., (1993). *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις*, Εκδόσεις: Παπαζήση, Αθήνα.

Γεωργαλά Α., (2010). Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, *Φορολογική επιθεώρηση*, Τεύχος 734, Νοέμβριος 2010, σελ. 1957 – 2005.

Γεωργίου Σ., & Αληφαντή Δ., (2003). *Ενοποιημένες Οικονομικές καταστάσεις*, Εκδόσεις: Πάμισος, Αθήνα.

Γκίνογλου Δ., & Ταχυνάκης Π., (2004). *Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων*, Εκδόσεις: Rosili, Αθήνα.

Κάντζος Κ., (2005). *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις*, Εκδόσεις: Interbooks, Αθήνα.

Πρωτοψάλτης Ν., (2005). *Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων, Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις (Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες)*, Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.

Σακέλλης Εμ., (2004). *Ο Πανδέκτης του Λογιστή*, Εκδόσεις: Βρυκούς, Αθήνα.

Σακέλλης Εμ., & Πρωτοψάλτης Ν., (1991). *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις*, Εκδόσεις: Βρυκούς, Αθήνα.

Τριάρχης Δ., (2011). *Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις*, Εκδόσεις: Δισίγμα, Θεσσαλονίκη.

Φίλιος Β., (1994). *Ενοποιημένοι λογαριασμοί εταιρειών ομίλου: η θεωρία και πρακτική της ενοποίησης σήμερα*, Εκδόσεις: FinancialForum, Αθήνα.

Φίλιος Β., (1993). *Όμιλοι εταιρειών και η ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων*, Εκδόσεις: Παπαζήση, Αθήνα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Κείμενα των διατάξεων του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27.

Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας.
2. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΛΠ 22: Συνενώσεις Επιχειρήσεων).
3. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.
4. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η μέθοδος κόστους είναι μέθοδος λογιστικής κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει τα έσοδα από την επένδυση μόνο στην έκταση που εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας, τα οποία προκύπτουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και αναγνωρίζονται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.

Μητρική είναι μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινόπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και

όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

5. Η μητρική ή η θυγατρική εταιρία μπορεί να είναι επενδυτής σε συγγενή εταιρία ή μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο καταρτίζονται ώστε να είναι και σύμμορφες με το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρίες και το ΔΛΠ 31 Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες.
6. Για την οντότητα που περιγράφεται στην παράγραφο 5, ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που καταρτίζονται και παρουσιάζονται επιπρόσθετα των οικονομικών καταστάσεων της παραγράφου 5. Δεν είναι αναγκαίο οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις να επισυνάπτονται σε ή να συνοδεύουν τις καταστάσεις αυτές.
7. Οι οικονομικές καταστάσεις οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή δικαιώματα κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.
8. Η μητρική εταιρία που απαλλάσσεται από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την

παράγραφο 10 μπορεί να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

9. Η μητρική, εκτός της μητρικής που περιγράφεται στην παράγραφο 10, θα παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές εταιρίες σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

10. Η μητρική εταιρία δεν απαιτείται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνον και μόνον εφόσον:

(α) η ίδια η μητρική εταιρία κατέχεται εξ' ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρία δε θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,

(β) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε έξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

(γ) η μητρική εταιρία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά

(δ) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

11. Η μητρική εταιρία που επιλέγει την απαλλαγή από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 10 και παρουσιάζει μόνον ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 37 - 42.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

12. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής εταιρίας, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 16.

13. Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας ανήκει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δε συνιστά έλεγχο. Έλεγχος επίσης υπάρχει και αν ακόμα η μητρική εταιρία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας, όταν υπάρχει:

(α) δικαίωμα ελέγχου που υπερβαίνει το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,

(β) το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης 84 οντότητας, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο,

(γ) το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα ή

(δ) το δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα.

14. Η οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν εξασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οντότητα δύναμη ψήφου ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας (δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρέχοντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλη οντότητα, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οντότητα έχει την εξουσία να ασκεί έλεγχο στις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας άλλης οντότητας. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

15. Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στον έλεγχο, η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της εξάσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλη συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την εξάσκηση ή τη μετατροπή.
16. Η θυγατρική θα εξαιρείται από την ενοποίηση όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι (α) ο έλεγχος προορίζεται να είναι προσωρινός επειδή η θυγατρική έχει αποκτηθεί και κατέχεται εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και (β) η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή. Επενδύσεις σε τέτοιες θυγατρικές πρέπει να κατατάσσονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.
17. Όταν μία θυγατρική που δεν είχε συμπεριληφθεί προηγουμένως στην ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 16 δε διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα ενοποιηθεί από την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε: ΔΛΠ 22). Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.
18. Κατ' εξαίρεση, η οντότητα μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη θυγατρική που δεν συμπεριλήφθηκε στην ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 16, αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση

εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλους. Η οντότητα δεν απαιτείται να ενοποιήσει τέτοια θυγατρική εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

19. Η θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλά και μόνον επειδή ο επενδυτής είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα (unittrust) ή παρόμοια οντότητα.

20. Μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διαφέρουν από εκείνες των άλλων οντοτήτων του ομίλου. Παρέχεται σχετική πληροφόρηση με την ενοποίηση τέτοιων θυγατρικών και τη γνωστοποίηση πρόσθετων πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες των θυγατρικών. Για παράδειγμα, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, βοηθούν να εξηγηθεί η σπουδαιότητα των διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του ομίλου.

21. Η μητρική εταιρία χάνει τον έλεγχο όταν χάνει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας εκδότριας, ούτως ώστε να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της. Η απώλεια του ελέγχου μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε

να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία θυγατρική υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

22. Κατά την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τις δαπάνες. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, ως μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας, τηρούνται οι ακόλουθες διαδικασίες:

(α) η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρίας σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται (βλ. ΔΛΠ 22, το οποίο επίσης περιγράφει το χειρισμό για κάθε προκύπτουσα υπεραξία),

(β) εξατομικεύονται τα δικαιώματα μειοψηφίας στο κέρδος και τη ζημία των ενοποιημένων θυγατρικών για την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς

(γ) τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών εξατομικεύονται ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από:

(i) το μέγεθος εκείνων των δικαιωμάτων μειοψηφίας κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης, υπολογιζόμενο σύμφωνα με το ΔΛΠ 22

(ii) το μερίδιο της μειοψηφίας επί των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων από την ημερομηνία της ενοποίησης.

23. Όταν υπάρχουν δικαιώματα μειοψηφίας, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

24. Ενδοεταιρικά υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και δαπάνες θα απαλείφονται πλήρως.

25. Ενδοεταιρικά υπόλοιπα και ενδοεταιρικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανόμενες έσοδα, δαπάνες και μερίσματα, απαλείφονται πλήρως. Κέρδη και ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές, που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα και πάγια περιουσιακά στοιχεία, απαλείφονται πλήρως. Οι ενδοεταιρικές ζημίες μπορεί να αποτελούν ένδειξη απομείωσης αξίας που πρέπει να αναγνωρισθεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος εφαρμόζεται σε προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από την απαλοιφή κερδών και ζημιών από ενδοεταιρικές συναλλαγές.

26. Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των

ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, για τους σκοπούς της ενοποίησης, η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

27. Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 26, οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της μητρικής εταιρίας, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρίας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνη της μητρικής εταιρίας δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.

28. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.

29. Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες

οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

30. Τα έσοδα και οι δαπάνες της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης καθώς καθορίζει το ΔΛΠ 22. Τα έσοδα και οι δαπάνες της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μέχρι την ημερομηνία που η μητρική εταιρία παύει να ασκεί έλεγχο στη θυγατρική. Η διαφορά μεταξύ του προϊόντος της διάθεσης της θυγατρικής και της λογιστικής αξίας της κατά την ημερομηνία της διάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του σωρευμένου ποσού των σχετικών με τη θυγατρική συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος, αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση ως κέρδος ή ζημία της διάθεσης της θυγατρικής.
31. Η επένδυση σε οντότητα θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση από την ημερομηνία που παύει να είναι θυγατρική, με την προϋπόθεση ότι δε μετατρέπεται σε συγγενή εταιρία σύμφωνα με τον ορισμό του ΔΛΠ 28 ή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα καθώς ορίζεται από το ΔΛΠ 31.

32. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που μία οντότητα παύει να είναι θυγατρική θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.
33. Τα δικαιώματα μειοψηφίας θα παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα του ομίλου, επίσης θα παρουσιάζονται ξεχωριστά.
34. Το κέρδος ή η ζημία αποδίδεται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Επειδή αμφότερα είναι ίδια κεφάλαια, το ποσό που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας δεν αποτελεί έσοδο ή δαπάνη.
35. Οι ζημίες που αφορούν τη μειοψηφία στην ενοποιημένη θυγατρική, μπορεί να ξεπερνούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής. Το επί πλέον ποσό και κάθε περαιτέρω ζημία που αφορά τη μειοψηφία, βαρύνει τα δικαιώματα πλειοψηφίας, εκτός κατά την έκταση που η μειοψηφία έχει μία δεσμευτική υποχρέωση και είναι ικανή να προβεί σε πρόσθετη επένδυση προκειμένου να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια η θυγατρική παρουσιάσει κέρδη, αυτά αποδίδονται στα δικαιώματα της πλειοψηφίας μέχρις ότου το μερίδιο της μειοψηφίας στις ζημίες, που προηγουμένως απορροφήθηκε από την πλειοψηφία, έχει ανακτηθεί.

36. Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, η μητρική εταιρία υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

NΟΜΟΣ 4308/2014

Άρθρο 31

Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

1. Μικροί όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α)** Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
- β)** Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
- γ)** Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

2. Μεσαίοι όμιλοι είναι οι όμιλοι, εξαιρουμένων των μικρών, που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α)** Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- β)** Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- γ)** Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

3. Μεγάλοι όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας, υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- α)** Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- β)** Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- γ)** Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

4. Τα όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών των παραγράφων 1 έως 3 του παρόντος άρθρου ισχύουν μετά την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών των παραγράφων 4 και 8 του άρθρου 34. Αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί και απαλοιφές τα όρια αυτά προσ αυξάνονται κατά 20%.

5. Όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παραγράφων 1 έως 3 του παρόντος άρθρου κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

6. Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» είναι εκείνο του ομότιτλου κονδυλίου του υποδείγματος ισολογισμού B.7 και του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» είναι εκείνο του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της κατάστασης αποτελεσμάτων B.8.1 ή B.8.2, κατά περίπτωση.

Άρθρο 32

Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

1) Τις ρυθμίσεις των άρθρων 32 έως 36 εφαρμόζουν οι οντότητες:

α) Οι μητρικές οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

β) Κάθε άλλη οντότητα όταν επιλέγει ή υποχρεώνεται από άλλη νομοθεσία, να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

2) Μια μητρική οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια και κάθε άλλη οντότητα, εάν για την εν λόγω μητρική οντότητα ισχύει οποιοδήποτε από τα παρακάτω α έως ε ⁽¹⁾ :

α) Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα).

β) Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα) και είναι ταυτόχρονα μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της οντότητας.

γ) Έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα), της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, είτε βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με την οντότητα αυτή είτε βάσει πρόβλεψης του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.

δ) Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας και είτε:

δ1) ελέγχει από μόνη της, δυνάμει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους, εταίρους ή μέλη της οντότητας αυτής (θυγατρική οντότητα), την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων,

εταίρων ή μελών της είτε
δ2) ισχύουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
δ2.1) Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της οντότητας αυτής (θυγατρικής οντότητας) που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.
δ2.2) Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική οντότητα αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική οντότητα.
δ2.3) Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα σημεία α', β' ή γ' της παρούσας παραγράφου, αναφορικά με αυτή την οντότητα (θυγατρική οντότητα).

ε) Έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα).

3) Για την εφαρμογή των στοιχείων α', β' και δ' της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, τα δικαιώματα ψήφου, διορισμού και παύσης της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου κάθε θυγατρικής οντότητας, καθώς επίσης και τα δικαιώματα κάθε προσώπου που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της μητρικής οντότητας ή μιας άλλης θυγατρικής οντότητας, προστίθενται σε εκείνα της μητρικής οντότητας.

4) Για την εφαρμογή των στοιχείων α', β' και δ' της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, από τα δικαιώματα της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, αφαιρούνται τα δικαιώματα τα οποία:

α) ενσωματώνονται σε μετοχές που κατέχονται για λογαριασμό ενός προσώπου που δεν είναι ούτε η μητρική οντότητα ούτε μια θυγατρική οντότητα αυτής της μητρικής, ή
β) ενσωματώνονται σε μετοχές οι οποίες:

β1) κατέχονται για εγγύηση, εφόσον τα δικαιώματα αυτά ασκούνται, σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν ληφθεί, ή
β2) κατέχονται σε σχέση με δάνεια που χορηγήθηκαν στα πλαίσια της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του προσώπου που παρέχει την εγγύηση.

5) Για τους σκοπούς των σημείων α' και δ' της παραγράφου 2, το σύνολο των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών στην θυγατρική οντότητα, μειώνεται με τα δικαιώματα ψήφου που ενσωματώνονται στις

μετοχές που κατέχονται από αυτή την ίδια την οντότητα, από μια θυγατρική αυτής της οντότητας ή από ένα πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό αυτών των οντοτήτων.

6) Μια μητρική οντότητα και όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται ανεξαρτήτως της έδρας των θυγατρικών οντοτήτων.

7) Κάθε οντότητα που υπάγεται στην ελληνική νομοθεσία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εάν αυτή η οντότητα και μία άλλη(ες) οντότητα(ες) με την(τις) οποία(ες) δεν συνδέεται με τις σχέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 έως 5 του παρόντος άρθρου, διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με:

α) σύμβαση που έχει υπογραφεί με την άλλη οντότητα, ή
β) προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης οντότητας.

8) Οι οντότητες που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7 και όλες οι θυγατρικές τους οντότητες ενοποιούνται, όταν μία ή περισσότερες από αυτές τις οντότητες εμπίπτουν στις κατηγορίες των οντοτήτων που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

9) Η παράγραφος 6 του παρόντος άρθρου και οι παράγραφοι 1, 6 και 7 του άρθρου 33 και τα άρθρα 34 έως 36 εφαρμόζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των κατωτέρω αναφερομένων:

α) αναφορές σε μητρικές οντότητες εκλαμβάνονται ως αναφερόμενες σε όλες τις οντότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, και

β) με την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του άρθρου 34, τα διάφορα κονδύλια καθαρής θέσης που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα συνολικά ποσά των αντίστοιχων κονδυλίων που αναλογούν σε καθεμία οντότητα που αναφέρεται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 33

Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση

1) Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.

2) Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν αυτή η μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι επίσης θυγατρική οντότητα μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και:
α) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη οντότητα που κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάσει νομικής δέσμευσης ή δέσμευσης στο ιδρυτικό έγγραφο της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής, ή
β) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

3) Η απαλλαγή που αναφέρεται στην παράγραφο 2 πρέπει να πληροί όλες τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων, η μητρική οντότητα του οποίου διέπεται από το δίκαιο κράτους - μέλους.

β) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων συντάσσονται από την μητρική οντότητα αυτού του συνόλου, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που διέπει αυτή τη μητρική οντότητα, σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ, ή τα Δ.Π.Χ.Α. που έχουν υιοθετηθεί βάσει του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) Αναφορικά με την απαλλασσόμενη οντότητα, τα κατωτέρω στοιχεία δημοσιεύονται με τον τρόπο που απαιτείται από το δίκαιο της χώρας μέλους στο οποίο υπόκειται η εν λόγω οντότητα, σύμφωνα με το άρθρο 30 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ:

γ1) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

γ2) Η έκθεση ελέγχου.

δ) Οι σημειώσεις των ετησίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας γνωστοποιούν τα κατωτέρω:
δ1) την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου, και
δ2) την απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4) Μια μητρική οντότητα απαλλάσσεται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εάν η εν λόγω μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα) είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής οντότητας η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους - μέλους, αν πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
α) Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου β, όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων.
β) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου, συντάσσονται:
β1) σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή
β2) σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. ή
β3) με τρόπο ισοδύναμο των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ή
β4) με τρόπο ισοδύναμο των Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτός καθορίζεται, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1569/2007 της 21ης Δεκεμβρίου 2007 που καθιερώνει το μηχανισμό για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται από τρίτες χώρες που εκδίδουν τίτλους βάσει των Οδηγιών 2003/71/ΕΚ και 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

γ) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' ανωτέρω, έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει της εθνικής νομοθεσίας η οποία διέπει την οντότητα που συντάσσει αυτές τις καταστάσεις.
δ) Οι περιπτώσεις γ' και δ' της παραγράφου 3 πρέπει να εφαρμόζονται.

5) Η απαλλαγή της προηγούμενης παραγράφου 4 δεν παρέχεται αν η προς απαλλαγή οντότητα είναι οντότητα δημοσίου συμφέροντος που εμπίπτει στην περίπτωση α' του ορισμού των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος του παραρτήματος Α'.

6) Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, δεν απαιτείται να περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν πληρείται μία τουλάχιστον από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που οι αναγκαίες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν μπορούν να αποκτηθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή υπερβολική καθυστέρηση ή

β) οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή

γ) αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιωδώς:

γ1) τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας ή

γ2) την άσκηση της ενοποιημένης διοίκησης αυτής της οντότητας όταν εμπίπτει σε μια από τις σχέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 32 παράγραφος 7.

7) Κάθε μητρική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση που επιβάλλεται από το άρθρο 32, εάν:

α) έχει μόνο θυγατρικές οντότητες που δεν είναι σημαντικές, τόσο ατομικά όσο και συνολικά, ή / και

β) όλες οι θυγατρικές της οντότητες μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση βάσει της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 34

Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

1. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.7 έως και Β.10 του Παραρτήματος Β' του παρόντος νόμου.
2. Τα άρθρα 16 έως 29 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται αναφορικά με τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τις ουσιώδεις προσαρμογές που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
3. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.

4. Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση εκείνων των οντοτήτων, ως εξής:

α) Εκτός της περίπτωσης μετοχών στο κεφάλαιο της μητρικής οντότητας που κατέχονται είτε από την ίδια την οντότητα είτε από άλλη οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ο εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά. Οι διαφορές που προκύπτουν από τον συμψηφισμό κατανέμονται, στο βαθμό που είναι δυνατόν, σε εκείνα τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, των οποίων οι εύλογες αξίες είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.

β) Η διαφορά που απομένει μετά την εφαρμογή της περίπτωσης α' αφορά υπεραξία και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

β1) Η θετική διαφορά εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία» και αντιμετωπίζεται, κατά περίπτωση, βάσει των παραγράφων 3(α)(6) ή 3(α)(7) του άρθρου 18.

β2) Η αρνητική διαφορά υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.

γ) Όταν η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος τόσο πριν όσο και μετά την ενοποίηση, και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός, δεν εφαρμόζονται οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης α' και η περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου. Στην περίπτωση αυτή η λογιστική αξία της κατεχόμενης από τη μητρική επένδυσης συμψηφίζεται με την αξία που αντιστοιχεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική και τυχόν διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέον του ενοποιημένου ισολογισμού.

5. Όταν μετοχές θυγατρικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από πρόσωπα, άλλα εκτός του ομίλου, το ποσό που αποδίδεται σε αυτές τις μετοχές εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο».

6. Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

7. Το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στις μετοχές που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημία που αποδίδεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

8. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις χρηματοοικονομικές θέσεις, τα κέρδη ή τις ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ως να ήταν μια οντότητα. Ιδιαίτερα, τα κατωτέρω απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

- α) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.
- β) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
- γ) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

9. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κατά την ίδια ημερομηνία με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας.

10. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους και, σύμφωνα με τα άρθρα 16 έως 29 του παρόντος νόμου.

11. Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί, από οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της ενοποίησης, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις επαναμετρούνται, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση. Παρέκκλιση από αυτή την απαίτηση επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση γνωστοποιείται και δικαιολογείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

12. Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23. Κατ' εξαίρεση δεν επιτρέπεται συμψηφισμός στον ισολογισμό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, όταν τα σχετικά ποσά προέρχονται από οντότητες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

13. Οι κοινές δραστηριότητες ενοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης. Οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 33 και το παρόν άρθρο εφαρμόζονται κατ' αναλογία στην αναλογική ενοποίηση.

14. Όταν η θυγατρική μιας μητρικής οντότητας καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής οντότητας ως εξής:

α) Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.

β) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.

γ) Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίσθηκαν.

δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές υπό α', β' και γ' αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

Άρθρο 35

Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες

1. Όταν μια οντότητα που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

2. Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης.

3. Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, που προκύπτει από την εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσης της κατά τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας (επενδυτής) και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα.

4. Στο βαθμό που η θετική διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, αντιμετωπίζεται ως «υπεραξία», σύμφωνα με την παράγραφο 3(α)(6) ή 3(α)(7), κατά περίπτωση, του άρθρου 18.

5. Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

6. Οι απαλοιφές που αναφέρονται στο άρθρο 34 παράγραφος 8 γίνονται στο βαθμό που τα γεγονότα είναι γνωστά ή μπορούν να επιβεβαιωθούν.

7. Όταν μια συγγενής ή κοινοπραξία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 1 έως 6 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται στην καθαρή θέση που εμφανίζεται σε αυτές τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

8. Αυτό το άρθρο δεν απαιτείται να εφαρμόζεται όταν η αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων στο κεφάλαιο συγγενούς ή κοινοπραξίας δεν είναι σημαντική.

9. Οι προβλέψεις της παραγράφου 14 του άρθρου 34 εφαρμόζονται στη μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συγγενών ή κοινοπραξιών που έχουν συνταχθεί σε νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο έχουν συνταχθεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επενδύτριας οντότητας.