



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ  
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΕΛΠ-ΔΠΧΠ  
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

**ΔΗΜΟΠΟΥΛΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ**

**ΤΣΙΦΛΙΚΟΥ ΑΝΤΑ**

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΠΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2017**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασία είναι η παρουσίαση ομοιοτήτων και διαφορών μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των παλαιότερων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ο αναγνώστης θα μπορεί μετά από το πέρας της εργασίας να γνωρίζει τις σημαντικότερες διαφορές μεταξύ των δύο λογιστικών σχεδίων, και ως λογιστής να δει τι πρέπει να προσέξει κατά την διαδικασία αλλαγής.

Αρχικά, στο πρώτο κεφάλαιο θα αναλύσουμε τα κύρια χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, την έννοια τους και τους σκοπούς τους. Κατόπιν θα αναφερθούμε στις γενικές αρχές, και θα παρουσιάσουμε τα σημαντικότερα λογιστικά πρότυπα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, αναλύουμε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και θα δώσουμε την προσοχή μας στις διαφορές που υπάρχουν από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στο τρίτο κεφάλαιο θα αναλύσουμε το νομικό πλαίσιο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στο τέταρτο κεφάλαιο θα καταγράψουμε όλες τις διαφορές κι τις ομοιότητες μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΧΛΠ.

## ΔΗΛΩΣΗ ΠΕΡΙ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ

Όλες οι προτάσεις οι οποίες παρουσιάζονται σ' αυτό το κείμενο και οι οποίες ανήκουν σε άλλους αναγνωρίζονται από τα εισαγωγικά και υπάρχει η σαφής δήλωση του συγγραφέα. Τα υπόλοιπα γραφόμενα είναι επινόηση του γράφοντος ο οποίος φέρει και την καθολική ευθύνη για αυτό το κείμενο και δηλώνω υπεύθυνα ότι δεν υπάρχει λογοκλοπή για αυτό το κείμενο.

# Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ .....	6
1.1 Η ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ .....	6
1.2 Η ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ .....	9
1.3 Η ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ .....	10
1.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.....	14
1.5 Η ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S/ Δ.Π.Χ.Α.).....	20
Ισχύοντα Δ.Π.Χ.Π. ....	21
1.6 ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	28
2.1 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/1920.....	28
2.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	29
2.3 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ. ....	31
2.4 Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π. ....	35
2.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	38
2.6 ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ.....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ.....	52
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΤΙ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ .....	52
3.2 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	52
3.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕ ΔΛΠ.....	55
3.4 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ.....	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Χ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....	65
4.1 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Π.Χ.Α ΚΑΙ Ε.Λ.Π. ....	65
4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΔΛΠ27 (ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ Ε.Λ.Π.....	68

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	70
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	71
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ΜΥΤΙΛΙΝΑΙΟΣ. 71	
ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ΜΥΤΙΛΙΝΑΙΟΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ .....	74

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

## 1.1 Η ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Ως έννοια δεν υπάρχει επισήμως ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), χρησιμοποιείται όμως για να περιγράψει το σύνολο της ελληνικής νομοθεσίας, συμπεριλαμβάνοντας αρχές και κανόνες οι οποίοι αφορούν τις διαδικασίες κατάρτισης και παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τη σημαντικότερη θέση κατέχει πρώτον το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) , το οποίο σε πολλά σημεία είναι σύμφωνο με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), και δεύτερον ο βασικός νόμος για την λειτουργία των Ανωνύμων Εταιρειών (ν.2190/1920), όπως ισχύει σήμερα. Στη συνέχεια ακολουθούν ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος και μια σειρά από άλλα μικρότερης σημασίας νομοθετήματα.

Οι λογιστικές αρχές και κανόνες στην Ελλάδα, δημιουργήθηκαν μέσα από την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και της σχετικής νομοθεσίας νομολογίας, με μεγάλη επιρροή από το γαλλο-γερμανικό μοντέλο λογιστικής τυποποίησης, κι έχοντας ως κύριο στόχο την επιτυχή ανταπόκριση στις εκάστοτε απαιτήσεις του περιβάλλοντος της οικονομίας. Με την υιοθέτηση των αρχών και κανόνων αυτών, θα γινόταν το καθοριστικό βήμα ως προς την καλύτερη αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων, το οποίο θα σήμαινε πως θα βοηθούσε στην καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι γενικές λογιστικές αρχές και κανόνες καθιερώθηκαν νομοθετικά από :

- Το Νόμο 4308/14 που αφορά τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τις συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
- Το Νόμο 2190/20 που αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες.
- Τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και
- Την 4η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η θεσμοθέτηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, έγινε από τα άρθρα 47-48 του νόμου 1041/80, τα οποία όριζαν την έννοια και το σκοπό που είχε. Σε ό,τι έχει να κάνει με το περιεχόμενό του, τη μορφή του, αλλά και τη λειτουργία του, όλα αυτά γίνονται πιο κατανοητά με το προεδρικό διάταγμα υπ' αριθμόν 1123/80. Αργότερα, έγινε η εκπόνηση και η εφαρμογή κλαδικών λογιστικών σχεδίων που είχαν σκοπό την ενιαία λογιστική τυποποίηση.

Επιπλέον προβλεπόταν η υποχρεωτική εφαρμογή του ΕΓΛΣ για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των εταιριών που ελέγχονταν υποχρεωτικά από ορκωτό ελεγκτή.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο παρουσιάζει τα 5 εξής χαρακτηριστικά στοιχεία :

- 1) Γενικότητα Εφαρμογής
- 2) Ελαστικότητα και Προσαρμοστικότητα
- 3) Επαρκή Πληρότητα
- 4) Σαφήνεια
- 5) Ταχύτητα Συγκέντρωσης των Πληροφοριών.

Τα νέα Ε.Λ.Π. άλλαξαν τον τρόπο με τον οποίο συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις με τον νόμο 4308/14. Με τις προηγούμενες διατάξεις υπήρχαν πολλές και σημαντικές διαφορές. Ωστόσο, σταδιακά γίνεται μια προσπάθεια ισοσκέλισης με το διεθνές πλαίσιο.

Για τα Ε.Λ.Π. υπάρχουν τρεις σημαντικές αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις που μπορούν να συνοψιστούν στα παρακάτω:

1. Αρχή της σαφήνειας
2. Αρχή του δεδουλευμένου
3. Αρχή συνέχισης της δραστηριότητας

Με το ΕΓΛΣ υπήρχαν οι παρακάτω σημαντικές αρχές:

1. Αρχή του ιστορικού κόστους
2. Αρχή της συντηρητικότητας

Ο Ν.4308/2014 αντιμετωπίζει δύο αντικείμενα:

A. Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων (άρθρα 3-15) ( Δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως ο Κ.Β.Σ. –Κ.Φ.Α.Σ. ).

B. Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36) ( Δηλαδή τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές διατάξεις Κ.Ν. 2190/1920 ).

Αποτελείται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα.

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων ( άρθρα 1 και 2).

Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7).

Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 8 έως 15).

Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 και 17).

Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης (άρθρα 18 έως 28).

Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα και απαλλαγές (άρθρα 29 και 30).

Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36).

Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

Έχει επίσης τέσσερα παραρτήματα:

Παράρτημα Α: Ορισμοί [ οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου]

Παράρτημα Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων. [ Καλύπτουν τις εξής περιπτώσεις :

α) Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις – (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης),

β) Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία),

γ) Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις πολύ μικρών οντοτήτων,

δ) Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος),

ε) Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία ) και

στ) Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ). {Συνολικά υπάρχουν : 16 υποδείγματα καταστάσεων }

Παράρτημα Γ: Σχέδιο λογαριασμών.

Παράρτημα Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Έχουν εκδοθεί, οι κύριες «ερμηνευτικές» οδηγίες :

Α. ΠΟΛ.1003/31.12.2014 : Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»

Η ανωτέρω εγκύκλιος πραγματεύεται τα κεφάλαια 1 έως και 3 (άρθρα 1 έως και 15) του νόμου, που τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015. Πραγματεύεται επίσης ορισμένες παραγράφους του άρθρου 30 και το άρθρο 39, που αναφέρονται σε θέματα τα οποία απαιτούν αποφάσεις και ενέργειες της διοίκησης από την έναρξη της πρώτης περιόδου εφαρμογής αυτού του νόμου.



Β. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (πραγματεύεται κυρίως τα κεφάλαια 4 έως και 8 )

Η Οδηγία εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη την πρόταση της Διαρκούς Επιτροπής της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν. 4308/2014, καθώς και τη σχετική γνωμοδότηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

## **1.2 Η ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**

Ολοένα και πιο απαραίτητο κρίνεται με το πέρασμα των χρόνων η εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων ,τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα, όχι μόνο σε εθνικό αλλά και διεθνές επίπεδο. Αυτό συμβαίνει διότι με το άνοιγμα των χρηματαγορών και κεφαλαιαγορών, ακόμη περισσότερες επιχειρήσεις σήμερα δραστηριοποιούνται διεθνώς. Επιβάλλεται όμως στις επιχειρήσεις οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν, να είναι αξιολογήσιμες και συγκρίσιμες σε διάφορες χώρες, ανεξάρτητα από τους κανόνες μέτρησης της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων που μπορεί να επικρατούν στην καθεμία χώρα. Έτσι λοιπόν, με την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από τις επιχειρήσεις, γίνεται πιο εύκολος ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων και γενικά δημιουργούνται όλες οι προϋποθέσεις για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων.

Επομένως γνωρίζουμε πως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Δ.Λ.Π.3 (International Accounting Standards – I.A.S.) είναι πρότυπα που δείχνουν με ποιόν τρόπο πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων διάφορα λογιστικά γεγονότα και συναλλαγές.

Όπως προαναφέρθηκε, η αποτελεσματική εφαρμογή τους θα διευκολύνει σημαντικά την αξιολόγηση εταιρειών διαφορετικής εθνικότητας, των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε κάποια αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σύμφωνα με αυτόν τον τρόπο θα μπορούν οι χρήστες διεθνώς να εξάγουν χρήσιμα συμπεράσματα για κάθε επιχείρηση, όπως για παράδειγμα όσον αφορά:

- την οικονομική αποτελεσματικότητα,
- το βαθμό ανταγωνιστικότητάς της,
- την πιστοληπτική ικανότητα και φερεγγυότητα,
- τις προοπτικές ανάπτυξης και εξέλιξης στο μέλλον.

Έτσι λοιπόν ο κάθε επενδυτής μπορεί να εντοπίσει τις ‘πιο δυνατές’ εταιρείες διεθνώς, να διαμορφώσει την κατάλληλη επενδυτική στρατηγική και να πετύχει τη

διάρθρωση ενός αποτελεσματικού χαρτοφυλακίου, ενώ παράλληλα οι ‘δυνατές’ εταιρείες μπορούν να πετύχουν : ευνοϊκότερους όρους δανειοδότησης, καλύτερες προσφορές, μεγαλύτερο επενδυτικό ενδιαφέρον.

Κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών αποτελούν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων κατά την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.

Στόχος των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι οι αρχές και οι κανόνες να είναι κοινές για όλες τις επιχειρήσεις και διεθνώς.

### **1.3 Η ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ-ΔΠΧΠ**

Κάθε πρότυπο είναι ένα κείμενο με συγκεκριμένη δομή.

Αποτελείται από :

- Την εισαγωγή – Το περιεχόμενο
- Το σκοπό
- Το πεδίο εφαρμογής
- Την ημερομηνία έναρξης ισχύος
- Τους ορισμούς που χρησιμοποιεί και
- Τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται για το πρότυπο.

### **ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ**

Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997): Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή ωρύτερα ενθαρρύνεται.

### **ΣΚΟΠΟΣ**

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να μας περιγράψει τη βάση παρουσίασης του γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Για τη πραγματοποίηση του σκοπού αυτού το Πρότυπο ορίζει γενικές απαιτήσεις για την

παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ορισμένες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η αναγνώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση ειδικών συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες.

## **ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις του γενικού σκοπού που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού είναι συγκριμένες οι οποίες προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που μπορούν να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού εμπεριέχουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή κάποιου άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Δεν εφαρμόζεται όμως το παρόν Πρότυπο στη δομή και το περιεχόμενο των συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες, ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις.

Το παρόν Πρότυπο χρησιμοποιεί συγκεκριμένη ορολογία η οποία είναι κατάλληλη για κάθε επιχείρηση που έχει ως σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οι οντότητες που έχουν μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

Παρόμοιες οντότητες που δε συμπεριλαμβάνουν τα ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα Γνωστοποίηση και Παρουσίαση και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια ενδεχόμενος μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

## **ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οντότητας. Σκοπός του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις επιπλέον παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν.

Για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας:

- τα περιουσιακά στοιχεία,
- τις υποχρεώσεις,
- τα ίδια κεφάλαια,
- τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και,
- άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,
- τις ταμιακές ροές.

Οι πληροφορίες αυτές, παράλληλα με άλλες πληροφορίες, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

## **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

1. ισολογισμό,
2. κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
3. κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:
  - i. όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε
  - ii. τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,
4. κατάσταση ταμιακών ροών
5. σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις

Αρκετές οντότητες παρουσιάζουν, εκτός των οικονομικών καταστάσεων μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα βασικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της οντότητας, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

- ✓ των βασικών παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,
- ✓ οι πηγές χρηματοδότησης της οντότητας και η στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια
- ✓ οι πόροι της οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις, ορισμένες οντότητες παρουσιάζουν καταστάσεις και αναφορές όπως, περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας. Ειδικά σε βιομηχανίες όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια πολύτιμη ομάδα χρηστών. Αναφορές και καταστάσεις που παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων είναι και εκτός του πεδίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.

## ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι όροι που ακολουθούν χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

**Ανέφικτος:** Ανέφικτη είναι η εφαρμογή μιας απαίτησης όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

**Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς:** (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

**Σημαντικός:** Σημαντικές θεωρούνται οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες, θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών μεμονωμένα ή συλλογικά, που λαμβάνονται με βάση των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη με βάση των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το μέγεθος ή το είδος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας. Οι σημειώσεις (το προσάρτημα) εμπεριέχουν πληροφορίες όσων παρουσιάζονται:

- ✓ στον ισολογισμό,
- ✓ την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων
- ✓ την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων
- ✓ και την κατάσταση ταμιακών ροών.

Οι σημειώσεις έχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εκάστοτε χρηστών. Το Πλαίσιο για την

Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων δηλώνει ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια» Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

## 1.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Δίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.

1) Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν δίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες καθώς τίθενται στο Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

2) Μία οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π. ΧΑ. θα προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δε θα απεικονίζονται ως σύμμορφες με τα Δ.Π. ΧΑ. εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

3) Σε όλες σχεδόν τις περιστάσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μία οντότητα:

- επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη Το ΔΛΠ 8 θέτει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο,
- παρουσιάζει πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση,
- παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οντότητας

4) Ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές που δεν αποκαθίστανται με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν ούτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

5) Στην σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική με αποτέλεσμα να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο. Η οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.

6) Σε περίπτωση που μία οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με την παράγραφο 17, θα γνωστοποιεί:

α) ότι η διοίκηση έχει προβεί στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,

β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Πρότυπα και Διερμηνείες, έχει όμως ως εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,

γ) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας από την οποία η οντότητα έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το Πρότυπο ή η Διερμηνεία θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε και

δ) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.

7) Στην σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η οντότητα στη μέγιστη δυνατή έκταση θα μειώσει τις απόψεις της συμμόρφωσης με το πλαίσιο που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές γνωστοποιώντας:

- ✓ τον τίτλο του εν λόγω Προτύπου ή Διερμηνείας, το είδος της απαίτησης και το λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο
- ✓ για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που η διοίκηση έχει συμπεράνει θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

8) Ένα στοιχείο πληροφόρησης θα είχε το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε εμφανίζεται να αντιπροσωπεύει ή θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι

αντιπροσωπεύει και συνεπώς θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται από το Πλαίσιο, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη:

- i. ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων γιατί δεν επιτυγχάνεται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες
- ii. γιατί οι περιστάσεις της οντότητας διαφέρουν από εκείνες άλλων οντοτήτων, οι οποίες συμμορφώνονται με την απαίτηση. Αν άλλες οντότητες σε παρόμοιες συνθήκες συμμορφώνονται με την απαίτηση, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η συμμόρφωση της οντότητας με την απαίτηση δε θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο.

### **Συνεχιζόμενη δραστηριότητα**

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται είτε να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι. Κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες έχουν σχέση με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν ιδιαίτερη αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Στην περίπτωση όπου οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δε θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Στην περίπτωση που η εκτίμηση για το αν συντρέχει η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον, το οποίο πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, χωρίς να περιορίζεται στο διάστημα αυτό. Το βάθος της σχετικής έρευνας βασίζεται από τα δεδομένα σε κάθε περίπτωση. Κατά την που η επιχείρηση έχει ένα παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δε χρειάζεται μεγάλη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η λογιστική βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε περιπτώσεις όπου η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη έναν ευρύ κύκλο παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.



## **Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων**

Οι οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας θα καταρτίζονται τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.

Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

### **Ομοιομορφία της παρουσίασης**

Η κατάταξη και η εμφάνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:

- i. είναι ευδιάκριτο, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεων της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 ή
- ii. ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.

Μια σημαντική απόκτηση ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υπαγορεύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των καταστάσεων αυτών. Μία οντότητα αλλάζει την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων μόνον εφόσον η νέα παρουσίαση παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση που είναι περισσότερο χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η αναθεωρημένη δομή πιθανολογείται ότι θα συνεχιστεί, ώστε να μη φθείρεται η συγκρισιμότητα. Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές στην παρουσίαση, μία οντότητα ανακατατάσσει τη συγκριτική πληροφόρησή της σύμφωνα με τις παραγράφους 38 και 39.

### **Ουσιαστικότητα και ολότητα**

Κάθε κατηγορία σημαντική παρομοίων στοιχείων πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικής λειτουργίας θα παρουσιάζονται ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι δημιούργημα της επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών ή άλλων συμβάντων που συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα τη λειτουργία τους ή με τη φύση τους. Το στάδιο το τελικό στη διαδικασία της συγκέντρωσης και κατάταξης είναι η παρουσίαση των συμπυκνωμένων και ταξινομημένων στοιχείων, που σχηματίζει συγκεκριμένα κονδύλια στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης ταμιακών ροών και τις κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις. Όταν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι σημαντικό, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα στοιχεία είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη των καταστάσεων εκείνων. Ένα στοιχείο που δεν είναι αρκετά σημαντικό ώστε να δικαιολογεί την ξεχωριστή παρουσίαση στην όψη των καταστάσεων αυτών μπορεί

παρόλα αυτά να είναι αρκετά σημαντικό, ώστε να πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις σημειώσεις.

Η έννοια της εφαρμογή της σημαντικότητας απεικονίζει ότι μία συγκεκριμένη απαίτηση γνωστοποίησης σε Πρότυπο ή Διερμηνεία δεν χρειάζεται να καλυφθεί εφόσον η πληροφορία δεν είναι σημαντική.

## **Συμψηφισμός**

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα, δε θα συμψηφίζονται εκτός και εάν απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία.

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις είναι σημαντικό, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα, να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό, εκτός αν αυτός φανερώνει την ουσία της συναλλαγής ή διαφορετικού γεγονότος, αποστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων - για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων - δεν είναι συμψηφισμός.

Το ΔΛΠ 18, Έσοδα, φανερώνει τα έσοδα και απαιτεί να προσμετρούνται στην εύλογη αξία του τιμήματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο, αφού συμπεριληφθούν υπόψη τα ποσά των εμπορικών εκπτώσεων ή εκπτώσεων τζίρου που παραχωρεί η οντότητα. Μια οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δε δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών παρουσιάζονται, όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ύστερα από τον συμψηφισμό κάθε εσόδου με τις σχετικές δαπάνες που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή. Για παράδειγμα:

(α) κέρδη και ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των επενδύσεων και των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται αφού από το προϊόν της διάθεσης αφαιρεθεί η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και οι σχετικές δαπάνες πώλησης

Και

(β) δαπάνη που σχετίζεται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και αποζημιώνεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μία εγγύηση προμηθευτή) μπορεί να συμψηφιστεί με τη σχετική αποζημίωση.

Επιπλέον, τα κέρδη και οι ζημίες που προέρχονται από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών παρουσιάζονται σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση. Παρόμοια κέρδη και ζημίες ωστόσο παρουσιάζονται ξεχωριστά αν είναι σημαντικά.

## **Συγκριτική πληροφόρηση**

Η συγκριτική πληροφόρηση θα γνωστοποιείται όταν ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συγκριτική πληροφόρηση θα συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Σε ορισμένες περιπτώσεις η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο, ισχύει το ίδιο και για την τρέχουσα περίοδο. Οι χρήστες επωφελούνται από τις πληροφορίες για το ότι η αβεβαιότητα υπήρχε κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού και για τα μέτρα που έχουν ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου για τη λύση της αβεβαιότητας.

Όταν η απεικόνιση ή κατανομή των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τροποποιείται, τα συγκριτικά ποσά θα επαναταξινομηθούν εκτός αν αυτό είναι ανέφικτο. Όταν επανακατατάσσονται συγκριτικά ποσά, η οντότητα θα γνωστοποιεί:

(α) το είδος της επανακατάταξης,

(β) το ποσό κάθε στοιχείου ή κατηγορία στοιχείων που επανακατατάσσεται και

(γ) τους λόγους της επανακατάταξης.

Όταν είναι αδύνατον να επαναταξινομηθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η οντότητα θα γνωστοποιεί:

(α) τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η επανακατάταξη και

(β) το είδος των προσαρμογών που θα είχαν γίνει εάν είχαν επαναταξινομηθεί τα ποσά.

Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να γίνει ανακατάταξη των συγκριτικών πληροφοριών για μία συγκεκριμένη περίοδο ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί σε προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους) να μην έχουν συγκεντρωθεί στοιχεία κατά τρόπο που να επιτρέπει την ανακατάταξη και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

## **ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

### **Εισαγωγή**

Το συγκεκριμένο Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στην όψη των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις.

Ορισμένες φορές αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης

μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, όπως επίσης και στις σημειώσεις. Αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος Προτύπου ή σε άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία, οι γνωστοποιήσεις αυτές θα εμφανίζονται είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, είτε στις σημειώσεις.

## **1.5 Η ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΚΑΙ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S/ Δ.Π.Χ.Α.).**

Το 1973 τα Δ.Λ.Π., άρχισαν να εκδίδονται από την **Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων** (International Accounting Standards Committee-I.A.S.C, κατά το οποίο έτος συστήθηκε η επιτροπή. Αργότερα τα Δ.Λ.Π. αποτέλεσαν ένα περιεκτικό σύνολο Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), ενώ από το Μάρτιο του 2002 όλα τα Πρότυπα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) και ονομάζονται **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Δ.Π.Χ.Α.** (International Financial Reporting Standards – I.F.R.S.).

**Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης** και δημοσιοποίησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς σε διεθνές επίπεδο, είναι τα παρακάτω:

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.). Είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία Delaware των Η.Π.Α.
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.). Με έδρα το Λονδίνο, αποτελεί την ανεξάρτητη αρχή που έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Δ.Π.Χ.Α.
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.). Αναφέρεται και διορίζεται από την I.A.S.C. και ο σκοπός της είναι η παροχή συμβουλών στο I.A.S.B. και η πληροφόρησή του για τις ενδεχόμενες επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες.

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (I.F.R.I.C.). Διορίζεται από την I.A.S.C. και αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή τους.

Τα Πρότυπα και οι διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και περιλαμβάνουν:

- τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,
- τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και
- τις Διερμηνείες που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 ‘Παρουσίαση των οικονομικών Καταστάσεων’ και το Δ.Π.Χ.Α 1 Πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.’, για να θεωρηθούν οι οικονομικές

καταστάσεις μιας επιχείρησης συμμορφούμενες με τα Δ.Π.Χ.Α., θα πρέπει να εναρμονίζονται πλήρως με όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

Ωστόσο, η κάθε χώρα μέχρι σήμερα έχει τη δική της νομοθεσία που καθορίζει τον τρόπο παρουσίασης διαφόρων λογιστικών συναλλαγών και γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Για την επίτευξη του στόχου των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Α. θεωρείται απαραίτητη η εναρμόνιση της σχετικής νομοθεσίας κάθε χώρας με αυτά.

## **Ισχύοντα Δ.Π.Χ.Π.**

### ***Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.***

Ισχύς από 01/01/2004. Ήδη έχει τροποποιηθεί από τις αναθεωρήσεις των άλλων ΔΛΠ

### ***Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών***

Ισχύς από 01/01/2005

### ***Δ.Π.Χ.Π. 3 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων***

Ισχύς από 01/01/2005

### ***Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστικές Συμβάσεις***

Ισχύς από 01/01/2005

### ***Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για πώληση και διακοπείσες εκμεταλλεύσεις***

Ισχύς από 01/01/2005

### ***Δ.Π.Χ.Π. 6 Δαπάνες για εξερεύνηση και εκτίμηση ορυκτών πόρων***

Ισχύς από 01/01/2006

### ***Δ.Π.Χ.Π. 7 Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Γνωστοποιήσεις***

Ισχύς από 01/01/2007

### ***Δ.Π.Χ.Π. 8 Λειτουργικοί Τομείς***

Αντικαθιστά το ΔΛΠ 14

## **Δ.Λ.Π. & Δ.Π.Χ.Α. και Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις .**

Όσον αφορά την σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α χρησιμοποιούνται κυρίως τα :

- Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων»
- Δ.Λ.Π. 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων μερών»
- Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»
- Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενής επιχειρήσεις»
- Δ.Λ.Π. 31 «Συμμετοχές σε κοινοπραξίες»
- Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις επιχειρήσεων».

Από τα παραπάνω το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις και το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις επιχειρήσεων» έχουν τον πρωταρχικό ρόλο και την μεγαλύτερη βαρύτητα κατά την σύνταξη.

Το Δ.Λ.Π. 27 είναι το κατεξοχήν πρότυπο που αναφέρεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Εκδόθηκε το 1998 με τον τίτλο « ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές » και στη συνέχεια αναθεωρήθηκε το 2004 με ισχύ από 1/1/2005. Τροποποιήθηκε το 2008 και εφαρμόζεται υποχρεωτικά από την 1/7/2009.

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Καθορίζει σε ποιες περιπτώσεις μια εταιρεία υποχρεούται, απαλλάσσεται και εξαιρείται από την ενοποίηση και περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς για την παρουσίαση των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης. Διαπραγματεύεται επίσης την εξηγηματική πληροφόρηση που πρέπει να παρέχεται στους επενδυτές και χρήστες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να μπορούν να κατανοήσουν τη φύση των σχέσεων που υπάρχουν μεταξύ μιας μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της.

Το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις επιχειρήσεων», αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων». Εκδόθηκε με σκοπό τη βελτίωση της λογιστικής αντιμετώπισης των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στα παρακάτω:

Τη μέθοδο της λογιστικής αντιμετώπισης της ενοποίησης, τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από την παύση ή μείωση των δραστηριοτήτων της αποκτώμενης επιχείρησης, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τέλος τη λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας και των ασώματων ακινητοποιήσεων που αποκτήθηκαν κατά την ενοποίηση.

## **1.6 ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π,Δ.Π.Χ.Π ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις

ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος κύκλου χρηστών.

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οικονομικής οντότητας:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία,
- (β) τις υποχρεώσεις,
- (γ) τα ίδια κεφάλαια,
- (δ) τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- (ε) τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή καθώς και τις διανομές προς αυτούς, και
- (στ) τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

Πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- (α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,
- (β) κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο,
- (γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,
- (δ) κατάσταση των ταμιακών ροών για την περίοδο,
- (ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις και
- (στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου όπου μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να χρησιμοποιούν ονομασίες για τις καταστάσεις διαφορετικές από εκείνες που εμφανίζονται στο παρόν Πρότυπο. Π.χ., μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την ονομασία «κατάσταση συνολικών εσόδων» αντί της ονομασίας «κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων».

Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάζει ενιαία κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, στην οποία τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα παρουσιάζονται σε δύο τμήματα. Τα τμήματα θα παρουσιάζονται μαζί. Το τμήμα των αποτελεσμάτων θα παρουσιάζεται πρώτο, ακολουθούμενο αμέσως από το τμήμα των λοιπών συνολικών εσόδων.

Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάζει το τμήμα αποτελεσμάτων σε χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή, η χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων θα προηγείται αμέσως της κατάστασης που παρουσιάζει τα συνολικά έσοδα, η οποία θα αρχίζει με τα αποτελέσματα.

Η οικονομική οντότητα αναδεικνύει ισότιμα όλες τις οικονομικές καταστάσεις που συνθέτουν την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Πολλές οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν, πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

(α) των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η οικονομική οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οικονομικής οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οικονομικής οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα.

(β) των πηγών χρηματοδότησης της οικονομικής οντότητας και της στοχευόμενης αναλογίας υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια και

(γ) τους πόρους της οικονομικής οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές οικονομικές οντότητες επίσης παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε κλάδους όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Αναφορές και καταστάσεις που παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.

Γενικά χαρακτηριστικά :

- ✓ Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα τα οποία παρατίθενται στο Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Μια οικονομική οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. προβαίνει σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση



συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιγράφονται από μια οικονομική οντότητα ως σύμμορφες με τα Δ.Π.Χ.Α. εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

Σε σχεδόν όλες τις περιστάσεις, μια οικονομική οντότητα εξασφαλίζει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση με τη συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μια οικονομική οντότητα:

(α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη. Το Δ.Λ.Π. 8 διατυπώνει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Δ.Π.Χ.Α. που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο.

(β) παρουσιάζει στοιχεία που περιλαμβάνουν και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση.

(γ) παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.

Μια οικονομική οντότητα δεν δύναται να αποκαταστήσει ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν, με σημειώσεις ή με επεξηγηματικό υλικό.

Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Δ.Π.Χ.Α. θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, η οικονομική οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη με τον τρόπο που καθορίζεται στην παράγραφο 20 αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.

Όταν μια οικονομική οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Δ.Π.Χ.Α. σύμφωνα με την παράγραφο 19, θα γνωστοποιεί:

(α) ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας.

(β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α., με εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,

(γ) τον τίτλο του Δ.Π.Χ.Α. από το οποίο έχει παρεκκλίνει η οικονομική οντότητα, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το Δ.Π.Χ.Α. θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς παρατίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε και,

(δ) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης από κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.

Όταν μία οικονομική οντότητα έχει παρεκκλίνει από απαίτηση Δ.Π.Χ.Α. σε προγενέστερη περίοδο, και η παρέκκλιση αυτή επιδρά στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις για την τρέχουσα περίοδο, θα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 20(γ) και (δ).

Η παράγραφος 21 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν μία οικονομική οντότητα παρέκκλινε σε προγενέστερη περίοδο από απαίτηση Δ.Π.Χ.Α. περί επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων και η παρέκκλιση αυτή επηρεάζει την επιμέτρηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Δ.Π.Χ.Α. θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η οικονομική οντότητα θα μειώσει τις πτυχές της συμμόρφωσης που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές στη μέγιστη δυνατή έκταση, γνωστοποιώντας:

(α) τον τίτλο του εν λόγω Δ.Π.Χ.Α., το είδος της απαίτησης και το λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως αυτός παρατίθεται στο Πλαίσιο και,

(β) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Για τον σκοπό των παραγράφων 19-23, ένα στοιχείο πληροφόρησης θα αντιβαίνει στο σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε φέρεται να αντικατοπτρίζει ή που θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αντικατοπτρίζει και συνεπώς, θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση Δ.Π.Χ.Α. θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς παρατίθεται στο Πλαίσιο, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη:

(α) το λόγο για τον οποίο ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων δεν επιτυγχάνεται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες και

(β) με ποιον τρόπο οι περιστάσεις της οικονομικής οντότητας διαφέρουν από εκείνες άλλων οικονομικών οντοτήτων, οι οποίες συμμορφώνονται με την απαίτηση. Αν άλλες οικονομικές οντότητες σε παρόμοιες συνθήκες συμμορφώνονται με την απαίτηση, υπάρχει μαχητή εκδοχή ότι η συμμόρφωση της οικονομικής οντότητας με την απαίτηση δεν θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο.

#### Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να εκκαθαρίσει την οικονομική οντότητα ή να παύσει κάθε

συναλλαγή ή εάν δεν έχει εναλλακτική λύση παρά να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο. Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται από την οικονομική οντότητα, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα δεν θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Κατά την εκτίμηση για το αν συντρέχει η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον, το οποίο πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από το τέλος της περιόδου αναφοράς, χωρίς να περιορίζεται στο διάστημα αυτό. Το βάθος της σχετικής έρευνας εξαρτάται από τα δεδομένα σε κάθε περίπτωση. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει ένα παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δεν χρειάζεται λεπτομερή ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η λογιστική βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη έναν ευρύ κύκλο παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δουλευμένου

Η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την αρχή του δουλευμένου, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.

Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή του δουλευμένου, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης που έχουν τεθεί για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

### 2.1 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/1920.

Η βασική Νομοθεσία που ρυθμίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι ο κ.ν. 2190/1920( Περί Ανωνύμων εμπορικών εταιρειών)και ειδικότερα άρθρα (90-133) και προβλέπει την υποχρέωση για σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και για ενοποιημένη έκθεση διαχείρισεως όταν υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική επιχείρηση, ενώ η μητρική επιχείρηση καθώς και οι θυγατρικές της πρέπει να έχουν την **εταιρική μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή Ε.Ε.**

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δίνεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» σε συνδυασμό με το άρθρο 96 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο του Ν. 2190/1920 οι ρυθμίσεις που αφορούν σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις αφορούν κυρίως σε θέματα κατάρτισης εταιρικών ετήσιων λογαριασμών και ενοποιημένων λογαριασμών, καθώς αποτελούν προσαρμογή του ελληνικού δικαίου προς τις κοινοτικές οδηγίες περί ενοποιημένων λογαριασμών. Ειδικότερα, στο άρθρο 42ε παρ. 5 ορίζεται η σχέση μητρικής προς θυγατρικής ως η κύρια σχέση σύνδεσης επιχειρήσεων, ενώ στο άρθρο 96 παρ. 1 προβλέπονται δυο επιπλέον τρόποι σύνδεσης, οι οποίοι αν και δεν δημιουργούν σχέση μεταξύ μητρικής προς θυγατρική, είναι κρίσιμοι για την ύπαρξη υποχρέωσης ενοποίησης. Σχέση μητρικής προς θυγατρική τεκμαίρεται αμάχητα ότι υπάρχει στις ακόλουθες εξαντλητικά απαριθμούμενες περιπτώσεις: Πλειοψηφική συμμετοχή (άρ. 42 ε α υπό αα): Σχέση μητρικής προς θυγατρική υφίσταται όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή εναλλακτικά των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής. Η πλήρωση ενός από τα δύο περιστατικά (πλειοψηφία κεφαλαίου ή ψήφων) αρκεί για να θεωρηθούν οι δυο επιχειρήσεις συνδεδεμένες. Συμβατικός έλεγχος της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου (άρ. 42 ε α υπό ββ): Πρόκειται για την περίπτωση ύπαρξης συμφωνιών μετόχων ή εταιρών, που δίνουν τη δυνατότητα στη μητρική επιχείρηση να ελέγχει τα δικαιώματα ψήφου άλλων μετόχων ή εταιρών. Διορισμός των μελών της διοίκησης (άρ. 42 ε α υπό γγ): Συνδεδεμένες θεωρούνται δυο επιχειρήσεις και όταν μια επιχείρηση (η μητρική) συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής) και έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της τελευταίας αυτής επιχείρησης. Η δυνατότητα de facto επιρροής κατά την εκλογή της διοίκησης δεν αρκεί: απαιτείται νομικά διασφαλισμένη δυνατότητα επηρεασμού του διορισμού της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού οργάνου.

## **2.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.**

Υποχρέωση για σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων έχει η επιχείρηση εφόσον:

Η επιχείρηση αυτή καθώς και μια ή περισσότερες επιχειρήσεις συνδέονται με σχέση μητρικής- θυγατρικής και

Η επιχείρηση αυτή καθώς και μια ή περισσότερες επιχειρήσεις που δεν συνδέονται με σχέση μητρικής-θυγατρικής αλλά έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση. Ενιαία διεύθυνση τεκμαίρεται όταν τα διοικητικά διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης είναι κοινά με αυτά μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων.

Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στη μεν πρώτη περίπτωση έχει η μητρική επιχείρηση, στη δε δεύτερη περίπτωση έχει η μεγαλύτερη από άποψης ενεργητικού επιχείρηση.

Για να είναι όμως η μητρική υποχρεωμένη να καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1. Η μητρική να διέπεται από το ελληνικό δίκαιο.
2. Η μητρική ή μια ή περισσότερες από τις θυγατρικές της να έχουν μια από τις τρεις εταιρικές μορφές που είχαμε προαναφέρει.
3. Το σύνολο των υποκείμενων σε ενοποίηση επιχειρήσεων να υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια με βάση τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους. Τα τρία κριτήρια είναι τα εξής:  
Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια χρήσεως, 500 άτομα.

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

### **Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης**

#### **Πεδίο εφαρμογής των περί ενοποίησης ρυθμίσεων του νόμου**

1) Τις ρυθμίσεις αυτές εφαρμόζουν:

α) Οι μητρικές οντότητες με την ακόλουθη νομική μορφή

αα) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

αβ) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα του προηγούμενου

στοιχείου (αα) ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα του στοιχείου αυτού.

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

### **Προϋποθέσεις εφαρμογής των περί ενοποιήσεως ρυθμίσεων του νόμου**

1) 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) 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 συμβάσεως που έχει συνάψει με την οντότητα αυτή είτε βάσει προβλέψεως του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.

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

δα) Είτε 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.

δβ) Είτε ισχύουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δβα) 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 ασκήσεως των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.

δββ) Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική οντότητα αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική οντότητα.

δβγ) Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα στοιχεία (α), (β) και (γ) ανωτέρω, 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).

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

3) Κάθε οντότητα που υπάγεται στην ελληνική νομοθεσία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εάν αυτή η οντότητα και μία άλλη οντότητα με την οποία (ή άλλες οντότητες με τις οποίες) δεν συνδέεται με τις σχέσεις που ορίζονται στο σημείο (1) αυτής της παραγράφου, σε συνδυασμό με τις διευκρινίσεις των σημείων (1) και (2), διοικούνται σε ενιαία βάση (οριζόντιος όμιλος), σύμφωνα:

α) Είτε με σύμβαση που έχει υπογραφεί με την άλλη οντότητα.

β) Είτε με προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης οντότητας

### **2.3 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.**

Απαλλάσσονται από την υποχρέωση συντάξεως ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

1) Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι, εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος

2) Μια μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα), εάν αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας (κορυφαία μητρική), η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και η μητρική οντότητα (κορυφαία μητρική):

α) Είτε κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη οντότητα που κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάσει νομικής δεσμεύσεως ή δεσμεύσεως στο ιδρυτικό έγγραφο της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής.

β) Είτε κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

Η απαλλαγή του σημείου (2) πρέπει να πληροί όλες τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου (3.2.), όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων, η μητρική οντότητα (κορυφαία μητρική) του οποίου διέπεται από το δίκαιο κράτους-μέλους.

β) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων που αναφέρονται στο προηγούμενο στοιχείο (α) συντάσσονται από την μητρική οντότητα (κορυφαία μητρική) αυτού του συνόλου, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που διέπει αυτή τη μητρική οντότητα

(κορυφαία μητρική), σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ, ή τα Δ.Π.Χ.Α. που έχουν υιοθετηθεί βάσει του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.

γ) Αναφορικά με την απαλλασσόμενη οντότητα, τα κατωτέρω στοιχεία δημοσιοποιούνται με τον τρόπο που απαιτείται από το Ελληνικό δίκαιο:

γα) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο στοιχείο (α).

γβ) Η έκθεση ελέγχου.

δ) Οι σημειώσεις των ετησίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας γνωστοποιούν τα κατωτέρω:

δα) Την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο στοιχείο (α).

δβ) Την απαλλαγή από την υποχρέωση συντάξεως ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3) Μια μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα), εάν αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας (κορυφαία μητρική), η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, αν πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου (3.2.), όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων.

β) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο στοιχείο (α), συντάσσονται με ένα από τους κατωτέρω τρόπους:

βα) Σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ.

ββ) Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

βγ) Με τρόπο ισοδύναμο των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ.

βδ) Με τρόπο ισοδύναμο των Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτός καθορίζεται, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ενώσεως 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 στο προηγούμενο στοιχείο (α), 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) Αναφορικά με την απαλλασσόμενη οντότητα, τα κατωτέρω στοιχεία δημοσιοποιούνται με τον τρόπο που απαιτείται από το Ελληνικό δίκαιο:

γα) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο στοιχείο (α).

γβ) Η έκθεση ελέγχου.

ε) Οι σημειώσεις των ετησίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης οντότητας γνωστοποιούν τα κατωτέρω:

δα) Την επωνυμία και την έδρα της μητρικής οντότητας που συντάσσει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο στοιχείο (α).

δβ) Την απαλλαγή από την υποχρέωση συντάξεως ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η απαλλαγή αυτού του σημείου δεν παρέχεται αν η προς απαλλαγή οντότητα είναι οντότητα δημοσίου συμφέροντος που εμπίπτει στο στοιχείο (α) του ορισμού των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος που παρατίθεται στην υποσημείωση 7.

4) Κάθε μητρική οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, εάν:

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

β) Είτε όλες οι θυγατρικές της οντότητες μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση με βάση την επόμενη παράγραφο (3.2.).

3.2. Κατηγορίες οντοτήτων που δεν απαιτείται να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Δεν απαιτείται να περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας δημοσίου συμφέροντος, όταν πληρείται μία τουλάχιστον από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

1) 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

2) Οι μετοχές αυτής της οντότητας κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή

3) Αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιωδώς:

α) Τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας.

β) Την άσκηση της ενοποιημένης διοικήσεως αυτής της οντότητας όταν εμπίπτει σε μια από τις σχέσεις που καθορίζονται στο σημείο 3 της παραγράφου (2.2.).

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:

1. κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν είχαν άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διοίκηση της θυγατρικής επιχείρησης. 7 Βλ. . κ.ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εμπορικών εταιρειών, άρθρο 91. 11

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: 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, 12 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.

## **2.4 Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ 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.

Μετά την ισχύ του Ν 4308/2014 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του νόμου αυτού φρονούμε ότι δεν επέρχεται καμία μεταβολή ως προς την τήρηση βιβλίων ή τη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και παρακαλούμε για τη σύμφωνη γνώμη σας». Η απάντηση του Σ.Λ.Ο.Τ αναφέρει ότι: «Τα σχετικά θέματα ρυθμίζονται επαρκώς τόσο από το Ν. 4308/2014 (ιδιαίτερα από την παράγραφο 5 του άρθρου 3) όσο και από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.» Το ερώτημα θα μπορούσε να τεθεί γενικότερα, δηλαδή, αν είναι υποχρεωτικό τα δεδομένα που θα λαμβάνονται για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π ή Δ.Π.Χ.Α, να προκύπτουν από ισοζύγιο που προκύπτει από τηρούμενα κατά το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα λογιστικά βιβλία ; Προκειμένου να διερευνήσουμε και να αποσαφηνίσουμε το θέμα αυτό, κρίθηκε σκόπιμο να ανατρέξουμε, εκτός από τις διατάξεις του ν.4308/2014 και την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με την οποία ερμηνευτήκαν οι σχετικές διατάξεις του

ν.4308/2014, στην υποπαράγραφο Ε1 του νόμου 4093/2012 «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών» καθώς και διατάξεις του ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος». Στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, ορίζονται οι οντότητες που έχουν υποχρέωση να ακολουθήσουν το σύνολο των διατάξεων που αφορούν τα Ε.Λ.Π ή άλλα λογιστικά πλαίσια, όπως τα Δ.Π.Χ.Α. Ειδικότερα: Στην παραγρ 2 ορίζονται οι οντότητες που έχουν την υποχρέωση να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, δηλαδή τα Ε.Λ.Π, και οι οποίες είναι οι εξής: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. δ) 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. Στην παραγρ 3 ορίζονται οι κατηγορίες οντοτήτων που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις: και οι οποίες είναι οι εξής α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου. β) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικές οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 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. γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας. δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ). ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005. στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999. ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995. η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ). θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου. ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης. Στην παραγρ 4 ορίζεται ότι κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. Στις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται το Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία: Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει : Α) τα λογιστικά αρχεία που περιλαμβάνουν τα τηρούμενα - «λογιστικά βιβλία», - «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά) και Β) τις ακολουθούμενες διαδικασίες και μεθόδους για την -

καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων και , - κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην παραγρ 3 ορίζεται ότι, η τήρηση των λογιστικών αρχείων, γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Στην παραγρ 5 ορίζεται ότι, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί την : - λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. - φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων Στην παραγρ 10 ορίζεται ότι όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό τότε οφείλει να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα και ειδικότερα οφείλει να τηρεί: α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο). β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό). γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο). Στις διατάξεις της παραγρ 2 του άρθρου 21. του ν.4172/20132,ορίζεται ότι. το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση τον : - λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει. - πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Επίσης στην ΠΟΛ.1049/20.4.2016, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την υποβολή και το περιεχόμενο της δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, και ειδικότερα στο έντυπο της «Ν» της δήλωσης , προκύπτει ότι το αποτέλεσμα που θα δηλωθεί στους κωδικούς 116 και 117 , καταχωρούνται τα κέρδη η οι ζημιές όπως αυτά προκύπτουν από το λογιστικό αποτέλεσμα που προσδιορίζεται βάσει των Ε.Λ.Π η των Δ.Π.Χ.Α. Στους κωδικούς 118 και 119, καταχωρούνται οι θετικές και αρνητικές διαφορές αντίστοιχα, μεταξύ Ε.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α και Φορολογικής Βάσης. Ανατρέχοντας στις σχετικές διατάξεις της παραγρ 13 του άρθρου 4 «Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων» της υποπαραγράφου Ε1 του νόμου 4093/2012 «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών», διαπιστώνουμε ότι, όριζαν ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία με : - βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή - βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Στην περίπτωση που τα τηρούσε με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π είχε την υποχρέωση : Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) και στον οποίο καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση: α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση). β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση) γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης. Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της

διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων. Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο. Διαπιστώνουμε ότι, ο νομοθέτης εδώ διατύπωσε ρητά την θέση του ότι, μπορεί η εταιρεία η οποία εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π, να τηρεί τα λογιστικά βιβλία της σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, και να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π, λαμβάνοντας υπόψη τις απαραίτητες προσαρμογές, τις οποίες όμως μπορούσε να λαμβάνει από «εξωλογιστικά» τηρούμενα αρχεία. Επισημαίνουμε ότι, η ισχύς της ανωτέρω διάταξης, καταργήθηκε από 1.1.2015, όπως ορίζεται στο άρθρο 38 του ν.4308/2014, ενώ αντίστοιχη διάταξη δεν προβλέπεται στον ν.4308/2014. Ως συμπέρασμα, από τα ανωτέρω εκτεθέντα, μπορούμε να πούμε ότι, οι οντότητες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμό), τόσο με τα Ε.Λ.Π όσο και με τα Δ.Π.Χ.Α, έχουν την υποχρέωση να τηρούν κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα (ημερολόγιο , καθολικά, ισοζύγιο), από τα οποία θα προκύπτουν τα απαραίτητα δεδομένα για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων, αλλά και των φορολογικών τους δηλώσεων. Δηλαδή δεν παρέχεται η δυνατότητα από τις διατάξεις του ν. 4308/2014, όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ, να επιλέξουν την τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων είτε με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Ε.Λ.Π/ Δ.Λ.Π ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Συνεπώς, οφείλει κάθε επιχείρηση η οποία έχει αυτές τις υποχρεώσεις, να σχεδιάσει και να εφαρμόσει το κατάλληλο λογιστικό σχέδιο, από το οποίο με την τήρηση του κατά το διπλογραφικό σύστημα, να παρέχονται οι απαιτούμενες πληροφορίες.

## 2.5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η Ελληνική εταιρική νομοθεσία (κ.ν. 2190/1920) έχει υιοθετήσει ως μέθοδο ενοποίησης την μέθοδο της αγοράς (purchase method), η οποία αποτελεί και τον κατεξοχήν τρόπο ενοποίησης των συμμετοχών μιας μητρικής που προήλθαν από την απόκτηση έναντι συγκεκριμένου τμήματος. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η αξία κτήσης της συμμετοχής σε μια εταιρεία που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση αντικαθίσταται με την αξία όλων των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της ενοποιούμενης θυγατρικής ύστερα από την αναμόρφωση της λογιστικής αξίας των στοιχείων αυτών με βάση τις κατ' εκτίμηση εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης των πιο πάνω μετοχών. Με βάση την ανωτέρω μέθοδο η Ελληνική Νομοθεσία έχει υιοθετήσει την ολική ενοποίηση (γραμμή προς γραμμή) των οικονομικών καταστάσεων ( Ισολογισμού και Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης) της μητρικής και των θυγατρικών της. Ειδικά δε για τις συγγενείς επιχειρήσεις ορίζεται η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την οποία η αποτίμηση των συμμετοχών μιας επιχείρησης σε μια άλλη επιχείρηση είναι η καθαρή θέση της άλλης επιχείρησης. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία άλλη μέθοδος ενοποίησης αποτελεί η μέθοδος της συνένωσης δικαιωμάτων (pooling of interests), η οποία ωστόσο δεν υιοθετείται από την Ελληνική Νομοθεσία

**Παράδειγμα εφαρμογής των περί ενοποιήσεως διατάξεων του ν. [4308/2014](#)**

Για την καλύτερη κατανόηση των περί ενοποιήσεως 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:

- 1) Το 70% των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας «Θ», η οποία εφεξής καθίσταται θυγατρική της, αντί του ποσού των € 1.000.000.
- 2) 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:

<b>Ισολογισμοί 1.1.20X1</b>	<b>«Μ»</b>	<b>«Θ»</b>	<b>«Σ»</b>
<b>Περιοριστικά στοιχεία</b>			
<b>Μη κυκλοφορούντα</b>			
Γήπεδα	100.000	30.000	20.000
Κτίσματα	900.000	170.000	130.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	150.000
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων</b>	<b>2.000.000</b>	<b>500.000</b>	<b>300.000</b>
<b>Κυκλοφορούντα</b>			
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
<b>Σύνολο κυκλοφορούντων</b>	<b>3.300.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>500.000</b>
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>5.300.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>800.000</b>
<b>Καθαρή θέση</b>			
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	400.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	80.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	20.000
<b>Σύνολο καθαρής θέσεως</b>	<b>3.500.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>500.000</b>
<b>Υποχρεώσεις</b>			
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
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	<b>1.800.000</b>	<b>500.000</b>	<b>300.000</b>
<b>Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων</b>	<b>5.300.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>800.000</b>

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

<b>Διαφορές αποτιμήσεως</b>	<b>«Θ»</b>	<b>«Σ»</b>
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
<b>Σύνολο</b>	<b>130.000</b>	<b>110.000</b>
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (25%)	-32.500	-27.500
	<b>97.500</b>	<b>82.500</b>

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

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

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.

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

#### α) Υπολογισμοί

	<b>«Θ»</b>
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	x 70%
<b>Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική</b>	<b>700.000</b>
Κόστος αποκτήσεως συμμετοχής	1.000.000

	<b>«Θ»</b>
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο	x 30%
<b>Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη θυγατρική</b>	<b>300.000</b>
<b>Διαφορά συμψηφισμού θυγατρικής</b>	<b>300.000</b>



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

**β) Λογιστικές εγγραφές ενοποιήσεως**

<b>(1)</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
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
<b>Συμψηφισμός συμμετοχής στη «Θ»</b>	<b>1.000.000</b>	<b>1.000.000</b>

(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 υπο		14.000
χρεώσεις (20.000 x 70% =)		
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		22.750
Διαφορές συμψηφισμού		300.000
<b>Διαφορές αποτιμήσεως «Θ»</b>	<b>371.750</b>	<b>371.750</b>

(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
<b>Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη «Θ»</b>	<b>300.000</b>	<b>300.000</b>

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

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
<b>Σύνολο</b>		<b>1.971.750</b>		<b>1.971.750</b>

γ) Κατάρτιση ενοποιημένου ισολογισμού

Ενοποιημένος ισολογισμός 1.1.20X1	«Μ»	«Θ»	Σύνολο	Εγγραφές ενοποιήσεως		Ενοποιημέν ος ισολογισμός
				Χ	Π	
<b>Περιουσιακά στοιχεία Μη κυκλοφορούντ α</b>						
Γήπεδα	100.000	30.000	130.000	14.000		144.000
Κτίσματα			1.070.00			
	900.000	170.000	0	28.000		1.098.000
Λοιπά ενσώματα	1.000.00		1.300.00			
	0	300.000	0	98.000		1.398.000

στοιχεία						
Υπεραξία	0	0	0	231.750		231.750
Διαφορές						
συμψηφισμού	0	0	0	300.000	300.000	0
Συμμετοχές σε	1.000.00		1.000.00		1.000.00	
θυγατρικές	0	0	0		0	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
<b>Σύνολο μη</b>						
<b>κυκλοφορούντ</b>	<b>3.300.00</b>		<b>3.800.00</b>			
<b>ων</b>	<b>0</b>	<b>500.000</b>	<b>0</b>			<b>3.171.750</b>
<b>Κυκλοφορούντ</b>						
<b>α</b>						
Εμπορεύματα	800.000	400.000	1.200.00		14.000	1.186.000
			0			
Εμπορικές	500.000	300.000	800.000		21.000	779.000
απαιτήσεις						
Ταμειακά			1.000.00			
διαθέσιμα και	700.000	300.000	0			1.000.000
ισοδύναμα						
<b>Σύνολο</b>	<b>2.000.00</b>	<b>1.000.00</b>	<b>3.000.00</b>			
<b>κυκλοφορούντ</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>			<b>2.965.000</b>
<b>ων</b>						
<b>Σύνολο</b>	<b>5.300.00</b>	<b>1.500.00</b>	<b>6.800.00</b>			
<b>ενεργητικού</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>			<b>6.136.750</b>
<b>Καθαρή θέση</b>						
Κεφάλαιο	2.500.00		3.300.00			
	0	800.000	0	800.000		2.500.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	950.000	150.000		800.000
Αποτελέσματα	200.000	50.000	250.000	50.000		200.000
εις νέο						
Δικαιώματα που						
δεν ασκούν						
έλεγχο	0	0	0		300.000	300.000
<b>Σύνολο</b>	<b>3.500.00</b>	<b>1.000.00</b>	<b>4.500.00</b>			
<b>καθαρής</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>			<b>3.800.000</b>
<b>θέσεως</b>						
<b>Υποχρεώσεις</b>						
Αναβαλλόμενες						
φορολογικές	0	0	0		22.750	22.750
υποχρεώσεις						
Τραπεζικά	1.000.00		1.200.00			
δάνεια	0	200.000	0			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
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	<b>1.800.000</b>		<b>2.300.000</b>			
	<b>0</b>	<b>500.000</b>	<b>0</b>			<b>2.336.750</b>
<b>Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων</b>	<b>5.300.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>6.800.000</b>	<b>1.971.750</b>	<b>1.971.750</b>	<b>6.136.750</b>
	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	

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
<b>Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων</b>	<b>1.097.500</b>	<b>582.500</b>
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	x 70%	x 30%
<b>Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική</b>	<b>768.250</b>	<b>174.750</b>
Κόστος αποκτήσεως	1.000.000	300.000
<b>Υπεραξία</b>	<b>231.750</b>	<b>125.250</b>

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

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
<b>Συμψηφισμός συμμετοχής στη «Θ»</b>	<b>1.000.000</b>	<b>1.000.000</b>

(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
<b>Διαφορές αποτιμήσεως «Θ»</b>	<b>200.000</b>	<b>200.000</b>

(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
<b>Μη ελέγχουσα συμμετοχή στη «Θ»</b>	<b>329.250</b>	<b>329.250</b>

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

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
<b>Σύνολο</b>		<b>1.829.250</b>		<b>1.829.250</b>

γ) Κατάρτιση ενοποιημένου ισολογισμού

Ενοποιημένος ισολογισμός 1.1.20X1	«Μ»	«Θ»	Σύνολο	Εγγραφές ενοποιήσεως		Ενοποιημένος ισολογισμός
				Χ	Π	
				<b>Περιουσιακά στοιχεία</b>		
<b>Μη κυκλοφορούντα</b>						
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
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων</b>	<b>3.300.000</b>	<b>500.000</b>	<b>3.800.000</b>			<b>3.231.750</b>
<b>Κυκλοφορούντα</b>						
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
<b>Σύνολο κυκλοφορούντων</b>	<b>2.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>3.000.000</b>			<b>2.950.000</b>
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>5.300.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>6.800.000</b>			<b>6.181.750</b>
<b>Καθαρή θέση</b>						
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



<b>Σύνολο καθαρής θέσεως</b>	<b>3.500.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>4.500.000</b>			<b>3.829.250</b>
<b>Υποχρεώσεις</b>						
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
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	<b>1.800.000</b>	<b>500.000</b>	<b>2.300.000</b>			<b>2.352.500</b>
<b>Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων</b>	<b>5.300.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>6.800.000</b>	<b>1.829.250</b>	<b>1.829.250</b>	<b>6.181.750</b>

### 3) Σύγκριση ενοποιημένων ισολογισμών

<b>Ενοποιημένος ισολογισμός 1.1.20X1</b>	<b>N. 4308/2014</b>	<b>Δ.Π.Χ.Α.</b>	<b>Διαφορές</b>	
<b>Περιουσιακά στοιχεία</b>				
<b>Μη κυκλοφορούντα</b>				
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	
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων</b>	<b>3.171.750</b>	<b>3.231.750</b>	<b>60.000</b>	
<b>Κυκλοφορούντα</b>				
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	
<b>Σύνολο κυκλοφορούντων</b>	<b>2.965.000</b>	<b>2.950.000</b>	<b>-15.000</b>	
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>6.136.750</b>	<b>6.181.750</b>	<b>45.000</b>	
<b>Καθαρή θέση</b>				
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)
<b>Σύνολο καθαρής θέσεως</b>	<b>3.800.000</b>	<b>3.829.250</b>	<b>29.250</b>	
<b>Υποχρεώσεις</b>				
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)
<b>Σύνολο υποχρεώσεων</b>	<b>2.336.750</b>	<b>2.352.500</b>	<b>15.750</b>	
<b>Σύνολο καθαρής θέσεως και</b>	<b>6.136.750</b>	<b>6.181.750</b>	<b>45.000</b>	

#### 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	140.00	x	30%	=	42.000 (3)
	0				
Εμπορεύματα	-	x	30%	=	-6.000 (4)
	20.000				
Εμπορικές απαιτήσεις	-	x	30%	=	-9.000 (5)
	30.000				
Υποχρεώσεις	-	x	30%	=	-6.000 (6)
	20.000				
<b>Σύνολο διαφορών αποτιμήσεως</b>	<b>130.00</b>	x	30%	=	<b>39.000</b>
	<b>0</b>				
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	-	x	25%	=	-9.750 (7)
	39.000				
<b>Διαφορά στη μη ελέγχουσα συμμετοχή</b>					<b>29.250 (8)</b>

## 2.6 ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Ο βασικός σκοπός των ενοποιημένων<sup>14</sup> οικονομικών καταστάσεων είναι η παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων του ομίλου σαν να επρόκειτο για μία μόνο επιχείρηση. Για την κατάρτιση λοιπόν 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 (ν. 2190/20, αρ. 104), οι διεταιρικές συναλλαγές είναι οι εξής: Οι 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 14 Βλ. Γκίνογλου Δημήτρης, Ταχυνάκης Παναγιώτης, Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004, σελ.141. 21 υποχρέωση μεταξύ δύο εταιρειών του ομίλου που όμως δεν υφίστανται πλέον κατά το χρόνο κατάρτισης του ενοποιημένου ισολογισμού. Διεταιρική πράξη επίσης 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. Έτσι για παράδειγμα, εάν πωληθεί μία ποσότητα εμπορευμάτων από μία εταιρεία του ομίλου σε μια άλλη και ακολουθήσουν και άλλες μεταπωλήσεις μεταξύ των εταιρειών του ομίλου, αλλά πριν την κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού η ποσότητα έχει πωληθεί σε κάποιον τρίτο εκτός του ομίλου, τότε δεν θεωρείται ότι υφίσταται καμία διεταιρική πράξη

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>0</sup> ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ**

### **3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΤΙ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο είναι το πρότυπο που εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας. Ακόμα, το ΔΛΠ εφαρμόζεται 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.

Μια μητρική εταιρία δεν είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί:

- ➔ Η μητρική εταιρία ανήκει σε άλλη εταιρία είτε εξολοκλήρου είτε 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.
- ➔ οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),
- ➔ η μητρική εταιρία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά και
- ➔ η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

### **3.2 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 ως μέθοδο ενοποίησης αναφέρεται η μέθοδος της αγοράς. Η μέθοδος αγοράς είναι η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την ενοποίηση των συμμετοχών μιας μητρικής εταιρίας που προήλθαν από την απόκτηση έναντι συγκεκριμένου τμήματος.

Ειδικότερα, με βάση αυτή τη μέθοδο η αξία κτήσης της συμμετοχής σε μια εταιρία στην ενοποίηση αντικαθίσταται με την αξία όλων των επιμέρους περιουσιακών

στοιχείων της ενοποιούμενης θυγατρικής ύστερα από την αναμόρφωση της λογιστικής αξίας των στοιχείων αυτών με βάση τις κατ' εκτίμηση εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης των πιο πάνω μετοχών. Επιπλέον η Ελληνική Νομοθεσία με τη χρήση της μεθόδου αυτής έχει υιοθετήσει την ολική ενοποίηση (γραμμή προς γραμμή) των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής και των θυγατρικών της.

Ενώ για τις συγγενείς επιχειρήσεις ορίζεται η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης. Με βάση τη μέθοδο αυτή η αποτίμηση των συμμετοχών μιας επιχείρησης σε μια άλλη επιχείρηση είναι η καθαρή θέση της άλλης επιχείρησης.

Ας αναλύσουμε πιο εκτενώς μια τις μεθόδους αυτές:

#### Πλήρης ή ολική ενοποίηση:

Η πλήρης ή ολική ενοποίηση εφαρμόζεται αν μια εταιρεία θεωρηθεί ως μια ενιαία οικονομική μονάδα τότε με την ενοποίηση αυτή μπορεί να αθροίσει τα ίδια στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού έτσι ώστε το σύνολό τους να εμφανίζεται σε οικείους λογαριασμούς των ενοποιημένων καταστάσεων.

Επίσης, η πλήρης ενοποίηση προβλέπει:

→ την πλήρη ενοποίηση

→ το διαχωρισμό των κεφαλαίων που ανήκουν στη μητρική και στα δικαιώματα μειοψηφίας

#### Μέθοδος Αναλογικής Ενοποίησης για Κοινοπραξίες ή από Κοινού Ελεγχόμενες Οντότητες:

η ενοποίηση αυτή διακρίνει τις κοινοπραξίες σε τρεις κατηγορίες:

α) Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες

β) Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία

γ) Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

Συγκεκριμένα στη πρώτη περίπτωση ο κάθε κοινοπρακτών εκτελεί στις εγκαταστάσεις του το τμήμα της εργασίας που έχει αναλάβει και το έσοδό του αφορά το τμήμα που καθορίζεται από το έσοδο της συνολικής εργασίας που εκτελείται. Ακόμα δεν υπάρχουν αυτόνομες οικονομικές μονάδες. Στη δεύτερη, ο κάθε κοινοπρακτών εκμεταλλεύεται το τμήμα του περιουσιακού στοιχείου που του αναλογεί και καταχωρεί το αναλογούν έσοδο στα δικά του λογιστικά βιβλία. Επιπλέον, δαπάνες που αναλαμβάνονται και αφορούν το περιουσιακό στοιχείο συνολικά, επιμερίζονται σε κάθε κοινοπρακτούντα, με βάση με τον συμβατικό διακανονισμό. Επίσης, και σε αυτή περίπτωση δεν υπάρχουν αυτόνομες μονάδες.

Εν αντιθέσει με τη πρώτη και τη δεύτερη περίπτωση, στη τρίτη 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

Μέθοδος της καθαρής θέσης: η μέθοδος αυτή διακρίνεται :

- ο Ενοποίηση της μιας σειράς
- ο Η ενοποίηση των λογιστικών καταστάσεων μιας μητρικής και μιας συγγενούς με βάση το ΔΛΠ 28.

→ ΔΛΠ 28: η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για τη μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της εκδότριας δηλ. ο λογαριασμός της επένδυσης αυξομειώνεται περιοδικά ως εξής:

- Αυξάνεται με την αναλογία της επένδυσης στα κέρδη που πραγματοποίησε η συγγενής εταιρία
- Μειώνεται με την αναλογία της επένδυσης στη ζημία που πραγματοποίησε η συγγενής εταιρία
- Μειώνεται με τα μερίσματα που εισπράττει η μητρική από συγγενή εταιρία

→ Αν το κόστος κτήσης > αναλογίας στη λογιστική καθαρή θέση της συγγενούς, η διαφορά θεωρείται goodwill και αποσβένεται σε περίοδο όχι μεγαλύτερη από 40 χρόνια.

Παρακάτω παρατίθεται επιγραμματικά οι βασικές τεχνικές ενοποίησης που αφορούν τις θυγατρικές και τις συγγενείς εταιρείες.

#### **Βασικές Τεχνικές Ενοποίησης Θυγατρικών:**

- Άμεσος & έμμεσος έλεγχος
- Παράδειγμα ίδρυσης θυγατρικής
- Παράδειγμα πρώτης εξαγοράς θυγατρικής
- Υπεραξία και κατανομή του τιμήματος (PPA)
- Αποτίμηση μη ελεγχουσών συμμετοχών (εύλογη αξία ή αναλογικά στη καθαρή θέση)
- Προετοιμασία του ισολογισμού της θυγατρικής για τη πρώτη ενοποίηση
- Προετοιμασία ισολογισμού της θυγατρικής για κάθε επόμενη ενοποίηση
- Απαλοιφές επενδύσεων, εμπορικών συναλλαγών, παροχής υπηρεσιών, ενδο-ομιλικού δανεισμού, μερισμάτων, κ.λ.π.

#### **Βασικές Τεχνικές Ενοποίησης Συγγενών:**

- Ενοποίηση με τη Μέθοδο της καθαρής θέσης
- Απαλοιφές εμπορικών συναλλαγών, δανείων, μερισμάτων
- Πρώτη και επόμενες ενοποιήσεις μιας συγγενούς ενότητας

### **3.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕ ΔΛΠ**

Παρακάτω δίδεται ένα παράδειγμα ενοποίησης με ΔΛΠ με εταιρείες που δεν υπάρχουν, αφού το παράδειγμα έχει σκοπό να κατανοηθεί η ενοποίηση με το ΔΛΠ. Γι' αυτό το σκοπό θα ονομαστούν οι εταιρείες Α και Β, όπου Α είναι η μητρική της Β έχοντας ποσοστό συμμετοχής 60%.

Συγκεκριμένα:

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>A</b>	<b>B</b>
ΠΑΓΙΑ	1.320.000	1.000.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	480.000	-
ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ	1.200.000	900.000
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	500.000	200.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>3.500.000</b>	<b>2.100.000</b>
<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>		
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	900.000	550.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	600.000	250.000
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	1.500.000	380.000
ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	500.000	920.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>3.500.000</b>	<b>2.100.000</b>

Εγγραφές ενοποίησης

1 <sup>η</sup> Εγγραφή	Χρέωση	Πίστωση
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Β)	330.000(60%550.000)	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (Β)	150.000(60%250.000)	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ (Α→Β)		480.000
2 <sup>η</sup> ΕΓΓΡΑΦΗ		
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Β)	220.000(40*5.500.000)	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (Β)	100.000(40%*250.000)	
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ		320.000

Ενοποιημένος ισολογισμός

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
ΠΑΓΙΑ 2.320.000	ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (Α) 90.000
ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ 210.000	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (Α) 600.000
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 700.000	ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ 320.000
	ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ 1.420.000
	ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ 1.880.000
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 5.120.000	ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ 5.120.000

Λαμβάνοντας τα παραπάνω δεδομένα:



1 <sup>η</sup> Εγγραφή		
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (B)	330.000(60%550.000)	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (B)	150.000(60%250.000)	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ (A→)		480.000
2 <sup>η</sup> ΕΓΓΡΑΦΗ		
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (B)	220.000(40*5.500.000)	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (B)	100.000(40%*250.000)	
ΜΑΚΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (B)	368.000(40%*920.000)	
ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ (B)	152.000(40%*380.000)	
ΠΑΓΙΑ (B)		400.000(40%*1.000.000)
ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ (B)		360.000(40%*900.000)
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ (B)		80.000(40*200.000)

Η εγγραφή της απάλειψης των Συμμετοχών είναι ίδια και σ' αυτή την περίπτωση. Η διαφορά εδώ είναι πως κάθε λογαριασμός του ενεργητικού και παθητικού της B μειώνεται κατά το ποσοστό της μειοψηφίας 40%, και με το ίδιο ποσοστό χρεώνονται και εξισώνονται οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης της B, όπως και στην ολική μέθοδο.

Όπως γίνεται αντιληπτό, οι λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού της B ενσωματώνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό με το ποσοστό συμμετοχής της A στη B 60% και επειδή δεν εμφανίζεται το 40% κάθε ενεργητικού και παθητικού στοιχείου, δεν εμφανίζονται ούτε και δικαιώματα μειοψηφίας στον ενοποιημένο ισολογισμό.

Ενοποιημένος Ισολογισμός

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
ΠΑΓΙΑ 1.920.000	ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 900.000
ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ 1.740.000	ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ 600.000
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ 620.000	ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ 1.052.000
	ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ 1.728.000
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 4.280.000	ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ 4.280.000

### 3.4 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

Ο νέος νόμος έχει σαφή διαχωρισμό για τις οντότητες με βάση το μέγεθος τους, που ακολουθείται και από διαφορετικές λογιστικές υποχρεώσεις. Οι οντότητες χωρίζονται σε:

Κριτήρια μεγέθους			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικό	Καθαρός κύκλος εργασιών
Πολύ μικρές (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	>20.000.000	> 40.000.000

- Τα όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών ισχύουν μετά την αφαίρεση των συμψηφισμών και των απαλοιφών. Αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί και απαλοιφές τα όρια αυτά προσ αυξάνονται κατά 20%.
- Όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

### **Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης**

Η βασική προϋπόθεση για να προκύπτει η σχέση μητρικής προς θυγατρική είναι η άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) οντότητας, η οποία είτε από μόνη της (συμμετοχική ιδιότητα) είτε σε συνδυασμό με άλλες προϋποθέσεις, παρέχει στην μητρική τη δυνατότητα ελέγχου επί της άλλης οντότητας (θυγατρικής). Σχέση μητρικής προς θυγατρική προκύπτει επίσης και από την άσκηση κυριαρχικής επιρροής ή ελέγχου επί της άλλης οντότητας, έστω και αν δεν υπάρχει συμμετοχή. Εάν δεν υπάρχει συμμετοχή, τα διάφορα κονδύλια καθαρής θέσης που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα συνολικά ποσά των αντίστοιχων κονδυλίων που αναλογούν σε καθεμία οντότητα.

### **Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση**

Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι:

- Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.
- Μια μητρική οντότητα εάν αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ε.Ε., και:

α) η μητρική οντότητα της απαλλασσόμενης οντότητας κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας, 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.

Για να παρασχεθεί η απαλλαγή θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε έναν μεγαλύτερο Όμιλο του οποίου η μητρική διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους. Στην περίπτωση που δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους θα πρέπει η απαλλασσόμενη οντότητα και όλες οι θυγατρικές της να ενοποιούνται σε όμιλο που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα στην περίπτωση αυτή οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### **Λοιπές απαλλαγές από την υπογρέωση ενοχοποίησης (περιλαμβάνει και οντότητες Δημοσίου ενδιαφέροντος)**

- 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 τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της οντότητας.
- δ) οι θυγατρικές οντότητες δεν είναι σημαντικές (επουσιώδες μέγεθος).

### **Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό. Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση και εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι οντότητες περιλήφθηκαν 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. Εξυπακούεται ότι κατά την ενοποίηση μπορεί να αναγνωρίζονται και στοιχεία τα οποία δεν υπάρχουν στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων εταιρειών.

Για παράδειγμα, σε μια απόκτηση θυγατρικής μπορεί για σκοπούς ενοποίησης να αναγνωρισθούν υπάρχοντα στην θυγατρική άυλα στοιχεία, τα οποία βάσει των προβλέψεων του νόμου δεν επιτρέπεται να αναγνωρισθούν στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ίδιας, όπως για παράδειγμα στοιχεία που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά από αυτή (πχ σήματα). 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». Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται πλήρως στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων. 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.

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

- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους.

- 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 λογιστικές πολιτικές της μητρικής οντότητας.

- Αναβαλλόμενοι φόροι αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, 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.

- 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 σχηματίστηκαν.

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

### **Συγγενείς- Μέθοδος καθαρής θέσης**

- 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.

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

- Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της καθαρής της θέσης κατά τη διάρκεια της περιόδου και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων.

- 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». Οι συμμετοχές σε συγγενείς οντότητες ή κοινοπραξίες, από οποιαδήποτε οντότητα του ομίλου, στον ενοποιημένο Ισολογισμό εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχές σε συγγενείς ή και κοινοπραξίες», και επιμετρώνται βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης. Συγγενής είναι μια οντότητα στην οποία η συμμετέχουσα οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή στις λειτουργίες της και τις χρηματοοικονομικές πολιτικές της. Τεκμαίρεται ότι συγγενής είναι μια οντότητα στην οποία υπάρχει συμμετοχή από 20% - 50% και δεν είναι θυγατρική ή κοινοπραξία. Κοινοπραξία είναι μια οντότητα επί της οποίας δύο η περισσότερα μέρη ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής της κάθε μίας.

Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μια συγγενής ή κοινοπραξία αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς ή της κοινοπραξίας (αποκτηθείσα αναλογία) και υπεραξία εάν το τίμημα είναι μεγαλύτερο από τα αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία. Η υπεραξία αντιμετωπίζεται λογιστικά είτε ως μη αποσβέσιμο στοιχείο είτε ως στοιχείο υποκειμένο σε δεκαετή απόσβεση, κατά περίπτωση και σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν.4308/2014. Στην περίπτωση μη απόσβεσης της υπεραξίας, ο έλεγχος απομείωσης γίνεται σε επίπεδο αξίας της συμμετοχής.

### **Περιγραφή και σκοπιμότητα της μεθόδου**

Σύμφωνα με τη μέθοδο καθαρής θέσης, το αρχικό κόστος κτήσεως ή της προηγούμενης αποτιμήσεως κάθε συμμετοχής σε συγγενή εταιρία αναπροσαρμόζεται στο τέλος της κάθε παρουσιαζόμενης χρήσης (ή άλλης λογιστικής περιόδου) ανάλογα με:

- α) τα καθαρά κέρδη ή ζημίες της κάθε συγγενούς, που προέκυψαν κατά την παρουσιαζόμενη χρήση,
- β) τις τυχόν διαφορές αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, οι οποίες καταχωρήθηκαν απευθείας σε λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, και
- γ) τα μερίσματα που εγκρίθηκαν για διανομή από κάθε συγγενή εταιρία.

### **Μεταβολές του λογαριασμού συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις**

Δηλαδή ο λογαριασμός χρεώνεται:

- Με τα καθαρά, μετά από φόρους, κέρδη της συγγενούς, κατά το μέρος που αναλογούν στο ακριβές ποσοστό συμμετοχής.
- Με τις απευθείας αυξήσεις κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς, προερχόμενες από διαφορές αναπροσαρμογής.
- Με τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των συμμετοχών με ξένο νόμισμα.
- Με την αγορά πρόσθετου ποσοστού συμμετοχής σε συγγενή.

Πιστώνεται:

- Με τις καθαρές ζημίες χρήσεως της συγγενούς εταιρίας, κατά το μέρος που αναλογούν στο ακριβές ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία αυτή.
- Με τις απευθείας μειώσεις κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς, προερχόμενες από διαφορές αναπροσαρμογής.
- Από χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των συμμετοχών με ξένο νόμισμα.
- Με την τυχόν απομείωση της εμφανιζόμενης αξίας συμμετοχής σε συγγενή.
- Με τις συμπληρωματικές αποσβέσεις και τις συμπληρωματικές απομειώσεις, που γίνονται από τη συμμετέχουσα επί των θετικών διαφορών εύλογης αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, σε σχέση με τις λογιστικές αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης των μετοχών ή μεριδίων της.
- Με τα εισπρακτέα μερίσματα που έχουν εγκριθεί για καταβολή από τη συγγενή.
- Με την πώληση σε τρίτους μέρους ή του συνόλου της συμμετοχής στη συγγενή.

#### **Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

Οι σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες, που προβλέπονται από το άρθρο 29 .

Ιδιαίτερα:

- Κατά τη γνωστοποίηση των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ τέτοιων μερών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, παραλείπονται.
- Κατά τη γνωστοποίηση του μέσου αριθμού των εργαζομένων, γίνεται ξεχωριστή γνωστοποίηση για τον μέσο αριθμό των εργαζομένων που απασχολήθηκαν σε από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες.

- Κατά την γνωστοποίηση των ποσών των αποζημιώσεων, των προκαταβολών και των πιστώσεων που δόθηκαν σε μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, γνωστοποιούνται μόνο τα ποσά που δόθηκαν σε μέλη αυτών των συμβουλίων της μητρικής οντότητας, από την ίδια και τις θυγατρικές της.

Επίσης περιλαμβάνουν : Αναφορικά με τις οντότητες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση:

- Τις επωνυμίες και την έδρα των οντοτήτων
- Την κατεχόμενη αναλογία στο κεφάλαιο αυτών των οντοτήτων
- Πληροφορίες αναφορικά με το ποιος από τις προϋποθέσεις αποτελούν τη βάση με την οποία έγινε η ενοποίηση
- Οι πληροφορίες ανωτέρω παρέχονται και σε σχέση με τις οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση για λόγους μη σημαντικότητας
- Τις επωνυμίες και την έδρα των συγγενών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση
- Τις επωνυμίες και τα μητρώα εγγραφής των κοινοπραξιών και των από κοινού ελεγχόμενων δραστηριοτήτων. Οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του ποσού της υπεραξίας και κάθε σημαντική μεταβολή της σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο. Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης σε μια συγγενή ή κοινοπραξία, η οντότητα γνωστοποιεί την διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης της επένδυσης και της λογιστικής αξίας της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, κατά την ημερομηνία απόκτησης.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Χ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

### **4.1 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Π.Χ.Α ΚΑΙ Ε.Λ.Π.**

Μπορούμε να συνοψίσουμε τις σημαντικότερες διαφορές επί του ζητήματος στα παρακάτω:

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ σε περίπτωση απόκτησης θυγατρικής εταιρίας ενδιάμεσα της διαχειριστικής περιόδου, στα ενοποιημένα αποτελέσματα του ομίλου πρέπει να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και τα έξοδα που η θυγατρική εταιρία πραγματοποίησε από την ημερομηνία της απόκτησής της και μέχρι την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Σε περίπτωση πώλησης θυγατρικής ή παύσης άσκησης ελέγχου σε αυτήν, τα έσοδα και τα έξοδα της θυγατρικής πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μέχρι την ημερομηνία που η μητρική παύει να ασκεί τον έλεγχο στη θυγατρική.

Η διαφορά του τιμήματος της διάθεσης της θυγατρικής και της λογιστικής αξίας της κατά την ημερομηνία της διάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του τυχόν σωρευμένου ποσού των συναλλαγματικών διαφορών που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια καταχωρούνται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων ως κέρδος ή ζημία της διάθεσης της θυγατρικής

Επιπλέον σε αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται ως κέρδος ή ζημία η διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης της θυγατρικής και της λογιστικής αξίας συμπεριλαμβανομένων και των τυχόν συσσωρευμένων συναλλαγματικών διαφορών που αφορούν τη θυγατρική

Με βάση τα ΔΠΧΑ που αναφέρονται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι τα εξής :

- ✓ ΔΠΧΑ 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων»
- ✓ ΔΠΧΑ 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις»
- ✓ ΔΠΧΑ 11 «Σχήματα κοινού Ελέγχου»
- ✓ ΔΠΧΑ 12 «Γνωστοποιήσεις περί συμμετοχών σε άλλες εταιρίες»
- ✓ ΔΠΧΑ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις»

Η προβλεπόμενη από τα ΔΠΧΑ τεχνική κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν διαφέρει ουσιωδώς από την αντίστοιχη τεχνική που προβλέπεται από τα ΕΛΠ.

Όμως οι συντασσόμενες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διαφέρουν ουσιωδώς από τις αντίστοιχες καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Οι διαφορές αυτές οφείλονται κυρίως στο διαφορετικό τρόπο σύνταξης των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων των ενοποιημένων εταιριών.

Ορισμένες σημαντικές διαφορές στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μεταξύ ΔΠΧΑ και ΕΛΠ είναι στα παρακάτω :

#### **α) Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.**

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ υπάρχει υποχρέωση για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ανεξάρτητα από τα αριθμητικά όρια των εταιριών του Ομίλου, αρκεί να υπάρχει έλεγχος της μητρικής εταιρίας.

Αντίθετα στα ΕΛΠ Ν.4308/2014 υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μόνο για τους μεγάλους ομίλους εταιριών, δηλαδή όταν υπερβαίνουν για τις εταιρίες του Ομίλου δύο από τα τρία κατωτέρω αριθμητικά κριτήρια σε δυο συνεχόμενες χρήσεις :

Σύνολο ισολογισμού            20.000.000 ευρώ

Κύκλος εργασιών                40.000.000 ευρώ

Μέσος όρος προσωπικού        250    ευρώ

#### **β) Απαλλαγές θυγατρικών εταιριών από την πλήρη ενοποίηση**

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στη ολική ενοποίηση περιλαμβάνονται όλες οι θυγατρικές εταιρίες, ανεξαρτήτου μεγέθους, δραστηριότητας και σκοπού. Δηλαδή, στην ενοποίηση περιλαμβάνονται όλες οι εταιρίες στις οποίες η μητρική έχει στην ουσία τον έλεγχο τους με διάφορους τρόπους π.χ. κεφαλαίου, ψήφων, διοίκησης κ.λ.π

Αντίθετα στα ΕΛΠ προβλέπεται η απαλλαγή από την ολική ενοποίηση των θυγατρικών εταιριών που εμφανίζουν επουσιώδες ενδιαφέρον ή η συγκέντρωση και αποστολή των στοιχείων είναι πολυδάπανη ή αντιμετωπίζει δυσκολίες.

#### **γ) Χρόνος ενοποίησης των επιχειρήσεων**

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, η ενοποίηση των επιχειρήσεων γίνεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Αντίθετα, στα ΕΛΠ προβλέπεται ότι η ενοποίηση των επιχειρήσεων γίνεται κατά το χρόνο της υποχρέωσής τους να περιληφθούν στην ενοποίηση.

#### **δ) Τρόπος υπολογισμού των διαφορών συμψηφισμού (υπεραξία κατά τα ΔΠΧΑ)**

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης της συμμετοχής σε ενοποιούμενη θυγατρική εταιρία και της αντίστοιχης εύλογης αξίας της συμμετοχής αυτής, που προκύπτει, πάντοτε, κατά την απόκτηση του ελέγχου της θυγατρικής, μετά την επανεκτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής εταιρίας στις εύλογες τρέχουσες αξίες, θεωρείται κατά την ενοποίηση ως υπεραξία (goodwill).

Αντίθετα στα ΕΛΠ προβλέπεται ότι, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης της συμμετοχής σε ενοποιούμενη θυγατρική εταιρία και της αντίστοιχης λογιστικής αξίας της, που υφίσταται κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης, θεωρείται ως υπεραξία (θετική διαφορά) ή ως κέρδος (αρνητική διαφορά).

Σημειώνεται ότι, επιτρέπεται η κατανομή της διαφοράς αυτής στα ενοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, εφόσον υπάρχουν, βασίμως υπεραξίες στα στοιχεία αυτά.

#### **ε) Λογιστικός χειρισμός των διαφορών συμψηφισμού**

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, η υπεραξία (goodwill) που προκύπτει κατά την ενοποίηση εμφανίζεται στο ενεργητικό της ενοποιημένης κατάστασης οικονομικής θέσης και είναι μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο, υποκείμενο σε έλεγχο απομείωσης της αξίας του. Η υποαξία μεταφέρεται απ' ευθείας στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων.

Αντίθετα στα ΕΛΠ προβλέπεται η εμφάνιση των θετικών διαφορών συμψηφισμού, στον ενοποιημένο ισολογισμό, ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία» και εφόσον έχει απεριόριστη ζωή, είναι μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο υποκείμενο σε έλεγχο απομείωσης. Σε περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, η υπεραξία υπόκειται σε απόσβεση με περίοδο απόσβεσης στα δέκα (10) έτη. Στην περίπτωση που 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, η προαναφερόμενη «Υπεραξία» καταχωρείται στα αποτελέσματα εις νέον του ενοποιημένου ισολογισμού.

Οι αρνητικές διαφορές συμψηφισμού καταχωρούνται ως κέρδος απ' ευθείας στα ενοποιημένα αποτελέσματα.

#### **στ) Λογιστικός χειρισμός της διαφοράς μεταξύ εύλογης αξίας και λογιστικής αξίας των αποσβέσιμων παγίων περιουσιακών στοιχείων.**

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των αποσβέσιμων παγίων περιουσιακών στοιχείων, που προσδιορίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης μιας ενοποιούμενης εταιρίας, και της αντιστοίχου λογιστικής τους αξίας αποσβένεται, κατά την ενοποίηση, με βάση την εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή των

παγίων αυτών. Σχετικά με το θέμα αυτό, παρότι οι σχετικές διατάξεις του Ν. 4308/2014 προβλέπουν κάτι παρόμοιο, στην πράξη η ανωτέρω αναφερόμενη διαφορά καταχωρείται ως θετική διαφορά ενοποίησης με τον τίτλο «Υπεραξία».

#### **ζ) Ενοποίηση εταιριών Οριζοντίου ομίλου**

Από τα ΔΠΧΑ δεν προβλέπεται η ενοποίηση επιχειρήσεων που λειτουργούν κάτω από ενιαία Διοίκηση (οριζόντιος όμιλος εταιριών).

Αντίθετα, στα ΕΛΠ προβλέπεται η ενοποίηση τέτοιων επιχειρήσεων.

#### **η) Τρόπος υπολογισμού δικαιωμάτων μειοψηφίας (μη ελέγχουσα συμμετοχή κατά τα ΔΠΧΑ)**

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ο υπολογισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας (μη ελέγχουσα συμμετοχή) γίνεται είτε επί των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτουν από τις εύλογες αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν κατά την αγορά από την μητρική εταιρία, είτε επί της θυγατρικής εταιρίας πλέον των αναλογούντων στην μειοψηφία εσόδων π.χ. κερδών χρήσης κτλ. που προέκυψαν μετά την αγορά και δεν διανεμήθηκαν .

Αντίθετα στα ΕΛΠ προβλέπεται ότι τα δικαιώματα μειοψηφίας υπολογίζονται με βάση τα διαμορφωθέντα ίδια κεφάλαια στο τέλος κάθε κλειόμενης χρήσης.

### **4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΔΛΠ27 (ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ Ε.Λ.Π.**

Με βάση τα Δ.Χ.Π.Α., και με μια περισσότερο προσωπική κριτική, υπήρχε περισσότερο ουσιαστικό νομικό πλαίσιο για τον έλεγχο των σχέσεων μεταξύ θυγατρικής και μητρικής εταιρίας, ενώ στα Ε.Λ.Π. υπήρχε ένα νομικό πλαίσιο που αρκούταν στην εφαρμογή των τύπων και όχι στον πραγματικό έλεγχο.

Υπάρχουν όμως και πρακτικές διαφορές στην ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με το εν λόγω Δ.Λ.Π. δεν υπάρχει ανάγκη ενοποίησης όταν ισχύουν κάποιες συγκεκριμένες νομικές προϋποθέσεις που δεν δύναται να αναλυθούν στα όρια της παρούσας εργασίας, αλλά και όταν θυγατρικές μόλις αποκτήθηκαν και έχουν κατηγοριοποιηθεί από τη μητρική ως εταιρίες προς άμεση πώληση (όπως ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 5).

Στην ελληνική νομοθεσία υπήρχαν αρκετές περιπτώσεις απαλλαγής από την ενοποίηση, αλλά και περιπτώσεις προαιρετικής ενοποίησης με τη μητρική.

Στα Δ.Λ.Π. υπάρχει μια ρύθμιση για εταιρίες θυγατρικές οι οποίες συντάσσουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις. Υπάρχουν επίσης εταιρίες που εμφανίζονται στο κόστος της μητρικής εταιρίας, και εταιρίες που λειτουργούν με άλλο τρόπο

ενοποίησης. Στα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχουν τέτοιες ρυθμίσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις είχαν ατομική υπόσταση είτε ήταν ενοποιημένες είτε όχι.

Για αυτή την περίπτωση τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας τέτοιας εταιρίας μπορεί να εμφανίζονται και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και ατομικά, χωρίς όμως να υπάρχει υποχρεωτική ενοποίηση. Στα Ε.Λ.Π., πρέπει να υπάρχει υποχρεωτική σύνταξη και των δύο ειδών οικονομικών καταστάσεων.

Υπάρχει επίσης διαφορά στην ημερομηνία που πρέπει να συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις με βάση την απόκτηση της εταιρίας. Κατά τα Δ.Λ.Π. η ενοποίηση ξεκινάει από την ημερομηνία απόκτησης της θυγατρικής εταιρίας και να γίνεται σύνταξη στην υπάρχουσα χρήση με βάση αυτή τη ημερομηνία, ενώ στο αντίστοιχο ελληνικό πλαίσιο η θυγατρική θα έπρεπε να συντάξει οικονομικές καταστάσεις για ολόκληρη της χρήση ενοποιημένα ανεξάρτητα από το αν δεν ανήκεστη εταιρία για ένα μεγάλο μέρος.

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις ζημιές μειοψηφίας σε μία συμμετοχή, τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν πως αν αυτές ξεπεράσουν την αναλογία της στην καθαρή θέση, παύουν κατ' αρχήν να λογίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό και θεωρούνται πλέον ότι είναι ζημιές των μετοχών της πλειοψηφίας. Αυτό σημαίνει ότι όταν η λογιστική καθαρή θέση μίας θυγατρικής γίνει αρνητική, σταματάει να υπολογίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό αποτέλεσμα ζημία για τη μειοψηφία. Ανάλογη ρύθμιση δεν υπήρχε στην ελληνική νομοθεσία.

Επιπροσθέτως, με βάση τα Δ.Λ.Π., η αναλογία της μειοψηφίας στην καθαρή θέση, πρέπει να αναλύεται στο τμήμα που αφορά την αρχική συνένωση και σε εκείνο που δημιουργήθηκε από τη μετέπειτα λειτουργία της θυγατρικής. Πρακτικά όμως, δε γίνεται αυτή η εμφάνιση. Τα Ε.Λ.Π. δεν προέβλεπαν ανάλογη υποχρέωση, αλλά το πρότυπο ισολογισμού είχε αυτή τη διάκριση κι επομένως παρεχόταν η σχετική πληροφορία.

Σχετικά με τις επιχειρήσεις κάτω από κοινή διεύθυνση που αφορούν «Συνένωση Συμφερόντων», με βάση τα Δ.Λ.Π. και το ΔΠΧΠ 3 δεν ενοποιούνται, αντίθετα με την ελληνική πρακτική που επέτρεπε την ενοποίησή τους κι εμφανίζονταν στις ενοποιημένες καταστάσεις.

Παρακάτω, με βάση τα Δ.Λ.Π. οι Ίδιες Μετοχές εμφανίζονται πάντα αφαιρετικά της καθαρής θέσης, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. η εμφάνισή τους γινόταν στα χρεόγραφα.

Ακόμα μία διαφορά μεταξύ Δ.Λ.Π. 27 και Ε.Λ.Π. είχε να κάνει με το πότε γίνεται η ενοποίηση, αφού τα πρώτα την προβλέπουν με την ημερομηνία κλεισίματος της μητρικής εταιρίας, ενώ τα δεύτερα<sup>65</sup> την προέβλεπαν με την ημερομηνία θυγατρικών, αν αυτές ήταν σημαντικές, και η μητρική μη σημαντική.

Τέλος, βάσει των Δ.Λ.Π. οι απαλοιφές πρέπει να γίνονται για το σύνολο των συναλλαγών και των υπολοίπων, ενώ βάσει της ελληνικής νομοθεσίας δινόταν η δυνατότητα αναλογικής απαλοιφής ενδοεταιρικών συναλλαγών και υπολοίπων, κατά το ποσοστό μόνο της συμμετοχής της μητρικής σε μία θυγατρική ή να μη γίνονταν καθόλου, αν είχαν γίνει με τους συνήθεις όρους της αγοράς ή κάτω από ορισμένες άλλες προϋποθέσεις.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- IFRS. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, (International Accounting Standards). Σημειώσεις
- Βασίλειος Ι. Λουμιώτης (2015). Θέματα Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών λογιστών
- Γαρεφαλάκης, Θεοδωρής & Διαλυνάς, Παναγιώτης & Σκύβαλος, Μιχάλης.(2010). Ερμηνεία και ανάλυση του Ε.Γ.Λ.Σ. ΤΕΙ Ηρακλείου
- Επαμεινώνδας Μπατσινίλα & Κυριάκος Πατατούκας.(2010). Σύγχρονη Λογιστική, Β' Τόμος
- ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 2238/2004 της ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ  
Κόντος Γεώργιος (2010), «Λογιστική Τραπεζών και Εταιριών Leasing & Factoring», Αθήνα, Εκδόσεις Διπλογραφία
- Μαρκάζος, Κ.(2014). Ο νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Οι αλλαγές και οι προοπτικές. Ηλεκτρονική βιβλιοθήκη
- Ναυρόζογλου, Κ. (2013). Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Εισηγμένων σε Οργανωμένες Χρηματιστηριακές Αγορές Ομίλων Επιχειρήσεων– η περίπτωση του Χρηματιστηρίου Αθηνών. ΤΕΙ Ηπείρου: Πρέβεζα
- Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές)»
- Ντζανάτος Δημήτρης (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους με τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη
- Πετράκης, Εμμανουήλ. (2014). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αθήνα: TMS Auditors
- Τσόχας, Στέφανος.(2010). Δ.Λ.Π. διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. ΤΕΙ Κρήτης
- Χαμπουλίδου, Φωτεινή.(2003). Το Ε.Γ.Λ.Σ. σε σύγκριση με τα Δ.Λ.Π. Πανεπιστήμιο Πειραιά
- Χατζικιάν, Θεοδώρα.(2011). Διαφορές των Δ.Λ.Π. από τα Ε.Λ.Π. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
- Χαράλαμπος Ξένος (2015).

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

## ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ΜΥΤΙΛΙΝΑΙΟΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ				
Ποσά εκφρασμένα σε χιλιάδες Ευρώ				
	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	31/12/15	31/12/14	31/12/15	31/12/14
<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>				
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία	1.070.375	1.063.357	9.746	9.924
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	239.506	240.927	68	72
Λοιπά μη κυκλοφορούντα στοιχεία	528.309	388.725	651.112	860.717
Αποθέματα	239.276	152.287	11	11
Απαιτήσεις από πελάτες	470.014	407.018	85	9.494
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	351.924	428.432	44.833	3.699
Σύνολο Ενεργητικού	<b>2.899.404</b>	<b>2.680.746</b>	<b>705.855</b>	<b>883.917</b>
<b>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>				
Μετοχικό Κεφάλαιο	113.643	125.335	113.408	125.100
Αποθεματικό Ιδίων Μετοχών				
Λοιπά στοιχεία ιδίων κεφαλαίων	850.714	784.218	370.915	371.177
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων ιδιοκτητών μητρικής εταιρείας (α)	<b>964.358</b>	<b>909.553</b>	<b>484.324</b>	<b>496.277</b>
Δικαιώματα μειοψηφίας (β)	265.980	251.672		
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (γ) = (α)+(β)	<b>1.230.338</b>	<b>1.161.226</b>	<b>484.324</b>	<b>496.277</b>
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	404.278	524.023		151.981
Προβλέψεις / Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	294.132	278.102	58.918	78.885
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	323.258	162.838	24.375	12.999
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	647.399	554.557	138.238	143.776
Σύνολο υποχρεώσεων (δ)	<b>1.669.066</b>	<b>1.519.520</b>	<b>221.531</b>	<b>387.640</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (γ) + (δ)</b>	<b>2.899.404</b>	<b>2.680.746</b>	<b>705.855</b>	<b>883.917</b>

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ				
Ποσά εκφρασμένα σε χιλιάδες Ευρώ				
	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	31/12/15	31/12/14	31/12/15	31/12/14
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων έναρξης περιόδου				
(01.01.2015 και 01.01.2014 αντίστοιχα)	<b>1.161.226</b>	<b>1.090.347</b>	<b>496.277</b>	<b>504.568</b>
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα μετά από φόρους				
(συνεχιζόμενες και διακοπείσες δραστηριότητες)	93.853	95.143	(261)	(2.273)
Αύξηση / (μείωση) Μετοχικού Κεφαλαίου	(11.692)	317	(11.692)	
Διανεμηθέντα μερίσματα	(12.988)	(7.770)		
Μεταβολή από Εξαγορά μεριδίου θυγατρικής			(211)	
Μεταφορά από/σε αποθεματικά	(3)	(37)		
Μεταβολή λόγω απορρόφησης θυγατρικής				(6.018)
Μεταβολή κεφαλαίων από Πώληση θυγατρικής	(59)	(16.564)		
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων λήξης περιόδου				

(31.12.2015 και 31.12.2014 αντίστοιχα)	1.230.338	1.161.226	484.324	496.277
--	-----------	-----------	---------	---------

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ						
Ποσά εκφρασμένα σε χιλιάδες Ευρώ						
Ο ΟΜΙΛΟΣ						
	1/1-31/12/15			1/1-31/12/14		
	Συνεχιζόμενες Δραστηριότητες	Διακοπόμενες Δραστηριότητες	Σύνολο	Συνεχιζόμενες Δραστηριότητες	Διακοπόμενες Δραστηριότητες	Σύνολο
Κύκλος Εργασιών	1.382.873	4.004	1.386.877	1.232.604	7.713	1.240.318
Μικτά κέρδη / (ζημιές)	226.520	(1.572)	224.948	240.819	2.307	243.126
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	174.247	(4.675)	169.572	197.630	(220)	197.410
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων	<b>108.791</b>	<b>(4.713)</b>	<b>104.078</b>	<b>136.311</b>	<b>(259)</b>	<b>136.052</b>
Μείον φόροι	(28.379)		(28.379)	(22.643)		(22.643)
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους (Α)	<b>80.412</b>	<b>(4.713)</b>	<b>75.699</b>	<b>113.667</b>	<b>(259)</b>	<b>113.408</b>
Ιδιοκτήτες μητρικής	52.261	(4.713)	47.548	65.149	(259)	64.890
Δικαιώματα μειοψηφίας	28.151		28.151	48.519		48.519
Λοιπά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Β)	<b>18.154</b>		<b>18.154</b>	<b>(18.266)</b>		<b>(18.266)</b>
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Α) + (Β)	<b>98.567</b>	<b>(4.713)</b>	<b>93.853</b>	<b>95.401</b>	<b>(259)</b>	<b>95.142</b>
Ιδιοκτήτες μητρικής	71.351	(4.713)	66.638	53.579	(259)	53.320
Δικαιώματα μειοψηφίας	27.215		27.215	41.823		41.823
Κέρδη μετά από φόρους ανά μετοχή - βασικά ( σε € )	0,4470	(0,0403)	0,4067	0,5572	(0,0022)	0,5550
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και συνολικών αποσβέσεων	234.103	(3.265)	230.838	253.896	1.295	255.191
Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ						
	1/1-31/12/15			1/1-31/12/14		
Κύκλος Εργασιών		13.528		14.410		
Μικτά κέρδη / (ζημιές)		26		24		
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων		(2.506)		7.341		
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων		<b>(1.705)</b>		<b>(4.728)</b>		
Μείον φόροι		1.434		2.504		
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους (Α)		<b>(271)</b>		<b>(2.224)</b>		
Ιδιοκτήτες μητρικής		(271)		(2.224)		
Δικαιώματα μειοψηφίας						
Λοιπά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Β)		<b>10</b>		<b>(49)</b>		
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα μετά από φόρους (Α) + (Β)		<b>-(261)</b>		<b>(2.273)</b>		
Ιδιοκτήτες μητρικής		(261)		(2.273)		
Δικαιώματα μειοψηφίας						
Κέρδη μετά από φόρους ανά μετοχή - βασικά ( σε € )		(0,0023)		(0,0190)		
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και συνολικών αποσβέσεων		(2.161)		7.725		

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ				
Ποσά εκφρασμένα σε χιλιάδες Ευρώ				
	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	1/1-31/12/15	1/1-31/12/14	1/1-31/12/15	1/1-31/12/14
Λειτουργικές δραστηριότητες				



Κέρδη/ (ζημιές) προ φόρων (Συνεχιζόμενες δραστηριότητες)	108.791	136.311	(1.705)	(4.728)
Κέρδη/ (ζημιές) προ φόρων (Διακοπείσες δραστηριότητες) Πλέον / μείον προσαρμογές για:	(4.713)	(259)		
Αποσβέσεις	61.266	57.781	345	384
Απομειώσεις	42	1.970	42	
Προβλέψεις	(1.051)	(3.598)	(457)	
Συναλλαγματικές Διαφορές	(3.763)	(16.662)	2.889	(3.155)
Λοιπά αποτελέσματα λειτουργικών δραστηριοτήτων	(508)	(12)		
Αποτελέσματα (έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές) επενδυτικής δραστηριότητας	(503)	(9.693)	(16.241)	(8.047)
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα Πλέον/ μείον προσαρμογές για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης ή που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες:	54.563	60.438	15.441	20.118
(Αύξηση) / μείωση αποθεμάτων	(81.131)	(24.897)		
(Αύξηση) / μείωση απαιτήσεων	(104.579)	145.739	10.657	14.399
(Μείωση) / αύξηση υποχρεώσεων (πλην δανειακών) Μείον:	(41.291)	(106.518)	(15.806)	(15.588)
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβλημένα	(50.752)	(54.285)	(10.377)	(13.586)
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	(20.824)	(14.353)	(760)	
Λειτουργικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	(720)	(903)		
<b>Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α) Επενδυτικές δραστηριότητες</b>	<b>(85.173)</b>	<b>171.059</b>	<b>(15.974)</b>	<b>(10.202)</b>
Αγορά /Πώληση θυγατρικών (μείον χρηματικών διαθέσιμων θυγατρικής)	(2)	(1.473)		(288)
Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	(44.881)	(54.588)	(163)	(83)
Αγορά συγγενών επιχειρήσεων	(2.450)	(6)		
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων	282	7.466		15
Αγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση	(108)			
Πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση		5		
Πωλήσεις χρηματοοικονομικών στοιχείων σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	4.660	21.529	540	
Αγορά χρηματοοικονομικών στοιχείων σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	(6.832)	(18.676)		
Εισπράξεις επιχορηγήσεων	599			
Τόκοι εισπραχθέντες	1.825	5.157	3	102
Μερίσματα εισπραχθέντα	160	4	16.080	7.796
Εισπράξεις από επιστροφή κεφαλαίου θυγατρικής			157.600	
Λοιπά	1	24		
<b>Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β) Χρηματοδοτικές δραστηριότητες</b>	<b>(46.745)</b>	<b>(40.557)</b>	<b>174.060</b>	<b>7.543</b>
Πληρωμή φόρου συγκέντρωσης	(3)	(37)		
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	295.593	187.296	13.190	
Εξοφλήσεις δανείων	(251.000)	(186.159)	(159.122)	
Μερίσματα πληρωθέντα	(13.787)	(7.965)		
Επιστροφή μετοχικού κεφαλαίου στους μετόχους	(11.702)		(11.692)	
<b>Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ) Καθαρή (μείωση)/ αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα</b>	<b>19.101</b>	<b>(6.865)</b>	<b>(157.623)</b>	
<b>και ισοδύναμα περιόδου (α) + (β) + (γ)</b>	<b>(112.817)</b>	<b>123.636</b>	<b>462</b>	<b>(2.659)</b>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	313.428	181.769	786	3.443
Συναλλαγματικές διαφορές στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	249	8.022		_3
<b>Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου</b>	<b>200.859</b>	<b>313.427</b>	<b>1.249</b>	<b>786</b>

## **ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ ΜΥΤΙΛΙΝΑΙΟΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ**

*Νέα Πρότυπα, Διερμηνείες, Αναθεωρήσεις και Τροποποιήσεις υφιστάμενων Προτύπων τα οποία έχουν τεθεί σε ισχύ και έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση*

Οι ακόλουθες τροποποιήσεις και Διερμηνείες των ΔΠΧΑ εκδόθηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική από την 01/01/2015 ή μεταγενέστερα.

Ετήσιες Βελτιώσεις Προτύπων Κύκλος 2011-2013 (για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2015)

Το IASB προχώρησε τον Δεκέμβριο του 2013 στην έκδοση «Ετήσιες Βελτιώσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Κύκλος 2011 - 2013», το οποίο αποτελείται από μία σειρά προσαρμογών σε 4 Πρότυπα και αποτελεί μέρος του προγράμματος για τις ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα. Οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2014, αν και οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να τις εφαρμόσουν νωρίτερα. Τα θέματα που περιλαμβάνονται σε αυτόν τον κύκλο είναι τα εξής: ΔΠΧΑ1: Η έννοια των υφιστάμενων ΔΠΧΑ, ΔΠΧΑ 3: Εξαιρέσεις για κοινοπραξίες, ΔΠΧΑ 13: Πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 52 (εξαίρεση χαρτοφυλακίου), και ΔΛΠ 40: Αποσαφήνιση της αλληλεξάρτησης του ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων και ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα κατά την ταξινόμηση των ακινήτων ως επενδύσεις σε ακίνητα ή ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Οι τροποποιήσεις δεν έχουν επίδραση στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Τροποποίηση στο ΔΛΠ 19: «Πρόγραμμα Καθορισμένων Παροχών: Εισφορές εργαζομένων» (για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/07/2014)

Το Νοέμβριο του 2013, το IASB προέβη στην έκδοση τροποποίησης περιορισμένου σκοπού στο ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζομένους» με τίτλο Πρόγραμμα καθορισμένων παροχών: Εισφορές Εργαζομένων (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 19). Η παρούσα τροποποίηση έχει εφαρμογή σε εισφορές εργαζομένων ή τρίτων μερών

αναφορικά με προγράμματα καθορισμένων παροχών. Ο σκοπός της τροποποίησης είναι να απλοποιήσει την λογιστική αντιμετώπιση για τις εισφορές που είναι ανεξάρτητες από τα έτη υπηρεσίας των εργαζομένων, όπως είναι για παράδειγμα, οι εισφορές που υπολογίζονται ως σταθερό ποσοστό επί της μισθοδοσίας. Η τροποποίηση δεν έχει επίδραση στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

*Ετήσιες Βελτιώσεις Προτύπων Κύκλος 2010-2012 (για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/07/2014)*

Το IASB προχώρησε τον Δεκέμβριο του 2013 στην έκδοση «Ετήσιες Βελτιώσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Κύκλος 2010 - 2012», το οποίο αποτελείται από μία σειρά προσαρμογών σε 8 Πρότυπα και αποτελεί μέρος του προγράμματος για τις ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα. Οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2014, αν και οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να τις εφαρμόσουν νωρίτερα. Τα θέματα που περιλαμβάνονται σε αυτόν τον κύκλο είναι οι εξής: ΔΠΧΑ 2: Ορισμός των προϋποθέσεων κατοχύρωσης, ΔΠΧΑ 3: Λογιστική αντιμετώπιση ενός ενδεχόμενου ανταλλάγματος σε συνενώσεις επιχειρήσεων, ΔΠΧΑ 8: Συνάθροιση λειτουργικών τομέων, ΔΠΧΑ 8: Συμφωνία του συνόλου των στοιχείων του ενεργητικού των προς παρουσίαση τομέων με τα στοιχεία του ενεργητικού της επιχείρησης, ΔΠΧΑ 13: Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ΔΛΠ 7: Καταβληθέντες τόκοι που κεφαλαιοποιούνται, ΔΛΠ 16/ΔΛΠ 38: Μέθοδος αναπροσαρμογής - αναλογική αναδιατύπωση των συσσωρευμένων αποσβέσεων και ΔΛΠ 24: Βασικά Διευθυντικά Στελέχη. Οι τροποποιήσεις δεν έχουν επίδραση στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Τροποποίηση στο ΔΛΠ 27: «Μέθοδος της καθαρής θέσης σε ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016):

Τον Αύγουστο του 2014, το IASB εξέδωσε περιορισμένου σκοπού τροποποίηση στο ΔΛΠ

27 «Μέθοδος της καθαρής θέσης σε ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις». Με την παρούσα τροποποίηση, μία εταιρεία έχει την επιλογή να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς βάσει της μεθόδου της

καθαρής θέσης στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις της, κάτι το οποίο έως και την έκδοση της συγκεκριμένης τροποποίησης, δεν ίσχυε. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Ετήσιες Βελτιώσεις Προτύπων Κύκλος 2012-

2014 (για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016)

Το IASB προχώρησε τον Σεπτέμβριο του 2014 στην έκδοση «Ετήσιες Βελτιώσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Κύκλος 2012 - 2014», το οποίο αποτελείται από μία σειρά προσαρμογών σε 4 Πρότυπα και αποτελεί μέρος του προγράμματος για τις ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα. Οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2016, αν και οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να τις εφαρμόσουν νωρίτερα. Τα θέματα που περιλαμβάνονται σε αυτόν τον κύκλο είναι τα εξής: ΔΠΧΑ 5: Αλλαγές στις μεθόδους της Πώλησης, ΔΠΧΑ 7: Συμβάσεις υπηρεσίας και εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7 στις Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, ΔΛΠ 19: Επιτόκιο προεξόφληση, και ΔΛΠ 34: Γνωστοποιήσεις

πληροφοριών στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11: «Λογιστικός χειρισμός των αποκτήσεων συμμετοχών σε από κοινού λειτουργίες» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016)

Το Μάιο του 2014, το IASB προέβη στην έκδοση τροποποιήσεων στο ΔΠΧΑ 11. Οι εν λόγω τροποποιήσεις προσθέτουν νέες οδηγίες σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης συμμετοχής σε μία από κοινού δραστηριότητα η οποία αποτελεί μία οικονομική οντότητα και διευκρινίζουν το κατάλληλο λογιστικό χειρισμό για τέτοιες αποκτήσεις. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1: «Πρωτοβουλία Γνωστοποιήσεων» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016)

Τον Δεκέμβριο του 2014, το IASB προέβη στην έκδοση τροποποιήσεων στο ΔΛΠ 1. Οι εν λόγω τροποποιήσεις έχουν ως στόχο την επίλυση θεμάτων που αφορούν στις υφιστάμενες απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης και τη διασφάλιση της ικανότητας άσκησης κρίσης από τις οικονομικές οντότητες κατά την κατάρτιση των

Οικονομικών Καταστάσεων. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 38: «Διευκρινήσεις αναφορικά με Αποδεκτές Μεθόδους Αποσβέσεων» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016)

Το Μάιο του 2014, το IASB προέβη στην έκδοση τροποποιήσεων στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38. Το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38 καθιερώνουν τις αρχές προκειμένου να διευκρινιστεί ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζονται οι αποσβέσεις στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Το IASB έχει διευκρινίσει ότι η χρήση των μεθόδων που βασίζονται στα έσοδα για τον υπολογισμό της απόσβεσης ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι κατάλληλη, διότι τα έσοδα που δημιουργούνται από μια δραστηριότητα που περιλαμβάνει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου γενικά αντανακλούν άλλους παράγοντες και όχι την ανάλωση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Νέα Πρότυπα, Διερμηνείες, αναθεωρήσεις και τροποποιήσεις υφιστάμενων Προτύπων τα οποία δεν έχουν ακόμα τεθεί σε ισχύ ή δεν έχουν εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση

Τα ακόλουθα νέα Πρότυπα και Αναθεωρήσεις Προτύπων αλλά και οι ακόλουθες Διερμηνείες για τα υπάρχοντα Πρότυπα, έχουν δημοσιευθεί αλλά είτε δεν έχουν ακόμη τεθεί σε ισχύ είτε δεν έχουν εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Συγκεκριμένα:

ΔΠΧΑ 14 «Μεταβατικοί λογαριασμοί Ρυθμιζόμενων Δραστηριοτήτων» (εφαρμογή για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016)

Τον Ιανουάριο του 2014, εξέδωσε ένα νέο πρότυπο, το ΔΠΧΑ 14. Στόχος του ενδιαμέσου αυτού προτύπου είναι η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών αναφορών των εταιρειών που έχουν ρυθμιζόμενες δραστηριότητες. Σε πολλές χώρες υπάρχουν κλάδοι που υπόκεινται σε ειδική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία οι κυβερνητικές αρχές ρυθμίζουν την παροχή και την τιμολόγηση των συγκεκριμένων τύπων δραστηριοτήτων οικονομικής οντότητας. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές

Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10 και στο ΔΛΠ 28: «Πωλήσεις ή Εισφορές Στοιχείων του Ενεργητικού μεταξύ ενός Επενδυτή και της Συγγενούς ή της Κοινοπραξίας του» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016)

Το Σεπτέμβριο του 2014, το IASB προέβη στην έκδοση περιορισμένου σκοπού «Πωλήσεις ή Εισφορές Στοιχείων του Ενεργητικού μεταξύ ενός Επενδυτή και της Συγγενούς ή της Κοινοπραξίας» (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10 και ΔΛΠ 28). Η τροποποίηση θα εφαρμόζεται από τις οικονομικές οντότητες μελλοντικά για πωλήσεις ή εισφορές στοιχείων του ενεργητικού που πραγματοποιούνται στις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016. Προγενέστερη εφαρμογή επιτρέπεται, με απαραίτητη τη σχετική γνωστοποίηση αυτής στις Οικονομικές Καταστάσεις. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28: «Επενδυτικές οντότητες: Εφαρμόζοντας την εξαίρεση από την Ενοποίηση» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2016)

Τον Δεκέμβριο του 2014, το IASB προέβη στην έκδοση τροποποιήσεων περιορισμένου σκοπού στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28. Οι εν λόγω τροποποιήσεις εισάγουν επεξηγήσεις αναφορικά με τις απαιτήσεις λογιστικοποίησης των επενδυτικών οντοτήτων, ενώ παρέχουν εξαιρέσεις σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, οι οποίες θα μειώσουν τα κόστη που σχετίζονται με την εφαρμογή των προτύπων. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12 Αναβαλλόμενη Φορολογία “ Η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης για μη πραγματοποιημένες ζημιές” (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2017)

Το Ιανουάριο του 2016, το IASB προέβη στην έκδοση περιορισμένου σκοπού στο ΔΛΠ 12. Ο στόχος των εν λόγω τροποποιήσεων είναι να αποσαφηνιστεί το λογιστικό χειρισμό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων για τις μη πραγματοποιηθείσες ζημιές από χρεόγραφα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές

Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

ΔΠΧΑ 15 «Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες» (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2017)

Τον Μάιο του 2014 το IASB εξέδωσε ένα νέο πρότυπο, το ΔΠΧΑ 15. Το εν λόγω πρότυπο είναι πλήρως εναρμονισμένο με τις απαιτήσεις όσον αφορά την αναγνώριση των εσόδων τόσο κάτω από τις αρχές των ΔΠΧΑ όσο και των Αμερικάνικων λογιστικών αρχών (US GAAP). Το νέο πρότυπο έρχεται να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 18 Έσοδα, ΔΛΠ 11 Κατασκευαστικές συμβάσεις και κάποιες διερμηνείες που είναι σχετιζόμενες με τα έσοδα. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

ΔΠΧΑ 9 «Χρηματοοικονομικά Μέσα» (εφαρμογή για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2018)

Τον Ιούλιο του 2014 το IASB εξέδωσε την τελική έκδοση του ΔΠΧΑ 9. Οι βελτιώσεις που επέφερε το νέο πρότυπο αφορούν την ύπαρξης ενός λογικού μοντέλου για την ταξινόμηση και την επιμέτρηση, ένα ενιαίο προνοητικό μοντέλο για αναμενόμενες ζημιές από απομείωση και επίσης μια ουσιαστικά αναμορφωμένη προσέγγιση για την λογιστική αντιστάθμισης. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

ΔΠΧΑ 16 “Μισθώσεις” (εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2019)

Τον Ιανουάριο του 2016, το IASB δημοσίευσε το νέο Πρότυπο, ΔΠΧΑ 16. Ο σκοπός του έργου του IASB ήταν η ανάπτυξη νέου Προτύπου για μισθώσεις που καθορίζει τις αρχές τις οποίες εφαρμόζουν και τα δύο μέρη σε μια σύμβαση - δηλαδή και ο πελάτης («ο μισθωτή») και ο προμηθευτής («ο εκμισθωτής») - για την παροχή πληροφοριών για τις μισθώσεις με τον τρόπο που πιστά καταγράφει αυτές τις συναλλαγές. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, ο μισθωτής θα πρέπει να αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη μίσθωση. Ο Όμιλος θα εξετάσει την επίπτωση όλων των παραπάνω στις ενοποιημένες/εταιρικές Οικονομικές Καταστάσεις. Τα ανωτέρω δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

## Ενοποίηση

(α) **Θυγατρικές:** θυγατρικές εταιρείες είναι εκείνες (συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών οντοτήτων ειδικού σκοπού) στις οποίες ο Όμιλος έχει ποσοστό συμμετοχής μεγαλύτερο του μισού των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές αρχές που ακολουθούνται.

Η ύπαρξη ενδεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου που μπορούν να εξασκηθούν ή να μετατραπούν, λαμβάνονται υπόψη, όταν ο Όμιλος αξιολογεί εάν έχει τον έλεγχο μιας εταιρείας.

Οι θυγατρικές ενοποιούνται πλήρως (ολική ενοποίηση) με την μέθοδο της εξαγοράς από την ημερομηνία που αποκτάται ο έλεγχος επ' αυτών και παύουν να ενοποιούνται από την ημερομηνία που τέτοιος έλεγχος δεν υφίσταται.

Η εξαγορά θυγατρικής από τον Όμιλο λογιστικοποιείται βάσει της μεθόδου της αγοράς. Η παράγραφος “3.6 Άυλα περιουσιακά στοιχεία - Υπεραξία” περιγράφει τη λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας. Το κόστος κτήσης μιας θυγατρικής είναι η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων που δόθηκαν, των μετοχών που εκδόθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, πλέον τυχόν κόστους άμεσα συνδεδεμένου με την συναλλαγή. Τα εξατομικευμένα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αποκτώνται σε μία επιχειρηματική συνένωση επιμετρώνται κατά την εξαγορά στις εύλογες αξίες τους ανεξαρτήτως του ποσοστού συμμετοχής. Το κόστος αγοράς πέραν της εύλογης αξίας των επί μέρους στοιχείων που αποκτήθηκαν, καταχωρείται ως υπεραξία. Αν το συνολικό κόστος της αγοράς είναι μικρότερο από την εύλογη αξία των επί μέρους στοιχείων που αποκτήθηκαν, η διαφορά καταχωρείται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης.

Διεταιρικές συναλλαγές, υπόλοιπα και μη πραγματοποιημένα κέρδη από συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών του Ομίλου απαλείφονται. Οι μη πραγματοποιημένες ζημιές, επίσης απαλείφονται, εκτός εάν η συναλλαγή παρέχει ενδείξεις απομείωσης, του μεταβιβασθέντος στοιχείου ενεργητικού. Οι λογιστικές αρχές των θυγατρικών έχουν τροποποιηθεί ώστε να είναι ομοιόμορφες με αυτές που έχουν υιοθετηθεί από τον Όμιλο.

**Συναλλαγές με την μειοψηφία:** Για τη λογιστική αντιμετώπιση συναλλαγών με την μειοψηφία, ο Όμιλος εφαρμόζει τη λογιστική αρχή κατά την οποία αντιμετωπίζει τις



συναλλαγές αυτές ως συναλλαγές με τρίτα μέρη εκτός Ομίλου. Οι πωλήσεις προς την μειοψηφία δημιουργούν κέρδη και ζημιές για τον Όμιλο τα οποία καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Οι αγορές από την μειοψηφία δημιουργούν υπεραξία, η οποία είναι η διαφορά ανάμεσα στο αντίτιμο που πληρώθηκε και στο ποσοστό της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της θυγατρικής εταιρείας που αποκτήθηκε.

(β) Συγγενείς: Είναι οι επιχειρήσεις αυτές πάνω στις οποίες ο Όμιλος μπορεί να ασκήσει σημαντική επιρροή αλλά δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν είτε θυγατρικές είτε συμμετοχή σε κοινοπραξία. Οι παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τον όμιλο συνιστούν ότι το κατεχόμενο ποσοστό μεταξύ 20% και 50% δικαιωμάτων ψήφου μίας εταιρείας υποδηλώνει σημαντική επιρροή πάνω στην εταιρεία αυτή. Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος και κατόπιν θεωρούνται ότι χρησιμοποιούν τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Στο τέλος κάθε χρήσης, το κόστος αυξάνεται με την αναλογία της επενδύτριας επιχείρησης στις μεταβολές της καθαρής θέσης της επενδύσιμης επιχείρησης και μειώνεται με τα λαμβανόμενα από τη συγγενή μερίσματα.

Όσον αφορά την υπεραξία απόκτησης, αυτή μειώνει την αξία της συμμετοχής με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης, όταν μειώνεται η αξία της.

Το μερίδιο του Ομίλου στα κέρδη ή τις ζημιές των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εξαγορά αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, ενώ το μερίδιο των μεταβολών των αποθεματικών

(γ) Εταιρείες του Ομίλου

μετά την εξαγορά, αναγνωρίζεται στα αποθεματικά. Οι ουοοωρευμένες μεταβολές επηρεάζουν την λογιστική αξία των επενδύσεων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Όταν η συμμετοχή του Ομίλου στις ζημιές σε μία συγγενή επιχείρηση ισούται ή υπερβαίνει τη συμμετοχή της στη συγγενή επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένων οποιονδήποτε άλλων επισφαλών απαιτήσεων, ο Όμιλος δεν αναγνωρίζει περαιτέρω ζημιές, εκτός και αν έχει καλύψει υποχρεώσεις ή έχει ενεργήσει πληρωμές εκ μέρους της συγγενούς επιχείρησης και εν γένει εκείνων που προκύπτουν από τη μετοχική ιδιότητα.

Μη πραγματοποιημένα κέρδη από συναλλαγές μεταξύ του Ομίλου και των συγγενών επιχειρήσεων απαλείφονται κατά το ποσοστό συμμετοχής του Ομίλου στις συγγενείς

επιχειρήσεις. Μη πραγματοποιημένες ζημιές απαλείφονται, εκτός εάν η συναλλαγή παρέχει ενδείξεις απομείωσης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Οι λογιστικές πολιτικές των συγγενών επιχειρήσεων τροποποιούνται προκειμένου να είναι συνεπείς με αυτές που χρησιμοποιεί ο Όμιλος.