

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: Δ.Α.Π.27 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ &
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ
ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ»**

**Δ.Α.Π.28 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ»**

ΟΜΑΔΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΤΣΙΜΙΤΑΚΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ Α.Μ.6913
ΠΑΡΑΠΟΝΙΑΡΗ ΜΑΡΙΑ Α.Μ.6996
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Κος ΤΡΙΑΡΧΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΕΤΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 2003-2008

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2008

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο :
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο :

Δ.Λ.Π. 27 “ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ”	7
2.1 ΣΚΟΠΟΙ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27.....	7
2.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27.....	7
2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	8
2.4 ΠΟΤΕ ΤΕΚΜΑΙΡΕΤΑΙ ΟΤΙ ΥΠΑΡΧΕΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΠΡΟΣ ΑΛΛΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.....	9
2.5 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ.....	10
2.6 ΑΠΩΛΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ	11
2.7 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο :

Δ.Λ.Π. 28 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ»

3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	13
3.2 ΟΡΙΣΜΟΙ	14
3.3 ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΕΠΙΡΡΟΗ	14
3.3.1 ΠΟΤΕ ΑΣΚΟΥΜΕ ΟΥΣΙΩΔΗ ΕΠΙΡΡΟΗ	14
3.3.2 ΑΠΩΛΕΙΑ ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΕΠΙΡΡΟΗΣ	15
3.4 ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ.....	15
3.4.1 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	16
3.4.2 ΔΙΑΚΟΠΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ	17
3.5 ΜΕΡΙΔΙΟ ΟΜΙΛΟΥ ΣΕ ΜΙΑ ΣΥΓΓΕΝΗ	17
3.6 ΥΠΕΡΑΞΙΑ	18
3.7 ΤΟ ΜΕΡΙΔΙΟ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ ΣΤΙΣ ΖΗΜΙΕΣ ΜΙΑ ΣΥΓΓΕΝΟΥΣ	19
3.8 ΟΤΑΝ Η ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ ΜΕΙΩΘΕΙ ΣΤΟ ΜΗΔΕΝ	19
3.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	20

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο :

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π. 27 ΚΑΙ 28	21
----------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο :

ΤΙ ΕΠΙΤΡΕΠΕΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Κ.Ν. 2190/20) ΚΑΙ Ο Κ.Β.Σ., ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

**5.1 ΤΙ ΕΠΙΤΡΕΠΕΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Κ.Ν. 2190/20)
ΚΑΙ Ο Κ.Β.Σ.....30**

**5.2 ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ,ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/20 ΚΑΙ ΤΟΥ
Δ.Λ.Π. 27.....47**

**5.3 ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/20 ΚΑΙ ΤΟΥ
Δ.Λ.Π.28.....49**

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ51

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή αναφέρεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που άρχισαν υποχρεωτικά να εφαρμόζονται την 01/01/2005 απ' όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κυρίως όμως επικεντρώνεται στα πρότυπα Δ.Λ.Π. 27 Ένοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και

λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές και Δ.Λ.Π. 28 “λογιστική επενδύσεων σε Συγγενείς εταιρείες”. Παρουσιάζει και εξηγεί αναλυτικά τα παραπάνω πρότυπα δίνοντας και ένα ολοκληρωμένο παράδειγμα Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων. Ακόμα αναφέρει για το τι επιτρέπει η φορολογική νομοθεσία (Κ.Ν. 2190/20) και ο Κ.Β.Σ.. Τέλος επισημαίνει τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ Δ.Λ.Π. 27 και Δ.Λ.Π. 28 συγκριτικά πάντα με τα Ε.Λ.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) τηρεί τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με τις Λογιστικές Οδηγίες της Ε.Ε. προσαρμοσμένες με τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας περί εταιρειών καθώς και την νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η αντιμετώπιση των θεμάτων που είχε μπροστά του ένας Έλληνας ορκωτός Λογιστής γινόταν με βάση τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, την φορολογική νομοθεσία και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), πρότυπα τα οποία σύμφωνα με μελέτες και έρευνες ήταν ελλιπή και συνήθως εσφαλμένα λόγω των μη έγκυρων επεμβάσεων του νομοθέτη σύμφωνα με αυτά καθώς και στις παραβιάσεις των λογιστικών αρχών και στα λανθασμένα (νοθεμένα) αποτελέσματα που διεξήγαγε από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να σβήσει τα προαναφερθέντα προβλήματα, να εναρμονίσει τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και λογιστικές αρχές των διαφορετικών χωρών και να υπάρχει μια αξιόπιστη και συγκρίσιμη κατάσταση περί των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική από όλες τις χώρες-μέλη, την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα που οριοθετείτε μέχρι το 2005. Βέβαια, η ελληνική νομοθεσία με το νόμο 2992/20-3-2002 από 01/01/2003 επέβαλε στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.. Θεωρούμε κατάλληλη αυτή τη στιγμή να δώσουμε έναν ορισμό των Δ.Λ.Π.

«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα(ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών και Μεθόδων που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών, με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές του στο Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην («εύλογη») αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες με αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες και αξιόπιστες σε Διεθνές επίπεδο». βλ. περιοδικό Λογιστικής έκδοση 4/08/05 τεύχος 603.

Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, θεσπίζονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), η οποία συστήθηκε στις 29 Ιουλίου 1973, μετά από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, Καναδά, Γερμανίας, Μεξικού, της Γαλλίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιαπωνίας, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α.

Σκοπός της IASC είναι να διαμορφώνει τα Λογιστικά Πρότυπα και να δημοσιεύει στο κοινό και να ασχολείται με την συνεχή βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων αυτών σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ένα πρέπει να εξασφαλίζεται : ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων που πρέπει να τηρούνται από τις εταιρείες.

Πεδίο εφαρμογής των προτύπων είναι η αντιμετώπιση «ουσιωδών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στην ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων». Η εφαρμογή τους γίνεται στο σύνολο εκτός αν αναφέρεται στο δημοσιευμένο πρότυπο η περιορισμένη εφαρμογή του ενός και η εφαρμογή τους αρχίζει από την ημερομηνία ισχύος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Δ.Λ.Π. 27 “ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ”

2.1 ΣΚΟΠΟΙ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27

Το Δ.Λ.Π. 27 πρέπει να εφαρμόζεται στην κατάρτιση και στην παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου οικονομικών μονάδων που είναι κάτω απ' τον έλεγχο της μητρικής.

Επίσης το Δ.Λ.Π. 27 πρέπει να εφαρμόζεται στην λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς οικονομικές μονάδες, όταν μια οικονομική μονάδα επιλεγεί ή απαιτείται απ' τις τοπικές νομοθετικές διατάξεις να παρουσιάζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

2.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 27

Έλεγχος: δίνεται η δυνατότητα καθορισμού της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής μονάδος όντως ώστε να προκύπτουν οφέλη απ' τις δραστηριότητες της.

Θυγατρική είναι μια οικονομική μονάδα οποία ελέγχεται από μια άλλη οικονομική μονάδα (γνωστή ως μητρική).

Μητρική είναι μια οικονομική μονάδα που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας οικονομικής μονάδας.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα στην μητρική.

Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις είναι αυτές που παρουσιάζονται από μια μητρική, έναν επενδυτή σε μια συγγενή ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάση των παρουσιαζομένων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

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

Μια μητρική πρέπει να παρουσιάζει Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις εκτός απ' τις περιπτώσεις που αναφέρονται παρακάτω :

α) Αν η μητρική είναι αυτή η ίδια θυγατρική κατεχόμενη στο σύνολο ή μερικώς από μια άλλη οικονομική μονάδα και οι άλλοι μέτοχοι δεν έχουν αντίρρηση η μητρική να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

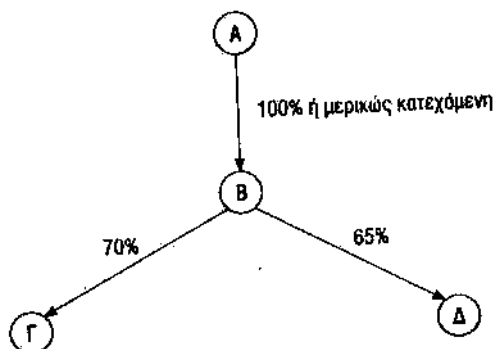
β) Χρεόγραφα ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής δεν διαπραγματεύονται σε μια δημόσια αγορά, ένα εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο.

γ) Η μητρική δεν εισήγαγε, ούτε είναι στη διαδικασία εισαγωγής, τις οικονομικές καταστάσεις σε μια επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλο δημοτικό οργανισμό.

δ) Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία της μητρικής εταιρείας δημοσιεύει ενοποιημένες καταστάσεις που συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα.

ε) Μια μητρική, που η ίδια ανήκει σε μια άλλη επιχείρηση μπορεί να μην παρουσιάζει πάντοτε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεδομένου ότι οι οικονομικές καταστάσεις αυτές να μην απαιτούνται απ' την μητρική της και οι ανάγκες των άλλων χρηστών να εξυπηρετούνται καλύτερα απ' τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής της. Σε μερικές χώρες μια μητρική εξαιρείται επίσης απ' την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αν ανήκει σχεδόν πλήρως στην κυριότητα μιας άλλης επιχείρησης και η μητρική έχει την έγκριση των μετόχων ή εταίρων της μειοψηφίας.

Το ακόλουθο παράδειγμα αποδίδει την έννοια της προαναφερόμενης εξαίρεσης :



Η εταιρεία Α συμμετέχει στην Β κατά 100% , η κατά μικρότερο ποσοστό και η μειοψηφία της Β εγκρίνει τη μη κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από την Β, που είναι μητρική της Γ και Δ.

Η Β εταιρεία πρέπει όμως κατά το Δ.Λ.Π. 27, παράγραφος 10 να γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους δεν καταρτίστηκαν και συνεπώς δεν παρουσιάστηκαν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όπως και τους τρόπους που εμφανίζονται λογιστικά οι συμμετοχές της Β στις εταιρείες Γ και Δ, στις δικές της ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

2.4 ΠΟΤΕ ΤΕΚΜΑΙΡΕΤΑΙ ΟΤΙ ΥΠΑΡΧΕΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΠΡΟΣ ΜΙΑ ΑΛΛΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από την μητρική.

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

Έλεγχος επίσης υπάρχει ακόμα και στην περίπτωση στην οποία η μητρική κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης όταν υπάρχει :

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

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

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

Δεν εξαιρείται τις Ενοποιήσεως μια θυγατρικής λόγω δραστηριοτήτων.

Μια θυγατρική δεν εξαιρείται απ' την ενοποίηση επειδή η επιχειρηματικές της δραστηριότητες διαφέρουν από εκείνες των άλλων οικονομικών μονάδων μέσα στον όμιλο.

2.5 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ

Η μητρική δεν έχει υποχρέωση παρουσίασης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, υπό την αυστηρή προϋπόθεση ότι :

Α. Η μητρική είναι και η ίδια θυγατρική, που είτε κατέχεται στο σύνολο της από άλλη οικονομική μονάδα είτε κατέχεται μερικώς, και οι λοιποί μέτοχοι ή εταίροι της, περιλαμβανομένων και αυτών που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί σχετικά και δεν έχουν αντίρρηση στην μη παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική αυτή,

Β. Οι μετοχικοί τίτλοι της μητρικής δεν είναι δημόσια διαπραγματεύσιμοι,

Γ. Η μητρική δεν έχει υποβάλει ούτε ενεργεί να υποβάλλει τις οικονομικές καταστάσεις της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή, με σκοπό την έκδοση οποιουδήποτε είδους χρεογράφων της σε δημόσια διαπραγμάτευση,

Δ. Η επικεφαλής ή μια ενδιάμεση μητρική της απαλλασσόμενης μητρικής εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διαθέσιμες στο κοινό, οι οποίες είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης.

2.6 ΑΠΩΛΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ

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

2.7 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

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

1) Η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρείας σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται,

2) Εξατομικεύονται τα δικαιώματα μειοψηφίας στο κέρδος και την ζημιά των ενοποιημένων θυγατρικών για την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς,

3) Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών εξατομικεύονται ξεχωριστά απ' τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταιρών της μητρικής εταιρείας.

Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από :

i) Τα δικαιώματα μειοψηφίας κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης ,

ii) Το μερίδιο της μειοψηφίας επί των μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων απ' την ημερομηνία της ενοποίησης.

4) Ενδοεταιρικά υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και δαπάνες θα απαλείφονται πλήρως.

5) Ενδοεταιρικά υπόλοιπα και ενδοεταιρικές συναλλαγές, συμπεριλαμβάνουσες έσοδα, δαπάνες και μερίσματα απαλλαγές που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία όπως αποθέματα και πάγια περιουσιακά στοιχεία απαλείφονται πλήρως.

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία αναφοράς.

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

καταστάσεων καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της μητρικής εταιρείας, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδοτήσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνης της μητρικής δεν θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες.

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

Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθέτησαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Τα έσοδα και οι δαπάνες μιας θυγατρικής περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απ' την ημερομηνία απόκτησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο :

Δ.Λ.Π. 28 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 28 (αναθεωρημένο το 2000): Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Ακόμα το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

(α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

ή

(β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trust), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

3.2 ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Η συγγενής επιχείρηση είναι μία οντότητα που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως είναι ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία.

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

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

Η μέθοδος της καθαρής θέσης είναι η λογιστική αντιμετώπιση κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιο του στα κέρδη και τις ζημίες της εκδότριας

3.3 ΟΥΣΙΩΔΗΣ ΕΠΙΡΡΟΗ

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

3.3.1 ΠΟΤΕ ΑΣΚΟΥΜΕ ΟΥΣΙΩΔΗ ΕΠΙΡΡΟΗ

Αν ο επενδυτής κατέχει άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), τουλάχιστον 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ., μέσω θυγατρικών), λιγότερο από το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή,

εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή.

Η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

(α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας,

(β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που

αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές,

(γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας,

(δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού

ή

(ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

3.3.2 ΑΠΩΛΕΙΑ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΕΠΙΡΡΟΗΣ

Η οντότητα χάνει την ουσιώδη επιρροή της πάνω σε μία εκδότρια όταν παύει να έχει την εξουσία που της επιτρέπει να συμμετάσχει στις αποφάσεις που αφορούν την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική εκείνης της εκδότριας. Η απώλεια της ουσιώδους επιρροής μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία συγγενής επιχείρηση υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού. Μέθοδος καθαρής θέσης.

3.4 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της

ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια, μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Προσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες, για μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα της. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές πάγιων περιουσιακών στοιχείων και από συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις μεταβολές αυτές αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση του επενδυτή.

3.4.1 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν:

(α) η επένδυση κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες (Δ.Π.Χ.Π. 5) (β)εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του Δ.Λ.Π. 27 που επιτρέπει σε μητρική εταιρία που επίσης έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ή

(γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

(i) ο επενδυτής κατέχεται εξ' ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι ο επενδυτής δε θα εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,

(ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του επενδυτή δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

(iii) ο επενδυτής δεν έχει υποβάλλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων του σε επιτροπή

κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά και

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία του κοινοπρακτούτος δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

3.4.2 ΔΙΑΚΟΠΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Ο επενδυτής θα πάψει να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που θα δε θα ασκεί πλέον ουσιώδη επιρροή σε μία συγγενή επιχείρηση και θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 από την ημερομηνία εκείνη, με την προϋπόθεση ότι η συγγενής εταιρία δεν θα έχει μετατραπεί σε θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31.

Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που παύει να είναι συγγενής επιχείρηση θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39.

3.5 ΤΟ ΜΕΡΙΔΙΟ ΟΜΙΛΟΥ ΣΕ ΜΙΑ ΣΥΓΓΕΝΗ

Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μία συγγενή εταιρία είναι το σύνολο των συμμετοχών της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για το σκοπό αυτό. Όταν μία συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προσμετρώνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης επί των κερδών ή των ζημιών και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών.

Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από «ανοδικές» και «καθοδικές» συναλλαγές μεταξύ του επενδυτή (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών του) και της συγγενούς επιχείρησης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή κατά την έκταση της συμμετοχής του επενδυτή σε εκείνη τη συγγενή

επιχείρηση. «Ανοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από μια συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. «Καθοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς μία συγγενή επιχείρηση. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

3.6 ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που γίνεται συνδεδεμένη. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους επένδυσης και του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης, λογιστικοποιείται συμφωνά με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων. Συνεπώς:

(α) υπεραξία που σχετίζεται με μία συνδεδεμένη επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Όμως, η απόσβεση εκείνης της υπεραξίας δεν επιτρέπεται και συνεπώς δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης.

(β) οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης πέραν του κόστους της επένδυσης εξαιρείται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και αντ' αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στο κέρδος ή τη ζημία της συνδεδεμένης στην περίοδο στην οποία η επένδυση αποκτάται.

Γίνονται επίσης κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για λογιστικοποίηση, για παράδειγμα, της απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές

στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συνδεδεμένη, όπως για υπεραξία ή ενσώματες ακινητοποιήσεις.

3.7 ΤΟ ΜΕΡΙΔΙΟ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ ΣΤΙΣ ΖΗΜΙΕΣ ΜΙΑ ΣΥΓΓΕΝΟΥΣ

Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς είναι ίσο με ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής παύει να αναγνωρίζει το μερίδιο του από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή εταιρία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπτό μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οντότητας στην συγγενή επιχείρηση αυτή. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια αλλά όχι και οι εμπορικές απαιτήσεις ή οι πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθεις εμπορικές συναλλαγές ή κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση για την οποία υπάρχει επαρκή εξασφάλιση όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Η ζημία που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).

3.8 ΟΤΑΝ ΟΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ ΜΕΙΩΘΕΙ ΣΤΟ ΜΗΔΕΝ

Όταν η συμμετοχή του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν, προβλέπονται και οι λοιπές ζημίες και αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς

επιχείρησης. Αν η συγγενής μεταγενεστέρως παρουσιάσει κέρδη, ο επενδυτής αρχίζει να αναγνωρίζει το μερίδιο του από αυτά τα κέρδη, μόνον αφού το μερίδιο του από τα κέρδη εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωρισθεί.

3.9 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Θα γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

(α) η εύλογη αξία των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής,

(β) περιληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις,

συμπεριλαμβανομένων των συνολικών ποσών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή της ζημίας,

(γ) τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι ασκεί ουσιώδη επιρροή, (δ) τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, (ε) την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης του επενδυτή καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου,

(στ) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ., που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις συγγενείς επιχειρήσεις στον επενδυτή υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών, (ζ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών της συγγενούς, για τη λογιστική περίοδο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το μερίδιο του επί των ζημιών της συγγενούς,

(η) το γεγονός ότι μία συγγενής επιχείρηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

σύμφωνα με την παράγραφο 13

και

(i) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και κερδών ή ζημιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο :

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ Δ.Λ.Π. 27 ΚΑΙ 28

Μετά από όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω θα προσπαθήσουμε να καταρτίσουμε εξωλογιστικά, ενοποιημένο Ισολογισμό και ενοποιημένο λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης, με βάση τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων.

α. Οικονομικές καταστάσεις χρήσης 1991

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΤΗΣ 31/12/91

Θυγατρικές

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	<u>Μητρική</u>	<u>A</u>	<u>X</u>
- Ασώματες & Ενώματες Ακινήτ/σεις	30	10	4
- Συμμετ. σε συνδεδεμ. επιχειρήσεις	6	2	4
- Συμμετ. σε συγγ. επιχειρήσεις	5	-	-
- Απαιτ. κατά Συνδ. επιχειρήσεων	8	-	2
- Αποθέματα	10	3	1
- Διαθέσιμα	6	4	3
Σύνολο	<u>4</u>	<u>19</u>	<u>14</u>
<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>			
Μετοχικό Κεφάλαιο	25	5	6
Αποθεματικά	5	3	2
Υπόλ. Κερδών εις Νέο	1	1	-
Υποχρεώσεις σε συνδ. επιχειρήσεις	2	6	2
Λοιπές Υποχρεώσεις	<u>32</u>	<u>4</u>	<u>4</u>
Σύνολο	<u>19</u>	<u>19</u>	<u>14</u>
<u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤ. ΧΡΗΣΗΣ</u>			
Κύκλος εργασιών	75	60	40
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	<u>67</u>	<u>56</u>	<u>37</u>
Μεικτά αποτελέσματα (Κέρδη εκμετάλλευσης)	8	4	3
Μείον: έσοδα Δ/κής λειτουργίας & διάθεσης	3	2	1
	5	2	2
Μερικά αποτ. (κέρδη) εκμετάλλευσης	2	1	2
Πλέον: Τόκοι & Συν. έσοδα	2	3	4
Μείον: Χρεωστ. Τόκοι & Συναφή	7	3	4
Έξοδα	<u>3</u>	-	<u>2</u>
Καθαρά αποτελέσμ. (κέρδη) χρήσης προ φόρων	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>2</u>

<u>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤ. ΧΡΗΣΗΣ</u>	Μητρική	Α	Χ
<u>Διάθεση αποτελεσμάτων</u>			
Καθαρά αποτ. (κέρδη) χρήσης	4	3	2
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>1</u>	<u>1</u>	-
Κέρδη προς διάθεση	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>2</u>
<u>Διατίθενται:</u>			
Αποθεματικά	1	1	-
Μερίσματα	<u>2</u>	<u>1</u>	<u>2</u>
Σύνολο	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>2</u>

β. Πληροφορίες του Ομίλου επί των οικονομικών καταστάσεων

β.1 Μητρική επιχείρηση

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε Συγγενείς επιχειρήσεις» ύψους 5 εκατ. δρχ. περιλαμβάνει συμμετοχή με 30% στο Μετοχικό Κεφάλαιο της συγγενούς επιχείρησης (Ε) αξίας κτήσης 4 εκατ. δρχ. ως και στην (Κ) με 40%, αξίας κτήσης 1 εκατ. δρχ.

Τα ίδια κεφάλαια των συγγενών αυτών επιχειρήσεων την 31/12/91 ήταν 10 εκατ. και 5 εκατ. δρχ. αντίστοιχα.

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες Επιχειρήσεις» ύψους 6 εκατ. δρχ. αφορά συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο της θυγατρικής επιχείρησης (Α) με 20%, αξίας κτήσης 2 εκατ., ως και στη θυγατρική (Χ) με 60%, αξίας κτήσης 4 εκατ. δρχ.

Ο λογαριασμός «Απαιτήσεις κατά συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ύψους 8 εκατ. δρχ. περιλαμβάνει απαιτήσεις κατά της θυγατρικής επιχείρησης (Α) ύψους 6 εκατ. δρχ. και της (Χ) ύψους 2 εκατ. δρχ.

Στον κύκλο εργασιών περιλαμβάνονται και πωλήσεις ύψους 10 εκατ. δρχ. κόστους 8 εκατ. δρχ. που έγιναν προς τη θυγατρική επιχείρηση (Χ).

β.2 Θυγατρική (Α)

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ύψους 2 εκατ. δρχ. αφορά συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο της επιχείρησης (X) ύψους 6 εκατ. με 20%, αξίας κτήσης 1 εκατ. δρχ. και μετοχές της μητρικής επιχείρησης αξίας 1 εκατ. δρχ.

Ο λογαριασμός «Υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ύψους 6 εκατ. δρχ. αφορά ισόποση υποχρέωση προς τη μητρική επιχείρηση.

β.3 Θυγατρική (X)

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες Επιχειρήσεις» ύψους 4 εκατ. δρχ. αφορά συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο της (Α) ύψους 10 εκατ. δρχ. με ποσοστό 20%, αξίας κτήσης 2 εκατ. δρχ. και μετοχές της μητρικής επιχείρησης, αξίας κτήσης 2 εκατ. δρχ.

Ο λογαριασμός «Απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ύψους 2 εκατ. δρχ. αφορά ισόποση απαίτηση από τη μητρική επιχείρηση.

Στον κύκλο εργασιών περιλαμβάνονται πωλήσεις που προήλθαν από αγορές που έγιναν από τη μητρική επιχείρηση ύψους 10 εκατ. δρχ., μέρος αυτών ύψους 9 εκατ. δρχ. πωλήθηκαν σε τρίτους εκτός ομίλου αντί του τιμήματος των 10 εκατ. δρχ.

Στα αποθέματα περιλαμβάνονται εμπορεύματα αξίας 1 εκατ. δραχμών που προέρχονται από υπόλοιπο αγορών, που έγιναν από τη μητρική επιχείρηση.

γ. Προσδιορισμός αξίας συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τις πληροφορίες που δόθηκαν παραπάνω, προσδιορίζονται οι διαφορές της αξίας συμμετοχών της μητρικής στις συγγενείς επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν ως εξής:

• Η συμμετοχή της μητρικής στο Μετοχικό Κεφάλαιο των 10 εκατ. δρχ. της συγγενούς επιχείρησης (E), ανέρχεται σε 30%. Επομένως η συμμετοχή στα ίδια κεφάλαια αυτής ανέρχεται σε:

10 εκατ. χ 30%	3 εκατ. δρχ.
Μείον: Η λογιστική αξία της συμμετοχής	4 » »
Διαφορά (Ζημία)	1 » »

• Η συμμετοχή της μητρικής επιχείρησης στο Μετοχικό Κεφάλαιο των 5 εκατ. δραχμών της συγγενούς επιχείρησης (Κ) ανέρχεται σε 40%. Επομένως, η συμμετοχή στα ίδια κεφάλαια αυτής ανέρχεται σε:

5 εκατ. χ 40%	2 εκατ. δρχ.
Μείον: Η λογιστική αξία της συμμετοχής	1 » »
Διαφορά (Υπεραξία)	1 » »

Τελικά, η διαφορά της λογιστικής και εσωτερικής λογιστικής αξίας των συμμετοχών σε συγγενείς είναι μηδενική (Ζημία 1 εκατ. + Κέρδος 1 εκατ. = 0).

Αν το υπόλοιπο που προκύπτει από τον προσδιορισμό αυτό είναι θετικό, τότε η διαφορά αυτή θα εμφανισθεί στο Παθητικό του ενοποιημένου Ισολογισμού και στη θέση των ιδίων κεφαλαίων ως αποθεματικό από συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις. Ενώ αν είναι χρεωστικό θα εμφανισθεί στο Ενεργητικό ως προσθετικό στοιχείο στις συμμετοχές από συγγενείς επιχειρήσεις και στο Παθητικό ως αρνητικό κονδύλι στη θέση των ιδίων κεφαλαίων ως «Ζημίες από συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις».

δ. Προσδιορισμός διαφοράς αξίας συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, προσδιορίζουμε τη διαφορά της αξίας των συμμετοχών και στη συνέχεια τα δικαιώματα της μειοψηφίας.

δ. 1. Προσδιορισμός ποσοστών δικαιωμάτων μειοψηφίας

Τα ποσοστά συμμετοχής στα Κεφάλαια των επιχειρήσεων του ομίλου έχουν ως εξής:

<u>Επιχείρηση</u>	<u>Θυγατρικές</u>	
	(Α)	(Χ)
Μητρική	20%	60%
Θυγατρική (Α)	-	20%
Θυγατρική (Χ)	<u>20%</u>	<u>-</u>
Σύνολο Ομίλου	40%	80%
Δικαιώματα μειοψηφίας	<u>60%</u>	<u>20%</u>
Σύνολο	100%	100%

δ.2. Προσδιορισμός αξίας δικαιωμάτων μειοψηφίας

Η αξία των δικαιωμάτων με βάση την καθαρή θέση των θυγατρικών επιχειρήσεων κατά την 31/12/91 έχει ως εξής:

	Θυγατρική επιχείρηση		
	(A)	(X)	Σύνολο
Μετοχικό Κεφάλαιο	Δρχ. 5 εκατ.	6 εκατ.	11 εκατ.
Αποθεματικά	» 3 »	2 »	5 »
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	» 1 »	-	1 »
Σύνολο καθαρής θέσης	» 9 »	8 »	17 »
Ποσοστά δικαιωμάτων μειοψ.	<u>60%</u>	<u>20%</u>	<u>80%</u>
Ποσοστά που αναλογούν στη μειοψηφία	<u>5,4</u> εκατ.	<u>1,6</u> εκατ.	<u>7</u> εκατ.

Τα ποσά που ανέρχονται στο ύψος των 7 εκατ. δραχμών θα εμφανισθούν στον ενοποιημένο Ισολογισμό στο Παθητικό και στη θέση των ιδίων κεφαλαίων με τον τίτλο «Δικαιώματα μειοψηφίας».

δ.3. Προσδιορισμός διαφορών ενοποίησης

Μετά τον προσδιορισμό της αξίας των δικαιωμάτων της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών επιχειρήσεων που ανέρχονται στα 7 εκατ. δρχ. βρίσκουμε τα υπόλοιπα των συμμετοχών της πλειοψηφίας που ανήκουν στον όμιλο, οι οποίες ανέρχονται στα 10 εκατ. δρχ. (9 εκατ. μείον 5,4 + 8 εκατ. μείον 1,6 εκατ.).

Το υπόλοιπο της αξίας των συμμετοχών που ανήκει στον Όμιλο το αφαιρούμε από τη συνολική λογιστική αξία των συμμετοχών που εμφανίζονται στους Ισολογισμούς των προς ενοποίηση επιχειρήσεων και βρίσκουμε τις διαφορές της ενοποίησης, ήτοι:

Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων θυγατρικών επιχειρήσεων	Δρχ. 17 εκατ.
Μείον: Δικαιώματα μειοψηφίας εκτός Ομίλου	» <u>7</u> »
Υπόλοιπο που αναλογεί στον Όμιλο	» 10 »
Μείον: Λογιστική αξία των συμμετοχών	
Μητρική	» 6 »
Θυγατρική (A) 2 εκατ. μείον (M)	» 1 »

»	(X) 4 εκατ. μείον (M)	»	<u>2</u>	»
		»	<u>9</u>	»
	Πιστωτικό υπόλοιπο διαφορών ενοποίησης	»	<u>1</u>	»

Το υπόλοιπο αυτό εμφανίζεται στο Παθητικό του ενοποιημένου Ισολογισμού και στη θέση των Ιδίων Κεφαλαίων με τον τίτλο «Διαφορές ενοποίησης».

Επίσης το ποσό των 7 εκατ. δρχ. εμφανίζεται και αυτό στο Παθητικό του ενοποιημένου Ισολογισμού και στη θέση των ιδίων κεφαλαίων ως «Δικαιώματα μειοψηφίας».

δ.4 Απαλειφή από τον Ενοποιημένο Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης των εσόδων από τις διεταιρικές συναλλαγές

Με βάση τις πληροφορίες που δόθηκαν από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις προκύπτει ότι πρέπει να γίνουν και οι παρακάτω απάλειφες από διεταιρικές συναλλαγές που έγιναν μέσα στη χρήση και αφορούν τα εξής:

Κύκλος εργασιών

Μειώνεται με τις πωλήσεις της μητρικής προς την θυγατρική (X)

Δρχ. 10 εκατ.

Κόστος πωλήσεων

Αφορά το κόστος πωλήσεων προϊόντων της (X) που είχε αγοράσει από τη μητρική και τα πώλησε σε τρίτους εκτός ομίλου κατά τη διάρκεια της χρήσης 1991 (10 εκατ. μείον αποθέματα 31.12.91 1 εκατ.)

» 9 »

Αποθέματα που είχε η (X) την 31.12.91 από τις αγορές που έκανε τη χρήση 1991 από τη μητρική επιχείρηση αξίας 1 εκατ. δρχ. (10 εκατ. μείον 9 εκατ.) μειωμένη κατά το διεταιρικό κέρδος ύψους 0,20 εκατ. δρχ.

» 0,80 »

Σύνολο

» 9,80 »

δ.5. Απάλειφες διεταιρικών κερδών που περιλαμβάνονται στον ενοποιημένο Ισολογισμό

Από τις πληροφορίες που δόθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι στα αποθέματα περιλαμβάνονται εμπορεύματα αξίας 1 εκατ. δρχ. και έμειναν από τις αγορές που έκανε η «X» θυγατρική από τη μητρική με διεταιρικά κέρδη ύψους 0,20 εκατ. δρχ. τα οποία απαλείφονται λόγω μη

πραγματοποίησης των, μειώνοντας το υπόλοιπο του λογαριασμού των αποθεμάτων του ενοποιημένου Ισολογισμού με ισόποση μείωση των ιδίων κεφαλαίων του Ομίλου και μάλιστα του λογαριασμού «Ενοποιημένα Αποθεματικά».

Αν τελικά το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού είναι χρεωστικό, το κονδύλι αυτό θα εμφανισθεί ως αρνητικό των ιδίων κεφαλαίων και με τον τίτλο «Ζημίες λόγω απαλειφής διεταιρικών κερδών».

δ.6. Τακτοποιήσεις των απαιτήσεων και υποχρεώσεις μεταξύ των ενοποιημένων επιχειρήσεων

Κατά την κατάρτιση του ενοποιημένου Ισολογισμού, βασιζόμενοι στις πληροφορίες που δόθηκαν από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις για τις μεταξύ των απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες αφορούν, απαίτηση της μητρικής 8 εκατ. (6 εκατ. + 2 εκατ.) και της θυγατρικής (X) 2 εκατ., με ισόποση υποχρέωση της μητρικής υπέρ αυτής, θα πρέπει να απαλειφθούν. Δηλαδή δεν θα απεικονισθούν στον ενοποιημένο Ισολογισμό ούτε οι απαιτήσεις ύψους 10 εκατ. δρχ. (8 εκατ. + 2 εκατ.) κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ούτε οι ισόποσες υποχρεώσεις (2 εκατ. + 6 εκατ. + 2 εκατ.) προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι οι απαλείψεις πρέπει να γίνουν, αν βεβαίως υπάρχουν, και για απαιτήσεις και υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε οποιουδήποτε λογαριασμούς των Ισολογισμών των προς ενοποίηση επιχειρήσεων όπως π.χ. «Πελάτες», «Προμηθευτές», «Γραμμάτια Εισπρακτέα», «Γραμμάτια Πληρωτέα» κ.λπ.

δ.7. Υπόδειγμα κατάρτισης ενοποιημένου Ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης

Με βάση τις παραπάνω απαλείψεις και συμψηφισμούς συντάσσεται ο ενοποιημένος Ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης ως εξής:

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΕ ΕΚΑΤ. ΔΡΧ.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Μητρική (M)	Θυγατρική (A)	Θυγατρική (X)	Σύνολο	Απαλείψεις & Συμψηφισμοί	Σύνολο
- Ενσώματες & Ασώματες						
Ακινητοποιήσεις	30	10	4	=44	0	44
- Συμμετοχή σε συνδεδ. επιχ/σεις	6	2	4	=12 (6 εκ. + 2 εκ. + 4εκ.)	-12	0
- Συμμετ. σε συγγενείς επιχ/σεις	5	0	0	=5	0	5
- Χρεόγραφα	0	0	0	=0	Μετοχές μητρικής (2 + 1 εκ.)	+3 3
- Απαιτήσεις κατά συνδεδ. επιχ/σεων	8	0	2	=10 [(M) 2εκ. + (A) 6 εκ. + (X) 2 εκ.]	-10	0
- Αποθέματα	10	3	1	=14	Διεταιρ. Κέρδ. Αποθ.	-0.20 13.8
- Διαθέσιμα	<u>6</u>	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>=13</u>	<u>0</u>	<u>13</u>
- Σύνολο Ενεργητικού	<u>65</u>	<u>19</u>	<u>14</u>	<u>98</u>	<u>22.20</u>	<u>78.80</u>
ΠΑΘΗΤΙΚΟ						
- Μετοχικό Κεφάλαιο	25	5	6	=36	Μετ. Κεφ. (A)+(X)	-11 25
- Αποθεματικά	5	3	2	=10	Αποθ. (A) + (X)	-5 5
- Ζημίες λόγω απάλειψης διεταιρ. κερδών	0	0	0	=0	Κέρδος Αποθ.	-0.20 (0.20)
- Υπόλοιπο κερδών εις νέο	1	1	0	=2	Υπόλ. κερδών εις νέο (A)-1	1
- Διαφορές Ενοποίησης	0	0	0	=0		+1 1
- Δικαιώματα μειοψηφίας	0	0	0	=0		+7 7
- Υποχρεώσεις σε συνδεδ. επιχ/σεις	2	6	2	= 10 [(X) 2 εκ. + (M) 8 εκ.]	-10	0
- Λοιπές Υποχρεώσεις	<u>32</u>	<u>4</u>	<u>4</u>	<u>=40</u>	<u>0</u>	<u>40</u>
- Σύνολο Παθητικού	<u>65</u>	<u>19</u>	<u>14</u>	<u>98</u>	<u>-9.20</u>	<u>78.80</u>

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

	Μητρική (Μ)	Θυγατρική (Α)	Θυγατρική (Χ)	Σύνολο	Απαλειφές & Συμψηφισμοί	Σύνολο	
- Κύκλος εργασιών	75	60	40	175	Πωλήσ. προς (Χ)	-10	165
Μείον: Κόστος πωληθέντων	67	56	37	160	Πωλήσ. εκτός ομίλου 9 + 0,8 Αποθ.	-9,8	150,2
- Μικτά αποτελέσμ. (Κέρδη) εκμετάλλ.	8	4	3	15		0,2	14,8
Μείον: Έξοδα Δ/κής Λειτουργίας & Διάθεσης	3	2	1	6			6
- Μερικά αποτελέσμ. (Κέρδη) εκμετάλλ.	5	2	2	9			8,8
Πλέον: Τόκοι & συναφή έσοδα	2	1	2	5			5
	7	3	4	14			13,8
Μείον: Χρεωστικοί Τόκοι & συναφή έξοδα	3	--	2	5			5
- Καθαρά αποτελέσμ. (Κέρδη) Χρήσης προ φόρων	4	3	2	9			8,8
Μείον: Φόρος Εισοδήματος	2	2	1	5			5
- Καθαρά Κέρδη Χρήσης	2	1	1	4			3,8
Μείον: Αναλογία μετόχων μειοψηφίας							
Θ (Α) Κέρδη Χρήσης 1 εκ. Χ 60% = 0,60 εκατ.							
Θ (Χ) Κέρδη Χρήσης 1 εκ. Χ 20% = 0,20 εκ.							0,8
							<u>3</u>
							Υπόλοιπο Κερδών Ομίλου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο :

ΤΙ ΕΠΙΤΡΕΠΕΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Κ.Ν. 2190/20) ΚΑΙ Ο Κ.Β.Σ. ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

5.1 ΤΙ ΕΠΙΤΡΕΠΕΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (Κ.Ν. 2190/20) ΚΑΙ Ο Κ.Β.Σ.

"Άρθρο 90

1. Κάθε επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο, αν είναι μητρική σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτ. α της παρ. 5 του άρθρου 42ε, υποχρεούται να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης.

2. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 97, 98 και 99, η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών της, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων, αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, ενοποίηση είναι η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

Η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές επιχειρήσεις της αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση όταν, είτε η μητρική επιχείρηση, είτε μία ή περισσότερες θυγατρικές της επιχειρήσεις έχουν την εταιρική μορφή της ανώνυμης Εταιρείας ή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης ή της ετερόρρυθμης κατά μετοχές Εταιρείας.

"Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται επίσης και οσάκις, είτε η μητρική εταιρεία, είτε μία ή περισσότερες από τις θυγατρικές εταιρείες, έχουν την εταιρική μορφή της ομόρρυθμης εταιρείας ή της ετερόρρυθμης εταιρείας της παραγρ. 4 του άρθρου 50α του Ν. 3190/1955".

***Το εντός "" εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 4 του Π.Δ.326/1994 (Α 174).

Η ισχύς των διατάξεων του Π.Δ.326/1994 αρχίζει από τις εταιρικές χρήσεις από 1ης Ιανουαρίου 1995 και μετά (ΟδΕΟΚ 90/605/ΕΟΚ).

3. Οι θυγατρικές επιχειρήσεις της προηγούμενης παρ. 2 υποχρεούνται να παρέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες προς τη μητρική τους".

***Το άρθρο 90 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 91

1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1 οι μητρικές επιχειρήσεις της παρ. 4 του άρθρου 42α υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά:

α) Κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν είχαν άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διοίκηση της θυγατρικής επιχείρησης.

β) 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 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 καθήκοντα τους χωρίς καμιά ανάμειξη ή επιρροή της μητρικής επιχείρησης ή μιας από τις θυγατρικές της επιχειρήσεις.

γ) 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

δ) Η απαλλαγή για κάθε επιχείρηση παρέχεται από τον Υπουργό Εμπορίου, έπειτα από εξακρίβωση ότι συντρέχουν οι προηγούμενες προϋποθέσεις.

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

***Το άρθρο 91 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

Άρθρο 92

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 91, κάθε μητρική επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1 όταν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της, 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:

α) Σύνολο ισολογισμού 500.000.000 δραχμές, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού που παραπέμπει στο άρθρο 42γ.

β) Καθαρός κύκλος εργασιών 1.000.000 δραχμές.

γ) Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 250 άτομα. Οι παρ. 7 και 8 του άρθρου 42α εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτής της διάταξης.

Για τον υπολογισμό των παραπάνω ορίων των σχετικών με το σύνολο του ισολογισμού και τον καθαρό κύκλο εργασιών επιτρέπεται να μη γίνεται, ούτε ο συμψηφισμός που προβλέπεται από το άρθρο 103 παρ. 1, ούτε η απάλειψη που προβλέπεται από το άρθρο 104 παρ. 3 περίπτ α και β. Σε περίπτωση που γίνεται χρήση της διάταξης αυτής, τα όρια των δύο προηγούμενων κριτηρίων προσαυξάνονται κατά 20%.

Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται όταν μία από τις υποκείμενες σε ενοποίηση επιχειρήσεις είναι Εταιρία και αξιόγραφα εκδόσεως της έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήριο αξιών που λειτουργεί σε Κράτος μέλος της ΕΟΚ".

***Το άρθρο 92 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

Άρθρο 93

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 91 και 92, κάθε μητρική επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι η ίδια θυγατρική επιχείρηση, απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ 1. εφόσον η μητρική της επιχείρηση

διέπεται από το δίκαιο Κράτους μέλους της ΕΟΚ, στις εξής δύο περιπτώσεις:

α) Η μητρική επιχείρηση είναι κάτοχος όλων των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης. Οι μετοχές ή τα μερίδια της επιχείρησης αυτής, που κατέχονται από τα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων, βάσει υποχρεώσεως από το νόμο ή το καταστατικό, δε λαμβάνονται υπόψη.

β) Η μητρική επιχείρηση κατέχει, τουλάχιστον, το 90% των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης και οι λοιποί μέτοχοι ή εταίροι της τελευταίας επιχείρησης ενέκριναν την απαλλαγή.

2. Η απαλλαγή της προηγούμενης παραγράφου παρέχεται μόνο αν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Η απαλλασσόμενη επιχείρηση και, με την επιφύλαξη εφαρμογής των άρθρων 97, 98 και 99, όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων, του οποίου η μητρική επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο κράτους - μέλους της ΕΟΚ.

β) Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περίπτωσης α, καθώς και η ενοποιημένη ετήσια έκθεση διαχείρισης του μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων, καταρτίζονται, από τη μητρική επιχείρηση του συνόλου αυτού, και ελέγχονται κατά το δίκαιο του κράτους μέλους της ΕΟΚ από το οποίο αυτή διέπεται.

γ) Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της πιο πάνω περίπτωσης α και η ενοποιημένη ετήσια έκθεση διαχείρισης της προηγούμενης περίπτωσης β, καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου του υπεύθυνου για τον έλεγχο αυτών των οικονομικών καταστάσεων, σε επίσημη μετάφραση τους στην Ελληνική γλώσσα, υποβάλλονται από την απαλλασσόμενη επιχείρηση σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως.

δ) Το προσάρτημα των ετησίων οικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης επιχείρησης πρέπει να περιέχει:

αα) Τα στοιχεία της περίπτ. ιε της παρ. 1 του άρθρου 43α.

ββ) Μνεία της απαλλαγής από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, και

γγ) Τις παρακάτω πληροφορίες, που αφορούν στο σύνολο των επιχειρήσεων για τις οποίες η μητρική επιχείρηση απαλλάσσεται από την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων:

- Αξία των πάγιων στοιχείων.
- Καθαρό κύκλο εργασιών.
- Αποτέλεσμα χρήσης και ίδια κεφάλαια, και
- Μέσο αριθμό του προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη χρήση.

Όταν δεν προβλέπεται η κατάρτιση προσαρτήματος από την απαλλασσόμενη επιχείρηση, η επιχείρηση αυτή καταρτίζει ειδικό έγγραφο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι παραπάνω πληροφορίες τουλάχιστον. Το έγγραφο αυτό υποβάλλεται από την απαλλασσόμενη επιχείρηση σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως.

3. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται όταν αξιόγραφα εκδόσεως της απαλλασσόμενης μητρικής επιχείρησης έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήριο αξιών, που λειτουργεί σε Κράτος - μέλος της ΕΟΚ".

***Το άρθρο 93 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 94

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 91 και 92, σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 93, κάθε μητρική επιχείρηση, που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι θυγατρική μητρικής επιχείρησης που διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους της ΕΟΚ, απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ 1. Η απαλλαγή παρέχεται αν συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 93 παρ. 2 και αν μέτοχοι ή εταίροι της απαλλασσόμενης επιχείρησης, οι οποίοι κατέχουν μετοχές ή μερίδια που αντιπροσωπεύουν το 10% τουλάχιστον του καλυφθέντος κεφαλαίου της επιχείρησης αυτής, δεν έχουν ζητήσει το αργότερο έξι μήνες πριν από το τέλος της χρήσης, την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 93 εφαρμόζεται αναλόγως και στην περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου 1".

***Το άρθρο 94 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 95

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των άρθρων 91 και 92, κάθε μητρική επιχείρηση που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι η ίδια θυγατρική μητρικής επιχείρησης που δεν διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους της ΕΟΚ, απαλλάσσεται από την υποχρέωση του άρθρου 90 παρ. 1, αν συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Η απαλλασσόμενη επιχείρηση και, με την επιφύλαξη εφαρμογής των άρθρων 97, 98 και 99, όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων.

β) Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περίπτωσης α και, ενδεχομένως, η ενοποιημένη ετήσια έκθεση διαχείρισης, του μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων καταρτίζονται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή κατά τρόπο ισοδύναμο με εκείνο με τον οποίο καταρτίζονται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και ενοποιημένες εκθέσεις, διαχείρισης.

γ) Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της πιο πάνω περίπτωσης α έχουν ελεγχθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα για τον έλεγχο, αυτό από το δίκαιο που διέπει την επιχείρηση που κατάρτισε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

2. Το άρθρο 93 παρ. 1 παρ. 2 περίπτ. γ και δ και παρ. 3, καθώς και το άρθρο 94, ισχύουν και κατά την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου".

***Το άρθρο 95 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 96

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 90 έως και 94, κάθε επιχείρηση, που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο, υπόκειται σε ενοποίηση εφόσον:

α) Η επιχείρηση αυτή, καθώς και μία ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε, παρ. 5 περίπτ. α, έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με όρους του καταστατικού τους, ή

β) τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περίπτ. α, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

2. Η προηγούμενη παράγραφος 1 έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που μία ή περισσότερες επιχειρήσεις από τις αναφερόμενες στην παράγραφο αυτή έχουν μία από τις εταιρικές μορφές που προβλέπονται από την παρ. 2 του άρθρου 90.

3. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων της παρακάτω παρ. 4, οι διατάξεις των άρθρων 43α παρ. 1 περίπτ. β εδάφιο δεύτερο, 90 παρ. 2 εδάφιο πρώτο και παρ.3, 91, 92, 97 έως και 104, 105 παρ. 1, 3, 4 και 5, καθώς και των άρθρων 106 έως και 109, εφαρμόζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης που προβλέπονται από την πιο πάνω παρ. 1. Όπου στις προηγούμενες διατάξεις αναφέρεται η μητρική επιχείρηση, θεωρείται ότι η αναφορά γίνεται στη μεγαλύτερη επιχείρηση. Κριτήριο για τον καθορισμό της μεγαλύτερης επιχείρησης αποτελεί το σύνολο ισολογισμού κάθε επιχείρησης από τις συγκρινόμενες, το οποίο υπολογίζεται όπως ορίζεται στην παρ. 6 του άρθρου 42α. Όλες οι μικρότερες επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου υποχρεούνται να παρέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες στην επιχείρηση που, ως μεγαλύτερη, καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

4. Με την επιφύλαξη εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 103 παρ. 5, τα κονδύλια "κεφάλαιο", "διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο", "διαφορές αναπροσαρμογής", "αποθεματικά", "αποτελέσματα εις νέον" και "αποτελέσματα χρήσεως", που πρέπει να περιληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αποτελούνται από τα σύνολα των επιμέρους κονδυλίων της κάθε μίας από τις επιχειρήσεις της παρ. 1".

***Το άρθρο 96 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 97

1. Μία επιχείρηση μπορεί να μη συμπεριληφθεί στην ενοποίηση όταν παρουσιάζει επουσιώδες ενδιαφέρον σε σχέση με το σκοπό του άρθρου 100 παρ. 3.

2. Όταν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις, που εμπίπτουν στο κριτήριο της προηγούμενης παραγράφου, παρουσιάζουν συνολικά ουσιώδες ενδιαφέρον σε σχέση με το σκοπό του άρθρου 100 παρ. 3, οι επιχειρήσεις αυτές πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

3. Μία επιχείρηση μπορεί να μην περιληφθεί στην ενοποίηση όταν συντρέχει έχει μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις:

α) Αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί θίγουν ουσιαστικά:

αα) Την άσκηση από τη μητρική επιχείρηση των δικαιωμάτων της στην περιουσία ή στη διαχείριση της προς ενοποίηση επιχείρησης, ή

ββ) την άσκηση της ενιαίας διεύθυνσης, όταν πρόκειται για επιχείρηση της παρ. 1 του άρθρου 96.

β) Οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν είναι δυνατό να συγκεντρωθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις.

γ) Οι μετοχές ή τα μερίδια της προς ενοποίηση επιχείρησης κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβαση τους".

***Το άρθρο 97 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 98

1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 106, όταν μία ή περισσότερες επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση έχουν δραστηριότητες τόσο διαφορετικές, ώστε η ενσωμάτωση τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα ερχόταν σε αντίθεση με την επιβαλλόμενη από το άρθρο 100 παρ. 3 υποχρέωση, οι επιχειρήσεις αυτές δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

2. Το γεγονός και μόνο ότι οι προς ενοποίηση επιχειρήσεις είναι, άλλες βιομηχανικές, άλλες εμπορικές και άλλες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ή ότι αυτές οι επιχειρήσεις ασκούν βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες για διαφορετικά προϊόντα ή παρέχουν διαφορετικές υπηρεσίες, δεν αποτελεί λόγο εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου 1.

3. Η περίπτωση εφαρμογής της πιο πάνω παραγράφου 1, πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στο ενοποιημένο προσάρτημα. Στην ίδια επίσης περίπτωση, αν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή οι τυχόν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εξαιρέθηκαν δεν υποβάλλονται στη δημοσιότητα των άρθρων 7β και 109, καθώς και του άρθρου 8 του Ν. 3190/1955, κατά περίπτωση, οι καταστάσεις αυτές επισυνάπτονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της παρ. 1 ή τίθενται στη διάθεση του κοινού. Σ' αυτή την τελευταία περίπτωση, είναι δυνατή η απόκτηση αντιγράφων των εγγράφων αυτών έπειτα από σχετική αίτηση, σε τιμή όχι μεγαλύτερη από το αντίστοιχο διοικητικό κόστος".

***Το άρθρο 97 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 99

1. Όταν μητρική επιχείρηση που δεν ασκεί οποιαδήποτε βιομηχανική ή εμπορική δραστηριότητα κατέχει μετοχές ή μερίδια σε θυγατρική επιχείρηση βάσει κοινής συμφωνίας με μία ή περισσότερες επιχειρήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση τότε η μητρική αυτή επιχείρηση, για την εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 3 μπορεί να μη περιληφθεί στην ενοποίηση.

2. Στην περίπτωση εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου 1, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης που δεν περιλαμβάνεται στην ενοποίηση επισυνάπτονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Στην περίπτωση αυτή, στο ενοποιημένο προσάρτημα της θυγατρικής γίνεται μνεία για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου 1.

3. Όταν γίνεται εφαρμογή της διάταξης της πιο πάνω παραγράφου 1, στο προσάρτημα των ετησίων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης που δεν περιλαμβάνεται στην ενοποίηση παρέχονται οι εξής πληροφορίες:

α) Το ποσό οποιασδήποτε διαφοράς, που προκύπτει, για τις συμμετοχές της παραγράφου 1 μεταξύ της κατά τα βιβλία λογιστικής αξίας τους και του ποσού των ιδίων κεφαλαίων των θυγατρικών επιχειρήσεων που αναλογεί σ' αυτές τις συμμετοχές. Η διαφορά αυτή υπολογίζεται άπαξ για κάθε συμμετοχή κατά την ημερομηνία που η συμμετοχή αυτή περιλαμβάνεται για πρώτη φορά στον ετήσιο ισολογισμό της απαλλασσόμενης επιχείρησης.

β) Το ποσό που αντιστοιχεί στα αδιανέμητα κέρδη ή στις ζημίες που πραγματοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία της προηγούμενης περίπτωσης α από τις θυγατρικές επιχειρήσεις ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο τους.

γ) Το ποσό των τυχόν μερισμάτων που εισπράχθηκαν ή είναι απαιτητά κατά τη χρήση και

δ) Μνεία των σχετικών λόγων που δικαιολογούν την απαλλαγή. Όταν δεν προβλέπεται η κατάρτιση προσαρτήματος από την απαλλασσόμενη επιχείρηση, η επιχείρηση αυτή καταρτίζει ειδικό έγγραφο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι παραπάνω πληροφορίες τουλάχιστον. Το έγγραφο αυτό, μαζί με τον ετήσιο ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης της απαλλασσόμενης επιχείρησης υποβάλλονται από την επιχείρηση αυτή σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως".

***Το άρθρο 99 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 100

1. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ενοποιημένο ισολογισμό, τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης, καθώς και το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο.
2. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με σαφήνεια και να ανταποκρίνονται στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου.
3. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.
4. Όταν η εφαρμογή του παρόντος νόμου δεν αρκεί για τη διαμόρφωση της πραγματικής εικόνας κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες.
5. Αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή οποιασδήποτε από τις διατάξεις των άρθρων 101 έως και 107 παρ. 1 και 2 έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα από την παράγραφο 3, η διάταξη αυτή παρακάμπτεται προκειμένου να εμφανιστεί η κατά την έννοια της παραγράφου 3 πραγματική εικόνα. Κάθε τέτοια παρέκκλιση πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα, να αιτιολογείται επαρκώς και να παρατίθενται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης".

***Το άρθρο 100 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 101

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

2. Σε περίπτωση που, λόγω ειδικών περιστάσεων, η ενοποίηση των αποθεμάτων απαιτεί δυσανάλογα έξοδα, παρέχεται η δυνατότητα ομαδοποίησης των σχετικών λογαριασμών αποθεμάτων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις".

***Το άρθρο 101 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 102

1. Τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο ισολογισμό (ολική ενοποίηση).

2. Τα έσοδα και τα έξοδα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης (ολική ενοποίηση)".

***Το άρθρο 102 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 103

1.Οι λογιστικές αξίες (αξίες λογιστικών βιβλίων) των μετοχών ή μεριδίων στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται με το ποσό των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων αυτών, το οποίο αναλογεί σ' αυτές τις μετοχές ή τα μερίδια.

2. Ο συμψηφισμός της προηγούμενης παραγράφου 1 γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες κατά την ημερομηνία κατά την οποία οι αναφερόμενες επιχειρήσεις περιλαμβάνονται για πρώτη φορά στην ενοποίηση, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται αναλόγως και στην περίπτωση απόκτησης των μετοχών ή μεριδίων σε επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

Οι διαφορές που προκύπτουν από τον παραπάνω συμψηφισμό καταχωρούνται, κατά το δυνατό, απ' ευθείας στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, στα οποία η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από τη λογιστική τους αξία.

3.Το σύνολο των θετικών (χρεωστικών) και των αρνητικών (πιστωτικών) διαφορών, που παραμένουν μετά την εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2, εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο

"διαφορές ενοποίησης". Για το λογιστικό χειρισμό του κονδυλίου αυτού ισχύουν τα εξής:

α) Αν είναι χρεωστικό, εμφανίζεται στην κατηγορία "λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις" (λοιπά άυλα πάγια στοιχεία) του ενοποιημένου ισολογισμού και αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε (5) έτη.

Παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσης του παραπάνω κονδυλίου απ' ευθείας από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού.

β) Αν είναι πιστωτικό, εμφανίζεται στην κατηγορία "Ίδια κεφάλαια" του ενοποιημένου ισολογισμού και μπορεί να μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης, μερικώς ή ολικώς, μόνο:

- (1) αν αντιστοιχεί κατά την ημέρα που αποκτήθηκαν οι μετοχές ή με τα μερίδια μιας από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σε πρόβλεψη δυσμενούς εξέλιξης των μελλοντικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης αυτής ή σε πρόβλεψη μελλοντικών δαπανών της, στο μέτρο που η πρόβλεψη αυτή έχει πραγματοποιηθεί, και
- (2) στο μέτρο που αντιστοιχεί σε πραγματοποιημένο κέρδος.

4. Οι διαφορές της προηγούμενης παραγράφου 3 και ο λογιστικός χειρισμός πρέπει να σχολιάζονται στο ενοποιημένο προσάρτημα. Ειδικότερα στο προσάρτημα αυτό, για κάθε άμεση ή έμμεση (μέσω θυγατρικών ή τρίτων) συμμετοχή, αναφέρονται χωριστά:

- (1) η αρχική, χρεωστική ή πιστωτική διαφορά ενοποίησης και οι αποσβέσεις ή μεταφορές της, όπως τα ποσά αυτά διαμορφώθηκαν μέχρι το τέλος της προηγούμενης χρήσης,

(2) οι μεταβολές των ποσών αυτών κατά την κλειόμενη χρήση και

- (3) τα σύνολα τους, όπως διαμορφώνονται στο τέλος της κλειόμενης χρήσης.

Στο ενοποιημένο προσάρτημα παρέχονται επίσης πληροφορίες για τις τυχόν αναμορφώσεις στοιχείων του ενοποιημένου ισολογισμού, που προβλέπονται από την παράγραφο 2.

5. Οι παράγραφοι 1, 2, 3 και 4 δεν εφαρμόζονται για τις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται, είτε από την ίδια, είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Αυτές οι μετοχές ή τα μερίδια εμφανίζονται στον ενοποιημένο

ισολογισμό, ως "ίδιες μετοχές" ή "ίδια μερίδια", στην κατηγορία "χρεόγραφα".

6. Τα ποσά ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο των ενοποιούμενων θυγατρικών επιχειρήσεων, που κατέχονται από πρόσωπα ξένα προς τις επιχειρήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο "δικαιώματα μειοψηφίας" στην κατηγορία "Ίδια κεφάλαια".

7. Τα κέρδη ή οι ζημίες που αναλογούν στις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο των ενοποιημένων θυγατρικών επιχειρήσεων, που κατέχονται από πρόσωπα ξένα προς τις επιχειρήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, εμφανίζονται στο τέλος του ενοποιημένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο "Αναλογία μετοχών ή μεριδίων μειοψηφίας".

***Το άρθρο 103 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 104

1. Η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές των επομένων παραγράφων 2 έως και 9.

2. Οι μέθοδοι ενοποίησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από τη μία χρήση στην άλλη. Παρεκκλίσεις από την προηγούμενη αρχή επιτρέπονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, οπότε κάθε παρέκκλιση αναφέρεται και αιτιολογείται επαρκώς στο προσάρτημα, μαζί με εκτίμηση της επίδρασης της στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

3. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση (ενεργητικό και παθητικό), τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σαν να πρόκειται για μια μόνο επιχείρηση. Ιδίως:

α) Οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση απαλείφονται από τους λογαριασμούς των ενοποιημένων ισολογισμών.

β) Τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση απαλείφονται από τους λογαριασμούς των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης.

γ) Τυχόν κέρδη και ζημιές από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, τα οποία περιέχονται στη λογιστική αξία στοιχείων του ενεργητικού, απαλείφονται από τους λογαριασμούς του ενοποιημένου ισολογισμού και ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης.

Οι προηγούμενες απαλείψεις μπορεί να γίνονται αναλογικά, με βάση το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης στο κεφάλαιο κάθε μιας θυγατρικής που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση.

4. Παρεκκλίσεις από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της προηγούμενης παραγράφου 3 επιτρέπονται μόνο όταν οι σχετικές συναλλαγές έχουν γίνει σύμφωνα με τις συνήθεις συνθήκες της αγοράς και η απάλειψη των κερδών ή των ζημιών θα συνεπαγόταν δυσανάλογα έξοδα. Κάθε παρέκκλιση αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα και, εφόσον έχει σημαντική επίδραση στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση η επίδραση αυτή σχολιάζεται στο ίδιο προσάρτημα.

5. Παρεκκλίσεις από τις διατάξεις των περιπτώσεων α, β και γ της παραγράφου 3 επιτρέπονται μόνο όταν τα σχετικά ποσά είναι ασήμαντα σε σχέση με το σκοπό της παρ. 3 του άρθρου 100.

6. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία κλεισίματος των ετησίων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης.

7. Παρέκκλιση από τη διάταξη της προηγούμενης παραγράφου 6 επιτρέπεται σε περίπτωση που η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού των περισσότερων ή των σημαντικότερων επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είναι διαφορετική από εκείνη της μητρικής. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται και αιτιολογείται επαρκώς στο ενοποιημένο προσάρτημα. Επί πλέον, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την ενοποίηση ή να αναφέρονται στο ενοποιημένο προσάρτημα τα σημαντικά γεγονότα που αφορούν, είτε την περιουσιακή διάρθρωση, είτε τη χρηματοοικονομική θέση, είτε τα

αποτελέσματα χρήσης μιας επιχείρησης που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, τα οποία έχουν επέλθει μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού αυτής της επιχείρησης και της ημερομηνίας με την οποία καταρτίζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

8. Αν η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού μιας επιχείρησης που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση προηγείται τουλάχιστον κατά τρεις μήνες από την ημερομηνία με την οποία καταρτίζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση αυτή ενοποιείται με βάση ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με την ημερομηνία κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

9. Αν η σύνθεση του συνόλου των επιχειρήσεων, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, έχει μεταβληθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της χρήσης, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν πληροφορίες με τις οποίες θα γίνεται δυνατή η σύγκριση των διαδοχικών ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων".

***Το άρθρο 104 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 105

1. Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, αποτιμούνται με ομοιόμορφες μεθόδους και σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης του άρθρου 42ε παρ. 14 και του άρθρου 43.

2. Η επιχείρηση που καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζει τις ίδιες μεθόδους αποτίμησης με εκείνες που εφαρμόζει για την κατάρτιση των ετησίων οικονομικών καταστάσεων της.

3. Όταν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, που πρόκειται να περιληφθούν στην ενοποίηση, έχουν αποτιμηθεί από περιλαμβανόμενες στην ενοποίηση επιχειρήσεις με μεθόδους διαφορετικές από εκείνες που εφαρμόζονται για την ενοποίηση, τότε τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτιμώνται εκ νέου σύμφωνα με τις μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την ενοποίηση, εκτός εάν το αποτέλεσμα από τη νέα αυτή αποτίμηση είναι ασήμαντο σε σχέση με το σκοπό της παρ. 3 του άρθρου 100. Παρεκκλίσεις από την αρχή αυτή επιτρέπονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται και αιτιολογείται στο ενοποιημένο προσάρτημα.

4. Στον ενοποιημένο ισολογισμό και τον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, λαμβάνεται υπόψη η τυχόν διαφορά που παρουσιάζεται κατά την ενοποίηση, ανάμεσα στο φόρο που βαρύνει τη χρήση και τις προηγούμενες χρήσεις και στο φόρο που έχει ήδη καταβληθεί ή οφείλεται για τις χρήσεις αυτές, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα προκύψει πραγματική επιβάρυνση φόρου για μια από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις στο άμεσο μέλλον.

5. Σε περίπτωση που στοιχεία ενεργητικού που πρόκειται να περιληφθούν στην ενοποίηση αποτέλεσαν αντικείμενο εκτάκτων διορθώσεων της αξίας τους (προσθέτων αποσβέσεων ή έκτακτων προβλέψεων) για φορολογικούς μόνο λόγους, τα στοιχεία αυτά πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένα από αυτές τις διορθώσεις. Παρέχεται η δυνατότητα της εμφάνισης των αναφερομένων στοιχείων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χωρίς την απάλειψη των σχετικών διορθώσεων, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά των διορθώσεων αυτών θα εμφανίζονται και θα αιτιολογούνται επαρκώς στο ενοποιημένο προσάρτημα".

***Το άρθρο 105 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

"Άρθρο 106

1. Στην περίπτωση που μια επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διαχείριση και στην οικονομική πολιτική μιας επιχείρησης που δεν περιλαμβάνεται στην ενοποίηση (συγγενής επιχείρηση), και στην οποία η πρώτη έχει συμμετοχή με την έννοια του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 42ε, αυτή η συμμετοχή περιλαμβάνεται σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο "Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις", το οποίο περιλαμβάνεται στην κατηγορία "Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις" του ενοποιημένου ισολογισμού.

Με την επιφύλαξη εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 42ε παρ. 5 περίπτ. α, υποπ. δδ, τεκμαίρεται ότι μία επιχείρηση ασκεί ουσιώδη επιρροή σε μία άλλη επιχείρηση, όταν η παραπάνω συμμετοχή είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων της άλλης επιχείρησης. Οι διατάξεις της περίπτ. α της παρ. 5 του άρθρου 42ε εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, σε συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο 1, η συμμετοχή αυτή περιλαμβάνεται στον ενοποιημένο ισολογισμό με τη λογιστική αξία που προκύπτει κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 43. Η διαφορά μεταξύ αυτής της αξίας και του ποσού που αναλογεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων που αντιπροσωπεύει η συμμετοχή αυτή καταχωρείται χωριστά στον ενοποιημένο ισολογισμό ή αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα, με χωριστή μνεία ότι η σχετική συμμετοχή έχει αποτιμηθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 43 του παρόντος νόμου.

Η παραπάνω διαφορά για κάθε συμμετοχή υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κατά την οποία η μέθοδος της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται για πρώτη φορά στη συμμετοχή αυτή.

3. Στην περίπτωση που τα στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού μίας συγγενούς επιχείρησης έχουν αποτιμηθεί με μεθόδους διαφορετικές από εκείνες της παρ. 2 του άρθρου 105, τα στοιχεία αυτά, προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο 2, μπορούν να αποτιμηθούν εκ νέου σύμφωνα με τις μεθόδους που εφαρμόζονται για την ενοποίηση. Εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης αυτής και δεν έγινε η νέα αυτή αποτίμηση, το γεγονός αυτό αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα.

4. Η λογιστική αξία της παραγράφου 2 αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της τυχόν μεταβολής που σημειώθηκε μέσα στη χρήση στα ίδια κεφάλαια κάθε συγγενούς επιχείρησης, στα οποία, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, περιλαμβάνονται και τα πληρωτέα μερίσματα της στο μέτρο που αναλογεί στο αντίστοιχο ποσοστό συμμετοχής. Το ποσό της αύξησης ή μείωσης της παραπάνω λογιστικής αξίας εμφανίζεται σε ιδιαίτερο κονδύλι του ενοποιημένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης με τον τίτλο "κέρδη συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις" ή "ζημίες συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις", κατά περίπτωση.

5. Η λογιστική αξία της παραγράφου 2 μειώνεται επίσης κατά το ποσό των μερισμάτων που αναλογούν σε κάθε συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση του παρόντος άρθρου.

6. Οι απαλείψεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτ. γ της παρ. 3 του άρθρου 104 πραγματοποιούνται και στην περίπτωση συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις του παρόντος άρθρου, εφόσον τα απαιτούμενα για τις απαλείψεις αυτές στοιχεία είναι γνωστά ή μπορούν

να συγκεντρωθούν. Οι διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 104 εφαρμόζονται αναλόγως.

7. Σε περίπτωση κατά την οποία μια συγγενής επιχείρηση καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται στα ίδια κεφάλαια που εμφανίζονται σ' αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

8. Όταν η συμμετοχή στο κεφάλαιο της συγγενούς επιχείρησης είναι επουσιώδης σε σχέση με το σκοπό της παρ. 3 του άρθρου 100, επιτρέπεται η μη εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

9. Εφόσον η θετική (χρεωστική) διαφορά που αναφέρεται στην παρ. 2 δεν είναι δυνατό να καταχωρηθεί απευθείας σε κάποια κατηγορία στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού του ενοποιημένου ισολογισμού, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 103 παρ. 3 περίπτ. α".

***Το άρθρο 106 προστέθηκε με το άρθρο 18 του ΠΔ 498/1987 (Α 236).

5.2 ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ,ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ Κ.Ν. 2190/20 ΚΑΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 27

Σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο και τα όσα ορίζουν τα άρθρα 90-109 του ν.2190/1920 περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ενοποιημένο ισολογισμό, τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης καθώς και το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά

Αποτελούν ενιαίο σύνολο. Ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

1. Τον ενοποιημένο ισολογισμό
2. Τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης
3. Τον ενοποιημένο πίνακα κίνησης Ιδίων Κεφαλαίων
4. Την ενοποιημένη κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Το ενοποιημένο Προσάρτημα

Επίσης σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο και τα όσα ορίζει ο νόμος υπόκειται σε ενοποίηση η Μητρική και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών της όταν εκπληρώνονται τουλάχιστον δύο από τα τρία ποσοτικά όρια:

1. Μέσος όρος προσωπικού κατά την διάρκεια της χρήσης 500

άτομα

2. Σύνολο ισολογισμού 3700000 ευρώ
3. Καθαρό κύκλο εργασιών 74000000

Το Δ.Λ.Π. 27 δεν αναφέρει τα παραπάνω κριτήρια. Αναφέρεται στην έννοια του ελέγχου, έλεγχος τεκμαίρετε ότι υπάρχει, όταν η μητρική κατέχει (άμεσα ή έμμεσα) περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 90 για να υπάρχει υποχρέωση ενοποίησης θα πρέπει η εταιρική μορφή είτε της μητρικής είτε μιας η περισσότερων από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις να είναι είτε Ανώνυμη Εταιρία είτε Ε.Π.Ε είτε Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία σε αντίθεση με τα Δ.Λ.Π. τα οποία αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους στο χρηματιστήριο. Άλλη μια διαφορά η οποία παρατηρήθηκε μετά από σύγκριση των Δ.Λ.Π. και του Νόμου 2190 , η Ελληνική νομοθεσία επιβάλλει την <Ολική Ενοποίηση>, (κατά την μέθοδο αυτή όλα τα στοιχεία του ισολογισμού των θυγατρικών ενσωματώνονται εις ολόκληρο 100% στον ενοποιημένο ισολογισμό ενώ αντίθετα με τα Δ.Λ.Π. που προβλέπουν την δυνατότητα χρησιμοποίησης και της Μερικής Ενοποίησης (κατά την μέθοδο αυτή όλα τα στοιχεία του ισολογισμού των θυγατρικών ενσωματώνονται μερικώς στον ενοποιημένο ισολογισμό ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής στο μετοχικό κεφάλαιο.

Τέλος θα πρέπει να επισημάνουμε μια εξίσου σημαντική διαφορά, σύμφωνα με τον νόμου 2190 μια ή επιχειρήσεις υποχρεωτικά δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση ενός ομίλου όταν <ασκούν δραστηριότητες τόσο διαφορετικές ώστε η ενσωμάτωσή τους να έρχεται σε αντίθεση με την επιβαλλόμενη υποχρέωση εμφάνισης της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης των επιχ/σεων του ομίλου>. Αυτό δεν ισχύει απλά για επιχειρήσεις με διαφορετικά προϊόντα ή υπηρεσίες αλλά μόνο όταν έχουμε ριζικά διαφορετική περιουσιακή διάρθρωση ή χρηματοοικονομική θέση, όπως για παράδειγμα μία τραπεζική και μια βιομηχανική επιχείρηση. Στην χώρα μας ισχύει το παραπάνω παρά το γεγονός ότι το Δ.Λ.Π. 27 δεν δικαιολογεί αυτή την εξαίρεση με το σκεπτικό ότι οποιαδήποτε ουσιώδη διαφορά μπορεί να υπερκεραστεί με την παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών στο ενοποιημένο προσάρτημα.

5.3 ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ,ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ Ν.Κ. 2190/20 ΚΑΙ ΤΟΥ Δ.Α.Π. 28

Διαβάζοντας προσεκτικά τις διατάξεις του Ν.Κ 2190/1920 και συγκεκριμένα το άρθρο 106 που αναφέρεται στις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και συγκρίνοντας τα με το Δ.Α.Π 28, διαπιστώνεται ότι δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους.

Ο Ν.Κ. 2190/1920 καθώς και το Δ.Α.Π 28, αναλύουν την ουσιώδη επιρροή με τις ίδιες σχεδόν προϋποθέσεις. Αναφέρουν ότι για την λογιστική απεικόνιση της επένδυσης σε συγγενής επιχείρηση, χρησιμοποιεί την Μέθοδο της Καθαρής Θέσης, καθώς επίσης εξηγούν ότι η λογιστική αξία αυτής, αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με τις μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων της συγγενούς, με το μερίδιο του επενδυτή που αναλογεί στα κέρδη ή τις ζημιές καθώς και τα μερίσματα που λαμβάνει ο επενδυτής από την εκδότηρια.

Οι σημαντικές διαφορές που διαπιστώθηκαν μεταξύ των δύο είναι ότι:

1. ο Ν.Κ. 2190/1920 εξηγεί ότι για να ασκήσουμε ουσιώδη επιρροή αρκεί να κατέχουμε τουλάχιστον το 20% των Δικαιωμάτων Ψήφου της εκδότηριας. Αντίθετα το Δ.Α.Π 28 ναι μεν συμφωνεί με το προαναφερόμενο άλλα υποστηρίζει ακόμα ότι ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής, η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής από ένα επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερου από τους εξής τρόπου:
 - (α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότηριας,
 - (β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές,
 - (γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότηριας,
 - (δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού ή
 - (ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.
2. Η αμέσως επόμενη διαφορά που διαπιστώθηκε μεταξύ των δύο είναι ότι ο Ν.Κ.2190/1920 δεν αναφέρει τίποτα σχετικά για υπεραξία παρά μόνο ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η Μέθοδος της Καθαρής Θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της

εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Αντίθετα το Δ.Λ.Π 28 εξηγεί κάποιες πιθανές περιπτώσεις υπεραξίας.

(α) Η υπεραξία που σχετίζεται με μια συνδεδεμένη επιχείρηση περιλαμβάνεται στην λογιστική αξία του επενδυτή και οι αποσβέσεις της υπεραξίας αυτής δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές της συνδεδεμένης.

(β) Κάθε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία της συγγενούς πάνω από το κόστος της επένδυσης εξαιρείται από την λογιστική αξία της επένδυσης και αν' αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές της συνδεδεμένης κατά την περίοδο στην οποία η επένδυση αποκτήθηκε.

Ακόμα γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για λογιστικοποίηση οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στο 3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Πρακτικός οδηγός Α.Ε.
Δημήτρης Ι. Ηλιοκαύτος, πτυχιούχος Α.Σ.Ο.Ε.**
- **Εμμανουήλ Ι. Σακελλή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Τόμος Α. εκδόσεις Ε. Σακελλή Αθήνα 2002**
- **Άθως Γεωργίου Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις
Σακουλά, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003**
- **Περιοδικό «Λογιστής» Οκτώβριος τεύχος 617, 2006**
- **Ιστοσελίδες : www.gus.gr**