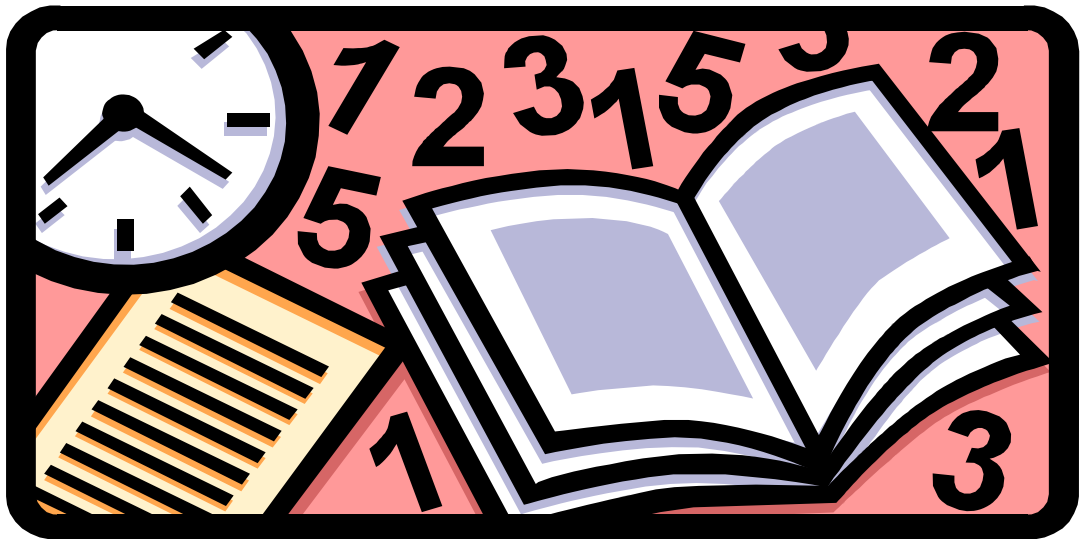


Α.Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ: Σ.Δ.Ο
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

«Συμμετοχές Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις»



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΜΠΑΛΑΤΣΟΥΚΑ ΕΙΡΗΝΗ ,
ΘΕΟΔΩΡΩΠΟΥΛΟΣ ΣΤΑΜΑΤΗΣ,
ΑΡΛΕΤΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ**

ΠΑΤΡΑ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος	6-7
Εισαγωγή	8-9

Ø

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	10
1.1 Εισαγωγή	10
1.2 Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	10-12
1.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	12-14
1.4 Εισαγωγικές έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	14-15
1.4.1 Εναρμόνιση Προτύπων	15-16
1.4.2 Πίνακας αξιολόγησης	16
1.4.3 Δείκτες μέτρησης	16-17
1.5 Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Συγκριτικός Πίνακας)	17-21

Ø

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22 (Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων)	22
2.1 Γενικά	22
2.2 Σκοπός	22
2.3 Πεδίο Εφαρμογής	23-24
2.4 Ορισμοί	24-25
2.5 Φύση της ενοποίησης των επιχειρήσεων	25
2.5.1 Αγορές	25
2.5.2 Λογιστική αντιμετώπιση των αγορών	25
2.5.3 Κόστος αγοράς	26
2.5.4 Η υποχρέωση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	26-27
2.6 Λογιστική ομίλου κατά την ημερομηνία απόκτησης	27
2.6.1 Κατανομή του κόστους αγοράς βασική μέθοδος	27
2.6.2 Εναλλακτική μέθοδος	27-28
2.6.3 Προσδιορισμός πραγματικής αξίας	28-29
2.6.4 Υπεραξία (goodwill) που προκύπτει κατά την αγορά	29
2.6.4.1 Τρόποι μεταχείρισης της θετικής υπεραξίας	29-30
2.6.4.2 Μεταχείριση της αρνητικής υπεραξίας	30
2.6.5 Δικαιώματα μειοψηφίας	30
2.6.6 Ενοποιήσεις οικονομικών καταστάσεων μετά την ημερομηνία απόκτησης	31
2.6.7 Διαιτητικά υπόλοιπα	31
2.6.8 Προνομιούχες μετοχές	31
2.6.9 Ομολογίες	32
2.6.10 Διαιτητικά υπόλοιπα τα οποία προκύπτουν από διαιτητικές πωλήσεις ή άλλες ενδοαιτητικές συναλλαγές	32
2.6.11 Εισπρακτέα ή πληρωτέα μερίσματα από διαιτητικές συναλλαγές	32
2.6.12 Μη αναγνωρισμένα κέρδη , προερχόμενα από διαιτητικές πωλήσεις	33
2.6.13 Προβλέψεις για μη αναγνωρισμένα κέρδη	33
2.6.14 Ομοιόμορφη λογιστική πολιτική	33
2.6.15 Συνένωση δικαιωμάτων	33-34

Ø	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	
3	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 27,28,31,1,Δ.Π.Χ.Π 3	
	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων (27)	
	Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις (28)	
	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες (31)	
	Παρουσίαση Οικονομικών καταστάσεων (1)	35
3.1	Γενικά για το Δ.Λ.Π 27	35
3.2	Γενικά για το Δ.Λ.Π 28	36
3.2.1	Ορισμοί	36
3.2.2	Ουσιώδης επιρροή	36
3.2.3	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	37
3.2.4	Εφαρμογή μεθόδου της καθαρής θέσης	38
3.3	Γενικά για το Δ.Λ.Π 31	38
3.4	Γενικά για το Δ.Λ.Π 1	38-42
3.5	Διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής ανάλυσης (Δ.Π.Χ.Π 3)	43-45
3.5.1	Κύρια χαρακτηριστικά του Δ.Π.Χ.Π 3	43-45

Ø	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	
4	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	
	ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 2190	46
4.1	Εισαγωγή	46
4.1.1	Η πλειοψηφική συμμετοχή μπορεί να είναι απόλυτη ή σχετική	46
4.1.2	Η πλειοψηφική συμμετοχή μπορεί να είναι άμεση ή έμμεση	47
4.2	Μέθοδοι λογιστικής απεικόνισης (αποτίμησης) συμμετοχών	47-48
4.3	Κατά την ελληνική για τις Α.Ε νομοθεσία (ν.2190/20)	50

Ø	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	
	ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	
	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	51
5.1	Εισαγωγή	51
5.2	Ανάγκη για την κατάρτιση ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων	51-52
5.3	Ποιες είναι οι ενοποιημένες οικονομικές (λογιστικές) καταστάσεις	52-53
5.4	Εισαγωγικές έννοιες και επεξηγήσεις όρων	52-54
5.5	Η υποχρέωση κατάρτισεων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	56
5.6	Ποιες επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση κατάρτισεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	56-57
5.7	Απαλλαγή από την υποχρέωση κατάρτισεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	57-59
5.8	Σε ποιες περιπτώσεις μια επιχείρηση μπορεί να μην συμπεριληφθεί στην ενοποίηση	59
5.9	Σε ποια περίπτωση δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση (υποχρεωτική εξαίρεση)	59-60

∅	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο	
	ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	61
6.1	Από τι αποτελούνται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	61
6.2	Η τεχνική κατάρτισεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	62
6.3	Η κατάρτιση ενοποιημένου ισολογισμού	62-64
6.4	Παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	64-65
6.4.1	Ενοποιημένος ισολογισμός	65
6.4.2	Απαραίτητα στοιχεία ενοποίησης	65-66
6.4.3	Ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων	66
6.4.4	Η δομή και η διάρθρωση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως σύμφωνα με το Ε.Λ.Γ.Σ	66-67
6.5	Προσάρτημα	67-68
6.6	Λογιστικοί μέθοδοι ενοποίησης	68-69
6.7	Μέθοδος της αγοράς	69-70
6.8	Μέθοδος της κοινοπραξίας	70-71
6.9	Σύγκριση των μεθόδων ενοποίησης	71
6.10	Μέθοδοι ενοποίησης των στοιχείων του ισολογισμού των θυγατρικών επιχειρήσεων	71-72
6.11	Μέθοδος ενοποίησης που επιβάλλεται από την ελληνική νομοθεσία	72-73
6.12	Βασικά στάδια ενοποίησης	73-74
∅	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο	
	ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΈΡΕΥΝΑ	75
7.1	Μετάβαση από τα Ε.Λ.Π στα Δ.Λ.Π	75-86
7.2	Αποτελέσματα έρευνας	86-87
7.3	Συμπεράσματα	87
∅	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο	
	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΟΜΙΛΟΥ	88
8.1	Εναλλακτικές προσεγγίσεις	88
8.1.1	Προσεγγίσεις μετατροπής από Ε.Λ.Π σε Δ.Λ.Π	88-90
8.1.2	Σχεδιαγραμματική παρουσίαση	90-92
8.2	Κωδικοποίηση λογιστικών εγγραφών	92-93
8.3	Συμπεράσματα από τις εργασίες μετατροπής	93-104
8.4	Χρήση 2002-Προσέγγιση Γ(η οποία χρησιμοποιείται στο παράδειγμα μας)	104-123
8.5	Χρήση 2003-Προσέγγιση Γ	123-147
ΠΗΓΕΣ		148
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		148

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- Δ.Λ.Π = Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο
Ε.Γ.Λ.Σ = Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο
G.A.A.P = General Accepted Accounting Principles
I.A.S.C = International Accounting Standards Committee
Κ.Θ = Καθαρή Θέση
Ε.Ο.Κ = Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
Ε.Ε = Ευρωπαϊκή Ένωση
Δ.Π.Χ.Π = Διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
Ε.Λ.Π = Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Λ.Π 27= Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική των επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις
- Δ.Λ.Π 28= Λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις
Δ.Λ.Π 1 = Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
Δ.Λ.Π 31= Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στη σύγχρονη οικονομία παρατηρείται έντονη τάση συγκέντρωσης των επιχειρήσεων , είτε για να εξουδετερώσουν το μεταξύ τους ανταγωνισμό και να επιβληθούν , κατά το δυνατό , μονοπωλιακός στην αγορά , είτε για την καλύτερη οργάνωση της παραγωγής και την εξουδετέρωση των σοβαρών μειονεκτημάτων που απορρέουν από τον καταμερισμό των έργων .

Η επέκταση της σύγχρονης επιχείρησης , εξάλλου , σε κάθετη , οριζόντια ή διαγώνια διάταξη μέσα στο εύρος της παραγωγικής διαδικασίας συντελείται κυρίως με τη δημιουργία νέων ή την αγορά ιδρυόμενων οικονομικών μονάδων που περιβάλλονται συνήθως στη μορφή ανώνυμης εταιρίας , τον έλεγχο των οποίων η επενδύουσα εταιρία εξασφαλίζει με την κατοχή της πλειοψηφίας των μετοχών τους , με την απόκτηση του δικαιώματος διορισμού και παύσεως των διοικήσεών τους κ.τ.λ. Έτσι δημιουργούνται οι καλούμενοι Όμιλοι Εταιρειών , πολλοί των οποίων αναπτύσσουν την επιχειρηματική τους δράση σε διεθνές επίπεδο , γνωστοί με την ονομασία πολυεθνικές εταιρείες . Πολλά και σοβαρά είναι τα προβλήματα που δημιουργούν οι πολυεθνικές εταιρείες με τη δημιουργία μονοπωλίων και την επικυριαρχία τους στην αγορά σε εθνική , ηπειρωτική και διεθνή κλίμακα , με τις υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις που αφεμάζουν τις οικονομίες των μικρών κυρίως χωρών . Όμως , η περιοχή των σοβαρών αυτών προβλημάτων βρίσκεται εκτός ορίων και του σκοπού του παρόντος έργου , ο οποίος επικεντρώνεται αποκλειστικά στην ανάλυση και αντιμετώπιση των λογιστικών προβλημάτων , που οι Όμιλοι εταιρειών αντιμετωπίζουν , για τη σωστή παρουσίαση της περιουσίας και των αποτελεσμάτων τους .

Ο Όμιλος εταιρειών από ιδιωτικοοικονομική άποψη αποτελεί εν τοις πράγμασι μια ενιαία οικονομική οντότητα , ενώ από νομική άποψη καθεμιά εταιρεία του Ομίλου διατηρεί τη δική της αυθυπαρξία και συντάσσει τις δικές της οικονομικές καταστάσεις .

Η απλή αριθμητική συνάθροιση των οικονομικών αυτών καταστάσεων δεν αποδίδει ούτε την περιουσιακή κατάσταση (περιουσιακή διάρθρωση και χρηματοοικονομική θέση) , ούτε τα αποτελέσματα του Ομίλου εταιρειών . Το πρόβλημα , λοιπόν , που καλείται η λογιστική να αντιμετωπίσει εστιάζεται στον προσδιορισμό και την παρουσίαση της περιουσιακής κατάστασης του Ομίλου των εταιρειών και των αποτελεσμάτων , που ο Όμιλος πραγματοποίησε στη συγκεκριμένη χρήση.

Στις προηγούμενες Ευρωπαϊκές χώρες , και κυρίως στην Αμερική , τα λογιστικά προβλήματα των Ομίλων εταιρειών , από τα πιο ακανθώδη της λογιστικής σκέψης , μελετήθηκαν σε βάθος και βρήκαν τις επιστημονικά ορθές λύσεις τους , εδώ και αρκετές δεκαετίες με την κατάρτιση των καλούμενων Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων . Εξάλλου η Ε.Ο.Κ. εξέδωσε επί του θέματος την 7^η Οδηγία (83/349) με στόχο την καθιέρωση κανόνων , αρχών και μεθόδων που καλούνται τα Κράτη-μέλη να εφαρμόζουν ομοιόμορφα κατά την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων .

Στη χώρα μας υπάρχουν πολλοί Όμιλοι εταιρειών , η δράση των οποίων όμως περιορίζεται , συνήθως , σε εθνικό επίπεδο . Τα σχετικά λογιστικά θέματα αντιμετωπίζουν μέχρι πρότινος με βάση τις παλαιές , αναχρονιστικές διατάξεις του Ν 2190/1920 , δηλαδή τα θέματα που υποβαλλόταν σε βάνανυση κακοποίηση . Με την προσαρμογή όμως της ημεδαπής νομοθεσίας , προς την 7^η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. , που συντελέστηκε με το Π.Δ 498/1987 , νομοθετήθηκαν επιτέλους και στη χώρα μας οι σύγχρονες αρχές , μέθοδοι και τεχνικές , οι οποίες πρέπει να διέπουν την κατάρτιση

ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών να εφαρμόσουν σε κάθε χρήση , αρχής γενομένης από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται για τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την 1/7/90.

Στην παρούσα εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα : «Συμμετοχές ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις » .Παρουσιάζουμε το μέρος πρώτο που είναι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και αναλύονται στα τρία πρώτα κεφάλαια τα Δ.Λ.Π 22, 27,28,31,1 και το Δ.Π.Χ.Π 3. Έπειτα ακολουθεί το μέρος δεύτερο που ξεκινά από το κεφάλαιο 4^ο όπου αναλύονται οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τον νόμο 2190. Στο κεφάλαιο 5^ο αναπτύσσεται η υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και στο κεφάλαιο 6^ο η τεχνική κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Τέλος , στα κεφάλαια 7^ο και 8^ο παραθέτουμε παραδείγματα όπου στο κεφάλαιο 8^ο έχουμε εμπειρική έρευνα με την οποία κάνουμε μετάβαση από τα Ε.Λ.Π στα Δ.Λ.Π.

Στο κεφάλαιο 8^ο έχουμε ένα παράδειγμα με την τεχνική μετατροπής σε περίπτωση ομίλου.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Για την ορθή εμφάνιση της οικονομικής θέσης , των αποτελεσμάτων και των ταμειακών ροών ενός ομίλου δημιουργείται η ανάγκη κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται σε ένα όμιλο για τους παρακάτω λόγους :

- a) Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας εμφανίζουν διεταιρικές συναλλαγές και υπόλοιπα που δεν έχουν απαλειφθεί ,
- b) Εμφανίζουν τη συμμετοχή σε συνδεδεμένη επιχείρηση ως επένδυση ενώ στην πραγματικότητα είναι περιουσιακά στοιχεία
- c) Η επένδυση εμφανίζεται ως αξία κτήσεως και συνήθως δεν ταυτίζεται με την αντίστοιχη λογιστική ή εύλογη αξία.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάθρωσης , της χρηματοοικονομικής θέσης , καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση δηλαδή ενός ομίλου καθώς ο όμιλος εταιρειών θεωρείται, ότι έχει μια ενιαία οικονομική επιχείρηση παρά τη νομική ανεξαρτησία των επιχειρήσεων .

Οι κατά καιρούς εμφανιζόμενες σημαντικές καταρρεύσεις επιχειρήσεων ακόμη και των θεωρούμενων κολοσσών από λογιστικά σκάνδαλα όπως Enron (1) ή της Royal Ahold (2) δημιούργησαν την ανάγκη εναρμόνισης του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και την υιοθέτηση από μέρος των εποπτικών αρχών κάποιων λογιστικών προτύπων , αποδεκτά από τις περισσότερες χώρες του κόσμου .

Το αίτημα λοιπόν για τυποποίηση και κοινό λεξιλόγιο αποτελεί από τα κυρίαρχα προβλήματα στο χώρο της σύγχρονης Λογιστικής , καθώς οι ανάγκες για περισσότερη χρηματοοικονομική πληροφόρηση απαιτούν ένα σύστημα χρηματοοικονομικής παρουσίασης που να προσφέρει περισσότερη διαφάνεια , συγκρισιμότητα και συνοχή . Με την εφαρμογή Λογιστικών Προτύπων-δηλαδή οδηγιών που προδιαγράφουν τους κανόνες που θα πρέπει να ακολουθούνται για την κατάρτιση των Λογιστικών Καταστάσεων –εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα μεταξύ τους , μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές Λογιστικές πρακτικές , κυρίως με το θέμα της ποσοτικοποίησης .

(1) όπου η μη ενοποίηση συνδεδεμένων επιχειρήσεων συντέλεσε στη μη εμφάνιση των πραγματικών υποχρεώσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις . Η Ε.Ε μέσω του συμβουλίου της Ecofin αναφέρει , ότι σύμφωνα με τη ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 12 [ενοποίηση-οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού] των ΔΛΠ δεν θα επιτρέπει η περίπτωση να μην ενοποιηθούν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις

(2) σύμφωνα με την financial times , η royal ahold ενοποίησε με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης κάποιες θυγατρικές εταιρίες το οποίο είχε ως αποτέλεσμα να διογκώσουν το κύκλο εργασιών και αποτέλεσμα του ομίλου ενώ αργότερα αποδείχθηκε ότι κάποιες θυγατρικές δεν πληρούσαν την ολική ενοποίηση.

Η ανάγκη της λογιστικής τυποποίησης επιβάλλεται από τον τρόπο με τον οποίο μετρούνται και παρουσιάζονται τα οικονομικά μεγέθη και οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων με έμφαση των ομίλων και επηρεάζει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων . Οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν παρόντες και δυνητικούς επενδυτές , εργαζόμενους , δανειστές , προμηθευτές και άλλους πιστωτές , πελάτες , κυβερνήσεις και όργανά τους και το κοινό . Χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για να ικανοποιήσουν μερικές από τις διάφορες ανάγκες τους για πληροφόρηση. Καθώς οι επενδυτές παρέχουν κεφάλαια με ενσωματωμένο κίνδυνο στην επιχείρηση , η διάθεση οικονομικών καταστάσεων που ανταποκρίνεται στις ανάγκες τους θα ικανοποιεί επίσης τις περισσότερες από τις ανάγκες των άλλων χρηστών , τις οποίες είναι δυνατόν να καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις .Η διοίκηση της επιχείρησης έχει βασική ευθύνη για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης .Ο σκοπός των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις ταμειακές ροές ενός ομίλου επιχειρήσεων , που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ πεδίο χρηστών για να πάρουν οικονομικές αποφάσεις .

Προς αυτήν την κατεύθυνση και ανταποκρινόμενη στην ανάγκη λήψεως μέτρων για την ενίσχυση της διαφάνειας και τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες στις χρηματιστηριακές αγορές επιχειρήσεις , η Ε.Ε εξέδωσε <<Ανακοίνωση>> με τίτλο <<EU FINANCIAL REPORTING STRATEGY : THE WAY FORWARD>>, στην οποία προτείνεται , ότι το αργότερο μέχρι και το 2005 η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων κοινοτικών επιχειρήσεων υποχρεωτικά και προαιρετικά για τις λοιπές εταιρείες , θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με ένα ενιαίο σύνολο Λογιστικών Προτύπων .Η Ε.Ε εξέφρασε την προτίμησή της για τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ όσον αφορά το σύνολο των προτύπων που θα πρέπει να εφαρμόζουν οι Κοινοτικές επιχειρήσεις . Οι ισχύουσες διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων εφεξής ΕΛΠ (όπως εφαρμόζονται από το κν 2190/1920 και το ΕΓΛΣ),έχουν διαφορές , αλλά και πλήρη η μερική απουσία λογιστικών χειρισμών που προβλέπονται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να γνωρίσουμε τα επιμέρους θέματα σχετικά με τις συμμετοχές-ενοποιημένες σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ .Η λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιήσεων , της κατάρτισης και παρουσίασης των συμμετοχών-ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων κάτω από το έλεγχο της μητρικής , των επενδύσεων σε θυγατρικές , κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις παρουσιάζονται στα πλαίσια των ΕΛΠ με το κν 2190/1920 και ΕΓΛΣ και των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με τα ΔΛΠ 27,ΔΛΠ 28 , ΔΛΠ 31, ΔΛΠ 1 , ΔΠΧΠ 3 .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1°

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ)

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS)

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο σκοπός ενός σύγχρονου λογιστικού συστήματος είναι η ρεαλιστική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και η ομοιόμορφη αποτίμηση για λόγους συγκρισιμότητας, στην εύλογη αξία. Για το σκοπό αυτό έχουν αναπτυχθεί διάφορα λογιστικά πρότυπα. Τα περισσότερο διαδεδομένα παγκοσμίως είναι:

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS-IAS), τα οποία πρόκειται να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από τις εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης .
- Καταστάσεις Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων STATEMENTS OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS-SFAS)που εφαρμόζονται κυρίως στις Η.Π.Α.

Τα παραπάνω πρότυπα είναι απαραίτητα για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων των επιχειρήσεων και κυρίως των πολυεθνικών και των εταιριών που είναι εισηγμένες ή πρόκειται να εισαχθούν στο Χρηματιστήριο.

1.2 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι εγκεκριμένες εκθέσεις που δείχνουν πώς πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων συγκεκριμένοι τύποι συναλλαγών και άλλων γεγονότων.

Τα Δ.Λ.Π. έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η οποία συστήθηκε το 1973, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Αγγλίας, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α. Η επιτροπή (IASB) είναι ένα ανεξάρτητο, αυτοδιοικούμενο σώμα, που αποτελείται από αντιπροσωπείες 143 επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων, από 103 χώρες. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει μόνο παρατηρητές οι οποίοι αποδέχονται τα προτεινόμενα λογιστικά πρότυπα. Οι εργασίες της IAS διεξάγονται από ένα Συμβούλιο που αποτελείται από αντιπροσωπείες 13 χωρών και 4 οργανώσεων κατ' ανώτατο όριο.

Θεωρείται απαραίτητη η εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π. για να βελτιωθεί η ποιότητα και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, να υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας των εκθέσεων και να αυξηθεί η χρησιμότητά τους παγκοσμίως. Μέχρι σήμερα κάθε χώρα έχει τη δική της νομοθεσία, που ρυθμίζει τον τρόπο οικονομικών αποτίμησης των εταιριών, με αποτέλεσμα να υπάρχουν διαφορές τόσο τύπου όσο και περιεχομένου μεταξύ των λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών. Αυτές οι διαφορές οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών καθώς και στο γεγονός ότι κάθε χώρα λαμβάνει υπόψη της τις ανάγκες των χρηστών — κατοίκων της, όταν θεσπίζει εθνικές διατάξεις.

Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να είναι αξιόπιστα και να τυγχάνουν γενικής αποδοχής. Για να επιτευχθεί αυτό η επιτροπή πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τους εκδότες των εθνικών

λογιστικών προτύπων και η δομή της πρέπει να αντανακλά το διεθνές περιβάλλον και να μην βασίζεται σε οποιοδήποτε εθνικό μοντέλο. Η επιτροπή λαμβάνει γνώση των λογιστικών προτύπων που ήδη έχουν εκδοθεί σε κάθε θέμα και δημιουργεί ένα Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή, προσπαθώντας να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Τα πρότυπα έχουν ως κύριο στόχο την προστασία του επενδυτή και είναι περισσότερο λεπτομερή από τις λογιστικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Από το 1996 μέχρι σήμερα η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχουν προβεί σε σταδιακή και σε βάθος αναθεώρηση και ανάπτυξη των εν λόγω προτύπων. Εκτός αυτού, το 1999 η ΙΑ οριστικοποίησε τα πρότυπα που αποτελούν το βασικό πυρήνα και είχαν συμφωνηθεί με το Διεθνή Οργανισμό Χρηματιστηριακών Συναλλαγών (INTERNATIONAL ORGANISATION OF SECURITIES COMMISSIONS-IOSCO). Τα ΔΛΠ αποτελούν ένα περιεκτικό και σταθερό, από εννοιολογική άποψη, σύνολο προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προσαρμοσμένο ειδικά στις ανάγκες των διεθνών επιχειρηματικών κύκλων.

Οι σκοποί της Επιτροπής (IASB) είναι:

α) να διαμορφώνει και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους

β) να εργάζεται για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και διαδικασιών.

Η επιτροπή έχει την πλήρη και απόλυτη αυτονομία ώστε να θέτει και να εκδίδει λογιστικά πρότυπα, χωρίς όμως να έχει και τη δύναμη να επιβάλλει διεθνή συμφωνία ή να απαιτεί συμμόρφωση προς αυτά εφόσον δεν υπερσχύουν τοπικούς κανόνες. Πολλές χώρες έχουν ήδη αποδεχτεί τα Δ.Λ.Π. και πολλές εταιρίες προετοιμάζονται για να δημοσιεύσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με αυτά. Τα περισσότερα χρηματιστήρια του κόσμου αποδέχονται τις οικονομικές καταστάσεις εταιριών που δημοσιεύονται με βάση τα Δ.Λ.Π. και ο Διεθνής Οργανισμός Χρηματιστηριακών Συναλλαγών (IOSCO) συνέστησε το 2000 την αποδοχή χρεογράφων των εταιριών που υιοθετούν τα Δ.Λ.Π.

Ο οργανισμός αυτός έχει ως μέλη του επόπτες των κεφαλαιαγορών από όλο τον κόσμο, οι οποίοι συνεργάζονται για να προάγουν υψηλότερης ποιότητας πρότυπα με σκοπό τη διατήρηση της αγοράς σε ικανοποιητικά επίπεδα και την αποτελεσματική επιτήρηση των διεθνών συναλλαγών χρεογράφων. Ο Οργανισμός εξετάζει διαρκώς τη συμβατότητα των Δ.Λ.Π. ώστε να καθίσταται εφικτή η εισαγωγή των πολυεθνικών εταιριών που τα εφαρμόζουν στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Μερικές χώρες ωστόσο, όπως οι ΗΠΑ και ο Καναδάς δεν αποδέχονται ακόμα στα χρηματιστήριά τους, εταιρίες που δημοσιεύουν οικονομικά στοιχεία μόνο με βάση τα Δ.Λ.Π.

Η Επιτροπή (IASB) έχει μέλη τα οποία υποστηρίζουν τους σκοπούς της επιτροπής, αναλαμβάνοντας τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) να δημοσιεύουν στις αντίστοιχες χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της επιτροπής

β) να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν από κάθε ουσιώδη άποψη τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής

γ) να πείθουν τις Κυβερνήσεις, τα όργανα λογιστικής τυποποίησης, τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη, και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής

δ) να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι εάν οι οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη

ε) να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π., διεθνώς.

Η Ελλάδα είναι μέλος της Επιτροπής Δ.Λ.Π. και το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) ως ιδρυτικό μέλος τόσο της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS-IFAC) όσο και της Επιτροπής Δ.Λ.Π. ανέλαβε την υποχρέωση να εισάγει, να μεταφράσει, να εκδώσει και να επιδιώξει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., στην Ελλάδα..

1.3 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1	PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
2	INVENTORIES	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
3	ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΑ Δ.Λ.Π 28-27	
4	ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ	
5	ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟ ΔΛΠ.1	
6	ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟ ΔΛΠ 15	
7	CASH FLOW STATEMENTS	
8	NET PROFIT OR LOSS FOR THE PERIOD, FUNDAMENTAL ERRORS AND CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ
9	ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ	
10	EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE	ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΠΟΥ ΣΥΜΒΑΙΝΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
11	CONSTRUCTION CONTRACTS	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ
12	INCOME TAXES	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
13	ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟ Δ.Λ.Π 1	
14	SEGMENT REPORTING	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΜΗΜΑ
15	INFORMATION REFLECTING THE EFFECTS OF CHANGING PRICES	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΑΝΤΑΝΑΚΛΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ

		ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΙΜΩΝ
16	PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ ΑΝΑΘ.)	ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
17	LEASES	ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ
18	REVENUE	ΕΣΟΔΑ
19	EMPLOYEE BENEFITS	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ
20	ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ
21	THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΔΡΑΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ
22	BUSINESS COMBINATIONS	ΕΝΟΠΙΟΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
23	BORROWING COSTS	ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ
24	RELATED PARTY DISCLOSURES	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
25	ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ	
26	ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT BENEFIT PLANS	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΗΣ
27	INVESTMENTS IN ASSOCIATES (ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΕΙΣ 1998)	Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ
28	CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS	ΕΝΟΠΙΟΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ
29	FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES	ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ
30	DISCLOSURES IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF BANKS AND SIMILAR FINANCIAL INSTITUTIONS	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ

31	FINANCIAL REPORTING OF INTERESTS IN JOINT VENTURES	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ
32	FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE AND PRESENTATION	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ
33	EARNINGS PER SHARE	ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ
34	INTERIM FINANCIAL REPORTING	ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ
35	DISCONTINUING OPERATIONS	ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ
36	IMPAIRMENT OF ASSETS	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
37	PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
38	INTANGIBLE ASSETS	ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
39	FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND MEASUREMENT (ΣΕ ΙΣΧΥ ΑΠΟ 1/1/2001)	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΜΕΤΡΗΣΗ
40	INVESTMENT PROPERTY (ΣΕ ΙΣΧΥ ΑΠΟ 1/1/2003)	ΚΥΡΙΟΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
41	AGRICULTURE (ΣΕ ΙΣΧΥ ΑΠΟ 1/1/2003)	ΓΕΩΡΓΙΑ

1.4 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Οι τελευταίες παρουσιάσεις που έχουν γίνει από ειδικούς, για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και την (υποχρεωτική) εφαρμογή τους από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες, αποκάλυψαν ότι παραμένουν ακόμη άγνωστα για τις περισσότερες εταιρίες, και ότι είναι ανέτοιμες να τα εφαρμόσουν βραχυπρόθεσμα. Όμως, οι ελληνικές πολυεθνικές ή θυγατρικές ξένων ομίλων δεν έχουν κανένα απολύτως πρόβλημα στην εφαρμογή των νέων προτύπων, που ήδη εφαρμόζουν, καθώς είναι εισηγμένες και σε άλλες αγορές ή οι μητρικές εταιρίες χρησιμοποιούν ήδη τα ΔΛΠ. Παρά ταύτα, η ελλιπής ενημέρωση των τραπεζιτών, χρηματιστών και επενδυτών για τα ΔΛΠ, δημιουργεί δυσκολίες κατανόησης ή και σύγχυση για τις ελάχιστες εκείνες μεγάλες που δημοσίευσαν διπλές λογιστικές καταστάσεις, με βάση δηλ. τα ΔΛΠ και τα ελληνικά πρότυπα.

Η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ, όταν επεκταθεί σε όλες τις εταιρίες ανεξαρτήτου μεγέθους, ενδεχόμενα να αλλάξει την πιστοληπτική ικανότητα αρκετών εταιριών του κλάδου, οι οποίες πραγματοποιούν 'προβλέψεις' για επισφάλειες κατά πολύ μικρότερες αυτών που θα υποχρεωθούν να κάνουν με βάση τα ΔΛΠ. Χωρίς αμφιβολία, τα ΔΛΠ, που θα είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις εισηγμένες εταιρίες (καταρχήν), αλλά και για τις εκτός χρηματιστηρίων

μακροπρόθεσμα, θα αλλάξουν κατά πολύ την εικόνα των εταιριών, όπως αυτή εμφανίζεται μέχρι σήμερα με τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα χρήσεως που καταρτίζονται με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.. Συγκλίνουσες είναι οι πληροφορίες που αναφέρουν ότι:

- Τα ΔΛΠ θα αποκαλύψουν περισσότερο την τρέχουσα αξία των εταιριών, και όχι αυτήν που προκύπτει με βάση τις αποσβέσεις παγίων και αποτιμήσεις χαρτοφυλακίου που ακολουθούν οι ελληνικές εισηγμένες.

- «Ευνοημένες»θα βγουν εταιρίες που έχουν μεγάλες επενδύσεις σε πάγια και θα είναι υποχρεωμένες να εμφανίσουν τις αφανείς αξίες· που υποκρύπτουν τα αναπόσβεστα πάγια των εταιριών. Ωστόσο, για να επιβεβαιωθεί μια τέτοια εκτίμηση - που θα ανεβάσει την αξία των αναπόσβεστων παγίων - θα χρειασθεί να υπάρξουν αντικειμενικοί τρόποι υπολογισμού της τρέχουσας αξίας των ακινήτων, καθώς και δείκτες μεταβολής των τιμών των ακινήτων.

1. 4.1 ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Όλες οι χώρες μέλη της Ε.Ε. θα πρέπει από το 2004 να αρχίσουν να δημοσιεύουν στοιχεία για την οικονομική τους πορεία με βάση τα προς εφαρμογή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ωστόσο, δεν έχει ξεκαθαρισθεί ακόμη πότε θα πρέπει να τα υιοθετήσουν υποχρεωτικά όλες οι ελληνικές εταιρίες, καθώς ορισμένοι κλάδοι (όπως οι ασφαλιστικές εταιρίες), ασκούν πιέσεις για να καθυστερήσει η εφαρμογή τους σ' αυτές.

Εξάλλου, αν και η κοινοτική νομοθεσία επιβάλλει την εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες εταιρίες, στην πράξη θα εφαρμοσθούν αναπόφευκτα και από τις λοιπές μεγάλου μεγέθους μη εισηγμένες, καθώς και αυτές θα έχουν κάθε λόγο να εμφανίζουν στοιχεία συγκρίσιμα προς αυτά των ομοειδών εισηγμένων.

Η πλήρης εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων στην αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού - παθητικού και διαφόρων βασικών στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως των εισηγμένων αλυσίδων σούπερ μάρκετ και ειδών διατροφής - ποτών της Ελλάδας και των λοιπών χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα επιτρέψει την ευκολότερη σύγκριση των ομοειδών εταιριών που χρησιμοποιούν το ευρώ για την αποτίμηση της οικονομικής Θέσης τους.

Εξάλλου, μια μεγάλη επανάσταση στη συγκρισιμότητα των οικονομικών θέσεων των ελληνικών και λοιπών ευρωπαϊκών αλυσίδων Σ/Μ και εταιριών διατροφής - ποτών, Θα αποτελέσει η υποχρέωση δημοσιοποίησης συγκεκριμένων οικονομικών στοιχείων τους μέσω μιας ιστοσελίδας που Θα καλύπτει ολόκληρο τον ευρωπαϊκό χώρο.

Ήδη έχει καταρτισθεί σχέδιο οδηγίας και αναμένεται να εγκριθεί χωρίς προβλήματα από το αρμόδιο Συμβούλιο υπουργών της Ε.Ε., που θα είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες μέλη, επιτρέποντας τη σύγκριση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων όλων των εισηγμένων εταιριών.

Αποτελεσματική εφαρμογή των ΔΛΠ θα διευκολύνει αφάνταστα την αξιολόγηση εταιριών διαφορετικής εθνικότητας, των οποίων οι μετοχές θα είναι διαπραγματεύσιμες σε κάποια αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όλες αυτές οι αλλαγές γίνονται για να διευκολυνθούν οι αξιολογήσεις των εταιριών από επενδυτές, τραπεζικούς, προμηθευτές, κ.λ.π.

Έτσι, η υποχρεωτική εφαρμογή του ευρώ στις αποτιμήσεις εταιριών της ‘ευρωζώνης’, των ΔΛΠ και στις 15 χώρες μέλη και η δημοσιοποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων τους μέσω μιας πανευρωπαϊκής ιστοσελίδας, θα επιτρέπει να διατυπώνονται συμπεράσματα για κάθε εταιρία ξεχωριστά, και ειδικότερα σε ότι αφορά:

- Την οικονομική αποτελεσματικότητά της
- Την ανταγωνιστικότητα μέσα στην αγορά στην οποία κινείται
- Το βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας και φερεγγυότητας
- Τις προοπτικές ανάπτυξής της μέσα στο χρόνο
- Τις επιπτώσεις από την οικονομική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της εταιρίας στην πορεία της μετοχής της.

Αξιολογώντας μια σειρά από εταιρίες του ίδιου κλάδου (π.χ. αλυσίδες Σ/Μ), μπορεί να διατυπωθεί συμπεράσματα για το:

- Ποιες εταιρίες έχουν τις μεγαλύτερες πιθανότητες να πετύχουν τους υψηλότερους ρυθμούς ανάπτυξης εργασιών και κερδών.
- Ποιες μετοχές εταιριών έχουν προοπτικές ανόδου και δημιουργίας μεγαλύτερων χρηματιστηριακών κερδών μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα..

1.4.2 ΠΙΝΑΚΕΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Συγκεντρώνοντας στοιχεία που είναι απόλυτα συγκρίσιμα μεταξύ τους, θα μπορεί να καταρτιστεί ένας πίνακας αξιολόγησης εταιριών με σειρά προτεραιότητας για τις τα χύτερα αναπτυσσόμενες , περισσότερο κερδοφόρες , τις εταιρίες με τις καλύτερες προοπτικές, κ.λ.π , ενώ θα μπορούμε να διαμορφώσουμε στρατηγικές για:

- Δανειοδότηση επιχειρήσεων με καλύτερους όρους για εκείνες που είναι περισσότερο κερδοφόρες και με τις καλύτερες προοπτικές
- Προσφορά καλύτερων όρων για προϊόντα, υπηρεσίες, κ.λ.π. που Θα χρησιμοποιήσουν στις δραστηριότητές τους οι ‘καλύτερες εταιρίες’, περιορίζοντας εξαιρετικά το βαθμό και το εύρος των επισφαλειών της κάθε εταιρίας
- Διάρθρωση <καλύτερου χαρτοφυλακίου >, εκείνου που θα εμπεριέχει τις μεγαλύτερες πιθανότητες να εξασφαλίσει τα μεγαλύτερα κέρδη σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, κ.λ.π.

Μέσα από τα νέα Δ.Λ.Π, θα μπορούμε να γνωρίσουμε τα « ποιοτικά χαρακτηριστικά » και το « δυναμισμό » της κάθε εταιρίας ξεχωριστά.

Οι εταιρίες που πετυχαίνουν μεγαλύτερους μέσους ετήσιους ρυθμούς ανάπτυξης εργασιών από το μέσο όρο που παρουσιάζουν διαχρονικά σε μια μεγάλη περίοδο (π.χ. πέντε χρόνια) ομοειδείς εταιρίες, αυτές χαρακτηρίζονται ως ‘ιδιαίτερα δυναμικές’ και προσελκύουν το επενδυτικό ενδιαφέρον.

1. 4. 3 ΔΕΙΚΤΕΣ ΜΕΤΡΗΣΗΣ

Οι βασικοί δείκτες μέτρησης της ανάπτυξης μίας ή περισσοτέρων εταιριών από το σύνολο των χωρών της ευρωζώνης , θα είναι πλέον ομογενοποιημένοι και θα είναι:

- Ο κύκλος εργασιών (οι πωλήσεις) στη διάρκεια σειράς ετών

- Τα μεικτά κέρδη, που προκύπτουν από τις πωλήσεις μείον το κόστος παραγωγής. Επομένως, όσο υψηλότερους μέσους ετήσιους ρυθμούς ανόδου των πωλήσεων και των μεικτών κερδών εμφανίζει μια εταιρία, τόσο μεγαλύτερη ανάπτυξη έχει και η μετοχή της πρέπει να έχει την μεγαλύτερη άνοδο.

Αναμφισβήτητα, τα ετήσια καθαρά κέρδη και οι μέσοι ετήσιοι ρυθμοί ανόδου των καθαρών κερδών μιας εταιρίας αποτελούν σαφέστατη ένδειξη ότι αυτή έχει μεγάλη ανάπτυξη με πολύ ικανοποιητικούς ρυθμούς ανόδου της κερδοφορίας κατ' έτος.

Πιο δυναμικές και κερδοφόρες εταιρίες είναι εκείνες που έχουν ρυθμούς ανόδου των κερδών μεγαλύτερους από τους μέσους όρους των κερδών που εμφανίζει το σύνολο των ομοειδών εταιριών του κλάδου.

Οι βασικοί δείκτες μέτρησης της αποδοτικότητας της κάθε επιχείρησης στο ΧΑΑ και στα άλλα χρηματιστήρια της ευρωζώνης και της Ε.Ε., θα είναι:

- Περιθώριο μεικτού κέρδους: προκύπτει - ως ποσοστό σε % - από τη σχέση των μεικτών κερδών (πωλήσεις μείον κόστος παραγωγής), ως προς τις πωλήσεις. Αποτελεί βασικό δείκτη « της οικονομικής αποτελεσματικότητας » μιας επιχείρησης
- Περιθώριο καθαρού προ φόρων κέρδους: προκύπτει - ως ποσοστό σε % - από τη σχέση των καθαρών προ φόρων κερδών ως προς τις πωλήσεις της εταιρίας
- Περιθώριο καθαρού κέρδους: προκύπτει από τη σχέση των μετά τη φορολόγηση προς διάθεση κερδών ως προς το σύνολο των πωλήσεων
- Απόδοση ιδίων κεφαλαίων: προκύπτει - ως ποσοστό σε % - από τη σχέση των προ φόρων κερδών ως προς το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων μιας εταιρίας. Ο σχετικός δείκτης αποκαλύπτει κατά πόσον είναι ικανοποιητική ή όχι, η απόδοση των κεφαλαίων που έχουν επενδύσει οι μέτοχοι
- Απόδοση ενεργητικού: η σχέση των προ φόρων κερδών ως προς το σύνολο των απασχολουμένων κεφαλαίων (ιδίων και ξένων κεφαλαίων), που αποκαλύπτει κατά πόσον είναι συμφέρουσα και αποδοτική η επένδυση σε μια εταιρία..

1.5 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ)

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επεξεργαζόταν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) επί μία τριετία . Ο ακριβής καθορισμός τους οριστικοποιήθηκε στο τέλος του 2002, οπότε και δόθηκαν στη δημοσιότητα οι λεπτομέρειες εφαρμογής τους. Προς το παρόν, οι βασικές διαφορές των ΔΛΠ με τα Ελληνικά Πρότυπα μπορούν να συνοψιστούν ως εξής :

	ΔΙΑΦΟΡΑ	Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π	Ε.Λ.Π
1	Υποχρέωση κατάρτισης (3) ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	Όλες οι μητρικές εταιρίες ανεξαρτήτου μεγέθους πρέπει να καταρτίσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις .Δεν υπάρχουν αριθμητικά κριτήρια του ομίλου για την ύπαρξη υποχρέωσης ή μη κατάρτισης ενοποιημένων καταστάσεων .Αρκεί να υπάρχει έλεγχος και ουσιώδης επιρροή της συνδεδεμένης εταιρίας .	Όταν σε δύο συνεχόμενες χρήσεις η επιχείρηση κάνει υπέρβαση των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια , τότε υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων από την αμέσως επόμενη χρήση. Συν.Ενεργ.3,7€ Καθ.Κύκλος εργ.7,4 € Μέσος όρος Προσωπικού άτομα 250.Δεν ισχύουν τα παραπάνω , εάν η εταιρία έχει εισαχθεί σε Χρηματιστήριο αξιών κράτους μέλους της Ε.Ε
2	Απαλλαγή θυγατρικών εταιριών από την πλήρη ενοποίηση(3,4)	Δεν εξαιρούνται από την ενοποίηση οι θυγατρικές εταιρίες . Ενοποιούνται όλες οι εταιρίες ανεξαρτήτου δραστηριότητας και σκοπού . Αρκεί να υπάρχει έλεγχος της θυγατρικής .	Όταν μια θυγατρική εταιρία παρουσιάζει επουσιώδες ενδιαφέρον ή έχει διαφορετική δραστηριότητα από την μητρική δύναται να μην ενοποιούνται οι θυγατρικές .
3	Τρόπος υπολογισμού των διαφορών ενοποίησης θυγατρικών επιχειρήσεων (υπεραξία κατά τα Δ.Λ.Π) (3,4)	Η υπεραξία αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ του καταβληθέντος τιμήματος και της αναλογίας επί της καθαρής εύλογης αξίας-των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων , των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της εξαγοραζόμενης εταιρίας , κατά την ημερομηνία εξαγοράς της .	Η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως της συμμετοχής σε ενοποιημένη θυγατρική εταιρία και της αντίστοιχης λογιστικής αξίας της , που υφίσταται κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης , θεωρείται κατά την ενοποίηση ως διαφορά ενοποίησης .

(3) Β.Λουμιώτης , <<Θέματα εφαρμοσμένης λογιστικής και ελεγκτικής επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων>>,σελ.100

(4)Γ.Νικολοπούλου , grant thornton,Δ.Π.Χ.Π 3-<<Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων>>

4	Λογιστικός (3,4) χειρισμός των διαφορών ενοποίησης (πιστωτικές)	Η αρνητική υπεραξία (υποαξία) αναγνωρίζονται ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης .	Εμφανίζεται στην κατηγορία ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού και μπορεί να μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης , μερικώς ή ολικώς , μόνο υπό κάποιων προϋποθέσεων.
5	Λογιστικός χειρισμός των διαφορών ενοποίησης (χρεωστικές)	Η θετική υπεραξία που προκύπτει κατά την ενοποίηση εμφανίζεται στο Ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού .Στο τέλος κάθε χρήσεως οι αναγνωρισμένες θετικές υπεραξίες εξετάζονται για τυχόν απομείωση της αξίας τους και δεν αποσβένονται σε συνεχή και σταθερή βάση.	Εμφανίζεται στο Ενεργητικό του ενοποιημένου ισολογισμού και αποσβένεται είτε εφάπαξ , είτε τμηματικά και ισόποσα , σε περισσότερες από μια χρήσεις , οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη .Παρέχεται η ευχέρεια της απευθείας εμφάνισης των διαφορών ενοποίησης αφαιρετικά των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων .
6	Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως ενιαίο σύνολο περιλαμβάνουν :	<ol style="list-style-type: none"> 1) ισολογισμό 2) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων 3) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων 4) κατάσταση ταμιακών ροών 5) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επηξηγηματικές σημειώσεις 	<ol style="list-style-type: none"> 1) ισολογισμό 2) κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης 3) προσάρτημα <p>Οι ταμιακές ροές απαιτούνται ως ξεχωριστό έγγραφο μόνο για τις εισηγμένες εταιρίες .</p>

7	Τρόπος εμφάνισης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων	<p>Δεν ορίζουν συγκεκριμένο τρόπο παρουσίασης όσο αφορά τη σειρά εμφάνισης των κονδυλίων , ενώ δεν απαιτούν και συγκεκριμένη περιγραφή τους με την προϋπόθεση , ότι ακολουθείται με συνέπεια ένας τρόπος παρουσίασης από χρήση σε χρήση .Οι επιμέρους καταστάσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις χαρακτηρίζονται από την απλότητα τους, συνήθως υπάρχει μόνο μία στήλη για κάθε έτος και η ανάλυση των επιμέρους λογαριασμών γίνεται στις σημειώσεις .</p>	<p>Τα κονδύλια του ισολογισμού και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να εμφανίζονται με συγκεκριμένη σειρά και θέση , όπως απαιτεί το Ε.Γ.Λ.Σ. Οι περιγραφές είναι αρκετά αναλυτικές .</p>
		<p>ΠΑΡΑΘΕΤΟΥΜΕ ΜΕΡΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ A) ο ισολογισμός σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζει τα πάγια με ένα μόνο ποσό . Σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π όπου υπάρχει η ανάπτυξη των παγίων κατά κατηγορία και όπου η αξία κτήσεως (ή αναπροσαρμογή) και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις παρουσιάζονται χωριστά . Επίσης στα Δ.Λ.Π δεν υπάρχουν λογαριασμοί εξόδων εγκατάστασης , λογαριασμοί τάξεως , έκτακτα αποτελέσματα κ.α. B) η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π είναι πολύ πιο απλή , δεν υπάρχει κατάσταση διανομής κερδών , ο φόρος εισοδήματος θεωρείται έξοδο και δεν υπάρχουν έκτακτα έσοδα ή έξοδα .</p>	

8	Γνωστοποιήσεις (προσάρτημα)	Κάθε στοιχείο του ισολογισμού της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων , της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών πρέπει να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία των σημειώσεων .Απαιτούνται να αναφέρονται όλες οι γνωστοποιήσεις και να αναλύονται τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων , ώστε οι χρήστες να λαμβάνουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και επεξηγήσεις για τον τρόπο κατάρτισης και για το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων .	Τα κύρια χαρακτηριστικά του προσαρτήματος είναι η σχετικά μικρή έκτασή του, αλλά και η σχετικά μικρή ανάλυση των πληροφοριών που απαιτούνται από την ελληνική νομοθεσία . Δεν απαιτείται κάθε στοιχείο του ισολογισμού , της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων , να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία των σημειώσεων . Συγκεκριμένος τρόπος παρουσίασης με μεγάλες ελλείψεις στο προσάρτημα .
		Οι γνωστοποιήσεις με βάση τα Δ.Λ.Π όπως περιγράφονται αναλυτικά για τις οικονομικές καταστάσεις , διαφέρουν τόσο στην έκταση όσο και στην ποιότητα πληροφόρησης , σε σύγκριση με την ισχύουσα πρακτική των ελληνικών επιχειρήσεων .	
9	Κοινοπραξίες	Στην περίπτωση που υπάρχει κοινή ελεγχόμενη κοινοπραξία , τότε οι συμμετοχές σε κοινοπραξία ενοποιούνται είτε με την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης είτε με την μέθοδο της καθαρής θέσης .	Η μη ενοποίηση των κοινοπραξιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22-ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 που αφορά τη λογιστική περί ενοποιήσεων των επιχειρήσεων εγκρίθηκε το Νοέμβριο του 1983. Το Δεκέμβριο του 1993 στα πλαίσια του προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτιώσεων των οικονομικών καταστάσεων αναθεωρήθηκε, με αποτέλεσμα να προκύψει το [22 (αναθεωρημένο 1993)].

Εν συνεχεία τον Οκτώβριο του 1996, οι παράγραφοι 39 (θ) και 69 του ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1993) αναθεωρήθηκαν για να είναι συνεπείς με το ΔΛΠ 12 — Φόροι εισοδήματος.

Οι παραπάνω αναθεωρήσεις τέθηκαν σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την Ιανουαρίου του 1998.

Τον Ιούλιο του 1998 μια σειρά παραγράφων του ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1993) αναθεωρήθηκαν για να είναι συνεπείς με τα ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 37 και ΔΛΠ 38 που αφορούν Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, Προβλέψεις — Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία αντίστοιχα. Ακόμα και η μεταχείριση της αρνητικής υπεραξίας αναθεωρήθηκε.

Το αναθεωρημένο πλέον [22 (αναθεωρημένο 1998)] τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999. Βεβαίως η επιχείρηση που εφαρμόζε το αναθεωρημένο ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, θα έπρεπε να έχει υιοθετήσει συγχρόνως και τα ΔΛΠ 36-37-38.

2.2 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Το πρότυπο καλύπτει τόσο την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη, όσο επίσης και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης δικαιωμάτων όπου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του κόστους της αγοράς, τον επιμερισμό του κόστους στα επί μέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχείρησης και τη λογιστική παρακολούθηση της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας, τόσο κατά την αγορά όσο και μεταγενεστέρως. Άλλα λογιστικά θέματα περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό του ύψους των δικαιωμάτων της μειοψηφίας, τη λογιστική της απόκτησης ύστερα από σταδιακές αγορές, τις μεταγενέστερες μεταβολές του κόστους αγοράς ή του προσδιορισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

2.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Πεδίο εφαρμογής του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου αφορούν τα παρακάτω:

1. Πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων.

2. Μια ενοποίηση μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, που υπαγορεύονται από νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από μια επιχείρηση συγκεκριμένου αριθμού μετοχών ή μεριδίων μιας άλλης επιχείρησης, ή την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχείρησης, που είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων ή με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμειακών ισοδυνάμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των μετόχων ή των εταίρων των προς ενοποίηση εταιριών ή μεταξύ της μιας επιχείρησης και των μετόχων ή των εταίρων της άλλης. Κατά την διαδικασία της ενοποίησης μπορεί να προβλέπεται η ίδρυση μιας νέας εταιρίας, η οποία θα έχει ως σκοπό να αναλάβει τον έλεγχο των προς ενοποίηση επιχειρήσεων, τη μεταβίβαση της καθαρής περιουσίας της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις σε άλλη επιχείρηση ή τη διάλυση της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις. Όταν η ουσία της συναλλαγής ανταποκρίνεται στον ορισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων αυτού του Προτύπου, οι ρυθμίσεις για τη λογιστική αντιμετώπιση και τις γνωστοποιήσεις, που περιέχονται σ' αυτό, εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της συγκεκριμένης δομής που υιοθετείται για την ενοποίηση.

3. Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής-θυγατρικής, στην οποία αγοραστής είναι η μητρική και αγοραζόμενος είναι μια θυγατρική του αγοραστή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει αυτό το πρότυπο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του και περιλαμβάνει τα δικαιώματα του στην αγοραζόμενη, στις δικές του ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις, ως μία επένδυση σε θυγατρική.

4. Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά την αγορά της καθαρής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, μιας επιχείρησης, παρά την αγορά των μετοχών της επιχείρησης. Αυτή η ενοποίηση δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής-θυγατρικής. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αγοραστής εφαρμόζει το πρότυπο αυτό στις δικές του ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς, στις δικές του ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

5. Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να προκαλέσει μια νόμιμη συγχώνευση. Ενώ οι προϋποθέσεις διαφέρουν από χώρα σε χώρα, μια νόμιμη συγχώνευση αποτελεί συνήθως συγχώνευση μεταξύ δύο εταιριών στις οποίες:

α. είτε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μιας εταιρίας μεταβιβάζονται στην άλλη και η πρώτη εταιρία διαλύεται,

β. είτε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των δύο εταιριών μεταβιβάζονται σε μια νέα εταιρία και αμφότερες οι αρχικές εταιρίες διαλύονται.

Πολλές νόμιμες συγχωνεύσεις προκύπτουν ως μέρος της αναδομήσεως ή αναδιοργανώσεως ενός ομίλου και δεν απασχολούν αυτό το πρότυπο, γιατί αποτελούν πράξεις μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο. Όμως κάθε ενοποίηση επιχειρήσεων που κατέληξε στο να γίνουν οι δύο εταιρίες μέλη του ίδιου ομίλου,

αντιμετωπίζεται ως αγορά ή ως συνένωση δικαιωμάτων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 22.

6. Αυτό το πρότυπο δεν ασχολείται με τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής, εκτός από τις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 4. Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται χρησιμοποιώντας διάφορες λογιστικές πρακτικές στις διάφορες χώρες, για να αντιμετωπίσουν μια ποικιλία αναγκών.

7. Το συγκεκριμένο λογιστικό πρότυπο δεν ασχολείται με:

α. συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο

β. δικαιώματα σε κοινοπραξίες και με τις οικονομικές καταστάσεις κοινοπραξιών.

2.4 ΟΡΙΣΜΟΙ

Στο σημείο αυτό κρίνουμε σκόπιμο να παραθέσουμε τους ακόλουθους ορισμούς που χρησιμοποιούνται στο ΔΛΠ 22:

-Ενοποίηση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα, ύστερα από συνένωση μιας επιχείρησης με μια άλλη ή ύστερα από απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης.

-Αγορά (Απόκτηση) είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία μία από τις επιχειρήσεις, ο αγοραστής, αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης, της αποκτώμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρέωσης ή την έκδοση μετοχών ή μεριδίων.

-Συνένωση Δικαιωμάτων είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιημένων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο, ή σχεδόν σύνολο, της καθαρής περιουσίας και των εργασιών τους, για να επιτύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των ωφελειών, που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, έτσι ώστε κανένα από τα δύο μέρη να μην μπορεί να θεωρείται αγοραστής.

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

-Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές. Άλλοι όροι που χρησιμοποιούνται είναι: ιθύνουσα, κυρίαρχη, ηγέτιδα.

-Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία ή περισσότερες μητρικές. Όροι που επίσης χρησιμοποιούνται είναι: εξαρτημένη, υποτελείς, ελεγχόμενη, παραφυάδα.

-Δικαιώματα Μειοψηφίας είναι το τμήμα της καθαρής θέσης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής, που αναλογεί στους εταίρους ή μετόχους των οποίων τα δικαιώματα δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα στη μητρική.

- Πραγματική Αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με πλήρη γνώση και τη θέληση τους, κάτω από κανονικές συνθήκες συναλλαγών.

-**Νομισματικά Στοιχεία** είναι χρήμα που κατέχεται και απαιτήσεις που εισπράττονται σε καθορισμένα ποσά χρήματος.

-**Ημερομηνία Αγοράς** είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επίκτητης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια.

2.5 ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Στη λογιστική αντιμετώπιση μιας ενοποίησης επιχειρήσεων, μια αγορά είναι στην ουσία διαφορετική από τη συνένωση δικαιωμάτων και η ουσία της συναλλαγής Πρέπει να αντικατοπτρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, για κάθε περίπτωση προδιαγράφεται διαφορετική λογιστική μέθοδος.

2.5.1 ΑΓΟΡΕΣ

Σε όλες σχεδόν τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων, μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις αποκτά τον έλεγχο πάνω στην άλλη ενοποιούμενη επιχείρηση, οπότε είναι δυνατόν να εντοπιστεί ο αγοραστής. Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι αποκτάται, όταν μία από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις αγοράζει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης ενοποιημένης επιχείρησης εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δεν συνιστά έλεγχο. Ακόμα και όταν μία από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις δεν αποκτά περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης ενοποιούμενης επιχείρησης, μπορεί και πάλι να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής, εφόσον μια από τις ενοποιούμενες επιχειρήσεις, ως αποτέλεσμα της ενοποίησης, αποκτά ένα από τα ακόλουθα:

- Τον έλεγχο, πάνω από το 50%, των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης επιχείρησης.
- Εξασφάλιση του 50% των ψήφων έχοντας πετύχει συμφωνία με άλλους εταίρους.
- Αποκτά το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας άλλης επιχείρησης, σύμφωνα με το καταστατικό ή συμβατικό όρο, έστω και με απόκτηση δικαιωμάτων ψήφου κάτω του 50%.
- Όταν αποκτά το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου μιας άλλης επιχείρησης, ακόμα και με δικαιώματα ψήφου κάτω του 50%.
- Όταν έχει τη δυνατότητα να πλειοψηφεί στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου, έστω και με δικαιώματα ψήφου κάτω του 50%.

2.5.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ

Η λογιστική αντιμετώπιση της αγοράς μιας επιχείρησης είναι ίδια με την αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό συμβαίνει γιατί όπως είναι γνωστό κατά τη διαδικασία μιας αγοράς μεταβιβάζονται υποχρεώσεις, περιουσιακά στοιχεία, εκδίδονται νέες μετοχές κλπ. Επομένως χρησιμοποιείται το κόστος ως βάση της αγοράς. Συνεπώς από την ημερομηνία της αγοράς μία αγοράστρια εταιρία θα πρέπει να καταχωρεί στον ισολογισμό της τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επίκτητης επιχείρησης και κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία, που πιθανόν προκύπτει

κατά τη διαδικασία της αγοράς, καθώς και να ενσωματώνει στον λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης τα αποτελέσματα της επίκτητης επιχείρησης.

2.5.3 ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ

Με τον όρο κόστος αγοράς θεωρούμε το ποσό των μετρητών ή των αντίστοιχων ταμειακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε η πραγματική αξία, στη συγκεκριμένη ημερομηνία της ανταλλαγής, από την αγοράστρια επιχείρηση με σκοπό την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία της επίκτητης επιχείρησης. Στο ποσό αυτό προστίθεται οποιαδήποτε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά. Στο σύνολο της διαδικασίας της αγοράς θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη σημασία στο κατά πόσο η αγορά ολοκληρώνεται με μία ή περισσότερες πράξεις ανταλλαγής και στη διάκριση μεταξύ της ημερομηνίας αγοράς και της ημερομηνίας της πράξης της ανταλλαγής. Στην περίπτωση ολοκλήρωσης μιας αγοράς μετά από διαδοχικές πράξεις, το συνολικό κόστος αυτής αποτελείται από τα επιμέρους κόστη των επί μέρους πράξεων. Όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθηση της πράξεως ανταλλαγής αυτή αρχίζει από την ημερομηνία αγοράς χρησιμοποιώντας δεδομένα κόστους και πραγματικών αξιών, που προσδιορίζονται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες των επί μέρους πράξεων.

Επίσης θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα παρεχόμενα νομισματικά στοιχεία καθώς και οι αντίστοιχες υποχρεώσεις αποτιμώνται στις πραγματικές τους αξίες κατά την ημερομηνία της αγοράς. Σε περίπτωση ύπαρξης διακανονισμού υπολογίζεται ως κόστος η παρούσα αξία των στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν επαυξήσεις ή εκπτώσεις. Όσον αφορά τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα της αγοράστριας επιχείρησης, επίσης αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία κατά την ημερομηνία της αγοράς με την προϋπόθεση ότι δεν συντρέχουν ανώμαλες διακυμάνσεις ώστε να μην καθιστούν την πραγματική τιμή αξιόπιστο μέτρο.

Όπως προαναφέραμε στο σύνολο του κόστους της αγοράς συμπεριλαμβάνεται, εκτός από το άμεσο κόστος της απόκτησης, και δαπάνες όπως η έγκριση έκδοσης νέων μετοχών, οι αμοιβές λογιστών, ελεγκτών, συμβούλων καθώς και άλλες δαπάνες οι οποίες ποικίλλουν από πράξη (αγοράς) σε πράξη.

2.5.4 Η ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτούνται ταυτόχρονα με την επιχείρηση τα οποία υπήρχαν κατά την ημερομηνία της αποκτήσεως Πρέπει να καταχωρούνται ξεχωριστά, σε σχέση με την ημερομηνία της αγοράς μόνο αν:

- τυχόν μελλοντικές οικονομικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που συνδέονται με αυτά τα στοιχεία εισρεύσουν ή εκρεύσουν από αυτή, και
- υπάρχει διαθέσιμη μια αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους ή της πραγματικής τους αξίας.

Επίσης, η αγοράστρια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μια πρόβλεψη, απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, κατά την ημερομηνία της αγοράς μόνο αν:

- έχει αναπτύξει πρόγραμμα που περιλαμβάνει τον τερματισμό ή την μείωση των δραστηριοτήτων της αγοραζόμενης και αφορά:
- Ø αποζημιώσεις απολύσεων ,κλείσιμο εγκαταστάσεων ,περιορισμό γραμμών παραγωγής ή τερματισμός συμβάσεων με αντισυμβαλλόμενο μέρος , λόγω τερματισμού λειτουργίας .

- δημιουργία προσδοκιών στους άμεσα εμπλεκόμενους ότι θα εφαρμοστεί το πρόγραμμα και νωρίτερα των τριών μηνών μετά την ημερομηνία αγοράς και την ημερομηνία έγκρισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων να έχει αναπτύξει τα κύρια χαρακτηριστικά σε ένα λεπτομερειακό πρόγραμμα που εξατομικεύει τουλάχιστον:

Ø την επιχείρηση ή μέρος από τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται. Τις εγκαταστάσεις, τη λειτουργία καθώς και το ύψος των αποζημιώσεων, το ύψος των δαπανών και το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής

Τέλος υποχρεώσεις που προκύπτουν από προθέσεις του αγοραστή, κατά την ημερομηνία της αγοράς δεν πρέπει να καταχωρούνται.

2.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΜΙΛΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ

2.6.1 ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΓΟΡΑΣ . ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ.

Όπως έχουμε προαναφέρει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αποτιμώνται στο σύνολο του κόστους:

- της πραγματικής αξίας κατά την ημερομηνία της αγοράς αλλά, στο αντίστοιχο ποσοστό δικαιωμάτων που αποκτήθηκαν από την πλευρά του αγοραστή και
- στο αντίστοιχο ποσοστό δικαιωμάτων μειωσιμότητας στην πριν από την αγορά λογιστική αξία.

2.6.2 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι υποχρεώσεις τόσο της αγοράστριας όσο και της μειωσιμότητας, πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία. Αναλυτικότερα, κάθε δικαίωμα μειωσιμότητας θα πρέπει να εμφανίζεται στην ποσοστιαία αναλογία επί της πραγματικής αξίας. Ως αποτέλεσμα, τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στην πραγματική τους αξία, ανεξαρτήτως εάν η αγοράστρια επιχείρηση απέκτησε το σύνολο ή μέρος μόνο του μετοχικού κεφαλαίου της επίκτητης επιχείρησης.

Το πρόβλημα που προκύπτει στον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας ανάγεται στις διαδοχικές αγορές μετοχών, όπως παραδείγματος χάριν οι διαδοχικές αγορές μετοχών μέσω χρηματιστηρίου. Σ' αυτή την περίπτωση κάθε πράξη αγοράς αντιμετωπίζεται ξεχωριστά έτσι ώστε να καταστήσουμε δυνατό τον προσδιορισμό οποιασδήποτε θετικής ή αρνητικής υπεραξίας.

2.6.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

Για να προσδιορίσουμε την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν θα πρέπει να ακολουθήσουμε τις παρακάτω γενικές οδηγίες.

- Διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα: αποτιμώνται στις τρέχουσες αγοραίες τιμές τους.
- Μη διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα: εκτιμάτε η αξία τους λαμβάνοντας υπόψη ομοειδή στοιχεία και δεδομένα όπως οι σχέσεις τιμών και κερδών, μερισματικές αποδόσεις, το ύψος των πραγματικών επιτοκίων όταν πρόκειται για ομολογίες.
- Απαιτήσεις: στις τρέχουσες τιμές των αντίστοιχων εισπρακτέων ποσών, υπολογίζοντας ταυτόχρονα τα τρέχοντα επιτόκια, μείον τις προβλέψεις για επισφαλείς .
- Όσον αφορά τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις δεν απαιτείται προεξόφληση της παρούσας αξίας όταν η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού και της παρούσας αξίας της απαίτησης είναι ελάχιστη.
- Αποθέματα:
 - I. Έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα: αποτιμώνται στις τιμές πώλησης μείον το κόστος διάθεσης και το ποσοστό ενός εύλογου κέρδους (αντίστοιχο παρόμοιων ετοιμών προϊόντων και εμπορευμάτων).
 - II. Ημικατεργασμένα στις τιμές πώλησης των ετοιμών προϊόντων και εμπορευμάτων μείον το κόστος περατώσεως, το κόστος διάθεσης και το ποσοστό κέρδους για την ολοκλήρωση της διαδικασίας περατώσεως και πώλησεως.
 - III. Γήπεδα και κτήρια: στην αγοραία αξία τους.
 - IV. Μηχανήματα και εξοπλισμός: στην αγοραία αξία τους η οποία εκτιμάται όταν δεν υπάρχει τρέχουσα αξία λόγω της εξειδίκευσης των μηχανημάτων τότε αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης τους.
 - V. Άυλα περιουσιακά στοιχεία: αποτιμώνται στις πραγματικές τους αξίες εφ' όσον υπάρχει αγορά . Σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας αγοράς αποτιμώνται στο ποσό που θα πλήρωνε η επιχείρηση σε μια αντικειμενική συναλλαγή από την οποία αποκλείονται ποσά που δημιουργούν τυχόν υπεραξία.
 - VI. Καθαρές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις σε εργαζομένους: αποτιμώνται στην παρούσα αξία των υποχρεώσεων καθορισμένων παροχών μείον την πραγματική αξία των απαιτήσεων του προγράμματος. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι μια απαίτηση καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που είναι πιθανόν να είναι διαθέσιμη για την επιχείρηση με τη μορφή χρημάτων ή μιας μείωσης σε μελλοντικές συνεισφορές.
 - VII. Φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις: αποτιμώνται, μετά την έκπτωση των φορολογικών επιδράσεων της αναμόρφωσης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, στην παρούσα αξία και δεν προεξοφλούνται. Οι φορολογικές απαιτήσεις περιλαμβάνουν κάθε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση του αγοραστή, η οποία δεν είχε καταχωρηθεί πριν από την ενοποίηση των επιχειρήσεων .

- VIII. Λογαριασμοί υποχρεώσεων και προβλέψεων : στην περίπτωση μακροπρόθεσμων λογαριασμών αποτιμώνται στις παρούσες αξίες των ποσών που υποχρεούται η επιχείρηση να καταβάλλει , προσδιοριζόμενες με τα τρέχοντα επιτόκια . Στην περίπτωση βραχυπρόθεσμων λογαριασμών δεν απαιτείται προεξόφληση όταν η διαφορά μεταξύ ονομαστικού ποσού της υποχρέωσης και του προεξοφλημένου ποσού είναι αμελητέα .
- IX. Επαχθείς συμβάσεις και άλλες αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις : αποτιμώνται στις παρούσες αξίες του ποσού των υποχρεώσεων αναπροσαρμοσμένο με το αντίστοιχο τρέχον επιτόκιο.
- X. Προβλέψεις για τερματισμό ή μείωση δραστηριοτήτων της αγοραζόμενης : προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37

Στις παραπάνω γενικές οδηγίες περί προσδιορισμού της πραγματικής αξίας των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, ορισμένες προϋποθέτουν ότι για τον προσδιορισμό των πραγματικών αξιών θα χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης. Όταν οι οδηγίες δεν το αναφέρουν η χρήση της μεθόδου της προεξόφλησης είναι προαιρετική .

2.6.4 ΥΠΕΡΑΞΙΑ (GOODWILL) ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ

Με τον όρο υπεραξία (θα μπορούσε να αναφερθεί ως λογαριασμός φήμης και πελατείας) εννοούμε την οποιαδήποτε υπέρβαση στο κόστος απόκτησης (επένδυσης) σε σχέση με την πραγματική αξία της επιχείρησης που αποκτήθηκε. Όταν αναφερόμαστε σε κόστος απόκτησης εννοούμε το σύνολο των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων . Για την απόσβεση της υπεραξίας χρησιμοποιείται η μέθοδος σταθερού συντελεστή από την ημερομηνία απόκτησης της επιχείρησης μέχρι περίοδο καταγραφής οφέλους και να μην υπερβαίνει τα είκοσι (20) έτη. Η απόσβεση της υπεραξίας πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο για κάθε περίοδο.

2.6.4.1 ΤΡΟΠΟΙ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΤΗΣ ΘΕΤΙΚΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Με την πάροδο του χρόνου , η υπεραξία ελαττώνεται έχοντας ως αποτέλεσμα τη μείωση της υπηρεσιακής της δυναμικότητας . Υπάρχει βεβαίως και η περίπτωση της μη μείωσης της υπεραξίας . Αυτό συμβαίνει γιατί η δυναμικότητα , για την οποία πληρώσαμε , για οικονομικά οφέλη αντικαθίσταται προοδευτικά από τη δυναμικότητα δημιουργίας οικονομικού οφέλους από μεταγενέστερες ενισχύσεις της υπεραξίας . Για αυτό το λόγο χρησιμοποιείται η μέθοδος απόσβεσης με σταθερό συντελεστή . Βεβαίως για την πρόβλεψη της ωφέλιμης ζωής της υπεραξίας , όπως γίνεται αντιληπτό από τα παραπάνω , θα πρέπει να ληφθούν υπόψη μια σειρά από σημαντικούς παράγοντες όπως :

1. Τη φύση της επιχείρησης που αποκτήσαμε
2. Η βιωσιμότητα και το μέλλον του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση
3. Τι πληρώνει η αγορά (υπεραξία) σε παρόμοιες περιπτώσεις
4. Τη φύση του προϊόντος που παράγει η επιχείρηση και τις μεταβολές στη ζήτηση αυτού
5. Η συνεργασία μεταξύ διευθυντικών στελεχών και εργαζομένων σε περίπτωση αντικατάστασης των πρώτων
6. Η ανάγκη χρηματοδότησης της επιχείρησης για να επιτευχθούν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη
7. Ένταση του ανταγωνισμού

8. Το χρονοδιάγραμμα βάση του οποίου θα ασκείται ο έλεγχος στην αποκτηθείσα επιχείρηση

Υπάρχει και η περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας να υπερβαίνει την εικοσαετία .Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει :

- Να γίνει η απόσβεση σύμφωνα με την εκτίμηση
- Να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας κάθε χρόνο ώστε να εξακριβώνει οποιαδήποτε ζημιά απομειώσεως και
- Να γνωστοποιεί τους λόγους που συνέβαλαν στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής της υπεραξίας

Τέλος σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η υπεραξία δεν αποφέρει τις αναμενόμενες οικονομικές ωφέλειες στον αγοραστή , η επιχείρηση εξετάζει την υπεραξία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 και λογιστικοποιεί κάθε ζημιά αναλόγως .

2.6.4.2 ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΡΝΗΤΙΚΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Όταν μια επιχείρηση αποκτά κάποια άλλη δεν αποτελεί κανόνα ότι πληρώνει περισσότερα , από όσα πραγματικά αξίζουν (υπεραξία) , τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά της στοιχεία .Στην περίπτωση που πληρώνει λιγότερα από τις πραγματικές τιμές των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της αποκτώμενης επιχείρησης , τότε η διαφορά αυτή καταχωρείται ως αρνητική υπεραξία (negative goodwill) .Η ύπαρξη αρνητικής υπεραξίας μπορεί να οφείλεται :

- Στη μείωση του τμήματος λόγω προσδοκιών μελλοντικών ζημιών και δαπανών , οι οποίες αποτιμήθηκαν με ακρίβεια και αξιοπιστία κατά την ημερομηνία της απόκτησης .
- Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της αγοράς αποκτήθηκαν σε χαμηλότερη τιμή από την πραγματική τους αξία .

2.6.5 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ

Στις περισσότερες περιπτώσεις η μητρική εταιρία δεν είναι απαραίτητο να αποκτήσει σύνολο των μετοχών (100%) της θυγατρικής επιχείρησης ώστε να αποκτήσει τον έλεγχο .Οι μέτοχοι που κατέχουν ποσοστό μετοχών μικρότερο του 50% αναφέρονται ως δικαιώματα μειοψηφίας .

Στην περίπτωση αυτή η μητρική εταιρία δεν κατέχει το σύνολο των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αλλά έχει τον έλεγχο.

Ένας από τους λόγους προετοιμασίας και δημοσίευσης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι να γίνει εμφανές ο βαθμός αποτελεσματικότητας αυτού του ελέγχου καθώς και η αποτελεσματικότητα των διευθυντικών στελεχών της μητρικής εταιρίας. Επομένως το ποσοστό των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό και τα δικαιώματα μειοψηφίας εμφανίζονται ως επιμέρους χρηματοδότηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Όσον αφορά την ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως συμπεριλαμβάνεται το σύνολο των κερδών της θυγατρικής καθώς τα δικαιώματα μειοψηφίας απαλείφονται.

2.6.6 ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ

- **Πριν την απόκτηση κέρδη/ζημιές**

Οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές έχουν δημιουργηθεί πριν την ημερομηνία της απόκτησης ονομάζονται pre –acquisition profit/losses . Τα κέρδη ή οι ζημιές προκύπτουν από το καθαρό ενεργητικό της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της απόκτησης και η αντικειμενική αξία αυτού του καθαρού ενεργητικού συμφωνείται κατά τον υπολογισμό της υπεραξίας. .

- **Μετά την απόκτηση κέρδη/ζημιές**

Οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές έχουν δημιουργηθεί μετά την ημερομηνία της απόκτησης ονομάζονται post-acquisition profit/losses . Λόγω του ότι προκύπτουν μολονότι η θυγατρική εταιρία βρίσκεται υπό τον έλεγχο της μητρικής, θα πρέπει, εφόσον πραγματοποιηθούν, να συμπεριληφθούν στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων του ομίλου και κατά συνέπεια να εμφανισθούν ως ποσό αδιανέμητων κερδών στον ισολογισμό.

2.6.7 ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΑ ΥΠΟΛΟΙΠΑ

Τα υπόλοιπα που προκύπτουν από διεταιρικές συναλλαγές πρέπει να αναπροσαρμόζονται , έτσι ώστε κατά τη διαδικασία της ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων , να μη προκύψει το πρόβλημα της διπλής εγγραφής των αντίστοιχων λογαριασμών . Η παραπάνω διαδικασία αναφέρεται ως προσαρμογές ενοποίησης και περιλαμβάνει τυχόν απαλείψεις και προσαρμογές στους ενοποιημένους λογαριασμούς που απαιτούνται για την συμφωνία με την παραδεκτή λογιστική πρακτική της ενοποίησης . Οι ακόλουθες περιπτώσεις αποτελούν περιπτώσεις διεταιρικών συναλλαγών τα οποία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

- Κατοχή προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής από τη μητρική εταιρία .
- Κατοχή ομολογιών της θυγατρικής από την μητρική εταιρία .
- Διεταιρικά υπόλοιπα τα οποία προκύπτουν από διεταιρικές πωλήσεις ή άλλες ενδοεταιρικές συναλλαγές , όπως δάνεια .
- Εισπρακτέα ή πληρωτέα μερίσματα από διεταιρικές συναλλαγές

2.6.8 ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ

Η μητρική εταιρία, ταυτόχρονα με την απόκτηση ποσοστού του μετοχικού κεφαλαίου των κοινών μετοχών βάση του οποίου αποκτά τον έλεγχο της θυγατρικής, έχει τη δυνατότητα να αποκτήσει και μέρος του προνομιούχου μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής. Αν πράγματι αυτό συμβεί , τότε το ποσό το οποίο έχει καταβάλλει η μητρική εταιρία υπολογίζεται αθροιστικά (κοινό και προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο)με σκοπό τον υπολογισμό του συνολικού κεφαλαίου επένδυσης από την μητρική στη θυγατρική και φυσικά εμφανίζεται στον ισολογισμό της μητρικής. Επομένως, το ποσοστό του προνομιούχου μετοχικού κεφαλαίου που αποκτήθηκε από τη μητρική ,αποτελεί μέρος του καθαρού ενεργητικού της θυγατρικής και λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της υπεραξίας. Το αντίστοιχο ποσοστό του προνομιούχου μετοχικού κεφαλαίου που δεν αποκτήθηκε από τη μητρική αποτελεί μέρος των δικαιωμάτων μειοψηφίας, ακόμα και αν το ποσοστό κατοχής είναι μικρότερο του 50%.

2.6.9 ΟΜΟΛΟΓΙΕΣ

Αντίστοιχα, όπως και στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών, οποιαδήποτε ομολογία της θυγατρικής αποκτήθηκε από τη μητρική, αποτελεί μέρος του αποκτηθέντος καθαρού ενεργητικού και λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της υπεραξίας. Σε αντίθεση με την περίπτωση κατοχής του προνομιούχου μετοχικού κεφαλαίου, το υπόλοιπο των ομολογιών που παραμένουν στη θυγατρική δεν αποτελούν μέρος των δικαιωμάτων μειοψηφίας λόγω του ότι δεν αποδίδουν κανένα δικαίωμα στους κατόχους αντίστοιχο με αυτό των μετόχων. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελεί μια μορφή μακροπρόθεσμου δανεισμού και μ' αυτήν την μορφή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό.

2.6.10 ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΑ ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ Ή ΑΛΛΕΣ ΕΝΔΟΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Το ΔΛΠ 27 απαιτεί ολική απόλειψη των διεταιρικών πράξεων κατά την ενοποίηση λογιστικών καταστάσεων εταιριών ομίλου.

- Απόλειψη Διεταιρικών υπολοίπων: αν υπάρξει ταυτόχρονη καταχώρηση τόσο στα βιβλία της μητρικής όσο και της Θυγατρικής, το ίδιο ποσό θα εμφανισθεί ως υπόλοιπο, στο κυκλοφορούν ενεργητικό της μιας εταιρίας και στο λογαριασμό των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της άλλης. Για παράδειγμα, αν η μητρική πουλήσει προϊόντα τιμολογημένα προς 1,500€ στη θυγατρική της, τότε δημιουργείται χρεωστικό υπόλοιπο στον ισολογισμό της μητρικής ίσο με 1,500€ και αντίστοιχο πιστωτικό υπόλοιπο. Η παραπάνω λογιστική εργασία πρέπει να απαλειφθεί πριν τη σύνταξη των ενοποιημένων λογαριασμών. Σύμφωνα με τη λογιστική ορολογία η πρακτική αυτή αναφέρεται ως συμψηφισμός, δηλαδή, αντιστάθμιση ενός λογαριασμού με αντίστοιχο ισόποσο και αντίθετο άλλο.
- Συμφωνία Διεταιρικών Υπολοίπων: στην πράξη, συνήθως προκύπτουν προσωρινές διαφορές σε αποθέματα ή μετρητά από μεταφορά, τα οποία καταχωρούνται στα βιβλία της μιας εταιρίας γεγονός που αγνοεί η άλλη εταιρία. Σε τέτοιες περιπτώσεις απαιτείται συμφωνία και ενημέρωση των βιβλίων πριν τη διαδικασία ενοποίησης των λογαριασμών.

2.6.11 ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ Ή ΠΛΗΡΩΤΕΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Όταν η θυγατρική εταιρία προβαίνει σε ανακοίνωση του μερίσματος τέλους χρήσης, αυτό θα εμφανισθεί στο λογαριασμό των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων της θυγατρικής και σε αντιστοιχία στο κυκλοφορούν ενεργητικό της μητρικής εταιρίας. Η πράξη αυτή πρέπει να απαλειφθεί πριν τη σύνταξη του ενοποιημένου ισολογισμού.

Στην περίπτωση ύπαρξης δικαιωμάτων μειοψηφίας στη θυγατρική, το ποσό του πληρωτέου μερίσματος που δεν έχει απαλειφθεί, θα αποτελεί το μέρισμα που αντιστοιχεί στη μειοψηφία και το οποίο καταχωρείται ως μέρος του λογαριασμού «δικαιώματα μειοψηφίας» στον ενοποιημένο ισολογισμό.

2.6.12 ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ, ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ

Όταν πραγματοποιούνται πωλήσεις μεταξύ δύο εταιριών οι οποίες ανήκουν στον ίδιο όμιλο, είναι πολύ πιθανό να προκύψει κέρδος το οποίο να μην αναγνωρίζεται από τον όμιλο εάν τα προϊόντα αυτά δεν μεταπωληθούν σε τρίτους (εκτός ομίλου) πριν το τέλος χρήσης.

2.6.13 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

Στην περίπτωση ύπαρξης δικαιωμάτων μειοψηφίας σε μια θυγατρική, η οποία έχει προβεί σε πώληση προϊόντων στη μητρική εταιρία με προσαυξημένο ποσοστό επί της τιμής, τα δικαιώματα μειοψηφίας πρέπει να χρεωθούν το αντίστοιχο ποσό που προκύπτει από προβλέψεις μη αναγνωρισμένων (πραγματοποιηθέντων) κερδών.

2.6.14 ΟΜΟΙΟΜΟΡΦΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται σύμφωνα με ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές. Στις περιπτώσεις όπου το παραπάνω δεν είναι εφικτό πρέπει να λαμβάνουν χώρα οι αντίστοιχες γνωστοποιήσεις (disclosure). Οι οικονομικές καταστάσεις, τόσο της μητρικής όσο και της θυγατρικής, οι οποίες χρησιμοποιούνται κατά την ενοποίηση συνήθως έχουν κοινή χρονική διάρκεια χρήσης. Σύμφωνα όμως με το ΔΛΠ 27, επιτρέπεται απόκλιση μέχρι τρεις μήνες, παρέχοντας τις απαραίτητες προσαρμογές στις όποιες συναλλαγές έλαβαν χώρα εκτός της κοινής χρονικής περιόδου.

2.6.15 ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

Αποτελεί γεγονός, δύο επιχειρήσεις να έλθουν σε συμφωνία ενοποίησης μεταξύ τους σε μια όχι ισοβαρής βάση. Σε λογιστικούς όρους αυτό ονομάζεται συνένωση δικαιωμάτων ΔΛΠ, λογιστική συγχωνεύσεων, ή λογιστική της απόκτησης μιας άλλης επιχείρησης με την ανταλλαγή μετοχών. Σε αυτές τις περιπτώσεις δύο ή και περισσότερες επιχειρήσεις συγχωνεύουν τις προϋπάρχουσες αυτόνομες επιχειρήσεις τους σε μία ολοκληρωμένη επιχειρηματική οντότητα και τα ενοποιημένα δικαιώματα αντανakλούν τα δικαιώματα της νέας αυτόνομης ενοποιημένης επιχείρησης. Γενικότερα στην όλη αυτή διαδικασία η ύπαρξη μετρητών (κεφαλαίων) είναι μηδαμινή ή απύσχα, λόγω του ότι η ενοποίηση επιτυγχάνεται με την έκδοση νέων μετοχών, από την πλευρά μιας επιχείρησης, και μεταφορά αυτών στους μετόχους της άλλης επιχείρησης. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι σε χώρες όπως η Μ.Βρετανία και οι Η.Π.Α. αυτού του είδους οι ενοποιήσεις επιτυγχάνονται «νομίμως» με την ανάληψη ελέγχου της μιας επιχείρησης από την άλλη.

Η μέθοδος της συνένωσης των δικαιωμάτων επιτρέπει με την έβδομη οδηγία στα άρθρα 19, 20, καθώς και με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22. Στη μέθοδο αυτή δεν υπάρχει κάποια αγορά, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υπεραξία και πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων.

Ωστόσο αρκετά συχνά η μέθοδος της συνένωσης των δικαιωμάτων συναντάται σε μεγάλα επιχειρηματικά σχήματα στα οποία και έχει τεράστια οικονομικά αποτελέσματα. Σε πολλές από αυτές τις περιπτώσεις η διοίκηση των επιχειρήσεων επιλέγει πότε να θεωρηθεί, η παραπάνω επιχειρηματική κίνηση, ως συνένωση / συγχώνευση ή αγορά / απόκτηση. Ορισμένοι επιμέρους κανόνες χωρών αναφέρουν κατηγορηματικά ποια θα είναι η επιλογή των επιχειρήσεων στην περίπτωση μιας τέτοιας επιχειρηματικής συμμαχίας. Σε άλλες περιπτώσεις οι συμμαχίες — στρατηγικές αυτές «βαπτίζονται», έτσι ώστε να είναι σύνομες με τους ισχύοντες κανόνες. Το αποτέλεσμα των παραπάνω, στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι αξιοσημείωτα διαφορετικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 27 , 28 , 31,1,Δ..Π.Χ.Π 3

3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΛΠ 27(Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 αφορά την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για έναν όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής. Επίσης εφαρμόζεται για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

Στο συγκεκριμένο ΔΛΠ καθορίζεται με αρκετή σαφήνεια η έννοια και ο ορισμός της θυγατρικής και του ελέγχου μιας εταιρίας από μια άλλη, θέτοντας μια σειρά προϋποθέσεων για να ισχύουν αυτοί οι ορισμοί.

Αναλυτικότερα, το ΔΛΠ 27 καθορίζει τι είναι θυγατρική και ποιες από τις περιπτώσεις θυγατρικών και ελεγχόμενων εταιριών υποχρεούνται να παρουσιάζουν ενοποιημένα αποτελέσματα. Στο σημείο αυτό θεωρούμε σκόπιμο να αναφέρουμε ότι στο ΔΛΠ 27 ουσιαστικά η έννοια θυγατρική και ελεγχόμενη θεωρούνται ταυτόσημες.

Η έννοια της θυγατρικής είναι στους περισσότερους γνωστή ως η εταιρία της οποίας, τουλάχιστον, το 50,1% του μετοχικού της κεφαλαίου κατέχεται από μια άλλη εταιρία, τη μητρική. Στα άρθρα 11 και 12 του ΔΛΠ 27 αναπτύσσεται η έννοια της θυγατρικής, γεγονός το οποίο μπορεί να συμβεί αν μια εταιρία (μητρική) ελέγχει τις μισές και μία μετοχές μετά δικαίωματος ψήφου ή αν έχει τη δυνατότητα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής της πολιτικής ή αν έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου.

Αντίστοιχα η ελληνική νομοθεσία καθορίζει την έννοια της θυγατρικής με το ν. 2190/20 και ειδικότερα με το άρθρο 42 ε/ παρ. 5. Τόσο το ΔΛΠ 27 όσο και ο ν. 2190/20 καθορίζουν περίπου τις ίδιες προϋποθέσεις και τα ίδια κριτήρια για να θεωρηθεί μια εταιρία θυγατρική και αντίστοιχα κάποια άλλη μητρική. Μοναδική διαφορά είναι ότι η ελληνική νομοθεσία περιλαμβάνει περισσότερες υποπεριπτώσεις.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις θυγατρικών που δεν εμπίπτουν στο γενικό κανόνα και εξαιρούνται από την υποβολή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όπως:

- όταν πρόκειται για προσωρινό έλεγχο,
- όταν υπάρχουν μακροπρόθεσμες δεσμεύσεις, εμποδίζοντας σε σημαντικό βαθμό τη μεταφορά κεφαλαίων από τη θυγατρική στη μητρική.

Τέτοιες θυγατρικές απεικονίζονται ως επενδύσεις

3.2 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΛΠ 28 (Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις)

3.2.1 Ορισμοί

- Ø Συγγενής είναι μια επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή.
- Ø 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.
- Ø Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της επιχειρήσεως ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- Ø Η μέθοδος της καθαρής θέσεως είναι μια λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται αρχικώς στο κόστος κτήσεως και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολής του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της εκδότριας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντανακλά μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των εργασιών της εκδότριας.
- Ø Η μέθοδος κόστους κτήσεως είναι μία λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται στο κόστος κτήσεως. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντανακλά το κέρδος από την επένδυση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από σωρευμένα καθαρά κέρδη της εκδότριας που προκύπτουν μετά την ημερομηνία απόκτησεως.

3.2.2 Ουσιώδης επιρροή

Αν ένας επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών το 20% ή περισσότερο από δικαιώματα ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι ο επενδυτής ασκεί μια ουσιώδη επιρροή, το αντίθετο συμβαίνει για ποσοστό κατοχής κάτω του 20%. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή.

Η ύπαρξη ουσιώδους επιρροής μπορεί να δηλωθεί με τους εξής τρόπους:

- α) Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφορήσεως
- β) Συμμετοχή στις διαδικασίες χαράξεως της πολιτικής
- γ) Αντιπροσώπευση στο Διοικητικό Συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας
- δ) Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού
- ε) Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας

3.2.3 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Κύρια διαφορά από την Ελληνική Νομοθεσία αποτελεί το γεγονός πως μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να απεικονίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως, εκτός αν η επένδυση αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της διαθέσεώς της στο άμεσο μέλλον, οπότε πρέπει να απεικονίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως.

Ο επενδυτής πρέπει να διακόψει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσεως από την ημερομηνία του:

α) παύει να ασκεί ουσιώδη επιρροή σε μία συγγενή, αλλά διατηρεί μερικά ή ολικά την επένδυσή του

β) η χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης δεν είναι πλέον κατάλληλη, γιατί η συγγενής λειτουργία κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που ουσιωδώς παρεμποδίζουν τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στον επενδυτή.

Η λογιστική αξία της επενδύσεως κατά εκείνη την ημερομηνία πρέπει να θεωρείται εφεξής το κόστος κτήσεως.

ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που περιλαμβάνεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή, ο οποίος εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει:

α) είτε να απεικονίζεται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, ή τη μέθοδο του κόστους κτήσεως οποιαδήποτε χρησιμοποιείται για τη συγγενή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

β) είτε να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως ή σε ποσά αναπροσαρμοσμένα, σύμφωνα με τις μεθόδους σε μακροπρόθεσμες επενδύσεις. (ΔΛΠ 28, παρ. 12)

3.2.4 Εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

Μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση απεικονίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως, από την ημερομηνία που εμπίπτει στον ορισμό της συγγενής. Κατά την απόκτηση της επενδύσεως, κάθε διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσεως και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία των επί μέρους στοιχείων της καθαρής περιουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων». Στο μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή ζημιών μετά την απόκτηση γίνονται οι κατάλληλες διορθώσεις, προκειμένου να λογιστούν:

α) οι αποσβέσεις των αποσβεσθέντων περιουσιακών στοιχείων, με βάση την πραγματική αξία τους και

β) οι αποσβέσεις της διαφοράς μεταξύ του κόστους κτήσεως της επένδυσης και του μεριδίου του επενδυτή επί της πραγματικής αξίας των επί μέρους στοιχείων της καθαρής περιουσίας.

Αν κατά την μέθοδο της καθαρής θέσεως, το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς είναι ίσο ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής κανονικά δεν συνεχίζει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημίες. Η επένδυση εμφανίζεται με μηδενική αξία. Για τις επιπρόσθετες ζημίες γίνεται πρόβλεψη, κατά την έκταση που ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρεώσεις ή έκανε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς, που ο επενδυτής έχει εγγυηθεί ή έχει αναλάβει με οποιονδήποτε τρόπο. Αν η συγγενής μεταγενεστέρως παρουσιάζει κέρδη, ο επενδυτής επαναλαμβάνει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του από αυτά τα κέρδη, μόνον αφού το μερίδιό του από τα κέρδη εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν καταχωρηθεί.

Η λογιστική αξία μιας επενδύσεως σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να μειώνεται για να λογιστικοποιηθεί μια πτώση, που δεν είναι προσωρινή, της αξίας της επενδύσεως. Η μείωση αυτή πρέπει να προσδιορίζεται και να γίνεται για κάθε επένδυση ξεχωριστά.

3.3 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟ Δ.Λ.Π 31(Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες)

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτούντων και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τρεις γενικές μορφές κοινοπραξιών, οι οποίες είναι οι από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. Στις δύο πρώτες περιπτώσεις δεν απαιτείται η ίδρυση κάποιας εταιρίας και ούτε η τήρηση λογιστικών βιβλίων από την κοινοπραξία. Ο κάθε κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί στις δικές τους οικονομικές καταστάσεις τα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει, τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει, τις δαπάνες που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα της κοινοπραξίας. Όσον αφορά την τρίτη μορφή κοινοπραξίας απαιτείται η ίδρυση εταιρείας στην οποία κάθε κοινοπρακτών έχει συμμετοχικά δικαιώματα και κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της μονάδας. Μία τέτοιας μορφής κοινοπραξία τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία ενώ οι συνεισφορές του κοινοπρακτούντος απεικονίζονται στις δικές του οικονομικές καταστάσεις.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος πρέπει να εμφανίζονται τα δικαιώματά του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης. Αναλογική ενοποίηση είναι μία μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης σύμφωνα με την οποία το μερίδιο του κοινοπρακτούντος σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ενοποιείται στη βάση «γραμμή προς γραμμή» με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος.

Ο κοινοπρακτών πρέπει να γνωστοποιεί τα μερίδιά του, τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει σε σχέση με τα δικαιώματά του σε κοινοπραξίες, κάθε κεφαλαιακή δέσμευση του και την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

Ανακεφαλαιώνοντας, επιχειρήσεις οι οποίες δεν αποτελούν θυγατρικές κάποιου ομίλου έχουν τη δυνατότητα να συνδεθούν με επιχειρήσεις ενός ομίλου.

3.4 ΔΛΠ 1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σε αυτό το συγκεκριμένο πρότυπο θεωρούμε σκόπιμο να αναφερθούμε αρχικά στο πλαίσιο κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων.

Α) Πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων στην προσπάθειά της να συρρικνώσει τις διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων από διαφορετικές χώρες δίνει προτεραιότητα στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό θα βοηθήσει τους

χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ώστε να πάρουν αποφάσεις για παράδειγμα πότε θα αγορασθεί ή θα πουληθεί μια συμμετοχή, την δυνατότητα της επιχείρησης να εξοφλήσει τα δάνειά της, πως θα διανεμόνται τα κέρδη. Συνήθως οι Οικονομικές Καταστάσεις βασίζονται στο Ιστορικό κόστος και πως επανακτείτε. Ωστόσο τα ΔΛΠ δίνουν περισσότερο σημασία και στο κεφάλαιο και πως διατηρείται.

Το πλαίσιο ασχολείται κυρίως με :

1. Το σκοπό των Οικονομικών Καταστάσεων.

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να δίνουν πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης.

Η χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης φαίνεται από τον Ισολογισμό και δείχνει αν μια εταιρεία έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί τους οικονομικούς της πόρους αποτελεσματικά και να είναι σε θέση να καλύψει τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Η αποδοτικότητα μιας επιχείρησης φαίνεται από την κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης όπου υπάρχουν για την δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές από τα ενεργητικά της στοιχεία.

Οι μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης φαίνονται από τις καταστάσεις ταμιακών ροών και τις μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων. Εκεί αντανακλάται η ικανότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές και να τις χρησιμοποιεί.

2. Τις βασικές παραδοχές σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων.

Πάνω σε αυτό πρέπει να αναφέρουμε ότι πρέπει να ισχύουν δύο αρχές:

Η αυτοτέλεια^[25] των χρήσεων όπου κάθε λογιστικό γεγονός πρέπει να καταχωρείται όταν πραγματοποιείται και όχι όταν εισπράττεται ή πληρώνεται.

Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της επιχείρησης όπου θα διαφαίνεται αν η επιχείρηση θα συνεχίσει ή όχι στο μέλλον την δραστηριότητά της. Στην δεύτερη περίπτωση οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποτυπωθούν διαφορετικά.

3. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατυπώνονται σωστά ώστε να γίνονται κατανοητές και να μην είναι πολύπλοκες. Οι πληροφορίες που δίνουν πρέπει να είναι συναφείς δηλαδή να παρουσιάζονται ανάλογα με τη φύση τους και τη σπουδαιότητά τους. Επίσης είναι απαραίτητο οι οικονομικές καταστάσεις να έχουν αξιοπιστία και να αναφέρονται στην ουσία και όχι στον τύπο. Για παράδειγμα αν η επιχείρηση εισπράττει ενοίκια από ακίνητα που δεν είναι ιδιοκτησία της, αλλά έχει την ωφέλεια, πρέπει να τα περιλαμβάνει στις καταστάσεις της. Το στοιχείο της συγκρισιμότητας ασφαλώς αποτελεί και ένα ποιοτικό χαρακτηριστικό των οικονομικών καταστάσεων. και όταν μιλάμε για συγκρισιμότητα αναφερόμαστε στη δυνατότητα που έχει ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων να τις συγκρίνει με αυτές άλλων επιχειρήσεων. Πάνω σε αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι οι πληροφορίες και τα λογιστικά γεγονότα πρέπει να παρουσιάζονται έγκαιρα (έστω και αν δεν είναι αξιόπιστες) και παρόμοια μεταξύ των επιχειρήσεων.

Αν οι επιχειρήσεις ακολουθήσουν τα παραπάνω βήματα θα είναι σίγουρες ότι έχουν μια σωστή ακριβές και δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων.

4. Τα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων και η καταχώρησή τους

Περιουσιακά Στοιχεία :

Τα περιουσιακά στοιχεία είναι ελεγχόμενοι από την επιχείρηση πόροι, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος από τα οποία θα δημιουργηθούν έσοδα στο μέλλον. Από αυτό προκύπτει ότι :

- Τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι ενσώματα ή ασώματα.
- Ο έλεγχος σε αυτά δεν σημαίνει αυτόματα και τον έλεγχο ιδιοκτησίας.
- Λογιστικά γεγονότα που θα γίνουν στο μέλλον δεν αναφέρονται ως περιουσιακό στοιχείο.
- Οι αναμενόμενες ωφέλειες από τα περιουσιακά στοιχεία αποτυπώνονται με άμεση ή έμμεση εισροή ταμιακών διαθεσίμων.

Για να καταχωρηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο στον Ισολογισμό πρέπει να έχει μία αξία καθορισμένη(αξιόπιστη) και ότι θα επιφέρει οικονομικά οφέλη από αυτό στο μέλλον.

Υποχρεώσεις :

Οι υποχρεώσεις είναι παρούσες δεσμεύσεις της επιχείρησης από λογιστικά γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός των οποίων θα καταλήξει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη[26].

Δηλαδή:

- Οι υποχρεώσεις είναι οφειλές προς τους τρίτους.
- Προκύπτουν από την παραλαβή περιουσιακών στοιχείων ή με τη δέσμευση για αγορά αυτών.
- Ο διακανονισμός της υποχρέωσης ,θα γίνει με εκροή μετρητών ή με παροχή υπηρεσιών ή με μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή με αντικατάσταση της υποχρέωσης με άλλη ή μετατροπή υποχρέωσης σε κεφάλαιο.
- Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις εφόσον πληρούν τον ορισμό τους.

Μια υποχρέωση καταχωρείται στον Ισολογισμό όταν έχουμε εκροή πόρων, που περιέχουν οικονομικά οφέλη, και αποτιμούνται αξιόπιστα. Η καταχώριση μιας υποχρέωσης συνδέεται είτε με καταχώριση στοιχείων ενεργητικού είτε με καταχώριση εξόδων.

Μία υποχρέωση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό αν οι δαπάνες αφορούν οφέλη που δεν έχουν εισρεύσει[27].

Καθαρή θέση :

Ως ίδια κεφάλαια χαρακτηρίζεται το απομένον δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης μετά την αφαίρεση των υποχρεώσεων[28].

Στα ίδια κεφάλαια περιέχονται οι εισφορές των μετόχων, τα αδιανέμητα κέρδη, τα αποθεματικά που κρατούνται από τα κέρδη. Βέβαια τα αποθεματικά μπορούν να αυξηθούν και από την ενίσχυση του κεφαλαίου της επιχείρησης από τους εταίρους. Το ποσό που εμφανίζουν τα ίδια κεφάλαια στον Ισολογισμό μόνο συμπτωματικά μπορεί να ανταποκριθεί στην αγοραία αξία της επιχείρησης.

Εισόδημα :

Εισόδημα είναι οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών, αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων που καταλήγουν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων. Στο εισόδημα σίγουρα δεν περιλαμβάνονται οι εισφορές των Εταίρων μέσα στη χρήση.

Δηλαδή:

- Το Εισόδημα περιλαμβάνει έσοδα και κέρδη.
- Τα έσοδα είναι τακτικά[29] (από τις δραστηριότητες της επιχείρησης) και έκτακτα

- Στο εισόδημα περιλαμβάνονται και τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη, προερχόμενα από αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων σε πραγματικές τιμές. Το εισόδημα με τη σειρά του καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης όταν προκύπτει αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με την αύξηση περιουσιακών στοιχείων, είτε με μείωση των υποχρεώσεων και η αύξηση αυτή μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα .

Έξοδα :

Έξοδα είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη μέσα στη λογιστική χρήση που έχουν τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή με τη δημιουργία υποχρεώσεων (που καταλήγουν σε μειώσεις των Ιδίων Κεφαλαίων).

- Δηλαδή τα έξοδα ανακύπτουν τόσο κατά τη δράση της επιχείρησης στη λογιστική χρήση (μισθοί ,αποσβέσεις ,κόστος πωλήσεων), όσο και από γεγονότα έκτακτα όπως πυρκαγιές.
- Στα έξοδα περιλαμβάνονται και οι μη πραγματοποιηθείσες ζημιές όπως για παράδειγμα οι συναλλαγματικές διαφορές.

Τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης όταν προκύπτει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οποία συνδέεται είτε με μείωση περιουσιακού στοιχείου είτε με αύξηση υποχρεώσεως και η μείωση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Τα έξοδα μπορούν να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης ώστε να συσχετίζονται με τα έσοδα.

Αυτό που πρέπει να προσεχθεί είναι όταν τα οφέλη πρόκειται να προκύψουν σε πολλές περιόδους τότε και τα αντίστοιχα έξοδα καταχωρούνται με έναν παρόμοιο τρόπο.

Δαπάνες που δεν έχουν σχέση με οικονομικά οφέλη πηγαίνουν κατευθείαν στα αποτελέσματα χρήσης.

5. Αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων.

Αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών με τα οποία τα ποσά

καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι πιο συνηθισμένες αρχές αποτίμησης είναι:

- του Ιστορικού κόστους, σύμφωνα με την οποία τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται με την αξία που δόθηκε για την απόκτησή τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή στα ποσά των μετρητών που αναμένεται να πληρωθούν.
- Του τρέχοντος κόστους, όπου τα περιουσιακά στοιχεία υπολογίζονται με την τιμή που θα αγοραζόταν τώρα. Παρόμοια οι υποχρεώσεις υπολογίζονται με το ποσό που θα χρειαζόταν τώρα για να κανονιστεί η υποχρέωση .
- Της ρευστοποιήσιμης αξίας, όπου τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό που θα πωλούνταν κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού. Παρόμοια οι υποχρεώσεις υπολογίζονται στο ποσό που θα χρειαζόταν στην σύνταξη του Ισολογισμού για να κανονιστεί η υποχρέωση.
- Της παρούσας αξίας, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία θα καταχωρούνται στην παρούσα αξία που αναμένεται από τις ταμιακές εισροές στο μέλλον. Οι υποχρεώσεις αντίστοιχα υπολογίζονται στην παρούσα αξία που των μελλοντικών ταμιακών εκροών που αναμένεται να απαιτηθεί για να κανονισθεί η υποχρέωση.

Η πιο συνηθισμένη βάση αποτίμησης είναι αυτή του ιστορικού κόστους αλλά στην πράξη υπάρχει συνδυασμός με τις άλλες αρχές. Έτσι τα αποθέματα υπολογίζονται στην αξία ρευστοποίησης αν είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως (ιστορικό κόστος),τα χρεόγραφα στην τρέχουσα αξία τους και οι υποχρεώσεις προς το προσωπικό όταν αποχωρεί στην παρούσα αξία τους.

6. Τις έννοιες του Κεφαλαίου και της διατήρησής του
Εδώ μπορούμε να διακρίνουμε:

α) την οικονομική έννοια του κεφαλαίου σύμφωνα με την οποία κέρδος πραγματοποιείται αν το ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της χρήσης είναι πάνω από το αντίστοιχο ποσό στην αρχή της χρήσης. Το κέρδος μπορεί να αποτιμάται είτε σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες είτε σε μονάδες σταθερής αγοραστικής δύναμης. Έτσι στην πρώτη περίπτωση έχουμε κέρδος αν αυξηθεί το ονομαστικό κεφάλαιο στην χρήση. Τυχόν ανατιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελούν κέρδος παρά μόνο αν ανατιμηθούν. Στη δεύτερη περίπτωση κέρδος θεωρείται η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων πέρα του γενικού επιπέδου τιμών. Η αύξηση μέχρι το επίπεδο τιμών θεωρείται διατήρηση του κεφαλαίου και συνεπώς τμήμα των ιδίων κεφαλαίων.

β) τη φυσική έννοια του κεφαλαίου αν η φυσική παραγωγική δυναμικότητα στο τέλος της χρήσης υπερβαίνει αυτή που υπήρχε κατά την αρχή της χρήσεως. Όλες οι μεταβολές στις τιμές που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης, θεωρούνται μεταβολές στην αποτίμηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας και αντιμετωπίζονται ως αναπροσαρμογές διατήρησης του κεφαλαίου και περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια και όχι στο κέρδος.

3.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ (
Δ.Π.Χ.Π) 3

“Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 “οι ενοποιήσεις επιχειρήσεων πρέπει να λογιστικοποιούνται χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες μεθόδους: τη συγχώνευση των δικαιωμάτων και τη μέθοδο της αγοράς ή απόκτησης. Μολονότι το ΔΛΠ 22 περιόρισε τη χρήση της μεθόδου της συγχώνευσης των δικαιωμάτων κατηγοριοποιώντας τη ως συνένωση δικαιωμάτων, αναλυτές και χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θεωρούσαν ως δεδομένη την ύπαρξη των δύο μεθόδων στην αντιμετώπιση παρόμοιων συναλλαγών, εξασθενώντας το βαθμό συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σε αντίθεση με τα παραπάνω, υπήρχαν υποστηρικτές οι οποίοι θεωρούσαν αναγκαία την ύπαρξη περισσότερων της μίας μεθόδου λογιστικής απεικόνισης των ενοποιήσεων, έχοντας ως στόχο τη δημιουργία κινήτρων και μεθόδων με σκοπό την επίτευξη του επιθυμητού λογιστικού αποτελέσματος, ειδικότερα όταν η χρήση αυτών των δύο μεθόδων παρήγαγαν διαφορετικά αποτελέσματα σε σημαντικό βαθμό.

Όλα τα παραπάνω, σε συνδυασμό με την απαγόρευση της μεθόδου της συγχώνευσης των δικαιωμάτων στην Αυστραλία, τον Καναδά και τις Η.Π.Α, αποτέλεσαν κίνητρο για την Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να επανεξετάσει τη χρήση των παραπάνω μεθόδων και θεωρώντας σημαντικό βήμα την εναρμόνιση με την Αυστραλία και τις Η.Π.Α να απαγορεύσουν αυτή τη μέθοδο.

Πέραν όμως του προαναφερθέντος προβλήματος στο πεδίο της λογιστικής αντιμετώπισης των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων εμπίπτουν επίσης θέματα όπως η λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας και της απόκτησης ασώματων ακινητοποιήσεων, η μεταχείριση του ποσού της υπέρβασης των δικαιωμάτων της εξαγοράστριας επιχείρησης επί της δίκαιης τιμής των αναγνωρίσιμων στοιχείων του καθαρού ενεργητικού σε σχέση με το κόστος απόκτησης και τέλος η αναγνώριση των υποχρεώσεων στην περίπτωση παύσης ή μείωσης της δραστηριότητας της αποκτώμενης επιχείρησης.

Επιπλέον, το ΔΛΠ 22 περιελάμβανε μία επιλογή σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής της μεθόδου της αγοράς: τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν, καθώς και οι υποχρεώσεις που καταχωρούνται μπορούσαν να αποτιμηθούν είτε χρησιμοποιώντας τη βασική μέθοδο, είτε την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο. Σύμφωνα με τη βασική μέθοδο τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται στο συνολικό ποσό της πραγματικής (δίκαιης) αξίας και πάντα κατά την έκταση των δικαιωμάτων που απέκτησε η αγοράστρια εταιρία και πριν από την αγορά, λογιστική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων στο αντίστοιχο ποσοστό των δικαιωμάτων μειωσιμότητας που πιθανόν προκύπτουν. Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος αποτιμούσε τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στην πραγματική (δίκαιη) αξία τους κατά την ημερομηνία αγοράς. Η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πιστεύοντας ότι επιτρέποντας παρόμοιες συναλλαγές να αντιμετωπίζονται με διαφορετικές μεθόδους εξασθενούν τη χρησιμότητα των πληροφοριών που παρέχονται στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με αποτέλεσμα να μειώνονται σε σημαντικό βαθμό η συγκρισιμότητα και η αξιοπιστία.

Συνεπώς, αυτό το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης εκδόθηκε στα πλαίσια της προσπάθειας βελτίωσης της ποιότητας της λογιστικής αντιμετώπισης των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση:

- Στη μέθοδο της λογιστικής αντιμετώπισης της ενοποίησης,
- Στην αποτίμηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που καταχωρούνται,
- Στην καταχώρηση των υποχρεώσεων που προκύπτουν από την παύση ή μείωση των δραστηριοτήτων της αποκτώμενης επιχείρησης,
- Στη μεταχείριση του ποσού της υπέρβασης των δικαιωμάτων της εξαγοράστριας επιχείρησης επί της δίκαιης τιμής των αναγνωρίσιμων στοιχείων του καθαρού ενεργητικού σε σχέση με το κόστος απόκτησης και
- Στη λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας και των ασώματων ακινητοποιήσεων που αποκτήθηκαν.

3.5.1 Κύρια Χαρακτηριστικά του ΔΠΧΠ 3

Το ΔΠΧΠ 3:

1. απαιτεί, κατά τη λογιστική διαδικασία των ενοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων, την εφαρμογή της μεθόδου αγοράς — απόκτησης.
2. απαιτεί τον προσδιορισμό της αγοράστριας επιχείρησης σε κάθε μορφή απόκτησης, ακόμα και στις περιπτώσεις όπου η αγοράστρια επιχείρηση ενός ομίλου προσδοκεί την απόκτηση του ελέγχου ενός άλλου ομίλου.
3. απαιτεί η αγοράστρια επιχείρηση να αποτιμά το κόστος αγοράς στο σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων (που εκκρεμούν) στην πραγματική τους αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης, καθώς και οποιουδήποτε άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε από μέρος της αγοράστριας επιχείρησης με σκοπό την απόκτηση του ελέγχου επί της καθαρής περιουσίας της αποκτούμενης επιχείρησης. Επιπλέον, στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά.

4. απαιτεί από την αγοράστρια επιχείρηση να καταχωρεί ξεχωριστά κατά την ημερομηνία της αγοράς, τα αναγνωρίσιμα στοιχεία του ενεργητικού καθώς και τις υποχρεώσεις, έτσι ώστε να ικανοποιούνται τα κριτήρια καταχώρησης κατά την ημερομηνία, αδιαφορώντας πότε (πριν την ημερομηνία απόκτησης) καταχωρήθηκαν από την αποκτώμενη επιχείρηση στις οικονομικές της καταστάσεις, μόνο όταν:

- ένα στοιχείο μη ασώματο είναι πιθανόν να σχετίζεται με μελλοντικά οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν στην αγοράστρια επιχείρηση και η αποτίμηση τους στην πραγματική αξία είναι αξιόπιστη.
- μία υποχρέωση μη ενδεχόμενη είναι πιθανόν να σχετίζεται με μελλοντικές εκροές από την αγοράστρια και η αποτίμηση τους στην πραγματική αξία είναι διαθέσιμη και αξιόπιστη.
- πρόκειται για άυλο περιουσιακό στοιχείο, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 38 (Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία), το οποίο δεν αποτελεί τμήμα συνεχιζουσας παραγωγικής διαδικασίας και μία ενδεχόμενη υποχρέωση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

5. απαιτεί τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που ικανοποιούν τα παραπάνω κριτήρια καταχώρησης, να αποτιμούνται αρχικώς από την αγοράστρια επιχείρηση στην πραγματική τους αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους, αγνοώντας ως ένα βαθμό τα όποια δικαιώματα μειοψηφίας.

6. απαιτεί την υπεραξία που προκύπτει κατά τη διαδικασία της αγοράς, να καταχωρείται από την αγοράστρια ως περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης και να αποτιμάται ως υπέρβαση του κόστους αγοράς επί των δικαιωμάτων της αγοράστριας επιχείρησης. Επιπλέον, να καταχωρούνται σύμφωνα με το παραπάνω (4) στην καθαρή πραγματική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της αποκτώμενης επιχείρησης.

7. Καταργεί τη διενέργεια παγίων αποσβέσεων επί της υπεραξίας αγοράς και εισάγει την υποχρεωτική ετήσια -ή και συχνότερη αν οι συνθήκες το επιβάλλουν -εξέταση μεταβολής της αξίας της, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων).

8. Απαιτεί, η αγοράστρια επιχείρηση να επανεξετάσει την αναγνωρισιμότητα και την αποτίμηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της αποκτούμενης επιχείρησης και την αποτίμηση του κόστους της αγοράς, αν τα δικαιώματα της αποκτούμενης επιχείρησης στην καθαρή πραγματική αξία, καταχωρήθηκαν σύμφωνα με το (4), υπερβαίνουν το κόστος της αγοράς. Οποιαδήποτε διαφορά παραμένει μετά την επανεξέταση πρέπει να καταχωρείται, άμεσα, από την αγοράστρια επιχείρηση ως κέρδος ή ζημία

9. Απαιτεί, οι γνωστοποιήσεις των πληροφοριών να επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου να αξιολογούν το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα αυτών :

- I. των επιχειρηματικών ενοποιήσεων οι οποίες λαμβάνουν χώρα στην τρέχουσα οικονομική χρήση,
- II. των επιχειρηματικών ενοποιήσεων οι οποίες λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, αλλά πριν την έγκριση για δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων και

III. ορισμένων επιχειρηματικών ενοποιήσεων οι οποίες έλαβαν χώρα σε προηγούμενες οικονομικές χρήσεις.

10. Απαιτεί, οι γνωστοποιήσεις των πληροφοριών να επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τις μεταβολές της υπεραξίας κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν 2190/20.

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι γνωστό ότι οι επιχειρήσεις για την αντιμετώπιση του ανταγωνισμού και την καλύτερη λειτουργία τους εδώ και πολλά χρόνια προσπαθούν να γίνουν όσο το δυνατόν περισσότερο ισχυρές, είτε με την συγκέντρωση ή και την εξειδίκευση της παραγωγής, με τελικό σκοπό, όταν επιτύχουν ολοκληρωτική συγκέντρωση, να ελέγξουν την κατανάλωση είτε ως μονοπώλια είτε ως άλλου είδους συγκεντρωτικές οικονομικές μονάδες.

Το φαινόμενο αυτό γίνεται ολοένα και εντονότερο, και ειδικά στον 21^ο αιώνα μας, όπου η επιχείρηση είναι αναγκασμένη να επιβιώσει σε ένα περιβάλλον σύγχρονο, εντονότατα επηρεασμένο από τις νέες τεχνολογίες και τηλεπικοινωνίες, με πολύ μεγάλο ανταγωνισμό. Είναι αναγκασμένη πλέον η επιχείρηση να κινείται σε μια ανοιχτή, σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία, με όλες τις συνέπειες, είτε αρνητικές είτε θετικές. Για το λόγο αυτόν, ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις προσπαθούν να γίνουν ισχυρότερες μέσω της συνένωσής τους με άλλες.

Παρακολουθούμε, λοιπόν, συνεχώς να δημιουργούνται ολοένα και περισσότεροι όμιλοι επιχειρήσεων, να γίνονται ολοένα και περισσότερες εξαγορές και συγχωνεύσεις επιχειρήσεων (βιομηχανικών, τραπεζικών παροχής υπηρεσιών, κλπ), με απώτερο σκοπό να έχουν καλύτερο ανταγωνισμό, να μειώσουν τα κόστη τους, να πετύχουν οικονομίες κλίμακας λόγω μαζικών αγορών και γενικά να κατορθώσουν να πετύχουν αυτό που στο μάρκετινγκ αναφέρεται ως συγκριτικό πλεονέκτημα.

Μεταξύ των πολλών οικονομικών σχημάτων και συνασπισμών που μπορούν να δημιουργηθούν συνήθως μεταξύ ανωνύμων εταιρειών (αναφέρονται οι ανώνυμες εταιρείες γιατί αυτές έχουν μεγάλη συγκέντρωση κεφαλαίων), είναι η συγκέντρωση από μια εξ αυτών της πλειοψηφικής συμμετοχής στις άλλες, με αποτέλεσμα να μπορεί να τις ελέγχει.

Η απόκτηση της πλειοψηφικής συμμετοχής μπορεί να γίνει είτε μέσω του χρηματιστηρίου, είτε με άλλη εξαγορά των μετοχών τους. όταν δημιουργηθεί ένα τέτοιο σχήμα, τότε λέμε ότι έχουμε μια ομάδα ή ένα group επιχειρήσεων και η επιχείρηση η οποία ασκεί τον έλεγχο ονομάζεται ιθύνουσα εταιρεία ή εταιρεία ελέγχου. (holding company, parent company).Οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι ελεγχόμενες καλούνται εξαρτημένες επιχειρήσεις (subsidiaries).

4.1.1 Η πλειοψηφική συμμετοχή μπορεί να είναι απόλυτη ή σχετική:

Απόλυτη συμμετοχή υπάρχει όταν η ιθύνουσα εταιρεία κατέχει μετοχές οι οποίες εκπροσωπούν πάνω από το μισό του μετοχικού κεφαλαίου, ενώ η σχετική όταν οι μετοχές που κατέχει εκπροσωπούν μικρότερο από το μισό από του μετοχικού κεφαλαίου. Τότε το ερώτημα είναι πως μπορεί να ελέγχει την πλειοψηφία της Γενικής Συνέλευσης της εξηρημένης εταιρείας. Αυτό συμβαίνει σε εταιρείες όπου υπάρχει διασπορά των μετοχών σε τέτοιο βαθμό έτσι ώστε, αν κάποιος μέτοχος κατέχει μόνος του, π.χ. το 30% των μετοχών και το υπόλοιπο το κατέχουν 1000 άλλοι μέτοχοι, τότε ο κάτοχος του 30% μπορεί να ελέγξει τη Γ.Σ., γιατί οι υπόλοιποι 1000 μέτοχοι δεν μπορούν να συνενωθούν και να συνεννοηθούν στις αποφάσεις τους.

4.1.2 Η πλειοψηφική συμμετοχή μπορεί να είναι άμεση ή έμμεση:

Άμεση πλειοψηφική συμμετοχή υπάρχει όταν η ιθύνουσα εταιρεία κατέχει η ίδια τις μετοχές των εξαρτημένων εταιρειών.

Έμμεση πλειοψηφική συμμετοχή υπάρχει όταν οι μετοχές των εξαρτημένων εταιρειών κατέχονται από άλλη εξαρτημένη εταιρεία η οποία όμως είναι άμεσα εξαρτημένη και συνεπώς ελεγχόμενη από την ιθύνουσα εταιρεία.

Σπουδαίο ρόλο, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια, στη δημιουργία του δεσμού της συμμετοχής και του group των επιχειρήσεων παίζει ο λόγος κατοχής της πλειοψηφικής συμμετοχής. Αν η πλειοψηφική συμμετοχή από την ιθύνουσα εταιρεία είναι απλώς τοποθέτηση κεφαλαίων για επικερδείς σκοπούς, τότε ο σύνδεσμος αυτός είναι χαλαρός. Αν, αντίθετα, η πλειοψηφική συμμετοχή είναι διαρκής και μόνιμη με κύριο σκοπό τον έλεγχο της εξηρημένης εταιρείας, τότε δημιουργείται, όπως θα δούμε στη συνέχεια να αναφέρεται και στο νόμο, ο δεσμός αυτός της συμμετοχής.

4.2 ΜΕΘΟΔΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ (ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ) ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ

1. Μέθοδος της αποτίμησης στο Κόστος κτήσεως.

Η ελληνική νομοθεσία κατά την μέθοδο αυτή, η επιχείρηση που κατέχει μετοχές ή μερίδια συμμετοχής στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης, εμφανίζει στα βιβλία της την αξία των μετοχών ή μεριδίων στο κόστος που τα απέκτησε, με την ίδια δε αξία εμφανίζονται τα ενεργητικά αυτά στοιχεία και σε επόμενες χρονικές περιόδους, εκτός αν η εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία προβλέπει την αποτίμησή τους στην τρέχουσα τιμή. Ως αξία ή κόστος κτήσεως νοείται το ποσό που κατέβαλε η συμμετέχουσα επιχείρηση είτε απευθείας στην εταιρία στην οποία το κεφάλαιο συμμετέχει (κατά την σύσταση ή μετέπειτα αύξησή του), είτε σε τρίτους, μέχρι τότε μετόχους.

Σε περίπτωση που κατά την έναρξη μιας χρήσεως η επιχείρηση κατείχε μετοχές ή μερίδια μιας άλλης επιχείρησης, στη συνέχεια δε και κατά τη διάρκεια της χρήσεως έκανε αγορές μετοχών ή μεριδίων της ίδιας άλλης επιχείρησης σε διαφορετικές τιμές, όπως επίσης έκανε και πωλήσεις των στοιχείων αυτών, ο προσδιορισμός της αξίας κτήσεως των μετοχών ή μεριδίων που εξακολουθούν να υπάρχουν κατά το τέλος της χρήσεως (δηλ. αυτών που δεν έχουν πωληθεί) γίνεται με μια από τις παραδεκτές παραλλαγές της τιμής κτήσεως, δηλ. του σταθμικού μέσου όρου, του κινητού μέσου όρου, της F.I.F.O., της L.I.F.O. κ.τ.λ..

2. Μέθοδος καθαρής θέσης:

Κατά την μέθοδο αυτή ο λογαριασμός της επένδυσης χρεώνεται αρχικά με το κόστος κτήσεως των μετοχών. Στη συνέχεια ο λογαριασμός προσαρμόζεται περιοδικά προς τις επερχόμενες μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας εταιρείας .

Η μέθοδος αυτή έναντι της προηγούμενης παρουσιάζει το πλεονέκτημα της συνεχούς παρακολουθήσεως της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συμμετοχών μιας επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις. Παρά το πλεονέκτημα όμως αυτό, αμφισβητείται η χρησιμότητα και της πληροφορίας αυτής, και τούτο για τους εξής λόγους:

- Η λογιστική καθαρή θέση μιας επιχείρησης καθορίζεται με βάση τις παραδεκτές λογιστικές αρχές (αρχή της συντηρητικότητας, του ιστορικού κόστους κ. λ. π.). Η καθαρή όμως θέση που καθορίζεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν αποδίδει την πραγματική αξία της επιχείρησης που προκύπτει αφού αποτιμηθεί η επιχείρηση ως σύνολο, με αναγνώριση ενδεχόμενης φήμης -πελατείας.

- Η λογιστική καθαρή θέση θα διαφέρει, κατά πάσα πιθανότητα, και από την τρέχουσα χρηματιστηριακή αξία της επιχειρήσεως (αν πρόκειται για Α.Ε. με εισηγμένες μετοχές), δεδομένου ότι η αξία αυτή διαμορφώνεται ή επηρεάζεται από ξένους παράγοντες προς την εταιρεία .

Το μειονέκτημα της μεθόδου αυτής: η επιχείρηση που κατέχει τις μετοχές (γενικότερα η συμμετέχουσα), οφείλει κατά την αποτίμησή τους να αυξάνει την αξία τους, κάθε φορά που αυξάνει η εσωτερική λογιστική αξία της καθαρής θέσης της εταιρίας στην οποία μετέχει και να πιστώνει ταυτόχρονα και ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως μ' ένα έσοδο που δεν είναι βέβαιο αν και τότε θα περιέλθει σ' αυτήν.

3.Μέθοδος της τρέχουσας αξίας:

Η μέθοδος της τρέχουσας αξίας στηρίζεται στην αντίληψη της λογιστικής της τρέχουσας αξίας. Με την μέθοδο αυτή ο λογαριασμός της επένδυσης προσαρμόζεται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού στην τρέχουσα αξία των χρεογράφων.

4.3 ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΓΙΑ ΤΙΣ Α.Ε ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ (κωδ. ν. 2 190/20):

Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, καθώς και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους.

β) Ως τρέχουσα τιμή, για την εφαρμογή αυτού του νόμου, θεωρείται:

1) Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους (μετοχές, ομολογίες κ.τ.λ.), ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά το τελευταίο μήνα της χρήσεως.

2) Για τις μετοχές ανωνύμων εταιριών, που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην Α.Ε.) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης των κινητών αξιών επιλέγεται από την εταιρία από τις μεθόδους της περίπ. 7 της παρ. 2.2205 του άρθρου Ι του π.δ. 1123/80 (σ.σ. Γεν. Λογ. Σχέδιο) και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση. Αλλαγή της εφαρμοζόμενης μεθόδου δεν επιτρέπεται.

Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 "προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων" του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του π.δ. 1123/80, με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών κατά κατηγορία τίτλων, που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 του ίδιου π.δ.

Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνεται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, σύμφωνα με τα παραπάνω, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων, που εμφανίζονται στους πιο πάνω αντίθετους λογαριασμούς, με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογισμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής ς προ βλέψεως), είτε με πίστωση των υπολογισμών του λογαριασμού 84.00 έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων του π.δ. 1123/80.

Όσον αφορά την εσωτερική λογιστική αξία π.χ. μιας μετοχής αυτή ισούται με το πηλίκο του συνόλου της καθαρής θέσης προς τον αριθμό των μετόχων, η δε εσωτερική λογιστική αξία της συμμετοχής μιας επιχείρησης σε Α.Ε. είναι το γινόμενο του αριθμού των κατεχόμενων μετοχών επί την εσωτερική λογιστική αξία μιας μετοχής.

Στον φορολογικό εντούτοις τομέα ισχύουν ρυθμίσεις που δεν εναρμονίζονται και εξακολουθούν να μην εναρμονίζονται σε όλη την έκταση με τις ρυθμίσεις του ν. 2190/20 και μετά την προαναφερθείσα τροποποίησή του. Συγκεκριμένα στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, Κ.Β.Σ., καθώς και στην σχετική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα εξής σε σχέση με την αποτίμηση των συμμετοχών κατά την απογραφή:

1) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσης (η ίδια ακριβώς ρύθμιση προβλέπεται στην εταιρική νομοθεσία).

2) Οι μετοχές ανωνύμων εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή ανώνυμης εταιρίας αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους (βασική διαφορά από την εταιρική νομοθεσία).

Συνεπώς με βάση τις διατάξεις των δύο νομοθεσιών (ν. 2190/20 και Ε.Γ.Λ.Σ.) αφενός, και Κ.Β.Σ. αφετέρου, οι διαφοροποιήσεις τους στην αποτίμηση των συμμετοχών παρουσιάζονται ως εξής κατά τύπο εταιρίας:

1) Μορφή – τύπος εταιρείας : Α.Ε. με εισηγμένες μετοχές

Αποτίμηση με 2190\`20 :στην κατ'είδος χαμηλότερη

Αποτίμηση με Κ.Β.Σ. :όμοια

2) Μορφή – τύπος εταιρείας :2) Α.Ε. με μη εισηγμένες μετοχές, Ε.Π.Ε, Ο.Ε., Ε.Μ.Ε., ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΙ.

Αποτίμηση με 2190\`20 :στην κατ'είδος χαμηλότερη

Αποτίμηση με Κ.Β.Σ. : στην κτήση τους

Από τα παραπάνω παρατηρείται το φαινόμενο που υπήρχε και παλαιότερα, δηλ. της ύπαρξης διαφορετικής ρυθμίσεως στις δύο νομοθεσίες (φορολογική και εταιρική), παρά το γεγονός ότι η νέα φορολογική νομοθεσία καθώς και οι επανειλημμένες τροποποιήσεις της εταιρικής νομοθεσίας εξάλειψαν σε άλλα θέματα τις διαφορές (αποτίμηση αποθεμάτων, απόσβεση Φήμης — Πελατείας κ.λ.π.) και εναρμονίστηκαν αυτές οι δύο νομοθεσίες προς τις προβλέψεις του Ε.Γ.Λ.Σ. Συνεπώς και μετά τις παραπάνω τροποποιήσεις και εναρμονίσεις εξακολουθεί να υπάρχει το ερώτημα και το δίλημμα ποια δέσμη διατάξεων (της φορολογικής ή της εταιρικής νομοθεσίας) υπερισχύει σε περιπτώσεις που οι δύο νομοθεσίες διαφέρουν στο θέμα της αποτίμησης των συμμετοχών.

Κλείνοντας την παράγραφο αυτή, τη σχετική με την αποτίμηση στο κόστος κτήσεως, παρατηρούμε, ότι από πλευράς ελληνικής νομοθεσίας, οι εμφανιζόμενες στους ισολογισμούς αξίες συμμετοχών είναι ενδεχόμενο να μην αντιπροσωπεύουν ούτε αμιγείς τιμές κτήσεως, ούτε αμιγείς τρέχουσες αξίες τους, έστω και αν πρόκειται για εφαρμογή διατάξεων του ίδιου κλάδου νομοθεσίας (εταιρικής ή φορολογικής), αλλά ένα κράμα αξιών κτήσεως, ή κατά πλάσμα αξιών κτήσεως, ή τρεχουσών αξιών .

Ανεξάρτητα όμως από τις αδυναμίες της ελληνικής νομοθεσίας, το μειονέκτημα της μεθόδου της αποτιμήσεως στο κόστος κτήσεως, είναι ότι και αν ακόμη αυτή εφαρμοζόταν με συνέπεια, θα αδυνατούσε να πληροφορήσει για το ύψος της πραγματικής απόδοσης της επένδυσης σε συμμετοχές, καθώς και για την τρέχουσα λογιστική αξία αυτών των συμμετοχών. Είναι εντούτοις γνωστό, ότι οι μέτοχοι και οι εταίροι γενικότερα, όπως οι δανειστές ή οι μελλοντικοί επενδυτές, ενδιαφέρονται για την τρέχουσα χρηματοοικονομική θέση και την απόδοση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο **ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ** **ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ε.Ε. με την 7^η οδηγία του συμβουλίου της Ε.Ε.(83\349\ΕΟΚ) εφάρμοσε την έννοια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και υιοθετήθηκαν στην Ελλάδα με τις διατάξεις των άρθρων 90 έως 109 στον κ.ν 2190\1920 <Περί Ανωνύμων εταιρειών>. Παρακάτω περιγράφεται η ενοποίηση επιχειρήσεων σύμφωνα με τον κ.ν 2190\1920.

5.2 Ανάγκη για την κατάρτιση ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων:

Εάν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις νομικά αυτοτελείς ή ξεχωριστά πρόσωπα ενδέχεται από οικονομική άποψη η αυτοτέλεια στην πραγματικότητα να είναι περιορισμένη ή και να έχει ολοκληρωτικά εκλείψει.

Οικονομικές μονάδες νομικά αυτοτελείς όμως οικονομικά αυτοτελείς εμφανίζονται όταν η μία από τις μονάδες αυτές κατευθύνει την δράση άλλης ή άλλων νομικά αυτοτελών μονάδων λόγω συμμετοχής της πρώτης στο κεφάλαιο της άλλης ή των άλλων μονάδων, ή λόγω της δυνατότητας που έχει να ορίζει στις άλλες τα μέλη του οργάνου που λαμβάνει τις αποφάσεις. Έτσι κάνουμε λόγο για όμιλο ή ομάδα επιχειρήσεων ή επιχειρήσεις συγκροτήματος δηλαδή για επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο οικονομικών συμφερόντων

Η μελέτη των ετησίων οικονομικών καταστάσεων που οι εταιρείες υποχρεούνται να καταρτίζουν για να οδηγήσουν σε ορθά συμπεράσματα πρέπει να γίνουν οι αναγκαίες προσαρμογές. Από οικονομική άποψη θα πρέπει να αντιμετωπισθούν ως μια επιχείρηση. Οι καταστάσεις δε που καταρτίζονται ονομάζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. (consolidated financial statements)

Οι Λογιστικές παραισθήσεις που δημιουργούνται εάν δεν καταρτιστούν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής :

α) Στους ισολογισμούς των επιμέρους εταιρειών:

1) Ένα τμήμα του συνολικού κεφαλαίου των εταιριών δεν ανταποκρίνεται στην θεώρηση των μονάδων του ομίλου ως ενιαία επιχείρηση.

2) Αγορά περιουσιακών στοιχείων (εμπορεύσιμων ή παγίων) που μια εταιρία του ομίλου πραγματοποιεί από άλλη εταιρία του ομίλου θεωρείται ότι από νομική άποψη αποτελεί τέλεια αγορά και αντίστοιχα πώληση για την άλλη εταιρία .

3) Αν η μια εταιρία του ομίλου έχει απαίτηση κατά άλλης εταιρίας του Ομίλου και καταρτισθούν ξεχωριστοί ισολογισμοί για καθεμιά εταιρία, στον ισολογισμό της πρώτης το σχετικό ποσό θα εμφανισθεί στο ενεργητικό, ενώ στον ισολογισμό

της δεύτερης το ίδιο ποσό θα εμφανισθεί στο παθητικό. Αντίθετα, αν καταρτισθεί ενοποιημένος ισολογισμός δεν θα εμφανιστεί ούτε απαίτηση, ούτε υποχρέωση, αφού απαίτηση ή υποχρέωση έναντι της ίδιας της οικονομικής μονάδας δεν νοείται.

4) Η συμμετοχή μιας εταιρίας σε μια άλλη εμφανίζεται στον ισολογισμό της πρώτης σε αξία που είναι άσχετη με την αξία της ίδιας συμμετοχής που προκύπτει με βάση την καθαρή θέση την καθαρή θέση της άλλης εταιρίας.

β) Στα αποτελέσματα των επιμέρους εταιριών:

1) Αγοραπωλησίες μεταξύ των εταιριών του ομίλου θεωρούνται από νομική άποψη τέλειες και επιφέρουν τα αποτελέσματα που επιφέρει η αντίστοιχη πράξη με οποιονδήποτε τρίτο έξω από τον όμιλο, δηλαδή (για την πωλούσα εταιρία) κέρδος αν η τιμή πώλησεως είναι μεγαλύτερη από το Κόστος ή ζημία αν αυτή είναι μικρότερη από τον τελευταίο.

2) Γενικότερα τα έσοδα μιας εταιρίας του ομίλου από συναλλαγές με εταιρία του ίδιου ομίλου, από νομική άποψη έχουν την ίδια μεταχείριση που έχουν τα έσοδα από συναλλαγές με οποιονδήποτε τρίτο, ενώ αν πρόκειται να καταρτισθούν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χρειάζονται αναμόρφωση .

3) Αν μια εταιρία συμμετέχει σε άλλη και καταρτισθούν ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις, στις οικονομικές καταστάσεις της συμμετέχουσας δεν θα εμφανισθεί το σύνολο των αποτελεσμάτων της άλλης εταιρίας, αλλά το τμήμα των αποτελεσμάτων αυτών που διανέμονται.

5.3 ΠΟΙΕΣ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ) ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ :

Κατά το άρθρο 100 παρ. Ι του ν. 2190/20 (που προστέθηκε με το π.δ. 498/87) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- τον ενοποιημένο ισολογισμό
- τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσεως και
- το ενοποιημένο προσάρτημα των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν ενιαίο σύνολο.

Όπως φαίνεται από την παραπάνω διατύπωση, δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων και συνεπώς οι υποκείμενες σε ενοποίηση εταιρίες δεν είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν ενοποιημένο πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, ενώ είναι υποχρεωμένες οι επιμέρους εταιρίες στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν να περιλαμβάνουν και τον πίνακα διαθέσεως των αποτελεσμάτων τους. Έτσι αν έχουμε τρεις εταιρίες υποκείμενες σε ενοποίηση των οικονομικών τους καταστάσεων, κάθε μία από αυτές είναι υποχρεωμένη, εκτός από τις άλλες ετήσιες οικονομικές της καταστάσεις (ισολογισμό, αποτελέσματα χρήσεως, προσάρτημα), να δημοσιεύει και πίνακα διαθέσεως των αποτελεσμάτων· της, αλλά δεν υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης και δημοσίευσης ενοποιημένου πίνακα διαθέσεως των αποτελεσμάτων.

Αντίθετα υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης (αρ. 90 παρ. 2 και 107 παρ. 3). (Όπου στη συνέχεια γίνεται παραπομπή σε άρθρα, ή χρήσιμο ποιείται ο όρος νόμος· χωρίς άλλη μνεία, υπονοείται ο νόμος 2190/20, όπως διαμορφώθηκε για να προσαρμοσθεί στις οδηγίες της Ε.Ο.Κ.).

Κατά τον νόμο για την διάρθρωση των ενοποιημένων οικονομικών 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. 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.

Με άλλη διάταξη ορίζονται οι κανόνες αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Έτσι ορίζεται αφενός ότι τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτιμώνται με ομοιόμορφες μεθόδους και σύμφωνα με τους κανόνες αποτίμησης του αρ. 42ε παρ. 14 και του αρ. 43 και αφετέρου ότι η επιχείρηση που καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζει τις ίδιες μεθόδους αποτίμησης με εκείνες που εφαρμόζει για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεών της.

5.4 Εισαγωγικές έννοιες και επεξηγήσεις όρων

Συμμετοχές:

Ορισμός:

Κατά την ελληνική νομοθεσία ως συμμετοχές ορίζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων αυτών και αποκτώνται με σκοπό διαρκούς κατοχής τους (αρ. 42ε παρ.5 και Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο παρ.2.2. 112, περιπτ. 1 και με βάση τον 2190\1920). οι συμμετοχές περιλαμβάνουν τις κατεχόμενες από μια επιχείρηση μετοχές ανωνύμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε., καθώς και τις εταιρικές μερίδες σε εταιρίες άλλων νομικών μορφών. Οι συμμετοχές με την παραπάνω έννοια αποτελούν κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στοιχείο του πάγιου ενεργητικού (κωδικός 18, συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις) και διακρίνονται σύμφωνα με αυτό σε:

Οι συμμετοχές διακρίνονται :

- Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (κωδικός 18.00)
- Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις (κωδικός 18.01)

Σε περίπτωση που οι κατεχόμενες μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια δεν πληρούν σωρευτικά τις παραπάνω δύο προϋποθέσεις τότε χαρακτηρίζονται είτε:

- Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (κωδικός 18.15 και 18.16)
- Χρεόγραφα (κωδικός 34.00)

Κατά τον νόμο (αρ.42^ε,παρ.5) συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι:

Συνδεδεμένες επιχειρήσεις :

1) Οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Τέτοια σχέση υπάρχει όταν μια επιχείρηση (μητρική):

α. έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μια άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, ή

β. ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής, ή Συμμετοχές των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής), ή

γ. ασκεί δεσπύζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).

Υπάρχει δεσπύζουσα επιρροή όταν η μητρική επιχείρηση δια θέτει είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω Τρίτων, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ταυτόχρονα ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Υπολογισμός κατεχόμενου κεφαλαίου

Για να προσδιορισθεί το κατεχόμενο από την εταιρία ποσοστό κεφαλαίου μιας άλλης εταιρίας, υπολογίζεται ο λόγος της ονομαστικής αξίας των κατεχόμενων μετοχών ή μεριδίων προς το συνολικό κεφάλαιο της άλλης εταιρίας, ανεξάρτητα από το αν είναι καταβεβλημένο ή οφειλόμενο και παραπέρα αν αφορά κεφάλαιο κοινών μετοχών, ή προνομιούχων χωρίς δικαίωμα ψήφου μετοχών κ.ο.κ.

Μητρική επιχείρηση:

Είναι η επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές επιχειρήσεις με βάση μια τουλάχιστον από τις τέσσερις σχέσεις που αναπτύξαμε στην παράγραφο αυτή. Άλλοι χρησιμοποιούμενοι όροι είναι: ιθύνουσα, ή κυρίαρχη, ή ηγέτιδα, ή ελέγχουσα επιχείρηση.

Θυγατρική επιχείρηση:

Είναι η επιχείρηση που ελέγχεται μ' έναν τουλάχιστον από τους παραπάνω τέσσερις τρόπους από μια ή περισσότερες μητρικές. Άλλοι χρησιμοποιούμενοι όροι είναι: εξαρτημένη, υποτελής, ελεγχόμενη, παραφυάδα.

Είναι ενδεχόμενο μια θυγατρική επιχείρηση να είναι ταυτόχρονα και μητρική, όταν και η ίδια έχει θυγατρική ή θυγατρικές επιχειρήσεις. Στην περίπτωση αυτή οι τελευταίες θεωρούνται και θυγατρικές της κορυφαίας μητρικής και χαρακτηρίζονται ως έμμεσες θυγατρικές ή υποθυγατρικές, ή θυγατρικές δεύτερης βαθμίδας.

Όμιλος ή ομάδα επιχειρήσεων:

Χαρακτηρίζεται το σύνολο των επιχειρήσεων που συνδέονται με τις σχέσεις που αναφέραμε, δηλ. ο όμιλος ή ομάδα επιχειρήσεων αποτελείται από την μητρική επιχείρηση και τις θυγατρικές ή εξαρτημένες ή συνδεδεμένες (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δ.Λ.Π. αρ. 27), καθώς και από επιχειρήσεις που παρόλο ότι δεν συνδέονται μεταξύ τους με σχέση μητρικής — θυγατρικής, εντούτοις έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση, ή τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανά τους αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα.

Συγγενής επιχείρηση:

Χαρακτηρίζεται η επιχείρηση στην οποία το κεφάλαιο με ποσοστό τουλάχιστον 10% συμμετέχει με άλλη επιχείρηση (συμμετέχουσα), η οποία ταυτόχρονα ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διαχείριση και την οικονομική πολιτική της πρώτης.

Στον νόμο δεν προσδιορίζεται η έννοια της ουσιώδους επιρροής (εκτός από την περίπτωση που αναφέρουμε παρακάτω), το Δ.Λ.Π. όμως (I.A.S. Νο 28) θεωρεί ότι η ύπαρξη της επιρροής αυτής αποδεικνύεται συνήθως με μια ή περισσότερες από τις παρακάτω σχέσεις:

- α. Με την εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο ή άλλο παρόμοιο όργανο της συγγενούς.
- β. Με την συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής της συγγενούς.
- γ. Με την ύπαρξη σημαντικών συναλλαγών μεταξύ των δύο επιχειρήσεων.
- δ. Με την ανταλλαγή διευθυντικών στελεχών.
- ε. Με την παροχή σημαντικών τεχνικών πληροφοριών.

Κατά την ελληνική νομοθεσία (αρ.106 παρ,εδ.2), η άσκηση ουσιώδους επιρροής από μια επιχείρηση σε άλλη τεκμαίρεται όταν η συμμετοχή της πρώτης είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετοχών ή των εταίρων της άλλης επιχείρησης.

Πρέπει πάντως να σημειωθεί, ότι, όπως αναφέρεται και στο νόμο, η περίπτωση της επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση αποτελεί υποπερίπτωση της γενικότερης εννοίας της συμμετοχής για την οποία το απαιτούμενο ελάχιστο ποσοστό του κατεχόμενου κεφαλαίου είναι 10%. Για το λόγο αυτό και για την ύπαρξη σχέσεως συγγένειας το απαιτούμενο ελάχιστο ποσοστό είναι 10% όπως ήδη αναφέραμε, δεδομένου ότι κάτω από το ποσοστό αυτό δεν υπάρχει η έννοια της συμμετοχής. Σε περίπτωση εξάλλου που υπάρχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση, ο νόμος απαιτεί “αυτή η συμμετοχή ίνα) περιλαμβάνεται σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο “Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις”, το οποίο περιλαμβάνεται στην κατηγορία “Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις” του ενοποιημένου ισολογισμού.

Δικαιώματα μειοψηφίας:

Είναι το τμήμα της λογιστικής καθαρής θέσης περιλαμβανομένων και των αποτελεσμάτων μιας θυγατρικής επιχείρησης, που αναλογεί στους μετόχους ή εταίρους της που δεν ανήκουν στον όμιλο ή ομάδα των επιχειρήσεων. Όταν οι εκτός ομίλου ή ομάδας μέτοχοι ή εταίροι δεν είναι μειοψηφία, χρησιμοποιείται ο όρος «δικαιώματα τρίτων».

5.5 Η ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία οι κατηγορίες επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ενοποίηση των οικονομικών τους καταστάσεων έχουν ως εξής:

1) Η εκάστοτε μητρική επιχείρηση καθώς και όλες οι θυγατρικές της. Επιπλέον οι θυγατρικές εταιρίες των θυγατρικών της, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων, όταν είτε η μητρική επιχείρηση, είτε μία ή περισσότερες θυγατρικές της επιχειρήσεις, έχουν την εταιρική μορφή της ανώνυμης εταιρίας, ή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ή της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρίας. (αρ. 90 παρ.

2) Πρέπει να τονίσουμε, ότι η έννοια της υποκείμενης σε ενοποίηση θυγατρικής εταιρίας δεν περιορίζεται στον δεύτερο βαθμό, αλλά προχωρεί απεριόριστα, δεδομένου ότι κατά την έβδομη οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αρ. 3 παρ. 2) προς την οποία προσαρμόστηκε η ελληνική νομοθεσία, κάθε επιχείρηση που είναι θυγατρική μιας θυγατρικής επιχείρησης λογίζεται θυγατρική της μητρικής επιχείρησης η οποία είναι επικεφαλής των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ενοποίηση.

3) Σε ενοποίηση υπόκειται επίσης κάθε επιχείρηση που υπόκειται στο ελληνικό δίκαιο εφόσον:

- Η επιχείρηση αυτή, καθώς και μία ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με σχέση μητρικής - θυγατρικής έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση, ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους.
- Τα διοικητικά, διαχειριστικά, ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με σχέση μητρικής -θυγατρικής αποτελούνται από τα Ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά την διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Και στις παραπάνω περιπτώσεις για να είναι υποκείμενες σε ενοποίηση οι επιχειρήσεις, θα πρέπει μια ή περισσότερες απ' αυτές να έχει τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε., ή Ε.Μ.Ε. (αρ. 96 παρ. 1 και 2).

Κατά τον νόμο οι διατάξεις που εφαρμόζονται για την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων εφαρμόζονται, με ορισμένες εξαιρέσεις, και για την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

5.6 ΠΟΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΧΟΥΝ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Με την προϋπόθεση ότι υπάρχουν δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις, των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις, με βάση τις σχέσεις που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο, υπόκειται σε ενοποίηση, ποια από τις δύο ή περισσότερες αυτές επιχειρήσεις έχει την υποχρέωση να καταρτίσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (ενοποιημένο ισολογισμό, ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσεως, προσάρτημα) και ενοποιημένη έκθεση διαχειρίσεως του ομίλου;

Η απάντηση στο παραπάνω ερώτημα είναι ότι την υποχρέωση που αναφέραμε έχει:

1. Η μητρική, όταν υπάρχει σχέση μητρικής — θυγατρικής (ή θυγατρικών). Για να είναι όμως μια μητρική υποχρεωμένη να καταρτίσει τις ενοποιημένες καταστάσεις και την έκθεση διαχείρισεως του ομίλου, θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

Η μητρική να διέπεται από το ελληνικό δίκαιο

Η μητρική ή μια ή περισσότερες από τις θυγατρικές της να έχουν μια από τις τρεις εταιρικές μορφές που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο (Α.Ε.,

Ε.Π.Ε. ή Ε.Μ.Ε.).

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:

- Σύνολο ισολογισμού 3.700.000 €

- Καθαρός κύκλος εργασιών 7.400.000 €

- Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσεως, 500 άτομα. Όταν μια από τις υποκείμενες σε ενοποίηση επιχειρήσεις είναι εταιρία και αξιόγραφα εκδόσεως της έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήριο αξιών, που λειτουργεί σε Κράτος — μέλος της Ε.Ο.Κ., η υποχρέωση για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υφίσταται ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν οι προϋποθέσεις των παραπάνω ορίων.

2. Η μεγαλύτερη επιχείρηση, σε περίπτωση που δεν υπάρχει σχέση μητρικής — θυγατρικής, αλλά δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση (κατόπιν συμβάσεως ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους), ή τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανά τους αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα

Κριτήριο για τον καθορισμό της μεγαλύτερης επιχείρησης αποτελεί το σύνολο του ενεργητικού κάθε επιχείρησης από τις συγκρινόμενες, υπολογιζόμενο με βάση το άθροισμα των στοιχείων Α έως και Ε του ενεργητικού του υποδείγματος του Ε.Γ.Λ.Σ.. Οι λοιπές επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται ως μικρότερες υποχρεούνται να παρέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες στην επιχείρηση που ως μεγαλύτερη καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, την ίδια δε υποχρέωση έχουν οι θυγατρικές, στην περίπτωση που η υποχρέωση καταρτίσεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων προκύπτει από την ύπαρξη σχέσεως μητρικής — θυγατρικής.

5.7 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Στον νόμο αναφέρονται εξαντλητικά οι περιπτώσεις στις οποίες παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση καταρτίσεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Παρακάτω αναφέρουμε μερικές από τις περιπτώσεις αυτές:

α) Απαλλάσσεται η μητρική ανώνυμη εταιρία επενδύσεων — χαρτοφυλακίου ή διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, εφόσον:

- Κατά την διάρκεια της χρήσεως δε είχε άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διοίκηση της θυγατρικής επιχειρήσεως,
- Δεν άσκησε το δικαίωμα ψήφου κατά το διορισμό οργάνων της θυγατρικής, που αναφέρει ο νόμος, κατά την διάρκεια της χρήσεως, καθώς και των πέντε

προηγούμενων χρήσεων (ο νόμος επίσης προβλέπει υπό ποιες προϋποθέσεις εξακολουθεί η απαλλαγή, παρά την άσκηση του δικαιώματος αυτού),

β) Απαλλάσσεται η μητρική επιχείρηση όταν το σύνολο των υποκείμενων σε ενοποίηση επιχειρήσεων δεν υπερβαίνει τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο (3.700.000 € 7.400.000 € 500 άτομα).

γ) Απαλλάσσεται η μητρική επιχείρηση που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο και ταυτόχρονα είναι η ίδια θυγατρική επιχείρηση, εφόσον η μητρική της επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο Κράτους — μέλους της ΕΟΚ στις εξής περιπτώσεις:

- Η μητρική επιχείρηση είναι κάτοχος όλων των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης, ή
- Η μητρική επιχείρηση κατέχει το 90% τουλάχιστον των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης και οι λοιποί μέτοχοι ή εταίροι της ενέκριναν την απαλλαγή.

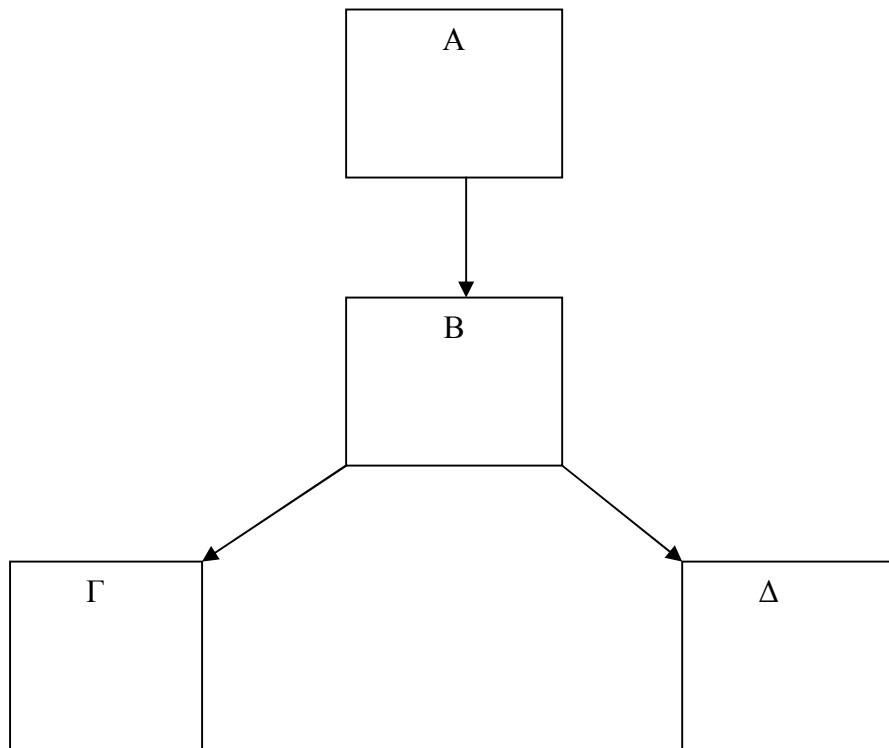
Εφόσον μια μητρική εντάσσεται σε μια από τις παραπάνω δύο περιπτώσεις, η απαλλαγή της επέρχεται μόνον εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος.

Η περίπτωση γ αποδίδεται σχηματικά παρακάτω:

Κορυφαία μητρική διεπόμενη από το δίκαιο κράτους- μέλους της Ε.Ε και:

- συμμετοχή 100% ή
- συμμετοχή 90% και συμφωνία της μειοψηφίας 10% για απαλλαγή. (Α)

Ενδιάμεση μητρική και ταυτόχρονα θυγατρική διεπόμενη από το ελληνικό δίκαιο.(Β)



Αν η ενδιάμεση μητρική — θυγατρική Β δεν υπάγεται σε μια από τις παραπάνω 2 περιπτώσεις (κατοχή του 100% ή του 90% του κεφαλαίου και έγκριση της απαλλαγής από το 10%), μπορεί να απαλλαγεί από την υποχρέωση ενοποίησης, εφόσον το 10% τουλάχιστον του καλυφθέντος κεφαλαίου της απαλλασσόμενης επιχείρησης δεν έχει ζητήσει, το αργότερο έξι μήνες πριν από το τέλος της χρήσεως, την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και εφόσον συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος.

Τέλος, αν η ενδιάμεση μητρική Β υπάγεται σε μια από τις παραπάνω 2 περιπτώσεις, αλλά η κορυφαία μητρική Α δεν διέπεται από το δίκαιο Κράτους — μέλους, μπορεί και πάλι να απαλλαγεί από την υποχρέωση ενοποίησης, υπό προϋποθέσεις που θέτει επί της ο νόμος.

5.8 ΣΕ ΠΟΙΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΜΗΝ ΣΥΜΠΕΡΙΛΗΦΘΕΙ ΣΤΗΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Μια επιχείρηση μπορεί να μην συμπεριληφθεί στην ενοποίηση, στις εξής περιπτώσεις:

1) Όταν παρουσιάζει επουσιώδης ενδιαφέρον σε σχέση με τον επιδιωκόμενο με την ενοποίηση σκοπό, που είναι η εμφάνιση της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση,

2) Όταν συντρέχει μια ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις:

Α) Αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί που θίγουν ουσιαστικά την άσκηση από την μητρική επιχείρηση των δικαιωμάτων της στην Περιουσία ή στη διαχείριση της προς ενοποίηση επιχείρησης, ή την άσκηση της ενιαίας διεύθυνσης (όταν πρόκειται για επιχείρηση που έχει τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση),

Β) Οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν είναι δυνατόν να συγκεντρωθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις,

Γ) Οι μετοχές ή τα μερίδια της προς ενοποίηση επιχείρησης κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβασή τους (στην περίπτωση αυτή, ελλείπει ουσιώδες στοιχείο της έννοιας της συμμετοχής).

Τέλος, πρόσθετη περίπτωση δυνατότητας να μη συμπεριληφθεί μια επιχείρηση στην ενοποίηση προβλέπει το αρ. 99

5.9 ΣΕ ΠΟΙΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΕΝ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ(ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΕΞΑΙΡΕΣΗ)

Κατά τον νόμο, μια ή περισσότερες από τις επιχειρήσεις που υπόκειται σε ενοποίηση δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, όταν ασκούν δραστηριότητες τόσο διαφορετικές, ώστε η ενσωμάτωσή τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις να έρχεται σε αντίθεση με την επιβαλλόμενη υποχρέωση εμφανίσεως της πραγματικής εικόνας των επιχειρήσεων του ομίλου.

Σ' αυτήν δηλ. την περίπτωση η ενοποίηση θα αλλοίωνε την πραγματική εικόνα του ομίλου. Ο ίδιος όμως ο νόμος διευκρινίζει, ότι 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 αποκλεισμού των επιχειρήσεων αυτών από την ενοποίηση.

Αντίθετα, δραστηριότητες όπως leasing , factoring , διαχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων, διαχείριση υπηρεσιών πληροφορικής, ή άλλες παρόμοιες δραστηριότητες μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν δευτερεύουσες υπηρεσίες ή άμεση προέκταση της τραπεζικής δραστηριότητας. Επομένως σ' έναν όμιλο επιχειρήσεων, που αποτελείται από τραπεζική επιχείρηση ή επιχειρήσεις, και επιχειρήσεις που επιδίδονται στις παραπάνω δραστηριότητες, δεν θα υπήρχε αντίρρηση για την ενοποίηση των οικονομικών τους καταστάσεων, εφόσον συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις του νόμου (πρβλ. και Οδηγία 86/635/ΕΟΚ για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων).

Εντούτοις το Δ.Λ.Π. 27 ·Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Απεικόνιση των Συμμετοχών σε θυγατρικές Επιχειρήσεις , σε αντίθεση με όσα αναφέραμε στην παράγραφο αυτή (που απορρέουν από τις διατάξεις της 7%1 οδηγίας της ΕΟΚ και της προσαρμοσμένης προς αυτήν εταιρικής μας νομοθεσίας), θεωρεί μη δικαιολογημένη την εξαίρεση από την ενοποίηση θυγατρικών επιχειρήσεων που ασκούν διαφορετική δραστηριότητα. Το επιχείρημα του Δ.Λ.Π. είναι ότι με την υπαγωγή και αυτών των επιχειρήσεων στην ενοποίηση παρέχεται καλύτερη πληροφόρηση, δεδομένου ότι η διαφορά στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορεί να υπερκερασθεί με την παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών στο ενοποιημένο προσάρτημα. Βλέπει έτσι κανείς δύο διαμετρικά αντίθετες απόψεις στο ίδιο θέμα, τονίζεται όμως, ότι η άποψη που ενσωματώθηκε στη νομοθεσία μας είναι αυτή που αναπτύξαμε (υποχρεωτική εξαίρεση) και που αποτελεί προς την 7 Οδηγία της Ε.Ο.Κ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

6.1 ΑΠΟ ΤΙ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι ενοποιημένες οικονομικές αποτελούνται από:

Α) τον ενοποιημένο ισολογισμό

Β) την ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων και

Γ) το ενοποιημένο προσάρτημα, το οποίο περιλαμβάνει διευκρινήσεις και πληροφορίες οι οποίες συμπληρώνουν τις πληροφορίες, που παρέχονται από τις δύο προηγούμενες καταστάσεις.

Οι παραπάνω καταστάσεις αποτελούν κατά το νόμο ενιαίο σύνολο και συνοδεύονται από την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισεως. Το περιεχόμενο του ενοποιημένου προσαρτήματος και της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισεως προσδιορίζεται από το νόμο, ενώ η κατάρτιση και η κατανόηση των δύο αυτών εγγράφων δεν απαιτεί γνώσεις του μηχανισμού των λογιστικών εγγραφών. Αντίθετα η κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού και της ενοποιημένης κατάστασης αποτελεσμάτων βασίζεται στο μηχανισμό της διπλογραφικής ή διγραφικής μεθόδου, για αυτό και στη συνέχεια εξετάζεται η τεχνική της κατάρτισεως των δύο βασικών αυτών ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων.

Η δομή των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων γίνεται σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και λαμβάνονται υπόψη οι αναγκαίες προσαρμογές που επιβάλλονται από τις ιδιομορφίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις . Αυτό σημαίνει ότι εφαρμόζονται τα υποδείγματα του ΕΓΛΣ με τις ιδιαιτερότητες της ενοποίησης.

Επειδή οι υποκείμενες σε ενοποίηση επιχειρήσεις εξακολουθούν να διατηρούν τη νομική τους αυτοτέλεια και αυθυπαρξία, βάση για επιβολή του φόρου εισοδήματος, της διανομής μερίσματος κλπ δεν αποτελεί ο ενοποιημένος ισολογισμός και ο ενοποιημένος λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, αλλά οι αντίστοιχες ετήσιες λογιστικές καταστάσεις (ισολογισμοί και λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως) των επιμέρους επιχειρήσεων του ομίλου. Η κατάρτιση επομένως των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων γίνεται για άλλους λόγους που έχουμε ήδη προαναφέρει. Θα Πρέπει επίσης να σημειωθεί, ότι ενώ ο ετήσιος ισολογισμός μιας επιχειρήσεως του ομίλου συνδέεται με και απορρέει από τον ισολογισμό της ίδιας επιχειρήσεως του προηγούμενου έτους, ο ενοποιημένος ισολογισμός ενός ομίλου για μια συγκεκριμένη χρήση δεν συνδέεται με τον ενοποιημένο ισολογισμό του ίδιου ομίλου για την προηγούμενη χρήση, δεδομένου ότι, ο ενοποιημένος ισολογισμός κάθε χρήσεως προκύπτει από τη συνάθροιση των ισολογισμών κάθε χρήσεως των επιμέρους εταιριών του ομίλου, ύστερα από ορισμένες προσαρμογές.

6.2 Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Αρχές που διέπουν την τεχνική κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων:

α) Αρχή της συνέπειας των μεθόδων ενοποίησης

Η αρχή αυτή καθιερώνεται με την διάταξη του άρθρου 104 παρ.2 η οποία ορίζει ότι οι μέθοδοι αποτίμησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από την μια χρήση στην άλλη

β) Αρχή της απεικόνισης των ενοποιημένων επιχειρήσεων ως μιας επιχείρησης.

οι ενοποιημένες καταστάσεις απεικονίζουν την περιουσιακή διάρθρωση, την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση σαν να πρόκειται για μια μόνο επιχείρηση.

Από την αρχή απορρέουν οι ακόλουθες επιμέρους αρχές:

- 1) Η αρχή της εξάλειψης των διαιτηρικών χρεαπαιτήσεων
- 2) Η αρχή της εξάλειψης των διαιτηρικών εσόδων εξόδων
- 3) Η αρχή εξάλειψης των διαιτηρικών κερδοζημιών

γ) Η αρχή που υπαγορεύει να αναφέρονται στο προσάρτημα οι σημαντικές παρεκκλίσεις από τις παραπάνω αρχές

Κάθε παρέκκλιση από τις παραπάνω αρχές 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 ενοποιημένο προσάρτημα.

δ) Η αρχή που επιτρέπει την παρέκκλιση από τις παραπάνω αρχές

οι παρεκκλίσεις από τις 3 αρχές επιτρέπονται μόνο όταν τα σχετικά ποσά είναι ασήμαντα σε σχέση με την θεμελιώδη αρχή της 'πραγματικής εικόνας'.

ε) Η αρχή που υπαγορεύει ως ημερομηνία κλεισίματος των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων την ημερομηνία κλεισίματος των ετησίων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης.

στ) Η αρχή που υπαγορεύει τη συγκρισιμότητα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

6.3 Η ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΟΥ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Την υποχρέωση για την κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού την έχει η μητρική επιχείρηση του ομίλου. Ο ενοποιημένος ισολογισμός αποτελείται από ένα σύνολο ενεργητικών στοιχείων, που απαρτίζεται από τα υποσύνολα των ενεργητικών στοιχείων της μητρικής επιχείρησης και των θυγατρικών επιχειρήσεων, αφού απαλειφθούν ορισμένα στοιχεία και από ένα σύνολο παθητικών στοιχείων, που απαρτίζεται επίσης από τα υποσύνολα των παθητικών στοιχείων της μητρικής και της θυγατρικής ή θυγατρικών. Η ισότητα των σκελών, ενεργητικού παθητικού, του ενοποιημένου ισολογισμού, προέρχεται αφενός από το γεγονός, ότι ο ισολογισμός αυτός Προκύπτει από την συνάθροιση σκελών ισολογισμών που είναι μεταξύ τους ίσα (στα πλαίσια κάθε

ισολογισμού) και αφετέρου από το γεγονός, ότι όταν ένα ποσό αφαιρείται — απαλείφεται π.χ από το ενεργητικό σκέλος του ισολογισμού μιας επιχειρήσεως του ομίλου, μητρικής ή θυγατρικής, το ίδιο ποσό αφαιρείται από το παθητικό σκέλος, από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς, του ισολογισμού της ίδιας ή άλλης επιχειρήσεως του ομίλου. Επομένως η διαδικασία και η τεχνική ενοποιήσεως βασίζεται στους γνωστούς μηχανισμούς της διπλογραφίας ή διγραφίας.

Όλα τα παραπάνω μπορούν να αποδοθούν απλά ως εξής:

$$E_{\mu} = \Pi_{\mu} + K\Pi_{\mu}$$

$$E_{\theta} = \Pi_{\theta} + K\Pi_{\theta}$$

Πρόσθεση κατά μέλη $E_{\mu} + E_{\theta} = \Pi_{\mu} + \Pi_{\theta} + K\Pi_{\theta}$

Αφαίρεση της αξίας X $E_{\mu} + E_{\theta} - X = \Pi_{\mu} + \Pi_{\theta} + K\Pi_{\theta} - X$

Όπου E, Π, ΚΠ είναι τα στοιχεία της βασικής λογιστικής ισότητας, οι δείκτες μ και θ υποδηλώνουν αντίστοιχα τα στοιχεία της μητρικής και της θυγατρικής, δηλαδή, E_{μ} = ενεργητικό της μητρικής, Π_{θ} = παθητικό θυγατρικής, $K\Pi_{\theta}$ = καθαρή περιουσία θυγατρικής.

Η διαδικασία της κατάρτισης ενός ενοποιημένου ισολογισμού έχει να κάνει με τα στοιχεία που απαλείφονται από τους επιμέρους ισολογισμούς των επιχειρήσεων του ομίλου καθώς και τυχόν δοσοληψίες που λαμβάνουν χώρα μεταξύ των επιχειρήσεων του ομίλου.

Αναλυτικότερα:

α) Από το ενεργητικό του ισολογισμού της μητρικής απαλείφεται ο λογαριασμός των Συμμετοχών, αφού ο λογαριασμός αυτός δεν αντιπροσωπεύει παρά την απαίτηση της μητρικής στα καθαρά ενεργητικά στοιχεία (ενεργητικά — παθητικά στοιχεία) των θυγατρικών επιχειρήσεων, τα οποία όμως στοιχεία θα περιληφθούν αυτούσια στον ενοποιημένο ισολογισμό. Η διατήρηση της λογιστικής ισότητας μετά την απόλειψη του λογαριασμού των Συμμετοχών επιτυγχάνεται με την ταυτόχρονη απόλειψη από τον λογαριασμό ή τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης των θυγατρικών επιχειρήσεων του ποσοστού που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής.

β) Συμψηφισμός των αμοιβαίων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταξύ των εταιριών του ομίλου (διεταιρικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων). Η λογική της εξάλειψης με τον συμψηφισμό της απαίτησης της μιας εταιρίας με την αντίστοιχη υποχρέωση της άλλης εταιρίας του ομίλου, είναι ότι εφόσον κατά την ενοποίηση οι επιμέρους επιχειρήσεις του ομίλου αντιμετωπίζονται, οικονομικά, σαν μια επιχείρηση, δεν είναι νοητή η ύπαρξη απαιτήσεων και υποχρεώσεων έναντι της ίδιας μονάδας. Από λογιστική άποψη η εξάλειψη των διεταιρικών αυτών χρεαπαιτήσεων επιτυγχάνεται λόγω του ότι το ποσό που είναι π.χ καταχωρημένο ως απαίτηση στο ενεργητικό του ισολογισμού της μητρικής, λόγω παροχής απ' αυτήν δανείου στη θυγατρική, στο ισολογισμό της θυγατρικής το ίδιο ποσό θα εμφανισθεί ως υποχρέωση της στην πλευρά του παθητικού. Συνεπώς αν το σχετικό ποσό εξαλειφθεί από το ενεργητικό του ισολογισμού της μητρικής, το ίδιο ποσό αφαιρεθεί από το παθητικό του ισολογισμού της θυγατρικής και τα υπόλοιπα στοιχεία, ενεργητικού και παθητικού, των δύο εταιριών προστεθούν κατά λογαριασμό και εμφανισθούν στον ενοποιημένο ισολογισμό, αυτός θα είναι ισοσκελισμένος.

γ) Εξάλειψη ποσών που οφείλονται σε άλλες διαιτητικές συναλλαγές και εμφάνιση των επηρεαζόμενων λογαριασμών με τα ποσά που θα είχαν αν δεν είχαν γίνει οι συναλλαγές αυτές. Με άλλα λόγια, οι συναλλαγές αυτές θεωρούνται ότι δεν έγιναν και οι λογαριασμοί επανέρχονται στην προηγούμενη τους κατάσταση, δηλαδή, στην κατάσταση που ήταν πριν γίνουν οι συναλλαγές αυτές.

δ) Ενδεχόμενο κατά την ενοποίηση να παραστεί ανάγκη διενέργειας αναπροσαρμογών, λόγω μη συμπτώσεως π.χ της αξίας κτήσεως της συμμετοχής με την εσωτερική λογιστική της αξία.

Από την άποψη της ακολουθούμενης λογιστικής διαδικασίας για την ενοποίηση, θα πρέπει να επισημάνουμε τα ακόλουθα:

Η λογιστική διαδικασία της ενοποίησης, δηλαδή, οι απαλείψεις, οι αναπροσαρμογές, κλπ, καθώς και οι μεταφορές των στοιχείων των επιμέρους ισολογισμών στον ενοποιημένο ισολογισμό δεν γίνονται με εγγραφές στα βιβλία των επιχειρήσεων του ομίλου, τα οποία έτσι μένουν ανεπηρέαστα από τη διαδικασία αυτή. Η λογιστική διαδικασία γίνεται έξω από τα λογιστικά βιβλία των προς ενοποίηση επιχειρήσεων του ομίλου με:

α) την κατάρτιση ενός πίνακα ενοποίησης, είτε

β) με την διενέργεια λογιστικών εγγραφών σε ξεχωριστή σειρά βιβλίων, ημερολογίου - καθολικού, από τις οποίες θα προκύψουν τα λογιστικά μεγέθη που θα περιληφθούν στον ενοποιημένο ισολογισμό ή σε άλλη ενοποιημένη λογιστική κατάσταση.

Για να μπορέσει η μητρική να ανταποκριθεί στην υποχρέωση της για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει η θυγατρική οι θυγατρικές να της παράσχουν τα αναγκαία στοιχεία και πληροφορίες. Η αναγκαία και αυτονόητη αυτή προϋπόθεση επιβλήθηκε και νομοθετικά και αντίστροφα μπορεί μια επιχείρηση να μην συμπεριληφθεί στην ενοποίηση, όταν μεταξύ άλλων, οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν είναι δυνατόν να συγκεντρωθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις.

6.4 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σκοπός της ενοποίησης είναι η ανακεφαλαιωτική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων ενός ομίλου. Αυτό επιτυγχάνεται με την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών ενός ομίλου επιχειρήσεων σαν να ήταν μια επιχείρηση.

Η τεχνική της καταρτίσεως των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων περιορίζεται μόνο στον τύπο και στην μορφή αυτών, όπως και στις αναγκαίες λογιστικές διαδικασίες, καθώς το ουσιαστικό μέρος αυτών εκτίθεται στην παρούσα εργασία ως τεχνική της ενοποίησης.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ενοποιημένο ισολογισμό, την ενοποιημένη κατάσταση των αποτελεσμάτων και το ενοποιημένο προσάρτημα μαζί με τις ενοποιημένες καταστάσεις πρέπει να καταρτίζεται και η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης.

Είναι γνωστό ότι η μητρική επιχείρηση έχει την υποχρέωση κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης,

ενώ οι εξαρτημένες επιχειρήσεις υποχρεούνται να παράσχουν στην μητρική τις αναγκαίες πληροφορίες.

Σημειώνεται ότι ο νόμος 2190\1920 δεν αναφέρει ποιο είναι το αρμόδιο και υπεύθυνο για την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όργανο, αντίθετα καθορίζει ποια πρόσωπα υπογράφουν τις καταρτιζόμενες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το ίδιο ακριβώς συμβαίνει και με την σχετική διάταξη της 7^{ης} οδηγίας E.O.K..

Κατά τη γνώμη μας η υποχρέωση κατάρτισης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης ανήκει στο Διοικητικό Συμβούλιο της μητρικής επιχείρησης.

6.4.1 Ενοποιημένος ισολογισμός

Ο ενοποιημένος ισολογισμός προκύπτει από την συνάθροιση κατά λογαριασμό των ποσών που προκύπτουν μετά από τις αναγκαίες για την ενοποίηση τακτοποιήσεις των ισολογισμών των επιχειρήσεων που υπόκεινται στην ενοποίηση.

οι τακτοποιήσεις ενοποίησης επιβάλλονται:

- 1) Από την ανάγκη του συμψηφισμού της αξίας της συμμετοχής με την αναλογούσα σε αυτή καθαρή θέση της εξαρτημένης. Έχουμε σημειώσει ότι ο κύριος άξονας της ενοποίησης είναι η αντικατάσταση του λογαριασμού της συμμετοχής με τα αντίστοιχα της καθαρής θέσης στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, κατά την αναλογία της συμμετοχής.
- 2) Από την αμοιβαία απάλειψη των διαιτητικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, δεν νοείται απαίτηση ή υποχρέωση της μιας επιχείρησης κατά ή προς άλλη του ίδιου ομίλου, δεδομένου ότι ενδιαφέρον έχει η οικονομική θέση του ομίλου ως ενιαία επιχείρηση έναντι τρίτων.
- 3) Από την ανάγκη απαλείψεως των διαιτητικών κερδών που ενδεχομένως περιλαμβάνονται σε περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων του ομίλου. Βέβαια ενδέχεται να προκύψουν και άλλες τακτοποιήσεις κατά την ενοποίηση εκείνο που έχει όμως σημασία είναι ο εντοπισμός των αμοιβαίων απαλείψεων και συμψηφισμών μεταξύ των υποκείμενων σε ενοποίηση επιχειρήσεων. Αυτό αποτελεί και την ουσία της ενοποίησης.

6.4.2 Απαραίτητα στοιχεία ενοποίησης:

α) Οι ισολογισμοί όλων των υποκείμενων στην ενοποίηση επιχειρήσεων.

β) Ο εντοπισμός και η συγκέντρωση των κονδυλίων που πρέπει να συμψηφιστούν ή να απαλειφθούν.

Η κατάρτιση εξωλογιστικών καταστάσεων ή πινάκων με κάθετη ή οριζόντια διάταξη είναι ο συνηθισμένος τύπος καταρτίσεως του ενοποιημένου ισολογισμού.

Είναι αναγκαίο να υπογραμμιστεί ότι ο ενοποιημένος ισολογισμός κάθε χρήσης δε συνδέεται προς τον ενοποιημένο ισολογισμό της προηγούμενης χρήσης δηλαδή δεν έχει σύνδεσμο ως προς το περιεχόμενο με τον προηγούμενο γιατί εξάγεται από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων του ομίλου μετά από τις σχετικές τακτοποιήσεις.

6.4.3 Ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων

Η αποδοτικότητα των επιχειρήσεων του ομίλου ως σύνολο κρίνεται από την ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

Η ενοποιημένη κατάσταση θα περιλάβει όπως άλλωστε είναι λογικό ,τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς των επιχειρήσεων που υπόκεινται στην ενοποίηση ύστερα από τις αναγκαίες τακτοποιήσεις που επιβάλλονται από την ανάγκη αμοιβαίων απαλείψεων:

- 1) των διεταιρικών μερισμάτων
- 2) των διεταιρικών πωλήσεων
- 3) των διεταιρικών εσόδων και εξόδων

Όμως πρέπει να τονίσουμε ιδιαίτερα ότι η ενοποίηση των λογαριασμών των αποτελεσμάτων γίνεται μέσα από το λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης, για τον οποίο σημειώνουμε τα εξής:

α) είναι απαραίτητο να προσδιορισθούν τα έσοδα από τις πωλήσεις (οι πωλήσεις της μιας επιχείρησης του ομίλου προς άλλη επίσης του ομίλου είναι ταυτόχρονα αγορές της τελευταίας).

β) να προσδιορισθεί επίσης το ενοποιημένο κόστος των πωληθέντων. Για να προσδιορισθεί όμως αυτό πρέπει προηγουμένως να καθοριστούν:

- § το ενοποιημένο απόθεμα ενάρξεως
- § το ενοποιημένο κόστος παραγωγής ή κόστος κτήσης
- § το ενοποιημένο απόθεμα λήξης.

Η τεχνική της ενοποιημένης κατάστασης αποτελεσμάτων δε διαφέρει από την τεχνική κατάρτισης του ενοποιημένου ισολογισμού.

Στην περίπτωση των αποτελεσμάτων τα αναγκαία στοιχεία της ενοποίησης είναι

- 1) οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων των υποκείμενων στην ενοποίηση επιχειρήσεων
- 2) ο εντοπισμός και η συγκέντρωση των κονδυλίων που πρέπει να συμψηφιστούν

6.4.4 Η δομή και η διάρθρωση του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ.

Η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως ακολουθεί ένα συγκεκριμένο τρόπο και σειρά σύμφωνα με τους τίτλους των λογαριασμών που προβλέπονται στα υποδείγματα του Ε.Γ.Α.Σ.

Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει δέκα (10) ομάδες, σε κάθε μια από τις οποίες αντιστοιχούν οι αραβικοί αριθμοί 1-9 και 0.

Οι ομάδες 1-8 καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής, η ομάδα 9 καλύπτει τις ανάγκες της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 0 καλύπτει τις ανάγκες των λογαριασμών τάξεως.

Στις ομάδες 1-3 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί ενεργητικού, στις ομάδες 4-5 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί παθητικού, στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται οι

λογαριασμοί οργανικών εξόδων κατ'είδος, στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί οργανικών εσόδων κατ'είδος, στην ομάδα 8 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί γενικής εκμεταλλεύσεως, εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, χρήσεως, αποτελεσμάτων προς διάθεση και ο λογαριασμός ισολογισμού, στην ομάδα 9 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και στην ομάδα 0 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως.

Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους κατά το εκατονταδικό σύστημα. Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογαριασμούς.

Όλοι οι λογαριασμοί (πρωτοβάθμιοι, δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι) με υπογράμμιση είναι υποχρεωτικοί. Κάθε επιχείρηση για κάθε πράξη που χρειάζεται λογιστική παρακολούθηση είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό που προβλέπεται από το σχέδιο λογαριασμών, χωρίς να έχει την δυνατότητα να δημιουργεί οποιονδήποτε άλλον. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί χωρίς υπογράμμιση χρησιμοποιούνται κατά την κρίση της οικονομικής μονάδος, όπως παρουσιάζονται στο σχέδιο λογαριασμών, ή μετά από ανάπτυξή τους σε περισσότερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

6.5 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.

Γενικά το ενοποιημένο προσάρτημα είναι ένα τμήμα των ετήσιων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όπως ακριβώς το προσάρτημα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν οι διατάξεις της 4^{ης} οδηγίας της Ε.Ε. αλλά και ο νόμος 2190\1920.

Η 7^η οδηγία της Ε.Ε., αλλά και ο νόμος 2190\1920, που απαιτεί την κατάρτιση του ενοποιημένου προσαρτήματος, του ενοποιημένου ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, ορίζει και το περιεχόμενο αυτού, το οποίο είναι παραπλήσιο προς το αντίστοιχο του προσαρτήματος κάθε απλής επιχείρησης.

Στο **προσάρτημα** των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες, που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

Το προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (ενοποιημένο προσάρτημα) περιλαμβάνει συνοπτικά τις ακόλουθες, τουλάχιστον πληροφορίες:

- Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων και των προβλέψεων.
- Πληροφορίες σχετικά με τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση (π.χ. την επωνυμία, την έδρα, ποσοστό συμμετοχής, κ.α).
- Για κάθε μια από τις επιχειρήσεις, που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, πρέπει να απαριθμούνται οι επιχειρήσεις και να εξηγούνται οι λόγοι εξαίρεσης.
- Πληροφορίες σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις (π.χ. την επωνυμία, την έδρα, ποσοστό συμμετοχής, κ.α.).
- Πληροφορίες σχετικά με το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό καθώς και αυτές που καλύπτονται με εμπράγματη ασφάλεια.
- Το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν και δεν εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, εφόσον η πληροφορία αυτή βοηθάει στην εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

- Ο ενοποιημένος κύκλος εργασιών, με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές.
- Ο μέσος όρος του προσωπικού που ασχολήθηκε και οι δαπάνες προσωπικού κατά τη διάρκεια της χρήσης από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση με ανάλυση κατά κατηγορίες.
- Η έκταση επηρεασμού των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης, σε περίπτωση που, είτε στη χρήση, είτε σε προηγούμενη χρήση, στη μέθοδο αποτίμησης, την οποία εφάρμοσαν οι επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, έγινε παρέκκλιση από τις βασικές αρχές που διέπουν την ενοποίηση για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων. Σε περίπτωση που από την παρέκκλιση αυτή αναμένεται να προκύψουν, σε επόμενες χρήσεις, ουσιώδεις φορολογικές επιβαρύνσεις για το σύνολο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, παρέχονται λεπτομερείς επεξηγήσεις.
- Η διαφορά φόρων 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, εφόσον η διαφορά αυτή είναι σημαντική και δεν εμφανίζεται στο σύνολο της, σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού του ενοποιημένου ισολογισμού.
- Πληροφορίες σχετικά με τις αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων της μητρικής επιχείρησης ή μιας από τις θυγατρικές επιχειρήσεις της.
- Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετοχών, των εταίρων και των τρίτων της παρουσίασης μια πιστής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης ενός ομίλου επιχειρήσεων.
- Για κάθε άμεση ή έμμεση (μέσω θυγατρικών ή τρίτων) συμμετοχή, αναφέρονται χωριστά: 1) η αρχική, η 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, 3) τα σύνολα τους όπως διαμορφώνονται στο τέλος της χρήσης.

6.6 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ:

Η επιχείρηση που έχει επενδύσει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης, σε ποσοστό πάνω από το 50% αυτού και έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου είναι φανερό ότι ασκεί έλεγχο στην άλλη αυτή επιχείρηση. Η ασκούσα τον έλεγχο (επενδύουσα) επιχείρηση καλείται όπως έχουμε σημειώσει και παραπάνω μητρική (parent) και η άλλη εξαρτημένη (subsidiary). Παρά τη συγγένεια μεταξύ μητρικής και εξαρτημένης αμφότερες συνεχίζουν να έχουν τη δική τους νομική προσωπικότητα και επιχειρηματική οντότητα. Είναι ξεχωριστές επιχειρήσεις που καταρτίζουν η κάθε μια τις δικές της οικονομικές καταστάσεις.

Παρά το γεγονός ότι η κάθε μια από τις παραπάνω επιχειρήσεις τηρεί ξεχωριστά λογιστικά βιβλία και καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, είναι αναγκαία η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για το ενιαίο οικονομικό σύνολο του ομίλου. Όπως έχουμε σημειώσει και στα προηγούμενα οι όμιλοι αυτοί ως επιχειρηματικοί συνδυασμοί μπορεί να αποβλέπουν σε οικονομικά, νομικά, φορολογικά ή και άλλα πλεονεκτήματα.

Η μητρική επιχείρηση πρέπει να καταρτίσει και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου των επιχειρήσεων, σαν να ήταν μια και μοναδική επιχειρηματική οντότητα. Βέβαια, πρέπει να επαναλάβουμε ότι ο έλεγχος των δικαιωμάτων ψήφου πρέπει να μην υπόκεινται σε περιορισμούς και η ενοποίηση να μην αφορά σε επιχειρήσεις με διαφορετικές και αντίθετες δραστηριότητες όπως π.χ. βιομηχανική και τραπεζική επιχείρηση.

Η απόκτηση δικαιωμάτων ψήφου από την μητρική στην εξαρτημένη μπορεί να γίνει με τους εξής τρόπους :

α) με αγορά, είτε μέσω χρηματιστηρίου είτε απ'ευθείας από άλλους μετόχους.

β) με ανταλλαγή μετοχών της μητρικής με μετοχές της εξαρτημένης. Η μητρική αυξάνει το μετοχικό της κεφάλαιο κατά την αξία των αποκτωμένων μετοχών της εξαρτημένης.

Σημειώνεται ότι ο τρόπος αυτός απόκτησης δικαιωμάτων ψήφου (μετοχών) από την μητρική απαγορεύεται από την ελληνική νομοθεσία, αφού σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 17 του νόμου 2190/1920 «θυγατρικές ανώνυμες εταιρείες κατά την έννοια του νόμου (άρθρο 42^ε παρ. 5 ν. 2190/1920) δεν έχουν δικαίωμα να επενδύσουν ούτε μέρος του δικού τους κεφαλαίου σε μετοχές μητρικής εταιρείας».

γ) με ίδρυση μιας νέας επιχείρησης που αποκτά μετοχές δύο ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων σε αντάλλαγμα μετοχών της. Ο τρόπος αυτός αποτελεί απλώς μια παραλλαγή του αμέσως προηγούμενου.

Οι τρόποι απόκτησεως των δικαιωμάτων ψήφου προσδιορίζουν και τις λογιστικές μεθόδους, που είναι αντίστοιχα:

α) Η μέθοδος αγοράς (purchase or acquisition method).

β) Η μέθοδος της κοινοπραξίας συμφερόντων (pooling of interests method or merger method).

Ένας επιχειρηματικός συνδυασμός μπορεί να είναι το αποτέλεσμα της απόκτησης του ελέγχου μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων από μια άλλη επιχείρηση ή της ενώσεως των συμφερόντων δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων.

Έλεγχος είναι η κυριότητα, άμεση ή έμμεση μέσω εξαρτημένων επιχειρήσεων, του μισού και πλέον των δικαιωμάτων ψήφου σε μια επιχείρηση(ΔΛΠ της IASC, αριθ.22 και αριθ.23).

Ένωση συμφερόντων υπάρχει, όταν η απόκτηση των δικαιωμάτων ψήφου από την μητρική, για τον έλεγχο μιας εξαρτημένης, γίνεται με ανταλλαγή μετοχών.

6.7 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

Κατά την μέθοδο της αγοράς η ιθύνουσα εταιρεία χρεώνει το λογαριασμό της συμμετοχής με την τρέχουσα αξία των μετοχών της εξαρτημένης κατά τον χρόνο της αγοράς, με την υπόθεση ότι το ποσό που κατέλαβε η ιθύνουσα κατά τον χρόνο της αγοράς αντανάκλα την τρέχουσα αξία των μετοχών, κατά τον χρόνο αυτόν. Η σημαντική συνέπεια αυτής της αρχής είναι ότι κατά την ενοποίηση, τα περιουσιακά στοιχεία της εξαρτημένης πρέπει να αποτιμηθούν στην τρέχουσα αξία τους, κατά την ημέρα απόκτησεως της συμμετοχής, προτού οι αξίες αυτών συναθροιστούν με τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων της μητέρας εταιρείας.

Τα γενικά χαρακτηριστικά της προκειμένης μεθόδου, για την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συνοψίζονται στα ακόλουθα:

- 1) Τα στοιχεία του Ενεργητικού και οι υποχρεώσεις της εξαρτημένης εμφανίζονται από την μητρική στο κόστος της ημερομηνίας κτήσεως τους, σε εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους. Ως κόστος θεωρείται η τιμή που πληρώθηκε δεν είναι τίποτα άλλο από την αξία αγοράς τους (τρέχουσα) κατά την ημερομηνία κτήσεως.
- 2) Τα στοιχεία του ενεργητικού της εξαρτημένης αναφέρονται με την αξία αγοράς (τρέχουσα) κατά την ημέρα της κτήσεως. Στα στοιχεία αυτά περιλαμβάνονται όλα τα συγκεκριμένα ενσώματα και ασώματα στοιχεία (απαιτήσεις, αποθέματα, γήπεδα, εξοπλισμός, άδειες ευρεσιτεχνίας κτλ.) Οι υποχρεώσεις της εξαρτημένης συνήθως αναφέρονται στην κατά τα βιβλία αξία τους.
- 3) Η διαφορά μεταξύ του συνολικού κόστους αγοράς και της τρέχουσας αξίας των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν μείον την αξία των υποχρεώσεων προς τρίτους αναφέρεται ως "υπεραξία αποκτήσεως". Η υπεραξία αποκτήσεως υπόκειται σε απόσβεση ως ένα έξοδο στις οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων της μητρικής.
- 4) Κατά την ημέρα της ενοποίησης, το υπόλοιπο των "κερδών εις νέο" της ενοποιούμενης μονάδας ορίζεται ως υπόλοιπο κερδών εις νέο της μητρικής. Αυτό σημαίνει ότι, το υπόλοιπο κερδών εις νέο της εξαρτημένης εξαλείφεται (δεν μεταφέρεται εις νέο).
- 5) Μετά την ενοποίηση, οι οικονομικές καταστάσεις που αφορούσαν τις προ της ενοποίησης περιόδους πρέπει να αναφέρονται μόνο στα ιστορικά γεγονότα της μητρικής.

6.8 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ

Η τεχνική της ενοποίησης με την μέθοδο της αγοράς βασίζεται στην παραδοχή ότι μια επιχείρηση αγόρασε μια άλλη. Έτσι, η μητρική απέκτησε τον έλεγχο στη θυγατρική και μπορεί να διευθύνει τις δραστηριότητες της τελευταίας, κατά τις επιδιώξεις του ομίλου των εταιρειών. Όμως ορισμένοι επιχειρηματικοί συνδυασμοί δεν παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά αυτά είναι δυνατό οι μέτοχοι δύο εταιρειών να αποφασίσουν να ενώσουν τα συμφέροντα τους. Αυτό επιτυγχάνεται με την ανταλλαγή των μετοχών, δηλαδή, οι μέτοχοι της μιας εταιρείας ανταλλάσσουν τις μετοχές τους με μετοχές της άλλης εταιρείας που εκδίδει για το σκοπό αυτό χωρίς όμως να έχουμε ανταλλαγή μετοχών μεταξύ των μετόχων της μιας και της άλλης εταιρείας. Υπάρχει και άλλος τρόπος ενώσεως των συμφερόντων με τη δημιουργία μιας νέας εταιρείας που θα εκδώσει μετοχές προς τους μετόχους των άλλων υπάρχουσων εταιρειών. Οι νομικές ρυθμίσεις για την ένωση των συμφερόντων διαφέρουν σε κάθε χώρα της Ε.Ε.

Η 7^η οδηγία της Ε.Ε. περιλαμβάνει σχετικές διατάξεις για τον παραπάνω επιχειρηματικό συνδυασμό αλλά επαφίεται η καθιέρωση των διατάξεων αυτών στη βούληση κάθε κράτους-μέλους. Άλλωστε η αμοιβαία συμμετοχή δεν επιτρέπεται από την ισχύουσα στη χώρα μας νομοθεσία των ανωνύμων εταιρειών.

Τα γενικά χαρακτηριστικά στοιχεία της μεθόδου κοινοπραξίας συμφερόντων, για την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να συνοψιστούν στα εξής:

- 1) Το ενεργητικό και οι υποχρεώσεις των εταιρειών που συνδυάζονται επιχειρηματικά κατά τον προκειμένο τρόπο απεικονίζονται στην κατά τα βιβλία της κάθε εταιρείας αξία τους. Η τρέχουσα αξία των περιουσιακών στοιχείων της

εξαρτημένης κατά την ημέρα του επιχειρηματικού συνδυασμού δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αντικαταστατό της κατά τα βιβλία αξίας την ημέρα αυτή.

2) Δεν υπάρχουν αποτελέσματα υπεραξίας από τον ανωτέρω επιχειρηματικό συνδυασμό.

3) Τα κέρδη που δεν είχαν διανεμηθεί και απεικονίζονται στους ισολογισμούς των εταιρειών, προστίθενται στα κέρδη που θα προκύψουν από τις συνδυασμένες πλέον επιχειρηματικές εταιρείες, κατά την ημέρα της αγοράς.

4) Μετά τον επιχειρηματικό συνδυασμό των εταιρειών, οι οικονομικές καταστάσεις που αφορούν τις προ του συνδυασμού περιόδους πρέπει να καταρτιστούν πάλι πάνω στη βάση εάν οι εταιρείες ήταν συνδυασμένες καθ' όλη την διάρκεια των περιόδων αυτών.

6.9 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Οι διαφορές μεταξύ των μεθόδων αγοράς και κοινοπραξίας συμφερόντων προκύπτουν από την σύγκριση των γενικών χαρακτηριστικών κάθε μεθόδου. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα θεωρητικά και πρακτικά μπορεί να έχουν αμφότερες οι μέθοδοι. Η μέθοδος της κοινοπραξίας των συμφερόντων επικρίνεται γιατί αγνοούνται οι αξίες που δόθηκαν και λήφθηκαν κατά την συναλλαγή, δηλαδή κατά την στιγμή αγοραπωλησίας της συμμετοχής (επενδύσεως). Από την άλλη μεριά η μέθοδος αυτή θεωρείται περισσότερο αντικειμενική από την μέθοδο της αγοράς κυρίως γιατί συνεχίζεται η εφαρμογή των παραδεγμένων λογιστικών αρχών και αποφεύγεται η λογιστικοποίηση των αξιών με διαφορετική μέθοδο στη μητρική από ότι στις εξαρτημένες. Αντίθετα αυτοί που δέχονται την μέθοδο της αγοράς πιστεύουν ότι μια εταιρεία αγοράζει μια άλλη και ο έλεγχος περνά στην αγοράστρια εταιρεία με μια συναλλαγή που βασίζεται στην τρέχουσα πραγματική αξία.

6.10 ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Κατά τη διαδικασία ενοποίησης, από τον μεν ισολογισμό της μητρικής εξαλείφεται ο λογαριασμός των Συμμετοχών, από τον δε ισολογισμό κάθε θυγατρικής το ποσό της καθαρής θέσης της που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής, μετά δε και τις άλλες εξαλείψεις και προσαρμογές, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού κάθε θυγατρικής προσθέτονται στα αντίστοιχα στοιχεία της μητρικής και το σύνολο, κατά λογαριασμό, περιλαμβάνεται στον ενοποιημένο ισολογισμό. Έτσι αντί του λογαριασμού των Συμμετοχών στον ενοποιημένο ισολογισμό περιλαμβάνονται τα συγκεκριμένα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία της εκάστοτε ή των εκάστοτε θυγατρικών.

Η παραπάνω όμως ενσωμάτωση των στοιχείων του ενεργητικού, και του παθητικού της ή των θυγατρικών στον ενοποιημένο ισολογισμό μπορεί να γίνει είτε στο 100% της αξίας του κάθε στοιχείου της, είτε στο τμήμα της αξίας τους που αντιστοιχεί και ανήκει οικονομικά στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής.

Στην πρώτη περίπτωση αναφερόμαστε στην μέθοδο ή διαδικασία της ολικής ενοποίησης, ενώ στη δεύτερη περίπτωση στην μέθοδο ή διαδικασία της αναλογικής ή μερικής ενοποίησης. Όπως είναι φανερό, υπάρχει στάδιο εφαρμογής της μιας ή της άλλης μεθόδου, όταν το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής είναι μικρότερο από το 100%, αν για παράδειγμα το ποσοστό συμμετοχής είναι 60%, τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία της θυγατρικής μπορούν να ενσωματωθούν στον ενοποιημένο

ισολογισμό είτε στο 100% της αξίας τους, οπότε πρόκειται για την εφαρμογή της ολικής μεθόδου ενοποίησης, ενώ αν τα στοιχεία αυτά ενσωματωθούν στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής, δηλαδή στο 60% της αξίας τους, τότε θα πρόκειται για εφαρμογή της αναλογικής μεθόδου ενοποίησης. Βέβαια σε περίπτωση που το ποσοστό συμμετοχής είναι 100% είναι φανερό ότι μπορεί να εφαρμοστεί μόνο η μέθοδο της ολικής ενοποίησης.

Η ολική ενοποίηση βασίζεται στην άποψη ότι κάθε επιχείρηση αποτελεί ξεχωριστή και ενιαία οντότητα στην οποία ανήκει η περιουσία και τα επιμέρους στοιχεία της και επομένως τα στοιχεία αυτά πρέπει να περιληφθούν με ακέραιη την αξία τους στον ισολογισμό.

Η αναλογική ενοποίηση δίνει ρεαλιστικότερη εκτίμηση των δεικτών που καταρτίζονται με βάση τα μεγέθη που περιλαμβάνονται σε ένα ισολογισμό

Ποιες από τις δύο παραλλαγές υιοθετεί η ελληνική νομοθεσία για την ενοποίηση: Δεν υπάρχει καμιά αμφιβολία ότι ο νόμος υιοθετεί την ολική ενοποίηση. Συγκεκριμένα το άρ. 102 του νόμου) προβλέπει:

1. Τα στοιχεία του 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 εξάλλου 103 ορίζει ότι :

Οι λογιστικές αξίες (αξίες λογιστικών βιβλίων) των μετοχών ή μεριδίων στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται με το ποσό προηγούμενα παραδείγματα η αξία με την οποία εμφανίζεται η Συμμετοχή στα ποσά των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων αυτών, το οποίο αναλογεί σ' αυτές τις μετοχές και ή τα μερίδια.

6.11 ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ .

Η 7^η οδηγία της ΕΟΚ {83\349} περιλαμβάνει διατάξεις {άρθρο 20}, που προβλέπουν την εφαρμογή της μεθόδου της κοινοπραξίας συμφερόντων, αλλά οι διατάξεις αυτές υπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια κάθε κράτους- μέλους να καταστούν εσωτερικό δίκαιο αυτού. Η Ελληνική νομοθεσία δε συμπεριέλαβε αυτές τις διατάξεις, κάνοντας χρήση, προφανώς, της διακριτικής αυτής ευχέρειας. Βέβαια, η εφαρμογή της μεθόδου της κοινοπραξίας συμφερόντων εξαρτάται και από τη συνδρομή ορισμένων προϋποθέσεων, που ορίζονται από την προαναφερόμενη οδηγία της ΕΟΚ,.

Επομένως, η μέθοδος ενοποίησης που επιβάλλει η Ελληνική νομοθεσία είναι η μέθοδος της αγοράς. Αυτό προκύπτει απ'το συνδυασμό των σχετικών με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διατάξεων του νόμου 2190\1920 σε σύγκριση πάντοτε με τα γενικά χαρακτηριστικά στοιχεία της μεθόδου αγοράς.

6.12 ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΑΔΙΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η μητρική (ιθύνουσα) επιχείρηση υποχρεούται να καταρτίζει δύο σειρές οικονομικών καταστάσεων, μια δική της και μία του ομίλου των επιχειρήσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου προκύπτουν από αυτές της μητρικής, αν προηγουμένως ενσωματωθούν και τα ποσά των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων των εξαρτημένων.

Τα βασικά στάδια της ενοποίησης αναφέρονται στην εφαρμογή της μεθόδου αγοράς (purchase method), στη λογιστική του κόστους για τη συμμετοχή και στην ολική ενοποίηση (global consolidation).

Η λήψη των αναγκαίων πληροφοριών από τις εξαρτημένες επιχειρήσεις αποτελεί μια από τις πρώτες ενέργειες, για την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Κάθε απαραίτητη πληροφορία γύρω από τις αναμορφώσεις των λογαριασμών της εξαρτημένης σε ομοιόμορφη βάση, όπως και κάθε στοιχείο επανεκτιμήσεως περιλαμβάνεται στην έννοια των αναγκαίων πληροφοριών. Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι οι λογαριασμοί της εξαρτημένης που εκφράζονται σε Ξένο νόμισμα πρέπει να μετατραπούν σε εγχώριο νόμισμα.

Η μητρική εταιρεία, αφού λάβει τις αναγκαίες πληροφορίες θα προβεί στην ενσωμάτωση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της εξαρτημένης ή των εξαρτημένων επιχειρήσεων στα αντίστοιχα δικά της φροντίζοντας να συμψηφίσει τη συμμετοχή της με το αντιστοιχούν στα Ίδια κεφάλαια της ή των εξαρτημένων. Η συμμετοχή αυτή απεικονίζεται στα βιβλία της μητρικής στην αξία κτήσεως.

Η κατάρτιση των ενοποιημένων καταστάσεων δεν απαιτεί την διενέργεια λογιστικών εγγραφών σε βιβλία της μητρικής ή των άλλων ενοποιούμενων επιχειρήσεων χωρίς να αποκλείεται η τήρηση ενός απλού ημερολογίου εγγραφών ενοποίησης και η κατάρτιση ενός απλού καθολικού σε σχήμα T , για τον έλεγχο του ύψους των κονδυλίων των συμψηφισμών και απαλείψεων. Συνήθως καταρτίζεται ένα ειδικό ή ειδικά φύλλα εργασίας. Η διαφορά μεταξύ των κοινών φύλλων εργασίας για μια απλή επιχείρηση και των φύλλων εργασίας της ενοποίησης έγκειται στο ότι, οι προσαρμογές στα κοινά φύλλα θα καταχωρηθούν ημερολογιακά στα βιβλία ενώ οι απαλείψεις και οι συμψηφισμοί που έγιναν δεν καταχωρούνται στα βιβλία των κατ'ιδία εταιρειών.

Τα βασικά στάδια κατάρτισεως αυτού του ειδικού φύλλου εργασίας όπου θα απεικονιστεί η ενοποίηση μπορούν να συνοψισθούν ως εξής :

- 1) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εξαρτημένης αντικαθιστούν το λογαριασμό της συμμετοχής που απεικονίζεται στα βιβλία της μητρικής. Αυτό επιτυγχάνεται με το συμψηφισμό της αναλογίας στην καθαρή θέση της εξαρτημένης και του ποσού της απεικονιζόμενης στα βιβλία της μητρικής συμμετοχής.
- 2) Αμοιβαίος συμψηφισμός ή εξάλειψη των διαιτηρικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.
- 3) Αμοιβαίος συμψηφισμός ή εξάλειψη των διαιτηρικών εσόδων , εξόδων, κερδών και ζημιών.
- 4) Αμοιβαίος συμψηφισμός ή εξάλειψη τυχόν άλλων διαιτηρικών συναλλαγών.
- 5) Αναπροσαρμογές για την τακτοποίηση της αξίας των βιβλίων, όπως όταν κατά την αγορά της συμμετοχής στην εξαρτημένη υπήρξε υπεραξία.

- 6) Ύστερα από τους ανωτέρω συμψηφισμούς, απαλείψεις και αναπροσαρμογές τα εναπομένοντα έσοδα και έξοδα της μητρικής και των εξαρτημένων συναθροίζονται για να προκύψει η ενοποιημένη κατάσταση των αποτελεσμάτων.
- 7) Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μητρικής και των εξαρτημένων συναθροίζονται για να προκύψει ο ενοποιημένος ισολογισμός.
- 8) Οι πηγές εισροών και εκροών της μητρικής και των εξαρτημένων συναθροίζονται, για να προκύψει η ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών της οικονομικής θέσεως. Τέτοια κατάσταση μεταβολών της οικονομικής θέσεως δεν επιβάλλουν οι διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας αλλά ούτε οι σχετικές διατάξεις της 7^{ης} οδηγίας της ΕΟΚ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΈΡΕΥΝΑ

7.1 ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π ΣΤΑ Δ.Λ.Π

Η εμπειρική έρευνα (case study) που παρουσιάζεται στο παρόν κεφάλαιο έχει στηριχθεί στις δημοσιευμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της εισηγμένης εταιρίας στο Χρηματιστήριο Αθηνών με την επωνυμία Α.Ε Τσιμέντων Τιτάν (η <<εταιρία>>) .Η εταιρία , οι θυγατρικές , οι κοινοπραξίες και οι συγγενείς επιχειρήσεις της (συνολικά ο <<όμιλος >>)δραστηριοποιούνται στην παραγωγή , εμπορία και διανομή δομικών υλικών , από τσιμέντο , έτοιμο σκυρόδεμα , τσιμεντόλιθους , κ.α.

Η Εταιρία μέχρι τη χρήση 2004 δημοσίευε τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Από 1/1/2005 η εταιρία υποχρεούται να δημοσιεύει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ως εισηγμένη εταιρία .

Το 2005 είναι το πρώτος έτος που ο όμιλος δημοσιεύει οικονομικά αποτελέσματα σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ με συγκριτικά στοιχεία του 2004.Έτσι το μόνο συγκριτικό στοιχείο για την μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι για τη χρήση 2004, όπου στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ υπάρχει μια ενότητα σχετικά με τη <<Μετάβαση στα ΔΠΧΠ>>, η οποία παρατίθεται παρακάτω. Η Εταιρία δημοσιεύει τον παρακάτω ενοποιημένο ισολογισμό στις 31/12/2004 και τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης για τη χρήση 2004 σύμφωνα με ΕΛΠ , ως εξής :

ΕΝΟΠΩΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΗΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2004 - ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1/1/04 - 31/12/04) - ΠΟΣΑ ΣΕ €

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΧΡΗΣΗ 2004			ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΧΡΗΣΗ 2004
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβ. Αξία		
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ				Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	
1. Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	446.704	415.623	31.081	Ι. Μετοχικό Κεφάλαιο	
4. Λοιπά έξοδα εγκατάστασης	1.927.821	1.898.072	29.549	1. Καταβλημένο	
	<u>2.374.325</u>	<u>2.313.695</u>	<u>60.630</u>	76.560.264 μετοχές κοινές	153.120.528
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				7.568.960 προνομιούχες χωρίς ψήφο	15.137.920
Ι. Ανώματες ακινητοποιήσεις					<u>168.258.448</u>
1. Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως	25.380	25.380	0	ΙΙ. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτο	19.585.653
2. Παραχωρήσεις και δικαιώμ.βιομηχ. Πιοκτισίας	3.804.347	907.854	2.896.493	ΙΙΙ. Διαφορές αναπροσαρμογής - επί επενδύσεων	
3. Υπεραξία επιχείρησης	18.473.953	4.489.517	13.984.436	1. Διαφ. από αναπροσγή αξίας συμμ.& χρεογράφων	592.306
5. Λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις	10.084.808	3.280.288	6.824.340	2. Διαφ. από αναπήγή αξίας λοιπ.περ.στοιχ.	4.396.303
	<u>32.388.288</u>	<u>8.683.019</u>	<u>23.705.269</u>	3. Επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού	2.218.482
ΙΙ. Ενσώματες ακινητοποιήσεις					<u>7.207.091</u>
1. Γήπεδα - οικόπεδα	127.019.994	0	127.019.994	ΙV. Αποθεματικά κεφάλαια	
2. Ορυχεία	108.939.899	18.488.727	90.451.172	1. Τακτικό αποθεματικό	46.005.476
3. Κτίρια και τεχνικά έργα	245.995.504	130.534.717	115.460.787	3. Ειδικά αποθεματικά	10.752.514
4. Μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις	697.813.249	335.240.217	362.573.032	4. Έκτακτα αποθεματικά	194.816.232
5. Μεταφορικά μέσα	114.966.256	59.760.380	55.205.876	5. Αφορολόγητα αποθικά ειδ. διατάξουν νόμων	133.217.475
6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	24.476.259	20.798.714	3.677.545		<u>384.791.697</u>
7. Ακινήσεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές	52.643.667	14.772	52.628.895	V. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	
	<u>1.371.854.828</u>	<u>564.837.527</u>	<u>807.017.301</u>	Υπόλοιπο κερδών περιόδου εις νέο	116.021.970
Σύνολο Ακινητοποιήσεων (ΓΙ+ΓΙΙ)	1.404.243.116	573.520.546	830.722.570	VI. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΟΠΩΗΣΕΩΣ	-185.276.029
ΙΙΙ. Συμμετοχές και άλλες μακρίσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις				Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ΑΙ+ΑΙΙ+ΑΙΙΙ+ΑΙV+ΑV+ΑVΙ)	510.588.830
1. Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις		27.586.944		Δικαιώματα μισοψηφίας	25.545.791
2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις		181.680	27.768.024	Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ & ΕΞΟΔΑ	
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις			16.339.961	1. Προβλέψεις για αποζημ. προσωπικού	24.642.229
			<u>44.108.585</u>	2. Λοιπές προβλέψεις	149.654.785
Σύνολο παγίου ενεργητικού (ΓΙ+ΓΙΙ)			<u>874.831.155</u>		
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					

I. Αποθέματα							174.297.014
1. Εμπορεύματα		4.853.063					
2. Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		44.860.321					
4. Πρώτες και βοηθητικές ύλες - Αναλύσιμα υλικά - Ανταλλακτικά & Είδη συσκευασίας		80.188.558					
5. Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων		870.748					
		<u>130.572.690</u>					
II. Απαιτήσεις							
1. Πελάτες		104.443.540					
2. Γραμμάτια εισπρακτέα		487.427					
3. Γραμμάτια σε καθυστέρηση		70.283					
3α. Επιταγές εισπρακτέες		84.224.513					
10. Επισφαλείς - επίδοκοι πελάτες & χρεώστες		3.724.453					
11. Χρεώστες διάφοροι		51.467.796					
12. Λογαριασμοί διαχειρίσεως προκλήδων & πιστώσ.		618.811					
		<u>245.036.823</u>					
III. Χρεόγραφα							
1. Μετοχές		4.507.596					
3. Λοιπά χρεόγραφα		603.023					
		<u>5.110.619</u>					
IV. Διαθέσιμα							
1. Ταμείο		313.613					
3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας		47.615.459					
		<u>47.929.072</u>					
Σύνολο Κυκλόντος Ενεργητικού (ΔΙ+ΔΙΙ+ΔΙΙΙ+ΔΙΥ)		<u>428.549.204</u>					
E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ							
1. Έξοδα επομένων χρήσεων		4.280.120					
2. Έξοδα χρήσεως εισπρακτέα		23.135					
3. Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού		678.406					
		<u>4.981.661</u>					
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (B+Γ+Δ+E)		<u>1.308.502.650</u>					
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΣΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ							
1. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία		2					
2. Χρεωστικοί λογ. εγγυήσεων & εμπράγγμ. ασφαλείων		116.680.979					
3. Απαιτήσεις από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις		400.000					
4. Λοιποί λογαριασμοί τάξεως		9.047.109					
		<u>126.128.090</u>					
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ				ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ			
31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2004 (1 ΙΑΝ. - 31 ΔΕΚΕΜ. 2004)							
I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως							
Κάθολος εργασιών (πωλήσεις)		1.104.381.174					Καθάρ. αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως
Μείον: Κόστος πωλήσεων		800.678.886					230.438.042
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως		303.702.288					ΜΕΙΟΝ: Διαφορές φορολογικού έλεγχου προηγ. χρήσεων
Πλέον: 1. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως		19.401.219					85.708
Σύνολο		<u>323.103.507</u>					<u>230.352.334</u>
ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		67.796.805					ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος
3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		23.332.744					58.068.023
Μερικά αποτελέσματα (Ζημίες/Κέρδη) εκμεταλλεύσεως		231.973.958					2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι
							530.542
							58.598.565
ΠΛΕΟΝ 2. Έσοδα χρεογράφων		167.224					171.753.769
3. Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων		895.315					ΜΕΙΟΝ: Αναλογία μετοχών μειοψηφίας επί κερδών
4. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		1.540.883					2.830.744
							168.923.025
							Πλέον: Υπόλοιπο αποσπών (κερδών) προηγ. χρ.
							82.559.673
							Πλέον: Αποθεματικά προς διάθεση
							18.575.883
							Κέρδη προς διάθεση
							<u>250.058.381</u>
ΜΕΙΟΝ 3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		20.944.217					Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:
		<u>213.633.163</u>					1. Τακτικό αποθεματικό
							6.157.430
Ολικά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως							2. Μέρισμα Χρήσεως
II. ΠΛΕΟΝ: Έκτακτα αποτελέσματα							43.747.196
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα		34.516.090					3. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά
2. Έκτακτα κέρδη		8.124.982					41.094.846
3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων		165.700					4. Αφοραλόγητα αποθεματικά
4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων		12.431.491					- Νόμου 2801/98
							8.100.000
							- Νόμου 3220/04
							32.130.000
Μείον:							5α. Αποθεμ. Από απαλλασ. της φορολ. Έσοδα
1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		17.508.805					2.035.378
2. Έκτακτες ζημιές		687.432					6β. Αποθεμ. από έσοδα φορολ. κατ' ειδικό τρόπο
3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		153.319					121.561
4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους		19.952.526					7α. Διάθεση κερδών στα στέλχη
							2.650.000
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη)		91.385.164					8. Υπόλοιπο κερδών εις νέον
ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων							116.021.970
Μείον: Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος		91.234.262					<u>250.058.381</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (Κέρδη) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων							230.438.042

Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει τις προσαρμογές του ισολογισμού μεταξύ των ΕΛΠ και των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π την 31/12/2004

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (Ποσά σε χιλιάδες €)	Ποσά σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π	Επίπτωση μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π	Ποσά σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π	Σημειώσεις
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ				
Πάγιο ενεργητικό	807.018	165.357	972.375	(1)&(3)
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	23.765	78.448	102.213	(2)
Ασώματες ακινητοποιήσεις	27.587	-27.587	0	(1)
Συμμετοχές σε θυγατρικές	181	1.240	1.421	(1)
Διαθέσιμα προς πώληση χρημ/κά στοιχεία	16340	-10.925	5.415	(1)
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις		2.988	2.988	(4)
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις				
<u>Σύνολο Παγίου Ενεργητικού</u>	874.891	209.521	1.084.412	(1)
Αποθέματα	130.573	5.620	136.193	(1)
Απαιτήσεις και προπληρωμές	256.952	-25.578	231.374	(1)
Διαθέσιμα προς πώληση χρημ/κά στοιχεία	5.111	-1.731	3.380	(1)
Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	47929	30.479	78.408	
<u>Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού</u>	440.565	8.790	449.355	
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</u>	<u>1.315.456</u>	<u>218.311</u>	<u>1.533.767</u>	
ΠΑΘΗΤΙΚΟ				
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ				
Μετοχικό κεφάλαιο				
Αποθεματικά κεφάλαια	187.844	0	187.844	(2)
Καθαρή θέση μετόχων εταιρίας	322.745	139.930	462.675	
Δικαιώματα μειοψηφίας	<u>510.589</u>	<u>139.930</u>	<u>650.519</u>	(1)
	25.546	-79	25.467	
Σύνολο Καθαρής Θέσης	<u>536.135</u>	<u>139.851</u>	<u>675.986</u>	
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Μακροπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	326.335	81.748	408.083	(1)
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	0	120.696	120.696	(4)
Υποχρεώσεις συνταξιοδοτικών παροχών	24.643	14.999	39.642	(1)
Προβλέψεις	138.663	-120.618	18.045	(1)
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	0	9.840	9.840	(1)
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων	<u>489.641</u>	<u>106.665</u>	<u>596.306</u>	
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Βραχυπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	64.726	20.303	85.029	(1)
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	120.258	-6.001	114.257	(1)
Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	60.575	-43.523	17.052	(4)
Προβλέψεις	0	1.016	1.016	
Μερίσματα πληρωτέα	44.121	0	44.121	
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	<u>289.680</u>	<u>-28.205</u>	<u>261.474</u>	
Σύνολο υποχρεώσεων	<u>779.321</u>	<u>78.460</u>	<u>857.781</u>	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	<u>1.315.456</u>	<u>218.311</u>	<u>1.533.767</u>	

Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει τις προσαρμογές της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για τη χρήση από 1/1/04 έως 31/12/2004:

<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ</u> <u>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ</u>	<u>ΠΟΣΑ</u> <u>ΣΥΜΦΩΝΑ</u> <u>ΜΕ ΕΛΠ</u>	<u>ΕΠΙΠΤΩΣΗ</u> <u>ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ</u> <u>ΣΤΑ ΔΠΧΠ</u>	<u>ΠΟΣΑ</u> <u>ΣΥΜΦΩΝΑ</u> <u>ΜΕ ΤΑ</u> <u>ΔΠΧΠ</u>	<u>ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ</u>
(Ποσά σε χιλιάδες €)				
Κύκλος εργασιών	1.104.381	38.093	1.142.474	(1)
Μείον: Κόστος πωλήσεων	-806.679	74.489	-726.190	(1)
Μικτό κέρδος	303.702	112.582	416.284	(1)
Άλλα έσοδα/έξοδα εκμ/σης	19.401	-23.215	-3.814	(1)
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-67.797	-6.889	-74.686	(1)
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	-23.333	4.021	19.312	(1)
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτ/των και αποσβέσεων	231.973	86.499	318.472	(1)
Αποσβέσεις	-151	-63.496	-63.647	(1)
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτ/των	231.822	23.003	254.825	(1)
Έσοδα / (έξοδα) χρηματοοικονομικής λειτουργίας	-18.339	6.119	-12.220	(1)
Έκτακτα και ανόργανα έσοδα/(έξοδα)	16.956	16.956	0	(4)
Κέρδη προ φόρων	230.439	12.166	242.605	
Μείον φόροι	-58.685	4.263	62.948	(4)
Κέρδη μετά από φόρους	<u>171.754</u>	<u>7.903</u>	<u>179.657</u>	
Τα καθαρά κέρδη αναλογούν σε:				
Μετόχους της εταιρίας	168.923	8.028	176.951	
Δικαιώματα μειοψηφίας	2.831	-125	2.706	

ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π ΚΑΙ Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π

Καθαρή θέση , εξαιρούμενων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π την 31^η Δεκεμβρίου 2004.(ποσά σε χιλιάδες €)	510.589	Σημειώσεις
Προσαρμογές των ίδιων κεφαλαίων σε σχέση με τις εξής συναλλαγές :		
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων	-29.124	(4)
Μεταβολή λόγω χρησιμοποίησης της ωφέλιμης ζωής για την απόσβεση των παγίων καθώς και επαναφορά της αναπροσαρμοσμένης αξίας κτήσης στο ιστορικό κόστος .	87.894	(3)
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π	-25.320	
Μεταφορά των κρατικών επιχορηγήσεων από τα Ίδια Κεφάλαια στα έσοδα επόμενων χρήσεων καθώς και προσαρμογή των αποσβέσεων τους σύμφωνα με τις ωφέλιμες οικονομικές ζωές των παγίων.	-4.211	
Καταλογισμός στα Ίδια Κεφάλαια των λογιστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την υποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια Η.Π.Α και χρησιμοποιήθηκε ως εργαλείο αντιστάθμισης για τις επενδύσεις στις Η.Π.Α.	33.641	
Αντιλογισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων που είχαν καταλογισθεί σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π	-2.574	
Διαφορές που προέκυψαν από την αλλαγή μεθόδου ενοποίησης των θυγατρικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Αίγυπτο.	1.226	(1)
Μεταφορά της υπεραξίας από τα αποθεματικά στα ασώματα πάγια και διαφορά που προέκυψε από την μετατροπή σε €της υπεραξίας που είναι σε ξένο νόμισμα .	85.372	(2)
Συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών του Ομίλου σε ξένο νόμισμα .	-6.475	
Αναγνώριση των παραγώνων χρηματοοικονομικών εργαλείων στην εύλογη αξία τους .	-483	
Λοιπά.	-16	
Καθαρή θέση , εξαιρούμενων των δικαιωμάτων μειοψηφίας , σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π την 31^η Δεκεμβρίου 2004	650.519	

ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π ΚΑΙ
ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Κέρδη μετά από φόρους σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π την 31^η Δεκεμβρίου 2004	168.923	Σημειώσεις
(ποσά σε χιλιάδες €)		
Προσαρμογές των κερδών μετά από φόρους σε σχέση με τις εξής συναλλαγές :		
Μεταβολή λόγω αλλαγής τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων , με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή των παγίων	30.089	(3)
Καταλογισμός αναβαλλόμενου φόρου.	-3.931	(4)
Αντιλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία .	2.412	
Αντιλογισμός πρόβλεψης για απαξίωση συμμετοχών.	5000	(1)
Αντιλογισμός των αποσβέσεων της υπεράξιας των εταιριών .	2.097	(2)

Καταλογισμός των λογιστικών κερδών από συναλλαγματικές διαφορές .	4.721	
Διαφορά στον υπολογισμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας σύμφωνα με τα ΔΛΠ	143	(1)
Αναγνώριση των παραγώνων χρηματοοικονομικών εργαλείων στην εύλογη αξία τους	-172	
Μεταφορά στα Ίδια Κεφάλαια των πραγματοποιηθέντων συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την αποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια ΗΠΑ	-13.853	
Καταλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις	-15.943	
Καταλογισμός του ποσού που διανέμεται στα στελέχη από τα κέρδη σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π	-2.650	
Διαφορά που προέκυψε, μεταξύ Ε.Λ.Π και Δ.Λ.Π ,από τον υπολογισμό του κέρδους από την πώληση των εταιριών	596	
Λοιπά.	-481	
<u>Κέρδη μετά φόρους σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π την 31^η Δεκεμβρίου 2004</u>	<u>176.951</u>	

ΠΗΓΗ: Όμιλος Α.Ε Τσιμέντων Τιτάν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή
Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της 31^η Δεκεμβρίου 2004 (1/1/-31/12/2004) .

Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει απόσπασμα των ταμειακών ροών του Ομίλου όπως έχουν δημοσιευθεί σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π και των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π για την χρήση από 1/1/04 έως 31/12/2004:

1.1-31.12.2004 (Πόσα σε χιλ €)	ΕΛΠ	ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ
Ταμειακές ροές λειτουργικών δραστηριοτήτων	287.777	350.617	62.840	7
Ταμειακές ροές επενδυτικών δραστηριοτήτων	-180.383	-224.905	-44.522	7
Ταμειακές ροές χρηματ/κών δραστηριοτήτων	-109.729	-129.143	-19.414	7
Καθαρή αύξηση/μείωση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιόδου	<u>-2.335</u>	<u>-3.431</u>	<u>-1.096</u>	7
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	<u>51.999</u>	<u>72.354</u>	<u>20.355</u>	7
Επίδραση συναλλαγματικών διαφορών		9.485	9485	7
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	<u>49.662</u>	<u>78.408</u>	<u>28.744</u>	7

Σημειώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Οι παραπάνω πίνακες παρουσιάζουν τις επιπτώσεις μετάβασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για τη χρήση 2004. Κάθε σχετικός πίνακας παραπέμπει με τις αντίστοιχες σημειώσεις του στη συνοπτική παράθεση των σημαντικότερων διαφορών μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

1. Μέθοδος ενοποίησης.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, είχαν ενοποιηθεί 42 εταιρείες σύμφωνα με την ολική ενοποίηση και 8 εταιρείες σύμφωνα με την καθαρή θέση, ενώ με τα Δ.Λ.Π. είχαν ενοποιηθεί 41 εταιρείες σύμφωνα με την ολική ενοποίηση και 9 εταιρείες σύμφωνα με την αναλογική ενοποίηση.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού συμμετοχές ύψους €27.6 εκατ. σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αποτελεί το ποσό επένδυσης το οποίο έχει πραγματοποιηθεί σύμφωνα με την καθαρή θέση. Αντιθέτως σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. το εν λόγω ποσό απαλείφεται δεδομένου της αλλαγής του τρόπου ενοποίησης σε αναλογική και σύμφωνα με την μέθοδο αυτή γίνεται ενσωμάτωση του ποσοστού του ομίλου από όλες τις αναλυτικές γραμμές εσόδων, εξόδων, ενεργητικού, παθητικού και ταμιακών ροών των κοινοπραξιών, με εκείνες που εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Τα ίδια κεφάλαια με βάση τα Δ.Λ.Π. αυξήθηκαν με €1.2 εκατ. λόγω των διαφορών που προέκυψαν από την αλλαγή της μεθόδου ενοποίησης. Επίσης τα αποτελέσματα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. ευνοήθηκαν κατά €5 εκατ. λόγω αντιλογισμού της πρόβλεψης για απαξίωση συμμετοχών.

Η διαχειριστική έκθεση του Δ.Σ. της εταιρείας προς την τακτική Γ.Σ. των μετοχών του έτους 2005 επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για την χρήση 1\1-31\12\2004 αναφέρουν τα εξής: « Βάσει των Δ.Π.Χ.Π, ο κύκλος εργασιών και τα μικτά και τα λειτουργικά κέρδη είναι αυξημένα λόγω της αναλογικής ενοποίησης της Αιγύπτου, αντί της ενοποίησης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.».

2. Υπεραξία.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ο Όμιλος εμφάνιζε τις «Διαφορές Ενοποίησης» (Υπεραξία) αφαιρετικά των ενοποιημένων Ιδίων κεφαλαίων. Ενώ αντίθετα σύμφωνα με τα ΔΛΠ η υπεραξία απεικονίζεται στις ασώματες ακινητοποιήσεις και κάθε χρόνο διενεργείται έλεγχος για τυχόν απομείωση της αξίας τους.

Η Διαχειριστική Έκθεση του Δ.Σ. της εταιρείας προς την τακτική Γ.Σ. των μετοχών του έτους 2005 επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για την χρήση 1\1-31\12\2004 αναφέρουν τα εξής: «Η υπεραξία έχει επαναλογιστικοποιηθεί στα στοιχεία του ενεργητικού στον ισολογισμό, ενώ στο παρελθόν είχε συμπεριληφθεί στα Ίδια Κεφάλαια σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3, η Υπεραξία ορίζεται στην εύλογη αξία και δεν αποσβένεται».

Έτσι τα Ίδια Κεφάλαια σύμφωνα με τα ΔΛΠ αυξήθηκαν με €85.372 εκατ. λόγω της αναμόρφωσης της Υπεραξίας και ταυτόχρονα αντιλογίστηκαν οι αποσβέσεις της υπεραξίας ύψους € 2.097 εκατ. στα αποτελέσματα, επειδή δεν διενεργούνται αποσβέσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ αλλά διενεργείται έλεγχος απομείωσης

3. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Κατά τα ΕΛΠ οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από την φορολογική νομοθεσία που ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς συντελεστές (π.χ. ο κατώτατος συντελεστής απόσβεσης για τα βιομηχανοστάσια είναι 5% που ισούται με 20 χρόνια απόσβεσης). Επίσης κατά τα ΕΛΠ η αξία γηπέδων οικοπέδων και κτιρίων αναπροσαρμόζεται περιοδικά (κάθε 4 χρόνια) με βάση συντελεστές αναπροσαρμογής οι οποίοι προβλέπονται από φορολογικές διατάξεις και όχι με βάση την πραγματική τους αξία.

Αντίθετα το ΔΛΠ 16 προβλέπει, ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται, είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένη αξία με βάση εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών. Παράλληλα οι αποσβέσεις υπολογίζονται σύμφωνα με τη διάρκεια ωφέλιμης ζωής του ενσώματου παγίου. Συνεπώς το ποσοστό απόσβεσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ\ΔΠΧΠ ανταποκρίνεται στα δεδομένα και στις εκτιμήσεις της κάθε επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις σημειώσεις των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η εκτιμώμενη διάρκεια ωφέλιμης ζωής των σημαντικότερων κατηγοριών παγίων σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι ως ακολούθως:

Κτίρια	Έως 50 χρόνια
Μηχανήματα και εγκαταστάσεις	Έως 40 χρόνια
Μεταφορικά μέσα	5 έως 15 χρόνια
Εξοπλισμός γραφείων και έπιπλα	3 έως 10 χρόνια
Λοιπά πάγια μικρής αξίας	Έως 2 χρόνια

Η Διαχειριστική Έκθεση του Δ.Σ. της Εταιρίας προς την τακτική Γ.Σ. των μετόχων του έτους 2005 επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για τη χρήση 1\1-31\12\204 αναφέρουν τα εξής « Το Ε.Γ.Λ.Σ. μας επιτρέπει να αποσβέσουμε τις επενδύσεις στην Ελλάδα με την φθίνουσα μέθοδο, ενώ τα ΔΠΧΠ απαιτούν οι αποσβέσεις να γίνονται σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής τους ζωής.» και « Όσον αφορά το σχηματισμό Καθαρών Κερδών, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ έναντι των ΔΠΧΠ για το 2004, οι σημαντικότερες διαφορές είναι . Η αλλαγή στην πολιτική των αποσβέσεων, η οποία προσθέτει €30 εκατ. στα έσοδα.»

Τα Ίδια Κεφάλαια και οι ενσώματες ακινητοποιήσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. αυξήθηκαν κατά € 87.9 εκατ. λόγω της μεταβολής της ωφέλιμης ζωής για την απόσβεση των παγίων καθώς και επαναφορά της αναπροσαρμοσμένης αξίας κτήσης στο ιστορικό κόστος.

Λόγω των μικρότερων αποσβέσεων επί των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τα αποτελέσματα στα ΔΛΠ ωφελήθηκαν περίπου €30 εκατ.

4. Λογιστική των φόρων εισοδήματος

Καθώς οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τα οικονομικά δεδομένα που διαφοροποιούνται από τους κανόνες μέτρησης αποτελέσματος όπως επιθυμούν οι φορολογικές αρχές, το αποτέλεσμα της χρήσης θα είναι διαφορετικό για οικονομικούς σκοπούς από ότι θα είναι για φορολογικούς σκοπούς. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε μόνιμες (permanent) διαφορές ή προσωρινές (timing) διαφορές. Στις μόνιμες διαφορές δεν χρειάζεται να ληφθεί υπόψη η μελλοντική φορολογική μεταχείριση γιατί ουδέποτε αυτές οι διαφορές θα «αντιστραφούν» στο μέλλον, ώστε να διαφοροποιήσουν το οικονομικό από το φορολογικό αποτέλεσμα. Οι προσωρινές διαφορές όμως, όπως η διαφορά μεταξύ της εκπιπόμενης δαπάνης για την πρόβλεψη επισφαλών χρεωστών και της αναγκαίας οικονομικής πρόβλεψης, σε κάποιο στάδιο στο μέλλον θα επηρεάσουν το οικονομικό και φορολογικό αποτέλεσμα και συνεπώς θα πρέπει να τύχουν και φορολογικής πρόβλεψης. Δηλαδή με την εφαρμογή των ΔΛΠ\ΔΠΧΠ υφίστανται σημαντικές περιπτώσεις ετεροχρονισμένου ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων μεταξύ Λογιστικών Βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.

Η αναβαλλόμενη φορολογία εισοδήματος προσδιορίζεται με τη χρήση των φορολογικών συντελεστών που ισχύουν κατά την ημερομηνία των ισολογισμών και οι οποίοι αναμένεται να εφαρμοστούν όταν το στοιχείο ενεργητικού που είναι σχετικό με τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος πραγματοποιηθεί, ή οι σχετικές με τον αναβαλλόμενο φόρο υποχρεώσεις τακτοποιηθούν. Ο αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται επίσης στην καθαρή θέση.

Επομένως απαιτείται να γίνει μια εκτίμηση για το μελλοντικό φόρο (deferred taxes) που θα κληθεί η επιχείρηση να καταβάλλει ή που θα απαιτήσει όταν μερικές από τις δαπάνες που δεν εκπίπτονται ή δεν φορολογούνται σήμερα θα τύχουν αντίθετης μεταχείρισης στο μέλλον.

Συνεπώς οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις σύμφωνα με Δ.Λ.Π. 12 έχουν αυξηθεί σημαντικά με το ποσό των €77 εκατ. (€120 εκατ. ως μακροπρόθεσμες και € 43 εκατ. ως βραχυπρόθεσμες), ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ανέρχονται σε € 2,9 εκατ. Ταυτόχρονα με τις προβλέψεις για αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις έχουν μειώσει τα Ίδια Κεφάλαια με €29 εκατ. και με €3.9 εκατ. τα αποτελέσματα.

5. Τρόπος εμφάνισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

Παρατηρούμε, ότι ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. έχουν περισσότερη ανάλυση και παρουσιάζουν πληθώρα λογιστικών γεγονότων, όπως π.χ. έκτακτα αποτελέσματα, λογαριασμοί τάξεως, κ.α., τα οποία σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είτε δεν απαιτούνται είτε χειρίζονται με διαφορετικό λογιστικό τρόπο.

Επίσης από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ παρατηρούμε, ότι οι πληροφορίες στο Προσάρτημα (γνωστοποιήσεις) σύμφωνα με τα ΔΛΠ παρέχουν στο χρήστη μια πιο πλήρη πληροφόρηση καθώς περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις. Επίσης παρατηρούμε, ότι ο αριθμός των οικονομικών καταστάσεων είναι πέντε σύμφωνα με τα ΔΛΠ έναντι τεσσάρων των ΕΛΠ.

6. Σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις

Σε αντίθεση με την ισχύουσα λογιστική πρακτική (Ε.Λ.Π) η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., απαιτεί τη χρήση κρίσιμων λογιστικών εκτιμήσεων. Σύμφωνα με τις σημειώσεις των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου με βάση τα ΔΛΠ απαιτείται η κρίση της Διοίκησης στην εφαρμογή των λογιστικών αυτών μεθόδων. Οι εκτιμήσεις αυτές βασίζονται στην καλύτερη γνώση της Διοίκησης για τα τρέχοντα γεγονότα και ενέργειες, αφού τα πραγματικά αποτελέσματα μπορεί να διαφέρουν από αυτές τις εκτιμήσεις. Οι εκτιμήσεις και οι κρίσεις αξιολογούνται συνεχώς και βασίζονται σε εμπειρικά δεδομένα και άλλους παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων των προσδοκιών για μελλοντικά γεγονότα που θεωρούνται αναμενόμενα υπό εύλογες συνθήκες. Η Διοίκηση προβαίνει σε εκτιμήσεις και υποθέσεις σχετικές με το μέλλον. Οι προκύπτουσες λογιστικές εκτιμήσεις εξ' ορισμού, σπάνια θα ταυτιστούν απόλυτα με τα αντίστοιχα πραγματικά αποτελέσματα. Σύμφωνα με τις σημειώσεις των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι εκτιμήσεις και υποθέσεις που ενέχουν ουσιαστικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές αλλαγές στα ποσά των απαιτήσεων και υποχρεώσεων εντός της επόμενης χρήσης είναι τα εξής:

« **Εκτιμώμενη απαξίωση υπεραξίας**»: Η Διοίκηση εξετάζει σε ετήσια βάση εάν υφίσταται κάποια ένδειξη απαξίωσης της υπεραξίας. Τα ανακτήσιμα ποσά των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζονται σύμφωνα με τους υπολογισμούς της αξίας χρήσεως.(Value in use). Οι υπολογισμοί αυτοί απαιτούν τη χρήση εκτιμήσεων. Αν το προ φόρων επιτόκιο προεξόφλησης ήταν χαμηλότερο από τις προβλέψεις της Διοίκησης, ο Όμιλος δεν θα ήταν σε θέση να αντιστρέψει τυχόν ζημιές απαξίωσης της υπεραξίας.

« **Φόρος εισοδήματος** »: Οι εταιρείες του ομίλου υπόκεινται σε διαφορετικές νομοθεσίες φορολογίας εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιοριστεί η πρόβλεψη του ομίλου για τους φόρους εισοδήματος απαιτείται ουσιαστική αντίληψη των ανωτέρω. Κατά την κανονική ροή των εργασιών της επιχείρησης λαμβάνουν χώρα πολλές συναλλαγές και υπολογισμοί για τους οποίους ο ακριβής υπολογισμός του φόρου είναι αβέβαιος. Η Διοίκηση σχηματίζει πρόβλεψη πρόσθετων φόρων που πιθανόν να προκύψουν από μελλοντικούς φορολογικούς ελέγχους. Στην περίπτωση που οι τελικοί φόροι που προκύπτουν μετά από τους ελέγχους είναι διαφορετικοί από τα ποσά που αρχικά είχαν καταχωρηθεί, οι διαφορές αυτές θα επηρεάσουν το φόρο εισοδήματος και

τις προβλέψεις για αναβαλλόμενους φόρους κατά την χρήση που ο προσδιορισμός των φορολογικών διαφορών έλαβε χώρα.

7. Κατάσταση ταμειακών ροών.

Η κατάσταση ταμειακών ροών έχει συνταχθεί με την απόφαση 5\204\2000 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και με το ΔΛΠ 7 αντίστοιχα.

Όλες οι ταμειακές ροές είτε είναι από Λειτουργικές δραστηριότητες είτε από Επενδυτικές δραστηριότητες ή Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες έχουν σημαντικές αποκλίσεις όταν συγκρίνουμε τα μεγέθη των ΕΛΠ και ΔΛΠ\ΔΠΧΠ.

Τα μεγέθη αυτά σύμφωνα με τα ΔΛΠ\ΔΠΧΠ είναι σημαντικά αυξημένα και οφείλονται στην αλλαγή της μεθόδου ενοποίησης των κοινοπραξιών από την μέθοδο της καθαρής θέσης σε αναλογική. Έτσι, ο όμιλος που παρουσιάζει τα δικαιώματα του σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 31 χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική του ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών το αναλογικό μερίδιο της από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Η αύξηση των ταμειακών διαθέσιμων και ταμειακών ισοδύναμων οφείλεται στον ίδιο λόγο.

7.2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Από την εμπειρική έρευνα (case study) παρατηρούμε, ότι το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του Ομίλου με βάση τα ΔΛΠ\ΔΠΧΠ έχουν αυξηθεί σημαντικά. Οι παραπάνω αποκλίσεις οφείλονται κατά κύριο λόγο στο διαφορετικό λογιστικό χειρισμό μεταξύ ΔΛΠ\ΔΠΧΠ και ΕΛΠ των οικονομικών γεγονότων (μέθοδος ενοποίησης από καθαρή σε αναλογική, μεταφορά της υπεραξίας, ενσώματων ακινητοποιήσεων-αποσβέσεων, αναβαλλόμενης φορολογίας, κ.α.). Ειδικότερα για τις αποσβέσεις παρατηρούμε, ότι η πολιτική της διοίκησης της Εταιρείας όσον αφορά την ωφέλιμη ζωή των παγίων επιδρά στο ύψος των αποσβέσεων (όσον αφορά το χρόνο μεταφοράς στα αποτελέσματα).

Οι πληροφορίες από τις ταμιακές ροές του Ομίλου σύμφωνα με τα ΔΛΠ βοηθούν τους χρήστες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθέσιμων αυτών.

Η αλλαγή της μεθόδου ενοποίησης εμφανίζει πιο ορθά την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμιακές ροές του Ομίλου. Αυτό οφείλεται στο ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν το αναλογικό μερίδιο από τα αποτελέσματα, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Επιπλέον οι από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες έχουν ενοποιηθεί αναλογικά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τις ίδιες λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί η μητρική εταιρεία.

Επιπλέον τα ΔΛΠ\ΔΠΧΠ σε αντίθεση με την ισχύουσα λογιστική πρακτική (ΕΛΠ) απαιτούν τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων, υποθέσεων και κρίσεων π.χ η εκτιμώμενη απομείωση της υπεραξίας, πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία κ.λ.π., τα οποία ενδέχεται να επηρεάσουν σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις, εάν οι εκτιμήσεις και υποθέσεις αυτές απέχουν σημαντικά από τις δηλωθείσες.

Ο τρόπος εμφάνισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. διαφέρουν σημαντικά. Σημαντικότερα στοιχεία αποτελούν οι πληροφορίες που απαιτούνται από τα ΔΛΠ στις γνωστοποιήσεις, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων. Στις γνωστοποιήσεις παρουσιάζονται πληροφορίες ως προς τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν, ώστε ο χρήστης να μπορεί να τις αξιολογήσει σωστά.

7.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Για την ορθή εμφάνιση της οικονομικής θέσης, των αποτελεσμάτων και των ταμειακών ροών ενός ομίλου δημιουργείται η ανάγκη σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται σε ένα όμιλο καθώς η μη ενοποίηση επιχειρήσεων ή η ενοποίηση με άλλη μέθοδο μπορεί να οδηγήσει τους χρήστες σε εσφαλμένη εικόνα για έναν όμιλο επιχειρήσεων. Έτσι ο σκοπός των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις ταμειακές ροές ενός ομίλου επιχειρήσεων, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ πεδίο χρηστών για να πάρουν οικονομικές αποφάσεις.

Η υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ\ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες εταιρείες στο ΧΑ από τη χρήση 2005 σε σύγκριση με το προηγούμενο καθεστώς (ΕΛΠ) σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων με τον οποίο μετριούνται, συγκρίνονται και παρουσιάζονται τα οικονομικά μεγέθη και οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων με έμφαση των ομίλων και επηρεάζει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά την σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ\ΔΠΧΠ υφίστανται πολλές αποκλίσεις και σε αρκετές περιπτώσεις σημαντικές. Οι αποκλίσεις αυτές όπως προκύπτουν στην εμπειρική έρευνα (case study) οφείλονται κυρίως στο διαφορετικό λογιστικό χειρισμό των οικονομικών γεγονότων (μέθοδος ενοποίησης από καθαρή θέση σε αναλογική, μεταφορά της υπεραξίας, αναβαλλόμενη φορολογία, ενσώματες ακινητοποιήσεις- αποσβέσεις κ.α.). Επίσης ο τρόπος εμφάνισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ\ΔΠΧΠ διαφέρουν σημαντικά.

Οι παραπάνω διαπιστώσεις δεν μπορούν να γενικευθούν καθώς οι μεταβολές των στοιχείων του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσεως και των ταμειακών ροών εξαρτώνται και από άλλους παράγοντες. Επιπλέον και άλλες σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και ΔΛΠ\ΔΠΧΠ, όπως ενδεικτικά αναφέρουμε το χειρισμό των μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές στους εργαζομένους, προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, αποτίμηση χρεογράφων κλπ.

Επομένως η εκτίμηση των αποκλίσεων μεταξύ ΔΛΠ\ΔΠΧΠ και ΕΛΠ δεν μπορεί να γενικευθεί καθώς δεν υπάρχει κοινή «πολιτική διοίκηση» για κάθε εταιρεία. Κάθε εταιρεία αντιμετωπίζει ανάλογα με τη φύση των δραστηριοτήτων της και τις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές της με διαφορετικό τρόπο όλες τις περιπτώσεις ουσιωδών ή μη διαφορών μεταξύ ΔΛΠ\ΔΠΧΠ και ΕΛΠ.

Οι χρήστες θα πρέπει να κατανοούν την επίδραση των ΔΛΠ\ΔΠΧΠ σε σχέση με τα ΕΛΠ στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και να αξιολογούν την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές ενός ομίλου κατά περίπτωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕ ΤΗΝ ΤΕΧΝΙΚΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ** **ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΟΜΙΛΟΥ.**

8.1 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ

Το παράδειγμα που παρατίθενται παρακάτω σχετίζεται με την κατά ΔΛΠ κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων ομίλου επιχειρήσεων, ως αποτέλεσμα μετατροπής από οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί βάσει ΕΛΠ.

Επειδή όμως ο όμιλος αποτελείται από επιμέρους εταιρείες (για παράδειγμα τη μητρική εταιρεία Μ και τη θυγατρική εταιρεία Θ) παρουσιάζεται ταυτόχρονα και η τεχνική της μετατροπής σε ατομικό εταιρικό επίπεδο (της μητρικής εταιρείας ξεχωριστά και της θυγατρικής εταιρείας ξεχωριστά).

Δεδομένα

Για τη σύνταξη των παραδειγμάτων αυτών, λαμβάνεται ως δεδομένο ότι υπάρχει μια μητρική εταιρεία (Μ) και μια θυγατρική εταιρεία (Θ). Η μητρική εταιρεία εκτός από τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της συντάσσει και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, συμφωνά με το Ν 2190/20. Επιπρόσθετα λαμβάνονται ως δεδομένα ότι:

1. Όλες οι κατά ΕΛΠ οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας Μ (ατομικές και κατά Ν 2190/20 ενοποιημένες) των χρήσεων 2002 και 2003 είναι όπως εμφανίζονται στους πίνακες των σελ. 100-101

Σημειωτέον ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας Μ, όπως έχουν συνταχθεί με βάση τον Ν 2190/20 και αποτελούν το αποτέλεσμα ενδιάμεσων πράξεων που γίνονται στα πλαίσια της μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, προσέγγιση Γ'.

2. Οι κατά ΕΛΠ οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής εταιρείας Θ των χρήσεων 2002 και 2003 είναι όπως εμφανίζονται στον πίνακα των σελ. 102-103-104

3. Τα λοιπά απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να γίνει η μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, τόσο της μητρικής εταιρείας Μ όσο και της θυγατρικής εταιρείας Θ είναι όπως εμφανίζονται στις σελίδες με τίτλο 'Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία', που παρατίθενται πριν τις εργασίες μετατροπής του παραδείγματος.

8.1.1 Προσεγγίσεις μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ

Οι διαφορετικές προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται - και ταυτόχρονα εξετάζονται - στο παράδειγμα που ακολουθούν, προκειμένου να καταρτιστούν οι τελικές κατά ΔΛΠ ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αναφέρονται κατωτέρω κατ' αρχήν περιγραφικά και στη συνέχεια παρουσιάζονται σε σχεδιάγραμμα. Είναι δε οι εξής:

Προσέγγιση Α' (έμμεση)

Κατά την προσέγγιση αυτή ακολουθούνται δύο στάδια μετατροπής, όπου:

- στο μεν πρώτο στάδιο (Στάδιο Α1) γίνεται η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της Θ σε ατομικό επίπεδο από ΕΛΠ σε ΔΛΠ και της Μ, σε ατομικό επίπεδο, από ΕΛΠ σε ΔΛΠ επίσης (σημειωτέον ότι η μόνη προσαρμογή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της Μ που δεν γίνεται στο στάδιο αυτό είναι η αντιμετώπιση της συμμετοχής της Μ στη Θ) και
- στο δεύτερο στάδιο (Στάδιο Α2) γίνεται η ενοποίηση κατά τα ΔΛΠ, των κατά ΔΛΠ ατομικών οικονομικών καταστάσεων των Μ και Θ, όπως προέκυψαν από το πρώτο στάδιο (Α1).

Τα φύλλα εργασίας που αναφέρονται στην προσέγγιση Α' για τη χρήση 2002, αποτελούνται από τρία ξεχωριστά σελ φύλλων εργασίας, ως εξής:

- στάδιο Α1, εταιρεία Μ
- στάδιο Α1, εταιρεία Θ
- στάδιο Α2

Ομοίως, τρία ξεχωριστά σελ φύλλων εργασίας αναφέρονται στην προσέγγιση Α' για το 2003.

Προσέγγιση Β' (άμεση)

Κατά την προσέγγιση αυτή ακολουθείται ένα στάδιο μετατροπής, όπου λαμβάνονται οι κατά ΕΛΠ οικονομικές καταστάσεις και των δυο εταιρειών - της θυγατρικής Θ και της μητρικής Μ - και γίνεται απευθείας η μετατροπή τους σε ΔΛΠ διενεργώντας ταυτόχρονα και την ενοποίηση κατά τα ΔΛΠ.

Οι περισσότερες από τις εγγραφές της προσέγγισης Β' θα είναι ίδιες με αυτές που διενεργούνται κατά την εφαρμογή της προσέγγισης Α'. Όποια διαφοροποίηση όμως και αν υπάρξει στις εγγραφές μετατροπής, το τελικό αποτέλεσμα στο οποίο θα καταλήξει η προσέγγιση Β' πρέπει να είναι το ίδιο με το αποτέλεσμα στο οποίο θα καταλήξει η προσέγγιση Α'.

Διαφοροποιήσεις στις εγγραφές μπορούν να προκύψουν για διάφορους λόγους, όπως:

- η επιλογή να γίνεται η όποια λογιστική εγγραφή μετατροπής είτε συνολική ως προς τα ποσά είτε κατατμημένη σε δύο εγγραφές, η μία εκ των οποίων να περιλαμβάνει τα ποσά που αφορούν το παρελθόν και η άλλη να περιλαμβάνει τα ποσά που αφορούν την κλειόμενη χρήση (για παράδειγμα αν πρέπει να δημιουργηθεί μία συγκεκριμένη πρόβλεψη για τη εταιρεία Μ και μια παρόμοιας φύσης πρόβλεψη για την εταιρεία Θ, μπορεί η σχετική συνολική πρόβλεψη να δημιουργηθεί είτε με μια λογιστική εγγραφή είτε με δύο).
- η επιλογή να λογιστικοποιείται ο αναβαλλόμενος φόρος ή (α) ύστερα από οποιαδήποτε λογιστική εγγραφή μετατροπής η οποία επηρεάζει αποτελέσματα εις νέον ή αποτελέσματα χρήσεως ή (β) με μία συνολική τελευταία εγγραφή.

Προσέγγιση Γ' (με τη χρήση των ενοποιημένων κατά ΕΛΠ - 2190/20 - στοιχείων)

Και σε αυτή την περίπτωση - όπως στη δεύτερη προσέγγιση - ακολουθείται ένα στάδιο μετατροπής, όπου όμως λαμβάνονται ως βάση οι κατά ΕΛΠ ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας Μ, στις οποίες έχουν ενοποιηθεί και οι λογαριασμοί της θυγατρικής εταιρείας Θ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα περί ενοποίησης άρθρα του Ν 2190/20.

Επειδή δηλαδή, ούτως ή άλλως, καταρτίζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ν 2190/20 (όπου, παρά τις υφιστάμενες διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ, κάποιες λογιστικές εργασίες που διενεργήθηκαν - όπως πχ οι απαλείψεις συμμετοχών και εσόδων από συμμετοχές, οι απαλείψεις διαιτηρικών πωλήσεων και διαιτηρικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κλπ - είναι σύμφωνες και με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ) γίνεται προσπάθεια και αξιολογείται :

- § αν ενδείκνυται να ακολουθείται ο δρόμος της μετατροπής σε ΔΛΠ των ενοποιημένων κατά Ν 2190/20 οικονομικών καταστάσεων ή
- § αν είναι προτιμότερο να ακολουθείται μια από τις προσεγγίσεις Α' ή Β'.

Στα φύλλα εργασίας παρουσιάζεται και η εργασία της ενοποίησης κατά ΕΛΠ (2190/20) και της μετατροπής σε ΔΛΠ. Άρα παρουσιάζονται δύο ομάδες λογιστικών εγγραφών, που η μία ομάδα εγγραφών γίνεται σε συνέχεια της άλλης.

Προσέγγιση Δ' (στη βάση των κατά ΔΛΠ της προηγούμενης χρήσης)

Η προσέγγιση αυτή παρουσιάζεται μόνο για τη δεύτερη χρήση (δηλαδή για το 2003) δεδομένου ότι προϋποθέτει την ύπαρξη των κατά ΔΛΠ οικονομικών καταστάσεων προηγούμενης χρήσης, οι οποίες και θα αποτελέσουν τη βάση της αντίστοιχης εργασίας της κλειόμενης χρήσης.

Επειδή δηλαδή, ούτως ή άλλως, καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ για την προηγούμενη χρήση (δηλαδή για το 2002), γίνεται προσπάθεια και αξιολογείται :

- αν ενδείκνυται να χρησιμοποιούνται ως βάση αυτές οι κατά ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης 2002 ή
- αν είναι προτιμότερο να ακολουθείται μια από τις προσεγγίσεις Α, Β ή Γ.

8.1.2 ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

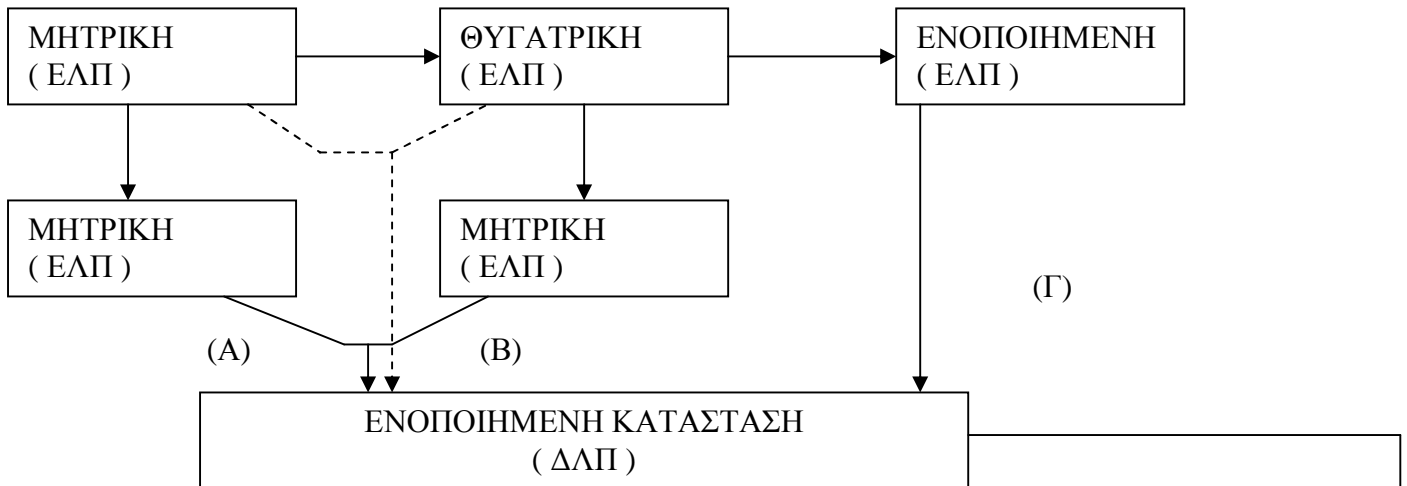
Οι τέσσερις ανωτέρου προσεγγίσεις παρουσιάζονται σχεδιαγραμματικά κατωτέρω, , ώστε να γίνουν ευκολότερα κατανοητές για να μπορούμε να παρακολουθήσουμε με σχετική ευκολία τα φύλλα εργασίας που ακολουθούν.

Εκτός από την αναφορά των προσεγγίσεων, με τη χρησιμοποίηση των γραμμμάτων Α', Β', Γ' και Δ', σε επόμενες σχεδιαγραμματικές παρουσιάσεις, όπου το σχήμα είναι το ίδιο ακριβώς, παρουσιάζονται και άλλα χρήσιμα στοιχεία, όπως:

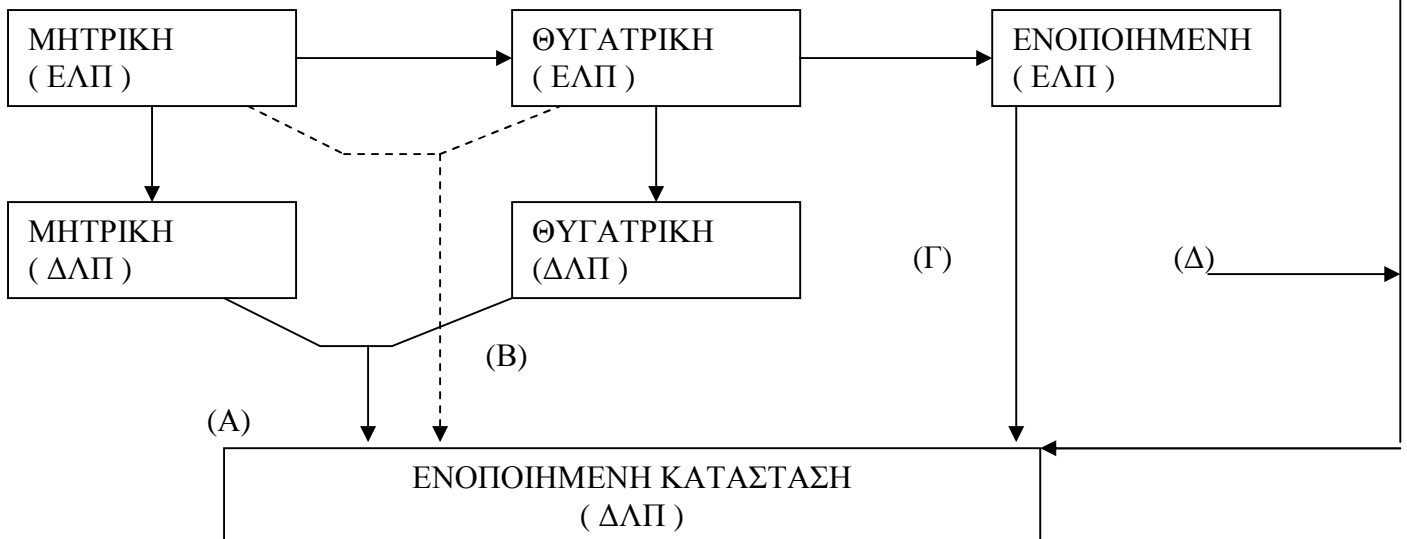
- η κωδικοποίηση των διενεργούμενων λογιστικών εγγραφών, κατά προσέγγιση και κατά στάδιο προσέγγισης,
- τα τελικά μεγέθη των ιδίων κεφαλαίων, όπως διαμορφώνονται κατά ΔΛΠ σε κάθε στάδιο και προσέγγιση μετατροπής και
- τα τελικά μεγέθη των αποτελεσμάτων χρήσεως και των αριθμοδεικτών α-ποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων όπως διαμορφώνονται κατά ΔΛΠ σε κάθε στάδιο και προσέγγιση μετατροπής.

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΑΠΟ Ε.Λ.Π ΣΕ Δ.Λ.Π(Γ)

ΧΡΗΣΗ 2002



ΧΡΗΣΗ 2003



Για την πρώτη χρήση (2002) υπάρχουν 3προσεγγίσεις (α',β' και γ')

Για τη δεύτερη χρήση (2003) υπάρχουν 4προσεγγίσεις (α',β',γ' και δ')

Το κονδύλι των φόρων εισοδήματος που προκύπτει με αυτό τον τρόπο, καταχωρείται ως το τελευταίο αφαιρετικό στοιχείο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως κατά ΔΛΠ, ενώ οι υποχρεώσεις από φόρους, ως κονδύλι των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων δεν υφίσταται καμία αλλαγή κατά τη διαδικασία μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, δεδομένου ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν επηρεάζουν τη βραχυπρόθεσμη υποχρέωση που προκύπτει, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία της Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος της εταιρείας.

Η παρακολούθηση της κίνησης του λογαριασμού 'Αποτελέσματα εις νέο' είναι σημαντικότερη και απαραίτητη ενέργεια, που εκτός των άλλων διασφαλίζει τον

καταρτιζόντα σχετικά με την αποφυγή αρκετών ενδεχόμενων σφαλμάτων. Επίσης, το υπόλοιπο από τα κατά ΔΛΠ μετά από φόρους Αποτελέσματα χρήσεως, που μεταφέρεται στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέο' πρέπει να προκύπτει στον Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

Στους Πίνακες Μετατροπής που περιλαμβάνονται στο παράδειγμα παρουσιάζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού Αποτελέσματα εις νέο' στη γραμμογράφηση του πίνακα - κάτω δεξιά - όπου παρουσιάζονται τα κονδύλια της διάθεσης των κατά ΕΛΠ οικονομικών καταστάσεων. Προκύπτει δε το υπόλοιπο αυτό εξ αφαιρέσεως, αφού δηλαδή από τα καθαρά κατά ΔΛΠ αποτελέσματα (άρα τα μετά από φόρους) αφαιρεθούν τα κονδύλια των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, των δημιουργούμενων αποθεματικών και των μερισμάτων.

Προσοχή όμως. Αυτό το κονδύλι στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέο' δεν είναι το υπόλοιπο λήξεως του λογαριασμού Αποτελέσματα εις νέο', αλλά η μεταβολή στο συγκεκριμένο λογαριασμό, όπως η μεταβολή αυτή προκύπτει από τα αποτελέσματα της εκάστοτε κλεισμένης χρήσης (δηλαδή από τη 'διάθεση').

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 'Αποτελέσματα εις νέο' που εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια λήξεως προκύπτει από συνάθροιση:

- του υπολοίπου του λογαριασμού 'Αποτελέσματα εις νέο' που εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια ενάρξεως με
- το ποσό των αποτελεσμάτων της κλεισμένης χρήσης που μένει αδιάθετο, μετά την αφαίρεση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, των αποθεματικών και των μερισμάτων.

8.2 ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Για διευκόλυνση οι λογιστικές εγγραφές που χρησιμοποιούνται για τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ έχουν κωδικοποιηθεί με τρόπο που στηρίζεται σε μια λογική ανάπτυξη. Η ανάπτυξη αναφέρεται περιγραφικά κατωτέρω.

Οι απαιτούμενες εγγραφές μετατροπής σε ΔΛΠ, κατά την προσέγγιση Γ' :

- για τη χρήση 2002 είναι έντεκα (11) ενώ έχουν προηγηθεί και πέντε εγγραφές για την κατάρτιση των κατά ΕΛΠ ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και
- για τη χρήση 2003 είναι δώδεκα (12) δηλαδή όλες οι εγγραφές (με κατάλληλα τροποποιημένα ποσά) της χρήσης 2002 και μία εγγραφή παραπάνω, η οποία αφορά το μισθωμένο με leasing πάγιο, ενώ έχουν προηγηθεί και πέντε (5) εγγραφές για την κατάρτιση των κατά ΕΛΠ ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Αιτιολογώντας τον αριθμό των εγγραφών της προσέγγισης Γ', σημειώνεται ότι οι απαιτούμενες εγγραφές κατά την προσέγγιση Γ', για τη χρήση 2002, είναι εύλογο να ανέρχονται σε 16, αν ληφθεί υπόψη ότι:

- περιλαμβάνουν αυτές της δεύτερης περίπτωσης της προσέγγισης Β¹ (τις 12 εγγραφές) και
- από τις 5 εγγραφές που γίνονται στην προσέγγιση Γ' για την κατά Ν 2190 ενοποίηση, οι δύο αντιλογίζονται, ώστε να λογιστικοποιηθούν τα σωστά κατά ΔΛΠ ποσά.

Άρα ο αριθμός των εγγραφών της προσέγγισης Γ' ανέρχεται σε $12 + 2 + 2 = 16$.

Επίσης, αιτιολογώντας τον αριθμό των εγγραφών της προσέγγισης Γ' σημειώνεται ότι οι απαιτούμενες εγγραφές κατά την προσέγγιση Γ' για τη χρήση 2003, είναι εύλογο να ανέρχονται σε 17, αν ληφθεί υπόψη ότι:

- βασίζονται στη δεύτερη περίπτωση της προσέγγισης Β' (αυτή των 12 εγγραφών) και
- από τις 5 εγγραφές που γίνονται στην προσέγγιση Γ' για την κατά Ν 2190 ενοποίηση, οι δύο αντιλογίζονται, ώστε να λογιστικοποιηθούν τα σωστά κατά ΔΛΠ ποσά.

Άρα ο αριθμός των εγγραφών της προσέγγισης Γ' ανέρχεται σε $13 + 2 + 2 = 17$.

Λογιστικές εγγραφές χρήσης 2002

Προσέγγιση Γ			
Ενοποίηση κατά Ν 2190	EN2-1	EN2-5	5
Μετατροπή	MEN2-1	MEN2-11	11
Σύνολο εγγραφών			16

Λογιστικές εγγραφές χρήσης 2003

Προσέγγιση Γ			
Ενοποίηση κατά Ν 2190	EN3-1	EN3-5	5
Μετατροπή	MEN3-1	MEN3-12	12
Σύνολο εγγραφών			17

8.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

Τα τελικά κονδύλια των ενοποιημένων κατά ΔΛΠ οικονομικών καταστάσεων της Μ, των χρήσεων 2002 και 2003, πρέπει να είναι στο παράδειγμα τα ίδια ακριβώς.

Τα δυο βασικότερα μεγέθη στις οικονομικές καταστάσεις είναι τα εξής:

§ τα ίδια κεφάλαια και

§ τα αποτελέσματα της χρήσης, μετά από φόρους και από δικαιώματα μειοψηφίας.

Η διαμόρφωση των δυο αυτών βασικών μεγεθών στις προσεγγίσεις που παρουσιάστηκαν, φαίνονται παρακάτω, μαζί με τη διαμόρφωση του αριθμοδείκτη της αποδοτικότητας των ιδίων κεφαλαίων.

Συσχέτιση με εναλλακτικές μεθοδολογίες ενοποίησης κατά Ν 2190/20

Σημειώνεται επίσης σχετικά με την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε περίπτωση που εκτός από τη μητρική εταιρεία υπάρχει και ενδιάμεση μητρική εταιρεία (η οποία είναι ταυτόχρονα και θυγατρική της κορυφαίας μητρικής εταιρείας), οι τελικές (κατά Ν 2190/20) ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σε επίπεδο κορυφαίας μητρικής είναι ακριβώς οι ίδιες, άσχετα αν:

- βασίζονται σε ενδιάμεσες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (αυτές των ενδιάμεσων μητρικών) ή
- γίνεται απευθείας ενοποίηση σε επίπεδο κορυφαίας μητρικής (δηλαδή βασίζονται στις επιμέρους ατομικές οικονομικές καταστάσεις των ενδιάμεσων μητρικών και των θυγατρικών τους, χωρίς να έχουν συνταχθεί και να χρησιμοποιούνται ενδιάμεσες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις).

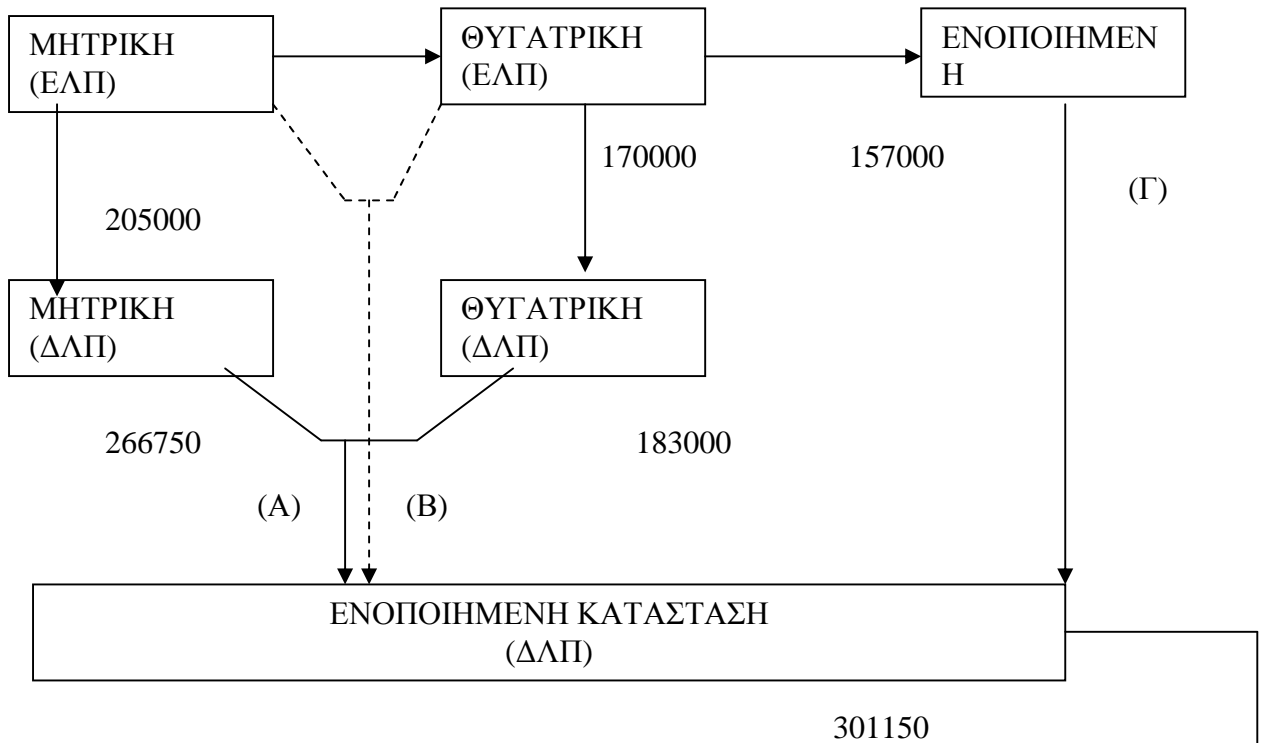
Δηλαδή, οι δυο διαφορετικές προσεγγίσεις κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κατά Ν 2190, καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα :

- στην περίπτωση που γίνει πρώτα - έστω στάδιο 1 - ενδιάμεση ενοποίηση (στο επίπεδο της θυγατρικής που είναι ταυτόχρονα και μητρική) και στη συνέχεια γίνει η ενοποίηση σε επίπεδο κορυφαίας μητρικής εταιρείας - έστω στάδιο 2 - ή
- στην περίπτωση που γίνει κατευθείαν ενοποίηση στο επίπεδο της κορυφαίας μητρικής εταιρείας.

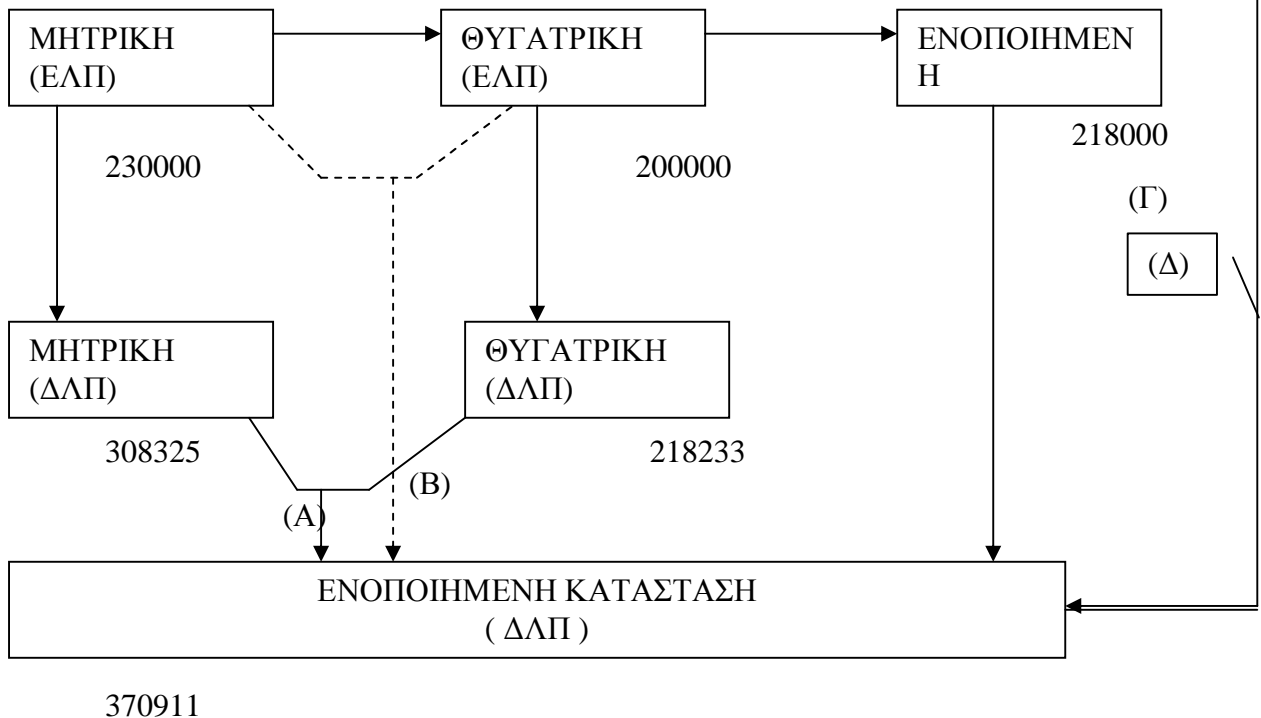
Μπορούμε να πούμε ότι και η κατάρτιση των κατά ΔΛΠ ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, σε όμιλο όπου υπάρχουν και ενδιάμεσες μητρικές εταιρείες, μπορεί να γίνει:

- είτε με ενδιάμεση - έστω στάδιο 1 - κατά ΔΛΠ ενοποίηση (στο επίπεδο της θυγατρικής που είναι ταυτόχρονα και μητρική) και στη συνέχεια κατά ΔΛΠ ενοποίηση σε επίπεδο κορυφαίας μητρικής εταιρείας - έστω στάδιο 2,
- είτε κατευθείαν κατά ΔΛΠ ενοποίηση στο επίπεδο της κορυφαίας μητρικής εταιρείας.

ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
ΧΡΗΣΗ 2002



ΧΡΗΣΗ 2003



ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Παρακάτω παρουσιάζονται τα αριθμητικά στοιχεία των Πινάκων Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (ΠΜΙΚ) των εταιρειών Μ (σε ατομικό επίπεδο), Θ (σε ατομικό επίπεδο) και Μ (σε ενοποιημένο επίπεδο).

Ο πρώτος πίνακας συντάχθηκε με βάση τα κατά ΕΛΠ υπόλοιπα, όπως δηλαδή θα συντασσόταν κατά ΔΛΠ αν δεν υπήρχε ανάγκη για καμία εγγραφή μετατροπής. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, των κατά ΕΛΠ υπολοίπων:

Στις 31/12/2002 τα ίδια κεφάλαια έχουν ως εξής:

• της εταιρείας Μ (ατομικό επίπεδο)	205.000	(1)
• της εταιρείας Θ	<u>170.000</u>	(2)
• σύνολο	375.000	(3) = (1) + (2)
• της εταιρείας Μ (ενοποιημένο επίπεδο)	<u>(157.000)</u>	(4)
• διαφορά	218.000	(5) = (3) - (4)

Στις 31/12/2003 τα ίδια κεφάλαια έχουν ως εξής:

• της εταιρείας Μ (ατομικό επίπεδο)	230.000	(1)
• της εταιρείας Θ	<u>200.000</u>	(2)
• σύνολο	430.000	(3) = (1) + (2)
• της εταιρείας Μ (ενοποιημένο επίπεδο)	<u>(218.000)</u>	(4)
• διαφορά	212.000	(5) = (3) - (4)

Ο δεύτερος πίνακας συντάχθηκε με βάση τα κατά ΔΛΠ υπόλοιπα, όπως δηλαδή θα συντασσόταν κατά ΔΛΠ αν δεν υπήρχε ανάγκη για καμία εγγραφή μετατροπής. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, των κατά ΔΛΠ υπολοίπων:

Στις 31/12/2002 τα ίδια κεφάλαια έχουν ως εξής:

§ της εταιρείας Μ (ατομικό επίπεδο)	266.750	(1)
§ της εταιρείας Θ	183.000	(2)
§ σύνολο	449.750	(3) = (1) + (2)
§ της εταιρείας Μ (ενοποιημένο επίπεδο)	<u>(301.150)</u>	(4)
§ διαφορά	148.600	(5) = (3) - (4)

Στις 31/12/2003 τα ίδια κεφάλαια έχουν ως εξής:

§ της εταιρείας Μ (ατομικό επίπεδο)	308.325	(1)
§ της εταιρείας Θ	<u>218.233</u>	(2)
§ σύνολο	526.558	(3) = (1) + (2)
§ της εταιρείας Μ (ενοποιημένο επίπεδο)	<u>(370.911)</u>	(4)
§ διαφορά	155.64	(5) = (3) - (4)

ΠΙΝΑΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΚΑΤΑ Δ.Δ.Π

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Θ

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Αποθεματικά	Απ/τα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπα 31\12\2001	30000	10000	20000	90000	150000
Απ\τα χρήσης 2002				40000	
Μεταφορά σε αποθεματικά			10000	-10000	
Μερίσματα				-20000	
Υπόλοιπο 31\12\2002	30000	10000	30000	100000	170000
Απ\τα χρήσης 2003				65000	
Μεταφορά σε αποθεματικά			20000	-20000	
Μερίσματα				-35000	
Υπόλοιπα 31\12\2003	30000	10000	50000	110000	200000

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Μ

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Αποθεματικά	Απ/τα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπα 31\12\2001	140000	20000	20000	-10000	170000
Απ\τα χρήσης 2002				65000	
Μεταφορά σε αποθεματικά			10000	-10000	
Μερίσματα				-30000	
Υπόλοιπο 31\12\2002	140000	20000	30000	15000	205000
Απ\τα χρήσης 2003				65000	
Μεταφορά σε αποθεματικά			10000	-10000	
Μερίσματα				-40000	
Υπόλοιπα 31\12\2003	140000	20000	40000	30000	230000

ΠΙΝΑΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΚΑΤΑ ΔΛΠ

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Θ

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Αποθεματικά	Απ/τα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπα 31\12\2001	30000	10000	20000	93250	153250
Απ/τα χρήσης 2002				49750	
Μεταφορά σε αποθεματικά			10000	-10000	
Μερίσματα				-20000	
Υπόλοιπο 31\12\2002	30000	10000	30000	113000	183000
Απ/τα χρήσης 2003				70233	
Μεταφορά σε αποθεματικά			20000	-20000	
Μερίσματα				-35000	
Υπόλοιπα 31\12\2003	30000	10000	50000	128233	218233

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Μ

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Αποθεματικά	Απ/τα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπα 31\12\2001	140000	20000	20000	36475	216475
Απ/τα χρήσης 2002				80275	
Μεταφορά σε αποθεματικά			10000	-10000	
Μερίσματα				-30000	
Υπόλοιπο 31\12\2002	140000	20000	30000	76750	266750
Απ/τα χρήσης 2003				81575	
Μεταφορά σε αποθεματικά			10000	-10000	
Μερίσματα				-40000	
Υπόλοιπα 31\12\2003	140000	20000	40000	108325	308325

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Μ – ΕΝΟΠ.

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Αποθεματικά	Απ/τα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπα 31\12\2001	140000	20000	36000	27075	233075
Απ/τα χρήσης 2002				108075	
Μεταφορά σε αποθεματικά				-18000	
Μερίσματα				-30000	
Υπόλοιπο 31\12\2002	140000	20000	54000	87150	301150
Απ/τα χρήσης 2003				109761	
Μεταφορά σε αποθεματικά			18000	-18000	
Μερίσματα				-40000	
Υπόλοιπα 31\12\2003	140000	20000	72000	138911	370911

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ, ΒΑΣΗ ΕΛΠΙ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	2002	2003
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>		
ΑΫΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	100.000	100.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	<u>-80.000</u>	<u>-100.000</u>
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	20.000	0
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΑ)	200.000	200.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	<u>-128.000</u>	<u>-144.000</u>
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	72.000	56.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	200.000	200.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	140.000	60.000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
Πελάτες	105.000	109.000
Μείον: επισφαλείς απαιτήσεις	-6.000	-9.000
Λοιπές απαιτήσεις	<u>31.000</u>	<u>30.000</u>
Σύνολο	130.000	130.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
Χρεόγραφα	5.000	9.000
Διαθέσιμα	25.000	30.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	<u>8.000</u>	<u>15.000</u>
Σύνολο	38.000	54.000
Σύνολο Ενεργητικού	600.000	500.000
<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</u>		
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000	140.000
Διαφορά Υπέρ το άρτιο	20.000	20.000
Αποθεματικά	<u>15.000</u>	<u>30.000</u>
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	205.000	230.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ		
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	15.000	15.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Προμηθευτές	280.000	90.000
Υποχρεώσεις από φόρους	35.000	50.000
Μερίσματα πληρωτέα	<u>30.000</u>	<u>40.000</u>
Σύνολο	345.000	180.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	35.000	75.000
Σύνολο παθητικού	600.000	500.000

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	2002	2003
Κύκλος Εργασιών	300.000	400.000
Μείον: Κόστος Πωληθέντων	-180.000	-250.000

Πλέον: Άλλα Έσοδα	30.000	20.000
Μείον: Έξοδα διοίκησης	-40.000	-70.000
Πλέον: Έσοδα συμμετοχών	20.000	16.000
Μείον: Χρηματοοικονομικά έξοδα	-20.000	-20.000
Πλέον / μείον: Έκτακτα αποτελέσματα	<u>-10.000</u>	<u>4.000</u>
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	100.000	100.000
<u>ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ</u>		
Φόρος εισοδήματος	35.000	35.000
Αποθεματικά	10.000	10.000
Μερίσματα	30.000	40.000
Αποτελέσματα εις νέον	25.000	15.000
Σύνολο διάθεσης	100.000	100.000
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους	65.000	65.000

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Μ

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ, ΒΑΣΗ ΕΛΠΙ

	2002	2003	Ι
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ			
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	115.000	115.000	
Μείον: Αποσβεσθέντα	-86.000	-109.000	
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	29.000	6.000	
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	300.000	300.000	
Μείον: Αποσβεσθέντα	-188.000	-224.000	Ι
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	112.000	76.000	
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	5.000	4.000	
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	268.000	180.000	
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			
Πελάτες	135.000	164.000	
Μείον: Επισφαλείς πελάτες	-11.000	-14.000	
Λοιπές απαιτήσεις	36.000	35.000	Ι
Σύνολο	160.000	185.000	
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			
Χρεόγραφα	7.000	13.000	
Διαθέσιμα	39.000	84.000	
Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	15.000	32.000	
Σύνολο	61.000	129.000	
Σύνολο Ενεργητικού	635.000	580.000	
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000	140.000	
Διαφορά υπέρ το άρτιο	20.000	20.000	

Αποθεματικά	38.000	64.000
Αποτελέσματα εις νέο	39.000	74.000
Διάφορα, ενοποίησης	-80.000	-80.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	157.000	218.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ	38.000	47.000
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	27.000	27.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Προμηθευτές	282.000	87.000
Υποχρεώσεις από φόρους	55.000	70.000
Μερίσματα πληρωτέα	30.000	40.000
Λοιπές υποχρεώσεις	0	9.000
Σύνολο	367.000	206.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	46.000	82.000
Σύνολο Παθητικού	635.000	580.000
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
Κύκλος εργασιών	360.000	565.000
Μείον : Κόστος πωληθέντων	-180.000	-305.000
Πλέον : Άλλα έσοδα	40.000	40.000
Μείον : Έξοδα διοίκησης	-52.000	-110.000
Πλέον : Έσοδα συμμετοχών	23.000	16.000
Μείον : Χρηματοοικονομικά έξοδα	-25.000	-20.000
Πλέον / μείον : Έκτακτα αποτελέσματα	-6.000	9.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	160.000	195.000
ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
Ι Φόρος εισοδήματος	55.000	65.000
Δικαιώματα μειοψηφίας	8.000	8.000
Αποθεματικά	18.000	26.000
Μερίσματα	30.000	40.000
Αποτελέσματα εις νέον	49.000	56.000
Σύνολο διάθεσης	160.000	195.000
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους και Δ.Μ.	97.000	122.000

ΕΤΑΙΡΕΙΑ Θ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ, ΒΑΣΗ ΕΛΠ

	2002	2003
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ		
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		
ΑΎΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	15.000	15.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-6.000	-9.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	9.000	6.000
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΑ)	100.000	100.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-60.000	-80.000

Αναπόσβεστο υπόλοιπο	40.000	20.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	5.000	4.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	128.000	120.000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		
Πελάτες	45.000	75.000
Μείον: Επισφαλείς πελάτες	-5.000	-5.000
Λοιπές απαιτήσεις	5.000	5.000
Σύνολο	45.000	75.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		
Χρεόγραφα	2.000	4.000
Διαθέσιμα	14.000	54.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	7.000	17.000
Σύνολο	23.000	75.000
Σύνολο Ενεργητικού	250.000	300.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
Μετοχικό κεφάλαιο	30.000	30.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	10.000	10.000
Αποθεματικά	30.000	50.000
Αποτελέσματα εις νέο	100.000	110.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	170.000	200.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ		
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	12.000	12.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Προμηθευτές	17.000	17.000
Υποχρεώσεις από φόρους	20.000	20.000
Μερίσματα πληρωτέα	20.000	35.000
Λοιπές Υποχρεώσεις	0	9.000
Σύνολο	57.000	81.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	11.000	7.000
Σύνολο Παθητικού	250.000	300.000
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
Κύκλος εργασιών	100.000	210.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	-40.000	-100.000
Πλέον : Άλλα έσοδα	10.000	20.000
Μείον : Έξοδα διοίκησης	-12.000	-40.000
Πλέον : Έσοδα συμμετοχών	3.000	0
Μείον: Χρηματοοικονομικά έξοδα	-5.000	0

Πλέον / μείον : Έκτακτα αποτελέσματα	4.000	5.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	60.000	95.000
ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ		
I Φόρος εισοδήματος	20.000	30.000
Αποθεματικά	10.000	20.000
Μερίσματα	20.000	35.000
Αποτελέσματα εις νέον	10.000	10.000
Σύνολο διάθεσης	60.000	95.000
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους	40.000	65.000

8.4 ΧΡΗΣΗ 2002 - ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ (ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕ ΣΤΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΑΣ)

'Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία' σχετικά με την Μετατροπή των κατά 2190 Ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (ΜΕΝ), Χρήσης 2002

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές της μετατροπής των κατά 2190 ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για τη χρήση 2002, (και προηγουμένως για την κατάρτιση των κατά 2190 ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων) είναι τα παρακάτω:

'Λοιπά Πληροφορικά Στοιχεία' εταιρείας θ - Χρήση 2002

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές της μετατροπής των κατά 2190 ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για τη χρήση 2002, (και προηγουμένως για την κατάρτιση των κατά 2190 ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων) είναι τα παρακάτω:

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ για την εταιρεία για τη χρήση 2002, τόσο από άποψη λογαριασμών όσο και από άποψη ύψους ποσών, είναι τα κατωτέρω:

1. Τα εξόδα εγκατάστασης (15.000 €) δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των ΔΛΠ ώστε να περιλαμβάνονται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Έπρεπε δηλαδή κατά τα ΔΛΠ να είχαν μεταφερθεί στα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία δημιουργήθηκαν.

Ο χρόνος δημιουργίας των εξόδων αυτών προκύπτει στο παράδειγμα έμμεσα ότι είναι δύο χρόνια (αφού το ποσό της απόσβεσης είναι 60.000 € λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των σωρευμένων αποσβέσεων (40%).

Το ορθό θα ήταν, για να αποφευχθεί και η περίπτωση σφάλματος στον εντοπισμό του χρόνου δημιουργίας των εξόδων αυτών (πχ λόγω μη καταχώρησης αποσβέσεων), να ανατρέξει κανείς στα στοιχεία της αρχικής λογιστικής εγγραφής.

Σημειώνεται επίσης ότι οι αποσβέσεις των εξόδων αυτών επιβάρυναν (σωστά) στο σύνολο τους, το κονδύλι της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης 'κόστος πωληθέντων'.

2. Το πάγιο που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις της Θ αποκτήθηκε την 1/1/2000 έναντι 100.000 € και έχει αποσβεσθεί με το συντελεστή που ορίζεται από την ελληνική φορολογική νομοθεσία, δηλαδή με 20% ετήσια, κατά τις αρχικές εκτιμήσεις της εταιρείας όμως - οι οποίες δεν μεταβλήθηκαν μέχρι σήμερα - η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 10 χρόνια.

Σημειώνεται επίσης ότι το έξοδο των αποσβέσεων του παγίου αυτού επιβάρυνε (σωστά) στο σύνολο του το κονδύλι της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης 'κόστος πωληθέντων'.

3. Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις έπρεπε, κατά την εκτίμηση της διοίκησης, να ανέρχονται στις 31/12/2002 σε 1.000 € Έγινε όμως χρήση της φορολογικής νομοθεσίας και η πρόβλεψη που καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία ανέρχεται κατά την 31/12/2002 σε 5.000 €

Σημειώνεται ότι για πρώτη φορά διενεργήθηκε στα βιβλία της εταιρείας τέτοια πρόβλεψη, ενώ κατά την προηγούμενη χρήση, δεν ήταν απαραίτητος ο σχηματισμός πρόβλεψης, ούτε κατά την εκτίμηση της διοίκησης.

'Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία' εταιρείας Μ - Χρήση 2002

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ για την εταιρεία Μ για τη χρήση 2002, τόσο από άποψη λογαριασμών όσο και από άποψη ύψους ποσών, είναι τα κατωτέρω:

1. Το 30% των εξόδων εγκατάστασης δεν πληρεί τις προϋποθέσεις των ΔΛΠ ώστε να περιλαμβάνονται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Έπρεπε δηλαδή κατά τα ΔΛΠ να είχαν μεταφερθεί στα αποτελέσματα της χρήσης 1999 οπότε και είχαν δημιουργηθεί.

Το υπόλοιπο 70% των εξόδων εγκατάστασης, το οποίο επίσης (όπως και το 30% των εξόδων εγκατάστασης) αποσβένεται με συντελεστή 20% ετήσια στα ελληνικά βιβλία αφορά δικαιώματα τα οποία κατά την εκτίμηση της εταιρείας πρέπει να αποσβένονται σε 20 χρόνια, αρχής γενομένης από το 1999.

2. Το πάγιο που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής Μ αποκτήθηκε την 1/1/1995 και έχει αποσβεσθεί με το συντελεστή που ορίζεται από την ελληνική φορολογική νομοθεσία, έστω με 8%. Κατά τις αρχικές εκτιμήσεις της εταιρείας όμως - οι οποίες δεν μεταβλήθηκαν μέχρι σήμερα - η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 25 χρόνια. Σημειώνεται επίσης ότι το έξοδο των αποσβέσεων του παγίου αυτού επιβάρυνε (σωστά) στο σύνολο του το κονδύλι της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης 'κόστος πωληθέντων'.

3. Στο λογαριασμό συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις περιλαμβάνεται η συμμετοχή στη θυγατρική εταιρεία Θ, με ποσοστό 80%. Η εν λόγω απόκτηση είχε λάβει χώρα την 1/1/1999 με τίμημα 200.000 € (ισόποσο σε Δρχ) όταν η λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας Θ ανερχόταν σε 100.000 € (ισόποσο σε Δρχ).

4. Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις δημιουργήθηκαν για πρώτη φορά στην κλεισμένη χρήση και έπρεπε, κατά την εκτίμηση της διοίκησης, να ανέρχονται στις 31/12/2002 σε 3.000 € από το οποίο ποσό 2.000 € αφορά τις προηγούμενες χρήσεις. Έγινε όμως χρήση της φορολογικής νομοθεσίας και η πρόβλεψη που καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία ανέρχεται κατά την 31/12/2002 σε 6.000 € η οποία στο σύνολο της βάρυνε την κλεισμένη χρήση.

5. Η αποτίμηση των αποθεμάτων της εταιρείας έγινε με τη μέθοδο ΟΡΟ. Αν η αποτίμηση γινόταν με τη μέθοδο F.I.F.O η αξία του αποθέματος λήξης θα ήταν μεγαλύτερη κατά 1.000 €

6. Η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία ανέρχεται σε 10.000 € από τα οποία η κλεισμένη χρήση επιβαρύνθηκε με 3.000 € Σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη, η πρόβλεψη για

αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία έπρεπε να ανέρχεται σε 18.000 € από τα οποία 5.000 € έπρεπε να βαρύνουν την κλειώμενη χρήση.

'Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία* σχετικά με την ενοποίηση Μ + Θ, Χρήση 2002

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές ενοποίησης κατά ΔΛΠ για τις εταιρείες Μ και Θ για τη χρήση 2002, τόσο από άποψη λογαριασμών όσο και από άποψη ύψους ποσών, αναφέρονται κατωτέρω.

Η προσοχή του αναγνώστη είναι απαραίτητη, ώστε να γίνει άμεσα κατανοητό ότι τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων τόσο της μητρικής εταιρείας Μ όσο και της θυγατρικής εταιρείας Θ έχουν ήδη μετατραπεί από ΕΛΠ σε ΔΛΠ (σε προηγούμενη φάση εργασίας, στη φάση ΑΙ) πλην της περίπτωσης της τακτοποίησης του λογαριασμού 'συμμετοχές' που αφορά τη συμμετοχή της Μ στη Θ.

1. Στο λογαριασμό ' συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις' περιλαμβάνεται η συμμετοχή της μητρικής Μ στη θυγατρική εταιρεία Θ, με ποσοστό 80%. Η εν λόγω απόκτηση είχε λάβει χώρα την 1/1/1999 με τίμημα 200.000 € (ισόποσο σε δραχμές) όταν η λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας Α ανερχόταν σε 100.000 € (ισόποσο σε δραχμές).

Επειδή δεν υπάρχουν κάποιοι συγκεκριμένοι περιορισμοί, υπάρχει σχέση μητρικής - θυγατρικής και ως εκ τούτου η εταιρεία Μ πρέπει κατά τα ΔΛΠ να συντάξει οικονομικές καταστάσεις στις οποίες να ενοποιήσει και τους λογαριασμούς της εταιρείας Θ.

2. Κατά τη χρήση 2002 οι διεταιρικές πωλήσεις ανήλθαν σε 40.000 € και δεν υπάρχει κέρδος για την εταιρεία που διενήργησε την πώληση, το οποίο να περικλείεται στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας που διενήργησε την αγορά (δεν υπάρχει δηλαδή διεταιρικό κέρδος προς απόληψη).

3. Το υπόλοιπο το οποίο αφορά απαίτηση της Μ από τη Θ ανέρχεται σε 15.000 € και παρουσιάζεται ισόποσα στα βιβλία της Θ ως υποχρέωση.

4. Η εταιρεία Θ δεν διένειμε μέρισμα από τα αποτελέσματα του 2001 και συνεπώς δεν καταγράφεται έσοδο από συμμετοχές στα βιβλία της Μ κατά το 2002. Το ποσό των 20.000 € που υπάρχει στο λογαριασμό 'έσοδα από συμμετοχές της Μ' έστω ότι είναι μερίσματα που προήλθαν από χρεόγραφα.

Η εξέλιξη της καθαρής θέσης της θυγατρικής εταιρείας Θ από την ημερομηνία της απόκτησης της συμμετοχής της Μ επί της Θ μέχρι το τέλος της κλεισμένης χρήσης 2002 έχει ως εξής (τα ποσά αφορούν την τελευταία ημέρα των ετών'):

	1998	1999	2000	2001	2002
Μετ.κεφάλαιο	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000
Υπέρ το άρτιο	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Αποθεματικά	0	0	10.000	20.000	30.000
Απ/τα εις νέο	60.000	70.000	80.000	90.000	100.000
Σύνολο	100.000	110.000	130.000	150.000	170.000

Όλα αυτά τα δεδομένα των πληροφοριών πρέπει να ληφθούν υπόψη ώστε να ολοκληρωθεί η εργασία σε δύο στάδια:

1. την κατά 2190 κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των Μ και Θ και
2. τη μετατροπή, στη συνέχεια, αυτών των κατά 2190 ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, από ΕΛΠ σε ΔΛΠ.

Η συγκέντρωση των εγγραφών κατά αντικείμενο, γίνεται με προσοχή όμως ώστε να υπάρχει επαρκής και ικανοποιητική τεκμηρίωση για τα συνθετικά μέρη κάθε συγκεντρωτικής λογιστικής εγγραφής. Μια τέτοια τεκμηρίωση θα είναι όχι απλώς βοηθητική, αλλά άκρως απαραίτητη σε μεταγενέστερες περιπτώσεις, ιδιαίτερα όταν παρατηρούνται μεταβολές στη σύνθεση του ομίλου.

Στις επόμενες σελίδες, αυτές οι εγγραφές παρουσιάζονται με συγκεντρωτική μορφή ως προς τα ποσά, παρατίθενται μόνο οι λογιστικές εγγραφές και όχι και οι επεξηγήσεις τους, παρά μόνο οι άκρως απαραίτητες, όπως πχ αυτές που αφορούν τα Δικαιώματα μειοψηφίας και τα Αποτελέσματα εις νέο.

Σχόλια επί του Πίνακα Μετατροπής των Ενοποιημένων κατά 2190(MEN), χρήσης 2002

Παρακάτω παρουσιάζεται ο Πίνακας Μετατροπής σε ΔΛΠ των Ενοποιημένων κατά Ν 2190/20 οικονομικών καταστάσεων της Μ (με τη Θ), για τη χρήση 2002.

Στην πρώτη στήλη με αριθμούς, παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας Μ, της χρήσης 2002, με βάση τα ΕΛΠ.

Στη δεύτερη στήλη με αριθμούς, παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής εταιρείας Θ, της χρήσης 2002, με βάση τα ΕΛΠ.

Στην τρίτη στήλη παρουσιάζεται το άθροισμα των προηγούμενων δυο στηλών. Τα υπόλοιπα που προκύπτουν και παρουσιάζονται σε αυτή τη στήλη δεν έχουν ενδιαφέρον προς αξιολόγηση, αλλά είναι κονδύλια σε ένα μεταβατικό στάδιο.

Στην τέταρτη στήλη του πίνακα παρατίθενται τα υπόλοιπα των εγγραφών ενοποίησης κατά Ν 2190/20, όπως αυτά προκύπτουν από τις πέντε (5) λογιστικές εγγραφές που είναι απαραίτητες για να γίνει η ενοποίηση κατά ΕΛΠ. Σημειωτέον ότι τα ποσά που παρατίθενται στη συγκεκριμένη στήλη είναι όπως προκύπτουν ως τελευταία στήλη του Πίνακα Συγκέντρωσης Εγγραφών Ενοποίησης Ν 2190 (ΜΘ - Πιν Α), χρήσης 2002, ο οποίος παρατίθεται σε επόμενη σελίδα.

Στην πέμπτη στήλη του πίνακα παρουσιάζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά Ν 2190/20, αφού στα κονδύλια της τρίτης στήλης έχουν αθροιστεί τα υπόλοιπα των εγγραφών ενοποίησης της τέταρτης στήλης. Στις παρούσες οικονομικές καταστάσεις, έχουν τακτοποιηθεί συμφωνά με τον Ελληνικό νόμο - ικανοποιητικά ή μη, κατά τα ΔΛΠ - θέματα απαλείψεων και υπολογισμών δικαιωμάτων μειοψηφίας.

Όμως, προκειμένου να συνταχθούν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΛΠ, πρέπει περαιτέρω να γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές που αφορούν επιμέρους κονδύλια των δυο ενοποιούμενων εταιρειών (πάγια, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, προβλέψεις, αναβαλλόμενοι φόροι κλπ).

Στην έκτη στήλη του πίνακα παρατίθενται τα υπόλοιπα των εγγραφών μετατροπής, όπως αυτά προκύπτουν από τις έντεκα (11) λογιστικές εγγραφές που είναι απαραίτητες για να γίνει η μετατροπή - από ΕΛΠ σε ΔΛΠ - αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Σημειωτέον ότι τα ποσά που παρατίθενται στη συγκεκριμένη στήλη είναι όπως προκύπτουν ως τελευταία στήλη του Πίνακα Συγκέντρωσης Εγγραφών Μετατροπής ΜΘ - Πιν Β, χρήσης 2002, ο οποίος επίσης παρατίθεται. Τα μόνα δυο ποσά της έκτης στήλης, τα οποία προκύπτουν κάπως διαφορετικά από τα υπόλοιπα, είναι τα εξής:

- η επίδραση στο λογαριασμό "αποτελέσματα εις νέο" η οποία λαμβάνει υπόψη (α) τις εγγραφές που επηρεάζουν τα "αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως" και (β) τις εγγραφές που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της κλεισμένης χρήσης (σημείωση στον Πίνακα Συγκέντρωσης Εγγραφών Μετατροπής ΜΘ, χρήσης 2002) και
- η εμφάνιση των δικαιωμάτων της μειοψηφίας επί των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται εξωλογιστικά (ως το γινόμενο του ποσοστού της μειοψηφίας επί το κατά ΔΛΠ (*) αποτέλεσμα της χρήσης 2002 της Θ, μετά από φόρου).

Εάν είχε επιλεγεί να γίνεται αντιλογισμός των εγγραφών διάθεσης και στη συνέχεια σύνταξη νέας λογιστικής εγγραφής διάθεσης κατά τα ΔΛΠ, και τα δύο αυτά σημεία (αποτελέσματα εις νέο και δικαιώματα μειοψηφίας) θα αντιμετωπίζονταν πλήρως με λογιστική εγγραφή.

Στην έβδομη στήλη (τελευταία στήλη) του πίνακα παρουσιάζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΛΠ, αφού στα κονδύλια της πέμπτης στήλης έχουν αθροιστεί τα υπόλοιπα των εγγραφών μετατροπής σε ΔΛΠ, της έκτης στήλης. Η επιβεβαίωση της ορθότητας ορισμένων κονδυλίων της τελευταίας αυτής στήλης παρατίθεται στις Σημειώσεις Λογιστικών Εγγραφών που ακολουθούν.

(*) Υπολογισμός μεγεθών της Θ, κατά ΔΛΠ

Το κατά ΔΛΠ αποτέλεσμα της χρήσης 2002 της εταιρείας Θ είναι απαραίτητο να είναι γνωστό προκειμένου να υπολογιστούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των αποτελεσμάτων χρήσεως 2002.

Ομοίως, τα κατά ΔΛΠ ίδια κεφάλαια της χρήσης 2002 της εταιρείας Θ είναι επίσης απαραίτητα προκειμένου να υπολογιστούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων χρήσεως 2002.

Και τα δύο αυτά μεγέθη μπορούν σε σχετικά εύκολες περιπτώσεις (όπως στο παρόν παράδειγμα) να υπολογιστούν εξωλογιστικά. Όμως σε πιο σύνθετες περιπτώσεις τίθεται θέμα σχετικά με την ακρίβεια των υπολογισμών σε περίπτωση εξωλογιστικής προσέγγισης των μεγεθών αυτών.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά ΔΛΠ, όπως προκύπτουν από την προσέγγιση Γ, είναι ακριβώς οι ίδιες με τις αντίστοιχες που προκύπτουν τόσο από την προσέγγιση Α (σε στάδια) όσο και από την προσέγγιση Β (άμεση).

Η προσεκτική και σωστή εργασία μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ καταλήγει στα ίδια αποτελέσματα, παρά το γεγονός ότι κάποια μεγέθη (όπως οι διαφορές ενοποίησης κατά ΕΛΠ ή η υπεραξία κατά ΔΛΠ) μπορεί να έχουν κατ' αρχήν υπολογιστεί σε διαφορετικό ύψος. Φαίνεται μάλιστα ότι ο αντιλογισμός τέτοιων εγγραφών και η καταχώρηση των ορθών κατά ΔΛΠ εγγραφών είναι η ασφαλέστερη μέθοδος.

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ Ν 2190. ΧΡΗΣΗ 2002 ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ (ΣΤΑΔΙΑ Γ1 & Γ2)

ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ Ν 2190 & ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΕ ΔΛΠ

	ΣΤΑΔΙΟ Γ1				ΣΤΑΔΙΟ Γ2		
	Μ	Θ	Μ+Θ	ΕΓΓΡΑΦ ΕΣ	ΕΝΟΠΙΟΙ ΗΣΗ		ΤΕΛΙΚΟΣ
	ΒΑΣΗ ΕΛΠ	ΒΑΣΗ ΕΛΠ	ΒΑΣΗ ΕΛΠ	ΕΝΟΠ. Ν. 2190	ΒΑΣΗ Ν. 2190	ΕΓΓΡΑΦ ΕΣ	ΒΑΣΗ ΔΛΠ
	2002	2002	2002	2002	2002	2002	2002
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)	(4)	(5)=(3)+(4)	(6)	(7)=(5)+(6)
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ							
ΑΎΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	100 000	15.000	115.000		115.000	75.000	190 000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-80.000	-6.000	-86.000		-86 000	24.000	-62 000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	20.000	9 000	29.000		29.000		128 000
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΑ)	200.000	100 000	300.000		300.000		300 000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-128.000	-60 000	-188.000		-188.000	94.000	-94.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	72000	40.000	112 000		112.000		206.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	200.000	5.000	205 000	-200.000	5.000		5.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	140.000	128.000	268 000		268.000		268 000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ							
Πελάτες	105.000	45.000	150 000	-15.000	135.000		135.000
Μείον: Επισφαλείς πελάτες	-6.000	-5.000	-11.000		-11 000	7 000	-4.000
Λοιπές απαιτήσεις	31.000	5.000	36.000		36.000		36.000
Σύνολο	130.000	45.000	175000		160.000		167.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ							
Χρεόγραφα	5.000	2 000	7 000		7.000		7.000
Διαθέσιμα	25.000	14.000	39.000		39.000		39.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί	6.000	7.000	15.000		15 000		15.000
Σύνολο	38.000	23.000	61.000		61 000		61.000
Σύνολο Ενεργητικού	600.000	250.000	850.000	-215.000	635.000	200.000	835.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ							
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ							
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000	30 000	170.000	-30000	140.000		140.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	20.000	10.000	30 000	-10.000	20 000		20.000
Αποθεματικά	30 000	30.000	60.000	-22.000	38 000	16.000	54 000

Αποτελέσματα εις νέο	15.000	100.000	115.000	-76.000	39 000	48.150	87.150
Διαφορά ενοποίησης				-80.000	-80000	80.000	
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	205.000	170.000	375.000		157.000		301.150
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ				38000	38.000	2.600	40.600
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	15.000	12.000	27.000		27 000	13.000	40.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ							
Προμηθευτές	280 000	17.000	297.000	-15.000	282 000		282.000
Υποχρεώσεις από φόρους	35 000	20.000	55.000		55 000		55.000
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	0	0		0	40 250	40.250
Μερίσματα πληρωτέα	30.000	20 000	50 000	-20 000	30.000		30 000
Σύνολο	345.000	57 000	402.000		367.000		407250
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	35.000	11.000	46.000		46.000		46.000
Σύνολο Παθητικού	600.000	250.000	850.000	-215.000	635.000	200.000	835.000
ΚΑΤ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ							
Κύκλος εργασιών	300.000	100.000	400.000	-40.000	360.000		360.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	-180.000	-40.000	-220.000	40.000	-180.000	37.500	-142.500
Πλέον : Αλλά έσοδα	30.000	10.000	40.000		40.000		40.000
Μείον : Έξοδα διοίκησης	-40.000	-12.000	-52.000		-52000		-52.000
Πλέον: Έσοδα συμμετοχών	20.000	3.000	23.000		23.000		23.000
Μείον : Χρηματοοικονομικά	-20.000	-5 000	-25.000		-25 000		-25 000
Πλέον / μείον : Έκτακτα	-10.000	4.000	-6 000		-6 000	-11.000	-17.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	100.000	60.000	160.000	0	160.000	26.500	186.500
ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ							
Φόρος εισοδήματος	35.000	20.000	55.000		55000	13.475	68475
Δικαιώματα μειοψηφίας					8.000	1.950	9 950
Αποθεματικά	10.000	10.000	20 000		18.000		18 000
Μερίσματα	30.000	20 000	50 000		30.000		30 000
Αποτελέσματα εις νέον	25.000	10.000	35.000		49.000		60.075
Σύνολο διάθεσης	100.000	60 000	160.000		160.000		186 500
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους	65.000	40.000	105.000		97.000		108.075

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΩΣΗ Ν 2190. ΧΡΗΣΗ 2002

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ' (ΣΤΑΔΙΟ Γ1)

ΕΝΟΠΙΩΣΗ Ν 2190

ΕΝΟΠΙΩΣΗ Ν 2190

	Μ	Θ	Μ+Θ	ΕΓΓΡΑΦ ΕΣ	ΕΝΟΠ.
	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2002	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2002	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2002	ΕΝΟΠ. Ν. 2190 2002	ΒΑΣΗ Ν. 2190 2002
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)	(4)	(5)=(3)+(4)
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ					
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					
ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	100.000	15.000	115.000		115.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-80.000	-6.000	-86.000		-86.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	20.000	9.000	29.000		29.000
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	200.000	100.000	300.000		300.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-128.000	-60.000	-188.000		-188.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	72.000	40.000	112.000		112.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	200.000	5.000	205.000	-200.000	5.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	140.000	128.000	268.000		268.000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ					
Πελάτες	105.000	45.000	150.000	-15.000	135.000
Μείον: Επισφαλείς πελάτες	-6.000	-5.000	-11.000		-11.000
Λοιπές απαιτήσεις	31.000	5.000	36.000		36.000
Σύνολο	130.000	45.000	175.000		160.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ					
Χρεόγραφα	5.000	2.000	7.000		7.000
Διαθέσιμα	25.000	14.000	39.000		39.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί	8.000	7.000	15.000		15.000
Σύνολο	38.000	23.000	61.000		61.000
Σύνολο Ενεργητικού	600.000	250.000	850.000	-215.000	635.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ					
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000	30.000	170.000	-30.000	140.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	20.000	10.000	30.000	-10.000	20.000
Αποθεματικά	30.000	30.000	60.000	-22.000	38.000

Αποτελέσματα εις νέο	15.000	100.000	115.000	-76.000	39.000
Διαφορά ενοποίησης				-80.000	-80.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	205.000	170.000	375.000		157.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ				38.000	38.000
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	15.000	12.000	27.000		27.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ					
Προμηθευτές	280.000	17.000	297.000	-15.000	282.000
Υποχρεώσεις από φόρους	35.000	20.000	55.000		55.000
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	0	0		0
Μερίσματα πληρωτέα	30.000	20.000	50.000	-20.000	30.000
Σύνολο	345.000	57.000	402.000		367.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	35.000	11.000	46.000		46.000
Σύνολο Παθητικού	600.000	250.000	850.000	-215.000	635.000
ΚΑΤ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ					
Κύκλος εργασιών	300.000	100.000	400.000	-40.000	360.000'
Μείον : Κόστος πωληθέντων	-180.000	-40.000	-220.000	40.000	-180.000
Πλέον : Άλλα έσοδα	30.000	10.000	40.000		40.000
Μείον: Έξοδα διοίκησης	-40.000	-12.000	-52.000		-52.000
Πλέον : Έσοδα συμμετοχών	20.000	3.000	23000		23.000
Μείον : Χρηματοοικονομικά έξοδα	-20.000	-5.000	-25.000		-25.000
Πλέον / μείον : Έκτακτα αποτελέσματα	-10.000	4.000	-6.000		-6.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	100.000	60.000	160.000	0	160.000
ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ					
Φόρος εισοδήματος	35.000	20.000	55.000		55.000
Δικαιώματα μειοψηφίας					8.000
Αποθεματικά	10.000	10.000	20.000		18.000
Μερίσματα	30.000	20.000	50.000		30.000
Αποτελέσματα εις νέον	25.000	10.000	35.000		49.000
Σύνολο διάθεσης	100.000	60.000	160.000		160.000
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους	65.000	40.000	105.000		97.000

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ Ν 2190, ΧΡΗΣΗ 2002
ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ (ΣΤΑΔΙΟ Γ1)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ (ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΝ 2-1)

	ΕΝ2-1	ΕΝ2-2	ΕΝ2-3	ΕΝ2-4	ΕΝ2-5	ΣΥΝΟΛΟ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ						
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	-200.000					-200.000
Πελάτες				-15.000		-15.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ						
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ						
Μετοχικό κεφάλαιο	30.000					30.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	10.000					10.000
Αποθεματικά	20.000	2.000				22.000
Αποτελέσματα εις νέο	90.000	2.000	-16.000			76.000 (1)
Διαφορά ενοποίησης	80.000					80.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ	-30.000	-4.000	-4.000			-38.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ						
Προμηθευτές				15.000		15.000
Μερίσματα πληρωτέα			20.000			20.000
Αναβαλλόμενοι φόροι						
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ						
Πωλήσεις					40.000	40.000
Μείον : Κόστος πωληθέντων					-40.000	-40.000
Έκτακτα αποτελέσματα						
Φόρος εισοδήματος						

(2) ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2002:

40.0000 πωλήσεις
-40.000 κόστος πωληθέντων

Σημαντικές σημειώσεις:

Α) επίδραση στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέον λήξεως από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα εις νέον έναρξης(1) από εγγραφές που επηρεάζουν το Αποτέλεσμα χρήσεως (2)

(1) 76.000

(2) 0

76.000 Σύνολο επιδράσεων εγγραφών στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον λήξεως.

Β) Τα ποσά της στήλης Σύνολο μεταφέρονται στον προηγούμενο πίνακα

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΟΙΗΣΗ Ν 2190. ΧΡΗΣΗ 2002**ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ'(ΣΤΑΔΙΟ Γ2)****ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΝΟΠ. Ν 2190**

	ΕΝΟΠ.		ΤΕΛΙΚΟΣ
	ΒΑΣΗ Ν. 2190	ΕΓΓΡΑΦΕΣ	ΒΑΣΗ ΔΛΠ
	2002	2002	2002
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	(5)=(3)+(4)	(6)	(7)=(5)+(6)
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
ΑΨΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			
ΑΨΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	115.000	75.000	190.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-86.000	24.000	-62.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	29.000		128.000
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ			
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	300.000		300.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-188.000	94.000	-94.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	112.000		206.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ			
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	5.000		5.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ			
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	268.000		268.000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			
Πελάτες	135.000		135.000
Μείον: Επισφαλείς πελάτες	-11.000	7.000	-4.000
Λοιπές απαιτήσεις	36.000		36.000
Σύνολο	160.000		167.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			
Χρεόγραφα			
Χρεόγραφα	7.000		7.000
Διαθέσιμα	39.000		39.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί	15.000		15.000
Σύνολο	61.000		61.000

Σύνολο Ενεργητικού	635.000	200.000	835.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000		140.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	20.000		20.000
Αποθεματικά	38.000	16.000	54.000
Αποτελέσματα εις νέο	39.000	48.150	87.150
Διαφορά ενοποίησης	-80.000	80.000	0
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	157.000		301.150
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ	38.000	2.600	40.600
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	27.000	13.000	40.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Προμηθευτές	282.000		282.000
Υποχρεώσεις από φόρους	55.000		55.000
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	40.250	40.250
Μερίσματα πληρωτέα	30.000		30.000
Σύνολο	367.000		407.250
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	46.000		46.000
Σύνολο Παθητικού	635.000	200.000	835.000
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ			
Κύκλος εργασιών	360.000		360.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	-180.000	37.500	-142.500
Πλέον : Άλλα έσοδα	40.000		40.000
Μείον: Έξοδα διοίκησης	-52.000		-52.000
Πλέον : Έσοδα συμμετοχών	23.000		23.000
Μείον: Χρηματοοικονομικά έξοδα	-25.000		-25.000
Πλέον / μείον : Έκτακτα αποτελέσματα	-6.000	-11.000	-17.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	160.000	26.500	186.500
ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ			
Φόρος εισοδήματος	55.000	13.475	68.475

Δικαιώματα μειοψηφίας	8.000	1.950	9.950
Αποθεματικά	18.000		18.000
Μερίσματα	30.000		30.000
Αποτελέσματα εις νέον	49.000		60.075
Σύνολο διάθεσης	160.000		186.500
Αποτελέσματα χρήσης , μετά από φόρους	97.000		108.075

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ Ν 2190, ΧΡΗΣΗ 2002

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ' (ΣΤΑΔΙΟ Γ2)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ (ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΝ2-11)

	MEN2-1	MEN2-2	MEN2-3	MEN2-4	MEN2-5	MEN2-6	MEN2-7	MEN2-8	MEN2-9	MEN2-10	MEN2-11	ΣΥΝΟΛΟ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ												
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ												
ΑΨΛΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	-45.000							120.000				75.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	72.000								-48000			24.000
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΑ)												
Μείον: Αποσβεσθέντα		94.000										94.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ						200.000		-200.000				
Πελάτες												
Μείον: Επισφαλείς πελάτες			7.000									7.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ												
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ												
Μετοχικό κεφάλαιο						-30.000		30.000				0
Διαφορά υπέρ το άρτιο						-10.000		10.000				0

Αποθεματικά						-20.000	-2.000			6.000		-16.000
Αποτελέσματα εις νέο	-7.500	-76.000	-2.000	9.000	26.775	-90.000	-2.000	60.000	36.000	8.000	2.600	-35.125
Διαφορά ενοποίησης						-80.000						-80.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ						30.000	4.000	-20.000		-14000	-2.600	-2.600
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ				-13.000								-13.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ												
Προμηθευτές												
Μερίσματα πληρωτέα												
Αναβαλλόμενοι φόροι					-40.250							-40.250
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΑ ΧΡΗΣΗΣ												
Πωλήσεις												
Μείον: Κόστος πωληθέντων	-19.500	-18.000										-37.600
Έκτακτα αποτελέσματα			-5.000	4.000					12.000			11.000
Φόρος εισοδήματος					13.475							13.475
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης 2002

κόστος πωληθέντων :-37500
Έκτακτα απ/τα : 11.000
φόρος εισοδήματος : 13475
-13.025

Σημαντικές σημειώσεις:

Α.) Επίδραση εγγραφών στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέον λήξεως
από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα εις νέον,
-35125 (1)

από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσεως
-130225(2)

Σύνολο επιδράσεων εγγραφών στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον
λήξεως(1)+(2)=(3) -48160

Β.) Τα ποσά της στήλης σύνολο μεταφέρονται στον προηγούμενο πίνακα.

Λογιστικές Εγγραφές Ενοποίησης κατά Ν. 2190, Εταιρειών Μ και Θ - χρήση 2002

ΕΓΓΡΑΦΗ EN2-1

	Χρέωση	Πίστωση
Μετοχικό κεφάλαιο	30.000	
Διαφορά υπέρ το άρτιο	10.000	
Αποθεματικά	20.000	
Αποτελέσματα εις νέο	90.000	
Συμμετοχές		200.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		30.000
Υπεραξία (goodwill)	80.000	

Εγγραφή:

(α) συμψηφισμού της συμμετοχής (όπως παρουσιάζονται στα βιβλία της μητρικής) με τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής όπως αυτά έχουν στο τέλος της προηγούμενης χρήσης 2001 και

(β) υπολογισμού της Διαφοράς Ενοποίησης, που γίνεται με βάση τα δεδομένα της ίδιας ημερομηνίας (31/12/2001) κατά ΕΛΠ.

Τα Δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων υπολογίζονται και καταχωρούνται με την ίδια εγγραφή, ενώ ισούνται με το ποσοστό της μειοψηφίας (20%) επί της καθαρής θέσης της ίδιας ημερομηνίας (150.000 €* 20%).

Η χρεωστική Διαφορά Ενοποίησης που προκύπτει καταχωρείται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, επιλέγεται να εμφανίζεται αφαιρετικά στα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού.

Σημαντική σημείωση:

Η βασική διαφορά της παρούσας - κατά ΕΛΠ - εγγραφής από την αντίστοιχη κατά ΔΛΠ εγγραφή είναι ότι η παρούσα ΕΛΠ εγγραφή, για τον υπολογισμό της διαφοράς ενοποίησης λαμβάνει υπόψη τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής στην αρχή της κλεισμένης χρήσης (άρα στο τέλος της προηγούμενης χρήσης) άσχετα από το χρόνο κατά τον οποίο διενεργήθηκε η απόκτηση της συμμετοχής.

Αντίθετα, κατά τα ΔΛΠ, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα δεδομένα όπως αυτά είχαν κατά το χρόνο της απόκτησης της συμμετοχής, όπως δηλαδή έγινε στην εγγραφή της κατά ΔΛΠ ενοποίησης των προσεγγίσεων Α και Β.

----- (EN2-2) -----		
Αποθεματικά (10.000 * 20%)	2.000	
Αποτελέσματα εις νέο (10.000 * 20%)	2.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας		4.000

Η εγγραφή αυτή αφορά μεταφορά στα δικαιώματα μειοψηφίας του ποσού που προκύπτει ο:>ς η αναλογία της μειοψηφίας στην αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής Θ εντός της κλεισμένης χρήσης.

----- (EN2-3) -----		
Μερίσματα πληρωτέα	20.000	
Αποτελέσματα εις νέο		16.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		4.000

Με την εγγραφή αυτή επιτυγχάνεται μείωση των ενοποιημένων υποχρεώσεων, κατά το τμήμα που δεν συνιστά πραγματική υποχρέωση του ομίλου, αφού η ταμειακή κίνηση που θα λάβει χώρα θα είναι η καταβολή μερισμάτων από τη θυγατρική στη μητρική εταιρεία.

----- (EN2-4) -----		
Προμηθευτές	15.000	
Πελάτες		15.000
Απάλειψη διεταιρικών υπολοίπων		

----- (EN2-5) -----		
Πωλήσεις	40.000	
Κόστος Πωληθέντων		40.000

Απάλειψη διεταιρικών συναλλαγών (οι οποίες δεν περικλείουν απραγματοποίητο για τον όμιλο αποτέλεσμα)

Λογιστικές Εγγραφές Μετατροπής των ενοποιημένων κατά Ν 2190 (ΜΕΝ) - Χρήση 2002

Οι κατωτέρω λογιστικές εγγραφές είναι απαραίτητες προκειμένου να γίνει η μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που έχουν ήδη καταρτιστεί με βάση τον Ν 2190.

Επειδή κάποια μεγέθη (όπως οι διαφορές ενοποίησης κατά ΕΛΠ ή υπεραξία κατά ΔΛΠ) έχουν υπολογιστεί διαφορετικά, χρειάζεται να ακολουθηθεί μια εκ των δυο διαδικασιών:

1. να αντιλογιστεί η κατά ΕΛΠ λογιστική εγγραφή συμψηφισμού και να παρατεθεί στη θέση της η σωστή κατά ΔΛΠ εγγραφή ή
2. να γίνει διορθωτική λογιστική εγγραφή, επηρεάζοντας μόνο τα ποσά που χρειάζονται τροποποίηση (πχ μη επηρεάζοντας το κεφάλαιο, αλλά προσαρμόζοντας τη διαφορά ενοποίησης και τα αποτελέσματα εις νέο)

Η διαδικασία που ακολουθείται κατωτέρω είναι η δεύτερη, επειδή η πρώτη - αν και καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα, όπως επιβεβαιώθηκε - είναι δυσκολότερη στη μελλοντική παρακολούθηση της.

	Χρέωση	Πίστωση	
----- (MEN2-1) -----			
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης - σωρ. αποσβέσεις	72.000		
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης		45.000	
Κόστος πωληθέντων		19.000	
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως		7.500	
----- (MEN2-2) -----			
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις	94.000		
Κόστος πωληθέντων		18.000	
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως		76.000	
----- (MEN2-3) -----			
Προβλέψεις (επισφαλών απαιτήσεων)	7.000		
Έκτακτα αποτελέσματα		5.000	
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως		2.000	
----- (MEN2-4) -----			
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)		13.000	
Έκτακτα αποτελέσματα	4.000		
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως	9.000		
----- (MEN2-5) -----			
Φόροι χρήσεως (λογαριασμός αποτελεσμάτων)	13.475		
Αποτελέσματα εις νέον, ενάρξεως	26.775		
Αναβαλλόμενοι φόροι - υποχρέωση		40.250	
----- (MEN2-6) -----			
Μετοχικό κεφάλαιο		30.000	
Διαφορά υπέρ το άρτιο		10.000	
Αποθεματικά		20.000	
Αποτελέσματα εις νέο		90.000	
Συμμετοχές	200.000		
Δικαιώματα μειοψηφίας	30.000		
Υπεραξία (goodwill)		80.000	
----- (MEN2-7) -----			
Αποθεματικά		2.000	
Αποτελέσματα εις νέο		2.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας	4.000		

Αντιλογισμός της εγγραφής EN2-2

Τα δικαιώματα μειοψηφίας που αντιλογίζονται με την παρούσα εγγραφή, στη συνέχεια τακτοποιούνται με επόμενη εγγραφή, ώστε να καταλήξουν τελικά στο σωστό ποσό κατά ΔΛΠ (το οποίο πρέπει να είναι το ίδιο με το κατά ΕΛΠ αντίστοιχο ποσό)

(MEN2-8)	Χρέωση	Πίστωση
Μετοχικό κεφάλαιο	30.000	
Διαφορά υπέρ το άρτιο	10.000	
Αποθεματικά		
Αποτελέσματα εις νέο	60.000	
Συμμετοχές		200000
Δικαιώματα μειοψηφίας		20.000
Υπεραξία (goodwill)	120.000	
	Χρέωση	Πίστωση
----- (MEN2-9) -----		
Αποσβέσεις Υπεραξίας (έκτακτα αποτελέσματα)	12.000	
Αποτελέσματα εις νέο	36 000	
Υπεραξία - Σωρευμένες αποσβέσεις		48.000
----- (MEN2-10) -----		
Αποθεματικά	6.000	
Αποτελέσματα εις νέο	8.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας		14.000
----- (MEN2-11) -----		
Αποτελέσματα εις νέο	2.600	
Δικαιώματα μειοψηφίας		2.600

Σημειώσεις επί των Λογιστικών Εγγραφών ενοποίησης κατά ΕΛΠ και στη συνέχεια μετατροπής σε ΔΛΠ.

1. Σχετικά με την ομοιότητα των εγγραφών με αυτές των προσεγγίσεων Α και Β

Οι τρεις τελευταίες ανωτέρω εγγραφές είναι ακριβώς οι ίδιες με αντίστοιχες εγγραφές που γίνονται στις προσεγγίσεις Α και Β. Η πρώτη εγγραφή όμως, καταλήγει σε κονδύλι υπεραξίας (χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης) το οποίο είναι διαφορετικό από το αντίστοιχο κονδύλι που πρέπει να υπολογιστεί κατά τα ΔΛΠ.

2. Σχετικά με το λογιστικό χειρισμό της διαφοράς ενοποίησης

Σαν προϋπόθεση απλοποίησης στο παρόν παράδειγμα λήφθηκε ότι ο χειρισμός της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης (που υπολογίστηκε κατά την ενοποίηση με βάση τον

Ν 2190/20) επιλέχτηκε να είναι η αφαίρεση της διαφοράς αυτής από τα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού.

Αν όμως είχε επιλεγεί η εμφάνιση της διαφοράς αυτής στο ενεργητικό και η απόσβεση της σε περίοδο έως πέντε χρήσεων, τότε θα έπρεπε με τις λογιστικές εγγραφές της φάσης Γ2 να προσαρμόζονται κατάλληλα όλα τα μεγέθη που επηρεάστηκαν. Δηλαδή, στα ενοποιημένα αποτελέσματα έπρεπε η επιβάρυνση να ισούται με το 10% της κατά ΔΛΠ υπεραξίας αντί με το 20% της κατά ΕΛΠ χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης.

Όπως αναφέρεται εισαγωγικά στις εγγραφές, αλλά και στην επεξήγηση της εγγραφής ΜΕΝ 2-6, υπάρχουν δυο δυνατότητες:

1. να αντιλογιστεί η κατά ΕΛΠ λογιστική εγγραφή και να παρατεθεί στη θέση της η σωστή κατά ΔΛΠ εγγραφή ή
2. να γίνει διορθωτική λογιστική εγγραφή, επηρεάζοντας μόνο τα ποσά που χρειάζονται τροποποίηση.

3.

Η διαδικασία που προτείνεται είναι η πρώτη, επειδή η δεύτερη - αν και καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα, όπως επιβεβαιώθηκε - είναι δυσκολότερη στη μελλοντική παρακολούθηση της.

3. Επιβεβαίωση ορθότητας δικαιωμάτων μειοψηφίας στον ισολογισμό

Ορθή προσέγγιση

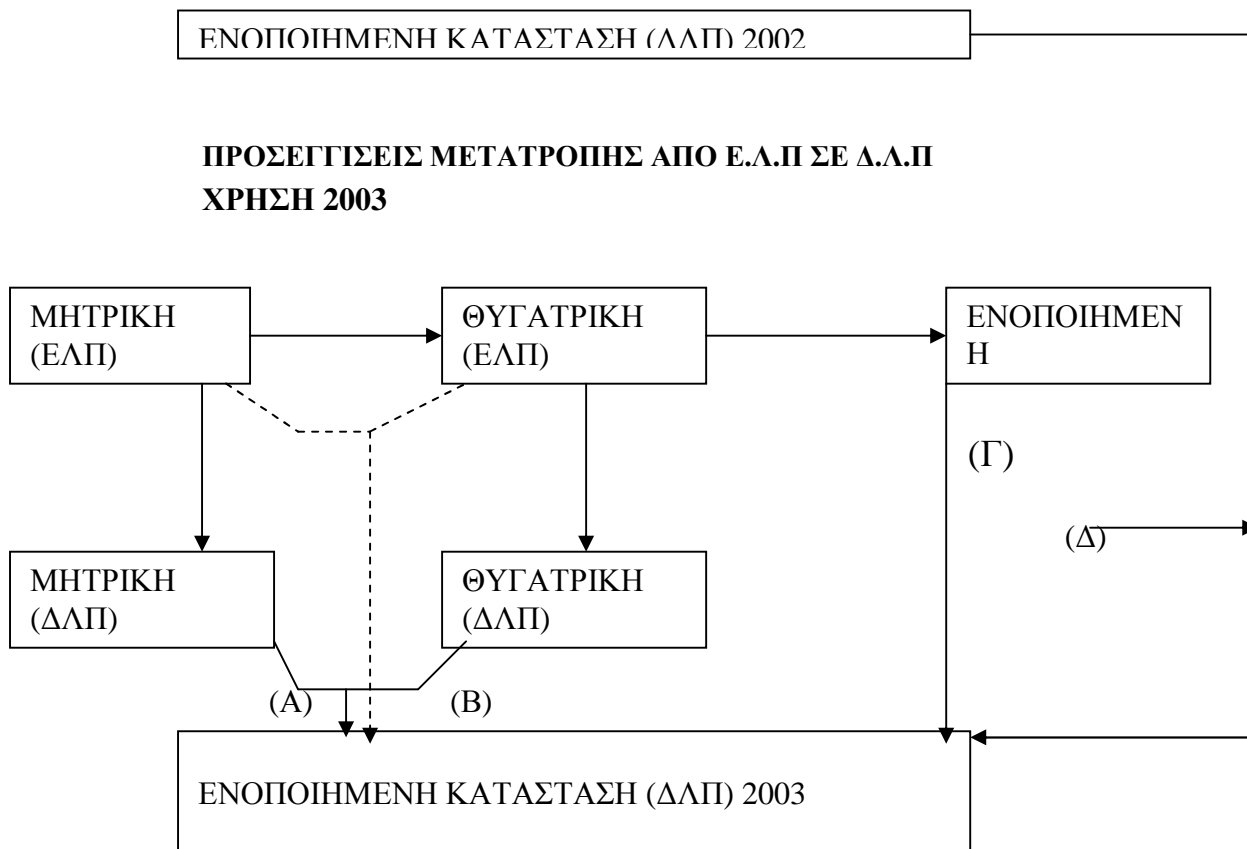
Ίδια κεφάλαια της Θ, κατά τα ΔΛΠ, την 31/12/2002	183.000
Μερίσματα πληρωτέα της Θ, την 31/12/2002	<u>20.000</u>
Σύνολο	203.000
Επί: ποσοστό μειοψηφίας	<u>20%</u>
Υπόλοιπο	40.600

4. Υπολογισμός δικαιωμάτων μειοψηφίας στα αποτελέσματα

Ορθή προσέγγιση

Αποτελέσματα χρήσεως Θ προ φόρων, κατά ΔΛΠ	75.000
Μείον: Φόροι χρήσεως, κατά ΔΛΠ	<u>(25.250)</u>
Απ/τα μετά από φόρους	49.750
Επί: ποσοστό μειοψηφίας	<u>20%</u>
Υπόλοιπο	9.950

ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003



Στις επόμενες σελίδες δεν παρουσιάζονται οι κατά ΕΛΠ οικονομικές καταστάσεις (ατομικές και κατά Ν 2190/20 ενοποιημένες) της μητρικής εταιρείας Μ της χρήσης 2003 και οι αντίστοιχες κατά ΕΛΠ οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής εταιρείας Θ, οι οποίες όμως είχαν παρουσιαστεί στα φύλλα εργασίας που αφορούσαν τη χρήση 2002.

8.5 ΧΡΗΣΗ 2003 - ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ

'Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία' σχετικά με τη Μετατροπή των κατά Ν 2190/20 Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, Χρήσης 2003 (κωδ ΕΝ και ΜΕΝ)

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές της μετατροπής των κατά 2190 Ε.Ο.Κ. για τη χρήση 2003, (και προηγουμένως για την κατάρτιση των κατά Ν 2190/20 Ε.Ο.Κ.) είναι όλα τα δεδομένα εκείνα τα οποία παρουσιάστηκαν σε προηγούμενες πληροφοριακές σελίδες ήτοι:

'Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία' εταιρείας Θ - Χρήση 2003

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ για την εταιρεία Θ για τη

χρήση 2003, τόσο από άποψη λογαριασμών όσο και από άποψη ύψους ποσών, είναι τα κατωτέρω:

1. Τα έξοδα εγκατάστασης που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2002 συνεχίζουν να υφίστανται και να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο.
2. Το πάγιο που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2002 συνεχίζει να υφίσταται και να αντιμετωπίζεται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο.
3. Στις 5/1/2003 συνάφθηκε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (financial lease) βάσει της οποίας η εταιρεία απέκτησε το δικαίωμα χρήσης ενός παγίου, η αξία κτήσης του οποίου ανέρχεται σε 2.000 € και ο πίνακας καταβολής των δόσεων είναι ο εξής:

Ημερομηνία Δόσης	Ποσό δόσης	Τόκος	Επιστροφή κεφαλαίου	Ανεξόφλητο κεφάλαιο
				2.000
31/12/2003	1.000	700	300	1.700
31/12/2004	1.000	600	400	1.300
31/12/2005	1.000	400	600	700
31/12/2006	1.000	300	700	0
	4.000	2.000	2.000	

Κατά τις αρχικές εκτιμήσεις της εταιρείας - οι οποίες δεν μεταβλήθηκαν μέχρι σήμερα - η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 8 χρόνια.

4. Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις έπρεπε, κατά την εκτίμηση της διοίκησης, να ανέρχονται στις 31/12/2003 σε 7.000 € Έγινε όμως χρήση της φορολογικής νομοθεσίας και η πρόβλεψη που καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία ανέρχεται κατά την 31/12/2002 σε 5.000 €

5. Η αποτίμηση των αποθεμάτων της εταιρείας έγινε με τη μέθοδο F.I.F.O. Αν η αποτίμηση γινόταν με τη μέθοδο F.I.F.O. η αξία του αποθέματος λήξης θα ήταν μεγαλύτερη κατά 2.000 €

6. Η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, ανέρχεται σε 6.000 € από τα οποία η κλειόμενη χρήση επιβαρύνθηκε με 1.000 € Σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη, η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία έπρεπε να ανέρχεται σε 10.000 € όσο δηλαδή και την προηγούμενη χρήση.

'Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία' εταιρείας Μ - Χρήση 2003

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ για την εταιρεία Μ για τη χρήση 2003, τόσο από άποψη λογαριασμών όσο και από άποψη ύψους ποσών, είναι τα κατωτέρω:

1. Τα έξοδα εγκατάστασης που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2002 συνεχίζουν να υφίστανται και να αντιμετωπίζονται κατά ΕΛΠ με τον

ίδιο ακριβώς τρόπο. Επίσης οι υποθέσεις σχετικά με την κατά ΔΛΠ αντιμετώπιση παραμένουν οι ίδιες όπως το 2002.

2. Το πάγιο που περιλαμβανόταν στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2002 συνεχίζει να υφίσταται και να αντιμετωπίζεται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο.
3. Η συμμετοχή στη θυγατρική εταιρεία Θ, με ποσοστό 80% συνεχίζει να υφίσταται. Ως αποτέλεσμα της συμμετοχής αυτής η εταιρεία Μ κατά τη διάρκεια της χρήσης 2003 έλαβε μερίσματα (το 80% των συνολικών μερισμάτων που διένειμε η Θ από τα κέρδη του 2002) τα οποία καταχώρησε στο λογαριασμό 'Έσοδα από συμμετοχές'.
4. Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις έπρεπε, κατά την εκτίμηση της διοίκησης, να ανέρχονται στις 31/12/2003 σε 4.000 € Έγινε όμως χρήση της φορολογικής νομοθεσίας και η πρόβλεψη που καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία ανέρχεται κατά την 31/12/2003 σε 9.000 €
Τα υπόλοιπα των προβλέψεων (καταχωρημένων στα βιβλία και εκτιμήσεων της διοίκησης) κατά την 31/12/2002 είναι όπως παρουσιάζονται στα 'Λοιπά Πληροφορικά Στοιχεία' εταιρείας Μ - Χρήση 2002' ήτοι κατά ΕΛΠ 6.000 € και κατά ΔΛΠ 3.000 €
5. Η αποτίμηση των αποθεμάτων της εταιρείας έγινε με τη μέθοδο F.I.F.O.. Αν η αποτίμηση γινόταν με τη μέθοδο η αξία του αποθέματος λήξης θα ήταν μικρότερη κατά 500 €
6. Η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία ανέρχεται σε 12.000 € από τα οποία η κλεισμένη χρήση επιβαρύνθηκε με 2.000 €
Σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη, η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία έπρεπε να ανέρχεται σε 21.000 € από τα οποία 3.000 € έπρεπε να βαρύνουν την κλειόμενη χρήση.

'Λοιπά Πληροφορικά Στοιχεία' σχετικά με την ενοποίηση Μ+Θ, Χρήση 2003

Τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για να προετοιμαστούν οι εγγραφές ενοποίησης κατά ΔΛΠ για τις εταιρείες Μ και Θ για τη χρήση 2003, τόσο από άποψη λογαριασμών όσο και από άποψη ύψους ποσών, είναι τα κατωτέρω:

1. Στο λογαριασμό ' συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις' περιλαμβάνεται η συμμετοχή της Μ στη θυγατρική εταιρεία Θ, με ποσοστό 80%, όπως ακριβώς και στο τέλος της προηγούμενης χρήσης, 31/12/2002.

Επειδή δεν υπάρχουν κάποιοι συγκεκριμένοι περιορισμοί, υπάρχει σχέση μητρικής - θυγατρικής και ως εκ τούτου η εταιρεία Μ πρέπει κατά τα ΔΛΠ να συντάξει οικονομικές καταστάσεις στις οποίες να ενοποιήσει και τους λογαριασμούς της εταιρείας Θ.

2. Κατά τη χρήση 2003 οι διεταιρικές πωλήσεις ανήλθαν σε 45.000 € και δεν υπάρχει κέρδος για την εταιρεία που διενήργησε την πώληση, το οποίο να περικλείεται στα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας που διενήργησε την αγορά (δεν υπάρχει δηλαδή διεταιρικό κέρδος).

3. Το υπόλοιπο το οποίο αφορά απαίτηση της Μ από τη Θ ανέρχεται σε 20.000 € και παρουσιάζεται ισόποσα στα βιβλία της Θ ως υποχρέωση.

4. Η εταιρεία Θ διένειμε μέρισμα από τα αποτελέσματα του 2002 (συνολικού ποσού 20.000 € όπως αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις της Θ2 της χρήσης 2002) και αυτό καταγράφεται ως έσοδο από συμμετοχές' στα βιβλία της Μ κατά το 2003.

Όλα αυτά τα δεδομένα - και από τις τρεις πληροφοριακές σελίδες- πρέπει να ληφθούν υπόψη ώστε να ολοκληρωθεί η εργασία σε δύο στάδια:

1. την κατά Ν 2190/20 κατάρτιση Ε.Ο.Κ. της Μ, που περιλαμβάνει και τη Θ (όπου μία λογιστική εγγραφή - η βασική εγγραφή ενοποίησης - είναι η ίδια ακριβώς με την αντίστοιχη εγγραφή που διενεργήθηκε κατά την πρώτη ενοποίηση, αυτή του 2002) και

2. τη μετατροπή, στη συνέχεια, των κατά Ν 2190/20 Ε.Ο.Κ., από ΕΛΠ σε ΔΛΠ.

Η παρούσα προσέγγιση είναι η αναφερόμενη ως προσέγγιση Γ'

Κάποιες εγγραφές της παρούσας προσέγγισης Γ' μπορούν να γίνουν:

- είτε ως επανάληψη των συγκεκριμένων λογιστικών εγγραφών που έλαβαν χώρα σε προηγούμενες προσεγγίσεις (Α' ή Β')
- είτε μέσω συγκέντρωσης των λογιστικών εγγραφών κατά αντικείμενο, ώστε η εργασία της μετατροπής και ταυτόχρονα ενοποίησης να γίνει με λιγότερες λογιστικές εγγραφές.

προτείνεται να γίνεται αυτή η συγκέντρωση των εγγραφών κατά αντικείμενο, με προσοχή όμως ώστε να υπάρχει επαρκής και ικανοποιητική τεκμηρίωση για τα συνθετικά μέρη κάθε συγκεντρωτικής λογιστικής εγγραφής. Μια τέτοια τεκμηρίωση θα είναι όχι απλώς βοηθητική, αλλά άκρως απαραίτητη σε μεταγενέστερες περιπτώσεις, ιδιαίτερα όταν παρατηρούνται μεταβολές στη σύνθεση του ομίλου.

Επίσης, αρκετές από τις λογιστικές εγγραφές της προσέγγισης Γ' είναι ίδιες με αυτές της προσέγγισης Β' ή /και της Α'. Στις επόμενες σελίδες, αυτές οι εγγραφές παρουσιάζονται με συγκεντρωτική μορφή ως προς τα ποσά. παρατίθενται μόνο οι λογιστικές εγγραφές και όχι και οι επεξηγήσεις τους, παρά μόνο οι άκρως απαραίτητες, όπως πχ αυτές που αφορούν τα Δικαιώματα μειοψηφίας και τα Αποτελέσματα εις νέο.

Σχόλια επί του Πίνακα Μετατροπής των Ενοποιημένων κατά Ν 2190/20 (ΜΘ), Χρήσης 2003

Παρακάτω παρουσιάζεται ο Πίνακας Μετατροπής σε ΔΛΠ των ενοποιημένων κατά Ν 2190/20 οικονομικών καταστάσεων της Μ (με τη Θ), για τη χρήση 2003.

Στην πρώτη στήλη (1) με αριθμούς, παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας Μ, χρήσης 2003, με βάση τα ΕΛΠ.

Στη δεύτερη στήλη (2) με αριθμούς, παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής εταιρείας Θ, χρήσης 2003, με βάση τα ΕΛΠ.

Στην τρίτη στήλη ((3) = (1) + (2)) παρουσιάζεται το άθροισμα των προηγούμενων δύο στηλών. Τα υπόλοιπα που προκύπτουν και παρουσιάζονται σε αυτή τη στήλη δεν έχουν ενδιαφέρον προς αξιολόγηση, αλλά είναι κονδύλια σε ένα μεταβατικό στάδιο.

Στην τέταρτη στήλη (4) του πίνακα παρατίθενται τα υπόλοιπα των εγγραφοζυ ενοποίησης κατά Ν 2190/20, όπως αυτά προκύπτουν από τις πέντε (5) λογιστικές εγγραφές που είναι απαραίτητες για να γίνει η σύνταξη των Ε.Ο.Κ. κατά ΕΛΠ.

Σημειωτέον ότι τα ποσά που παρατίθενται στη συγκεκριμένη στήλη είναι όπως προκύπτουν ως τελευταία στήλη του Πίνακα Συγκέντρωσης Εγγραφών Ενοποίησης Ν 2190 (ΜΘ - Πιν Α), χρήσης 2003, ο οποίος παρατίθεται σε επόμενη σελίδα (σελ 259).

Στην πέμπτη στήλη ((5) = (3) + (4)) του πίνακα παρουσιάζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά Ν 2190/20, αφού στα κονδύλια της τρίτης στήλης έχουν αθροιστεί τα υπόλοιπα των εγγραφών ενοποίησης της τέταρτης στήλης. Στις παρούσες οικονομικές καταστάσεις, έχουν τακτοποιηθεί σύμφωνα με τον Ελληνικό νόμο - ικανοποιητικά ή μη, κατά τα ΔΛΠ - θέματα απαλείψεων και υπολογισμών δικαιωμάτων μειοψηφίας.

Όμως προκειμένου να συνταχθούν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΛΠ, πρέπει περαιτέρω να γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές που αφορούν επιμέρους κονδύλια των δύο ενοποιούμενων εταιρειών (πάγια, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, προβλέψεις, αναβαλλόμενοι φόροι κλπ).

Στην έκτη στήλη (6) του πίνακα παρατίθενται τα υπόλοιπα των εγγραφών μετατροπής, όπως αυτά προκύπτουν από τις δώδεκα (12) λογιστικές εγγραφές που είναι απαραίτητες για να γίνει η μετατροπή - από ΕΛΠ σε ΔΛΠ - αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Σημειωτέον ότι τα ποσά που παρατίθενται στη συγκεκριμένη στήλη είναι όπως προκύπτουν ως τελευταία στήλη του Πίνακα Συγκέντρωσης Εγγραφών Μετατροπής ΜΘ - Πιν Β, χρήσης 2003, ο οποίος επίσης παρατίθεται.

Τα μόνα δυο ποσά της έκτης στήλης, τα οποία προκύπτουν κάπως διαφορετικά από τα υπόλοιπα, είναι τα εξής:

- η επίδραση στο λογαριασμό ' αποτελέσματα εις νέο' η οποία λαμβάνει υπόψη (α) τις εγγραφές που επηρεάζουν τα ' αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως³ και (β) τις εγγραφές που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της κλεισμένης χρήσης.
- η εμφάνιση των δικαιωμάτων της μειοψηφίας επί των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται εξωλογιστικά (ως το γινόμενο του ποσοστού της μειοψηφίας επί το κατά ΔΛΠ (*) αποτέλεσμα της χρήσης 2002 της Θ, μετά από φόρους).

Εάν είχε επιλεγεί να γίνεται αντιλογισμός των εγγραφών διάθεσης και στη συνέχεια σύνταξη νέας λογιστικής εγγραφής διάθεσης κατά τα ΔΛΠ, και τα δυο αυτά σημεία (αποτελέσματα εις νέο και δικαιώματα μειοψηφίας) θα αντιμετωπίζονταν πλήρως με λογιστική εγγραφή.

Στην έβδομη στήλη δηλαδή την τελευταία στήλη ((7) = (5) + (6)) του πίνακα παρουσιάζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΛΠ, αφού στα κονδύλια της πέμπτης στήλης έχουν αθροιστεί τα υπόλοιπα των εγγραφών μετατροπής σε ΔΛΠ, της έκτης στήλης.

Η επιβεβαίωση της ορθότητας ορισμένων κονδυλίων της τελευταίας αυτής στήλης παρατίθεται στις Σημειώσεις Λογιστικών Εγγραφών που ακολουθούν.

(*) Υπολογισμός μεγεθών της Θ, κατά ΔΛΠ

Το κατά ΔΛΠ αποτέλεσμα της χρήσης 2003 της εταιρείας Θ είναι απαραίτητο να είναι γνωστό προκειμένου να υπολογιστούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των αποτελεσμάτων χρήσεως 2003. Ομοίως, τα κατά ΔΛΠ ίδια κεφάλαια της χρήσης 2003 της εταιρείας Θ είναι επίσης απαραίτητα προκειμένου να υπολογιστούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων χρήσεως 2003. Και τα δύο αυτά μεγέθη μπορούν σε σχετικά εύκολες περιπτώσεις (όπως στο παρόν παράδειγμα) να υπολογιστούν εξωλογιστικά. Όμως σε πιο σύνθετες περιπτώσεις τίθεται θέμα σχετικά με την ακρίβεια των υπολογισμών σε περίπτωση εξωλογιστικής προσέγγισης των μεγεθών αυτών.

Το συμπέρασμα που προκύπτει από τη σύγκριση της τελευταίας στήλης (7) του πίνακα αυτού με τα αντίστοιχα φύλλα μετατροπής των προσεγγίσεων Α και Β (σελίδες 237 και 244 αντίστοιχα) είναι αναμενόμενο και έχει ως εξής:

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά ΔΛΠ, όπως προκύπτουν από την προσέγγιση Γ, είναι ακριβώς οι ίδιες με τις αντίστοιχες που προκύπτουν τόσο από την προσέγγιση Α (σε στάδια) όσο και από την προσέγγιση Β (άμεση).

Η προσεκτική και σωστή εργασία μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ καταλήγει στα ίδια αποτελέσματα, παρά το γεγονός ότι κάποια μεγέθη (όπως οι διαφορές ενοποίησης κατά ΕΛΠ ή η υπεραξία κατά ΔΛΠ) μπορεί να έχουν κατ' αρχήν υπολογιστεί σε διαφορετικό ύψος.

Φαίνεται μάλιστα ότι ο αντιλογισμός τέτοιων εγγραφών και η καταχώρηση των ορθών κατά ΔΛΠ εγγραφών και ποσών είναι η ασφαλέστερη μέθοδος, ώστε να υπάρχει απόλυτη συμφωνία στο τελικό (κοινό και σωστό) αποτέλεσμα

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΩΣΗ Ν 2190. ΧΡΗΣΗ 2003

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ' **(ΣΤΑΔΙΑ Γ1 & Γ2)**

	ΣΤΑΔΙΟ Γ1			ΣΤΑΔΙΟ Γ2			ΤΕΛΙΚΟΣ
	Μ	Θ	Μ+Θ	ΕΓΓΡΑΦ ΕΣ	ΕΝΟΠΙΟ ΗΣΗ	ΕΓΓΡΑΦ ΕΣ	
	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2003	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2003	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2003	ΕΝΟΠ. Ν. 2190 2003	ΒΑΣΗ Ν. 2190 2003		
(1)	(2)	(3)=(1)+((4)	(5)=(3)+(4)	(6)	(7)=(5)+(6)	
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ							
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ							
ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	100.000	15.000	115.000		115.000	75.000	190.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-100.000	-9.000	-109.000		-109.000	31.500	-77.500
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	0	6.000	6.000		6.000		112.500
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΑ)	200.000	100.000	300.000		300.000	2.000	302.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-144.000	-80.000	-224.000		-224.000	111.750	-112.250
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	56.000	20.000	76.000		76.000		189.750
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	200.000	4.000	204.000	-200.000	4.000		4.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	60.000	120.000	180.000		180.000		180.000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ							
Πελάτες	109.000	75.000	184.000	-20.000	164.000		164.000
Μείον: Επισφαλείς πελάτες	-9.000	-5.000	-14.000		-14.000	3.000	-11.000
Λοιπές απαιτήσεις	30.000	5.000	35.000		35.000		35.000
Σύνολο	130.000	75.000	205.000		185.000		189.000

ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ							
Χρεόγραφα	9.000	4.000	13.000		13.000		13.000
Διαθέσιμα	30.000	54.000	84.000			84.000	84.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	15.000	17.000	32.000		32.000		32.000
Σύνολο	54.000	75.000	129.000		129.000		129.000
Σύνολο Ενεργητικού	500.000	300.000	800.000	-220.000	580.000	223.250	803.250
ΠΑΘΗΤΙΚΟ							
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ							
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000	30.000	170.000	-30.000	140.000		140.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	20.000	10.000	30.000	-10.000	20.000		20.000
Αποθεματικά	40.000	50.000	90.000	-26.000	64.000	16.000	80.000
Αποτελέσματα εις νέο	30.000	110.000	140.000	-66.000	74.000	56.912	130.912
Διαφορά ενοποίησης				-80.000	-80.000	80.000	0
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	230.000	200.000	430.000		218.000		370.912
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ				47.000	47.000	3.646	50.646
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	15.000	12.000	27.000		27.000	13.000	40.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ							
Προμηθευτές	90.000	17.000	107.000	-20.000	87.000		87.000
Υποχρεώσεις από φόρους	50.000	20.000	70.000		70.000		70.000
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	0	0		0	51.992	51.992
Μερίσματα πληρωτέα	40.000	35.000	75.000	-35.000	40.000		40.000
Λοιπές υποχρεώσεις	0	9.000	9.000		9.000	1.700	10.700
Σύνολο	180.000	81.000	261.000		206.000		259.692
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	75.000	7.000	82.000		82.000		82.000
Σύνολο Παθητικού	500.000	300.000	800.000	-220.000	580.000	-223.250	802.250
ΚΑΤ. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ							
Κύκλος εργασιών	400.000	210.000	610.000	-45.000	565.000		565.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	-250.000	-100.000	-350.000	45.000	-305.000	38.250	-266.750
Πλέον : Αλλά έσοδα	20.000	20.000	40.000		40.000		40.000
Μείον : Έξοδα διοίκησης	-70.000	-40.000	-110.000		-110.000		-110.000
Πλέον: Έσοδα συμμετοχών	16.000	0	16.000		16.000	-16.000	0
Μείον : Χρηματοοικονομικά έξοδα	-20.000	0	-20.000		-20.000	-700	-20.700
Πλέον / μείον : Έκτακτα	4.000	5.000	9.000		9.000	-16.000	-7.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	100.000	95.000	195.000	0	195.000	5.550	200.550

ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ							
Φόρος εισοδήματος	35.000	30.000	65.000		65.000	11.742	76.742
Δικαιώματα μειοψηφίας					8.000	6.047	14.047
Αποθεματικά	10.000	20.000	30.000		26.000		26.000
Μερίσματα	40.000	35.000	75.000		40.000		40.000
Αποτελέσματα εις νέον	15.000	10.000	25.000		56.000		43.761
Σύνολο διάθεσης	100.000	95.000	195.000		195.000		200.550
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους	65.000	65.000	130.000		122.000		109.761

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΟΙΗΣΗ Ν 2190, ΧΡΗΣΗ 2003

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ' (ΣΤΑΔΙΟ Γ1)

ΕΝΟΠΙΟΙΗΣΗ Ν 2190

	Μ	Θ	Μ+Θ	ΕΓΓΡΑΦΕΣ	ΕΝΟΠ.
	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2003	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2003	ΒΑΣΗ ΕΛΠ 2003	ΕΝΟΠ. Ν. 2190 2003	ΒΑΣΗ Ν. 2190 2003
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	(1)	(2)	3)=(1)+(2)	(4)	5)=(3)+(4)
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					
ΑΨΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	100.000	15.000	115.000		115.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-100.000	-9.000	-109.000		-109.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	0	6.000	6.000		6.000
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΠΑΓΙΑ)	200.000	100.000	300.000		300.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-144.000	-80.000	-224.000		-224.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	56.000	20.000	76.000		76.000
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	200.00Α	4.000	204.000	-200.000	4.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	60.000	120.000	180.000		180.000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ					
Πελάτες	109.000	75.000	184.000	-20.000	164.000
Μείον: Επισφαλείς	-9.000	-5.000	-14.000		-14.000
Λοιπές απαιτήσεις	30.000	5.000	35.000		35.000

Σύνολο	130.000	75.000	205.000		185.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ					
Χρεόγραφα	9.000	4.000	13.000		13.000
Διαθέσιμα	30.000	54.000	84.000		84.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	15.000	17.000	32.000		32.000
Σύνολο	54.000	75.000	129.000		129.000
Σύνολο Ενεργητικού	500.000	300.000	800.000	-220.000	580.000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ					
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000	30.000	170.000	-30.000	140.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	20.000	10.000	30.000	-10.000	20.000
Αποθεματικά	40.000	50.000	90.000	-26.000	64.000
Αποτελέσματα εις νέο	30.000	110.000	140.000	-66.000	74.000
Διαφορά ενοποίησης				-80.000	-80.000
Σύνολο ιδίων	230.000	200.000	430.000		218.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ				47.000	47.000
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	15.000	12.000	27.000		27.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ					
Προμηθευτές	90.000	17.000	107.000	-20.000	87.000
Υποχρεώσεις από φόρους	50.000	20.000	70.000		70.000
Ι Αναβαλλόμενοι φόροι	0	0	0		0
Μερίσματα πληρωτέα	40.000	35.000	75.000	-35.000	40.000
Λοιπές υποχρεώσεις	0	9.000	9.000		9.000
Σύνολο	180.000	81.000	261.000		206.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	75.000	7.000	82.000		82.000
Σύνολο Παθητικού	500.000	300.000	800.000	-220.000	580.000
ΚΑΤ/ΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ					

Κύκλος εργασιών	400.000	210.000	610.000	-45.000	565.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων	-250.000	-100.000	-350.000	45.000	-305.000
Πλέον : Άλλα έσοδα	20.000	20.000	40.000		40.000
Μείον : Έξοδα διοίκησης	-70.000	-40.000	-110.000		-110.000
Πλέον : Έσοδα	16.000	0	16.000		16.000
Μείον : Χρηματοοικονομικά έξοδα	-20.000	0	-20.000		-20.000
Πλέον / μείον : Έκτακτα αποτελέσματα	4.000	5.000	9.000		9.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	100.000	95.000	195.000	0	195.000
ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ					
Φόρος εισοδήματος	35.000	30.000	65.000		65.000
Δικαιώματα μειοψηφίας					8.000
Αποθεματικά	10.000	20.000	30.000		26.000
Μερίσματα	40.000	35.000	75.000		40.000
Αποτελέσματα εις νέον	15.000	10.000	25.000		56.000
Σύνολο διάθεσης	100.000	95.000	195.000		195.000
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους	65.000	65.000	130.000		122.000

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ Ν 2190, ΧΡΗΣΗ 2003

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ (ΣΤΑΔΙΟ Γ1)

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ
(ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΝ3-1)**

	EN3-1	EN3-2	EN3-3	EN3-4	EN3-5	ΣΥΝΟΛΟ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ						
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	-200.000					-200.000
Πελάτες				-20.000		-20.000

ΠΑΘΗΤΙΚΟ						
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ						
Μετοχικό κεφάλαιο	30.000					30.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	10.000					10.000
Αποθεματικά	20.000	6.000				26.000
Αποτελέσματα εις νέο	90.000	4.000	-28.000			66.000
Διαφορά ενοποίησης	80.000					80.000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ	-30.000	-10.000	-7.000			-47.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ						
Προμηθευτές				20.000		20.000
Μερίσματα πληρωτέα			35.000			35.000
Αναβαλλόμενοι φόροι						
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ						
Πωλήσεις					45.000	45.000
Μείον : Κόστος πωληθέντων					-45.000	-45.000
Έκτακτα αποτελέσματα						
Φόρος εισοδήματος						
	0	0	0	0	0	0

Επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης 2003

Πωλήσεις: 45.000
 κόστος πωληθέντων : -45.000
 έκτακτα αποτελέσματα: 0
 φόρος εισοδήματος : $\frac{0}{0}$

Σημαντικές σημειώσεις:

A.) Επίδραση εγγραφών στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέον λήξεως από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα εις νέον, ενάρξεως 66.000(1)
 από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσεως 0 (2)

Σύνολο επιδράσεων εγγραφών στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον λήξεως(1)+(2)=(3) 66.000

B.) Τα ποσά της στήλης σύνολο μεταφέρονται στον προηγούμενο πίνακα

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ Ν 2190. ΧΡΗΣΗ 2003

ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ (ΣΤΑΔΙΟ Γ2)

ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΕΝΟΠ. Ν 2190

	ΕΝΟΠ.	ΤΕΛΙΚΟΣ	
	ΒΑΣΗ Ν. 2190	ΕΓΓΡΑΦΕΣ	ΒΑΣΗ ΔΛΠ
	2003	2003	2003
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	(5)=(3)+(4)	(6)	(7)=(5)+(6)
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	115.000	75.000	190.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-109.000	31.500	-77.500
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	6.000		112.500
ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ	300.000	2.000	302.000
Μείον: Αποσβεσθέντα	-224.000	111.750	-112.250
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	76.000		189.750
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	4.000		4.000
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	180.000		180.000
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			
Πελάτες	164.000		164.000
Μείον: Επισφαλείς πελάτες	-14.000	3.000	-11.000
Λοιπές απαιτήσεις	35.000		35.000
Σύνολο	185.000		188.000
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			
Χρεόγραφα	13.000		13.000
Διαθέσιμα	84.000		84.000
Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	32.000		32.000
Σύνολο	129.000		129.000
Σύνολο Ενεργητικού	580.000	223.250	803.250
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
Μετοχικό κεφάλαιο	140.000		140.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο	20.000		20.000
Αποθεματικά	64.000	16.000	80.000

Αποτελέσματα εις νέο	74.000	56.912	130.912
Διαφορά ενοποίησης	-80.000	80.000	0
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	218.000		370.912
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ	47.000	3.646	50.646
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	27.000	13.000	40.000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Προμηθευτές	87.000		87.000
Υποχρεώσεις από φόρους	70.000		70.000
Αναβαλλόμενοι φόροι		51.992	51.992
Μερίσματα πληρωτέα	40.000		40.000
Λοιπές υποχρεώσεις	9.000	1.700	10.700
Σύνολο	206.000		259.692
ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	82.000		82.000
Σύνολο Παθητικού	580.000	223.250	803.250
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ			
Κύκλος εργασιών	565.000		565.000
Μείον : Κόστος πωληθέντων	-305.000	38.250	-266.750
Πλέον : Άλλα έσοδα	40.000		40.000
Μείον : Έξοδα διοίκησης	-110.000		-110.000
Πλέον: Έσοδα συμμετοχών	16.000	-16.000	0
Μείον : Χρηματοοικονομικά	-20.000	-700	-20.700
Πλέον / μείον : Έκτακτα αποτελέσματα	9.000	-16.000	-7.000
Αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων	195.000	5.550	200.550
ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ			
Φόρος εισοδήματος	65.000	11.742	76.742
Δικαιώματα μειοψηφίας	8.000	6.047	14.047
Αποθεματικά	26.000		26.000
Μερίσματα	40.000		40.000
Αποτελέσματα εις νέον	56.000		43.761

Σύνολο διάθεσης	195.000		200.550
Αποτελέσματα χρήσης, μετά από φόρους	122.000		109.761

Επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης 2003

Πωλήσεις: 0
κόστος πωληθέντων :-38.250
Έκτακτα απ/τα : 11.000
φόρος εισοδήματος : 13475
-13.025

Σημαντικές σημειώσεις:

A.) Επίδραση εγγραφών στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέον λήξεως από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα εις νέον, -35125 (1)
από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσεως -130225(2)

Σύνολο επιδράσεων εγγραφών στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον λήξεως(1)+(2)=(3) -48160

B.) Τα ποσά της στήλης σύνολο μεταφέρονται στον προηγούμενο πίνακα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΜΕΝ3-//
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗ Ν 2190. ΧΡΗΣΗ 2003
ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ Γ΄
(ΣΤΑΔΙΟ Γ2)

	ΜΕ Ν3- 1	ΜΕ Ν3- 2	ΜΕΝ3- 3	ΜΕΝ3-4	ΜΕΝ3- 5	ΜΕΝ3- 6	ΜΕΝ3- 7	ΜΕΝ3- 8	ΜΕΝ3-9	ΜΕΝ3- 10	ΜΕΝ3- 11	ΜΕΝ 3-12	ΣΥΝΟΛ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ													
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ													
ΔΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	- 4500 0								120000				75000
ΜΕΙΟΝ:ΑΠΟΣΒΕ ΣΘΕΝΤΑ	9150 0									-60000			31500
ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ							200000		-200000				
ΠΕΛΑΤΕΣ													
ΜΕΙΟΝ:ΕΠΙΣΦΑ ΛΕΙΣ ΠΕΛΑΤΕΣ				3000									3000
ΠΑΘΗΤΙΚΟ													
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ													
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ							-30000		30000				0
ΔΙΑΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΤΟ ΑΡΤΙΟ							-10000		10000				0
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ							-20000	-6000			10000		-16000
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤ Α ΕΙΣ ΝΕΟ	- 2700 0	- 9400 0		-7000	13000	40250	-90000	-4000	60000	48000	10000	3646	-47104
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗΣ							-80000						-80000
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ							30000	10000	-20000		-20000	-3646	-3646
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ					-13000								-13000
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ													
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ													
ΜΕΡΕΣΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ													
ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕ ΝΟΙ ΦΟΡΟΙ						-51992							-51992
ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			-1700										-1700
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤ Α ΧΡΗΣΗΣ													
ΠΩΛΗΣΕΙΣ													
ΜΕΙΟΝ:ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	- 1950 0	- 1800 0	-750										-38250
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟ ΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ			700										700
ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤ/ΤΑ				4000						12000			16000
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						11742							11742
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-9808(2

ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:**1. Επίδραση εγγραφών στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον λήξεως**

Ø από εγγραφές που επηρεάζουν τα αποτελέσματα εις νέον, ενάρξεως	-47104 (1)
Ø από εγγραφές που επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης	-9808 (2)

Σύνολο επιδράσεων εγγραφών στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον λήξεως
-56912(3)

2. Τα ποσά της στήλης 'Σύνολο' μεταφέρονται στον πίνακα της προηγούμενης σελίδας

Επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης 2003

Πωλήσεις:	0
κόστος πωληθέντων :	-38.250
χρηματοοικονομικά έξοδα :	700
Έκτακτα απ/τα :	16.000
φόρος εισοδήματος :	<u>11.722</u>
	-9.808

Σημαντικές σημειώσεις:

A.) Επίδραση εγγραφών στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέον λήξεως
από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα εις νέον, ενάρξεως
-47.104 (1)

από εγγραφές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσεως
-9.808 (2)

Σύνολο επιδράσεων εγγραφών στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον
λήξεως(1)+(2)=(3) -56.912

B.) Τα ποσά της στήλης σύνολο μεταφέρονται στον προηγούμενο πίνακα.

	Χρέωση	Πίστωση
	--- (EN3-1)	. -----
Μετοχικό κεφάλαιο	30.000	
Διαφορά υπέρ το άρτιο	10.000	
Αποθεματικά	20.000	
Αποτελέσματα εις νέο	90.000	
Συμμετοχές		200.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		30.000
Υπεραξία (goodwill)	80.000	

Εγγραφή (α) συμψηφισμού της συμμετοχής (όπως παρουσιάζονται στα βιβλία της μητρικής) με τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής όπως αυτά έχουν στο τέλος της προηγούμενης χρήσης 2001 και (β) υπολογισμού της Διαφοράς Ενοποίησης, που γίνεται με βάση τα δεδομένα της ίδιας ημερομηνίας (31/12/2001) κατά ΕΛΠ.

Τα Δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων υπολογίζονται και καταχωρούνται με την ίδια εγγραφή, ενώ ισούνται με το ποσοστό της μειοψηφίας (20%) επί της καθαρής θέσης της ίδιας ημερομηνίας (150.000 €* 20%).

Η χρεωστική Διαφορά Ενοποίησης που προκύπτει καταχωρείται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, επιλέγεται να εμφανίζεται αφαιρετικά στα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού.

Σημαντική σημείωση:

Η βασική διαφορά της παρούσας - κατά ΕΛΠ - εγγραφής από την αντίστοιχη κατά ΔΛΠ εγγραφή είναι ότι η παρούσα ΕΛΠ εγγραφή, για τον υπολογισμό της διαφοράς ενοποίησης λαμβάνει υπόψη τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής στην αρχή της χρήσης της πρώτης ενοποίησης 2002 (άρα στο τέλος της προηγούμενης χρήσης 2001) άσχετα από το χρόνο κατά τον οποίο διενεργήθηκε η απόκτηση της συμμετοχής.

----- (EN3-2) -----		
Αποθεματικά (30.000 * 20%)	6.000	
Αποτελέσματα εις νέο (20.000 * 20%)	4.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας		10.000

Η εγγραφή αυτή αφορά μεταφορά στα δικαιώματα μειοψηφίας του ποσού που προκύπτει ως η αναλογία της μειοψηφίας στην αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής Θ εντός της διετίας 2002-2003 (δηλαδή από την πρώτη ενοποίηση μέχρι το τέλος της κλεισμένης χρήσης).

Η εγγραφή αυτή παρουσιάζεται διαφοροποιημένη από την αντίστοιχη εγγραφή της χρήσης 2002 (την EN 2-2) επειδή η βάση επί της οποίας υπολογίζεται η αναλογία της μειοψηφίας (παρά το γεγονός ότι το ποσοστό της μειοψηφίας παρέμεινε σταθερό) άλλαξε, αφού πλέον περιλαμβάνει διετία (2002 και 2003), αντί τους έτους.

----- (EN3-3) -----		
Μερίσματα πληρωτέα	35.000	
Αποτελέσματα εις νέο		28.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		7.000

Με την εγγραφή αυτή επιτυγχάνεται μείωση των ενοποιημένων υποχρεώσεων, κατά το τμήμα που δεν συνιστά πραγματική υποχρέωση του ομίλου, αφού η ταμειακή κίνηση που θα λάβει χώρα θα είναι η καταβολή μερισμάτων από τη θυγατρική στη μητρική εταιρεία.

----- (EN3-4) -----		
Προμηθευτές	20.000	
Πελάτες		20.000
Απάλειψη διαιτητικών υπολοίπων		

----- (EN3-5) -----		
Πωλήσεις	45.000	
Κόστος Πωληθέντων		45.000

Απάλειψη διαιτητικών συναλλαγών (οι οποίες δεν περικλείουν απραγματοποίητο για τον όμιλο αποτέλεσμα)

Από τη σύγκριση των πέντε ανωτέρω εγγραφών με τις αντίστοιχες πέντε εγγραφές που είχαν διενεργηθεί για την κατά Ν 2190/20 ενοποίηση του 2002 :

- η πρώτη εγγραφή παραμένει ακριβώς η ίδια (αφού μάλιστα δεν τροποποιήθηκε το ποσοστό της συμμετοχής της Μ στη Θ)
- η δεύτερη εγγραφή διενεργείται με νέα ποσά, όπως αναφέρεται στη σημείωση της εγγραφής, ανωτέρω και
- οι τρεις τελευταίες εγγραφές βασίζονται πλήρως σε δεδομένα της νέας χρήσης, 2003.

Σημειωτέον ότι δεν πρέπει να παραλείψει κανείς, κατά την κατάρτιση των Ε.Ο.Κ. να αφαιρέσει (κατά προτίμηση με λογιστική εγγραφή, αλλά έστω και εξωλογιστικά) και τα έσοδα συμμετοχών που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της Μ του 2003 και αφορούν διανομή αποτελεσμάτων της Θ του 2002.

Το ποσό αυτό, σε επίπεδο ενοποίησης, πρέπει να περιέχεται στα Αποτελέσματα εις νέο της 31/12/2002, όπως βεβαίως η τακτοποίηση αυτή γίνεται και στο παρόν παράδειγμα.

Λογιστικές Εγγραφές Μετατροπής των ενοποιημένων κατά Ν 2190/20 (ΜΕΝ)-Χρήση 2003

Οι κατωτέρω λογιστικές εγγραφές είναι απαραίτητες προκειμένου να γίνει η μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που έχουν ήδη καταρτιστεί με βάση τον Ν 2190/20 (η σχετική εργασία της κατά ΕΛΠ ενοποίησης παρατέθηκε στις αμέσως προηγούμενες σελίδες).

Επειδή κάποια μεγέθη (όπως οι διαφορές ενοποίησης κατά ΕΛΠ ή υπεραξία κατά ΔΛΠ) έχουν υπολογιστεί διαφορετικά, χρειάζεται να ακολουθηθεί μια εκ των δυο διαδικασιών

1. να αντιλογιστεί η κατά ΕΛΠ λογιστική εγγραφή συμψηφισμού και να παρατεθεί στη θέση της η σωστή κατά ΔΛΠ εγγραφή ή
2. να γίνει διορθωτική λογιστική εγγραφή, επηρεάζοντας μόνο τα ποσά που χρειάζονται τροποποίηση (πχ μη επηρεάζοντας το κεφάλαιο, αλλά προσαρμόζοντας τη διαφορά ενοποίησης και τα αποτελέσματα εις νέο).

Η διαδικασία που ακολουθείται κατωτέρω είναι η δεύτερη, επειδή η πρώτη - αν και καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα, όπως επιβεβαιώθηκε - είναι δυσκολότερη στη μελλοντική παρακολούθηση της.

	Χρέωση	Πίστωση
----- (ΜΕΝ3-1) -----		
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης - σωρ. αποσβέσεις	91.000	
Έξοδα πολυετούς απόσβεσης		45.000
Κόστος πωληθέντων		19.500
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως		27.000
----- (ΜΕΝ3-2) -----		
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις	112.000	
Κόστος πωληθέντων		18.000
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως		94.000
..... - (ΜΕΝ3-3).....		
Πάγιο	2.000	
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις (2.000 / 8 = 250)		250
Κόστος πωληθέντων (μισθώματα)		1000

Κόστος πωληθέντων (αποσβέσεις, κατά τα ΔΛΠ)	250	
Τόκοι έξοδα	700	
Υποχρεώσεις από leasing		1.700

Η εγγραφή αυτή προκύπτει από το δεδομένο περί χρηματοδοτικής μίσθωσης και αφορά τακτοποίηση:

- των παγίων (εμφάνιση παγίων και σωρευμένων αποσβέσεων),
- των εξόδων που επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης 2003 και
- των υποχρεώσεων (εμφάνιση των υποχρεώσεων από leasing) οι οποίες εμφανίζονται στο ποσό που τα μελλοντικά μισθώματα αφορούν χρεολύσια και όχι τόκους.

Με την εγγραφή αυτή αντिलογίζονται οι επιβαρύνσεις που είχαν γίνει στα κατά ΕΛΠ αποτελέσματα χρήσεως (μισθώματα) και στη θέση τους λογίζονται οι κατά ΔΛΠ αντίστοιχες επιβαρύνσεις (αποσβέσεις και τόκοι).

Το κόστος πωληθέντων επηρεάζεται με $250X + 1.000Π = 750Π$.

Η παρούσα εγγραφή μπορεί να απεικονιστεί με περισσότερες επιμέρους εγγραφές, όμως η συνοπτική παρουσίαση διασφαλίζει καλύτερα την ορθότητα της μετατροπής.

----- (MEN3-4) -----		
Προβλέψεις (επισφαλών απαιτήσεων)	3.000	
Έκτακτα αποτελέσματα	4.000	
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως		7.000
----- (MEN3-5) -----		
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)		13000
Αποτελέσματα εις νέο, ενάρξεως	13.000	
----- (MEN3-6) -----		
Φόροι χρήσεως (λογαριασμός αποτελεσμάτων)	11.742	
Αποτελέσματα εις νέον, ενάρξεως	40.250	
Αναβαλλόμενοι φόροι - υποχρέωση		51.992
----- (MEN3-7) -----		
Μετοχικό κεφάλαιο		30.000
Διαφορά υπέρ το άρτιο		10.000
Αποθεματικά		20.000
Αποτελέσματα εις νέο		90.000
Συμμετοχές		200.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		30.000
Υπεραξία (goodwill)		80.000

Αντιλογισμός της εγγραφής ενοποίησης κατά ΕΛΠ, Νο EN3-1

Ο αντιλογισμός αυτός είναι απαραίτητος προκειμένου να καταχωρηθεί στη συνέχεια η κατά ΔΛΠ ορθή λογιστική εγγραφή (MEN 3-9).

Υπάρχει βέβαια και η εναλλακτική δυνατότητα της καταχώρησης μόνο των διαφορών που υπάρχουν στα κονδύλια που υπάρχουν (διαφορά ενοποίησης, αποτελέσματα εις νέο κλπ). Όμως η ασφαλέστερη μεθοδολογία είναι η ακολουθούμενη.

----- (MEN3-8) -----		
Αποθεματικά		6.000
Αποτελέσματα εις νέο		4.000
Δικαιώματα μειοψηφίας	10.000	

Αντιλογισμός της εγγραφής EN3-2

Τα δικαιώματα μειοψηφίας που αντιλογίζονται με την παρούσα εγγραφή, στη συνέχεια τακτοποιούνται με επόμενη εγγραφή (MEN 3-9), ώστε να καταλήξουν τελικά στο σωστό ποσό κατά ΔΛΠ (το οποίο πρέπει να είναι το ίδιο με το κατά ΕΛΠ αντίστοιχο ποσό). Σχετική επεξήγηση για τα Δικαιώματα μειοψηφίας γίνεται στη σημείωση 2, που παρατίθεται μετά τις εγγραφές.

----- (MEN3-9) -----		
Μετοχικό κεφάλαιο	30.000	
Διαφορά υπέρ το άρτιο	10.000	
Αποτελέσματα εις νέο	60.000	
Συμμετοχές		200.000
Δικαιώματα μειοψηφίας		20.000
Υπεραξία (goodwill)	120.000	

----- (MEN3-10) -----		
Αποσβέσεις Υπεραξίας (έκτακτα αποτελέσματα)	12.000	
Αποτελέσματα εις νέο	48.000	
Υπεραξία - Σωρευμένες αποσβέσεις		60.000

----- (MEN3-11) -----		
Αποθεματικά	10.000	
Αποτελέσματα εις νέο	10.000	
Δικαιώματα μειοψηφίας		20.000

----- (MEN3-12) -----		
Αποτελέσματα εις νέο	3.646	
Δικαιώματα μειοψηφίας		3.646

Σημειώσεις επί των Λογιστικών Εγγραφών α) ενοποίησης κατά ΕΛΠ και στη συνέχεια β) μετατροπής σε ΔΛΠ.

1. Σχετικά με το λογιστικό χειρισμό της διαφοράς ενοποίησης

Στο παρόν παράδειγμα ο χειρισμός της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης (που υπολογίστηκε κατά την ενοποίηση με βάση τον Ν 2190/20) επιλέχτηκε να είναι η αφαίρεση της διαφοράς αυτής από τα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού.

Αν όμως είχε επιλεγεί η εμφάνιση της διαφοράς αυτής στο ενεργητικό και η απόσβεση της σε περίοδο έως πέντε χρήσεων, τότε θα έπρεπε με τις λογιστικές εγγραφές της φάσης Γ2 να προσαρμόζονται κατάλληλα όλα τα μεγέθη που επηρεάστηκαν. Δηλαδή, στα ενοποιημένα αποτελέσματα έπρεπε η επιβάρυνση να ισούται με το 10% της κατά ΔΛΠ υπεραξίας αντί με το 20% της κατά ΕΛΠ χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης.

Όπως αναφέρεται εισαγωγικά στις εγγραφές, αλλά και στην επεξήγηση της εγγραφής MEN 3-6, υπάρχουν δυο δυνατότητες:

1. να αντιλογιστεί η κατά ΕΛΠ λογιστική εγγραφή και να παρατεθεί στη θέση της η σωστή κατά ΔΛΠ εγγραφή ή
2. να γίνει διορθωτική λογιστική εγγραφή, επηρεάζοντας μόνο τα ποσά που χρειάζονται τροποποίηση.

Η διαδικασία που χρησιμοποιούμε είναι η πρώτη, επειδή η δεύτερη - αν και καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα, όπως επιβεβαιώθηκε - είναι δυσκολότερη στη μελλοντική παρακολούθηση της.

2. Επιβεβαίωση ορθότητας δικαιωμάτων μειοψηφίας στον ισολογισμό

Ορθή προσέγγιση

Ίδια κεφάλαια της Θ, κατά τα ΔΛΠ, την 31/12/2003	183.000
Μερίσματα πληρωτέα της Θ, την 31/12/2003	<u>20.000</u>
Σύνολο	203.000
Επί: ποσοστό μειοψηφίας	20%
Υπόλοιπο	50.646

3. Υπολογισμός δικαιωμάτων μειοψηφίας στα αποτελέσματα

Αποτελέσματα χρήσεως Θ προ φόρων, κατά ΔΛΠ	103.050
Μείον: Φόροι χρήσεως, κατά ΔΛΠ	<u>(32.817)</u>
Απ/τα μετά από φόρους	70.233
Επί: ποσοστό μειοψηφίας	<u>20%</u>
Υπόλοιπο	14.047

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ

Σε αρκετά σημεία των φύλλων εργασίας του 2003, έγινε ήδη αναφορά στην αντιμετώπιση κατά τις επόμενες χρήσεις (2004 και εξής) σημείων και θεμάτων που υπήρχαν ήδη κατά την 31/12/2003.

Κατά τις εργασίες κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων του 2004, ως προϊόν μετατροπής των αντίστοιχων κατά ΕΛΠ οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να εφαρμοστεί ο γενικός κανόνας περί προσαρμογών του λογαριασμού αποτελεσμάτων εις νέον ενάρξεως (ήτοι της 31/12/2003 στην προκειμένη περίπτωση) σημειώνεται ότι η συνολική επίδραση προκύπτει από τους πίνακες συγκέντρωσης εγγραφών του 2003, όπως αυτοί παρατίθενται σε κάθε παράδειγμα.

Εδώ εξετάζονται συγκεκριμένες πράξεις που λαμβάνουν χώρα κατά το 2004 και σχετίζονται με λογαριασμούς και κονδύλια που υπήρχαν κατά την 31/12/2003. Οι συγκεκριμένες αυτές πράξεις είναι:

- η πώληση παγίου της εταιρείας και
- η διαγραφή εξόδων πολυετούς απόσβεσης, κατά τα ΔΛΠ.

A. Πώληση παγίου

Έστω ότι η εταιρεία Θ στις 1/7/2004 προχωρά σε πώληση του παγίου, αξίας κτήσης 100.000 € και συντελεστή απόσβεσης 20% έναντι ποσού 25.000 €.

Ερώτημα που τίθεται:

Θα χρειαστεί να γίνει στις 31/12/2004, κατά τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, κάποια σχετική εγγραφή προσαρμογής που να αφορά το συγκεκριμένο πάγιο που πωλήθηκε, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι - όπως φάνηκε και από τη μετατροπή των χρήσεων 2002 και 2003 - σημείο αφετηρίας για τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ είναι οι οικονομικές καταστάσεις οι σύμφωνες με τα ΕΛΠ. Σημειωτέον ότι οι κατά ΕΛΠ οικονομικές καταστάσεις της 31/12/2004 δεν περιέχουν το συγκεκριμένο πάγιο.

Απάντηση του ερωτήματος

Το ανωτέρω ερώτημα μπορεί κατ' αρχήν να δείχνει λογικό όχι όμως για πολύ. Μέχρι δηλαδή να συνειδητοποιήσουμε ότι κατά την μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ της 31/12/2004:

- σε επίπεδο ενεργητικού καλώς δεν εμφανίζεται πάγιο και δεν θα υπάρξει εκεί κάποια προσαρμογή,
- σε επίπεδο αποτελεσμάτων πρέπει οπωσδήποτε να γίνει προσαρμογή, αφού το αποτέλεσμα από την πώληση είναι διαφορετικό κατά τα ΕΛΠ, σε σχέση με το κατά ΔΛΠ αποτέλεσμα.

Και είναι διαφορετικό το αποτέλεσμα, αφού το μεν τίμημα από την πώληση είναι καθορισμένο (και ίδιο βέβαια είτε σε ΕΛΠ είτε σε ΔΛΠ) η δε αναπόσβεστη αξία του παγίου κατά την ημερομηνία της πώλησης είναι άλλη κατά τα ΕΛΠ και άλλη κατά τα ΔΛΠ.

Υπολογισμοί και λογιστική εγγραφή μετατροπής

Κατ' αρχήν στα λογιστικά βιβλία που (υποτίθεται ότι) κρατούνται σύμφωνα με τα ΕΛΠ, κατά την ημερομηνία της πώλησης, έγιναν οι εξής λογιστικές εγγραφές:

(1)		
Αποσβέσεις χρήσεως (20000*6/12)	10000	
Πάγιο-σωρευμένες αποσβέσεις		10000
(2)		
Πάγιο		100.000
Πάγιο - σωρευμένες αποσβέσεις	90.000	
Ταμείο	25.000	
Κέρδος από την πώληση του παγίου		15.000

Αποτέλεσμα των ανωτέρω εγγραφών ήταν η καταχώρηση κέρδους (15.000 €) στα τηρούμενα κατά τα ΕΛΠ βιβλία.

Σύμφωνα όμως με τα ΔΛΠ, η αξία του συγκεκριμένου παγίου ήταν διαφορετική κατά την ημερομηνία της πώλησης (άσχετα αν τηρείται ιδιαίτερο μητρώο ή καρτέλα για το πάγιο με βάση τα ΔΛΠ) αφού οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου βασίζονται σε διαφορετική ωφέλιμη ζωή από αυτή των ΕΛΠ.

Συγκεκριμένα, κατά τα ΔΛΠ, οι αποσβέσεις της περιόδου 1/1-1/7/2004 θα ανέρχονταν σε 5.000 € (και όχι σε 10.000 €) και οι συνολικές σωρευμένες αποσβέσεις του πωλούμενου παγίου σε 45.000 € (και όχι σε 90.000 €).

Άρα και το διαμορφούμενο αποτέλεσμα από την πώληση θα ανέρχεται κατά ΔΛΠ σε:

Αναπόσβεστη αξία' μείον 'τίμημα' = (100.000-45.000) -25.000 = 30.000 € ζημιά (και όχι σε 15.000 € κέρδος).

Έτσι, η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή μετατροπής από τα ΕΛΠ σε ΔΛΠ θα είναι:

----- (Θ4,..) -----		
Κόστος πωληθέντων (από 10.000 X σε 5.000X)		5.000
Κέρδος από την πώληση του παγίου	15.000	
Ζημιά από την πώληση παγίου	30.000	
Αποτελέσματα εις νέον, ενάρξεως		40.000

Σε επιβεβαίωση της ορθότητας του ποσού με το οποίο επηρεάζεται ο λογαριασμός ' αποτελέσματα εις νέον, ενάρξεως' ήτοι των 40.000 € αυτό προκύπτει και ως το αλγεβρικό άθροισμα των επιδράσεων της περσινής αντίστοιχης εγγραφής (της Θ3-2) επί (α) των τότε Αποτελεσμάτων εις νέο ενάρξεως ήτοι της 31/12/2002 και (β) των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2003. Δηλαδή 30.000 Π + 10.000 Π = 40.000 Π.

Σημειώνεται ότι κατά το 2005 δεν υπάρχει πλέον ανάγκη για εγγραφή προσαρμογής σχετιζόμενη με το συγκεκριμένο πάγιο που πωλήθηκε το 2004.

Επαλήθευση αυτής της μη ανάγκης αποτελεί και το γεγονός ότι από την ανωτέρω εγγραφή (Θ4-..) το αλγεβρικό άθροισμα των επιδράσεων επί (α) των Αποτελεσμάτων εις νέο ενάρξεως (40.000 Π) και (β) των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2004 (15.000 X + 30.000 X - 5.000 Π = 40.000 X), είναι μηδενικό.

Στην ιδιαίτερη όμως περίπτωση που οι αποσβέσεις του παγίου της χρήσης 2004 δεν είχαν κοστολογηθεί πλήρως στα πωληθέντα, αλλά παρέμεναν εν μέρει και σε

αποθέματα λήξεως, τότε με την ανωτέρω εγγραφή (Α04-Χ) θα είχαν επηρεαστεί και τα αποθέματα, οπότε το αλγεβρικό άθροισμα της προηγούμενης παραγράφου δεν θα ήταν μηδενικό, άρα θα υπήρχε και η ανάγκη κατά το 2004 για εγγραφή προσαρμογής σχετιζόμενη με το συγκεκριμένο πάγιο που πωλήθηκε το 2004.

Β. Διαγραφή εξόδων πολυετούς απόσβεσης, κατά τα ΔΛΠ

Εάν κατά τη χρήση 2004 επανεκτιμηθούν οι υποθέσεις με βάση τις οποίες είχε αποφασιστεί η εμφάνιση άυλων περιουσιακών στοιχείων (εξόδων πολυετούς απόσβεσης) στον ισολογισμό της εταιρείας Μ και θεωρηθεί ότι πλέον δεν υφίστανται οι λόγοι διατήρησης του σχετικού λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, τότε πρέπει να γίνει άμεση μεταφορά του εν λόγω αναπόσβεστου υπολοίπου στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης

Όπως φαίνεται στον κατά ΔΛΠ ατομικό ισολογισμό της εταιρείας Μ (σελ 226), τα υπόλοιπα των σχετικών λογαριασμών στα βιβλία της Μ την 31/12/2003 είναι:

άλλα περιουσιακά στοιχεία (έξοδα πολυετούς απόσβεσης)	70.000
μείον: σωρευμένες αποσβέσεις	-(17.500)
Αναπόσβεστο υπόλοιπο	52.500

Η εγγραφή μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ της 31/12/2003 είναι η Μ3-1, η οποία είχε ως εξής

..... (M3-1)	
Έξοδα εγκατάστασης - σωρευμένες αποσβέσεις	82.500
(από 100.000 Π σε 17.500 Π)	
Έξοδα εγκατάστασης	30.000
(από 100.000 Χ σε 70.000 Χ)	
Κόστος πωληθέντων (αποσβέσεις)	16.500
(από 20.000 Χ σε 3.500 Χ)	
Αποτελέσματα εις νέο	36.000

Όπως φαίνεται και από την εγγραφή Μ3-1, στα κατά ΕΛΠ βιβλία, τα συγκεκριμένα αυτά έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι ήδη αποσβεσμένα πλήρως στις 31/12/2003. Στα κατά ΔΛΠ βιβλία, αν δεν υπήρχαν οι νεότερες εκτιμήσεις, θα επιβαρύνονταν τα αποτελέσματα της χρήσης 2004 με αποσβέσεις 3.500 € ενώ στην εγγραφή μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, στα αποτελέσματα εις νέον θα καταχωρηθεί πίστωση ίση με 48.500 € όσο δηλαδή το άθροισμα των σκιασμένων ποσών της καταχωρηθείσας εγγραφής Μ3-1.

Με βάση όμως τις νεότερες εκτιμήσεις, στα κατά ΔΛΠ αποτελέσματα της χρήσης 2004 πρέπει να μεταφερθεί το σύνολο του κατά ΔΛΠ αναπόσβεστου υπολοίπου της 31/12/2003 ήτοι ποσό 52.500 €

Με δεδομένο λοιπόν, όπως αναφέρθηκε αμέσως ανωτέρω, ότι στην εγγραφή μετατροπής της 31/12/2004 θα περιέχεται η πίστωση των αποτελεσμάτων εις νέο με 48.500 € και η χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσεως με 52.500 € η εγγραφή στο σύνολο της θα έχει ως εξής:

..... (M4-1)	
Έξοδα εγκατάστασης - σωρευμένες αποσβέσεις	100.000
(από 100.000 Π σε 0)	
Έξοδα εγκατάστασης	100.000
(από 100.000 Χ σε 0)	
Κόστος πωληθέντων (αποσβέσεις)	52.500
Αποτελέσματα εις νέο	52.500

Κατά τη χρήση 2005, δεν θα χρειαστεί να γίνει σχετική εγγραφή μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, δεδομένου ότι αφενός δεν θα υφίσταται Αναπόσβεστο υπόλοιπο ούτε κατά ΕΛΠ ούτε κατά ΔΛΠ (κάτι που ίσχυε όμως και την 31/12/2004) και αφετέρου δεν πρέπει να επιβαρυνθούν ούτε τα κατά ΕΛΠ ούτε τα κατά ΔΛΠ αποτελέσματα χρήσης 2005.

Η επαλήθευση από τεχνικής πλευράς ότι δεν απαιτείται να γίνει σχετική εγγραφή μετατροπής στις 31/12/2005 είναι το γεγονός ότι τα σκιασμένα τμήματα της λογιστικής εγγραφής μετατροπής της 31/1/2004 (εγγραφή Μ4-1 ανωτέρω) αθροίζουν σε μηδέν.

ΠΗΓΕΣ

- Ετήσιο Δελτίο 2004 και 2005 , Α.Ε τσιμέντων Τιτάν , <http://www.titan.gr/gr/financial/deltio.htm>.
- Όμιλος Α.Ε Τσιμέντων Τιτάν “Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Ε.Λ.Γ.Σ. της 31/12/2004 (1/1-31/12/2004) , <http://www.titan.gr/gr/financial/omilou.htm>.
- Όμιλος Α.Ε Τσιμέντων Τιτάν “Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π της 31/12/2004 (1/1-31/12/2004)
- Όμιλος Α.Ε Τσιμέντων Τιτάν “Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π της 31/12/2005 (1/1-31/12/2005)
- Συγκριτική μελέτη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Ε.Λ.Π και τα Δ.Π.Χ.Π.” Διατριβή , Ντέτσικας Περικλής ,Ελληνικό Ανοιχτό Πανεπιστήμιο , Πάτρα .
- Νικόλαος Χρ.Καλλές ορκωτός Λογιστής Α.Μ 15901

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (1-14), Διερμηνείες 1-25, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών, ως μέλους της IASC .
- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , Μετατροπή οικονομικών καταστάσεων από Ελληνικά σε Δ.Λ.Π, Οικονομοτεχνική ,Φίλος Ιωάννης .
- Διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων , ΕΕΔΕ 28.11.2005, Συρούνης Χαράλαμπος .
- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα , Έψιλον 7 , 2001 IP/00/1327, Δρ.Νικόλαος Γ.Πρωτοψάλτης
- Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων ,Δημήτρης Γκινόγλου-Παναγιώτης Ταχυνάκης
- Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις ,Εμμανουήλ Ι.Σακέλλης και Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης , Εκδόσεις Παπαζήση ,Αθήνα .
- “Εισαγωγή στην ανάλυση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων” , Εκδόσεις Β.Γκιούρδας ,Αθήνα 2004.