



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΒΑ)

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Οι αλλαγές που επέφερε ο Νόμος (Ν.4308/2014) περί των
ελληνικών λογιστικών προτύπων, συναφών ρυθμίσεων και άλλων
διατάξεων

Δημητράκης Νικόλαος
Α.Μ. ΜΔΕ1414

Πειραιάς, 2017

Αφιερώνεται στην οικογένεια μου

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η κατά το δυνατό αναλυτικότερη και σφαιρικότερη μελέτη των αλλαγών που επέφερε ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ώστε αρχικά να μελετηθούν οι αποκλίσεις από το προγενέστερο καθεστώς, αλλά και να παρουσιαστούν βασικά σημεία του νέου τρόπου χειρισμού.

Στο πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται βιβλιογραφική επισκόπηση των μελετών και ερευνών που έχουν αναπτυχθεί για την σημασία αλλά και το κόστος σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και της σημασίας σύγκλισης της λογιστικής σε διεθνές επίπεδο. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται βασικές έννοιες σχετικές με τους ομίλους, τον τρόπο δημιουργίας τους, τις διακρίσεις που υπάρχουν καθώς και των μεθόδων ενοποίησης. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, έτσι όπως μεταβλήθηκαν έπειτα από την ψήφιση του νόμου 4308/2014. Με άξονα τη δομή του νόμου παρουσιάζονται βασικά σημεία, όπως το πεδίο εφαρμογής του, οι αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και φυσικά οι σχετικές διατάξεις για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται προσπάθεια εντοπισμού και αποτύπωσης των βασικότερων διαφορών μεταξύ των νέων ελληνικών προτύπων και του παλαιότερου νομοθετικού καθεστώτος, αλλά και των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΠΧΑ.

Στο πέμπτο κεφάλαιο με την χρήση παραδειγμάτων παρουσιάζεται ο τρόπος ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με παραδείγματα για την απάλειψη των ενδοεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών, του τρόπου ενοποίησης των διαφορετικών μορφών ομίλου και τις διαφορές μεταξύ ΕΛΠ-ΕΓΛΣ και ΕΛΠ-ΔΠΧΑ, επιδιώκεται η καταγραφή των κυριότερων ζητημάτων για θέματα που αφορούν τον τρόπο ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων αλλά και των λογιστικών μεταβολών που έχουν επέλθει. Η έρευνα ολοκληρώνεται με την σύνοψη των βασικότερων στοιχείων της μελέτης, την διεξαγωγή συμπερασμάτων και τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας επιθυμώ να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Παπαναστασάπουλο Γεώργιο για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση που μου παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της εργασίας.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω την οικογένεια μου, που στάθηκε δίπλα μου με κάθε δυνατό τρόπο κατά την διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών, δίνοντας μου την απαραίτητη υποστήριξη για να πετύχω το στόχο μου.

Πίνακας Περιεχομένων

1 ^ο Κεφάλαιο: Βιβλιογραφία και Μεθοδολογία	1
1.1 Βιβλιογραφική Επισκόπηση	1
1.2 Επιδιώξεις και σκοπός της παρούσας εργασίας	6
2 ^ο Κεφάλαιο: Βασικές έννοιες	8
2.1 Η έννοια του ομίλου, ορισμοί και σκοπός	8
2.2 Τρόποι δημιουργίας και διάκριση ομίλων	10
2.3 Έννοια και σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων	12
2.4 Μέθοδοι ενοποίησης	15
2.4.1 Μέθοδος ολικής ενοποίησης	15
2.4.2 Μέθοδος αναλογικής ενοποίησης	16
2.4.3 Μέθοδος της καθαρής θέσης	17
3 ^ο Κεφάλαιο: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	19
3.1 Εισαγωγή και Παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων	19
3.2 Πεδίο Εφαρμογής και Κατηγορίες Οντοτήτων	21
3.3 Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	24
3.4 Κανόνες Επιμέτρησης	26
3.4.1 Ενσώματα και Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	26
3.4.2 Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία	29
3.4.3 Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών	31
3.4.4 Υποχρεώσεις	32
3.5 Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	32
3.5.1 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης	32
3.5.2 Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης και απαλλαγές	33
3.5.3 Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων	36
3.5.4 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες	38
4 ^ο Κεφάλαιο: Μεταβολές από τον Νόμο 4308/2014	39
4.1 Μεταβολές στο Λογιστικό Σχέδιο και τους Λογαριασμούς	39
4.2 Μεταβολές στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	44
4.3 Νέες Υποχρεώσεις, Εξαιρέσεις και Απαλλαγές	47
4.4 Μεταβολές στην Επιμέτρηση	49
4.5 Διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΑ	51
4.6 Διαφορές στις ενοποιημένες σε σχέση με Κ.Ν 2190/1920	59

4.7 Μεταβολές στις διαφορές ενοποίησης σε σχέση με τον νόμο 2190/1920	61
4.8 Μεταβολές στις περιπτώσεις σύστασης οριζόντιου ομίλου σε σχέση με τον νόμο 2190/1920	63
5 ^ο Κεφάλαιο: Ενοποίηση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	66
5.1 Απάλειψη διεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών	66
5.1.1 Απάλειψη ενδοεταιρικών απαιτήσεων – υποχρεώσεων	66
5.1.2 Απάλειψη ενδοεταιρικών εσόδων – εξόδων	69
5.1.3 Απάλειψη ενδοεταιρικών κερδών-ζημιών	70
5.1.4 Παράδειγμα πώλησης περιουσιακού στοιχείου από θυγατρική στη μητρική	71
5.1.5 Παράδειγμα πώλησης περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική σε θυγατρική	83
5.2 Παράδειγμα ενοποίησης κάθετου ομίλου	88
5.2.1 Μέθοδος της απευθείας συνένωσης των στοιχείων	88
5.2.2 Μέθοδος των ενδιάμεσων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	92
5.3 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες	94
5.4 Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις από τη μετάβαση από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ	98
5.5 Διαφορές ενοποίησης σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ	107
5.5.1 Ενοποιημένος Ισολογισμός με βάση τα ΕΛΠ	110
5.5.2 Ενοποιημένος Ισολογισμός με βάση τα ΔΠΧΑ	117
5.5.3 Παρουσίαση διαφορών ενοποιημένου ισολογισμού με ΕΛΠ και ΔΠΧΑ	124
Επίλογος – Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	127
Βιβλιογραφία - Πηγές	130

Ευρετήριο πινάκων

Πίνακας 1 Κατηγορίες Οντοτήτων με βάση τα ΕΛΠ	23
Πίνακας 2 Κριτήρια για την ενοποίηση των ομίλων	33
Πίνακας 3 Ομάδες Σχεδίου Λογαριασμών ΕΛΠ-ΕΓΛΣ	40
Πίνακας 4 Κριτήρια σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον 4308/2014	59
Πίνακας 5 Κριτήρια σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον 2190/1920	60
Πίνακας 6 Μεταβολές στις περιπτώσεις ύπαρξης οριζόντιου ομίλου	65

1^ο Κεφάλαιο: Βιβλιογραφία και Μεθοδολογία

1.1 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Το ταχέως μεταβαλλόμενο οικονομικό πλαίσιο που δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις, η απελευθέρωση της αγοράς σε παγκόσμιο επίπεδο, ο έντονος ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων είναι κάποιοι από τους λόγους ανάπτυξης των ομίλων. Σε αρκετές περιπτώσεις η μεγέθυνση των επιχειρήσεων επιτυγχάνεται είτε με τη δημιουργία μιας νέας εταιρείας είτε με την εξαγορά μιας υφιστάμενης επιχείρησης, ενώ η δημιουργία ομίλων μπορεί να επιδιώκει την μακροπρόθεσμη επένδυση κεφαλαίων. Σε κάθε περίπτωση οι όμιλοι αποτελούν μια πραγματικότητα που διαρκώς αναπτύσσεται, έχοντας διάφορες μορφές και στόχους, ξεφεύγοντας όλο και περισσότερο από τα σύνορα ενός κράτους.

Καθώς οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων, για την πληροφόρηση πάσης φύσεως ενδιαφερόμενων, για την οικονομική κατάσταση και τις οικονομικές τους αποδόσεις, η ύπαρξη των ομίλων επιτάσσει την κατάρτιση ενιαίων οικονομικών καταστάσεων, ώστε οι χρήστες αυτών, να μπορούν να πληροφορούνται για την συνολική κατάσταση και απόδοση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις ενός ομίλου αποτελούν ενιαίο σύνολο συμφερόντων και η ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να πληροφορήσει σφαιρικότερα τους ενδιαφερόμενους. Για να παρουσιαστεί ένας όμιλος επιχειρήσεων ως μια οικονομική μονάδα και να εξυπηρετούνται οι ανάγκες των χρηστών αρτιότερα, θα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν το αποτέλεσμα των συναλλαγών των επιχειρήσεων του ομίλου με τρίτους και κατά συνέπεια απαλείφονται οι μεταξύ τους συναλλαγές και σχέσεις.

Η δημιουργία πολυεθνικών ομίλων αλλά και δυνατότητα επένδυσης σε επιχειρήσεις εκτός των συνόρων μιας χώρας καθιστούν την σύγκληση της λογιστικής τυποποίησης σε διεθνές επίπεδο όλο και πιο αναγκαία. Με αυτόν το γνώμονα κινούνται τα ΔΠΧΑ, αλλά και η Ευρωπαϊκή Ένωση (που έχει υιοθετήσει τα ΔΠΧΑ) και κατ' επέκταση η χώρα μας, που με τον Νόμο 4308/2014 προσπάθησε να ενσωματώσει της κοινοτικές οδηγίες για τις σύγχρονες απαιτήσεις της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Μέρος του νέου νομοθετικού πλαισίου αφορά την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων, τις υποχρεώσεις για ενοποίηση, ανάλογα τις διακρίσεις των ομίλων, την κατηγοριοποίηση των επιχειρήσεων και σαφώς τον τρόπο ενοποίησης. Ο Νόμος 4308/2014 εισάγει νέους λογιστικούς χειρισμούς και πολιτικές και ειδικά στο κομμάτι των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υπάρχει υψηλός βαθμός σύγκλισης με τα ΔΠΧΑ.

Στο άρθρο του Muller το 2014 επισημαίνεται ότι η πλειοψηφία των εισηγμένων εταιρειών (τουλάχιστον στα μεγάλα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια) κατέχει μια ή περισσότερες θυγατρικές. Έτσι οι εταιρείες αυτές είναι υποχρεωμένες (τόσο από τις εθνικές νομοθεσίες όσο και από τους χρηματιστηριακούς κανονισμούς) να καταρτίζουν και να υποβάλλουν διπλές οικονομικές καταστάσεις, μια σε ατομικό επίπεδο και μια σε επίπεδο ομίλου (Müller, 2014). Τις τελευταίες δεκαετίες τεράστιες αλλαγές λαμβάνουν χώρα στην παγκόσμια αγορά και η παγκοσμιοποίηση εξαπλώνεται γρήγορα σε όλες τις σφαίρες της κοινωνικής ζωής. Η ανάγκη εναρμόνισης και τυποποίησης πραγματοποιείται σε διάφορους τομείς και στην λογιστική επιστήμη. Η ύπαρξη διαφορετικών λογιστικών λύσεων είναι αυτονόητο ότι δημιουργεί δυσκολίες στη διεθνή ανταλλαγή επιχειρηματικών πληροφοριών, είτε πρόκειται για μεγάλες εταιρείες και ομίλους είτε για μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Sacer, Smrekar, & Zager, 2009).

Οι λογιστές σε όλο τον κόσμο αισθάνονται την ανάγκη μείωσης του χάσματος μεταξύ των διαφορετικών λογιστικών πρακτικών και της λογιστική εναρμόνισης. Παρόλα αυτά υπάρχουν ισχυρές παραλλαγές στις λογιστικές πρακτικές διεθνώς, όπως τα ΔΛΠ, τα αμερικανικά λογιστικά πρότυπα (USA GAAP), τα βρετανικά λογιστικά πρότυπα (UK GAAP), κλπ. Παρόλο που αυτές οι παραλλαγές λειτουργούν ανασταλτικά προς την εναρμόνιση, τα τελευταία έτη στα πλαίσια της διαδικασίας της παγκόσμιας σύγκλισης, διεθνείς αλλά και εθνικοί φορείς δημιουργίας προτύπων λαμβάνουν αποτελεσματικά μέτρα εναρμόνισης. Η ημέρα όπου η λογιστική πρακτική θα καθοδηγείται από ένα ενιαίο πλαίσιο κοινών προτύπων που θα υπάρχει πραγματική νομική πειθαρχία δεν θα αργήσει να έρθει (Shil, Das, & Pramanik, 2009).

Η ιδέα της εναρμόνισης της λογιστικής έχει τις ρίζες της σχεδόν από τα μέσα του 20^{ου} αιώνα, ως μια διαδικασία σύγκλισης των λογιστικών πρακτικών και λιγότερο ως τυποποίηση και ομοιομορφία. Καθώς η παγκόσμια οικονομία διαρκώς επεκτείνεται το στάδιο της εναρμόνισης έχει περάσει στο στάδιο της συμβατότητας και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων είναι το ζητούμενο (Sutton, 1993). Από τη δεκαετία του 1990 επιδιώκεται η ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου υψηλής ποιότητας λογιστικών

προτύπων που θα χρησιμοποιηθούν τουλάχιστον σε όλες τις μεγάλες κεφαλαιαγορές. Από την δεκαετία του 2000 ο ρυθμός σύγκλισης επιταχύνθηκε και η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αυξήθηκε ραγδαία, με την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την αμερικανική Επιτροπή λογιστικής να κινούνται προς αυτό τον σκοπό. Από το 2013 η Ιαπωνία και η Κίνα εργάζονται ώστε τα πρότυπά τους να συγκλίνουν με τα ΔΠΧΑ (FASB, 2017). Από το 2005 και μετά οι εισηγμένες εταιρείες στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης υποχρεωτικά εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ. Το 2007 η Επιτροπή του Χρηματιστηρίου στην Αμερική (SEC) επέτρεψε στις ξένες εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης να δημοσιοποιούν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις χωρίς την αναμόρφωσή τους με βάση τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα (Carmona & Trombetta, 2008).

Στην οδηγία 34 της ΕΕ το 2013 επισημαίνεται η ανάγκη συντονισμού των εθνικών διατάξεων όσον αφορά τη μορφή που έχουν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και οι εκθέσεις διαχείρισης καθώς και το περιεχόμενο αυτών, τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους επιμέτρησης και της δημοσιοποίησης τους, όχι μόνο για τις εισηγμένες εταιρείες αλλά και για άλλες νομικές μορφές επιχειρήσεων (όπως οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή οι προσωπικές εταιρείες) για την προστασία των μετόχων, των εταίρων και των τρίτων. Καθώς οι επιχειρήσεις διάφορων νομικών μορφών δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα πρέπει να τα μέτρα συντονισμού να διευρυνθούν σε περισσότερες εταιρείες και να επιτευχθεί η κατάλληλη ισορροπία μεταξύ των συμφερόντων των αποδεκτών των οικονομικών καταστάσεων και του συμφέροντος των επιχειρήσεων.

Καθώς πολλές επιχειρήσεις έχουν την κυριότητα άλλων επιχειρήσεων θα πρέπει να υπάρξει συντονισμός των εθνικών νομοθεσιών που διέπουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ώστε να υλοποιηθούν οι στόχοι της δυνατότητας σύγκρισης και της ισοδυναμίας αυτών των πληροφοριών. Στόχος της συγκεκριμένης οδηγίας της Ε.Ε. είναι η διευκόλυνση των διασυννοριακών επενδύσεων και η βελτίωση, στο σύνολο της Ένωσης, της συγκρισιμότητας και της εμπιστοσύνης του κοινού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και εκθέσεις μέσω βελτιωμένων και με λογική συνέπεια δημοσιοποιούμενων στοιχείων. Τα κράτη μέλη της Ε.Ε. κλήθηκαν να εντάξουν τις διατάξεις της συγκεκριμένης οδηγίας έως την 20^η Ιουλίου του 2015 στο εθνικό τους δίκαιο¹.

¹ Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (29/6/2013), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανακτήθηκε από <https://www.e->

Στα πλαίσια της οδηγίας 34/2013 της Ε.Ε. ψηφίστηκε στην Ελλάδα ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ενσωματώνοντας τις περισσότερες από τις διατάξεις της οδηγίας, καταργώντας προγενέστερες διατάξεις Νόμων. Με αυτό τον Νόμο επιδιώκεται η εφαρμογή διατάξεων με βάση τα ΔΛΠ από όλες τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Στις λοιπές 26 χώρες μέλη της Ε.Ε στις μη εισηγμένες εταιρείες τα ΔΠΧΑ εφαρμόζονται υποχρεωτικά μόνο στην Κύπρο και την Βουλγαρία (Γρηγοράκος, 2014).

Η ανάγκη σύγκλισης των λογιστικών κανόνων και πρακτικών έχει αναγνωριστεί και επισημανθεί, όπως προαναφέρθηκε, αρκετές δεκαετίες πριν. Όμως παράλληλα έχουν διατυπωθεί πολλές επιφυλάξεις και ανησυχίες για τον αντίκτυπο που μπορεί να επιφέρει η καθολική εφαρμογή των ΔΛΠ σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτου μεγέθους. Στην Ελλάδα η εφαρμογή των ΕΛΠ (παραλλαγή των ΔΛΠ, ενώ σε αρκετές περιπτώσεις ο Νόμος 4308/2014 παραπέμπει στα ΔΛΠ για ερμηνείες) αναμένεται να επιφέρει σημαντικές οικονομικές επιβαρύνσεις, τόσο για την προσαρμογή της λογιστικής τυποποίησης όσο και λόγω των διαφορών μεταξύ ΔΛΠ και φορολογικής νομοθεσίας, που επιβάλλει στις επιχειρήσεις την τήρηση διπλών βιβλίων και συστημάτων (Γρηγοράκος, 2014).

Στην έρευνα των Sacer et al. το 2009 ενώ αναγνωρίζεται η ανάγκη υιοθέτησης ενιαίων κατευθυντήριων γραμμών σε διεθνές επίπεδο, επισημαίνεται ότι το κόστος εναρμόνισης των εθνικών προτύπων με τα ΔΠΧΑ για τις ΜΜΕ είναι μεγάλο. Δεδομένης όμως της διαρκώς αυξανόμενης συμμετοχής των ΜΜΕ στο διεθνές εμπόριο, είτε απευθείας είτε μέσω συμμετοχής τους σε ομίλους, χρειάζεται η εναρμόνιση των εθνικών προτύπων με τα ΔΠΧΑ για μικρομεσαίες επιχειρήσεις ή εναλλακτικά η προσαρμογή των ΔΠΧΑ για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις στις ανάγκες τους (Sacer, Smrekar, & Zager, 2009).

Η διαδικασία της προετοιμασίας και έκδοσης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επιφέρει τεράστιο κόστος στην έρευνα της Gluzova το 2015 συγκρίνεται το κόστος της πληροφόρησης και του οφέλους από τη θέσπιση ορισμένων ορίων για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Άλλωστε για τον περιορισμό του κόστους έχουν θεσπιστεί ορισμένες εξαιρέσεις για την εφαρμογή της έννοιας του ελέγχου, όπως η εξαίρεση εταιρειών από την έννοια των θυγατρικών και της ενοποίησης λόγω μη επουσιώδους σημασίας (Gluzová, 2015).

Παράλληλα στην έρευνα των Cirstea και Baltatiu το 2014 αναζητείται ο βαθμός σύγκλισης μεταξύ των ΔΠΧΠ και των Αμερικανικών προτύπων όσον αφορά τους κανονισμούς ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων, έπειτα από την υπογραφή του μνημονίου συνεργασίας το 2002 με το οποίο δεσμεύτηκαν για την ανάπτυξη υψηλής ποιότητας προτύπων που θα έχουν κοινή βάση σύγκρισης, ώστε να υπάρχει ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Το αποτέλεσμα της στατιστικής έρευνας που διενεργήθηκε έδειξε ότι τα ΔΠΧΠ έχουν ουσιαστικά συγκλίνει με τα αμερικανικά πρότυπα, τουλάχιστον στον τομέα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, αλλά εξακολουθούν να υπάρχουν κάποιες διαφορές. Κάποιες από τις διαφορές είναι σε επίπεδο γνωστοποιήσεων ή διαφορές που αφορούν συγκεκριμένες εξαιρέσεις σε απαιτήσεις ορισμένων κλάδων (Cirstea & Baltatiu, 2014).

Η εμπειρική μελέτη του Müller το 2014 αναζητά τον βαθμό επίδρασης της υποχρεωτικής υιοθέτησης των ΔΠΧΠ (στην Ε.Ε. από το 2005) στην απόλυτη και σχετική ποιότητα (μετρούμενη από την σχετική αξία) των οικονομικών πληροφοριών που παρέχονται από τους ενοποιημένους λογαριασμούς των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε μεγάλα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια (του Λονδίνου, του Παρισιού και της Φρανκφούρτης). Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι υπήρξε αύξηση στην ποιότητα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ, γεγονός που οδήγησε στην καλύτερη συμμόρφωση με την αρχή της εταιρικής διακυβέρνησης του ΟΟΣΑ για παροχή υψηλής ποιότητας πληροφόρησης και διαφάνειας. Επιπλέον διαπιστώθηκε μια αύξηση στην ποιότητα του πλεονάσματος που παρέχεται από τους ενοποιημένους λογαριασμούς συγκριτικά με τους ατομικούς λογαριασμούς της μητρικής εταιρείας, έπειτα από την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΠ για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (Müller, 2014).

Ο σκοπός της έκδοσης της 34/2013 ευρωπαϊκής οδηγίας για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, ατομικών και ενοποιημένων και της υιοθέτησή της από την 20^η Ιουλίου του 2015 από τις εθνικές νομοθεσίες είναι η αύξηση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και της παραγωγικότητας των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων. Σκοπός της έρευνας των Bušonová et al. είναι να καθορίσει και να αξιολογήσει τις επιπτώσεις της υιοθέτησης της συγκεκριμένης οδηγίας από την Τσέχικη λογιστική νομοθεσία. Αναφέρεται ότι η τσέχικη νομοθεσία κατά την εφαρμογή της ευρωπαϊκής οδηγίας χρησιμοποίησε όλες τις επιλογές για απλουστεύσεις και απαλλαγές που παραχωρούνταν από την οδηγία, για την μείωση του διοικητικού φόρτου των πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων. Παρόλο που έπειτα από την μεταβολή στην εθνική νομοθεσία επηρεάστηκαν βασικές λογιστικές αρχές στην χώρα, αμφισβητούνται τα όρια

κατηγοριοποίησης των επιχειρήσεων που θέτει η οδηγία καθώς (με βάση το πλήθος των απασχολούμενων στις τσέχικες επιχειρήσεις) περισσότερο από το 90% ανήκει στις πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις. Το γεγονός αυτό δείχνει ότι επί της ουσίας η επιδιωκόμενη αύξηση της διαφάνειας και της ποιότητας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ελάχιστα θα επηρεαστεί από τις μεταβολές που έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. (Bušonová, Dřínovská, Gláserová, & Otavoná, 2016).

1.2 Επιδιώξεις και σκοπός της παρούσας εργασίας

Έπειτα από την βιβλιογραφική επισκόπηση που παρουσιάστηκε είναι φανερό ότι τόσο η ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια λειτουργίας των εταιρειών ενός ομίλου και της διαρκώς επεκτεινόμενης δραστηριοποίησής τους σε διεθνές επίπεδο όσο και η προσπάθεια σύγκλισης των λογιστικών προτύπων και κανόνων παγκόσμια είναι θέματα ιδιαίτερα πολύπλοκα που εμπεριέχουν θετικά και αρνητικά στοιχεία. Καθώς η παγκοσμιοποίηση είναι όχι απλά ένα γεγονός αλλά μια πραγματικότητα που εξελίσσεται με ραγδαίους ρυθμούς σε πολλά επίπεδα της ζωής, όπως την εργασία, το εμπόριο, τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων, οι προσπάθειες σύγκλισης των εθνικών νομοθεσιών εξελίσσεται σε επιτακτική ανάγκη για την εύρυθμη και απρόσκοπτη ρύθμιση της λειτουργίας τους.

Η προστασία των επενδυτών είναι ένα από τα βασικά μελήματα όχι μόνο για τις εταιρείες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο αλλά και για τις υπόλοιπες, καθώς οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτου μεγέθους διαδραματίζουν πλέον σημαντικό ρόλο στην οικονομία και το εμπόριο διεθνώς. Παράλληλα η σύνδεση μεταξύ των επιχειρήσεων αναπτύσσεται όλο και περισσότερο, με την συνένωση των δυνάμεών τους και την λειτουργία τους υπό ομίλους που ξεπερνούν τα εθνικά επίπεδα. Έτσι πέρα από την ανάγκη για τη θέσπιση κοινών κανόνων και πρακτικών που θα προάγουν την διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των παρεχόμενων οικονομικών πληροφοριών, ανακύπτουν πρακτικά προβλήματα που επιτάσσουν την κοινή λογιστική πρακτική ώστε να μετριαστούν οι διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων.

Πολλοί διεθνείς οργανισμοί και λογιστικές επιτροπές προσπαθούν να γεφυρώσουν τις εθνικές διαφορές που υπάρχουν σε λογιστικό επίπεδο, επιδιώκοντας την εφαρμογή κοινού κώδικα σε όλες τις επιχειρήσεις παγκοσμίως και την καθιέρωση μιας γλώσσας επικοινωνίας των πληροφοριών προς όλους τους ενδιαφερόμενους. Στα πλαίσια αυτά

και η Ε.Ε. που έπειτα από την θέσπιση της υποχρεωτικής κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες εταιρείες το 2005, εκδίδει οδηγίες για την ευρύτερη σύγκλιση των εθνικών νομοθεσιών σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Η οδηγία 34/2013 κινήθηκε προς αυτή την κατεύθυνση, όπως και η ψήφιση του Νόμου 4308/2014 στην Ελλάδα, μεταβάλλοντας το προϋπάρχουν λογιστικό πλαίσιο, επιδιώκοντας την εναρμόνιση της λειτουργίας των ελληνικών επιχειρήσεων με την διεθνή πρακτική.

Έτσι η μελέτη των μεταβολών που επέφερε ο Νόμος 4308/2014 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στην Ελλάδα δεν παρουσιάζει μόνο θεωρητικό αλλά και πρακτικό ενδιαφέρον. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση των αλλαγών που επέφερε ο συγκεκριμένος Νόμος στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Πέρα από την αποτύπωση των σημαντικότερων σημείων της νέας νομοθεσίας και την θεωρητική αντιπαραβολή τους με το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς, σημαντικό κομμάτι της εργασίας είναι η παρουσίαση της πρακτικής εφαρμογής τους.

Στα πλαίσια της λογιστικής επιστήμης, που κινείται η παρούσα μελέτη, η αποτύπωση των πρακτικών μεταβολών θεωρείται ότι θα συνδράμει στην καλύτερη κατανόηση του νέου λογιστικού τοπίου που οι όμιλοι των εταιρειών στην Ελλάδα καλούνται να εφαρμόσουν. Παράλληλα καθώς ο Νόμος 4308/2014 έχει πολλά κοινά στοιχεία (έννοιες και κανόνες) με τα ΔΠΧΠ που έως σήμερα εφαρμόζονταν μόνο από τις εισηγμένες εταιρείες, πραγματοποιώντας τη συγκριτική παρουσίαση των δύο νομοθετικών πλαισίων, μπορεί να μετρηθεί η επίδραση των συγκεκριμένων αλλαγών και η ποσοτική μέτρηση της απόκλισης που υπήρχε σε εθνικό και διεθνές επίπεδο.

Για την εξυπηρέτηση των επιδιωκόμενων σκοπών της έρευνας, έπειτα από την θεωρητική προσέγγιση τόσο του νέου Νόμου όσο και των αλλαγών που επήλθαν, θα παρουσιαστεί η λογιστική πρακτική που ακολουθούνταν σε επίπεδο ομίλων πριν και μετά την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Με την χρήση παραδειγμάτων ενοποιούμενων λογαριασμών, εξάλειψης συναλλαγών μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου και της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με το προγενέστερο αλλά και το ισχύον καθεστώς θα διαφωτιστούν ενδεχόμενες δυσκολίες και πιθανά πλεονεκτήματα, για ένα θέμα που έχουν εκφραστεί διάφορες αμφισβητήσεις όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και σε άλλες ευρωπαϊκές και μη χώρες (Γρηγοράκος, 2014; Bušonová, Dřínovská, Gláserová, & Otavoná, 2016).

2^ο Κεφάλαιο: Βασικές έννοιες

2.1 Η έννοια του ομίλου, ορισμοί και σκοπός

Η αλματώδης ανάπτυξη των διεθνών συναλλαγών έχει οδηγήσει στη συνεχώς αυξανόμενη παρουσία πολυεθνικών επιχειρήσεων παγκοσμίως (Forologikanea, 2014). Ο σχηματισμός ομίλου εταιρειών οι οποίες δρουν σε όλο το φάσμα της οικονομικής ζωής αποτελεί πλέον συνήθη πρακτική διεθνώς (Αληφαντής, 2010). Ο όμιλος επιχειρήσεων αναφέρεται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (δύο ή περισσότερες) που ενώ έχουν ανεξάρτητη νομική προσωπικότητα, υπάγονται σε ενιαία διοικητική και οικονομική καθοδήγηση. Η λειτουργία του ομίλου γίνεται υπό το σχήμα της μητρικής ή κυρίαρχης επιχείρησης και των θυγατρικών ή εξαρτημένων επιχειρήσεων (Γιαννακάκης, 2008).

Όμιλος επιχειρήσεων είναι ο ενιαίος οικονομικός οργανισμός που συγκροτείται αυτοτελείς οικονομικές επιχειρήσεις, εκ των οποίων η μητρική επιχείρηση ελέγχει τις υπόλοιπες. Η έννοια του ελέγχου αναφέρεται στην ισχύ που έχει η μητρική εταιρεία να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές των θυγατρικών της, ώστε να είναι σε θέση να επωφελείται από τις δραστηριότητές τους. Ενώ οι εταιρείες που διαρθρώνουν τον όμιλο έχουν νομική προσωπικότητα, ο όμιλος δεν έχει, έτσι υποκείμενο της φορολογίας δεν είναι ο όμιλος, παρά το χαρακτηριστικό του ως ενιαίας οικονομικής μονάδας αλλά οι εταιρείες μεμονωμένα, ανεξάρτητα αν οι μητρικές εταιρείες υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Αληφαντής, 2010).

Η μητρική εταιρεία ή θύνουσα ή κορυφαία ή επικεφαλής εταιρεία είναι η επιχείρηση που ελέγχει τις υπόλοιπες επιχειρήσεις (θυγατρικές) του ομίλου. Ο έλεγχος της μητρικής μπορεί να πραγματοποιηθεί με τους ακόλουθους δύο τρόπους (Αληφαντής, 2015):

- Σε περιπτώσεις όπου η μητρική έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρική).
- Σ περιπτώσεις όπου η μητρική έχει την εξουσία να ασκεί ή όντως ασκεί κυριαρχική επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική).

Οι μητρικές εταιρείες μπορούν να διακριθούν σε holding company (εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου) και parent company. Στην πρώτη περίπτωση η εταιρεία δεν ασκεί άμεσα

κάποια εμπορική δραστηριότητα αλλά περιορίζεται στην άσκηση ελέγχου στις άλλες εταιρείες. Στην δεύτερη περίπτωση η μητρική εταιρεία ασκεί κάποια εμπορική δραστηριότητα και συμμετέχει σε άλλες επιχειρήσεις που συνήθως ασκούν συγγενείς δραστηριότητες.

Από την άλλη μεριά ως θυγατρική χαρακτηρίζεται η επιχείρηση που ελέγχεται άμεσα από τη μητρική εταιρεία, δηλαδή είτε η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της είτε η εξουσία ασκείται σε αυτή από τη μητρική. Ως υποθυγατρικές ορίζονται θυγατρικές εταιρείες των θυγατρικών και κατά συνέπεια έμμεσα θεωρούνται θυγατρικές της μητρικής. Επίσης μπορεί να υπάρχει και μικτή συμμετοχή της μητρικής σε μια επιχείρηση, γεγονός που απορρέει από την ταυτόχρονα άμεσα και έμμεσα συμμετοχή στα κεφάλαια της θυγατρικής (Διακομιχάλης, 2016). Ως συγγενής χαρακτηρίζεται μια επιχείρηση στην οποία ασκείται ουσιώδης επιρροή από την μητρική, όμως δεν κατέχεται από τη μητρική η πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αυτής. Για να θεωρηθεί ότι μια επιχείρηση ασκεί ουσιώδη επιρροή σε μια άλλη θα πρέπει να συμμετέχει με ποσοστό που υπερβαίνει το 20% αλλά δεν ξεπερνά το 50% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετοχών ή των εταίρων, ενώ συγχρόνως από η κατοχή αυτού του ποσοστού δεν αρκεί για την εκλογή διοίκησης. Όμως ανεξάρτητα από το ποσοστό κατοχής αν η μητρική εταιρεία μπορεί να ασκήσει κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο τότε θεωρείται θυγατρική (Αληφαντής, 2015).

Ο σκοπός της δημιουργίας επιχειρήσεων είναι επιχειρηματικός και πραγματοποιείται για την εξυπηρέτηση διάφορων επιχειρηματικών αποφάσεων της μητρικής εταιρείας. Στους βιομηχανικούς ομίλους η προσοχή εστιάζει σε εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται στο κύριο αντικείμενο του ομίλου, αλλά υπάρχουν και περιπτώσεις όπου ο όμιλος περιλαμβάνει και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που εξυπηρετούν τη γενικότερη λειτουργία του ομίλου. Ένας όμιλος εταιρειών μπορεί να δημιουργηθεί για την εξυπηρέτηση χρηματοοικονομικών σκοπών. Σε αυτή την περίπτωση μια εταιρεία αποκτά συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποσκοπώντας στην μακροπρόθεσμη επένδυση των κεφαλαίων της και την επίτευξη κέρδους από τις συγκεκριμένες επενδύσεις (Αληφαντής, 2010). Υπάρχουν και περιπτώσεις όπου η δημιουργία ενός ομίλου επιδιώκει τη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης είτε με την ίδρυση θυγατρικών σε χώρες με μικρότερους φορολογικούς συντελεστές είτε στην ίδια την χώρα με δημιουργία επιχειρήσεων διαφορετικής νομικής μορφής, στα κέρδη των οποίων εφαρμόζεται μικρότερος φορολογικός συντελεστής. Έτσι από την μεταφορά φορολογητέων εισοδημάτων μεταξύ κερδοφόρων και ζημιογόνων επιχειρήσεων ή

μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικής νομικής μορφής μπορεί να επιτευχθεί μικρότερη φορολογική επιβάρυνση (Forologikanea, 2014).

2.2 Τρόποι δημιουργίας και διάκριση ομίλων

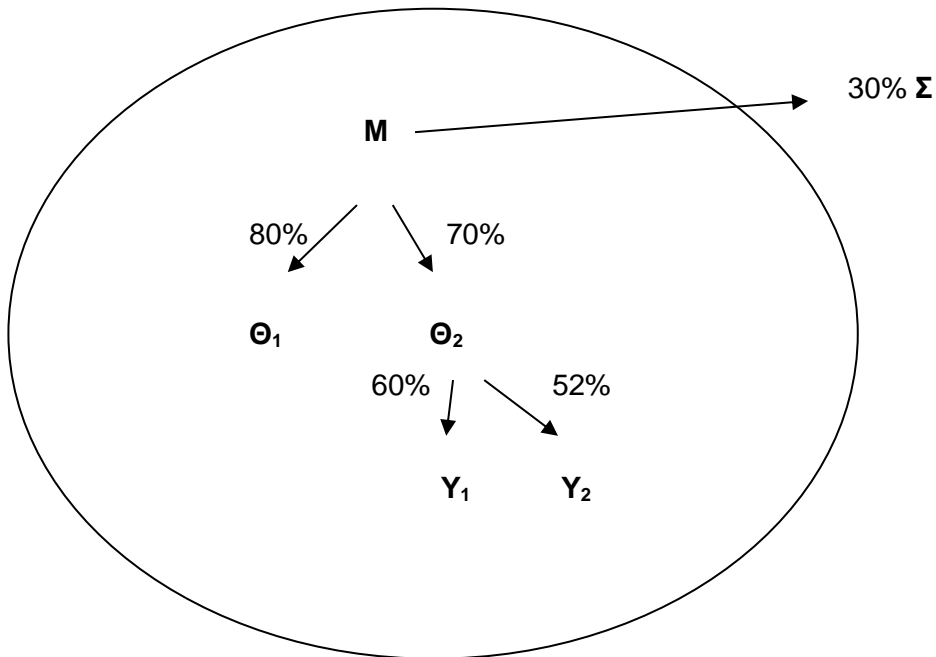
Ένας όμιλος μπορεί να δημιουργηθεί με τους ακόλουθους δύο τρόπους (Αληφαντής, Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Βάσει των ΕΛΠ, 2015):

- Με την ίδρυση μιας θυγατρικής όπου η μητρική εταιρεία ιδρύει τη θυγατρική στην οποία συμμετέχει με ποσοστό μεγαλύτερο το 50% στα δικαιώματα ψήφου των μετόχων. Σε αυτή την περίπτωση η συμμετοχή στα κεφάλαια της θυγατρικής θεωρείται ενδοεταιρική συναλλαγή η οποία κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να ακυρωθεί.
- Με την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής επιχείρησης κατά ποσοστό που υπερβαίνει το 50% των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων ή των μελών της. Επίσης από την συμμετοχή στα κεφάλαια της θυγατρικής προκύπτει ενδοεταιρική συναλλαγή που θα πρέπει να ακυρωθεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όμως κατά την ενοποίηση υπάρχει και διαφορά (θετική ή αρνητική) η οποία προκύπτει από την διαφορά μεταξύ αξίας κτήσης και των κεφαλαίων της θυγατρικής.

Για να χαρακτηριστεί μια συμμετοχή ως θυγατρική, θα πρέπει η μητρική εταιρεία να έχει την ικανότητα να ασκεί έλεγχο στη θυγατρική (κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζεται η ολική ενοποίηση). Όταν όμως η μητρική από την συμμετοχή της ασκεί ουσιώδη επιρροή, τότε η δεύτερη εταιρεία χαρακτηρίζεται ως συγγενής (στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης). Οι όμιλοι μπορούν να διακριθούν σε κάθετους και οριζόντιους, οι οποίοι κατά περίπτωση είναι (Αληφαντής, 2015):

- Κάθετος όμιλος υφίσταται όταν η μητρική εταιρεία κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής ή όταν έχει την εξουσία να ασκεί ή πραγματικά ασκεί κυριαρχική επιρροή στη θυγατρική επιχείρηση. Όπως φαίνεται από το παρακάτω σχήμα η μητρική εταιρεία Μ κατέχει (άμεσα) το 80% της θυγατρικής εταιρείας Θ_1 και το 70% της θυγατρικής εταιρείας Θ_2 , ενώ επίσης κατέχει (έμμεσα) μέσω της θυγατρικής Θ_2 το 60% των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας Υ_1 και το 52%

της εταιρείας Y_2 . Οι πέντε αυτές εταιρείες αποτελούν ένα κάθετο όμιλο και συντάσσονται ενοποιημένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, απαλλαγμένες από τις μεταξύ τους ενδοεταιρικές συναλλαγές. Η συμμετοχή της M κατά 30% στα κεφάλαια της εταιρείας Σ , επειδή δεν μπορεί να ασκήσει διοικητικό έλεγχο, θεωρείται συμμετοχή σε συγγενή εταιρεία και στις ενοποιημένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις η συγκεκριμένη συμμετοχή αποτιμάται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.



Πηγή: Αληφαντής, (2015)

- Οριζόντιος όμιλος υφίσταται όταν η μητρική εταιρεία δεν κατέχει μετοχές ή εταιρικά μερίδια των θυγατρικών της και η σχέση με αυτές πηγάζει από την ενιαία διεύθυνση, έπειτα από σύμβαση που συνάπτεται με τη μητρική ή με βάση τους όρους του καταστατικού της.

2.3 Έννοια και σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Συνδεδεμένες ή εξαρτημένες επιχειρήσεις θεωρούνται αυτές που έχουν κοινή διοίκηση και ανεξάρτητα που βρίσκεται η έδρα των θυγατρικών εταιρειών, διοικούνται άμεσα ή έμμεσα από τη μητρική εταιρεία και κατά συνέπεια ανήκουν στον ίδιο όμιλο. Οι συγγενείς εταιρείες δεν θεωρούνται συνδεδεμένες ή εξαρτημένες επιχειρήσεις. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ως συνδεδεμένο μέρος θεωρείται²:

1. Το πρόσωπο ή στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου το οποίο είναι συνδεδεμένο μέρος με την οντότητα που καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις και:
 - I. αποτελεί μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της εταιρείας που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή μιας μητρικής της, ή
 - II. Έχει τον έλεγχο, ή
 - III. Ασκεί από κοινού έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή επί της καταρτίζουσας οντότητας ή έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου σε αυτή.
2. Μια οντότητα είναι συνδεδεμένη με την οντότητα που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, αν συντρέχει μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις:
 - a) Η οντότητα και η καταρτίζουσα οντότητα είναι μέλη του ίδιου ομίλου (που σημαίνει ότι κάθε μητρική, θυγατρική και αδελφή θυγατρική είναι συνδεδεμένα μέρη μεταξύ τους).
 - b) Οποιαδήποτε οντότητα είναι συγγενής ή κοινοπραξία της άλλης οντότητας (ή ενός μέλους ομίλου στον οποίο η άλλη οντότητα είναι μέλος).
 - c) Και οι δύο οντότητες είναι κοινοπραξίες μιας τρίτης οντότητας.
 - d) Οποιαδήποτε οντότητα είναι κοινοπραξία μιας τρίτης οντότητας και η άλλη οντότητα είναι συγγενής της τρίτης οντότητας.

² Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

- e) Η οντότητα αφορά ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, που υλοποιείται για το όφελος των εργαζομένων είτε της καταρτίζουσας οντότητας είτε μιας οντότητας συνδεδεμένης με αυτήν. Εάν η ίδια η καταρτίζουσα οντότητα αποτελεί ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, οι εργοδότες-χρηματοδότες του προγράμματος, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένοι στο πρόγραμμα.
- f) Η οντότητα ελέγχεται αποκλειστικά ή από κοινού από πρόσωπο που αναφέρεται στην περίπτωση (1).
- g) Ένα πρόσωπο που αναφέρεται στην υποπερίπτωση (I) διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων στην οντότητα.
- h) Ένα πρόσωπο που αναφέρεται στην υποπερίπτωση (I) ασκεί ουσιώδη επιρροή επί της οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.
- i) Ένα πρόσωπο ή ένα στενό μέλος της οικογένειάς του και επίσης διαθέτει ουσιώδη επιρροή ή σημαντική δύναμη ψήφων στην οντότητα και ασκεί από κοινού έλεγχο στην καταρτίζουσα οντότητα.
- j) Ένα μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της οντότητας που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή μιας μητρικής της οντότητας, ή ένα στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου, ασκεί έλεγχο μεμονωμένα ή από κοινού επί της καταρτίζουσας οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.

Για να ισχύει η σχέση μεταξύ μητρικής και θυγατρικής επιχείρησης θα πρέπει να ισχύουν οι παρακάτω περιπτώσεις (Αληφαντής, 2015):

- Η μητρική να έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης θυγατρικής.
- Η μητρική να έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων μιας άλλης θυγατρικής, ενώ ο σχηματισμός αυτής της πλειοψηφίας προκύπτει λαμβάνοντας υπόψη τους τίτλους και τα δικαιώματα που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας.
- Μια επιχείρηση ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης, έπειτα από συμφωνία που έχει πραγματοποιηθεί με άλλους μετόχους ή εταίρους της δεύτερης επιχείρησης (θυγατρικής).

- Μια επιχείρηση συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα άμεσα ή έμμεσα, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής επιχείρησης.
- Μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα ή την εξουσία να ασκεί ή πραγματικά ασκεί κυριαρχική επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση.
- Μια επιχείρηση:
 - συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης, κατέχοντας δικαιώματα ψήφου τουλάχιστον 20%.
 - η πλειοψηφία των μελών διοίκησης της θυγατρικής, έως την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου της μητρικής.
 - κανένα άλλο- τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στις τρεις πρώτες προαναφερθείσες περιπτώσεις.

Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η σχέση μεταξύ μητρικής και θυγατρικής καθορίζεται κυρίως από το ποσοστό που κατέχει η μητρική επιχείρηση στα δικαιώματα ψήφου της θυγατρικής. Για τον προσδιορισμό του συγκεκριμένου ποσοστού, από τις μετοχές ή τα μερίσματα της θυγατρικής που κατέχονται από την μητρική θα πρέπει να αφαιρεθούν όσα απορρέουν:

- από τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου, πλην της μητρικής ή θυγατρικής επιχείρησης.
- τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχει η μητρική για εγγύηση ή για ασφάλεια δανείων.
- τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται από την ίδια τη θυγατρική επιχείρηση ή από τις θυγατρικές της επιχειρήσεις ή από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό των παρακάτω επιχειρήσεων (θυγατρικής και θυγατρικών της).

Πιο συγκεκριμένα ο προσδιορισμός του ποσοστού μετοχών ή μεριδίων που κατέχονται από μια επιχείρηση σε μια άλλη συνδεδεμένη μπορεί να γίνει (Αληφαντής, 2015):

α) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική	X1
(-) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική για λογαριασμό άλλου προσώπου	(X2)
(-) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική για εγγύηση ή για ασφάλεια δανείων	(X3) Σ1
β) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων που διαιρείται το κεφάλαιο της θυγατρικής επιχείρησης	Ψ1
(-) Αριθμός μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχονται από αυτή ή θυγατρικές της	(Ψ2) Σ2
Γ) Προσδιορισμός ποσοστού μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική	Σ1/Σ2

2.4 Μέθοδοι ενοποίησης

2.4.1 Μέθοδος ολικής ενοποίησης

Η πλειοψηφική συμμετοχή της μητρικής επιχείρησης στη θυγατρική εμφανίζεται στους λογαριασμούς της ως μια μορφή επένδυσης που στα πλαίσια του ομίλου αντιπροσωπεύει συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία των εξαρτημένων επιχειρήσεων. Κατά την ενοποίηση, η λογιστική αξία της συμμετοχής αυτής υποκαθίσταται με το μέρος της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της εξαρτημένης επιχείρησης, που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής ή διαφορετικά, η λογιστική αξία της συμμετοχής αυτής υποκαθίσταται με το μέρος των ιδίων κεφαλαίων της εξαρτημένης επιχείρησης, που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής (Τριάρχης, 2011).

Με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης (Ξένος, 2015):

1. Κατά την ενοποίηση τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται συνολικά στον ενοποιημένο ισολογισμό.
2. Επίσης γίνεται πλήρης ενοποίηση των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων.

2.4.2 Μέθοδος αναλογικής ενοποίησης

Με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης η λογιστική αξία του μετοχικού κεφαλαίου των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμψηφίζονται αναλογικά με την καθαρή θέση που αντιπροσωπεύουν, ως εξής³:

1. Εκτός της περίπτωσης κατοχής ιδίων μετοχών της μητρικής οντότητας που είτε κατέχονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση και αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, ο συμψηφισμός γίνεται σύμφωνα με τη λογιστική αξία που έχουν κατά την ημερομηνία που οι επιχειρήσεις περιλαμβάνονται στην ενοποίηση για πρώτη φορά. Στην περίπτωση ύπαρξης διαφορών που προκύπτουν κατά τον συμψηφισμό, κατά την κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού, θα πρέπει να κατανέμονται στα στοιχεία που έχουν εύλογες αξίες μεγαλύτερες ή μικρότερες από τις λογιστικές αξίες τους.
2. Κατά την εφαρμογή της προαναφερθείσας περίπτωσης η διαφορά που απομένει αποτελεί υπεραξία και λογιστικά αντιμετωπίζεται ως ακολούθως:
 - a) Τυχόν θετική διαφορά παρουσιάζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο, ως «Υπεραξία»
 - b) Τυχόν αρνητική διαφορά, υποδηλώνει ότι αποκτήθηκε σε τιμή ευκαιρίας και η διαφορά μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.

³ Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

3. Όταν ο έλεγχος, πριν αλλά και μετά την ενοποίηση, γίνεται από το ίδιο μέρος και δεν έχει προσωρινό χαρακτήρα, τότε η λογιστική αξία της κατεχόμενης από τη μητρική επένδυσης συμψηφίζεται με την αξία που αντιστοιχεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που κατέχει η μητρική και τυχόν διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέον του ενοποιημένου ισολογισμού.

2.4.3 Μέθοδος της καθαρής θέσης

Η μέθοδος της καθαρής θέσης αναφέρεται στις περιπτώσεις συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες και κατά το χρόνο απόκτησής της καταχωρείται στο κόστος κτήσης της. Με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσεως όταν μια επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση συμμετέχει σε συγγενή ή κοινοπραξία, τότε αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία». Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσεως ακολουθούνται τα κατωτέρω βήματα (Ξένος, 2015):

1. Από το κόστος κτήσεως αφαιρείται το ποσό που αναλογεί στην καθαρή θέση της συγγενούς ή της κοινοπραξίας.
2. Η διαφορά αντιμετωπίζεται ως κατωτέρω:
 - Η θετική διαφορά όταν δεν είναι δυνατό να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, τότε θεωρείται ως «υπεραξία» και:
 - Εφόσον εκτιμηθεί ότι έχει απεριόριστη ζωή, τότε δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, αλλά ελέγχεται ετήσια για τυχόν απομείωση της αξίας της.
 - Εφόσον εκτιμηθεί ότι έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, που όμως δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί αξιόπιστα, τότε διενεργούνται αποσβέσεις, με περίοδο αποσβέσεως τα δέκα (10) έτη.
 - Η αρνητική διαφορά στο βαθμό που δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, ελλείψει οποιασδήποτε αναφοράς του νόμου, πρέπει να αντιμετωπιστεί ως κέρδος από αγορά ευκαιρίας και να μεταφερθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα της περιόδου.

3. Το ποσό της αρνητικής διαφοράς που δεν μπορεί να συσχετιστεί, το οποίο αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσεως της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, θα πρέπει να αυξηθεί ή να μειωθεί με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσεως της που προκύπτει τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας (επενδυτής) και θα πρέπει να μειωθεί με το ποσό των μερισμάτων που εισπράττονται και αναλογούν στα συγκεκριμένα συμμετοχικά δικαιώματα.
4. Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της οντότητας εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».
5. Στο βαθμό που τα γεγονότα είναι γνωστά ή μπορούν να επαληθευτούν, τότε στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνονται οι παρακάτω απαλοιφές σε:
 - Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των οντοτήτων.
 - Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων.
 - Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των οντοτήτων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

3^ο Κεφάλαιο: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

3.1 Εισαγωγή και Παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Ο νόμος 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από 8 κεφάλαια, 44άρθρα (τα άρθρα 41-43 δεν αφορούν τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα.), 4 παραρτήματα και ενσωματώνει με ορθότητα τις λογιστικές διατάξεις της κωδικοποιημένης Ευρωπαϊκής Οδηγίας 34/2013/ΕΕ. Μέσω του νόμου αυτού καταργείται ο Κώδικας Φορολογίας Αναφοράς Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ), το ΠΔ1123/1980 (το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – ΕΓΛΣ) και οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 περί του τρόπου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κύριος στόχος του νόμου είναι η απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ) που οδηγεί σε απάλειψη κοστοβόρων και γραφειοκρατικών διαδικασιών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ), καθώς οι αλλαγές που προκύπτουν βασίζονται στις σύγχρονες επιχειρηματικές τακτικές. Όσον αφορά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ) καταργείται προκειμένου να εκσυγχρονιστεί η λογιστική τυποποίηση της χώρας και να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λογιστικό πλαίσιο για όλες τις οντότητες. Αυτό επιτυγχάνεται με την ενοποίηση τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των προηγούμενων λογιστικών κανόνων. Παρουσίαση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

Άρθρο 2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

Άρθρο 4. Άλλα λογιστικά αρχεία

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Άρθρο 6. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

Άρθρο 7. Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

Άρθρο 10. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Άρθρο 14. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Άρθρο 16. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 17. Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Άρθρο 18. Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 19. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 20. Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

Άρθρο 21. Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Άρθρο 22. Υποχρεώσεις

Άρθρο 23. Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

Άρθρο 24. Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

Άρθρο 25. Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

Άρθρο 26. Στοιχεία της καθαρής θέσης

Άρθρο 27. Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα

Άρθρο 28. Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

Άρθρο 29. Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 30. Απλοποιήσεις και απαλλαγές

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Άρθρο 31. Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

Άρθρο 32. Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης

Άρθρο 33. Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση

Άρθρο 34. Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Άρθρο 35. Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες

Άρθρο 36. Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 37. Πρώτη εφαρμογή

Άρθρο 38. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις

Άρθρο 39. Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

Άρθρο 40. Μεταβατικές διατάξεις

Άρθρο 44. Έναρξη ισχύος

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α: ΟΡΙΣΜΟΙ

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ. ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Άρθρο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για την ορθότερη παρουσίαση και κατανόηση του νόμου, επισημαίνεται ότι το κεφάλαιο 1 εισάγει νέα δεδομένα και επεξηγεί ποιες οντότητες πρέπει να εφαρμόζουν το νόμο και τις κατατάσσει ανάλογα με το μέγεθος τους σε επτά κατηγορίες. Τα κεφάλαια 2 και 3 (άρθρα 3-15) αφορούν τους κανόνες τήρησης των λογιστικών αρχείων και την φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών θέματα που κάλυπτε μέχρι πρότινος ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Τα κεφάλαια 4-7 (άρθρα 16-36) έρχονται να αντικαταστήσουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν 2190/1920 αφού ορίζουν τις αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το προσάρτημα καθώς και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όσον αφορά το κεφάλαιο 8 ορίζει ποιες ενέργειες πρέπει να γίνουν κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις.

3.2 Πεδίο Εφαρμογής και Κατηγορίες Οντοτήτων

Σύμφωνα με το άρθρο 1 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων οφείλουν να εφαρμόζουν το νόμο οι ακόλουθες οντότητες⁴:

- Ανώνυμες Εταιρείες
- Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης
- Ετερόρρυθμες Εταιρείες κατά μετοχές
- Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες

⁴ Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

- Ομόρρυθμες Εταιρείες
- Ετερόρρυθμες Εταιρείες
- Ατομικές επιχειρήσεις
- Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν.4270/2014
- Οι φορείς του Δημοσίου Τομέα του άρθρου 14 του ν.4270/2014

Όμως στις ακόλουθες περιπτώσεις η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τόσο για τις ατομικές όσο και για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

→ Οντότητες δημοσίου συμφέροντος (public interested entities), όπως:

- ✓ Οντότητες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- ✓ Οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις.
- ✓ Τα πιστωτικά ιδρύματα.
- ✓ Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, έτσι όπως ορίζονται από την ισχύουσα νομοθεσία ανάλογα με τη φύση της τους δραστηριότητας τους ή το μέγεθός τους ή τον αριθμό των ατόμων που απασχολούν.

→ Χρηματοδοτικά ιδρύματα που υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας (στην συγκεκριμένη περίπτωση ανήκουν οι επιχειρήσεις των οποίων η κύρια δραστηριότητα είναι η απόκτηση συμμετοχών ή οι χρηματοδοτικές εταιρείες συμμετοχών, κλπ, ενώ δεν ανήκουν οι ασφαλιστικές εταιρείες χαρτοφυλακίου)⁵.

→ Ανώνυμες Εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών.

→ Ανώνυμες Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

→ Ανώνυμες Εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία.

⁵ Κανονισμός ΕΕ Αριθμός 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, 26/06/2013, σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012, ανακτήθηκε από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0575>

- Ανώνυμες Εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών.
- Ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Οντότητες χαρτοφυλακίου.
- Οντότητες των οποίων η συγκεκριμένη υποχρέωση απορρέει από άλλες νομοθετικές διατάξεις.

Από τον Νόμο 4308/2014 παρέχεται η δυνατότητα σε όσες επιχειρήσεις το επιθυμούν και δεν υποχρεούνται να καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα ΔΠΧΑ, να το πράττουν προαιρετικά. Σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει υποχρεωτικά για πέντε συνεχόμενες χρήσεις (από την πρώτη εφαρμογή) να εφαρμόζονται τα ΔΠΧΑ, τόσο για τις ατομικές όσο και για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι οντότητες σύμφωνα με το άρθρο 2 διαχωρίζονται σε κατηγορίες ανάλογα το μέγεθός τους έτσι όπως προσδιορίζεται από το σύνολο του ενεργητικού τους, τον καθαρό κύκλο εργασιών και τον μέσο όρο των απασχολούμενων ατόμων στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, ως εξής:

Πίνακας 1: Κατηγορίες Οντοτήτων με βάση τα ΕΛΠ

Κατηγορία οντοτήτων	Ενεργητικό	Κύκλος Εργασιών	Εργαζόμενοι
Πολύ μικρές	Έως 350.000	Έως 700.000	Έως 10
Μικρές	Έως 4.000.000	Έως 8.000.000	Έως 50
Μεσαίες	Έως 20.000.000	Έως 40.000.000	Έως 250
Μεγάλες	Πάνω 20.000.000	Πάνω 40.000.000	Πάνω 250

Μια οντότητα εντάσσεται σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες όταν κατά τη διάρκεια μιας χρήσης δεν ξεπερνά δύο από τα τρία κριτήρια. Ειδικά οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις μπορούν να ενταχθούν στην πρώτη κατηγορία (των πολύ μικρών οντοτήτων) όταν ο τζίρος τους δεν ξεπερνά τα 1.500.000€. Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο από των

τριών παραπάνω κριτηρίων, για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ξεκινά από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

3.3 Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πραγματοποιείται να γίνεται με σαφήνεια σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας. Η λογιστική αρχή του δουλευμένου (accrual) ορίζει ότι οι επιπτώσεις των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν ανεξάρτητα αν έχουν διακανονιστεί ταμειακά (αν έχουν εισπραχθεί ή εξοφληθεί). Η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern assumption) θεωρείται ότι είναι εν ισχύ, εκτός και αν η διοίκηση της επιχείρησης έχει την πρόθεση να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή να μην το πράξει⁶. Επιπρόσθετα για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να εφαρμόζονται οι παρακάτω γενικές αρχές:

- Οι λογιστικές πολιτικές θα πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια από χρήση σε χρήση, ώστε να είναι εφικτή η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.
- Στην περίπτωση που τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περισσότερων όταν παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις περισσότερες περίοδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου, τότε τα ποσά των παρελθόντων ετών θα πρέπει να προσαρμόζονται ανάλογα ώστε να είναι συγκρίσιμα.
- Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων τόσο του ισολογισμού όσο και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να γίνεται συνετά και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν θα πρέπει να γίνονται συμψηφισμοί, εκτός και αν υπάρχει σχετική πρόβλεψη από τα ΕΛΠ.

⁶ Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

- Τυχόν αρνητικές προσαρμογές στην αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων θα πρέπει να αναγνωρίζονται στην χρήση που πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα αν η επιχείρηση την συγκεκριμένη χρονιά έχει κέρδος ή ζημιά.
- Με βάση την αρχή του δουλευμένου, όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, αναγνωρίζονται στην περίοδο που προκύπτουν.
- Τυχόν στοιχεία του ισολογισμού ή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης έχουν προκύψει σε προηγούμενη περίοδο αλλά δεν έχουν αναγνωρισθεί όπως θα έπρεπε, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- Τα υπόλοιπα του ισολογισμού έναρξης κάθε περιόδου θα πρέπει να συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα του ισολογισμού λήξης της προηγούμενης περιόδου, εκτός και αν έχει πραγματοποιηθεί κάποια διόρθωση λάθους το οποίο αναγνωρίζεται στην τρέχουσα χρήση.
- Η αξιολόγηση της ισχύος της συνέχισης της δραστηριότητας θα πρέπει να γίνεται για διάστημα τουλάχιστον 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε ποσό αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο της προηγούμενης περιόδου, ενώ αν δεν υπάρχει κάποιο ποσό σε καμιά περίοδο τότε το κονδύλι παραλείπεται. Τα στοιχεία που πρέπει να αναγνωριστούν εντός μιας περιόδου δεν είναι δυνατό να παραλειφθούν με σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Τα κονδύλια που συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών και των γεγονότων, ενώ δύναται να παραβλέπονται μόνο στην περίπτωση που η μη συμμόρφωση με τους κανόνες των ΕΛΠ δεν είναι σημαντική. Τέλος στην περίπτωση όπου οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας τότε:

- Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.
- Οι υποχρεώσεις και οι προβλέψεις επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

3.4 Κανόνες Επιμέτρησης

3.4.1 Ενσώματα και Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Αρχική Αναγνώριση

Τα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους ενώ μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης (την αναπόσβεστη αξία τους, δηλαδή κόστος κτήσης μείον αποσβέσεις-απομειώσεις). Πιο συγκεκριμένα στα πάγια περιουσιακά στοιχεία μεταξύ άλλων συμπεριλαμβάνονται:

- Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή από την πραγματοποίησή τους επεκτείνεται η ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου ή βελτιώνεται η απόδοσή του).
- Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο όταν ισχύουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:
 - ✓ Η επιχείρηση έχει την πρόθεση και την τεχνική δυνατότητα να ολοκληρώσει τα συγκεκριμένα στοιχεία ώστε να είναι έτοιμα είτε προς χρήση είτε προς διάθεση.
 - ✓ Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση.
 - ✓ Η επιμέτρηση των ποσών που αποδίδονται σε αυτά μπορεί να γίνει βάση αξιόπιστου συστήματος.
- Το κόστος για την αποσυναρμολόγηση, την απομάκρυνση ή την αποκατάσταση των ενσώματων παγίων στοιχείων, στην περίπτωση που αυτή η υποχρέωση δημιουργείται ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς που δεν αφορούν την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το συγκεκριμένο

κόστος αφορά την παραγωγή αποθεμάτων, τότε βαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα κατά την περίοδο που πραγματοποιείται.

Προσαρμογή Αξιών

Η αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων προσαρμόζεται με βάση τις διενεργηθείσες αποσβέσεις και απομειώσεις της αξίας τους. Πιο συγκεκριμένα η αξία όλων των παγίων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση, η οποία αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση που προορίζεται και υπολογίζεται σύμφωνα με την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Η διοίκηση κάθε επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την επιλογή της κατάλληλης, εκ των τριών ακόλουθων, μεθόδου για την διενέργεια των αποσβέσεων:

- Σταθερή μέθοδος απόσβεσης
- Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης
- Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής ή δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση δεν αποσβένονται. Τα στοιχεία αυτά είναι:

- Η γη, όμως τυχόν βελτιώσεις που γίνονται σε αυτή και έχουν περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, αποσβένονται.
- Τα έργα τέχνης, οι αντίκες, τα κοσμήματα, κλπ.
- Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή.

Αν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής, η οποία όμως δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, τότε διενεργούνται σε αυτά αποσβέσεις για δέκα έτη. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις, όπως:

- η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του,
- δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας,

- η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και
- απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου

Επίσης σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους υπόκεινται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και η υπεραξία που δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις. Στην περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου (η οποία εκτιμάται ότι είναι μόνιμου χαρακτήρα) είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία τότε προκύπτουν ζημιές οι οποίες αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα της περιόδου. Όταν οι συνθήκες που προκάλεσαν την απομείωση παύουν να υφίστανται τότε οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα (εξαιρείται η απομείωση της υπεραξίας). Σε αυτή την περίπτωση (αναστροφής της ζημιάς) η λογιστική αξία του παγίου δεν μπορεί να ξεπερνά τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Εύλογη Αξία

Έπειτα από την αρχική αναγνώριση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων στο κόστος κτήσης η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιμετρά την αξία τους στην εύλογη αξία, αρκεί αυτή να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Σε αυτή την περίπτωση όμως θα πρέπει να επιμετρώνται όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία που έχουν παρόμοια φύση στην εύλογη αξία. Ως εύλογη αξία ορίζεται η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης⁷.

Παύση αναγνώρισης παγίων

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο σταματά να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό στην περίπτωση που είτε διατεθεί ή όταν δεν αναμένονται από αυτό μελλοντικά οικονομικά οφέλη (ούτε από τη χρήση του ούτε από την πώλησή του). Όταν σταματήσει ένα περιουσιακό στοιχείο να αναγνωρίζεται τότε προσδιορίζεται το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει για την επιχείρηση, από τη διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του παγίου. Όταν η πρώτη αξία υπερβαίνει τη δεύτερη υπάρχει κέρδος και ζημιά στην αντίθετη περίπτωση. Το αποτέλεσμα που προκύπτει από

⁷ Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

την παύση της αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, την διαχειριστική χρήση που έπαυσε η αναγνώρισή του.

Χρηματοδοτική μίσθωση

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτά μια επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, στο κόστος κτήσης που θα υπήρχε αν είχαν αγοραστεί αλλά και ως υποχρεώσεις προς την εκμισθώτρια επιχείρηση. Η λογιστική αντιμετώπιση των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων είναι ίδια με αυτή των υπόλοιπων περιουσιακών στοιχείων ενώ η υποχρέωση αντιμετωπίζεται ως δάνειο και το μίσθωμα ως χρεολύσιο που μειώνει το δάνειο και ως τόκος που αποτελεί χρηματοοικονομικό έξοδο.

Λειτουργική μίσθωση

Στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων αυτά παρουσιάζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή, ενώ ο μισθωτής αναγνωρίζει μόνο τα μισθώματα ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσης.

3.4.2 Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της επιχείρησης και τον συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους, περιλαμβάνονται τα εξής:

- Τα διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα.
- Τα στοιχεία καθαρής θέσης μιας άλλης οντότητας (συμμετοχικοί τίτλοι).
- Κάθε συμβατικό δικαίωμα:
 - ✓ για λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα, ή
 - ✓ για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι ενδεχομένως ευνοϊκές για την οντότητα.

- Μια σύμβαση η οποία θα διακανονιστεί ή μπορεί να διακανονιστεί με τους τίτλους καθαρής θέσης της ίδιας της επιχείρησης, και:
 - ✓ Από την σύμβαση η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να λάβει ένα μεταβλητό αριθμό τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας, ή
 - ✓ Η σύμβαση θα διακανονιστεί ή είναι δυνατό να διακανονιστεί με άλλο τρόπο πέρα από την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για ένα καθορισμένο αριθμό τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας. Σε αυτή την περίπτωση οι τίτλοι καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνουν μέσα, που και τα ίδια είναι συμβάσεις και αφορούν τη λήψη ή παράδοση τίτλων καθαρής θέσης της ίδιας της οντότητας, μελλοντικά.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης ενώ μεταγενέστερα επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μείον τις ζημιές απομείωσης. Έλεγχος απομείωσης της αξίας τους διενεργείται όταν υπάρχουν οι ακόλουθες ενδείξεις:

- Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή
- η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή
- δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Επίσης τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μπορούν να επιμετρηθούν μεταγενέστερα στην εύλογη αξία, η οποία αποτελεί την αγοραία αξία τους, αρκεί να υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές. Εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο, η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από αυτά. Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, η αξία που προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές μέτρησης, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

3.4.3 Επιμέτρηση Αποθεμάτων και Υπηρεσιών

Τα αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- κατέχονται από την επιχείρηση για πώληση με βάση τη συνήθη δραστηριότητά της
- χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώλησή τους
- έχουν τη μορφή υλικών ή εφοδίων και πρόκειται να αναλωθούν για τη παραγωγική διαδικασία ή την προσφορά υπηρεσιών

Τα αποθέματα αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης στο οποίο συμπεριλαμβάνεται το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Μετά την αρχική αναγνώριση η επιμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος μπορεί να προσδιοριστεί με βάση τις ακόλουθες μεθόδους:

- FIFO
- Μέσου σταθμικού όρου
- Οποιαδήποτε άλλη γενικά αποδεκτή μέθοδο, πλην της μεθόδου LIFO η οποία δεν επιτρέπεται

Για αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την επιχείρηση θα πρέπει να χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος επιμέτρησης του κόστους. Η αγορά αναλώσιμων υλικών τα οποία δεν είναι σημαντικά για την επιχείρηση μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδο. Τα αποθέματα εμπορευμάτων μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για την διάθεσή τους, ανάλογα τις τιμές των εμπορευμάτων που διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

3.4.4 Υποχρεώσεις

Ως υποχρέωση ορίζεται μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης που προέρχεται από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός της αναμένεται να προκαλέσει την εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και μεταγενέστερα στο οφειλόμενο ποσό τους. Οι τόκοι που προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα. Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται μόνο όταν η συμβατική δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει. Οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά και στην συνέχεια επιμετρώνται στο ονομαστικό ποσό το οποίο αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

3.5 Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

3.5.1 Κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης

Για την ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οντότητες και οι όμιλοι διακρίνονται σε μικροί, μεσαίοι και μεγάλοι ανάλογα το σύνολο του ενεργητικού τους, το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών και τον μέσο όρο των απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Η κατάταξη των ομίλων, που αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή για ενοποίηση, γίνεται με βάση τα ακόλουθα κριτήρια⁸:

⁸ Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

Πίνακας 2: Κριτήρια για την ενοποίηση των ομίλων

Κριτήρια	Όμιλοι		
	Μικροί	Μεσαίοι	Μεγάλοι
Σύνολο Ενεργητικού	4.000.000	20.000.000	20.000.000
Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών	8.000.000	40.000.000	40.000.000
Μ.Ο. απασχολούμενων	50	250	250

Οι όμιλοι κατατάσσονται στις παραπάνω κατηγορίες, όταν σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής εταιρείας, δεν ξεπερνούν τα όρια τουλάχιστον δύο εκ των τριών κριτηρίων, με εξαίρεση τους μεγάλους ομίλους όπου χρειάζεται να ξεπερνούν τα όρια δύο κριτηρίων. Όταν ένας όμιλος ξεπερνά ή σταματά να ξεπερνά τα όρια δύο εκ των τριών παραπάνω κριτηρίων, κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής εταιρείας για δύο διαδοχικές περιόδους, αλλάζει κατηγορία την διαχειριστική χρήση που έπεται των δύο διαδοχικών περιόδων.

3.5.2 Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης και απαλλαγές

Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσει μια μητρική εταιρεία, για την ίδια και τις θυγατρικές εταιρείες, όταν για την μητρική ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή των μελών της θυγατρικής εταιρείας.
2. Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της θυγατρικής εταιρείας και ταυτόχρονα είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της εταιρείας.
3. Έχει το δικαίωμα άσκησης κυριαρχικής επιρροής στην θυγατρική εταιρεία, της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, δικαίωμα που απορρέει ή από τη σύμβαση

που έχει συναφθεί μεταξύ τους ή σύμφωνα με πρόβλεψη του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.

4. Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης εταιρείας και ισχύουν ένα από τα ακόλουθα:

i. ελέγχει από μόνη της, σύμφωνα με συμφωνία που συναφθεί με άλλους μετόχους, εταίρους ή μέλη της θυγατρικής εταιρείας, την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της

ii. ισχύουν όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

✓ Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της θυγατρικής εταιρείας που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο και έως ότου καταρτιστούν οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.

✓ Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική εταιρεία αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική εταιρεία.

✓ Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα παραπάνω σημεία 1 έως 3, αναφορικά με αυτή θυγατρική εταιρεία.

5. Έχει την εξουσία άσκησης ή πραγματικά ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στην θυγατρική εταιρεία.

Για την εφαρμογή των παραπάνω (πλην των περιπτώσεων που ασκείται κυριαρχική επιρροή για την ενοποίηση) τα δικαιώματα ψήφου, διορισμού και παύσης της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου κάθε θυγατρικής οντότητας, αλλά και τα δικαιώματα κάθε προσώπου που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας ή μιας άλλης θυγατρικής εταιρείας, προστίθενται σε εκείνα της μητρικής εταιρείας. Αφαιρούνται τα δικαιώματα που:

1. ενσωματώνονται σε μετοχές που κατέχονται για λογαριασμό ενός προσώπου που δεν είναι ούτε η μητρική ούτε μια θυγατρική αυτής της μητρικής, ή

2. ενσωματώνονται σε μετοχές οι οποίες:

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

Οι μικροί και μεσαίοι όμιλοι δεν είναι υποχρεωμένοι να συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκτός και αν κάποια από τις εταιρείες του ομίλου είναι δημόσιου συμφέροντος. Μητρικές που είναι επίσης θυγατρική μιας άλλης εταιρείας η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχουν την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν:

1. η μητρική εταιρεία της απαλλασσόμενης εταιρείας έχει στην κατοχή της όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη εταιρεία οι οποίες βρίσκονται στην κατοχή μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάση νομικής δέσμευσης ή δέσμευσης στο ιδρυτικό έγγραφό της ή στο καταστατικό της, δεν συνυπολογίζονται στην απαλλαγή, ή
2. η μητρική εταιρεία της απαλλασσόμενης εταιρείας, κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

Μια εταιρεία (ακόμα κι αν είναι δημοσίου συμφέροντος), είναι δυνατό να μην συμπεριλαμβάνεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όταν ισχύει μια τουλάχιστο από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, η απόκτηση των πληροφοριών που χρειάζονται για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να γίνει χωρίς την δαπάνη δυσανάλογων εξόδων ή έπειτα από υπερβολική καθυστέρηση ή

β) οι μετοχές της συγκεκριμένης εταιρείας κατέχονται αποκλειστικά και μόνο για τη μεταγενέστερη διάθεσή τους, ή

γ) αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί παρεμποδίζουν ουσιαστικά:

- τη μητρική εταιρεία να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση αυτής της εταιρείας ή

- την άσκηση της ενοποιημένης διοίκησης αυτής της εταιρείας όταν εμπίπτει σε μια από τις σχέσεις που καθορίζονται για τη διοίκηση σε ενιαία βάση.

3.5.3 Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Για την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ισχύουν οι αρχές σύνταξης κι οι κανόνες επιμέτρησης όπως και στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τις ουσιώδεις προσαρμογές που οφείλουν να γίνονται λόγω της ενοποίησης. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό. Οι μετοχές, θυγατρικών εταιρειών που ενοποιούνται και κατέχονται από άλλα πρόσωπα εκτός του ομίλου, το ποσό που αντιστοιχεί σε αυτές εμφανίζεται ξεχωριστά στην καθαρή θέση του ενοποιημένου ισολογισμού ως «δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο». Τα έσοδα, τα κέρδη και οι ζημιές των θυγατρικών εταιρειών που συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενσωματώνονται πλήρως. Το κέρδος ή η ζημιά που αναλογεί στις μετοχές που κατέχονται από άλλα πρόσωπα, εκτός του ομίλου, εμφανίζεται ξεχωριστά στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων, ως κέρδος ή ζημιά που αποδίδεται στα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται την ίδια ημερομηνία με της μητρικής εταιρείας και η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων γίνεται με τη χρήση των ίδιων μεθόδων. Στην περίπτωση που η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων έχει γίνει με τη χρήση διαφορετικών μεθόδων από αυτές της ενοποίησης, τότε τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναμετρώνται σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην ενοποίησης. Η παραπάνω παρέκκλιση επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και θα πρέπει να αιτιολογείται και να γνωστοποιείται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να διενεργούνται οι ακόλουθες απαλοιφές:

- Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των εταιρειών.

- Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών.
- Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

Οι εταιρείες έχουν τη δυνατότητα αναγνώρισης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, με την υποχρέωση όλες οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις να αναγνωρίζονται. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται όταν υπάρχει πολύ μεγάλη πιθανότητα και είναι τεκμηριωμένο ότι θα υπάρξουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων τα χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων παρουσιάζονται συμψηφιστικά. Κατά την ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτός ο συμψηφισμός δεν επιτρέπεται όταν τα ποσά αυτά προέρχονται από εταιρείες που λειτουργούν σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες.

Αν μια θυγατρική εταιρεία καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της σε νόμισμα διαφορετικό από αυτό της μητρικής εταιρείας, τότε τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων μετατρέπονται στο νόμισμα της μητρικής σύμφωνα με τα παρακάτω:

- Τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων μετατρέπονται με τη μέση ισοτιμία της περιόδου αναφοράς.
- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.
- Τα στοιχεία της καθαρής θέσης μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας κατά την οποία εισφέρθηκαν ή σχηματίστηκαν.
- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής.

3.5.4 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες

Οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι, με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία». Αυτή η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και αναγνωρίζεται κατά τον χρόνο απόκτησής της στο κόστος κτήσης. Το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, αυξάνεται ή μειώνεται με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσης της κατά τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της εταιρείας (επενδυτής) και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα. Στην περίπτωση που μεταξύ κόστους κτήσης και αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε, υπάρχει θετική διαφορά η οποία δεν είναι δυνατό να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, τότε αντιμετωπίζεται ως υπεραξία. Η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αφορά τα συμμετοχικά δικαιώματα της εταιρείας παρουσιάζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό ποσό με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

4^ο Κεφάλαιο: Μεταβολές από τον Νόμο 4308/2014

4.1 Μεταβολές στο Λογιστικό Σχέδιο και τους Λογαριασμούς

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στο τρίτο παράρτημα περιλαμβάνουν το Σχέδιο Λογαριασμών, το οποίο προτείνεται στις επιχειρήσεις (χωρίς να έχει υποχρεωτική ισχύ), παρέχοντας την ευελιξία στους χρήστες να το αναπροσαρμόζουν με βάση τις ιδιαίτερες ανάγκες τους. Ανάλογα τις ιδιαίτερες συνθήκες και ανάγκες μιας επιχείρησης μπορούν να προστεθούν λογαριασμοί ή υπολογαριασμοί και να χρησιμοποιείται το ευρύτερο λογιστικό- πληροφοριακό υπάρχον σύστημα ώστε να παρέχονται οι απαιτούμενες πληροφορίες, για την εξυπηρέτηση των ακόλουθων σκοπών⁹:

- Η ευχερής εξαγωγή των απαιτούμενων από τη νομοθεσία (λογιστική, φορολογική, ασφαλιστική, κλπ) δεδομένων, τόσο αναλυτικά όσο και συνοπτικά, ώστε να διευκολύνονται οι ελεγκτικές συμφωνίες και επαληθεύσεις.
- Η υποβοήθηση της διοίκησης της επιχείρησης για την λήψη αποφάσεων.
- Η ταξινόμηση των στοιχείων και η ένταξή τους σε κατηγορίες ώστε να είναι εφικτή η λογιστική τους αντιμετώπιση και η παρουσίασή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η διακριτή παρακολούθηση των συναλλαγών και των υπολοίπων με συνδεδεμένα μέρη της επιχείρησης.
- Η παρακολούθηση των στοιχείων των υποκαταστημάτων.

Οι επιχειρήσεις υποχρεωτικά θα πρέπει να τηρούν το σχέδιο λογαριασμών, όσον αφορά:

- Την ονοματολογία
- Το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών αλλά και τα περιεχόμενά τους όπως καθορίζονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

⁹ Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α'251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

Με βάση τα παραπάνω δεν είναι υποχρεωτική η χρήση των κωδικών που προτείνονται από το σχέδιο λογαριασμών (Νιφορόπουλος, 2015). Το σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ αποτελείται από οκτώ ομάδες λογαριασμών για την παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, της καθαρής θέσης, των κερδών, εξόδων και ζημιών. Το λογιστικό σχέδιο με βάση το ΕΓΛΣ περιλάμβανε δέκα ομάδες λογαριασμών, εκ των οποίων από την 1^η έως την 8^η καλύπτονταν οι ανάγκες της Γενικής Λογιστικής, οι λογαριασμοί της 9^{ης} ομάδας κάλυπταν τις ανάγκες της Αναλυτικής Λογιστικής και 10^η (0) ομάδα περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί Τάξεως. Οι λογαριασμοί του Λογιστικού Σχεδίου διακρίνονταν σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς. Οι υποχρεωτικοί (υπογραμμισμένοι) έπρεπε να τηρούνται υποχρεωτικά, εφόσον οι επιχειρήσεις πραγματοποιούσαν συγκεκριμένες συναλλαγές (Τουρνά, 2015). Συνοπτικά οι ομάδες των δύο σχεδίων είναι:

Πίνακας 3: Ομάδες Σχεδίου Λογαριασμών ΕΛΠ-ΕΓΛΣ

Ομάδα	ΕΛΠ	ΕΓΛΣ
1	Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία	Πάγιο Ενεργητικό
2	Αποθέματα	Αποθέματα
3	Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	Απαιτήσεις και διαθέσιμα
4	Καθαρή θέση	Καθαρή θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
5	Υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
6	Έξοδα και ζημιές	Οργανικά έξοδα κατ' είδος
7	Έσοδα και κέρδη	Οργανικά έσοδα κατ' είδος
8	Ίδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

9		Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (λογαριασμοί κατά προορισμό)
0		Λογαριασμοί Τάξεως

Με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα πραγματοποιήθηκαν κάποιες προσθήκες ή μεταβολές στην παρακολούθηση ή το περιεχόμενο των λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών. Οι βασικές μεταβολές στους λογαριασμούς του Ενεργητικού είναι (Νιφορόπουλος, 2015):

- Δημιουργήθηκε ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών για την παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων (κτιρίων και γης). Με το ΕΓΛΣ κατά κύριο λόγο τα εκτός εκμετάλλευσης ακίνητα από λογιστική άποψη θεωρούνταν επενδυτικά.
- Με τα ΕΛΠ η αξία γης διαχωρίζεται από την υπεραξία υπερκείμενων δασών, φυτειών ή μεταλλευμάτων, τα οποία αποτελούν διακριτά περιουσιακά στοιχεία.
- Η παρακολούθηση των πάγιων που κατέχει η επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση, γίνεται σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου ή μέσω υποσυστημάτων.
- Τα πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται πλέον σε νέο λογαριασμό της 1^η ομάδας (17: βιολογικά πάγια) και όχι στους λογαριασμούς 10: Εδαφικές εκτάσεις και 14: Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός που παρακολουθούνταν με βάση το ΕΓΛΣ.
- Με βάση τα ΕΛΠ κάποια άυλα στοιχεία, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, οι συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση πάγιων στοιχείων, τα έξοδα έρευνας, κλπ παύουν να αναγνωρίζονται ως πάγια και θεωρούνται έξοδα, οπότε καταχωρούνται στους ανάλογους λογαριασμούς εξόδων και όχι στους υπολογαριασμούς της 1^{ης} ομάδας.
- Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (ζώντα ζώα και φυτά) με το ΕΓΛΣ παρακολουθούνταν σε λογαριασμούς του κυκλοφορούντος ενεργητικού με τα ΕΛΠ παρακολουθούνται σε νέο λογαριασμό 27: Βιολογικά αποθέματα.

- Τόσο για φορολογικούς σκοπούς όσο και για την επιμέτρηση των κατεχόμενων χρεωστικών τίτλων με τη μέθοδο του αποσβέσιμου κόστους (ομολόγων και εντόκων γραμματίων, όταν είναι σημαντικά και δεν μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα), πέρα από το ονομαστικό ποσό παρακολουθούνται και οι δουλευμένοι τόκοι, και τα πρόσθετα στοιχεία κόστους απόκτησης, όπως ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο και άμεσα κόστη απόκτησης.
- Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις (υπόλοιπα πελατών, γραμμάτια εισπρακτέα και εισπρακτέες επιταγές μεταχρονολογημένες) με το ΕΓΛΣ παρακολουθούνταν σε ξεχωριστούς λογαριασμούς, ενώ με τα ΕΛΠ παρακολουθούνται στις εμπορικές απαιτήσεις.

Οι κυριότερες μεταβολές που επήλθαν από τα ΕΛΠ στους λογαριασμούς της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων είναι:

- Οι λογαριασμοί αποθεματικών που προβλέπονταν από το ΕΓΛΣ παύουν να χρησιμοποιούνται όταν δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη για τον σχηματισμό τους από την νομοθεσία.
- Οι επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων δεν αντιμετωπίζονται πλέον ως καθαρή θέση, αλλά ως υποχρέωση (έσοδο επόμενων χρήσεων) και μεταφέρονται στα έσοδα με τρόπο ανάλογο των αποσβέσεων των επιχορηγηθέντων παγίων.
- Ο υπολογαριασμός της καθαρής θέσης, αποτελέσματα εις νέο διακρίνεται στο μέρος που έχει υποβληθεί σε φορολογία εισοδήματος και μετά από την αφαίρεση των μόνιμων διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης (που τηρείται διακριτικά) μπορεί να διανεμηθεί και στο μέρος (θετικό ή αρνητικό) που προέρχεται από προσωρινές διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης.
- Οι προβλέψεις απαξίωσης και υποτίμησης περιουσιακών στοιχείων με βάση τα ΕΛΠ παρακολουθούνται σε αντίθετους λογαριασμούς των αντίστοιχων λογαριασμών των περιουσιακών στοιχείων και όχι στις προβλέψεις στο λογαριασμό 44 του παθητικού.
- Αντίστοιχα με τον λογαριασμό εμπορικές απαιτήσεις, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σχετικές με το λειτουργικό κύκλωμα της δραστηριότητας της επιχείρησης, όπως υπόλοιπα προμηθευτών, γραμμάτια πληρωτέα, επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες, πιστωτές διάφοροι, κλπ, παρακολουθούνται στο λογαριασμό εμπορικές υποχρεώσεις.

Τέλος οι βασικότερες αλλαγές που επήλθαν στους λογαριασμούς εσόδων και εξόδων από την εφαρμογή των ΕΛΠ είναι (Νιφορόπουλος, 2015):

- Οι δαπάνες προς εργαζόμενους για πάσης φύσεως παρεχόμενες υπηρεσίες παρακολουθούνται στο λογαριασμό 60: παροχές σε εργαζόμενους, ανεξάρτητα από τη σχέση εργασίας, της ασφαλιστικής κάλυψης και του τρόπου φορολόγησης της παροχής. Έτσι ενώ προγενέστερα με βάση το ΕΓΛΣ υπήρχαν παροχές προς εργαζόμενους ή μέλη της διοίκησης που καταχωρούνταν ως διανομές κερδών ή ως αμοιβές τρίτων, πλέον με τα ΕΛΠ παρακολουθούνται σε ενιαίο λογαριασμό.
- Όλοι τα ποσά σχετικά με τον φόρο εισοδήματος (τρέχων φόρος, αναβαλλόμενος, προσαυξήσεις φορολογικών ελέγχων, κλπ) παρακολουθούνται στο λογαριασμό 88.08: φόρος εισοδήματος, ως έξοδα της σχετικής περιόδου.
- Για την παρακολούθηση των ζημιών απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων και τυχόν κερδών από αναστροφή της αξίας τους, χρησιμοποιείται αποκλειστικά ο λογαριασμός 68. Οι λογαριασμοί 64.11 και 83 του ΕΓΛΣ καταργήθηκαν. Όταν η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση την εύλογη αξία, τυχόν θετικές ή αρνητικές διαφορές αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα και καταχωρούνται στον λογαριασμό 67.30: Κέρδη/Ζημιές εύλογης αξίας.
- Η παρακολούθηση των ζημιών ή κερδών από τη διάθεση χρηματοοικονομικών στοιχείων (μη κυκλοφορούντος αλλά και κυκλοφορούντος ενεργητικού) γίνεται στους λογαριασμούς 81.02: Ζημιές από διάθεση περιουσιακών στοιχείων και 81.03: Κέρδη από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, με κατάργηση των λογαριασμών 64.12 και 76.04 του ΕΓΛΣ.
- Με το ΕΓΛΣ οι επιχειρήσεις υποχρεούνταν να τηρούν το λογαριασμό 80: Γενική εκμετάλλευση και να καταρτίζουν τη σχετική κατάσταση, ενώ με τα ΕΛΠ η υποχρέωση αυτή καταργήθηκε.
- Καθώς με τα ΕΛΠ δεν υφίσταται χαρακτηρισμός των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών έως έκτακτα και ανόργανα, όπως συνέβαινε με το ΕΓΛΣ, ο λογαριασμός 81: Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, μετονομάζεται σε «Λοιπά μη συνήθη κέρδη και ζημιές».
- Επίσης καταργείται ο λογαριασμός του ΕΓΛΣ 82: Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων, αφού αυτά τα ποσά με τα ΕΛΠ αποτελούν είτε στοιχεία των αποτελεσμάτων της περιόδου, είτε ως διόρθωση λαθών.

- Όλες οι προβλέψεις με τα ΕΛΠ καταχωρούνται στις προβλέψεις της περιόδου, οπότε καταργείται ο λογαριασμός 84: Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και ο λογαριασμός 85: Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.
- Με τα ΕΛΠ παύει η υποχρέωση εσωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και η τήρηση του λογαριασμού 86: Αποτελέσματα χρήσεως είναι προαιρετική.
- Για την παρακολούθηση της ανάλωσης των αποθεμάτων, όταν από την επιχείρηση επιλέγεται η εσωλογιστική παρακολούθηση, με τα ΕΛΠ εισάγεται ο λογαριασμός 87: Κόστος πωληθέντων- Αναλώσεις αποθεμάτων, ο οποίος είναι προαιρετικός και κινείται με πίστωση των σχετικών λογαριασμών της ομάδας 2 των αποθεμάτων.
- Το αποτέλεσμα της περιόδου υπολογίζεται στον λογαριασμό 88: Προσδιορισμός αποτελεσμάτων (ενώ με το ΕΓΛΣ ονομαζόταν Αποτελέσματα προς διάθεση) έπειτα από την μεταφορά σε αυτόν όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών.
- Επίσης στον λογαριασμό 88: Προσδιορισμός αποτελεσμάτων παρακολουθούνται ως έξοδο, ο φόρος εισοδήματος, τρέχων και αναβαλλόμενος.
- Η τήρηση του λογαριασμού 89: Ισολογισμός ανοίγματος και κλεισίματος περιόδου, με τα ΕΛΠ γίνεται προαιρετική.

4.2 Μεταβολές στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ και συγκριτικά με το ΕΓΛΣ και το Κ.Ν2190/1920 οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων περιλαμβάνουν (Νιφορόπουλος, 2015):

ΕΛΠ	ΕΓΛΣ
Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	Ισολογισμός τέλους χρήσης
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης

Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	Πίνακας διάθεσης Αποτελεσμάτων
Κατάσταση Χρηματοροών	Κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης
Προσάρτημα	Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Ανάλογα το μέγεθος των επιχειρήσεων, η υποχρέωση για την κατάρτιση των παραπάνω χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η εξής:

	Πολύ μικρές		Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
	Ατομικές-ΟΕ-ΕΕ	ΑΕ-ΕΠΕ-ΙΚΕ-ΕΜΕ			
Ισολογισμός		√	√	√	√
Κατάσταση Αποτελεσμάτων	√	√	√	√	√
Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης				√	√
Κατάσταση Χρηματοροών					√
Προσάρτημα	√	√	√	√	√

Οι βασικές αλλαγές που επέρχονται από τα ΕΛΠ στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων είναι (PWC, 2015):

- Μεταβολή στη μορφή των οικονομικών καταστάσεων.
- Καταργείται η υποχρέωση σύνταξης της Κατάστασης Διάθεσης Αποτελεσμάτων και η Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης.
- Υποχρέωση κατάρτιση της κατάστασης Χρηματοροών από τις μεγάλες επιχειρήσεις (μέχρι την εφαρμογή των ΕΛΠ αυτή την υποχρέωση είχαν οι επιχειρήσεις που συνέτασσαν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΑ).
- Για τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις καθιερώνεται η υποχρέωση σύνταξης της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης, μαζί με τις καταστάσεις Χρηματοοικονομικής Θέσης και Αποτελεσμάτων και του Προσαρτήματος.
- Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να συντάσσουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Ειδικά οι ατομικές επιχειρήσεις και οι προσωπικές εταιρείες (ΟΕ και ΕΕ) των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα να καταρτίζουν μόνο συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Οι πληροφορίες που θα πρέπει να περιέχονται στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων είναι πολύ πιο αναλυτικές σε σχέση με τις πληροφορίες του Προσαρτήματος με βάση τις διατάξεις του Νόμου 2190/1920.
- Παρά το γεγονός ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνεχίζουν να συντάσσονται σε γενικές γραμμές με βάση τις ίδιες αρχές, υπάρχουν τρεις βασικές αλλαγές (Αχειλάς, Αλεξανδρίδου, & Μαρκόπουλος, 2015):
 - ✓ Έπειτα από την αρχική αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να τα επιμετρούν στην εύλογη αξία.
 - ✓ Στον βαθμό που τα ΔΠΧΑ είναι συμβατά με τις διατάξεις του Νόμου 4308/2014, οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ.
 - ✓ Τυχόν μεταβολές στις εφαρμοζόμενες λογιστικές πολιτικές και στη διόρθωση λαθών θα πρέπει να αναγνωρίζονται αναδρομικά ενώ η αναγνώριση των μεταβολών των λογιστικών εκτιμήσεων θα πρέπει να γίνεται στην περίοδο που

προκύπτουν και κατά συνέπεια επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους.

4.3 Νέες Υποχρεώσεις, Εξαιρέσεις και Απαλλαγές

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις έχουν τις ακόλουθες απαλλαγές και απλοποιήσεις κατά την εφαρμογή των ΕΛΠ (Αχείλας, Αλεξανδρίδου, & Μαρκόπουλος, 2015):

- Απαλλαγές από το λογιστικό σχέδιο.
- Η απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνεται με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.
- Η απομείωση της αξίας των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι υποχρεωτική.
- Οι συμβάσεις μίσθωσης μπορεί να αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τη φορολογική νομοθεσία.
- Απαλλαγή από την υποχρέωση επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος με την χρήση είτε της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου είτε της σταθερής μεθόδου.
- Η αναγνώριση ζημιών από την απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνεται με βάση τη φορολογική νομοθεσία.
- Η αναγνώριση των προβλέψεων και των κρατικών επιχορηγήσεων μπορεί να γίνεται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
- Δεν είναι υποχρεωτική η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας.
- Η εφαρμογή των διατάξεων για την εύλογη αξία, την αναδρομική διόρθωση λαθών και των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές δεν είναι υποχρεωτική.
- Στις πολύ μικρές επιχειρήσεις υπάρχει απαλλαγή από την αναφορά πολλών πληροφοριών του Προσαρτήματος.

- Παρέχεται απαλλαγή διενέργειας απογραφής των αποθεμάτων (και αντιμετώπιση των αγορών της περιόδου έως έξοδο) στις επιχειρήσεις των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν ξεπερνά τις 150.000€.

Πέρα από τις οικονομικές καταστάσεις όπου οι επιχειρήσεις ανάλογα με το μέγεθός τους και τα τηρούμενα βιβλία (απλογραφικά ή διπλογραφικά), θα πρέπει ανεξάρτητα από το μέγεθός τους να τηρούν (μηχανογραφημένα ή χειρόγραφα) τα ακόλουθα αρχεία (Γιαννάκη, 2015):

1. Το αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που κατ' ουσία αποτελεί το προγενέστερο Μητρώο Παγίων και στο οποίο περιλαμβάνονται και τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, καθώς και οι δαπάνες βελτίωσης των παγίων, οι δαπάνες ανάπτυξης προσωπικού, το κόστος αποκατάστασης και αποσυναρμολόγησης παγίων προκαθορισμένου χρόνου εκμετάλλευσης και το κόστος ιδιοπαραγόμενων παγίων. Επίσης στο συγκεκριμένο αρχείο καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση στο κόστος κτήσης αντίστοιχο με την αγορά του. Εκτός από την αξία κτήσης των περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται οι ετήσιες αποσβέσεις και πιθανές ετήσιες απομειώσεις της αξίας τους.
2. Το αρχείο επενδύσεων για την παρακολούθηση των χρεωστικών τίτλων, των τίτλων καθαρής θέσης και των λοιπών τίτλων, όπως μετοχές και ομολογίες. Η παρακολούθηση των παραπάνω τίτλων γίνεται κατά τίτλο (με σύντομη περιγραφή), ποσότητα και λογιστική αξία.
3. Το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων, στο οποίο καταχωρούνται κατ' είδος και αποθηκευτικό χώρο τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής. Η υποχρέωση αυτή αφορά επιχειρήσεις των οποίων ο τζίρος ξεπερνά στις 150.000€.
4. Το αρχείο αποθεμάτων τρίτων, για την παρακολούθηση των αποθεμάτων που είναι κυριότητας άλλης επιχείρησης.
5. Το αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, για την παρακολούθηση κατά ποσότητα των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η αποτίμηση των οποίων σε ευρώ γίνεται στο τέλος του έτους, με βάση την ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους.

6. Το αρχείο των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, με αναλυτική καταχώρηση κατά είδος, σύντομη περιγραφή, ποσότητα και λογιστική αξία, περιουσιακών στοιχείων όπως κοσμήματα, πίνακες ζωγραφικής, κλπ.
7. Το αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης, για την αναλυτική παρακολούθηση, λογαριασμών όπως ίδια κεφάλαια, μετοχές υπέρ το άρτιο, αποθεματικά, καταθέσεις μετόχων, κλπ.
8. Το αρχείο υποχρεώσεων για την αναλυτική καταχώρηση κατά είδος των υποχρεώσεων, της ποσότητάς τους (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας.

Από τις παραπάνω υποχρεώσεις για την τήρηση επιπρόσθετων αρχείων, για τα αρχεία λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λογαριασμών καθαρής θέσης και λογαριασμών υποχρεώσεων εξαιρούνται οι πολύ μικρές επιχειρήσεις και εναλλακτικά μπορούν να παρουσιάζουν σχετικά στοιχεία στο προσάρτημα.

4.4 Μεταβολές στην Επιμέτρηση

Με την υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων πέρα από μεταβολές στην ορολογία για τον προσδιορισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων (πχ με το ΕΓΛΣ γινόταν αναφορά σε αποτίμηση ενώ με τα ΕΛΠ σε επιμέτρηση, κλπ), υπάρχουν αλλαγές που αναφέρονται στις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, στην αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων και απαξιωμένων αποθεμάτων, στη λογιστική απεικόνιση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, κλπ (Νιφορόπουλος Κ. , 2015; Νιφορόπουλος Κ. Ι., 2016).

Με βάση τα ΕΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία έπειτα από την αρχική αναγνώριση στο κόστος κτήσης υπάρχει η δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία (Αχείλας, Αλεξανδρίδου, & Μαρκόπουλος, 2015). Όπως και με το ΕΓΛΣ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε αποσβέσεις σύμφωνα με την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Όμως με βάση το ΕΓΛΣ οι αποσβέσεις υπολογίζονταν από την χρονική στιγμή που η επιχείρηση ξεκινούσε να το χρησιμοποιεί ενώ με τα ΕΛΠ οι αποσβέσεις ξεκινούν όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση. Από τα ΕΛΠ, μειώσεις της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, πέρα των αποσβέσεων, δεν είναι αποδεκτές (όπως αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων με

βάση ειδικές νομοθετικές διατάξεις) εκτός από αυτές που αναγνωρίζονται μέσω της διαδικασίας της απομείωσης. Πιο συγκεκριμένα απομείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιτρέπεται όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι η απομείωση θα είναι μόνιμου χαρακτήρα (Μιχελινάκης, 2014). Αντίστοιχα και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την υπεραξία που δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, προβλέπεται ετήσιος έλεγχος για την απομείωση της αξίας τους. Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου, με τη χρήση μιας εκ των ακόλουθων μεθόδων απόσβεσης (Νιφορόπουλος Κ. Ι., 2016):

- Τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης
- Τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης
- Τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων

Τα ΕΛΠ εναρμονιζόμενα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ αναγνωρίζουν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση όπως και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αγοράζονται από την επιχείρηση. Ταυτόχρονα στις υποχρεώσεις της επιχείρησης αναγνωρίζεται η υποχρέωση της επιχείρησης προς την εκμισθώτρια εταιρεία ως τοκοχρεολυτικό δάνειο, όπου το καταβαλλόμενο μίσθωμα εν μέρει αποτελεί χρεολύσιο και μειώνει την υποχρέωση και το υπόλοιπο μέρος αποτελεί τον τόκο και αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου (Μιχελινάκης, 2014; Νιφορόπουλος Κ. , 2015). Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ η απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων με χρηματοδοτική μίσθωση από μια επιχείρηση δεν καταχωρούταν στο Ενεργητικό της, γιατί το πάγιο δεν ήταν στην κυριότητα της επιχείρησης αλλά αποκτιόταν μόνο η χρήση του. Αυτά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με βάση το ΕΓΛΣ ήταν δυνατό να παρακολουθούνταν σε λογαριασμούς τάξεως ενώ τα μισθώματα αποτελούσαν έξοδα (Αλαμάνος, 2010).

Τα αποθέματα αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης όπως και με το ΕΓΛΣ, όπου στο κόστος αγοράς εκτός από την τιμή αγοράς περιλαμβάνονται και έξοδα όπως εισαγωγικοί δασμοί, μεταφορικά, κόστη άμεσα επιρριπτά στην απόκτηση των αποθεμάτων, εμπορικές εκπτώσεις, κλπ. Για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των αποθεμάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν μια από τις ακόλουθες μεθόδους, ενώ με τα ΕΛΠ μη αποδεκτή μέθοδος είναι η μέθοδος LIFO (Last in – First out) (Νιφορόπουλος Κ. , 2015):

- Μέθοδος σταθμικού μέσου όρου

- Μέθοδος FIFO (First in – First out)
- Μέθοδος της λιανικής
- Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους (για αποθέματα ειδικών προδιαγραφών)

Έπειτα από την αρχική αναγνώριση η επιμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ενώ η διαφορά (όταν η επιμέτρηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων. Όμως αν η διαφορά είναι σημαντική μπορεί αντί να επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων περιλαμβάνεται στο κονδύλι «απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων» και να γνωστοποιείται στο προσάρτημα.

4.5 Διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΑ

Στον Νόμο 4308/2014 έχουν ενσωματωθεί οι λογιστικές ρυθμίσεις της οδηγίας 2013/34/ΕΕ (Νιφορόπουλος Κ. , 2015), σύμφωνα με την οποία επιδιώκεται η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών ώστε να είναι εφικτή η σύγκριση και η ισοδυναμία των πληροφοριών¹⁰. Παρόλα αυτά μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΠΧΑ υπάρχουν κάποιες διαφορές, οι οποίες συνοπτικά παρουσιάζονται παρακάτω (Παπαγεωργακόπουλος, 2015).

Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Το πλήθος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που θα πρέπει να καταρτίζουν οι επιχειρήσεις αυξάνεται προοδευτικά ανάλογα το μέγεθός τους.	Ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιχείρησης θα πρέπει να καταρτίζεται η πλήρης σειρά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

¹⁰ Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (29/6/2013), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανακτήθηκε από https://www.e-forologia.gr/webTexts/docsAttachments/2013/XL/XL_gr_34_20130626_celex_3a32013l0034_3_ael_3atxt

<p>Στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνονται συναλλαγές με τους μετόχους και συναλλαγές μεταγενέστερης επιμέτρησης, όπως επιμέτρηση διαθεσίμων προς πώληση περιουσιακών στοιχείων.</p>	<p>Στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνονται μόνο οι συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες-μετόχους της επιχείρησης. Άλλες μεταβολές στα ίδια κεφάλαια παρουσιάζονται σε μεμονωμένη κατάσταση Λοιπού Συνολικού Εισοδήματος ή σε ενιαία κατάσταση Συνολικού Εισοδήματος.</p>
<p>Με βάση τα υποδείγματα για την κατάρτιση της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών, η σύνταξη της γίνεται με την έμμεση μέθοδο.</p>	<p>Η κατάσταση των Ταμειακών Ροών μπορεί να συντάσσεται είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο.</p>

Διαφορές στα ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
<p>Η επιβάρυνση των ιδιοπαραγόμενων παγίων (των οποίων η κατασκευή διαρκεί μεγάλο χρονικό διάστημα) με τόκους έντοκων υποχρεώσεων είναι προαιρετική.</p>	<p>Η αξία κήσης των ιδιοπαραγόμενων παγίων με μακρά περίοδο κατασκευής προσαυξάνεται με τόκους έντοκων υποχρεώσεων.</p>
<p>Οι δαπάνες ανάπτυξης εσωτερικά δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις διακεκριμένα και αποσβένονται σε δέκα έτη.</p>	<p>Οι δαπάνες ανάπτυξης καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο του οποίου οι αποσβέσεις διενεργούνται συστηματικά με βάση την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.</p>
<p>Στις περιπτώσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων η ωφέλιμη ζωή δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, διενεργούνται αποσβέσεις για δέκα έτη.</p>	<p>Στις περιπτώσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων η ωφέλιμη ζωή δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα, δεν διενεργούνται αποσβέσεις.</p>

<p>Η μεταγενέστερη επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσης.</p>	<p>Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία παρέχεται η δυνατότητα μεταγενέστερης επιμέτρησης στην εύλογη αξία.</p>
<p>Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα και επενδυτικά ακίνητα όταν μετά την αρχική επιμέτρηση, επιμετρώνται στην εύλογη αξία, προβλέπεται επαναπροσδιορισμός της εύλογης αξίας τουλάχιστον ανά τετραετία και διετία αντίστοιχα.</p>	<p>Κατά την μεταγενέστερη επιμέτρηση στην εύλογη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων και επενδυτικών δεν προσδιορίζεται επακριβώς ο χρόνος αναπροσδιορισμού της αξίας, απλά πρέπει να διενεργείται σε τακτά χρονικά διαστήματα.</p>

Διαφορά στην απομείωση της αξίας:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
<p>Για να αναγνωριστεί ζημιά απομείωσης θα πρέπει να υπάρχει εκτίμηση ότι η ζημιά θα είναι μόνιμου χαρακτήρα.</p>	<p>Η αναγνώριση ζημιάς απομείωσης γίνεται άμεσα όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία και δεν εξετάζεται αν η ζημιά θα έχει μόνιμο χαρακτήρα.</p>

Διαφορά στις συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Το αποτέλεσμα από την πώληση αναγνωρίζεται όταν πραγματοποιείται πώληση και επαναμίσθωση με λειτουργική μίσθωση.	Το αποτέλεσμα από την πώληση αναγνωρίζεται υπό προϋποθέσεις όταν υπάρχει πώληση και επαναμίσθωση με λειτουργική μίσθωση. Για την αναγνώριση εξετάζεται η ουσία της συναλλαγής, δηλαδή η σχέση της λογιστικής αξίας, της εύλογης αξίας, της τιμής πώλησης και του ύψους του μισθώματος σε σχέση με τα όσα ισχύουν στην αγορά.

Διαφορά στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Η υποχρέωση παροχής πληροφοριών στις Σημειώσεις σχετικά με τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που πρόκειται να διατεθούν στο προσεχές διάστημα αφορά μόνο τις μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις.	Οι ομάδες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που προορίζονται για εκποίηση στο προσεχές διάστημα, θα πρέπει να εμφανίζονται διακριτά στον Ισολογισμό, στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον τα άμεσα κόστη πώλησης.

Διαφορές στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
<p>Για την μεταγενέστερη επιμέτρηση των εντόκων χρηματοοικονομικών στοιχείων και υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος (είτε με την χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου είτε με τη χρήση της σταθερής μεθόδου) θα πρέπει τα ποσά να είναι σημαντικά, διαφορετικά επιμετρώνται στο κόστος ή το οφειλόμενο ποσό.</p>	<p>Όταν η επιμέτρηση των δανείων και απαιτήσεων, των διακρατούμενων έως τη λήξη επενδύσεων και των χρηματοοικονομικών περιπτώσεων δεν γίνεται στην εύλογη αξία, τότε θα πρέπει να γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος και οι τόκοι υπολογίζονται με τη χρήση της μεθόδου του σταθερού επιτοκίου.</p>
<p>Όταν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού εκτιμάται ότι θα έχουν απομείωση της αξίας τους μόνιμα, αναγνωρίζεται η ζημιά και γνωστοποιείται η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα θα οδηγήσουν στην αναστροφή.</p> <p>Ειδικά για τους τίτλους καθαρής θέσης, οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται κατευθείαν στην Καθαρή Θέση και όχι στα αποτελέσματα.</p>	<p>Οι ζημιές απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται άμεσα, ανεξάρτητα αν είναι μόνιμου χαρακτήρα οι ζημιές, εκτός από απομειώσεις σε διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία.</p> <p>Οι μη εισηγμένοι συμμετοχικοί τίτλοι, που δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία, δεν επιτρέπεται να αναστραφεί η ζημιά απομείωσης γιατί η αξία τους δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.</p>
<p>Υπάρχει η δυνατότητα μη αναγνώρισης των παραγώγων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αρκεί να παρασχεθούν οι σχετικές γνωστοποιήσεις.</p>	<p>Τα παράγωγα περιουσιακά στοιχεία και τα αποτελέσματά τους αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και όταν δεν προορίζονται για αντιστάθμιση, θα πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία, ενώ οι μεταβολές τους καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.</p>

Διαφορές στα αποθέματα:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων παρουσιάζονται στον ισολογισμό μαζί με τα αποθέματα.	Οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων δεν παρουσιάζονται στα αποθέματα.
Σε περιπτώσεις αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευής παρέχεται η δυνατότητα επιλογής επιβάρυνσης ή μη με τόκους έντοκων υποχρεώσεων.	Η αξία των αποθεμάτων με μακρά περίοδο κατασκευής προσαυξάνεται από τόκους έντοκων υποχρεώσεων.

Διαφορές προβλέψεων αποζημίωσης προσωπικού:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Η αναγνώριση και η αποτίμηση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία γίνεται είτε στα ονομαστικά ποσά με βάση όσα προβλέπονται από τη νομοθεσία είτε σύμφωνα με την αναλογιστική μέθοδο, αν έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.	Ο υπολογισμός του υπολοίπου πρόβλεψης, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, πρέπει να γίνεται με τη χρήση της αναλογιστικής μεθόδου.
Οι διαφορές από την επανεκτίμηση των προβλέψεων για παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στην περίοδο όπου προκύπτουν.	Τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης αλλά εμφανίζονται στα λοιπά συνολικά εισοδήματα, μεταβάλλοντας την καθαρή θέση.

Διαφορά στις κρατικές επιχορηγήσεις:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως υποχρέωση.	Η αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων μπορεί να γίνει είτε στις υποχρεώσεις είτε μειωτικά στην αξία κτήσης των επιχορηγούμενων περιουσιακών στοιχείων.

Διαφορά στον αναβαλλόμενο φόρο:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Παρέχεται η δυνατότητα επιλογής αναγνώρισης ή μη των αναβαλλόμενων φόρων.	Η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων είναι υποχρεωτική.

Διαφορά στην καθαρή θέση:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Σημαντικά κόστη που έχουν άμεση σχέση με στοιχεία της καθαρής θέσης παρακολουθούνται αφαιρετικά από τα στοιχεία που αφορούν.	Δεν εξετάζεται η σημαντικότητα του ποσού και οποιοδήποτε ποσό λαμβάνεται ή καταβάλλεται και αφορά τα στοιχεία της καθαρής θέσης προστίθεται ή αφαιρείται απευθείας στην καθαρή θέση.

Διαφορές στο προσάρτημα:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Το πλήθος των γνωστοποιήσεων που κάθε επιχείρηση οφείλει να περιλαμβάνει στο προσάρτημα, εξαρτάται από το μέγεθός της και υπάρχει προοδευτική αύξηση καθώς το μέγεθος αυξάνει.	Το πλήθος των γνωστοποιήσεων είναι κοινό για όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτου μεγέθους, ενώ διάκριση υπάρχει μόνο στις γνωστοποιήσεις επιχειρήσεων των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές.
Δεν υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων.	Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις», υπάρχει απαίτηση για την γνωστοποίηση μιας σειράς πληροφοριών για τη φύση και την έκταση των κινδύνων από τα χρηματοοικονομικά μέσα που κατέχει καθώς και του τρόπου διαχείρισής τους.

Διαφορές στις υποχρεώσεις για την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στους μικρούς και μεσαίους ομίλους, εκτός και αν κάποια από τις επιχειρήσεις είναι δημοσίου συμφέροντος.	Δεν προβλέπεται καμιά απαλλαγή ανάλογα με το μέγεθος του ομίλου.
Υπάρχουν απαλλαγές σχετικά με επιχειρήσεις που μπορούν να μην	Όλες οι επιχειρήσεις του ομίλου θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις

συμπεριληφθούν στην ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.	ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, με πολύ λιγότερες απαλλαγές.
--	--

Διαφορά στην πρώτη εφαρμογή:

Ε.Λ.Π	Δ.Π.Χ.Α.
Κατά την πρώτη εφαρμογή, κατά κύριο λόγο απαιτείται η αναδρομική εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών ώστε να είναι εύκολη η μετάβαση από το ένα πλαίσιο στο άλλο. Παρόλα αυτά παρέχονται πολλές δυνατότητες αποφυγής της αναδρομικής εφαρμογής, ενώ ειδικά για τις μικρές επιχειρήσεις στην ουσία δεν χρειάζεται μετάβαση.	Παρέχονται πολύ λιγότερες απαλλαγές κατά τη μετάβαση και η διαδικασία απαιτεί περισσότερους πόρους από την επιχείρηση.

4.6 Διαφορές στις ενοποιημένες σε σχέση με Κ.Ν 2190/1920

Σύμφωνα με το Ν.4308/2014 απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι. Υποχρεώνονται όμως σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι μεγάλοι όμιλοι οι οποίοι καλύπτουν τα παρακάτω αριθμητικά όρια: (Αληφαντής 2015)

Πίνακας 4 Κριτήρια σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον 4308/2014

Αριθμητικά όρια (άρθρο 31, Ν.4308/2014)	Μετά την αφαίρεση ενδοεταιρικών συναλλαγών	Χωρίς την αφαίρεση ενδοεταιρικών συναλλαγών
Ενεργητικό	20.000.000 ευρώ	24.000.000
Κύκλος εργασιών	40.000.000ευρώ	48.000.000
Προσωπικό	250 άτομα	250 άτομα

Αν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος υποχρεούται να συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ανεξαρτήτου μεγέθους ενεργητικού, κύκλου εργασιών και μέσου όρου προσωπικού.

Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων ξεπερνούσε δύο από τα παρακάτω τρία όρια τότε είχε υποχρέωση να συντάξει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Πίνακας 5 Κριτήρια σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον 2190/1920

	Μετά την αφαίρεση ενδοεταιρικών συναλλαγών
Ενεργητικό	3.700.000 ευρώ
Καθαρός κύκλος εργασιών	7.400.000 ευρώ
Προσωπικό	250 άτομα

Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο

Όταν οι μετοχές μίας θυγατρικής που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχονται από τρίτους που δεν είναι στον όμιλο τότε, τα ίδια κεφάλαια, το κέρδος ή η ζημία που δημιουργείται από αυτές τις μετοχές εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο.

Κατά τον Κ.Ν 2190/1920 οι μετοχές αυτές εμφανιζόταν ως δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού.

Συναλλαγματικές Διαφορές

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 δεν προβλεπόταν μέθοδος μετατροπής των λογαριασμών που εμφανιζόταν σε ξένο νόμισμα, πλέον με τον Ν. 4308/2014 οι συναλλαγματικές διαφορές εμφανίζονται στην καθαρή θέση.

4.7 Μεταβολές στις διαφορές ενοποίησης σε σχέση με τον νόμο 2190/1920

Όταν η μητρική αγοράζει μετοχές ή εταιρικά μερίδια θυγατρικών επιχειρήσεων η αξία κτήσεως αυτών διαφέρει της εσωτερικής αξίας. Κατά την απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής δημιουργείται κατά την πρώτη ενοποίηση χρεωστική ή πιστωτική διαφορά ενοποίησης.

Η χρεωστική διαφορά ενοποίησης δημιουργείται όταν η αξία των συμμετοχών είναι μεγαλύτερη από τα ίδια κεφάλαια.

Η πιστωτική διαφορά ενοποίησης δημιουργείται όταν η αξία των συμμετοχών είναι μικρότερη από τα ίδια κεφάλαια.

Σύμφωνα τον Ν. 4308/2014, όταν δημιουργείται θετική διαφορά ενοποίησης εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό με τον τίτλο «Υπεραξία» και αντιμετωπίζεται όπως ορίζει με το άρθρο 18 του νόμου. Ενώ όταν δημιουργείται αρνητική διαφορά ενοποίησης γεγονός που σημαίνει ότι η μητρική αγόρασε σε ευκαιριακή τιμή, η διαφορά μεταφέρεται άμεσα ως κέρδος στα αποτελέσματα του ενοποιημένου ισολογισμού.

Όσον αφορά τις διαφορές ενοποίησης σύμφωνα με τον Ν.2190/1920 οι χρεωστικές διαφορές εμφανίζονταν στον ενοποιημένο ισολογισμό είτε ως ασώματες ακινητοποιήσεις είτε ως αποθεματικά κεφάλαια, ενώ οι πιστωτικές διαφορές στα ίδια κεφάλαια. Στις χρεωστικές διαφορές ενοποίησης η μητρική έπρεπε να αποφασίσει κατά την πρώτη ενοποίηση ποιόν από τους δύο τρόπους θα εφαρμόζε παγίως και κατά τις επόμενες χρήσεις.

Χρεωστική Διαφορά ενοποίησης

Κατά τον 2190/1920 η μητρική επέλεγε να την καταχωρήσει είτε στον 16.90 «Ασώματες ακινητοποιήσεις» είτε στον 41.92 «Αποθεματικά» και εμφανιζόταν στον ενοποιημένο ισολογισμό είτε ως ασώματες ακινητοποιήσεις είτε ως αποθεματικά κεφάλαια κατ' αντιστοιχία. Αν η μητρική επέλεγε να τα εμφανίσει στον 16.90 όφειλε να τα αποσβέσει είτε εφάπαξ είτε σε ισόποση πενταετή απόσβεση. Ενώ αν διάλεγε τον 41.92 δεν υπήρχε απόσβεση.

Σύμφωνα με τον 4308/2014 η χρεωστική διαφορά ενοποίησης εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως περιουσιακό στοιχείο με τον τίτλο «Υπεραξία»

περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή υπόκεινται ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους ενώ περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε δεκαετή απόσβεση.

(Αληφαντής 2010)

Πιστωτική διαφορά ενοποίησης

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του Νόμου 4308/2014 από 01/01/2015 η αρνητική διαφορά ενοποίησης υποδηλώνει αγορά σε τιμή ευκαιρίας και μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως κέρδος.(Αληφαντής 2015)

Αντίθετα μέχρι 31/12/2014 ο νόμος 2190/1920 όριζε ότι:

Λόγοι εμφάνισης πιστωτικής διαφοράς ενοποίησης	Λογιστική Πιστωτικής διαφοράς ενοποίησης (άρθρο 103, παρ 3, περ. β, Ν.2190/1920)
Η μητρική προέβη σε αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων θυγατρικής σε ευκαιριακή τιμή μικρότερη των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής.	Η πιστωτική διαφορά ενοποίησης αντικρίζει το κέρδος από την αγορά αυτή. Το κέρδος θεωρείται ότι δημιουργείται όχι όταν πραγματοποιείται η αγορά αλλά όταν πωλούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια της θυγατρικής σε τρίτους εκτός ομίλου και εκείνη τη στιγμή μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.
Σε περίπτωση που η μητρική κατά τον χρόνο αγοράς προβλέψει μελλοντικά δυσμενή αποτελέσματα χρήσεως της θυγατρικής ή μελλοντικές δαπάνες για τις οποίες η θυγατρική δεν έχει σχηματίσει πρόβλεψη και κατ' επέκταση μειώσει την τιμή αγοράς της θυγατρικής σε ποσό μικρότερο των ιδίων κεφαλαίων της	Με την μείωση του τιμήματος αγοράς θεωρείται ότι την πρόβλεψη τη σχηματίζει η μητρική επιχείρηση με αποτέλεσμα η πιστωτική διαφορά ενοποίησης να αντικρίζει την πρόβλεψη αυτή. Όταν στο μέλλον συμβούν τα γεγονότα για τα οποία μειώθηκε η τιμή αγοράς τότε μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσεως της μητρικής επιχείρησης ανάλογο ποσό της πιστωτικής διαφοράς.
Η θυγατρική κατά τον χρόνο της πρώτης ενοποίησης δεν έχει σχηματίσει προβλέψεις λόγω υποτίμησης στοιχείων	Η πιστωτικής διαφορά ενοποίησης αντικρίζει τη μη σχηματισθείσα πρόβλεψη από τη θυγατρική λόγω υποτιμήςεως

<p>ενεργητικού ή υπερτίμησης στοιχείων παθητικού και για αυτό τα ίδια κεφάλαια εμφανίζονται μεγαλύτερα της αξίας κτήσεως της συμμετοχής.</p>	<p>στοιχείου του ενεργητικού ή υπερτιμήσεως στοιχείου του παθητικού. Ως εκ τούτου η πιστωτική διαφορά χρησιμοποιείται για το σχηματισμό κατά την ενοποίησης ανάλογης πρόβλεψης. Όταν στο μέλλον συμβούν τα γεγονότα για τα οποία σχηματίσθηκε η άνω πρόβλεψη τότε μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της θυγατρικής επιχείρησης ανάλογο ποσό της πρόβλεψης αυτής.</p>
--	---

(Αληφαντής 2010)

4.8 Μεταβολές στις περιπτώσεις σύστασης οριζόντιου ομίλου σε σχέση με τον νόμο 2190/1920

Σύμφωνα με το άρθρο 32 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων μια μητρική οντότητα συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια και κάθε άλλη οντότητα, εάν για την εν λόγω μητρική οντότητα ισχύει οποιοδήποτε από τα παρακάτω:

- α) Έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα).
- β) Έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας (θυγατρική οντότητα) και είναι ταυτόχρονα μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της οντότητας.
- γ) Έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα (θυγατρική οντότητα), της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος, είτε βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με την οντότητα αυτή είτε βάσει πρόβλεψης του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της.
- δ) Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας και είτε:
 - δ1) ελέγχει από μόνη της, δυνάμει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους, εταίρους ή μέλη της οντότητας αυτής (θυγατρική οντότητα), την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της είτε
 - δ2) ισχύουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
 - δ2.1) Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της οντότητας αυτής (θυγατρικής οντότητας) που είχαν τη διοίκηση κατά

τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής. δ2.2) Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική οντότητα αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική οντότητα.

δ2.3) Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα σημεία α', β' ή γ' της παρούσας παραγράφου, αναφορικά με αυτή την οντότητα (θυγατρική οντότητα).

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

Στην περίπτωση που μια οντότητα δεν συνδέεται με μια άλλη/άλλες οντότητα σύμφωνα με τα παραπάνω μπορούν να διοικούνται σε ενιαία βάση εάν έχει υπογράψει σύμβαση με την άλλη οντότητα ή ένα υπάρχουν οι αντίστοιχες προβλέψεις στο ιδρυτικό καταστατικό της άλλης οντότητας.

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε του Ν.2190/1920 σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μια επιχείρηση (μητρική):

α)έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης,

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

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

δ)ασκεί δεσπόμενη επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική). Δεσπόμενη επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Πίνακας 6 Μεταβολές στις περιπτώσεις ύπαρξης οριζόντιου ομίλου

Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 οριζόντιος όμιλος υπάρχει στην περίπτωση που	Σύμφωνα με τον Ν.2190/1920 οριζόντιος όμιλος υπάρχει στην περίπτωση που
έχει δημιουργηθεί σύμβαση ανάμεσα σε δύο επιχειρήσεις για κοινή διοίκηση που προβλέπεται στο ιδρυτικό έγγραφο ή καταστατικό της άλλης οντότητας.	έχει δημιουργηθεί σύμβαση μεταξύ δύο επιχειρήσεων για κοινή διοίκηση.
	έχουν κοινά διοικητικά συμβούλια, για παράδειγμα τα φυσικά πρόσωπα φ1, φ2, φ3, φ4 είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στις δύο επιχειρήσεις
	έχουν κοινή πλειοψηφία στα διοικητικά συμβούλια, για παράδειγμα τα φυσικά πρόσωπα φ1, φ2, φ3, φ4 είναι μέλη των πενταμελών διοικητικών συμβουλίων δύο επιχειρήσεων.

5° Κεφάλαιο: Ενοποίηση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

5.1 Απάλειψη διεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών

Κατά την ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να απαλείφονται τα ακόλουθα (Ξένος, 2015):

- Οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων
- Τα έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές που συνδέονται με τις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων
- Τα κέρδη και οι ζημιές που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων

Όπως και με τον Νόμο 2190/1920 έτσι και με τα ΕΛΠ ως ενδοεταιρικές συναλλαγές νοούνται οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται (Αληφαντής, 2015):

- 1) μεταξύ των εταιρειών του ίδιου ομίλου, δηλαδή μεταξύ της μητρικής και των θυγατρικών, στις οποίες ασκείται άμεσα ή έμμεσα έλεγχος από τη μητρική
- 2) μεταξύ των εταιρειών του ίδιου ομίλου και των συγγενών εταιρειών, δηλαδή των εταιρειών στις οποίες οι εταιρείες του ομίλου συμμετέχουν με ποσοστά από 20% έως 50%.

5.1.1 Απάλειψη ενδοεταιρικών απαιτήσεων – υποχρεώσεων

Στην περίπτωση που η μητρική «Μ ΑΕ» που συμμετέχει κατά 80% στο κεφάλαιο της θυγατρικής «Θ ΑΕ» και υπάρχει απαίτηση (δάνειο) από αυτή, ύψους 10.000€ και αντίστοιχα η θυγατρική έχει ισόποση υποχρέωση, κατά την ενοποίηση η απαίτηση και υποχρέωση αλληλοακυρώνονται (Κάντζος, 2001). Όταν καταρτίζεται το φύλλο εργασίας για την ενοποίηση των δύο ισολογισμών στο τέλος της χρήσης, γίνεται η ακόλουθη απαλοιφή:

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χρέωση	Πίστωση	
Ενεργητικό					
..					
Εμπορικές Απαιτήσεις από Θ ΑΕ	10.000			10.000	
...					
Σύνολο Ενεργητικού	110.000	60.000			160.000
...					
Υποχρεώσεις προς Μ ΑΕ		10.000	10.000		
....					
Σύνολο Παθητικού	110.000	60.000	10.000	10.000	160.000

Η εγγραφή ενοποίησης για τον αντιλογισμό της απαίτησης στην Μ ΑΕ είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Υποχρεώσεις προς Μ ΑΕ	10.000	
Απαιτήσεις από Θ ΑΕ		10.000

Αν η Θ ΑΕ έχει ανακοινώσει την διανομή μερίσματος ύψους 15.000€, στον Ισολογισμό της θα υπάρχει η υποχρέωση για την καταβολή του μερίσματος ενώ στον Ισολογισμό της Μ ΑΕ θα υπάρχει η απαίτηση για την είσπραξη του μερίσματος. Οι εργασίες για την ενοποίηση του Ισολογισμού είναι:

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χρέωση	Πίστωση	
Ενεργητικό					
..					
Μερίσματα εισπρακτέα από Θ ΑΕ	15.000			15.000	
...					
Σύνολο Ενεργητικού	115.000	65.000			165.000
...					
Αποτελέσματα εις νέο Μ ΑΕ	30.000		15.000		15.000
Αποτελέσματα εις νέο Θ ΑΕ		10.000		15.000	25.000
Μερίσματα πληρωτέα		15.000	15.000		
....					
Σύνολο Παθητικού	115.000	65.000	30.000	30.000	165.000

Οι εγγραφές ενοποίησης είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Μερίσματα πληρωτέα Θ ΑΕ	15.000	
Αποτελέσματα εις νέο Θ ΑΕ		15.000
Αποτελέσματα εις νέο Μ ΑΕ	15.000	
Μερίσματα εισπρακτέα Μ ΑΕ		15.000

5.1.2 Απάλειψη ενδοεταιρικών εσόδων – εξόδων

Από τους λογαριασμούς των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης απαλείφονται έσοδα και έξοδα τα οποία προέρχονται από τις συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών που τα αποτελέσματά τους περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Από αυτές τις απαλείψεις (ενδοεταιρικών εσόδων και ενδοεταιρικών εξόδων) δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα των εταιρειών του ομίλου καθώς και η αναλογία των δικαιωμάτων μειοψηφίας στα κέρδη της θυγατρικής (Αληφαντής, 2015).

Για παράδειγμα αν σε ένα όμιλο με δύο εταιρείες, όπου η μητρική Μ ΑΕ (η οποία κατέχει το 70% της θυγατρικής Θ ΑΕ) πώλησε υπηρεσίες σε ένα πελάτη αξίας 60.000€ και ανάθεσε μέρος των εργασιών του έργου στην Θ ΑΕ (αξίας 30.000€), οι μεταξύ τους εργασίες κατά την ενοποίηση θα πρέπει να απαλειφθούν. Συγκεκριμένα για αυτές τις συναλλαγές τα ατομικά αποτελέσματα των δύο εταιρειών και η ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα είναι:

	Αποτελέσματα Χρήσης	
	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ
Έσοδα	60.000	30.000
Έξοδα	-30.000	0
Κέρδος	30.000	30.000

Όμως το ενοποιημένο κέρδος του ομίλου και το κέρδος συνυπολογίζοντας τα δικαιώματα της μειοψηφίας της Θ ΑΕ είναι:

Ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης	
Ενοποιημένα έσοδα	60.000
Ενοποιημένα έξοδα	0
Κέρδος	60.000
Μείον: Συμμετοχή μειοψηφίας Θ ΑΕ επί των κερδών (30.000*30%)	9.000
Ενοποιημένο κέρδος	51.000

5.1.3 Απάλειψη ενδοεταιρικών κερδών-ζημιών

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα κέρδη ή οι ζημιές (από στοιχεία του ενεργητικού των εταιρειών) που προέρχονται από ενδοεταιρικές συναλλαγές απαλείφονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία δεν έχουν μεταβιβαστεί εκτός του ομίλου και παραμένουν στην κατοχή της επιχείρησης εντός του ομίλου που έγινε η μεταβίβαση. Από αυτές τις συναλλαγές μπορούν να προκύψουν τέσσερις υποπεριπτώσεις μεταβίβασης (Αληφαντής, 2015):

1. πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη θυγατρική στη μητρική και εντός της ίδιας χρήσης πώληση σε τρίτους

Σε αυτή την περίπτωση το κέρδος ή η ζημιά από την ενδοεταιρική πώληση είναι οριστικό και βέβαιο για τον όμιλο και το αποτέλεσμα κατανέμεται και στη μειοψηφία της θυγατρικής. Το ενδοεταιρικό έσοδο/έξοδο της συναλλαγής μεταξύ των εταιρειών του ομίλου αντिलογίζεται.

2. πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη θυγατρική στη μητρική και στο τέλος της χρήσης η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στη μητρική

Σε αυτή την περίπτωση αντιλογίζεται το ενδοεταιρικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) και το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ισολογισμό στην αρχική του αξία (πριν τη συναλλαγή). Επίσης το ενδοεταιρικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) δεν κατανέμεται στην μειοψηφία της θυγατρικής ενώ αν το περιουσιακό στοιχείο τις επόμενες χρήσεις πωληθεί από τη μητρική, σε επιχείρηση εκτός του ομίλου, τότε το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) θεωρείται οριστικό για τον όμιλο και κατ' επέκταση για τη θυγατρική.

3. πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική στη θυγατρική και εντός της ίδιας χρήσης πώληση σε τρίτους

Όταν πωλείται περιουσιακό στοιχείο από τη μητρική σε θυγατρική και εντός της ίδιας χρήσης πωλείται σε τρίτο, εκτός του ομίλου, τότε το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) είναι οριστικό και βέβαιο για τον όμιλο και το ενδοεταιρικό έσοδο/έξοδο από τη συγκεκριμένη συναλλαγή αντιλογίζεται.

4. πώληση περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική στη θυγατρική και στο τέλος της χρήσης η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στη θυγατρική

Όταν το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται από τη μητρική εταιρεία στη θυγατρική παραμένει στην κατοχή της θυγατρικής έως το τέλος της χρήσης που έγινε η μεταβίβαση, τότε αντιλογίζεται το ενδοεταιρικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) και το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό στην αρχική του αξία (αξία πριν τη συναλλαγή). Αν τις επόμενες χρήσεις το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί από τη θυγατρική σε άλλη εταιρεία (εκτός του ομίλου), τότε το αποτέλεσμα είναι οριστικό για τον όμιλο και για τη μητρική.

5.1.4 Παράδειγμα πώλησης περιουσιακού στοιχείου από θυγατρική στη μητρική

Έστω η θυγατρική Θ ΑΕ, στις οποίας το μετοχικό κεφάλαιο συμμετέχει η Μ ΑΕ κατά 70%, της πουλάει αυτοκίνητο αναπόσβεστης αξίας 8.000€ έναντι 10.000€ στη μητρική την 31/12/20X0. Στα βιβλία της θυγατρικής για τη συγκεκριμένη συναλλαγή θα πραγματοποιηθεί η παρακάτω εγγραφή:

Χρέωση Πίστωση

75	Κέρδη από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		
75.01	Κέρδη από τη διάθεση παγίων		
75.01.03	Κέρδη από εκποίηση μεταφορικών μέσων	2.000	
14	Μεταφορικά μέσα		
14.01	Λοιπά μεταφορικά μέσα		
14.01.00	Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας	8.000	
48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων		10.000
	<i>Αντιλογισμός πωλήσεως Ι.Χ. στη Μ ΑΕ</i>		

Η λογιστική εγγραφή στα βιβλία της Μ ΑΕ για την συγκεκριμένη συναλλαγή είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων		
48.90.00	Συναλλαγές με τη Θ ΑΕ	10.000	
14	Μεταφορικά μέσα		
14.01	Λοιπά μεταφορικά μέσα		
14.01.00	Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας		10.000
	<i>Αντιλογισμός αγοράς Ι.Χ. από τη Θ ΑΕ</i>		

Για την απάλειψη του κέρδους της παραπάνω πράξης διενεργείται η ακόλουθη εγγραφή ενοποίησης:

		Χρέωση	Πίστωση
42	Αποτελέσματα εις νέον		
42.91	Αναμορφώσεις ενοποίησης-Κλειόμενης χρήσης (2.000*70%)	1.400	
42.90	Δικαιώματα μειοψηφίας		
42.90.00	Στα αποτελέσματα χρήσης του 20Χ0 (2.000*30%)	600	
86	Αποτελέσματα χρήσης		
86.99	Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης		
86.99.00	Αναμορφώσεις αποτελεσμάτων λόγω ενοποίησης		
	<i>Αντιλογισμός μη πραγματοποιηθέντος ενδοεταιρικού κέρδους</i>		2.000

Οι απαλείψεις και ο ενοποιημένος ισολογισμός για την παραπάνω πράξη θα είναι:

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις Μ ΑΕ		Απαλείψεις Θ ΑΕ		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χ	Π	Χ	Π	
Ενεργητικό							
..							
Μεταφορικά μέσα	10.000			10.000	8.000		8.000
...							

Σύνολο Ενεργητικού	100.000	50.000					148.000
...							
Δικαιώματα μειοψηφίας					600		-600
Αναμορφώσεις ενοποίησης					1.400		-1.400
Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Θ ΑΕ			10.000				
Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Μ ΑΕ						10.000	
....							
Σύνολο Παθητικού	100.000	50.000	10.000	10.000	10.000	10.000	148.000

Το ενοποιημένο αποτέλεσμα της χρήσης 20Χ0 είναι:

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις Μ ΑΕ		Απαλείψεις Θ ΑΕ		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	
Πωλήσεις- Έσοδα	10.000	5.000					15.000
Κόστος-Έξοδα	-5.000	- 2.500					-7.500
Κέρδος από την πώληση Ι.Χ.		2.000			2.000		

Φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	-1.500	- 1.350					-2.850
Αποτέλεσμα	3.500	3.150				2.000	4.650
Μείον: Αναλογία μετόχων μειοψηφίας ((3.150-2000) *30%)							-345
Καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα ομίλου							4.305

Την επόμενη χρήση (20X1) όπου το Ι.Χ. χρησιμοποιείται από την Μ ΑΕ με αξία κτήσης 10.000€, θα πρέπει να επανέλθει η αξία του στην αναπόσβεστη αξία, την αξία που είχε το πάγιο πριν την πώληση από τη θυγατρική στη μητρική, δηλαδή 8.000€. Για τη συγκεκριμένη διόρθωση γίνονται οι ακόλουθες εγγραφές τόσο στα βιβλία της μητρικής όσο και της θυγατρικής.

Εγγραφή στο βιβλίο της Θ ΑΕ:

		Χρέωση	Πίστωση
42	Αποτελέσματα εις νέον		
42.92	Αναμορφώσεις ενοποίησης προηγούμενων χρήσεων		
42.92.00	Χρήση 20X0		1.400
42.90	Δικαιώματα μειοψηφίας		
42.90.00	Στα αποτελέσματα χρήσης 20X0		600

48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων	
48.90.00	Συναλλαγές με Μ ΑΕ	2.000
	<i>Μη πραγματοποιηθέν κέρδος χρήσεως 20Χ0 από πώληση Ι.Χ στη Μ ΑΕ</i>	

Εγγραφή στο βιβλίο της Μ ΑΕ:

		Χρέωση	Πίστωση
48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων		
48.90.00	Συναλλαγές με Θ ΑΕ	2.000	
14	Μεταφορικά μέσα		
14.01	Λοιπά μεταφορικά μέσα		2.000
	<i>Επαναφορά αξίας κτήσης στην προ της ενδοεταιρικής πώλησης αξίας</i>		

Επίσης διορθώνονται και οι αποσβέσεις του μεταφορικού μέσου για την χρήση του 20Χ1. Αν το πάγιο είχε αγοραστεί πριν είκοσι μήνες (από τη πώληση του στη μητρική) στην αξία των 9.600 και διενεργήθηκαν αποσβέσεις με συντελεστή 10% (συντελεστής που εφαρμόζεται και από τη μητρική) προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία από το ενοποιημένο μητρώο παγίων:

Χρήσεις	Στοιχεία Μ ΑΕ		Διόρθωση αποσβέσεων	Στοιχεία Θ ΑΕ		Αναπόσβεστο υπόλοιπο
	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις		Αξία κτήσης	Αποσβέσεις	
20Χ0-1 (8 μήνες)				9.600	640	
20Χ0					960	8.000
20Χ1	10.000	1.000	-40		960	
20Χ2		1.000	-40		960	
20Χ3		1.000	-40		960	
20Χ4		1.000	-40		960	
20Χ5		1.000	-40		960	
20Χ6		1.000	-40		960	
20Χ7		1.000	-40		960	
20Χ8		1.000	-40		960	320
20Χ9		1.000	-680		320	0
2Χ10		1.000	-1000			
Σύνολο	10.000	10.000	2.000	9.600	9.600	

Την χρήση του 20Χ1 η Μ ΑΕ για το Ι.Χ. θα διενεργήσει αποσβέσεις 1.000 (το 10% της αξίας κτήσης του περιουσιακού στοιχείου από την Θ ΑΕ). Αν η Θ ΑΕ συνέχισε να διενεργεί αποσβέσεις, η ετήσιες αποσβέσεις για τα επόμενα οκτώ έτη θα ήταν 960€(9.600*10%) ενώ για τους τέσσερις μήνες του ένατου έτους θα ήταν 320€. Η ετήσια διόρθωση για τις αποσβέσεις για τα 8 πρώτα έτη είναι 40€, το ένατο 680€, ενώ το δέκατο έτος 1.000€. Έτσι αντιλογίζοντας τις ετήσιες αποσβέσεις της Μ ΑΕ και ο ετήσιος λογισμός

των ετήσιων πραγματικών αποσβέσεων του ομίλου έχουν ως συνέπεια την κατανομή του κέρδους των 2.000€, από την πώληση του Ι.Χ. στις επόμενες δέκα χρήσεις. Η διόρθωση των αποσβέσεων κατά την ενοποίηση γίνεται με τις ακόλουθες εγγραφές στα βιβλία της Θ ΑΕ και Μ ΑΕ.

Η εγγραφή στο ημερολόγιο της Θ ΑΕ, στο τέλος του 20Χ1 είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων		
48.90.00	Συναλλαγές με Μ ΑΕ	40	
86	Αποτελέσματα χρήσης		
86.99	Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης		
86.99.90	Αναμορφώσεις αποτελεσμάτων λόγω ενοποίησης		40
	<i>Διόρθωση αποτελέσματος θυγατρικής λόγω διόρθωσης των αποσβέσεων</i>		

Η εγγραφή στο ημερολόγιο της Μ ΑΕ, στο τέλος του 20Χ1 είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
14	Μεταφορικά μέσα		
14.99	Αποσβεσμένα μεταφορικά μέσα		
14.99.01	Αποσβεσμένα λοιπά μεταφορικά μέσα	40	
48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων		
48.90.00	Συναλλαγές με Θ ΑΕ		40
	<i>Διόρθωση αποσβέσεων χρήσης 20Χ1</i>		

Για την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της θυγατρικής λόγω της διόρθωσης των αποσβέσεων του Ι.Χ. γίνεται η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

		Χρέωση	Πίστωση
86	Αποτελέσματα χρήσης		
86.99	Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης		
86.99.00	Αναμορφώσεις αποτελεσμάτων λόγω ενοποίησης	40	
42	Αποτελέσματα εις νέον		
42.91	Αναμορφώσεις ενοποίησης-Κλειόμενης χρήσης (40*70%)		28
42.90	Δικαιώματα μειοψηφίας		
42.90.00	Στα αποτελέσματα χρήσης του 20Χ1 (40*30%)		12
<i>Αναμόρφωση αποτελεσμάτων θυγατρικής</i>			

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι διορθώσεις και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για το 20Χ1 είναι:

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις Μ ΑΕ		Απαλείψεις Θ ΑΕ		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	
Ενεργητικό							
..							
Μεταφορικά μέσα	10.000			2.000			8.000
Αποσβεσθέντα μεταφορικά μέσα	-1.000		40				-960
...							
Σύνολο Ενεργητικού	103.200	52.800					156.000
...						1.960	1.960
Δικαιώματα μειοψηφίας					600		-600
Αναμορφώσεις ενοποίησης:						12	12
-Κλειόμενης χρήσης						28	28
-Προηγούμ. χρήσεων					1.400		-1.400
Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Θ ΑΕ			2.000	40			

Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Μ ΑΕ					40	2.000	
....							
Σύνολο Παθητικού	103.200	52.800					156.000

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις Μ ΑΕ		Απαλείψεις Θ ΑΕ		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	
Πωλήσεις- Έσοδα	12.000	8.000					20.000
Κόστος- Έξοδα	-6.000	- 4.000					-10.000
Φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	-1.800	- 1.200					-3.000
Απόσβεση Ι.Χ.	-1.000					40	-960
Αποτέλεσμα	3.200	2.800			40		6.040
Μείον: Αναλογία μετόχων μειοψηφίας ((2.800+40) *30%)							-852

Καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα ομίλου							5.188
---	--	--	--	--	--	--	-------

Εάν στο τέλος του 20X2 πωληθεί το Ι.Χ. σε τρίτο, εκτός της επιχείρησης, τότε το κέρδος των 2.000€ είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο και καταχωρείται στο ημερολόγιο ενοποίησης ενώ επαναφέρονται οι κατά τα προηγούμενα έτη αντιλογισθείσες αποσβέσεις. Οι εγγραφές είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
42	Αποτελέσματα εις νέον		
42.92	Αναμορφώσεις ενοποίησης προηγούμενων χρήσεων		
42.92.00	Χρήση 20X0	1.400	
42.90	Δικαιώματα μειοψηφίας		
42.90.00	Στα αποτελέσματα χρήσης 20X0	600	
75	Κέρδη από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		
75.01	Κέρδη από τη διάθεση παγίων		
75.01.03	Κέρδη από την εκποίηση μεταφορικών μέσων		2.000
<i>Κέρδος από τη πώληση του μεταφορικού μέσου Ι.Χ.</i>			

Η λογιστική εγγραφή για την επαναφορά των αποσβέσεων είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
--	--	--------	---------

75	Κέρδη από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	
75.01	Κέρδη από τη διάθεση παγίων	
75.01.03	Κέρδη από την εκποίηση μεταφορικών μέσων	40
42	Αποτελέσματα εις νέον	
42.92	Αναμορφώσεις ενοποίησης προηγούμενων χρήσεων	
42.92.01	Χρήση 20Χ1	40

Επαναφορά αποσβέσεων Ι.Χ.

5.1.5 Παράδειγμα πώλησης περιουσιακού στοιχείου από τη μητρική σε θυγατρική

Έστω εμπορεύματα κόστους 5.000€ πωλήθηκαν από τη μητρική Μ ΑΕ στη θυγατρική Θ ΑΕ (συμμετοχή της μητρικής κατά 90%) έναντι 8.000€ και έως το τέλος της χρήσης δεν έχουν πωληθεί και κατά συνέπεια εμφανίζονται στον Ισολογισμό της θυγατρικής. Επειδή τα εμπορεύματα δεν έχουν πωληθεί, το κέρδος από τη παραπάνω συναλλαγή δεν θεωρείται βέβαιο και θα πρέπει να απαλειφθεί από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η εγγραφή στο ημερολόγιο της Μ ΑΕ είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
80	Γενική εκμετάλλευση		
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης		
80.00.00	Πωλήσεις	8.000	
80.00.01	Αγορές χρήσης		5.000

48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων	
48.90.00	Συναλλαγές με Θ ΑΕ	3.000
	<i>Αντιλογισμός ενδοεταιρικού κέρδους από τη πώληση των εμπορευμάτων στη Θ ΑΕ</i>	

Η εγγραφή στο ημερολόγιο της Θ ΑΕ είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
48.90	Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων		
48.90.00	Συναλλαγές με Θ ΑΕ	3.000	
20	Εμπορεύματα		
20.00	Είδος Α		3.000
	<i>Επαναφορά αξίας αποτιμήσεως εμπορευμάτων στην προ της ενδοεταιρικής πώλησης αξία</i>		

Αν η συμμετοχή της Μ ΑΕ στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής στο τέλος της χρήσης είναι 90.000€ οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι:

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις Μ ΑΕ		Απαλείψεις Θ ΑΕ		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	
Ενεργητικό							
Αποθέματα ΜΑΕ	50.000						50.000

Αποθέματα ΘΑΕ		30.000				3.000	27.000
Συμμετοχή στη ΘΑΕ	90.000			90.000			0
Λοιπά στοιχεία ενεργητικού	360.000	170.000					530.000
Σύνολο Ενεργητικού	500.000	200.000					607.000
Ίδια κεφάλαια ΜΑΕ	300.000						300.000
Ίδια κεφάλαια ΘΑΕ		100.000			100.000		0
Δικαιώματα μειοψηφίας						10.000	10.000
Αναμορφώσεις ενοποίησης:							
-Κλειόμενης χρήσης			3.000				-3.000
Υποχρεώσεις	200.000	100.000					300.000
Ενδοεταιρικές συναλλαγές με θ ΑΕ			90.000	3			
Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Μ ΑΕ					3	90.000	
Σύνολο Παθητικού	500.000	200.000					607.000

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Απαλείψεις Μ ΑΕ		Απαλείψεις Θ ΑΕ		Ενοποιημένος Ισολογισμός
			Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	
Πωλήσεις- Έσοδα	300.000	150.000	8.000				442.000
Κόστος- Έξοδα	250.000	100.000		5.000			345.000
Φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	15.000	15.000					30.000
Αποτέλεσμα	35.000	35.000		3.000			67.000
Μείον: Αναλογία μετόχων μειοψηφίας (35.000 *10%)							-3.500
Καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα ομίλου							63.500

Εάν την επόμενη χρήση τα εμπορεύματα πωληθούν από τη μητρική σε τρίτη επιχείρηση, εκτός του ομίλου, τότε το ενδοεταιρικό κέρδος είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο και γίνονται οι ακόλουθες εγγραφές για την αναγνώρισή του στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

42	Αποτελέσματα εις νέον	
42.92	Αναμορφώσεις ενοποίησης-Προηγούμενων χρήσεων	
42.92.00	Χρήσης 20Χ0	3.000
80	Γενική εκμετάλλευση	
80.00	Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης	
80.00.00	Πωλήσεις	
80.00.00	Απόθεμα εμπορευμάτων έναρξης	3.000
	<i>Διόρθωση απογραφής έναρξης εμπορευμάτων</i>	
86	Αποτελέσματα χρήσης	
86.99	Καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
86.99.90	Αναμορφώσεις αποτελεσμάτων λόγω ενοποίησης	3.000
42	Αποτελέσματα εις νέον	
42.91	Αναμορφώσεις ενοποίησης-Κλειόμενης χρήσης	3.000
	<i>Λογισμός κέρδους από ενδοεταιρική πώληση εμπορευμάτων χρήσης 20Χ0</i>	

5.2 Παράδειγμα ενοποίησης κάθετου ομίλου

5.2.1 Μέθοδος της απευθείας συνένωσης των στοιχείων

Έστω ότι η μητρική εταιρεία Μ ΑΕ απέκτησε το 2014 το 70% των μετοχών της θυγατρικής εταιρείας Θ ΑΕ, έναντι 500€. Το 2015 η Θ ΑΕ απέκτησε το 60% των μετοχών της εταιρείας Υ ΑΕ, έναντι 650€. Για πρώτη φορά συντάσσονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το 2016, σύμφωνα με τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις που ακολουθούν. Την 1^η Ιανουαρίου του 2016 τα ίδια κεφάλαια της Θ ΑΕ ήταν 750€ και της Υ ΑΕ ήταν 1.000€. κατά την ενοποίηση προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές:

- πιστωτική διαφορά ενοποίησης από τη Θ ΑΕ $(500-750)*70\% = -250*70\% = 25$
- χρεωστική διαφορά ενοποίησης από τη Υ ΑΕ $(650*70\%-1.000*60%*70\%) = 35$

Κατά συνέπεια ο λογαριασμός «Διαφορές ενοποίησης» είχε χρεωστικό υπόλοιπο 10€, το οποίο αποσβεσθήκε ολόκληρο εντός της χρήσης του 2016.

Ισολογισμού	Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις 2016			Ημερολόγιο ενοποίησης						Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις 2016
	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Υ ΑΕ	Μ ΑΕ		Θ ΑΕ		Υ ΑΕ		
Διαφορές ενοποίησης				35	25					10
Μείον: Αποσβεσθείσες διαφορές					10					-10
Συμμετοχή στη Θ ΑΕ (70%)	500				500					0

Συμμετοχή στη Υ ΑΕ (60%)		650			455					
					195					0
Λοιπά στοιχεία ενεργητικού	4.500	2.350	2.000							8.850
Σύνολο ενεργητικού	5.000	3.000	2.000							8.850
Ίδια κεφάλαια Μ ΑΕ	2.000									2.000
Ίδια κεφάλαια Θ ΑΕ		1.000				750				
						75				175
Ίδια κεφάλαια Υ ΑΕ			1200					1.000		
								116		84
Δικαιώματα μειοψηφίας				195			225		580	
							75		116	801
Αναμορφώσεις ενοποίησης:										
-Κλειόμενης χρήσης				10						-10
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων										3.050
Υποχρεώσεις	3.000	2.000	800							5.800

Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Θ				525						
Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Υ				420						
Ενδοεταιρικές συναλλαγές με Μ							525		420	
Σύνολο παθητικού	5.000	3.000	2.000							8.850
Αποτελεσμάτων										
Πωλήσεις	3.000	2.500	2.300							7.800
Κόστος	2.385	2.115	2.000							-6.500
Απόσβεση χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης				10						-10
Φόρος εισοδήματος (35%)	215	135	100							-450
Αποτελέσματα	400	250	200		10					840
Μείον: Αναλογία μετόχων μειοψηφίας:				Θ: $250 \cdot 30\% = 75\text{€}$						
				Υ: $200 \cdot 58\% = 116$						-191
Καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα ομίλου										649

Συμφωνία ιδίων κεφαλαίων ενοποίησης:

	Ενοποιημένα κεφάλαια 31/12/2015	Καθαρά ενοποιημένα αποτελέσματα		Ενοποιημένα κεφάλαια 31/12/2016
		Ομίλου	Τρίτων	
Μ ΑΕ	1.600	400		2.000
Θ ΑΕ		175		175
Υ ΑΕ		84		84
Δικαιώματα μειοψηφίας (συμμετοχή της Θ στη Υ)	805-195		191	801
Αναμορφώσεις ενοποίησης		-10		-10
Σύνολο	2.210	649	191	3.050

Σημειώσεις για τις εγγραφές ενοποίησης:

- για την κατανομή της λογιστικής αξίας συμμετοχής της Θ ΑΕ στην Υ ΑΕ των 650€:
 - Μητρική $(650 * 70\%) = 455\text{€}$
 - Εκτός ομίλου μετόχων $(650 * 30\%) = 195\text{€}$

Σύνολο 650€
- Κατά τον αρχικό συμψηφισμό με την Υ ΑΕ δημιουργείται χρεωστική διαφορά ενοποίησης ίση με: $(455 - 1.000) * 60\% * 70\% = 35\text{€}$
- Η αναλογία των μετόχων της μειοψηφίας του ομίλου (Θ και Υ) επί των κερδών που δημιουργήθηκαν μετά τον αρχικό συμψηφισμό με τη Θ ΑΕ είναι: $200 * 58\% = 116\text{€}$

- Ο αρχικός συμφητισμός με την Θ ΑΕ είναι: $750 \cdot 30\% = 225\text{€}$
- Η αναλογία των μετόχων μειοψηφίας της Θ ΑΕ επί των ιδίων κεφαλαίων Θ που δημιουργήθηκαν μετά τον αρχικό συμφητισμό: $250 \cdot 30\% = 75\text{€}$
- Η απόσβεση της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης ήταν 10€
- Η αναμόρφωση του αποτελέσματος της μητρικής λόγω της απόσβεσης της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης $(400+250+200)-10 = 840\text{€}$

5.2.2 Μέθοδος των ενδιάμεσων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Αρχικά ενοποιούνται τα στοιχεία του υπό-ομίλου Θ ΑΕ την 31/12/2016.

Ενοποιημένος Ισολογισμός (υπό-όμιλος Θ ΑΕ)			
Ενεργητικό		Παθητικό	
Διαφορά ενοποίησης (650-1000*60%)	50	Κεφάλαια:	
Απόσβεση	-50	Θ ΑΕ (1/1/2016)	750
Λοιπά στοιχεία	4.350	Κέρδος ομίλου Θ 2016 (250+200-200*40% - 50)	320
			1.070
		Δικαιώματα μειοψηφίας ((1.000+200)=1.200*40%)	480
		Υποχρεώσεις (2.000+800)	2.800
Σύνολο	4.350	Σύνολο	4.350

Τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης του υπό-ομίλου Θ είναι:

Έσοδα (2.500+2.300)	4.800
Έξοδα (2.115 + 2.000)	-4.115
Απόσβεση διαφοράς ενοποίησης Υ	-50
Φόρος εισοδήματος (135+100)	-235
Ενοποιημένο κέρδος	400
Συμμετοχή μειοψηφίας της Υ στα κέρδη χρήσης (200*40%)	-80
Ενοποιημένο κέρδος υπό-ομίλου Θ	320

Στην συνέχεια ενοποιούνται τα στοιχεία του υπό-ομίλου Μ ΑΕ:

Ενοποιημένος Ισολογισμός (υπό-όμιλος Μ ΑΕ)			
Ενεργητικό		Παθητικό	
Διαφορά ενοποίησης Υ (650-1000*60%)	50	Κεφάλαια:	
Απόσβεση	-50	Μ ΑΕ (1/1/2016)	1.600
Λοιπά στοιχεία	8.850	Κέρδος ομίλου Μ 2016	649
			2.249
		Δικαιώματα μειοψηφίας Υ ((1.000+200)=1.200*40%)	480
		Δικαιώματα μειοψηφίας Θ ((750 + 320)=1.070*30%	321

		Υποχρεώσεις (3.000-2.800)	5.800
Σύνολο	8.850	Σύνολο	8.850

Τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης του 2016 του ομίλου Μ είναι:

Έσοδα (2.500+2.300)	7.800
Έξοδα (2.115 + 2.000)	-6.500
Απόσβεση διαφοράς ενοποίησης Υ	-50
Μείον: Αναλογούσα στη μειοψηφία της Θ (50*30%)	15
Πιστωτική διαφορά ενοποίησης Θ	25
Φόρος εισοδήματος (135+100)	-450
Ενοποιημένο κέρδος	840
Συμμετοχή μειοψηφίας:	
Υ στα κέρδη χρήσης (200*40%)	-80
Θ στα κέρδη του υπό-ομίλου Θ (320*30%)	-96
Θ στη διαφορά ενοποίησης	-15
Ενοποιημένο κέρδος ομίλου Μ	649

5.3 Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες

Οι συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, ανεξάρτητα από ποια επιχείρηση του ομίλου κατέχονται, στον ενοποιημένο Ισολογισμό παρουσιάζονται ιδιαίτερα, με τον τίτλο «συμμετοχές σε συγγενείς ή και κοινοπραξίες» και η επιμέτρησή τους γίνεται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, κατά την απόκτηση συγγενούς εταιρείας ή κοινοπραξίας η αναγνώριση γίνεται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης μιας συγγενούς εταιρείας ή μιας κοινοπραξίας

αποτελείται από την εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων κατά την αναλογία που αποκτάται και την υπεραξία όταν το τίμημα είναι υψηλότερο από την αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται.

Από λογιστική άποψη η υπεραξία μπορεί να αντιμετωπιστεί είτε ως μη αποσβέσιμο στοιχείο είτε ως αποσβέσιμο στοιχείο το οποίο υπόκειται σε δεκαετή απόσβεση, κατά περίπτωση. Όταν η υπεραξία δεν υπόκειται σε αποσβέσεις, διενεργείται έλεγχος απομείωσης της αξίας συμμετοχής. Έτσι αν η λογιστική αξία της συμμετοχής που συμπεριλαμβάνει την υπεραξία δεν έχει απομείωση, τότε δεν υφίσταται απομείωση και για την υπεραξία (Ε.Λ.Τ.Ε., 2015).

Αν η μητρική εταιρεία Μ ΑΕ απέκτησε με μετρητά το 35% των μετοχών της συγγενούς εταιρείας Σ ΑΕ και κατά την ημερομηνία απόκτησης η λογιστική αξία και η εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της Σ ΑΕ ήταν σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα που ακολουθεί, τότε η υπεραξία είναι:

	Λογιστική στοιχείων Σ ΑΕ	αξία Εύλογη στοιχείων ΑΕ	αξία Σ	Διαφορές προς τακτοποίηση σε επίπεδο ενοποίησης
Εδαφικές εκτάσεις	1200	1000		-100
Κτίρια	600	800		200
Αποθέματα	200	200		0
Απαιτήσεις	400	400		0
Ταμειακά Διαθέσιμα	200	200		0
Προβλέψεις	0	-100		-100
Υποχρεώσεις	-1000	-1000		0
	1600	1500		
Αποκτηθέντα καθαρά περιουσιακά στοιχεία 1500*35%		525		

Τίμημα για την απόκτηση	600
Υπεραξία	75

Όταν αποκτάται η αναλογία της Σ ΑΕ η λογιστική εγγραφή από τη Μ ΑΕ είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε συγγενείς	600	
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		600

Η λογιστική αξία της αναλογίας της καθαρής θέσης της συμμετοχής σε μια συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, θα πρέπει να αυξηθεί ή να μειωθεί αντίστοιχα με τη μεταβολή που υπάρχει στην καθνή θέση και αντιπροσωπεύει το συμμετοχικό δικαίωμα, ενώ μείωση υπάρχει από την είσπραξη του αναλογούντος μερίσματος στο συγκεκριμένο συμμετοχικό δικαίωμα. Στα ενοποιημένα αποτελέσματα, η αναλογία από τα αποτελέσματα των συγγενών εταιρειών και κοινοπραξιών που αντιστοιχεί στο συμμετοχικό δικαίωμα θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες».

Αν υποτεθεί ότι η Σ ΑΕ αποκτήθηκε την 30/6/20Χ0, το διάστημα μετά την απόκτηση της συγγενούς (01.07.20Χ0 – 31.12.20Χ0) έστω ότι το αποτέλεσμα της μετά από φόρο εισοδήματος είναι 100€, η Μ ΑΕ δικαιούται το 35%, δηλαδή 35€, ποσό το οποίο θα πρέπει να εμφανιστεί ξεχωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Επίσης, για τη διαφορά της λογιστικής και εύλογης αξίας των κτιρίων της συγγενούς επιχείρησης θα πρέπει να υπολογιστούν επιπρόσθετες αποσβέσεις στο ποσό των 200€ (800€ - 600€) δεδομένου ότι η Σ ΑΕ διενεργεί αποσβέσεις επί της λογιστικής αξίας των κτιρίων (600€). Αν υποτεθεί ότι η ωφέλιμη ζωή των κτιρίων που απομένει εξακολουθεί να είναι 15 έτη, η Μ ΑΕ θα πρέπει να αποσβέσει αξία $200/15 \cdot 30\% \cdot 6/12 = 2,33\text{€}$. Αν δεν υπάρχουν άλλες μεταβολές στα στοιχεία της Σ ΑΕ και η Μ ΑΕ θα αποσβέσει την υπεραξία των 75€ σε 10 έτη, τότε θα πρέπει να διενεργηθούν αποσβέσεις $75/10 \cdot 6 / 12 = 3,75\text{€}$. Για τα

παραπάνω η λογιστική εγγραφή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μ ΑΕ κατά την 31.12.20Χ0 είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές σε συγγενείς (35€-2,33€-3,75€)	28,92	
Αποτελέσματα από συγγενείς		28,92

Αν την επόμενη χρονιά (έστω 30/4/20Χ1) η Σ ΑΕ διανέμει μέρισμα, κατά αναλογία στην Μ ΑΕ ίσο με 10€, η λογιστική εγγραφή για την είσπραξη του μερίσματος θα είναι:

	Χρέωση	Πίστωση
Ταμειακά διαθέσιμα	10	
Συμμετοχές σε συγγενείς		10

Για τη διενέργεια απαλοιφών μεταξύ συγγενών εταιρειών και κοινοπραξιών, θα πρέπει τα γεγονότα να είναι γνωστά ή να είναι δυνατή η επιβεβαίωσή τους. Για αυτά τα θέματα δεδομένου είναι σχετικά σύνθετα, η οδηγία της Ε.Λ.Τ.Ε. αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να λαμβάνουν καθοδήγηση από το ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς και Κοινοπραξίες» και στο Δ.Π.Χ.Α. 11 «Κοινές Διευθετήσεις» (Ε.Λ.Τ.Ε., 2015). Όταν μια συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι προβλέψεις θα πρέπει να εφαρμόζονται στην καθαρή θέση που παρουσιάζεται σε αυτές τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και όχι τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγγενούς ή της κοινοπραξίας,. Επίσης οι προβλέψεις δεν χρειάζεται να εφαρμόζονται όταν η αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων στο κεφάλαιο συγγενούς ή κοινοπραξίας δεν είναι σημαντική. Η εφαρμογή αυτής της διάταξης προϋποθέτει την καθιέρωση ενός επιπέδου σημαντικότητας από τον όμιλο συνολικά για όλες τις οντότητες που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγγενούς ή κοινοπραξίας έχουν συνταχθεί σε νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο έχουν

συνταχθεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συμμετέχουσας, τότε η μετατροπή τους για να είναι εφικτή η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, γίνεται ως εξής:

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

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

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

δ) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις παραπάνω μετατροπές αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχείο (διαφορά) στην καθαρή θέση. Το στοιχείο αυτό της καθαρής θέσης μεταφέρεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων κατά την εκποίηση της θυγατρικής¹¹.

5.4 Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις από τη μετάβαση από το ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ

Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΕΛΠ οι επιχειρήσεις οφείλουν να αλλάξουν τους κανόνες επιμέτρησης και σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, με βάση τις νέες λογιστικές διατάξεις, αντιμετωπίζοντας αυτές τις αλλαγές σαν αλλαγή των λογιστικών πολιτικών. Κατά την πρώτη εφαρμογή η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής συνεπάγεται ότι οι αναπροσαρμογές που απαιτούνται από τη νέα νομοθεσία θα πρέπει να γίνουν αναδρομικά, ώστε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να φαίνονται ότι συντάσσονταν από πάντα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου 4308/2014. Εφαρμόζοντας αναδρομικά τις νέες απαιτήσεις θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν όλα τα ποσά που εμφανίζονται στον Ισολογισμό την ημερομηνία μετάβασης καθώς και να συνταχθούν οι αναμορφωμένες χρηματοοικονομικές για την συγκριτική περίοδο. Οι διαφορές που προκύπτουν από την αναδρομική εφαρμογή των νέων πολιτικών και αφορούν τον Ισολογισμό θα πρέπει να αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση κατά την ημερομηνία μετάβασης, ενώ σχετικά με την συγκριτική περίοδο στα αποτελέσματα και

¹¹ Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

την καθαρή θέση κατά περίπτωση. Πιο συγκεκριμένα η αναδρομική εφαρμογή συνεπάγεται (Ε.Λ.Τ.Ε., 2015):

α) Τη διαγραφή όλων των ποσών που δεν αναγνωρίζονται με τον νέο νόμο, όπως για παράδειγμα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

β) Την αναγνώριση όλων των ποσών που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 αλλά δεν αναγνωρίζονταν με το προγενέστερο λογιστικό καθεστώς, όπως για παράδειγμα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

γ) Την εξέταση της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων (π.χ. πάγια, αποθέματα, κλπ) για τη διαπίστωση αν υπάρχουν ζημιές απομείωσης για να είναι εφικτή η αναγνώριση των συγκεκριμένων ζημιών.

δ) Την εξέταση της ωφέλιμης ζωής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και όπου απαιτείται η αναπροσαρμογή της αξίας τους.

Έστω ο ισολογισμός της εταιρείας Μ ΑΕ την 31/12/2013 είναι ο ακόλουθος:

Ισολογισμός 31/12/2013

Ενεργητικό

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα	12.000.000
Απαιτήσεις από πελάτες	6.000.000
Αποθέματα	6.100.000
Σύνολο ενεργητικού	24.100.000

Ίδια κεφάλαια

Μετοχικό κεφάλαιο	3.500.000
Αποθεματικά	1.500.000
Κέρδη εις νέο	600.000

Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	5.600.000
Τραπεζικός δανεισμός	6.000.000
Προβλέψεις	0
Προμηθευτές	12.500.000
Σύνολο υποχρεώσεων	18.500.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων	24.100.000

Την ημερομηνία μετάβασης η εταιρεία Μ ΑΕ, ως νέα λογιστική πολιτική για την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων που έχει, αποφάσισε να υιοθετήσει το κόστος κτήσης και ενδεχομένως μελλοντικά να τα επιμετρήσει στην εύλογη αξία τους, θεωρώντας αυτή την αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ακόμα λήφθηκε η απόφαση αναδρομικής αναπροσαρμογής της αξίας των λογαριασμών πελατών και αποθεμάτων και αναγνώρισης της σχετικής ζημιάς όπως και των συσσωρευμένων προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αποχώρηση. Η προσαρμογή των στοιχείων του Ισολογισμού χωρίς τον λογισμό αναβαλλόμενου φόρου είναι:

	Ισολογισμός 31/12/2013	Διαφορές	Ισολογισμός μετάβασης 1/1/2014	ΕΛΠ
Ενεργητικό				
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα	12.000.000	1.000.000	13.000.000	
Απαιτήσεις από πελάτες	6.000.000	-1.000.000	5.000.000	
Αποθέματα	6.100.000	-500.000	5.600.000	
Σύνολο ενεργητικού	24.100.000	-500.000	23.600.000	

Καθαρή θέση

Μετοχικό κεφάλαιο	3.500.000	0	3.500.000
Αποθεματικά	1.500.000	0	1.500.000
Κέρδη εις νέο	600.000	-700.000	-100.000
Σύνολο κεφαλαίων	5.600.000	-800.000	4.900.000
Τραπεζικός δανεισμός	6.000.000	0	6.000.000
Προβλέψεις	0	200.000	200.000
Προμηθευτές	12.500.000	0	12.500.000
Σύνολο υποχρεώσεων	18.500.000	200.000	18.700.000
Σύνολο κεφαλαίων υποχρεώσεων	24.100.000	-500.000	23.600.000

Αν λογιστεί ο αναβαλλόμενος φόρος, με φορολογικό συντελεστή 26%, όπου ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται από τις διαφορές στην αξία:

$$(-1.000.000+1.000.000+500.000+200.000)*26%=182.000\text{€}$$

ο ισολογισμός της Μ ΑΕ την 1/1/2014 είναι:

	Ισολογισμός 31/12/2013	Διαφορές	Αναβαλλόμενος φόρος 1/1/2014	Ισολογισμός μετάβασης ΕΛΠ 1/1/2014
Ενεργητικό				
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα	12.000.000	1.000.000		13.000.000
Απαιτήσεις από πελάτες	6.000.000	-1.000.000		5.000.000
Αποθέματα	6.100.000	-500.000		5.600.000
Αναβαλλόμενος φόρος	0		182.000	182.000
Σύνολο ενεργητικού	24.100.000	-500.000	182.000	23.782.000
Καθαρή θέση				
Μετοχικό κεφάλαιο	3.500.000	0		3.500.000
Αποθεματικά	1.500.000	0		1.500.000
Κέρδη εις νέο	600.000	-700.000	182.000	-82.000
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	5.600.000	-700.000	182.000	5.082.000
Τραπεζικός δανεισμός	6.000.000	0		6.000.000
Προβλέψεις	0	200.000		200.000
Προμηθευτές	12.500.000	0		12.500.000
Σύνολο υποχρεώσεων	18.500.000	200.000	0	18.700.000
Σύνολο Ι.Κ και Υποχρ.	24.100.000	-500.000	182.000	23.782.000

Λαμβάνοντας υπόψη την κατάργηση της υποχρέωσης σύνταξης του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής περιόδου, θα πρέπει να αναπροσαρμοστούν τα ακόλουθα ποσά για τη συγκριτική περίοδο (Ε.Λ.Τ.Ε., 2015):

α) Οι διαφορές που έχουν προκύψει από φορολογικούς ελέγχους για προηγούμενες χρήσεις, όπως επίσης και ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι, θα πρέπει να ενσωματωθούν έως έξοδα στα αντίστοιχα ποσά της συγκριτικής κατάστασης αποτελεσμάτων και κατά συνέπεια μειώνεται το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.

β) Τα ποσά που προτείνονται ως μέρισμα για διανομή και οι αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου που παρουσιάζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να μεταφερθούν στην καθαρή θέση αυξάνοντας τα αποτελέσματα εις νέο της συγκριτικής περιόδου καθώς η αναγνώριση των ποσών αυτών θα γίνει έπειτα από την έγκρισή τους την επόμενη περίοδο.

γ) Μερίσματα τα οποία έχουν εγκριθεί την πρώτη χρήση εφαρμογής του νόμου, από τα κέρδη της προηγούμενης χρήσης, δηλαδή της συγκριτικής περιόδου, θα πρέπει να παρουσιαστούν, μειώνοντας τα αποτελέσματα εις νέο στην Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης του πρώτου έτους εφαρμογής.

δ) Τυχόν προτεινόμενα μερίσματα (ή παρόμοια ποσά) από κέρδη προγενέστερων περιόδων επίσης θα πρέπει να παρουσιαστούν μειώνοντας τα αποτελέσματα εις νέο κατά τη σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Καθαρής Θέσης της συγκριτικής περιόδου.

ε) Οι αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου από τα κέρδη της συγκριτικής περιόδου, οι οποίες έχουν εγκριθεί οριστικά από τη γενική συνέλευση θα πρέπει να αναγνωρισθούν ως έξοδο και συγκεκριμένα ως παροχές σε εργαζομένους, στην κατάσταση αποτελεσμάτων του πρώτου έτους εφαρμογής του νέου νόμου.

στ) Αντίστοιχα τυχόν προτεινόμενες αμοιβές προς τα μέλη διοικητικού συμβουλίου από τα κέρδη προγενέστερων περιόδων θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο και ειδικότερα ως παροχές σε εργαζομένους, στην κατάσταση αποτελεσμάτων της συγκριτικής περιόδου.

ζ) Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος που αφορά την φορολόγηση κερδών της επόμενης χρήσης και παρουσιάζεται στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία μετάβαση και της συγκριτικής περιόδου θα πρέπει να αντιλογισθεί.

η) με βάση τις νέες νομοθετικές απαιτήσεις, το οφειλόμενο κεφάλαιο σταματά να εμφανίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού και της καθαρής θέσης.

Για παράδειγμα, με βάση τον παρακάτω πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων για τα έτη 2013 και 2014 (σύμφωνα με το ΕΓΛΣ), γίνονται οι απαραίτητες αναπροσαρμογές για τη μετάβαση στα ΕΛΠ.

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ

	2013	2014
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	3.000	3.400
+ υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων	200	300
- φορολογικές διαφορές ελέγχων προηγούμενων χρήσεων	0	-150
Σύνολο	3.200	3.550
Μείον: 1. Φόρος εισοδήματος τρέχουσας χρήσης	-830	-920
2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	-250	-100
Κέρδη προς διάθεση:	2.120	2.530
Τακτικό αποθεματικό	150	180
Μερίσματα	1.400	1.200
Αμοιβές και ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου	270	450
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	300	700
	2.120	2.530

Πιο συγκεκριμένα για την αναπροσαρμογή θα πρέπει να ακολουθηθούν τα παρακάτω βήματα (Πετράκης, 2015):

1. Προσαρμογή των αποτελεσμάτων χρήσης 2013 στα ΕΛΠ αντιστρέφοντας τη διάθεση αποτελεσμάτων και λογίζοντας τους φόρους εισοδήματος και τους λοιπούς φόρους αφαιρετικά των κερδών.
2. Για την προσαρμογή των κερδών εις νέο της χρήσης 2014 στα ΕΛΠ, θα πρέπει:
 - Να προσαρμοστεί το υπόλοιπο κερδών εις νέο της χρήσης 2013, προσθέτοντας στα κέρδη εις νέο της χρήσης του 2013 τα ποσά της διάθεσης που εγκρίθηκαν από τη Γενική Συνέλευση στην χρήση του 2014.
 - Να αφαιρεθεί το τακτικό αποθεματικό και τα μερίσματα της χρήσης του 2013 που εγκρίθηκαν στη χρήση του 2014.
3. Σύνταξη του πίνακα συμφωνίας των κερδών εις νέο ΕΓΛΣ-ΕΛΠ

Προσαρμογές στα καθαρά αποτελέσματα της περιόδου 2014

Καθαρά κέρδη 2014 κατά ΕΓΛΣ		3.400	
- 1) Φορολογικές διαφορές ελέγχου προηγούμενων χρήσεων		-150	
- 2) Φόρος εισοδήματος χρήσης		-920	
- 3) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι		-100	
- 4) Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2013 (έγκριση 2014)		-270	-1.440
Καθαρά κέρδη του 2014 με βάση τα ΕΛΠ			1.960

Προσαρμογές στα κέρδη εις νέο του 2014

α) Προσδιορισμός προσαρμοσμένων κερδών εις νέο 2013		300	
+ 1) Μερίσματα χρήσης 2013		1.400	
+ 2) Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου 2013		270	
+ 3) Τακτικό αποθεματικό χρήσης 2013		150	1.820

Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο 2013		2.120
β) Προσαρμογές για το έτος 2014:		
- 1) Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού από κέρδη του 2013	-150	
- 2) Διανομές μερισμάτων από κέρδη του 2013	-1.400	-1.550
		570
+ Προσαρμοσμένα Καθαρά Κέρδη 2014		1.960
Προσαρμοσμένα Κέρδη εις νέο του 2014 κατά ΕΛΠ		2.530

Συμφωνία κερδών εις νέο μεταξύ ΕΓΛΣ-ΕΛΠ για το 2014

Κέρδη εις νέο 2014 ΕΓΛΣ		700
+ 1) Τακτικό αποθεματικό 2014	180	
+ Μερίσματα 2014	1.200	
+ Αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 2014	450	1.830
Κέρδη εις νέο 2014 με βάση τα ΕΛΠ		2.530

Η επιχείρηση από την χρήση του 2015 και μετά θα πρέπει να: (Πετράκης, 2015):

α) αναγνωρίζει τα μερίσματα ως υποχρεώσεις μειώνοντας τα αποτελέσματα εις νέο, τον χρόνο που εγκρίνονται από την γενική συνέλευση και όχι στον ισολογισμό της περιόδου που κλείνει.

β) εμφανίζει τις αμοιβές από τα κέρδη που χορηγούνται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή αμοιβές από τα κέρδη σε ανάλογα όργανα ως έξοδα, όταν εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

γ) εμφανίζει όλους τους φόρους, ως στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο χρόνο που προκύπτουν σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου.

δ) μην αναγνωρίζει στην περίοδο που κλείνει την προκαταβολή φόρου εισοδήματος για την επόμενη χρήση καθώς το συγκεκριμένο ποσό θα πρέπει να αναγνωρίζεται με την καταβολή του σχετικού ποσού στην επόμενη περίοδο.

5.5 Διαφορές ενοποίησης σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ

Στην παρούσα ενότητα παρουσιάζεται ένα αριθμητικό παράδειγμα ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου με βάση τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ καθώς και των σημαντικότερων διαφορών που υπάρχουν μεταξύ τους. Έστω ότι η μητρική εταιρεία Μ ΑΕ την 1/1/20Χ0 απέκτησε:

- Το 80% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας Θ ΑΕ, έναντι του ποσού 1.000.000€
- Το 35% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας Σ ΑΕ, έναντι του ποσού των 300.000€

Την 1 Ιανουαρίου του 20Χ0, πριν την απόκτηση των μετοχών της θυγατρικής και συγγενούς εταιρείας από την μητρική, οι ισολογισμοί των τριών εταιρειών ήταν:

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Σ ΑΕ
Περιουσιακά στοιχεία			
Μη κυκλοφορούντα			
Γήπεδα	100.000	30.000	20.000
Κτίσματα	900.000	170.000	130.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	150.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	2.000.000	500.000	300.000
Κυκλοφορούντα			

Εμπορεύματα	800.000	400.000	200.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	100.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	2.000.000	300.000	200.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	3.300.000	1.000.000	500.000
Σύνολο ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	800.000
Καθαρή θέση			
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	400.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	80.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	20.000
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.500.000	1.000.000	500.000
Υποχρεώσεις			
Τραπεζικός δανεισμός	1.000.000	200.000	150.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	100.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	50.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	300.000
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	800.000

Τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία της Θ ΑΕ και Σ ΑΕ επιμετρήθηκαν στην εύλογη αξία και η διαφορά στην αξία τους προσδιορίστηκε ως εξής:

Διαφορές επιμέτρησης στην εύλογη αξία

Θ ΑΕ Σ ΑΕ

Γήπεδα	20.000	15.000
Κτίσματα	40.000	35.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	140.000	100.000
Εμπορεύματα	-20.000	-10.000
Εμπορικές απαιτήσεις	-30.000	-20.000
Λοιπές υποχρεώσεις	-20.000	-10.000
Σύνολο	130.000	110.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (25%)	-32.500	-27.500
	<hr/>	<hr/>
	97.500	82.500

Κατά την απόκτηση των μετοχών των δύο εταιρειών η Μ ΑΕ διενεργεί την ακόλουθη εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις		
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	1.000.000	
Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις	300.000	
Χρηματικά Διαθέσιμα		
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα		1.300.000
<i>Απόκτηση συμμετοχών κατά 80% στην Θ ΑΕ και 35% στ Σ ΑΕ</i>		

Αν ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με συντελεστή 25%, στις υποενότητες που ακολουθούν παρουσιάζεται η διαδικασία ενοποίησης των ισολογισμών των τριών εταιρειών, αμέσως μετά την απόκτησή τους από την Μ ΑΕ (2/1/20Χ0) με τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ.

5.5.1 Ενοποιημένος Ισολογισμός με βάση τα ΕΛΠ

Υπολογίζεται η αξία των ιδίων κεφαλαίων των δύο εταιρειών, Θ ΑΕ και Σ ΑΕ που αναλογεί στη Μ ΑΕ, τα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη θυγατρική Θ ΑΕ, η υπεραξία της συγγενούς και πραγματοποιούνται οι λογιστικές εγγραφές ενοποίησης (Ξένος, 2015).

	Θ ΑΕ
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	80%
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική	800.000
Κόστος αποκτήσεως συμμετοχής	1.000.000
Διαφορά συμψηφισμού θυγατρικής	200.000
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Ποσοστό δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο	20%
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη θυγατρική	200.000

Όπως φαίνεται η διαφορά συμψηφισμού μεταξύ της λογιστικής αξίας που αναλογεί στη μητρική και του κόστους κτήσης της θυγατρικής Θ ΑΕ είναι 200.000€, όσο και τα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στην θυγατρική.

Η υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση του 35% της Σ ΑΕ, από την διαφορά του κόστους κτήσης της συμμετοχής και της εύλογης αξίας των ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη Μ ΑΕ είναι 125.250€.

	Σ ΑΕ
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	500.000
Διαφορές αποτιμήσεως	82.500
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων	582.500
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	35%
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική	203.875
Κόστος αποκτήσεως συμμετοχής	300.000
Υπεραξία συγγενούς	96.125

Οι λογιστικές εγγραφές ενοποίησης είναι:

Λογιστικές εγγραφές ενοποίησης

	Χρέωση	Πίστωση
1 Κεφάλαιο (800.000 x 80%)	640.000	
Αποθεματικά (150.000 x 80%)	120.000	
Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 80%)	40.000	
Διαφορές συμψηφισμού	200.000	
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις		1.000.000
<i>Συμψηφισμός συμμετοχής στη «Θ ΑΕ»</i>		

2	Γήπεδα (20.000 x 80%)	16.000	
	Κτίσματα (40.000 x 80%)	32.000	
	Λοιπά ενσώματα στοιχεία (140.000 x 80%)	112.000	
	Υπεραξία	122.000	
	Εμπορεύματα (20.000 x 80%)		16.000
	Εμπορικές απαιτήσεις (30.000 x 80%)		24.000
	Λοιπές υποχρεώσεις (20.000 x 80%)		16.000
	Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		26.000
	Διαφορές συμψηφισμού		200.000
	<i>Διαφορές αποτιμήσεως «Θ ΑΕ»</i>		
3	Κεφάλαιο (800.000 x 20%)	160.000	
	Αποθεματικά (150.000 x 20%)	30.000	
	Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 20%)	10.000	
	Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο		200.000
	<i>Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο στη «Θ ΑΕ»</i>		
4	Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		
	Εύλογη αξία	203.875	
	Υπεραξία	96.125	
	Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		
	Κόστος κτήσεως		300.000
	<i>Ενσωμάτωση συγγενούς εταιρείας «Σ ΑΕ»</i>		

Ανακεφαλαιωτικά οι λογιστικές εγγραφές ενοποίησης είναι:

	A/A	Χρέωση	A/A	Πίστωση
Γήπεδα	2	16.000		
Κτίσματα	2	32.000		
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	2	112.000		
Υπεραξία	2	231.750		
Διαφορές συμψηφισμού	1	200.000	2	200.000
Συμμετοχές σε θυγατρικές			1	1.000.000
Συμμετοχές σε συγγενείς				
Κόστος κτήσης			4	300.000
Εύλογη αξία	4	203.875		
Υπεραξία	4	96.125		
Εμπορεύματα			2	16.000
Εμπορικές απαιτήσεις			2	24.000
Κεφάλαιο	1+3	800.000		
Αποθεματικά	1+3	150.000		
Αποτελέσματα εις νέο	1+3	50.000		
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο			3	200.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις			2	26.000
Λοιπές υποχρεώσεις			2	16.000
Σύνολο		1.782.000		1.782.000

Ο ενοποιημένος ισολογισμός του ομίλου με βάση τα ΕΛΠ είναι:

Ενοποιημένος Ισολογισμός 1/1/20Χ0

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Σύνολο	Εγγραφές ενοποίησης		Ενοποιημένος Ισολογισμός
				Χρέωση	Πίστωση	
Περιουσιακά στοιχεία						
Μη κυκλοφορούντα						
Γήπεδα	100.000	30.000	130.000	16.000		146.000
Κτίσματα	900.000	170.000	1.070.000	32.000		1.102.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	1.300.000	112.000		1.412.000
Υπεραξία	0	0	0	122.000		122.000
Διαφορές συμψηφισμού	0	0	0	200.000	200.000	0
Συμμετοχές σε θυγατρικές	1.000.000	0	1.000.000		1.000.000	0
Συμμετοχές σε συγγενείς		0	0			
Κόστος κτήσης	300.000	0	300.000		300.000	0
Εύλογη αξία	0	0	0	203.875		203.875

Υπεραξία	0	0	0	96.125	96.125
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	3.300.000	500.000	3.800.000		3.082.000
Κυκλοφορούντα					
Εμπορεύματα	800.000	400.000	1.200.000	16.000	1.184.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	800.000	24.000	776.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	700.000	300.000	1.000.000		1.000.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	2.000.000	1.000.000	3.000.000		2.960.000
Σύνολο ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	6.800.000		6.042.000
Καθαρή θέση					
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	3.300.000	800.000	2.500.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	950.000	150.000	800.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	250.000	50.000	200.000
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	0	0	0	200.000	200.000
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.500.000	1.000.000	4.500.000		3.700.000

Υποχρεώσεις

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	0	0	0		26.000	26.000
Τραπεζικά δάνεια	1.000.000	200.000	1.200.000			1.200.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	700.000			700.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	400.000		16.000	416.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	2.300.000			2.33342.000
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	6.800.000	1.782.000	1.782.000	6.042.000

5.5.2 Ενοποιημένος Ισολογισμός με βάση τα ΔΠΧΑ

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ γίνονται οι ακόλουθοι υπολογισμοί για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής και της συγγενούς επιχείρησης, της υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση καθώς και οι λογιστικές εγγραφές ενοποίησης (Ξένος, 2015).

	Θ ΑΕ	Σ ΑΕ
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000	500.000
Διαφορές αποτιμήσεως	97.500	82.500
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων	1.097.500	582.500
Ποσοστό δικαιωμάτων μητρικής	80%	35%
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στη μητρική	878.000	203.875
Κόστος απόκτησεως	1.000.000	300.000
Υπεραξία	122.000	96.125

	Θ ΑΕ
Λογιστική αξία ιδίων κεφαλαίων	1.000.000
Διαφορές αποτιμήσεως	97.500
Εύλογη αξία ιδίων κεφαλαίων	1.097.500
Ποσοστό δικαιωμάτων μη ελέγχουσας συμμετοχής	20%
Μη ελέγχουσα συμμετοχή	219.500
Λογιστικές εγγραφές ενοποίησης	

Χρέωση Πίστωση

1	Κεφάλαιο (800.000 x 80%)	640.000	
	Αποθεματικά (150.000 x 80%)	120.000	
	Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 80%)	40.000	
	Διαφορές αποτίμησης (97.500*80%)	78.000	
	Υπεραξία	122.000	
	Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις		1.000.000
	<i>Συμψηφισμός συμμετοχής στη «Θ ΑΕ»</i>		
2	Γήπεδα	20.000	
	Κτίσματα	40.000	
	Λοιπά ενσώματα στοιχεία	140.000	
	Εμπορεύματα		20.000
	Εμπορικές απαιτήσεις		30.000
	Λοιπές υποχρεώσεις		20.000
	Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		32.500
	Διαφορές αποτίμησης		97.500
	<i>Διαφορές αποτιμήσεως «Θ ΑΕ»</i>		
3	Κεφάλαιο (800.000 x 20%)	160.000	
	Αποθεματικά (150.000 x 20%)	30.000	
	Αποτελέσματα εις νέο (50.000 x 20%)	10.000	
	Διαφορές αποτίμησης (97.500*20%)	19.500	
	Μη ελέγχουσα συμμετοχή		219.500
	<i>Μη ελέγχουσα συμμετοχή στη Θ ΑΕ</i>		

4	Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		
	Εύλογη αξία	203.875	
	Υπεραξία	96.125	
	Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		
	Κόστος κτήσεως		300.000
	<i>Ενσωμάτωση συγγενούς εταιρείας «Σ ΑΕ»</i>		

Η ανακεφαλαίωση των λογιστικών εγγραφών ενοποίησης με βάση τα ΔΠΧΑ είναι:

	A/A	Χρέωση	A/A	Πίστωση
Γήπεδα	2	20.000		
Κτίσματα	2	40.000		
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	2	140.000		
Υπεραξία	2	122.000		
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις			1	1.000.000
Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις				
Κόστος κτήσης			4	300.000
Εύλογη αξία	4	203.875		
Υπεραξία	4	96.125		
Εμπορεύματα			2	20.000
Εμπορικές απαιτήσεις			2	30.000
Κεφάλαιο	1+3	800.000		

Αποθεματικά	1+3	150.000	
Αποτελέσματα εις νέο	1+3	50.000	
Διαφορές αποτίμησης	1+3	97.500	97.500
Μη ελέγχουσα συμμετοχή			3 219.500
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις			2 32.500
Λοιπές υποχρεώσεις			2 20.000
Σύνολο		1.719.500	1.719.500

Για την κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ οι εγγραφές ενοποίησης και ο ενοποιημένος ισολογισμός είναι:

Ενοποιημένος Ισολογισμός 1/1/20Χ0

	Μ ΑΕ	Θ ΑΕ	Σύνολο	Εγγραφές ενοποίησης		Ενοποιημένος Ισολογισμός
				Χρέωση	Πίστωση	
Περιουσιακά στοιχεία						
Μη κυκλοφορούντα						
Γήπεδα	100.000	30.000	130.000	20.000		150.000
Κτίσματα	900.000	170.000	1.070.000	40.000		1.110.000
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.000.000	300.000	1.300.000	140.000		1.440.000
Υπεραξία	0	0	0	122.000		122.000
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες	1.000.000	0	1.000.000		1.000.000	0
Συμμετοχές σε συγγενείς		0	0			
Κόστος κήσης	300.000	0	300.000		300.000	0
Εύλογη αξία	0	0	0	203.875		203.875
Υπεραξία	0	0	0	96.125		96.125

Σύνολο μη κυκλοφορούντων	3.300.000	500.000	3.800.000		3.122.000
Κυκλοφορούντα					
Εμπορεύματα	800.000	400.000	1.200.000	20.000	1.180.000
Εμπορικές απαιτήσεις	500.000	300.000	800.000	30.000	770.000
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	700.000	300.000	1.000.000		1.000.000
Σύνολο κυκλοφορούντων	2.000.000	1.000.000	3.000.000		2.950.000
Σύνολο ενεργητικού	5.300.000	1.500.000	6.800.000		6.072.000
Καθαρή θέση					
Κεφάλαιο	2.500.000	800.000	3.300.000	800.000	2.500.000
Αποθεματικά	800.000	150.000	950.000	150.000	800.000
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	50.000	250.000	50.000	200.000
Διαφορές αποτίμησης				97.500	97.500
Μη ελέγχουσα συμμετοχή	0	0	0	219.500	219.500
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.500.000	1.000.000	4.500.000		3.719.500

Υποχρεώσεις

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	0	0	0		32.500	32.500
Τραπεζικά δάνεια	1.000.000	200.000	1.200.000			1.200.000
Εμπορικές υποχρεώσεις	500.000	200.000	700.000			700.000
Λοιπές υποχρεώσεις	300.000	100.000	400.000		20.000	420.000
Σύνολο υποχρεώσεων	1.800.000	500.000	2.300.000			2.352.500
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	5.300.000	1.500.000	6.800.000	1.719.500	1.719.500	6.072.000

5.5.3 Παρουσίαση διαφορών ενοποιημένου ισολογισμού με ΕΛΠ και ΔΠΧΑ

Συνοψίζοντας οι διαφορές στον ενοποιημένο ισολογισμό, κατά την απόκτηση των μετοχών της θυγατρικής και της συγγενούς εταιρείας, με βάση τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ είναι:

	ΕΛΠ	ΔΠΧΑ	Διαφορές	A/A
Περιουσιακά στοιχεία				
Μη κυκλοφορούντα				
Γήπεδα	146.000	150.000	4.000	1
Κτίσματα	1.102.000	1.110.000	8.000	2
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	1.412.000	1.440.000	28.000	3
Υπεραξία	122.000	122.000	0	
Συμμετοχές σε συγγενείς				
Εύλογη αξία	203.875	203.875	0	
Υπεραξία	96.125	96.125	0	
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	3.082.000	3.122.000	40.000	
Κυκλοφορούντα				
Εμπορεύματα	1.184.000	1.180.000	-4.000	4
Εμπορικές απαιτήσεις	776.000	770.000	-6.000	5
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	1.000.000	1.000.000	0	
Σύνολο κυκλοφορούντων	2.965.000	2.950.000	-10.000	
Σύνολο ενεργητικού	6.047.000	6.072.000	30.000	
Καθαρή θέση				

Κεφάλαιο	2.500.000	2.500.000	0	
Αποθεματικά	800.000	800.000	0	
Αποτελέσματα εις νέο	200.000	200.000	0	
Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο	200.000	219.500	19.500	8
Σύνολο καθαρής θέσεως	3.700.000	3.719.500	19.500	
Υποχρεώσεις				
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	26.000	32.500	6.500	7
Τραπεζικά δάνεια	1.200.000	1.200.000	0	
Εμπορικές υποχρεώσεις	700.000	700.000	0	
Λοιπές υποχρεώσεις	416.000	420.000	4.000	6
Σύνολο υποχρεώσεων	2.342.000	2.352.500	10.500	
Σύνολο καθαρής θέσεως και υποχρεώσεων	6.042.000	6.072.000	30.000	

Οι διαφορές επιμέτρησης των στοιχείων στην εύλογη αξία με βάση τα ΕΛΠ στον ενοποιημένο ισολογισμό καταχωρούνται στην αναλογία που αντιστοιχεί στη μητρική εταιρεία, ενώ με βάση τα ΔΠΧΑ καταχωρούνται στο ακέραιο. Η αναλογία του φόρου στις διαφορές αποτίμησης αφορά τις διαφορές στην αναβαλλόμενη φορολογία. Έτσι παρατηρείται ότι όλες οι διαφορές μεταξύ των δύο ενοποιημένων ισολογισμών αναφέρονται στις διαφορές που προκύπτουν από τη διαφορά στη μη ελέγχουσα συμμετοχή στη θυγατρική εταιρεία. Ειδικότερα οι διαφορές, κατά περίπτωση, προέρχονται από τα εξής:

Γήπεδα	20.000	20%	4.000	1
Κτίσματα	40.000	20%	8.000	2
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	140.000	20%	28.000	3
Εμπορεύματα	-20.000	20%	-4.000	4
Εμπορικές απαιτήσεις	-30.000	20%	-6.000	5
Λοιπές υποχρεώσεις	-20.000	20%	-4.000	6
Σύνολο	130.000	20%	26.000	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (25%)	-26.000	25%	-6.500	7
Διαφορά στη μη ελέγχουσα συμμετοχή			19.500	8

Με βάση τη Λογιστική Οδηγία που εκδόθηκε από τη Ε.Λ.Τ.Ε. υιοθετείται η οδηγία 2013/34/ΕΕ, σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν ή να επιτρέψουν να γίνεται ο συμψηφισμός με βάση την τρέχουσα αξία των αναγνωρίσιμων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού κατά την ημερομηνία κτήσης των μετοχών ή μεριδίων ή, όταν η κτήση έγινε σε δύο ή περισσότερα στάδια, κατά την ημερομηνία κατά την οποία η επιχείρηση έγινε θυγατρική. Με βάση αυτή την οδηγία, οι διαφορές μεταξύ του λογιστικού πλαισίου των ΕΛΠ, έτσι όπως παρουσιάστηκε παραπάνω και του ΔΠΧΑ 3 παύουν να υφίστανται και πλέον δεν υπάρχουν διαφορές στην ενοποίηση των ισολογισμών από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία και την αναλογία της μη ελέγχουσας συμμετοχής (Ξένος Χ. Κ., 2015).

Επίλογος – Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Οι τεράστιες αλλαγές που συντελούνται τόσο στην Ελλάδα όσο και διεθνώς στο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον και η εξάπλωση της παγκοσμιοποίησης, έχουν οδηγήσει στη δημιουργία μικρότερων ή μεγαλύτερων ομίλων. Ως όμιλος ορίζεται ο ενιαίος οικονομικός οργανισμός που αποτελείται από αυτοτελείς επιχειρήσεις, εκ των οποίων η μια, η μητρική εταιρεία ελέγχει τις υπόλοιπες, κατευθύνοντας τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές τους, ώστε να επωφελείται από τις δραστηριότητές τους. Έτσι ενώ οι επιχειρήσεις που διαρθρώνουν ένα όμιλο είναι αυτές που έχουν νομική προσωπικότητα (ο όμιλος δεν έχει), η ένταξή τους σε αυτόν συνεπάγεται ενιαία διοικητική και οικονομική καθοδήγηση, γεγονός που εξηγεί την έννοια του ενιαίου οικονομικού οργανισμού. Η ιθύνουσα ή μητρική εταιρεία μπορεί να συμμετέχει στις άλλες επιχειρήσεις του ομίλου είτε με την κατοχή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου είτε με την άσκηση πραγματική κυριαρχικής επιρροής, άμεσα ή έμμεσα. Παρόλα αυτά υπάρχουν και άλλες μορφές συμμετοχής σε μια επιχείρηση, χωρίς να κατέχεται η πλειοψηφία των κεφαλαίων και ειδικά όταν ασκείται ουσιώδης επιρροή (κατοχή του 20% με 50% του κεφαλαίου), γίνεται αναφορά σε συγγενείς επιχειρήσεις.

Οι λόγοι δημιουργίας ενός ομίλου ποικίλουν και μπορεί να αφορούν την εξυπηρέτηση επιχειρηματικών σκοπών και την γενικότερη καλύτερη λειτουργία των δραστηριοτήτων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, την φορολογική ελάφρυνση ή απλά την μακροπρόθεσμη επένδυση των κεφαλαίων για την επίτευξη κέρδους. Ανεξάρτητα από τους λόγους δημιουργίας των ομίλων, η διαρκώς επεκτεινόμενη δραστηριότητά τους σε παγκόσμιο επίπεδο, δημιουργεί την ανάγκη επισκόπησης των δραστηριοτήτων τους σε ενιαία βάση, ως σύνολο, ειδικά όταν πρόκειται για συνδεδεμένες/εξαρτημένες επιχειρήσεις (επιχειρήσεις που έχουν κοινή διοίκηση). Έτσι η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (που συντάσσονται από τη μητρική εταιρεία) είναι επιβεβλημένη ώστε να αποτυπώνεται το αποτέλεσμα του συνόλου των δραστηριοτήτων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με τρίτους και η οικονομική τους θέση.

Παρά το γεγονός ότι η διαδικασία προετοιμασίας και έκδοσης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επιφέρει κόστος για τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις (κυρίως τη μητρική), η αξία της πληροφόρησης που παρέχουν είναι μεγάλη, ειδικά όταν πρόκειται για μεγάλους ομίλους. Η παγκόσμια αγορά και η ανάπτυξη της επιχειρηματικής και οικονομικής δράσης, όλο και περισσότερο εκτός των εθνικών συνόρων, έχει καταδείξει εδώ και αρκετές δεκαετίες την ανάγκη ύπαρξης ενός κοινού κώδικα και ενός ενιαίου

νομοθετικού και λογιστικού πλαισίου. Η ύπαρξη διαφορετικών λογιστικών λύσεων δημιουργεί δυσκολίες στη διεθνή ανταλλαγή επιχειρηματικών δυσκολιών και μειώνει την ποιότητα και την έκταση των παρεχόμενων πληροφοριών. Αρκετές έρευνες τα τελευταία έτη έχουν επισημάνει την ανάγκη υιοθέτησης ενιαίων κατευθυντήριων γραμμών σε διεθνές επίπεδο και τη σύγκλιση των λογιστικών κανόνων και πρακτικών, τόσο για την εξυπηρέτηση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται παγκόσμια, όσο και για την καλύτερη πληροφόρηση. Η ανάγκη σύγκλησης των εθνικών διατάξεων όσον αφορά τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων (ατομικών και ενοποιημένων) έχει επισημανθεί και από την Ευρωπαϊκή Ένωση, ώστε να επιτευχθεί υψηλότερη προστασία των μετόχων, των εταιρειών και των τρίτων. Υπό αυτό το πρίσμα το 2013 εκδόθηκε οδηγία από την ΕΕ επισημαίνοντας την αναγκαιότητα συντονισμού των εθνικών διατάξεων και προτείνοντας συγκεκριμένα μέτρα για την επίτευξή του.

Η Ελλάδα ακολουθώντας τη συγκεκριμένη οδηγία ψήφισε το 2014 τον Νόμο 4308 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» ενσωματώνοντας τις περισσότερες τις περισσότερες από τις διατάξεις της οδηγίας, καταργώντας τις προγενέστερες διατάξεις Νόμων. Έτσι το προγενέστερο λογιστικό καθεστώς που ήταν εν ισχύ με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) για περισσότερες από τρεις δεκαετίες, ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και ο Ν.2190/1920 αντικαταστάθηκαν από το νέο του Νόμου 4308/2014 το οποίο επέφερε αρκετές αλλαγές μικρότερου ή μεγαλύτερου χαρακτήρα. Έτσι πραγματοποιήθηκε, τουλάχιστον σε θεωρητικό επίπεδο αρχικά, η σύγκλιση της εθνικής λογιστικής πρακτικής με τα διεθνή πρότυπα και κανόνες, αφού ο νόμος συγκλίνει σημαντικά με τα ΔΠΧΑ και σε πολλές περιπτώσεις (ειδικά για την εφαρμογή πιο πολύπλοκων πρακτικών) παραπέμπει στα ΔΛΠ για την ερμηνεία κάποιων διατάξεων.

Από την παρούσα μελέτη διαπιστώθηκε ότι οι μεταβολές που επήλθαν από τα ΕΛΠ σε κάποιες περιπτώσεις είναι μικρότερης ουσίας και μπορεί να αναφέρονται στον τρόπο διατύπωσης κάποιων εννοιών, ενώ σε άλλες είναι ουσιώδεις και μεταβάλλουν σημαντικά την πρακτική και τον τρόπο λογιστικής διαχείρισης των συναλλαγών των επιχειρήσεων. Σημαντικές μεταβολές έχουν επέλθει στον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και της αποτίμησης των υποχρεώσεων, αλλά και στον τρόπο προσδιορισμού των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων. Κάποιες από αυτές τις μεταβολές αφορούν τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, τον λογιστικό χειρισμό των χρηματοδοτικών μισθώσεων, την αναγνώριση των επισφαλών απαιτήσεων, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, τον έλεγχο απομείωσης της αξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων, κλπ. Ειδικά όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές

καταστάσεις οι κανόνες και οι πρακτικές ενοποίησης έχουν σχεδόν εναρμονιστεί πλήρως με τα ΔΠΧΑ. Παρόλα αυτά η ύπαρξη μικρότερου μεγέθους επιχειρήσεων και ομίλων στην Ελλάδα, έχει οδηγήσει την ανάγκη υιοθέτησης αρκετών εξαιρέσεων και απαλλαγών. Ενώ οι διαφορές με τον Ν.2190/1920 παρουσιάζονται στις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές ενοποίησης και στις περιπτώσεις ύπαρξης οριζόντιου ομίλου.

Η εκπόνηση της παρούσας μελέτης προσπάθησε να συγκεντρώσει και να αποτυπώσει βασικά σημεία της λογιστικής θεωρίας και πρακτικής στον τρόπο και το περιεχόμενο σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, επισημαίνοντας τις διαφορές από το προγενέστερο καθεστώς αλλά και από τα ΔΠΧΑ. Παρά το γεγονός ότι το συγκεκριμένο πεδίο είναι τεράστιο και οι πτυχές του που θα μπορούσαν να αναλυθούν ευρύτατες, η παρουσίαση βασικών λογιστικών πρακτικών για την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων δείχνει τη βάση για την υλοποίηση της νέας λογιστικής πρακτικής, που σε ορισμένα σημεία παραμένει κοινή με τις παρελθούσες πρακτικές ενώ σε άλλα μεταβάλλεται σημαντικά, μεταβάλλοντας και την οικονομική θέση και τα οικονομικά αποτελέσματα των ομίλων. Σε κάθε περίπτωση οι μεταβολές, όσο μεγάλη ή μικρή και αν είναι η δυσκολία που επιφέρουν, θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με τη δέουσα προσοχή και επιμέλεια, ειδικά σε ένα πεδίο που διαρκώς μεταβάλλεται και δεδομένης της τεράστιας σημασίας που ενέχουν τόσο στην εύρυθμη λειτουργία των επιχειρήσεων, ατομικά και σε επίπεδο ομίλων, όσο και στην επίτευξη των στόχων που επιδιώκουν. Η ουσία των αλλαγών που επήλθαν από τη νέα λογιστική πρακτική είναι δύσκολο να αξιολογηθεί στην παρούσα φάση, δεδομένων και των πολλών απαλλαγών, αλλά θα πρέπει να αντιμετωπίζεται θετικά και πάντα με κριτική σκέψη ώστε να βελτιστοποιείται η λογιστική πρακτική και οι στόχοι της.

Η παρούσα εργασία θα μπορούσε να αποτελέσει το έναυσμα για την αναλυτικότερη και περισσότερο εστιασμένη μελέτη περιπτώσεων. Ενδεικτικά θα μπορούσαν να αναλυθούν περισσότερες περιπτώσεις ενδοεταιρικών συναλλαγών που απαλείφονται, διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης, ενοποίηση οικονομικών καταστάσεων κοινοπραξιών, λογιστικός χειρισμός περιπτώσεων αύξησης ή μείωσης της συμμετοχής της μητρικής εταιρείας σε θυγατρική, ενοποιήσεις οικονομικών καταστάσεων σε διαφορετικό νόμισμα και πολλά άλλα. Όπως προαναφέρθηκε το εύρος του εξεταζόμενου πεδίου είναι τεράστιο και οι μεταβολές συχνές, οπότε αποτελούν ένα πρόσφορο έδαφος για θεωρητική μελέτη αλλά κυρίως για την ορθή εφαρμογή των κανόνων που επιβάλλονται από τη νομοθεσία.

Βιβλιογραφία - Πηγές

- Bušonová, A., Dřínovská, E., Gláserová, J., & Otavová, M. (2016). Will the Czech accounting entities benefit from the Directive 2013/34/EU? *Procedia - Social and Behavioral Sciences* , 220, 79-84.
- Carmona, S., & Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *J. Account. Public Policy* , 27, 455-461.
- Cîrsteaa, A., & Baltariu, A. C. (2014). Convergence of consolidated financial statements regulations: are we there yet? *Procedia Economics and Finance* , 15, 1297-1303.
- FASB. (2017). *Financial Accounting Standards Board*. Ανάκτηση Μάρτιος 28, 2017, από Financial Accounting Standards Board: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>
- Forologikanea. (2014, Δεκέμβριος 31). *Forologikanea*. Ανάκτηση Νοέμβριος 29, 2016, από <http://www.forologikanea.gr/news/endoomilikes-sunallages-kai-sundedemenes-epixeiriseis/>
- Gluzová, T. (2015). Consolidation Exemptions under IFRS. *Procedia Economics and Finance* , 25, 32-40.
- Müller, V.-O. (2014). The impact of IFRS adoption on the quality of consolidated financial reporting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* , 109, 976-982.
- PWC. (2015). *Tax Bulletin Ιανουάριος 2015*. Αθήνα: PricewaterhouseCoopers Business Solutions AE.
- Sacer, I. M., Smrekar, N., & Zager, K. (2009). Impact of Globalisation on Harmonisation of Financial Reporting for SMEs. *Zagreb International Review of Economics & Business* , 12 (2), 15-32.
- Shil, N. C., Das, B., & Pramanik, A. K. (2009). Harmonization of Accounting Standards through Internationalization. *CCSE International Business Research* , 2 (2), 194-201.
- Sutton, V. (1993). Harmonization of International accounting Standards: Is it possible? *Journal of Accounting Education* , 11, 177-184.

- Αλαμάνος, Π. (2010, Σεπτέμβριος 21). *e-forologia.gr*. Ανάκτηση Μάιος 2, 2017, από e-forologia.gr: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=81278>
- Αληφαντής, Γ. Σ. (2010). *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις* (5η έκδοση εκδ.). Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
- Αληφαντής, Γ. Σ. (2015). *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Βάσει των ΕΛΠ* (6η έκδοση εκδ.). Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.
- Αχείλας, Γ., Αλεξανδρίδου, Κ., & Μαρκόπουλος, Θ. (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)*. Αθήνα: KPMG.
- Γιαννακάκης, Σ. (2008, Απρίλιος 8). *ΕΞΠΡΕΣ*. Ανάκτηση Νοέμβριος 29, 2016, από http://www.express.gr/afieroma/franchise2/947oz_20080408947.php3
- Γιαννάκη, Β. (2015, Ιανουαρίου 7). *Power Tax*. Ανάκτηση Απρίλιος 10, 2017, από Power Tax: <http://www.power-tax.gr/el/normal/35/4454/ViewArticle.aspx>
- Γρηγοράκος, Θ. Γ. (2014, Ιανουάριος 9). *Capital.gr*. Ανάκτηση Μάρτιος 28, 2017, από Capital.gr: <http://www.capital.gr/capital-logistis/1936638/arthro-tou-theodorou-g-grigorakou-i-epixeiroumeni-katargisi-tis-logistikodiaxeiristikis-organosis-olon-ton-oikonomikon-monadon-tis-xoras-idiotikou-ka>
- Διακομιχάλης, Μ. Ν. (2016). *Διδακτικό Υλικό: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις & Ελεγκτικές διαδικασίες*. Κοζάνη: ΤΕΙ Δυτικής Μακεδονίας.
- Ε.Λ.Τ.Ε. (2015, Οκτώβριος 18). *Taxheaven*. Ανάκτηση Μάιος 20, 2017, από Taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22036>
- Κάντζος, Κ. (2001). *Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις*. Αθήνα: Interbooks.
- Μιχελινάκης, Β. (2014, Δεκέμβριος 3). *Epixeirisi.gr*. Ανάκτηση Μάιος 2, 2017, από Epixeirisi.gr: <http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/19794/H-%CE%B5%CF%80%CE%B9%CE%BC%CE%AD%CF%84%CF%81%CE%B7%CF%83%CE%B7-%CF%83%CF%84%CE%BF-%CF%80%CE%BB%CE%B1%CE%AF%CF%8>

Νιφορόπουλος, Κ. (2015, Δεκέμβριος 15). *Taxheaven*. Ανάκτηση Μάρτιος 15, 2017, από Taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433>

Νιφορόπουλος, Κ. Ι. (2016, Μάιος 11). *Taxheaven*. Ανάκτηση Μάιος 2, 2017, από Taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23583>

Ξένος, Χ. Κ. (2015, Νοέμβριος 13). *Taxheaven*. Ανάκτηση Μάιος 20, 2017, από Taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22227>

Ξένος, Χ. (2015, Απρίλιος 15). *Οι περί ενοποιήσεως διατάξεις του ν. 4308/2014*. Ανάκτηση Δεκέμβριος 10, 2016, από <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20687>

Παπαγεωργακόπουλος, Δ. (2015, Δεκέμβριος 9). *Taxheaven*. Ανάκτηση Απρίλιος 30, 2017, από Taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22397>

Πετράκης, Ε. (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014: Ερμηνείες - Εφαρμογές - Παραδείγματα*. Αθήνα: ΤΜΣ ΑΕ Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Τουρνά, Ε. (2015). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Αθήνα: Κάλλιπος.

Τριάρχης, Δ. (2011). *Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις: Θεωρία & Τεχνική Κατάρτισης*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Δίσιγμα.

Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (29/6/2013), Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανακτήθηκε από https://www.e-forologia.gr/webTexts/docsAttachments/2013/XL/XL_gr_34_20130626_celex_3a32013l0034_3ael_3atxt.pdf

Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

Κανονισμός ΕΕ Αριθμός 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, 26/06/2013, σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012, ανακτήθηκε από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0575>

Νόμος 2190/1920 (ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963), ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31>