

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΜΙΛΩΝ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**



ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ Α.Μ.10226

ΟΙΚΟΝΟΜΟΠΟΥΛΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ Α.Μ. 10523

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	8
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΟΜΙΛΟΥΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ...	8
1.1 Σκοπός δημιουργίας ομίλων.....	8
1.2 Σύντομη ιστορική αναδρομή.....	11
1.3 Η προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας προς την αντίστοιχη Ευρωπαϊκή.	13
1.4 Έννοιες ομίλου επιχειρήσεων, μητρικής, θυγατρικής και συγγενούς επιχείρησης	14
1.5 Χαρακτηρισμός συμμετοχής ως θυγατρική ή συγγενούς	17
1.6 Διάκριση των ομίλων	18
1.7 Δημιουργία ομίλων.....	18
1.8 Ποιες επιχειρήσεις ενοποιούνται.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	22
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	22
2.1 Εισαγωγή.....	22
2.2 Άνοιγμα βιβλίων ενοποίησης.....	25
2.3 Εγγραφές αναμόρφωσης λόγω ενοποίησης	28
2.4 Πλήρης ή ολική ενοποίηση	29
2.5 Περί του λογαριασμού 48.90 «ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων»	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	31
ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.....	31
3.1 Υποκείμενες σε ενοποίηση επιχειρήσεις (Σύμφωνα με το Ν.2190/1920)	31
3.2 Επιχειρήσεις απαλλασσόμενες από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	32
3.3 Απαλλασσόμενες από την ενοποίηση επιχειρήσεις λόγω μεγέθους του συνόλου του ομίλου	32
3.4 Όρια για την σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων 33	
3.5 Πότε παύει η υποχρέωση για σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	36
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	 38
ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	38
4.1 Αρχές και κανόνες ενοποίησης, Άρθρο 100	38
4.2 Δομή του ενοποιημένου ισολογισμού και του ενοποιημένου λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως». Ειδικές διατάξεις για ορισμένα στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 101)	39
4.3 Αρχή της ολικής ενοποίησης (άρθρο 102).....	39
4.4 Διαφορές ενοποίησης - Δικαιώματα μειοψηφίας – Ίδιες μετοχές 40	
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	 43
Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	43
5.1 Έννοια Αρχικού συμψηφισμού	43
5.2 Αξία της συμμετοχής που λαμβάνεται υπόψη κατά τον αρχικό και επόμενους συμψηφισμούς	44
5.3 Διαφορές ενοποίησης που δημιουργούνται κατά τον αρχικό συμψηφισμό	47

5.4 Κατανομή πιστωτικής διαφοράς ενοποίησης στα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	52
ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ.....	52
6.1 Ίδιες μετοχές της μητρικής και των ενοποιημένων θυγατρικών Λόγοι απόκτησης ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρείες.....	52
6.2 Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	53
6.3 Δικαιώματα μειοψηφίας	55
6.4 Παγία εφαρμογή κανόνων ενοποίησης	57
6.4.1. Κατανομή χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης στα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής	57
6.4.2. Μη κατανομή της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης θυγατρικής επιχείρησης και εμφάνιση σε ιδιαίτερο λογαριασμό.	58
6.4.3. Μέθοδοι απάλειψης των ενδοεταιρικών συναλλαγών.....	58
6.4.4. Εμφάνιση πρόσθετων αποσβέσεων και προβλέψεων (που σχηματίστηκαν για φορολογικούς λόγους) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.....	59
6.4.5. Κατανομή χρεωστικής διαφοράς αποτίμησης στα περιουσιακά στοιχεία της συγγενούς επιχείρησης.	59
6.4.6. Μη κατανομή της χρεωστικής διαφοράς αποτίμησης συγγενούς επιχείρησης και εμφάνιση σε ιδιαίτερο λογαριασμό.....	59
6.4.7. Επί μετατροπής συγγενούς επιχείρησης σε θυγατρική οι αρχικές διαφορές αποτίμησης εξακολουθούν να εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τον αρχικό τρόπο που έχει επιλέξει η μητρική (ή η θυγατρική) επιχείρηση	60
6.4.8. Η αρχική διαφορά αποτίμησης και ενοποίησης επαναλαμβάνονται σε όλες τις επόμενες ενοποιήσεις.....	61
6.4.9. Προσδιορισμός των ποσοστών συμμετοχής των μετοχών του ομίλου στα κέρδη των επιχειρήσεων επί αμοιβαίων συμμετοχών....	61
6.4.10. Ενοποίηση θυγατρικής εξωτερικού	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.....	63
ΑΠΑΛΕΙΦΗ ΕΝΔΟΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	63
7.1 Γενικά	63
7.2 Απάλειψη ενδοεταιρικών απαιτήσεων – υποχρεώσεων	64
7.3 Απάλειψη ενδοεταιρικών εσόδων – εξόδων	64
7.4 Απάλειψη ενδοεταιρικών κερδών – ζημιών.....	64
7.5 Έννοια συγγενούς επιχείρησης	65
7.6 Μετατροπή συγγενούς επιχείρησης σε θυγατρική.....	67
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8.....	 69
ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ – ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	69
8.1 Η διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας.....	69
8.2 Η διάθεση των κερδών της ΕΠΕ	72
8.3 Το σύστημα φορολογίας της ανώνυμης εταιρείας και της ΕΠΕ που καθιέρωσε το Ν. 2065/1992.....	72
8.4 Τα μερίσματα του ενοποιημένου ομίλου	73
8.5 Κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών θυγατρικών επιχειρήσεων μετά τον αρχικό συμψηφισμό	76
8.6 Κεφαλαιοποίηση ή διανομή φορολογημένων αποθεματικών.....	77
8.7 Κεφαλαιοποίηση ή διανομή αφορολόγητων αποθεματικών.....	78
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9.....	 80
ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.....	80
9.1 Αύξηση ποσοστού συμμετοχής της μητρικής στην θυγατρική επιχείρηση	80
9.2 Αγορά από την μητρική προσθέτου πακέτου των σε κυκλοφορία μετοχών της θυγατρικής	81

9.3	Μείωση ποσοστού συμμετοχής της μητρικής στην θυγατρική επιχείρηση.....	82
9.4	Πώληση ή απορρόφηση της μοναδικής θυγατρικής.....	82
9.5	Πώληση των σε κυκλοφορία μετοχών της θυγατρικής.....	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10.....		85
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΟΜΙΛΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ.....		85
10.1	Γενικά για την φορολογία κερδών των ομίλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	85
10.2	Προϋποθέσεις για την φορολογία των κερδών ομίλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης	86
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ		88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		90

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι επιχειρήσεις, ως ζώντες οργανισμοί, πρέπει να προσαρμόζονται στις συνεχώς μεταβαλλόμενες νέες συνθήκες και απαιτήσεις της αγοράς, εφόσον θέλουν να επιβιώσουν και να παραμείνουν ανταγωνιστικές. Οι συνθήκες που κρατούν στην παραγωγή και τη διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών, απαιτούν ένα συντονισμό και έναν σχεδιασμό στην ανάπτυξη και τη δράση πολλών μονάδων μαζί. Και ο σχεδιασμός αυτός, ο οποίος κατά κανόνα είναι ιδιωτικός, χρειάζεται να ανήκει σε ένα κέντρο, σε μια ενιαία διοίκηση.

Στα πλαίσια του παραπάνω σκοπού, οι συμπράξεις και η τάση συγκέντρωσης των επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο αποτελούν το σημαντικότερο γνώρισμα της σύγχρονης οικονομίας. Οι λόγοι που καθιστούν αναγκαία τη συγκέντρωση είναι πολλοί και ποικίλοι, οικονομικοί, νομικοί, κοινωνικοί. Κυριότεροι από αυτούς είναι η αντιμετώπιση του ανταγωνισμού από άλλες επιχειρήσεις, η καλύτερη εξυπηρέτηση των αναγκών της εξειδικευμένης σύγχρονης τεχνολογίας, η βελτίωση της ποιότητας με τη χρήση σύγχρονων μονάδων παραγωγής, η ορθολογικότερη οργάνωση της παραγωγής, η δυνατότητα διεξόδου σε άλλες αγορές, εγχώριες και ξένες, φορολογικοί λόγοι κ.α..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΟΜΙΛΟΥΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1.1 Σκοπός δημιουργίας ομίλων

Οι περισσότερες μεγάλες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και τα μεγάλα οικονομικά ιδρύματα, συνηθίζουν να δημιουργούν ομίλους εταιρειών, οι οποίοι δραστηριοποιούνται σε όλο το φάσμα της οικονομικής ζωής διεθνώς.

Οι μητρικές επιχειρήσεις που δημιουργούν ομίλους επιχειρήσεων με σκοπό να αποκτήσουν συμμετοχές ή άλλου είδους επιρροές σε άλλες επιχειρήσεις ή δημιουργώντας θυγατρικές επιχειρήσεις, όταν θέλουν να εξυπηρετήσουν διάφορους επιχειρηματικούς σκοπούς τους, θεωρείται ότι δημιουργούν αυτούς τους ομίλους με επιχειρηματικούς σκοπούς.

Εξετάζοντας τους τραπεζικούς ομίλους, παρατηρούμε ότι δραστηριοποιούνται σε προσφορά οικονομικών υπηρεσιών σε ασφαλιστικές εταιρείες, σε εταιρείες επενδύσεων, εταιρείες υπηρεσιών πληροφορικής, διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, παροχής χρηματοοικονομικών συμβουλών, ίδρυση άλλων τραπεζών κ.λ.π.

Οι τραπεζικοί όμιλοι συνήθως αποτελούνται από εταιρείες που το αντικείμενο τους συμπληρώνει την μητρική εταιρεία, αλλά και τις υπόλοιπες εταιρείες του ομίλου, για να μπορεί έτσι να καλύπτεται το συνολικό φάσμα των οικονομικών προϊόντων, παρέχοντας έτσι στους πελάτες της ολοκληρωμένες υπηρεσίες και αποφεύγοντας τον εσωτερικό ανταγωνισμό.

Οι εταιρείες που περιλαμβάνονται στους βιομηχανικοί ομίλους δραστηριοποιούνται κυρίως γύρω από το βασικό αντικείμενο του ομίλου τους. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι δεν υπάρχουν και όμιλοι που

περιλαμβάνουν και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, οι οποίες με την λειτουργία τους βοηθούν στην εν γένει λειτουργία του ομίλου. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι ένας όμιλος μεταλλοβιομηχανίας ο οποίος μπορεί να περιλαμβάνει επιχειρήσεις παραγωγής χάλυβα, χαλκού, καλωδίων αλουμινίων, και σωλήνων. Ταυτόχρονα στον ίδιο όμιλο μπορεί να ανήκει και μια εταιρεία που δραστηριοποιείται στις ασφάλειες, η οποία να καλύπτει ασφαλιστικά όλες τις δραστηριότητες του ομίλου αλλά και μια μεταφορική εταιρεία που να διακινεί τα προϊόντα του ομίλου και μια εμπορική εταιρεία που να ασχολείται με την αγορά των πρώτων υλών και την πώληση των προϊόντων του ομίλου.

Εκτός όμως από την δημιουργία ενός ομίλου για επιχειρηματικούς σκοπούς, όμιλοι δημιουργούνται και για χρηματοοικονομικούς σκοπούς. Σε αυτή την περίπτωση μια επιχείρηση αποκτά συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, με απώτερο σκοπό μια επικερδή μακροπρόθεσμη επένδυση των κεφαλαίων της. Η General Electric για παράδειγμα το 1986 εξαγόρασε ένα από τα μεγαλύτερα τηλεοπτικά δίκτυα των ΗΠΑ, το NBC.

Οι χρηματοοικονομικοί όμιλοι πολλές φορές μετατρέπουν το κύριο αντικείμενο στο οποίο δραστηριοποιούνται όταν αγοράζοντας μια μεγάλη εταιρεία για παράδειγμα, επικεντρώνουν τις δραστηριότητες τους στο αντικείμενο της καινούργιας εταιρείας και σταδιακά ασχολούνται αποκλειστικά με αυτό.

Οι οικονομικές πράξεις που πραγματοποιούνται καθημερινά από τις εταιρείες του ομίλου, είναι είτε μεταξύ τους, είτε με τρίτους που δεν ανήκουν στον όμιλο.

Οι πράξεις που γίνονται μεταξύ των εταιρειών του ομίλου, επηρεάζουν τους ισολογισμούς και τους λογαριασμούς χρήσεως των εταιρειών αυτών. Αυτό

έχει σαν αποτέλεσμα να μην παρουσιάζουν την σωστή χρηματοοικονομική θέση των επιχειρήσεων, οι απλές μεμονωμένες δημοσιεύσεις των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων τους.

Για να μπορεί να διορθωθεί αυτή η λάθος πληροφόρηση, τα κράτη συνήθως νομοθετούν διατάξεις που δίνουν την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συντάσσουν ενιαίες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, οι οποίες να αντιμετωπίζουν όλες τις εταιρείες του, σαν μία και μόνη επιχείρηση. Ο τρόπος σύνταξης τέτοιων καταστάσεων γίνεται με ενοποίηση των επιμέρους ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που περιλαμβάνονται στον όμιλο. Περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσεως, την κατάσταση των ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ονομάζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν σαν βασική αρχή κατά την σύνταξη τους, την απαλοιφή των οικονομικών πράξεων και συναλλαγών που γίνονται μεταξύ των εταιρειών του ομίλου και έτσι παρουσιάζεται η πραγματική περιουσία του ομίλου αλλά και τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τις συναλλαγές του ομίλου με τρίτους εκτός αυτού.

Πριν από το 1990, μια χρηματιστηριακή επιχείρηση στο τέλος της χρήσης εξέδιδε δύο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς δύο θυγατρικές της επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα το ζημιολόγο αποτέλεσμα της χρήσης να μετατρέπεται σε κερδοφόρο, οι μέτοχοι να λαμβάνουν μέρισμα και η τιμή της μετοχής στο χρηματιστήριο να παραμένει σε ικανοποιητικό επίπεδο

Από την 1.7.1990 όμως εφαρμόστηκε ο θεσμός της κατάρτισης και δημοσίευσης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Έτσι ο ενοποιημένος ισολογισμός δείχνει το πραγματικό αποτέλεσμα του ομίλου.

1.2 Σύντομη ιστορική αναδρομή

Ο εικοστός αιώνας χαρακτηρίζεται από την ταχύτατη τεχνολογική ανάπτυξη, τις κοινωνικές αλλαγές αλλά και την αυξανόμενη πολυπλοκότητα στην οργάνωση των επιχειρήσεων. Στις μέρες μας η τάση της αγοράς προσανατολίζεται προς την δημιουργία ομίλων εταιρειών, με την μητρική εταιρεία να ασκεί τον έλεγχο στις θυγατρικές της μέσω των δικαιωμάτων ψήφου που διαθέτει. Μέχρι την δεκαετία του 1920, οι μητρικές εταιρείες είχαν την πλήρη ιδιοκτησία των θυγατρικών τους αλλά από τότε άρχισαν σιγά σιγά να περιορίζονται στο πλειοψηφικό πακέτο μετοχών.

Οι πληροφορίες που παίρνουμε μέχρι τα τέλη της δεκαετίας του 1940 από τις οικονομικές καταστάσεις των μητρικών εταιρειών των ομίλων επιχειρήσεων δεν είναι ιδιαίτερα σημαντικές, γιατί δεν δίνονται πληροφορίες σχετικά με το σύνολο των παγίων και των υποχρεώσεων που αφορούσε τον όμιλο, ούτε λεπτομέρειες σχετικά με την αποδοτικότητα των θυγατρικών.

Η πρώτη φορά που δημιουργήθηκε ένας όμιλος εταιρειών στις ΗΠΑ, ήταν το 1832, αλλά η δημοσίευση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων έγινε την δεκαετία του 1890. Το 1900 η εταιρεία US Steel να είναι αυτή που έθεσε τις προδιαγραφές κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, παραθέτοντας αθροιστικά το ενεργητικό και τις υποχρεώσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της. Ταυτόχρονα από την ίδια εταιρεία παρουσιάστηκαν για πρώτη φορά εκτός από τα μερίσματα που έλαβε η εταιρεία από τις θυγατρικές της και τα κέρδη των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, το 1910 συναντάμε την Pearson & Knowles Coal and Iron, να είναι το πρώτο παράδειγμα εταιρείας με ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στην έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας

Nobel Industries το 1922, ενσωματώθηκε μια συνοπτική κατάσταση του ενεργητικού και των υποχρεώσεων του ομίλου. Παρότι ο Sir Gilbert Garnsey δημοσίευσε στο Ηνωμένο Βασίλειο το 1923 το πρώτο βιβλίο για ενοποιημένους ισολογισμούς, η διάδοση τους έγινε με σχετικά αργούς ρυθμούς, κυρίως εξαιτίας της συντηρητικότητας που διακατείχε το λογιστικό επάγγελμα αλλά και της έλλειψης εξειδίκευσης στο θέμα αυτό. Η εμπορική νομοθεσία της χώρας ταυτόχρονα, αντιμετώπιζε τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σαν συμπληρωματικές των οικονομικών καταστάσεων των μητρικών εταιρειών. Μετά το 1939 ζητήθηκαν από το Χρηματιστήριο του Λονδίνου, καταστάσεις ενοποιημένων ισολογισμών και καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης για τους μετόχους, από τις διοικήσεις των ομίλων που ήθελαν να εισαχθούν σε αυτό.

Η υποχρεωτική σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων, θεσμοθετήθηκε το 1938 στην πολιτεία της Βικτώρια στην Αυστραλία και το 1947 στο Ηνωμένο Βασίλειο. Μέχρι τότε υπήρχε μια ποικιλομορφία στην μορφή των οικονομικών καταστάσεων των ομίλων εταιρειών, για να φτάσουμε στο 1978 και την έκδοση του λογιστικού προτύπου SSAP 14 και να οριστικοποιηθεί η μορφή της ενοποίησης των λογαριασμών για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ομίλων εταιρειών.

Αν για το Ηνωμένο Βασίλειο οι ρυθμοί ήταν σχετικά αργοί, για την υπόλοιπη Ευρώπη οι εξελίξεις ήταν ακόμη βραδύτερες. Μέχρι το 1965 καμία γερμανική εταιρεία δεν είχε υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων ισολογισμών και μέχρι το 1967 ενοποιημένους ισολογισμούς δημοσίευσαν μόνο 22 γαλλικές εταιρείες. Για πρώτη φορά νομοθετήθηκαν οι γενικές γραμμές για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ομίλων εταιρειών, τόσο για τις ποσοτικές μεθόδους σύνταξης τους όσο και για το περιεχόμενο τους, από την

7^η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, που καθόρισε και την ενσωμάτωση τους στους εθνικούς νόμους των κρατών – μελών.

Η κατοχή πλειοψηφικών πακέτων μετοχών των θυγατρικών εταιρειών, την δεκαετία του 1930, ήταν ιδιαίτερα διαδεδομένη πρακτική και η λογιστική για τα δικαιώματα της μειοψηφίας αποτελούσε ένα πολυσυζητημένο θέμα. Το μέγεθος των ομίλων αυξανόταν, μέχρι το 1947, μέσω της απόκτησης εταιρειών, στις οποίες μπορούσε να ασκηθεί σημαντική επιρροή και όχι απόλυτος έλεγχος. Το 1971, η λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων περιπτώσεων στο Ηνωμένο Βασίλειο έγινε μέσω της έκδοσης του πρώτου λογιστικού προτύπου, το οποίο πρόκρινε τη μέθοδο της Αξίας των Ιδίων Κεφαλαίων. Με βάση αυτή την μέθοδο έγινε μια προσπάθεια προσέγγισης της παρουσίασης του κόστους της επένδυσης στις θυγατρικές εταιρείες, και του άλλου άκρου που είναι η ενοποίηση των λογιστικών καταστάσεων, προσπάθεια που είχε γίνει και το 1920, αλλά δεν είχε τύχει ευρείας αποδοχής.

Θα πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι υπάρχουν και ορισμένοι που υποστηρίζουν ότι οι αλλαγές που έγιναν στο επιχειρησιακό περιβάλλον, δεν συμβάδιζαν με τους λογιστικούς τρόπους αντιμετώπισης του θέματος της λογιστικής των ομίλων εταιρειών και έτσι οδηγούμαστε σε ανακυκλώσεις γνώμων που προέρχονται από διαμάχες που ξεκίνησαν από το 1920.

1.3 Η προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας προς την αντίστοιχη Ευρωπαϊκή.

Η Ελληνική Νομοθεσία προσαρμόστηκε στην 7^η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης με το Π.Δ. 498/1987, το οποίο με τα άρθρα 90 έως 103 του Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών, πρόσθεσε ένα νέο κεφάλαιο περί «Ενοποιημένων Λογαριασμών ή Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων». Από την 1.7.1990 οι επικεφαλείς των ομίλων μητρικών

επιχειρήσεων, με βάση τον πιο πάνω νόμο, υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και από τις τράπεζες προστέθηκε με το άρθρο 130 που προστέθηκε στον Ν. 2190/1920, με το Π.Δ. 367/1994.

Πριν την έκδοση των πιο πάνω Π.Δ., ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονταν μόνο από ορισμένους ομίλους επιχειρήσεων, οι οποίοι τους δημοσίευαν προαιρετικά και βασίζονταν στα λογιστικά πρότυπα των διεθνών ελεγκτικών εταιρειών.

Όλα άλλαξαν από την 1.7.1990 που οι μητρικές επιχειρήσεις που είναι επικεφαλές ομίλων επιχειρήσεων, υποχρεώθηκαν να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και από 1.1.2005 οι επικεφαλές των ομίλων επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεώθηκαν από το άρθρο 13 του Ν.3229/2004 να δημοσιεύουν ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες πρέπει να έχουν συνταχθεί βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

1.4 Έννοιες ομίλου επιχειρήσεων, μητρικής, θυγατρικής και συγγενούς επιχείρησης

Με τον όρο «όμιλος επιχειρήσεων» χαρακτηρίζεται ένα σύνολο από αυτοτελείς οικονομικές επιχειρήσεις, που δημιουργούν έναν ενιαίο οικονομικό οργανισμό και μία από αυτές, που είναι η μητρική ελέγχει τις υπόλοιπες που είναι οι θυγατρικές και οι υποθυγατρικές της. Όμιλος επιχειρήσεων είναι ακόμη και όταν υπάρχουν μόνο δύο επιχειρήσεις που η μία όμως ελέγχει την άλλη.

Η εταιρεία που ελέγχει τον όμιλο, έχει την δύναμη να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές των υπόλοιπων επιχειρήσεων του ομίλου, αποσκοπώντας να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητες τους. Όμως ο όμιλος επιχειρήσεων δεν έχει νομική προσωπικότητα, όπως έχουν όλες οι επιχειρήσεις που τον αποτελούν, τόσο η μητρική όσο και οι θυγατρικές και έτσι αυτές μπορούν να διατηρούν την αυτοτελή νομική προσωπικότητα τους.

Επίσης ο όμιλος, παρότι έχει τα χαρακτηριστικά μιας ενιαίας οικονομικής μονάδας, δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, διότι αυτό γίνεται για κάθε μια ξεχωριστά από τις εταιρείες – μέλη του.

Όπως προαναφέρθηκε, ο όμιλος επιχειρήσεων αποτελείται από την μητρική εταιρεία και από μία ή περισσότερες θυγατρικές και υποθυγατρικές εταιρείες.

Μητρική εταιρεία

Η μητρική εταιρεία ονομάζεται και επικεφαλής ή κορυφαία ή ιθύνουσα του ομίλου και είναι αυτή που ελέγχει τις υπόλοιπες του ομίλου. Οι τρόποι που ελέγχει τις θυγατρικές της μια μητρική είναι :

- α) κατέχοντας την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των θυγατρικών
- β) ασκώντας κυριαρχική επιρροή στις υπόλοιπες επιχειρήσεις.

Η μητρική εταιρεία διακρίνεται σε Holding και σε Parent Company.

Holding είναι η εταιρεία που η κύρια δραστηριότητα της είναι η κατοχή και η διαχείριση άλλων επιχειρήσεων, χωρίς να έχει η ίδια άμεσα κάποια παραγωγική δραστηριότητα. Οι εταιρείες αυτές δεν έχουν συνήθως κύκλο εργασιών ούτε μικτά κέρδη και ο ισολογισμός τους εμφανίζει υψηλό ποσοστό συμμετοχών, σε σύγκριση με το ενεργητικό τους. Ο όρος βέβαια Holding

είναι οικονομικός και έτσι δεν εκφράζει κάποια νομική μορφή εταιρείας όπως η ανώνυμη ή η ετερόρρυθμη οπότε και δεν υπόκειται σε συγκεκριμένες φορολογικές ρυθμίσεις. Το Χρηματιστήριο Αθηνών έχει ορίσει συγκεκριμένα κριτήρια για τις εταιρείες που εισάγονται σε αυτό με το χαρακτηρισμό ως εταιρείες Holding.

Parent Company είναι η εταιρεία που εκτός από τον έλεγχο που ασκεί σε άλλες επιχειρήσεις, έχει και η ίδια κάποια εμπορική δραστηριότητα που είναι παρεμφερείς με τις άλλες επιχειρήσεις.

Θυγατρικές επιχειρήσεις

Είναι όλες οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στον έλεγχο της μητρικής επιχείρησης, με τους τρόπους που αυτό καθορίζεται από τους νόμους του κράτους.

Υποθυγατρικές επιχειρήσεις

Οι θυγατρικές επιχειρήσεις μπορούν και αυτές με την σειρά τους να έχουν κάποιες θυγατρικές τους οι οποίες είναι οι υποθυγατρικές ή έμμεσα θυγατρικές, της μητρικής.

Συγγενής επιχείρηση

Είναι η εταιρεία στην οποία η μητρική ή η θυγατρική, ακόμη και χωρίς να έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου σε αυτή, έχει το δικαίωμα της άσκησης «ουσιώδους επιρροής». Ο νόμος ορίζει ότι «ουσιώδης επιρροή» τεκμαίρεται από μια επιχείρηση σε μία άλλη, όταν η παραπάνω συμμετοχή είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων της άλλης επιχείρησης.

Έτσι η επιχείρηση στην οποία η μητρική ή η θυγατρική έχει συμμετοχή σε από 20% έως 50%, ποσοστό που δεν τους δίνει το δικαίωμα να εκλέγουν διοίκηση, ονομάζεται συγγενική.

1.5 Χαρακτηρισμός συμμετοχής ως θυγατρική ή συγγενούς

Οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού μια εταιρείας ως θυγατρική ή συγγενής, είναι ένα ερώτημα που έχει τεθεί πολλές φορές και το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης απάντησε ως εξής :

« Ο προσδιορισμός της σχέσης μιας εταιρείας με την εισηγμένη, αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα των διοικήσεων των δύο επιχειρήσεων, η οποία κρίνεται από τους ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Σύμφωνα με τα κριτήρια που έχουν διαπιστωθεί, καθορίζονται τριών ειδών σχέσεις :

- Σχέση Μητρικής θυγατρικής εφόσον η Μητρική έχει την ικανότητα να ασκεί έλεγχο στην Θυγατρική (Ολική Ενοποίηση)
- Σχέση Επενδυτή-Συγγενούς εφόσον ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή στη Συγγενή (Μέθοδος Καθαρής Θέσης)
- Σχέση Κοινοπρακτούντος -Κοινοπραξίας εφόσον ο κοινοπρακτών ασκεί έλεγχο από κοινού με άλλους κοινοπρακτούντες (Μέθοδος Αναλογικής ενοποίησης)

Σε όλες τις περιπτώσεις απαιτείται η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης από την επιχείρηση, είτε για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση της Μητρικής-Θυγατρικής, είτε για την παροχή στοιχείων στην εισηγμένη επιχείρηση.

1.6 Διάκριση των ομίλων

Ο διαχωρισμός των ομίλων γίνεται σε κάθετους και οριζόντιους ομίλους.

A) Κάθετος όμιλος

Αυτού του τύπου ο όμιλος περιέχει τις εταιρείες που η μητρική κατέχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής ή έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή στην θυγατρική επιχείρηση.

Οι εταιρείες που συνιστούν κάθετο όμιλο είναι συνδεδεμένες και ο ενοποιημένος ισολογισμός του ομίλου συμπεριλαμβάνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αυτών των εταιρειών, απαλλαγμένες από τις μεταξύ τους ενδοεταιρικές συναλλαγές.

Η τυχόν ύπαρξη στον όμιλο και συγγενούς εταιρείας εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου και αποτιμάται με την μέθοδο της καθαρής θέσης.

B) Οριζόντιος όμιλος

Στον όμιλο αυτό η μητρική εταιρεία δεν κατέχει μετοχές ή εταιρικά μερίδια των θυγατρικών της αλλά συνδέεται με αυτές με ενιαία διεύθυνση με σύμβαση που έχει συναφθεί με την μητρική ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους ή τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της μητρικής και των θυγατρικών αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα.

1.7 Δημιουργία ομίλων

Η δημιουργία των ομίλων γίνεται από μια επιχείρηση, που θεωρείται η μητρική με δύο τρόπους : α) με την ίδρυση νέων θυγατρικών επιχειρήσεων

β) με την αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων άλλων επιχειρήσεων, τις οποίες μετά την αγορά τις καθιστά θυγατρικές της.

α) Ίδρυση θυγατρικών

Η δημιουργία ενός ομίλου επιχειρήσεων με την ίδρυση θυγατρικών, γίνεται την χρονική στιγμή που η μητρική επιχείρηση ιδρύει μια νέα επιχείρηση και στο κεφάλαιο της συμμετέχει με ποσοστό μεγαλύτερο από το 50%. Η συναλλαγή που γίνεται από την συμμετοχή της μητρικής στα κεφάλαια της θυγατρικής είναι ενδοεταιρική και στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου που δημιουργήθηκε, η ενδοεταιρική αυτή συναλλαγή πρέπει να ακυρωθεί. Η ακύρωση όμως αυτή δεν δημιουργεί διαφορά ενοποίησης γιατί η αξία κτίσης της συμμετοχής σε τέτοιες περιπτώσεις συμπίπτει απόλυτα με τα κεφάλαια της θυγατρικής που ακυρώνονται.

β) Αγορά μετοχών ή εταιρικών μεριδίων θυγατρικών επιχειρήσεων

Η δημιουργία ομίλου με αυτό τον τρόπο, γίνεται την χρονική στιγμή που μια επιχείρηση αγοράζει από μια άλλη επιχείρηση ποσοστό μεγαλύτερο του 50% από τις μετοχές της ή από τα εταιρικά της μερίδια και η εταιρεία που αποκτά το πλειοψηφικό ποσοστό είναι η μητρική.

Όπως και στην περίπτωση της δημιουργίας ομίλου με την ίδρυση θυγατρικής, έτσι και σε αυτή την περίπτωση υπάρχει ενδοεταιρική συναλλαγή. Και εδώ στην σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, η ακύρωση της ενδοεταιρικής αυτής συναλλαγής είναι επιβεβλημένη. Επειδή όμως η αξία κτίσης της συμμετοχής έχει θετική ή αρνητική διαφορά με τα κεφάλαια της θυγατρικής που ακυρώνονται, δημιουργείται διαφορά ενοποίησης από την ακύρωση αυτή.

1.8 Ποιες επιχειρήσεις ενοποιούνται

Η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές επιχειρήσεις της αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση όταν, είτε η μητρική επιχείρηση, είτε μία ή περισσότερες θυγατρικές της επιχειρήσεις έχουν την εταιρική μορφή της:

- Ø Α.Ε.
- Ø Ε.Π.Ε
- Ø Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία
- Ø Ομόρρυθμη εταιρεία ή της Ετερόρρυθμης εταιρείας, στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε., ΕΠ.Ε., Ε.Ε., κατά μετοχές ή εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους-μέλους της Ε.Ε. αλλά έχουν νομικό τύπο ανάλογο με των εταιρειών που προαναφέρθηκαν.
- Ø Ομόρρυθμη εταιρεία ή της Ετερόρρυθμης εταιρείας, των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Ο.Ε. ή Ε.Ε., των οποίων οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε, Ε.Π.Ε ή Ε.Ε. κατά μετοχές.

Στις υποκείμενες για ενοποίηση επιχειρήσεις δεν συμπεριλαμβάνονται οι επιχειρήσεις που επιτρέπεται ή επιβάλλεται να εξαιρεθούν από την ενοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 97,98,99 του Ν.2190/1920, δηλαδή:

- Ø Θυγατρικές ή υποθυγατρικές με επουσιώδες για την ενοποίηση ενδιαφέρον
- Ø Θυγατρικές ή υποθυγατρικές με πολύ διαφορετικές

δραστηριότητες από τις υπόλοιπες ενοποιούμενες επιχειρήσεις.

- Ø Μητρική που δεν ασκεί οποιαδήποτε εμπορική ή βιομηχανική δραστηριότητα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.1 Εισαγωγή

Με την λογιστική των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, επιδιώκεται η ορθή ενοποίηση των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ενοποίηση, σύμφωνα και με τις διατάξεις των άρθρων 90 έως 109 του Ν.2190/1920.

Στο άρθρο 90, παρ. 2 του Ν.2190/1920 ορίζεται ότι ενοποίηση είναι η κατάρτιση:

- α) ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και
- β) Ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης.

Επίσης στο άρθρο 100, παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν :

- α) τον ενοποιημένο ισολογισμό
- β) τον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως
- γ) τον ενοποιημένο πίνακα κίνησης ιδίων κεφαλαίων
- δ) την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών και
- ε) το ενοποιημένο προσάρτημα.

Μπορεί επίσης να γίνει προαιρετικά και κατάρτιση ενοποιημένης διάθεσης κερδών.

Ως επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση θεωρούνται, με βάση το άρθρο 90, παρ. 2 του Ν. 2190/1920, η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών της, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων.

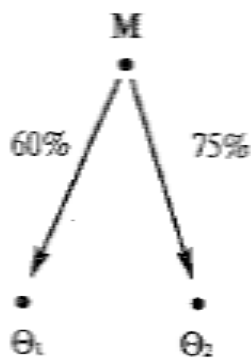
Ως εξαρτημένες ή συνδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται τουλάχιστον δύο επιχειρήσεις που ή μία εξ αυτών κατέχει ποσοστό μεγαλύτερο από το 50% είτε από το κεφάλαιο είτε από τα δικαιώματα ψήφου της άλλης, έχει δηλαδή την πλειοψηφία. Αυτή που έχει την πλειοψηφία ονομάζεται μητρική ή αλλιώς κυρίαρχος ή ιθύνουσα ή επικεφαλής και ή άλλη είναι η θυγατρική της.

Όπως έχει προαναφερθεί, όταν υπάρχει μια επιχείρηση που διοικεί μια άλλη δημιουργείται ένας όμιλος και η απλούστερη μορφή ενός ομίλου είναι αυτή του κάθετου ομίλου όπου μία μητρική επιχείρηση ελέγχει άμεσα μι αή περισσότερες άλλες θυγατρικές επιχειρήσεις.

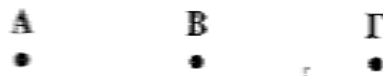
Επίσης, δύο επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεμένες και στην περίπτωση που η μητρική επιχείρηση έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας θυγατρικής και η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης.

Μια ακόμη περίπτωση συνδεμένων επιχειρήσεων είναι αυτή που η μητρική έχει την εξουσία να ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στη θυγατρική χωρίς να παίζει ρόλο το ποσοστό του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής, που είναι υπό την κατοχή της μητρικής. Τέλος, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Ν. 3487/2006, άρθρο 2, παρ. 1, υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς μία θυγατρική, όταν η θυγατρική αυτή επιχείρηση υπάγεται στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχείρησης.

Ο οριζόντιος όμιλος είναι μια άλλη μορφή συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όπου στη μορφή αυτή ομίλου οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση μετά από σύμβαση που έχει συναφθεί μεταξύ των επιχειρήσεων ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους και τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα των επιχειρήσεων αυτών αποτελούνται από τα ίδια άτομα στην πλειοψηφία τους.



Κάθετος όμιλος



Έχουν κοινή διεύθυνση ή η πλειοψηφία των μελών της διοικήσεως αποτελείται από τα ίδια πρόσωπα.

Οριζόντιος όμιλος

Μόλις τελειώσει η σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αρχίζει ή λογιστική των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Αυτό που γίνεται δηλαδή είναι αφού καταχωρηθεί στο θεωρημένο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού η τελευταία εγγραφή της χρήσης που κλείνει, δηλαδή η εγγραφή διάθεσης των κερδών, η επιχείρηση κάνει την αριθμητική συμφωνία των αθροισμάτων του ημερολογίου εγγραφών ισολογισμού με τα αντίστοιχα του γενικού καθολικού και στην συνέχεια συντάσσει: α) τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που αποτελούνται από το ισολογισμό, τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το προσάρτημα και το λογαριασμό εκμετάλλευσης, και β) την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου.

Με αυτό τον τρόπο ολοκληρώνεται η κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και ξεκινά η διαδικασία σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για την μπορεί ένας όμιλος να καταρτίσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει τόσο η μητρική επιχείρηση όσο και οι θυγατρική της να τηρεί τα κάτωθι αθεώρητα λογιστικά βιβλία :

- Ημερολόγιο ενοποίησης ή ημερολόγιο εγγράφων αναμόρφωσης λόγω ενοποίησης
- Γενικό καθολικό ενοποίησης

Τα μέρη από τα οποία αποτελείται η λογιστική των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι :

- Άνοιγμα των βιβλίων ενοποίησης
- Εγγραφές αναμόρφωσης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ώστε να καταστούν κατάλληλες για ενοποίηση
- Ολική ενοποίηση στοιχείων ενεργητικού, παθητικού, εσόδων και εξόδων των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

2.2 Άνοιγμα βιβλίων ενοποίησης

Κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί τα δεδομένα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων για την εγγραφή ανοίγματος των λογιστικών βιβλίων ενοποίησης.

Στο πιο κάτω παράδειγμα υπάρχει ένας όμιλος από δύο επιχειρήσεις που η μητρική Μ και η θυγατρική της Θ, έχουν συνοπτικά τις εξής ετήσιες οικονομικές καταστάσεις :

		Μ		Θ		
Ε	Ισολογισμός	Π	Ε	Ισολογισμός	Π	
Συμμετοχές	100	Κεφάλαιο	200	Ενεργητικά	Κεφάλαιο	150
Λοιπά				στοιχεία		
ενεργητικά	400	Υποχρεώσεις	300		Υποχρεώσεις	250
	<u>500</u>		<u>500</u>			400
	<u><u>500</u></u>		<u><u>500</u></u>			<u><u>400</u></u>

Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσεως Μ	
Πωλήσεις	3.000
Κόστος	<u>(2.500)</u>
Μικτό κέρδος	500
Έξοδα διοικήσεως	<u>(250)</u>
Έξοδα διαθέσεως	<u>(150)</u>
	100
Ανόργανα έσοδα	<u>50</u>
Κέρδος χρήσεως	<u><u>150</u></u>

Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσεως Θ	
Πωλήσεις	2.500
Κόστος	<u>(2.100)</u>
Μικτό κέρδος	400
Έξοδα διοικήσεως	<u>(100)</u>
Έξοδα διαθέσεως	<u>(50)</u>
	250
Ανόργανα έξοδα	<u>(50)</u>
Κέρδος χρήσεως	<u><u>200</u></u>

Οι εγγραφές ανοίγματος των λογιστικών βιβλίων ενοποίησης είναι οι ακόλουθες :

Ημερολόγιο ενοποίησης

Λογαριασμοί	Μ	
	Χρέωση	Πίστωση
Συμμετοχές	100	
Λοιπά ενεργητικά	400	
Κεφάλαιο		200
Υποχρεώσεις		300
	<u>500</u>	<u>500</u>

Αιτιολογία: Ισολογισμός 31.12.2000

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις		3.000
Κόστος	2.500	
Έξοδα διοικήσεως	250	
Έξοδα διαθέσεως	150	
Ανόργανα έσοδα		50
Κέρδος χρήσεως	150	
	<u>3.050</u>	<u>3.050</u>

Αιτιολογία: Δοκίμιο 31.12.2000

Ημερολόγιο ενοποίησης

Λογαριασμοί	Θ	
	Χρέωση	Πίστωση
Ενεργητικά στοιχεία	400	
Κεφάλαιο		150
Υποχρεώσεις		250
	<u>400</u>	<u>400</u>

Αιτιολογία: Ισολογισμός 31.12.2000

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Πωλήσεις		2.500
Κόστος	2.100	
Έξοδα διοικήσεως	100	
Έξοδα διαθέσεως	50	
Ανόργανα έξοδα	50	
Κέρδος χρήσεως	200	
	<u>2.500</u>	<u>2.500</u>

Στη συνέχεια ενημερώνονται τα αντίστοιχα γενικά καθολικά ενοποίησης που τηρεί η κάθε επιχείρηση.

<u>Λογαριασμοί</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>	<u>Λογαριασμοί</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Κέρδος προς διάθεση		80	Κέρδος προς διάθεση	100	
Φόρος εισοδήτος ⁽⁹⁾	50		Φόρος εισοδήτος ⁽⁹⁾	70	
Λοιποί φόροι ⁽¹⁾	10		Διαφορές φορολογικού ελέγχου ⁽¹⁾	30	
Αμοιβές Δ.Σ. ⁽²⁾	10		Κέρδος χρήσεως		200
Κέρδος χρήσεως		150			200
		<u>150</u>		<u>200</u>	<u>200</u>
		<u>150</u>		<u>200</u>	<u>200</u>

Αιτιολογία: Λογισμός κερδών προς διάθεση χρήσεως 2000

Αιτιολογία: Λογισμός κερδών προς διάθεση χρήσεως 2000

Πρέπει να υπάρχει ίδια γραμμογράφηση του ημερολογίου ενοποίησης και του γενικού καθολικού ενοποίησης με την αντίστοιχη των λογιστικών βιβλίων που χρησιμοποιήθηκαν από τις επιχειρήσεις κατά την διάρκεια της χρήσης.

2.3 Εγγραφές αναμόρφωσης λόγω ενοποίησης

Για να μπορούν να είναι κατάλληλα για ενοποίηση, τα στοιχεία των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να αναμορφώνονται και για το λόγο αυτό συντάσσονται ορισμένες λογιστικές εγγραφές ενοποίησης. Οι εγγραφές αυτές καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία ενοποίησης, το ημερολόγιο και το καθολικό δηλαδή, και κατατάσσονται στις πιο κάτω κατηγορίες :

1. Απάλειψη ενδοεταιρικών συναλλαγών
2. Διαχωρισμός των ίδιων κεφαλαίων στην μητρική στα ανήκοντα στον όμιλο και στα ανήκοντα σε τρίτους
3. Ομοιομορφοποίηση των μεθόδων απογραφής
4. Λογίζεται ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι που είναι πιθανόν ότι θα προκύψουν στο άμεσο μέλλον για μια από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις
5. Αντιλογισμός των προσθέτων αποσβέσεων και των προβλέψεων που συνιστούν φορολογικά κίνητρα.

6. Αποτίμηση συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις
7. Διόρθωση ορισμένων στοιχείων των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων
8. Καταχώρηση των εγγραφών ενοποίησης προηγούμενων χρήσεων

2.4 Πλήρης ή ολική ενοποίηση

Μετά την αναμόρφωση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων , για να είναι κατάλληλες για ενοποίηση, γίνεται άθροισμα όλων των ομοειδών κονδυλίων των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης και των ενοποιημένων θυγατρικών της, δηλαδή των ομοειδών στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού, των εσόδων και των εξόδων και το σύνολο του αθροίσματος αυτού εμφανίζεται στους οικείους τίτλους λογαριασμών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, σαν να αποτελείται σαν μία ενιαία οικονομική μονάδα και η μητρική επιχείρηση και οι θυγατρικές της.

Όπως ορίζεται από τα άρθρα 100 έως 105 του Ν.2190/1920, η πλήρης ενοποίηση πρέπει να ακολουθεί τους εξής κανόνες :

1. Την πλήρη, γραμμή προς γραμμή και ολική ενοποίηση, σύμφωνα με τον αρχή της ολικής ενοποίησης του άρθρου 102 του Ν. 2190/1920
2. Τον διαχωρισμό των ενοποιημένων κεφαλαίων και αποτελεσμάτων, σε αυτά που ανήκουν στην μητρική και σε αυτά που ανήκουν σε τρίτους εκτός ομίλου.

2.5 Περί του λογαριασμού 48.90 «ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων»

Το πρώτο εδάφιο, της παρ. 3, του άρθρου 104 του Ν.2190/1920, ορίζει ότι μία από τις βασικές αρχές της ενοποίησης, είναι ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζουν την περιουσιακή διάρθρωση,

ενεργητικό και παθητικό δηλαδή, την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σαν να πρόκειται για μία μόνο επιχείρηση.

Η θεώρηση αυτής της βασικής αρχής έχει σαν αποτέλεσμα, οι δοσοληψίες που γίνονται μεταξύ των επιχειρήσεων του ομίλου των ενοποιημένων επιχειρήσεων, αν είναι ίδιες με τις δοσοληψίες μεταξύ κεντρικού και υποκαταστημάτων μιας οικονομικής μονάδας, που παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. : 48 «λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα».

Έτσι οι δοσοληψίες μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν ενοποιηθεί μπορούν να παρακολουθούνται στους εξής λογαριασμούς :

Κωδικός Λογαριασμός

48.90 Ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

48.91 Ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ συγγενών επιχειρήσεων

Πρέπει να σημειωθεί όμως για τους πιο πάνω λογαριασμούς ότι, πρώτον τηρούνται μόνο κατά την ενοποίηση από όλες τις ενοποιημένες επιχειρήσεις, εφόσον έχουν μεταξύ τους ενδοεταιρικές συναλλαγές και δεύτερον ότι δεν εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό και συμψηφίζονται αμοιβαία τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών που αφορούν δοσοληψίες και συναλλαγές μεταξύ των ενοποιημένων επιχειρήσεων, κατά την ενσωμάτωση των ισολογισμών των επιμέρους επιχειρήσεων στον ενοποιημένο ισολογισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

3.1 Υποκείμενες σε ενοποίηση επιχειρήσεις (Σύμφωνα με το Ν.2190/1920)

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 90 του Ν.2190/1920 που ορίζει ότι «κάθε επιχείρηση που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο αν είναι μητρική, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση α΄ της παρ. 5 του άρθρου 42^ε, υποχρεούται να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις) και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης», η μητρική επιχείρηση υποχρεούται να καταρτίσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Από τα πιο πάνω γίνεται σαφές ότι οι επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα και επομένως διέπονται από το Ελληνικό δίκαιο, αν είναι οι μητρικές, δηλαδή οι επικεφαλής ενός ομίλου υποχρεούνται να καταρτίζουν :

α) ενοποιημένο ισολογισμό με ενοποιημένο ισολογισμό, ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης, ενοποιημένο πρόσωπο, ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών και ενοποιημένο πίνακα κίνησης ιδίων κεφαλαίων και β) ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης.

Οι επιχειρήσεις που είναι υποκείμενες σε ενοποίηση είναι η μητρική, οι θυγατρικές της αλλά και οι θυγατρικές των θυγατρικών της, ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών που λειτουργούν με την μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της Ε.Π.Ε., της ετερόρρυθμης εταιρείας κατά μετοχές και της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι : α) ανώνυμες εταιρείες β) Ε.Π.Ε. γ) ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες και δ) ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες στις οποίες οι

απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε. και ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

Αν η μητρική επιχείρηση έχει την έδρα της στην Ελλάδα και ο όμιλος των υποκείμενων σε ενοποίηση επιχειρήσεων υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα αριθμητικά όρια του άρθρου 92 του Ν. 2190/1920, συντρέχουν οι δύο απαραίτητες προϋποθέσεις ώστε η μητρική επιχείρηση να υποχρεούται την τρίτη χρήση να καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Αλλά και στην περίπτωση που οι μετοχές της μητρικής επιχείρησης είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, ανεξάρτητα αν τα αριθμητικά στοιχεία των προς ενοποίηση επιχειρήσεων υπερβαίνουν ή όχι τα αριθμητικά όρια του πιο πάνω άρθρου, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να συντάξει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

3.2 Επιχειρήσεις απαλλασσόμενες από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Μητρικές ανώνυμες εταιρείες αμοιβαίων κεφαλαίων και επενδύσεων χαρτοφυλακίου (υπό ορισμένες προϋποθέσεις οι μητρικές ανώνυμες εταιρείες αμοιβαίων κεφαλαίων και επενδύσεων χαρτοφυλακίου απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

3.3 Απαλλασσόμενες από την ενοποίηση επιχειρήσεις λόγω μεγέθους του συνόλου του ομίλου

Βασικά όρια ομίλου για την σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση από το Ν. 2919/2001, άρθρο 16 παρ. 3 και 7

3.4 Όρια για την σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Η μητρική επιχείρηση έχει την υποχρέωση να καταρτίσει για πρώτη φορά ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όταν για δύο συνεχόμενες χρήσεις, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιημένων επιχειρήσεων του ομίλου υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια που ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 92 του Ν.2190/1920. Στην τρίτη χρήση, συντάσσει για πρώτη φορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου των επιχειρήσεων, τις οποίες ελέγχουν Ορκωτοί Ελεγκτές.

Η παύση υποχρέωσης σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από την πλευρά της μητρικής επιχείρησης επέρχεται όταν για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των ενοποιημένων επιχειρήσεων δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια που θέτει η παρ. 1 του άρθρου 92 του Ν.2190/1920 και έτσι στην τρίτη χρήση, δεν χρειάζεται να τις συντάξει.

Οι μορφές των επιχειρήσεων που υπόκεινται στην υποχρέωση ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων τους είναι:

- Ανώνυμη Εταιρεία
- Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
- Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία
- Ομόρρυθμη η Ετερόρρυθμη εταιρεία της οποίας όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε ή Ε.Π.Ε. ή Ε.Ε. κατά μετοχές ή Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε ή Ε.Π.Ε. ή Ε.Ε. κατά μετοχές.

Τα αριθμητικά όρια, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 92 του Ν. 2190/1920 είναι τρία :

1. Συνολικό ενεργητικό
2. Καθαρός κύκλος εργασιών
3. Μέσος όρος προσωπικού

Τα πιο πάνω όρια διακρίνονται σε όρια σε ευρώ, που είναι το σύνολο του ενεργητικού και ο κύκλος εργασιών και σε λοιπά όρια που είναι ο μέσος όρος του προσωπικού.

Αριθμητικά όρια (άρθρο 92 κωδ. Ν. 2190/1920) που ισχύουν από 1.1.2002	Μετά την αφαίρεση των ενδοεταιρικών συναλλαγών	Χωρίς την αφαίρεση των ενδοεταιρικών συναλλαγών
Ενεργητικό	€ 3.700.000	€ 4.440.000
Κύκλος εργασιών	€ 7.400.000	€ 8.880.000
Προσωπικό	250 άτομα	250 άτομα

Σύμφωνα με το άρθρο 92 του Ν.2190/1920 το σύνολο του ενεργητικού περιλαμβάνει τα αριθμητικά δεδομένα των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού του υποδείγματος του ισολογισμού του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου.

Στον καθαρό κύκλο εργασιών περιλαμβάνονται τα ποσά των εσόδων που μέσα στα πλαίσια της συνηθισμένης δραστηριότητας της, αποκομίζει μια επιχείρηση από την παροχή υπηρεσιών που προσφέρει ή την πώληση προϊόντων ή και τα δύο. Από αυτά αφαιρούνται οι εκπτώσεις πωλήσεων που χορήγησε η εταιρεία αλλά και οι φόροι και τα τέλη που εισέπραξε υπέρ Δημοσίου και τρίτων. Θα πρέπει εδώ να διευκρινισθεί ότι αν η εταιρική χρήση για την οποία εξετάζεται ο κύκλος εργασιών είναι η πρώτη χρήση της

εταιρείας, και το χρονικό διάστημα που εξετάζεται είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από τους δώδεκα μήνες, θα πρέπει να γίνει αναγωγή σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα του καθαρού κύκλου εργασιών εργασιών της πρώτης αυτής εταιρικής χρήσης, για να μπορεί να διευκρινισθεί αν η συγκεκριμένη εταιρεία υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών που ορίζει ο νόμος.

Ο μέσος όρος προσωπικού προσδιορίζεται με βάση την πιο κάτω κατάσταση, την οποία οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν στο Υπουργείο Εμπορίου στην περίπτωση που δεν ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους και δεν προκύπτει από αυτές ότι το σύνολο του ισολογισμού ή ο καθαρός κύκλος εργασιών, που είναι ένα από τα άλλα δύο κριτήρια υπαγωγής μιας ανώνυμης εταιρείας στον υποχρεωτική έλεγχο των ορκωτών ελεγκτών, υπερβαίνει τα όρια που προβλέπει ο νόμος :

Εταιρική χρήση 2003			
Εργάσιμες ημέρες		Αριθμός ατόμων που απασχολήθηκαν σε κάθε εργάσιμη ημέρα	Ημέρες κανονικής παραγωγικής λειτουργίας της επιχειρήσεως
α/α	Ημερομηνίες		
1	2.1.2003	48	1
2	3.1.2003	48	1
3	4.1.2003	46	1
4	5.1.2003	46	1
...
...
279	30.12.2003	50	1
280	31.12.2003	51	1
Σύνολο		13.160	280

Μέσος όρος προσωπικού: $(13.160:280 =) 47$ άτομα

3.5 Πότε παύει η υποχρέωση για σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Εάν με δεδομένα τα όσα αναφέρθηκαν στις πιο πάνω ενότητες η μητρική επιχείρηση υποχρεούται να συντάξει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 42^α του Ν.2190/1920, που εφαρμόζεται και για τους ενοποιημένους ισολογισμούς, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου, η ίδια αυτή υποχρέωση εξακολουθεί να ισχύει και για την αμέσως επόμενη εταιρική χρήση ακόμη και αν τα αριθμητικά όρια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις δύο αυτές χρήσεις δεν ξεπερνούν τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παραπάνω τρία κριτήρια.

Παράδειγμα :

Από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ενοποιημένων επιχειρήσεων και πριν την απάλειψη των ενδοεταιρικών συναλλαγών προκύπτουν τα εξής στοιχεία :

Επιχειρήσεις Ομίλου	Στοιχεία ετήσιων οικ. καταστάσεων χρήσεως 2002			Στοιχεία ετήσιων οικ. καταστάσεων χρήσεως 2003		
	Ενεργητικό	Κύκλος εργασιών	Προσωπικό	Ενεργητικό	Κύκλος εργασιών	Προσωπικό
Μητρική Μ	1,0 εκατ.	2,5 εκατ.	150 άτομα	0,8 εκατ.	2,0 εκατ.	130 άτομα
Θυγατρική Θ ₁	0,3 εκατ.	0,2 εκατ.	20 άτομα	0,4 εκατ.	0,4 εκατ.	15 άτομα
Θυγατρική Θ ₂	0,1 εκατ.	0,1 εκατ.	10 άτομα	0,1 εκατ.	0,1 εκατ.	5 άτομα
Σύνολο	1,4 εκατ.	2,8 εκατ.	180 άτομα	1,3 εκατ.	2,5 εκατ.	150 άτομα

Η μητρική ανώνυμη εταιρεία είχε την υποχρέωση μέχρι και την χρήση 2001 να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του άνω ομίλου επειδή τα δύο από τα τρία κριτήρια ήταν μεγαλύτερα από τα αριθμητικά όρια που ορίζονται από το νόμο. Στην συνέχεια, όπως φαίνεται στον πίνακα, τις χρήσεις 2002 και 2003, ήταν μικρότερα. Όμως η μητρική ανώνυμη εταιρεία, σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο νόμος, είχε την υποχρέωση να συντάξει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για τις χρήσεις 2002 και 2003. Αντίθετα, για την χρήση 2004 η εταιρεία δεν είναι υποχρεωμένη να καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ανεξάρτητα από τα όρια της χρήσης αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

4.1 Αρχές και κανόνες ενοποίησης, Άρθρο 100

Στο άρθρο 100 του Ν.2190/1920 ορίζονται οι αρχές και οι κανόνες ενοποίησης.

Στην παρ. 1 προσδιορίζονται τα έγγραφα που περιλαμβάνονται στην έννοια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, τα οποία και αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο.

Στην παρ. 2 ορίζεται η αρχή της σαφήνειας και νομιμότητας ως εξής: «οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με σαφήνεια και να ανταποκρίνονται στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου».

Η παρ. 3 μιλάει για την αρχή της πραγματικής εικόνας ορίζοντας ότι «οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης της χρηματοοικονομικής θέσης, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση».

Με την παρ. 4 ορίζεται ότι πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες, για την διαμόρφωση της πραγματικής εικόνας, όταν αυτή δεν καθορίζεται σαφώς με την εφαρμογή του παρόντος νόμου.

Σύμφωνα με την παρ. 5 «αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή οποιασδήποτε από τις διατάξεις των άρθρων 101 έως και 107 παρ. 1 και 2 έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα από την παρ. 3, η διάταξη αυτή παρακάμπτεται προκειμένου να εμφανιστεί η κατά την έννοια της παρ. 3 πραγματική εικόνα. Κάθε τέτοια παρέκκλιση πρέπει να αναφέρεται στο

προσάρτημα, να αιτιολογείται επαρκώς και να παρατίθενται οι επιδράσεις στην περιουσιακή διάρθρωση, στην χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης». Η παράγραφος αυτή ορίζει την εφαρμογή της αρχής «η ουσία υπεράνω των τύπων».

4.2 Δομή του ενοποιημένου ισολογισμού και του ενοποιημένου λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως». Ειδικές διατάξεις για ορισμένα στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (Άρθρο 101)

Στην πρώτη παράγραφο ορίζεται η παράλληλη εφαρμογή των διατάξεων που ισχύουν για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Κατά την εφαρμογή αυτή πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι αναγκαίες προσαρμογές που επιβάλλονται από τις ιδιομορφίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Στην δεύτερη παράγραφο διευκρινίζονται οι περιπτώσεις που τα αποθέματα ομαδοποιούνται. Ορίζεται ότι «σε περίπτωση που, λόγω ειδικών περιστάσεων, η ενοποίηση των αποθεμάτων απαιτεί δυσανάλογα έξοδα, παρέχεται η δυνατότητα ομαδοποίησης των σχετικών λογαριασμών αποθεμάτων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις».

4.3 Αρχή της ολικής ενοποίησης (άρθρο 102)

Το άρθρο αυτό δίνει την δυνατότητα ολικής ενοποίησης των στοιχείων των ενοποιημένων ισολογισμών και λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής στη θυγατρική, ορίζοντας ότι και τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο ισολογισμό αλλά και τα έσοδα και τα έξοδα των

επιχειρήσεων αυτών, ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

4.4 Διαφορές ενοποίησης - Δικαιώματα μειοψηφίας – Ίδιες μετοχές

Τρόπος προσδιορισμού των διαφορών ενοποίησης και εμφάνιση των διαφορών αυτών καθώς και των δικαιωμάτων μειοψηφίας (άρθρο 103)

Στην παρ. 1 του άρθρου αυτού, καθορίζεται η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλια της θυγατρικής εταιρείας, συμψηφίζοντας τις λογιστικές αξίες των μετοχών ή μεριδίων στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, με το πόσο των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων αυτών, το οποίο αναλογεί σε αυτές τις μετοχές ή τα μερίδια.

Ακολούθως, η παρ. 2 καθορίζει ως ημερομηνία του αρχικού συμψηφισμού της προηγούμενης παραγράφου, την ημερομηνία κατά την οποία οι αναφερόμενες επιχειρήσεις περιλαμβάνονται για πρώτη φορά στην ενοποίηση, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του νόμου, και επισημαίνει ότι ο αρχικός συμψηφισμός επαναλαμβάνεται σε όλες τις επόμενες ενοποιήσεις. Ορίζεται επίσης, ότι οι διαφορές που προκύπτουν από τον παραπάνω συμψηφισμό, καταχωρούνται απευθείας στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού και αναπροσαρμόζουν τις λογιστικές αξίες του.

Σύμφωνα με την παρ. 3, το υπόλοιπο των διαφορών συμψηφισμού (χρεωστικών ή πιστωτικών) που απομένουν μετά την αναπροσαρμογή των ενοποιημένων ισολογισμών εμφανίζονται :

α) αν είναι χρεωστικό, στην κατηγορία «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» και αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα , σε διάστημα όχι μεγαλύτερο των πέντε χρόνων.

β) αν είναι πιστωτικό, στην κατηγορία «Ίδια κεφάλαια» και μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης μόνο στις περιπτώσεις που αντιστοιχεί σε πραγματοποιούμενο κέρδος, ή που αντιστοιχεί κατά την ημέρα που αποκτήθηκαν οι μετοχές ή τα μερίδια μιας από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σε πρόβλεψη δυσμενούς εξέλιξης των μελλοντικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης αυτής ή σε πρόβλεψη μελλοντικών δαπανών της, στο μέτρο που η πρόβλεψη αυτή έχει πραγματοποιηθεί.

Κατόπιν στην παρ. 4 ορίζονται οι πληροφορίες που πρέπει να αναφέρονται στο ενοποιημένο προσάρτημα, για τις διαφορές της προηγούμενης παραγράφου 3 και του λογιστικού χειρισμού τους, όπως επίσης και ότι στο ενοποιημένο προσάρτημα παρέχονται και πληροφορίες για τις τυχόν αναμορφώσεις στοιχείων του ενοποιημένου ισολογισμού, που προβλέπονται από την παρ. 2.

Οι παράγραφοι 1,2,3, και 4 δεν εφαρμόζονται για τις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται, είτε από την ίδια, είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση. Έτσι, σύμφωνα με την παρ. 5, οι μετοχές ή τα μερίδια αυτά εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό, ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στην κατηγορία «χρεόγραφα».

Η παρ. 6 τοποθετεί στην κατηγορία «Ίδια κεφάλαια» του ενοποιημένου ισολογισμού, ένα ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας» που περιλαμβάνει τα ποσά ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο των ενοποιημένων θυγατρικών επιχειρήσεων και τα έχουν άτομα ξένα προς τις επιχειρήσεις.

Τέλος η παρ. 7 περιλαμβάνει την συμμετοχή των κερδών ή των ζημιών που αναλογούν στους μετόχους ή τους εταίρους μειοψηφίας της παραγράφου 6, στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, σε ένα ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «Αναλογία μετοχών ή μεριδίων μειοψηφίας».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

5.1 Έννοια Αρχικού συμψηφισμού

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται : το ενεργητικό, το παθητικό, η χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα του ομίλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Επέρχεται δηλαδή με την ενοποίηση εξομοίωση του ομίλου των ενοποιημένων επιχειρήσεων, ως μια επιχείρηση ή ως ενιαία οικονομική μονάδα.

Για την επίτευξη του σκοπού αυτού απαραίτητη προϋπόθεση είναι να απαλειφτούν οι μεταξύ των ενοποιημένων επιχειρήσεων ενδοεταιρικές συναλλαγές.

Περνώντας σαν παράδειγμα την ίδρυση μιας επιχείρησης Μ με κεφάλαιο 100 ευρώ. Τα 100 ευρώ που έχει ως μετρητά στο ταμείο της τα διαθέτει για να ιδρύσει μια άλλη επιχείρηση Θ, και αυτή με την σειρά της έχοντας τα 100 ευρώ στο ταμείο της, ιδρύει μια άλλη επιχείρηση Υ.

Με το τέλος της χρήσης και οι τρεις επιχειρήσεις καταρτίζουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις με τον κάτωθι τρόπο :

Ισολογιάς 31.12.2004		Ισολογιάς 31.12.2004		Ισολογιάς 31.12.2004			
Ε	Μ	Π	Ε	Π	Ε	Υ	Π
Συμμετοχή ση Θ	100	Κεφάλαιο	100	Συμμετοχή ση Υ	100	Κεφάλαιο	100
	100		100		100	Ταμείο	100
	<u>100</u>		<u>100</u>		<u>100</u>	Κεφάλαιο	<u>100</u>
						100	
						<u>100</u>	

Για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για τον όμιλο των τριών ανωτέρω συνδεδεμένων επιχειρήσεων, στις 31/12/2004, ο ενοποιημένος όμιλος θεωρείται σαν μια ενιαία οικονομική μονάδα, διότι αν δεν γίνει αυτό τα αποτελέσματα που θα βγουν θα είναι άτοπα, επειδή αν αθροιστούν τα ενεργητικά και τα παθητικά των τριών άνω συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ο ενοποιημένος ισολογισμός του ομίλου θα δείχνει κεφάλαια 300 ευρώ τα οποία είναι επενδυμένα σε μετρητά 100 ευρώ και σε συμμετοχές 200 ευρώ. Αυτός ο ισολογισμός όμως δεν είναι σωστός, διότι τα κεφάλαια που επενδύθηκαν κατά την ίδρυση του ομίλου των επιχειρήσεων δεν είναι 300 αλλά 100 ευρώ.

Αν όμως απαλειφθούν οι μεταξύ των άνω συνδεδεμένων επιχειρήσεων ενδοεταιρικές συναλλαγές, τότε ο ενοποιημένος ισολογισμός του ομίλου θα δείχνει τα σωστά κεφάλαια.

Οι ενδοεταιρικές συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων είναι:

Συμμετοχή της Μ στο κεφάλαιο της Θ με 100 ευρώ

Συμμετοχή της Θ στο κεφάλαιο της Υ με 100 ευρώ

Η απόλειψη των ενδοεταιρικών αυτών συναλλαγών θα γίνει με την βοήθεια του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 48.90 «Ενδοεταιρικές συναλλαγές συνδεδεμένων επιχειρήσεων» που τηρείται ξεχωριστά για κάθε συνδεδεμένη ενοποιημένη επιχείρηση.

5.2 Αξία της συμμετοχής που λαμβάνεται υπόψη κατά τον αρχικό και επόμενους συμψηφισμούς

Η καταχώρηση των συμμετοχών γίνεται με την αξία κτήσης στους οικείους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ.

Κωδικός Λογαριασμός

- 18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις
18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις

Ως αξία κτήσης θεωρείται το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρεία κατά την συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της συμμετοχής καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποιήσεων αποθεματικών.

Στο τέλος της χρήσης οι συμμετοχές αποτιμούνται από όλες τις επιχειρήσεις, εκτός των τραπεζών, στην κατ' είδος μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας τιμής, σύμφωνα με το άρθρο 43, παρ. 6 του Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Π.Δ. 367/1994 και το άρθρο 29 παρ. 12 του Ν. 2836/1996. Οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα γενικότερα του Ν. 2076/1996, αποτιμούν το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών και των χρεογράφων τους στη συνολική χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής, για την σύνταξη των ετησίων οικονομικών καταστάσεων τους.

Υπάρχει μια αρχή, σύμφωνα με το άρθρο 103, παρ. 2, του Ν. 2190/1920, που εφαρμόζεται στην Λογιστική των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οποία είναι :

«Η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής κατά τις επόμενες ενοποιήσεις γίνεται πάντοτε με τα ίδια ποσά της πρώτης ενοποίησης, υπό την προϋπόθεση ότι το ποσοστό συμμετοχής παραμένει αμετάβλητο».

Στην πρώτη ενοποίηση απαλείφεται ως ενδοεταιρική συναλλαγή η συμμετοχή της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής.

Έτσι εφόσον κατά την ημερομηνία έναρξης της πρώτης ενοποίησης προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία της μητρικής ότι η συμμετοχή στη θυγατρική έχει αποτιμηθεί στην μικρότερη τρέχουσα τιμή, τότε με βάση την πιο πάνω αρχή, η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής θα γίνεται πάντα με βάση την άνω υποτιμημένη αξία της ημερομηνίας έναρξης της πρώτης ενοποίησης.

Στις επόμενες ενοποιήσεις βέβαια μπορεί η τρέχουσα τιμή για την συγκεκριμένη συμμετοχή να είναι μεγαλύτερη από την τιμή κτήσης, οπότε η πρόβλεψη υποτίμησης που σχηματίζεται, αντιλογίζεται στις επόμενες χρήσεις από την μητρική.

Παρόλα αυτά, με βάση την πιο πάνω αρχή, στις επόμενες ενοποιήσεις για της απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής δεν θα λαμβάνονται υπόψη οι νέες αξίες της συγκεκριμένης συμμετοχής, που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της μητρικής κατά τις επόμενες χρήσεις, αλλά γη αξία με την οποία η συμμετοχή της μητρικής συμψηφίσθηκε για πρώτη φορά με τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής.

Παράδειγμα : Το έτος 2002 μια επιχείρηση Μ απέκτησε έναντι του ποσού των 300 ευρώ το 100% των μετοχών μιας επιχείρησης Θ. Στις 31/12/2003 το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Θ έφθανε στο ποσό των 270 ευρώ οπότε η επιχείρηση Μ σχημάτισε πρόβλεψη υποτίμησης 30 ευρώ. Στις 31/12/2004 το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Θ έφθανε στο ποσό των 300 ευρώ και για το λόγο αυτό η μητρική αντילόγισε την πρόβλεψη που είχε γίνει στην προηγούμενη χρήση. Ο όμιλος των επιχειρήσεων Μ και Θ ενοποιήθηκε για πρώτη φορά στις 31/12/2004 με τον εξής τρόπο :

Λογιστηριακά	Κατά τις Οικονομικές Καταστάσεις 2004				Ημερολόγιο Ενοποίησης				Ενοποιημένες Οικονομικές καταστάσεις 2004	
	Μ		Θ		Μ		Θ		Ε	Π
	Ε	Π	Ε	Π	Χ	Π	Χ	Π		
α) Ισολογισμού										
Συμμετοχή στη Θ (100%)	300					30 ⁰⁰				
Αποτίμηση αναργητικά Ίδια κεφάλαια Μ.	700		800			2/0 ⁰⁰			1.500	400
Ίδια κεφάλαια Θ.		400		300			2/0 ⁰⁰			30
Αναμορφωτικές ενοποιή- σεις «λειόμενης χρήσης πάνωλο ιδίων κεφαλαίων					30 ⁰⁰					(30)
Υποχρεώσεις Ενδοστ. συναλλαγές με Θ.		600		500						400
Πένδυσε. συναλλαγές με Μ.					270 ⁰⁰					1.100
								270 ⁰⁰		
Σύνολο	1.000	1.000	800	800					1.500	1.500
β) Αποτελεσμάτων										
Πωλήσεις- Έσοδα		3.100		2.150						5.250
Κόστος- Εξόδα	3.007		2.104							
Μη χρησιμοποιηθεί- σα πρόβλεψη υποτίμησης		30			30 ⁰⁰					
Φόρος εισοδήματος	43		16						59	
Αποτελέσματα	80		30			30 ⁰⁰			80	
Σύνολο	3.130	3.130	2.150	2.150	330	330	270	270		
μείνει: Αφυλετήτα μειώσεων μειωτηρίων									-	
Καθαρό ενοποιημένο αποτέλεσμα ομίλου									80	
ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΝΟΠΙΩΣΗΣ										
	Ενοποιημένα κεφάλαια 31.12.2003		Καθαρά ενοποιημένα αποτελέσματα Ομίλου		Τρίτον		Ενοποιημένα κεφάλαια 31.12.2004			
Μητρική	320		80		-		400			
Θυγατρική	-		30		-		30			
Αναμορφώσεις ενοποίησης	-		(30)		-		(30)			
Σύνολο	320		80		-		400			

5.3 Διαφορές ενοποίησης που δημιουργούνται κατά τον αρχικό συμφηφισμό

Όταν μια μητρική αγοράζει μια θυγατρική επιχείρηση, η αξία της συμμετοχής της μητρικής συμπίπτει με το ποσό των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που αναλογεί σε αυτή. Αντίθετα, όταν η μητρική αγοράζει μετοχές ή εταιρικά μερίδια θυγατρικών επιχειρήσεων η αξία κτήσης τους διαφέρει της εσωτερικής λογιστικής αξίας.

Οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια που αποκτά μια επιχείρηση από μια άλλη, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της με την αξία κτήσης, παρότι συνήθως η αξία κτήσης αυτών των συμμετοχών είναι διαφορετική από την εσωτερική λογιστική αξία.

Όταν γίνεται η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής δημιουργείται στην πρώτη ενοποίηση χρεωστική ή πιστωτική διαφορά ενοποίησης.

Αιτίες δημιουργίας «Διαφοράς Ενοποίησης»

Δημιουργείται χρεωστική διαφορά Όταν η αξία των συμμετοχών της ενοποίησης μητρικής είναι μεγαλύτερη από τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής

Δημιουργείται πιστωτική διαφορά Όταν η αξία των συμμετοχών της ενοποίησης μητρικής είναι μικρότερη από τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής

Με το άρθρο 103, παρ. 2 του Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι οι διαφορές ενοποίησης καταχωρούνται όσο είναι δυνατός, απευθείας στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, στα οποία η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από την λογιστική τους αξία, ώστε με τις χρεωστικές ή πιστωτικές διαφορές ενοποίησης, να προσαρμόζονται τα περιουσιακά στοιχεία της ενοποιημένης θυγατρικής προς τις τρέχουσες αξίες αυτών κατά την ημερομηνία της πρώτης ενοποίησης.

Όταν η προσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής δεν μπορεί να γίνει, είτε γιατί οι αξίες των περιουσιακών στοιχείων κατά την ημέρα της πρώτης ενοποίησης δεν διαφέρουν από τις τρέχουσες αξίες αυτών είτε γιατί η συγκεκριμένη προσαρμογή είναι δύσκολο να γίνει,

τότε η διαφορά ενοποίησης εμφανίζεται στις επόμενες οικονομικές καταστάσεις σε ένα ιδιαίτερο λογαριασμό.

Με βάση όμως το άρθρο 103, παρ. 3 του Ν.2190/1920 επιτρέπεται για τις διαφορές ενοποίησης την κάτωθι λογιστική αντιμετώπιση:

Διαφορές ενοποίησης	Καταχωρούνται στους λογαριασμούς της μητρική	Υπόκειται σε απόσβεση από την μητρική	Εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό
Χρεωστικές	16.90 «Ασώματες ακινητοποιήσεις- Διαφορά ενοποίησης» ή 41.92 «Αποθεματικά- Διαφορά ενοποίησης»	Εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα εντός πέντε ετών όχι	Ασώματες ακινητοποιήσεις Αποθεματικά κεφάλαια
Πιστωτικές	16.90 «Ασώματες ακινητοποιήσεις – Διαφορά ενοποίησης»	όχι	Ίδια κεφάλαια

Όποια όμως από τις δύο πιο πάνω δυνατότητες εμφάνισης της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης επιλέξει η μητρική επιχείρηση να εφαρμόσει κατά την πρώτη ενοποίηση, είναι υποχρεωτικό να εφαρμόζεται πάγια και για τις επόμενες ενοποιήσεις.

5.4 Κατανομή πιστωτικής διαφοράς ενοποίησης στα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής

Όταν η αξία κτήσης της συμμετοχής είναι μικρότερη της αντίστοιχης λογιστικής αξίας, η μικρότερη πιστωτική διαφορά μπορεί να οφείλεται σε υποτίμηση στοιχείου του ενεργητικού ή υπερτίμηση στοιχείου του παθητικού.

Με την λογιστική της ενοποίησης, γίνεται προσπάθεια να εντοπιστεί αν η μητρική επιχείρηση γνώριζε την υποτίμηση του ενεργητικού στοιχείου ή η υπερτίμηση του παθητικού στοιχείου όταν αγόρασε τις μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια της θυγατρικής.

Γιατί αν οι διαφορές αυτές δεν υπήρχαν όταν αποκτήθηκαν οι συμμετοχές, αλλά δημιουργήθηκαν αργότερα, η πιστωτική διαφορά της πρώτης ενοποίησης χρησιμοποιείται για να αναπροσαρμοστούν ανάλογα τα πιο πάνω περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής ώστε οι λογιστικές αξίες τους να προσαρμοστούν στις τρέχουσες αξίες τους κατά την ημερομηνία της πρώτης ενοποίησης.

Αν για παράδειγμα το 2004 που ήταν ο χρόνος της πρώτης ενοποίησης στα βιβλία της θυγατρικής περιλαμβάνεται και ένας επισφαλής πελάτης, ο οποίος κατά τον χρόνο απόκτησης των συμμετοχών της θυγατρικής από την μητρική που ήταν το 2002, ήταν βεβαίως εισπράξεως, και για τον οποίο η θυγατρική επιχείρηση δεν έχει σχηματίσει στα λογιστικά της βιβλία σχετική πρόβλεψη, τότε στον ενοποιημένο ισολογισμό η πιστωτική διαφορά ενοποίησης θα εμφανιστεί στον λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες»

Στην περίπτωση όμως που η μητρική επιχείρηση μείωσε το τίμημα απόκτησης των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής, επειδή κατά το χρόνο απόκτησης των συμμετοχών από την μητρική ήταν γνωστή η υποτίμηση του ενεργητικού ή η υπερτίμηση του παθητικού στοιχείου της θυγατρικής, τότε θεωρείται ότι η πρόβλεψη για την ενδεχόμενη απώλεια κεφαλαίου από τις πιο πάνω διαφορές τη σχημάτισε η μητρική επιχείρηση με την μείωση του τμήματος αγοράς με τον εξής τρόπο :

Πραγματική αξία μετοχών (ή εταιρικών μεριδίων) θυγατρικής κατά τον χρόνο αγοράς από την μητρική επιχείρηση	ευρώ	α
Μείον : Πρόβλεψη για ενδεχόμενη απώλεια κεφαλαίου θυγατρικής	ευρώ	β
Αξία κτήσης μετοχών (ή εταιρικών μεριδίων)	ευρώ	(α-β)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΙΔΙΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ

6.1 Ίδιες μετοχές της μητρικής και των ενοποιημένων θυγατρικών Λόγοι απόκτησης ιδίων μετοχών από τις ανώνυμες εταιρείες

Οι νομικές μετοχές που κατέχει μια ανώνυμη εταιρεία, εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στην κατηγορία «Χρεόγραφα» του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Η εταιρεία έχει επίσης υποχρέωση βάσει των άρθρων 16 και 42^ε του Ν. 2190/1920 να σχηματίσει στο τέλος της χρήσης «Αποθεματικό για ίδιες μετοχές» ισόποσο με την αξία κτήσης των μετοχών αυτών ή αν δεν υπάρχουν κέρδη στο τέλος της χρήσης για σχηματισμό του πιο πάνω αποθεματικού, να εμφανιστεί το κονδύλι «Ίδιες μετοχές» αφαιρετικά από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων.

Οι περιπτώσεις που μια ανώνυμη εταιρεία μπορεί να αποκτήσει δικές της μετοχές είναι :

Λόγοι απόκτησης των ιδίων μετοχών (οι οποίες έχουν ολοσχερώς αποπληρωθεί)	Χρόνος παραμονής των ιδίων μετοχών στα «χέρια» της ανώνυμης εταιρείας
Μείωση μετοχικού κεφαλαίου ή ως συνέπεια εξαγοράς μετοχών	Ακυρώνονται αμέσως
<ul style="list-style-type: none">- Καθολική μεταβίβαση περιουσίας- Από χαριστική αιτία ή έχουν αποκτηθεί από τράπεζες και άλλους πιστωτικούς οργανισμούς ως προμήθεια για αγορά- Με βάση υποχρέωση που προκύπτει από το νόμο ή δικαστική απόφαση με σκοπό την προστασία μειοψηφούντων μετόχων καθώς και στις μετοχές που αποκτήθηκαν με σκοπό την ικανοποίηση υποχρεώσεων της	<p>Πρέπει να μεταβιβασθούν εντός τριών ετών, από το χρόνο απόκτησής τους, εκτός αν η ονομαστική αξία των μετοχών αυτών, δεν υπερβαίνει το 1/10 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.</p> <p>Σε κάθε περίπτωση η μεταβίβαση των μετοχών μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας το αργότερο μέχρι την ακύρωση της.</p> <p>Οι μετοχές που δεν μεταβιβάζονται</p>

<p>εταιρείας από ανταλλάξιμο ομολογιακό δάνειο - Από αναγκαστική εκτέλεση που έγινε για την ικανοποίηση αξίωσης της εταιρείας έναντι του κυρίου των μετοχών αυτών.</p>	<p>στην άνω προθεσμία ακυρώνονται με μείωση μετοχικού κεφαλαίου κατά το αντίστοιχο ποσό, με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με απαρτία και πλειοψηφία. Διαφορετικά επιβάλλεται πρόστιμο 30.000 ευρώ σε κάθε υπαίτιο μέλος του διοικητικού συμβουλίου</p>
<p>Για την διανομή μετοχών στο προσωπικό της εταιρείας ή στο προσωπικό της συνδεδεμένης εταιρείας</p>	<p>Η διανομή των μετοχών πραγματοποιείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 12 μηνών από το χρόνο απόκτησης των μετοχών. Οι μετοχές που δεν μεταβιβάζονται την πιο πάνω προθεσμία ακυρώνονται με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Διαφορετικά επιβάλλεται πρόστιμο 30.000 ευρώ όπως αναφέρεται και πιο πάνω</p>

6.2 Εμφάνιση των ιδίων μετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Ίδιες μετοχές της μητρικής. Σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής αλλά και η λογιστική των διαφορών της ενοποίησης, δεν εφαρμόζονται για τις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται, είτε από την ίδια, είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σαν «ίδιες μετοχές», ή «Ίδια μερίδια» στην κατηγορία «χρεόγραφα».

Με την παρ. 5 του άρθρου 103 του ίδιου νόμου, ρυθμίζονται τα θέματα που προκύπτουν κατά την ενοποίηση όταν η μητρική επιχείρηση κατέχει

τις δικές της μετοχές ή όταν υπάρχουν αμοιβαίες συμμετοχές, έχει δηλαδή η θυγατρική επιχείρηση μετοχές της μητρικής.

Όταν υπάρχουν «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, εμφανίζονται στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου και στην ίδια κατηγορία εμφανίζονται και οι μετοχές ή τα μερίδια της μητρικής εταιρείας που έχουν οι θυγατρικές.

Ίδιες μετοχές θυγατρικής επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια.

Όπως στην περίπτωση της μητρικής έτσι και στην θυγατρική όταν υπάρχουν «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής εταιρείας, εμφανίζονται στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια» στον ενοποιημένο ισολογισμό του ομίλου.

Ίδιες μετοχές θυγατρικής που κατέχονται από τις θυγατρικές τους.

Επειδή οι μετοχές ή τα μερίδια των θυγατρικών που κατέχονται από θυγατρικές τους ή από άλλες θυγατρικές δεν αναφέρονται στις ρυθμίσεις του Ν. 2190/1920, αν οι επιχειρήσεις αυτές συνιστούν υποόμιλο επιχειρήσεων, που δημοσιεύουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τις εμφανίζουν στον ενοποιημένο ισολογισμό που καταρτίζει η επικεφαλής θυγατρική επιχείρηση ως ενδιάμεση μητρική, στην κατηγορία «χρεόγραφα» ως «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια». Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση παραμένουν στους αντίστοιχους λογαριασμούς όπως αυτοί εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών επιχειρήσεων.

Ποια ποσά περιλαμβάνει ο ενοποιημένος λογαριασμός «ίδιες μετοχές» ή «ίδια μερίδια»

α) Ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της μητρικής που κατέχει ο όμιλος
Οι «ίδιες μετοχές» ή τα «ίδια μερίδια» που εμφανίζει ο ετήσιος ισολογισμός της μητρικής επιχείρησης ευρώ α

Πλέον : Οι μετοχές ή τα μερίδια της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται από τις θυγατρικές επιχειρήσεις ευρώ β

Σύνολο μετοχών ή μεριδίων της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται κατά τον χρόνο της ενοποίησης από τις εταιρείες του ομίλου (μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις) ευρώ α+β

β) Ίδιες μετοχές (ή ίδια μερίδια) της θυγατρικής που κατέχει η θυγατρική ευρώ γ

Σύνολο εμφανιζόμενο στον ενοποιημένο λογαριασμό ως «ίδιες μετοχές» η «ίδια μερίδια» Ευρώ α+β+γ

6.3 Δικαιώματα μειοψηφίας

Όταν το ποσοστό με το οποίο συμμετέχει η μητρική επιχείρηση στο κεφάλαιο ή στα δικαιώματα ψήφου της θυγατρικής επιχείρησης είναι μικρότερο του 100% τότε ένα μέρος των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής αναλογεί στη μητρική, το οποίο είναι ανάλογο του ποσοστού συμμετοχής της και το υπόλοιπο σε εκτός ομίλου τρίτους.

Ο Ν. 2190/1920 στην παρ. 6 του άρθρου 103 επισημαίνει ότι τα ποσά των ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στις μετοχές ή τα μερίδια στο κεφάλαιο των ενοποιημένων θυγατρικών επιχειρήσεων, που κατέχονται από πρόσωπα ξένα προς τις επιχειρήσεις, οι οποίες περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ένα ιδιαίτερο κονδύλι της κατηγορίας «ίδια κεφάλαια» με τον τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας».

Αν πάρουμε σαν παράδειγμα δύο φυσικά πρόσωπα, τον A_1 και A_2 που είναι μέτοχοι μιας εταιρείας M , η οποία στην συνέχεια ίδρυσε μια ανώνυμη εταιρεία Θ , στην οποίας το κεφάλαιο συμμετέχει η εταιρεία M με ποσοστό 80% και το φυσικό πρόσωπο A_1 με ποσοστό 20%. Τα ποσά των ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στον A_1 θα εμφανιστούν στον ενοποιημένο ισολογισμό της εταιρείας M σαν δικαιώματα μειοψηφίας.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι η καθαρή θέση της θυγατρικής, όποτε και αν γίνει η ενοποίηση, χωρίζεται για τις ανάγκες της ενοποίησης στα εξής μέρη :

Ίδια κεφάλαια θυγατρικής επιχείρησης	Λογιστική ιδίων κεφαλαίων θυγατρικής επιχείρησης κατά την ενοποίηση	
	Μέτοχοι θυγατρικής επιχείρησης	
	Μητρική	Τρίτοι (εκτός ομίλου)
Σχηματισθέντα από την ίδρυση της θυγατρικής μέχρι τον αρχικό συμφηφισμό	Το μέρος των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που ανήκει στη μητρική επιχείρηση συμφηφίζεται κατά τον αρχικό συμφηφισμό με την αξία της «συμμετοχής» της μητρικής επιχείρησης	Το μέρος των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής που ανήκει στους τρίτους μεταφέρεται στους λογαριασμούς: 40.90 «Κεφάλαιο - Δικαιώματα μειοψηφίας» ευρώ XXXX
Σχηματισθέντα από τον αρχικό συμφηφισμό μέχρι την τρέχουσα ενοποίηση	Το μέρος που ανήκει στη μητρική επιχείρηση παραμένει στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής και εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό	41.90 «Αποθεματικά - Δικαιώματα μειοψηφίας» ευρώ XXXX 42.90 «Αποτελέσματα εις νέον - Δικαιώματα μειοψηφίας» ευρώ <u>XXXX</u> Σύνολο ευρώ <u>XXXX</u>
		Το άνω σύνολο στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζεται ιδιαίτερος στα ίδια κεφάλαια με τον τίτλο «Δικαιώματα μειοψηφίας».

6.4 Πάγια εφαρμογή κανόνων ενοποίησης

Η αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης είναι μια τις βασικές αρχές της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και σύμφωνα με αυτή οι μέθοδοι ενοποίησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από την μια χρήση στην άλλη.

Σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 οι σημαντικότεροι μέθοδοι ενοποίησης είναι:

6.4.1. Κατανομή χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης στα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής

Όπως έχει ήδη αναφερθεί η απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής γίνεται με την μέθοδο της αγοράς, όπου αναμορφώνονται οι λογιστικές αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της ενοποιημένης θυγατρικής, ώστε τα περιουσιακά στοιχεία να απεικονίζουν τις τρέχουσες αξίες κατά τον χρόνο της πρώτης ενοποίησης.

Όταν δεν επαρκεί η διαφορά ενοποίησης για να αναπροσαρμοστούν όλα τα περιουσιακά στοιχεία, αναπροσαρμόζονται πρώτα τα περιουσιακά στοιχεία, για τα οποία η θυγατρική εταιρεία έχει επαρκεί στοιχεία, που να δικαιολογούν την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας τους στις αντίστοιχες τρέχουσες.

Αν επιλεγεί αυτή η μέθοδος της μερικής αναμόρφωσης των περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής, η μητρική οφείλει να την εφαρμόζει πάντα, σύμφωνα με την αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης.

6.4.2. Μη κατανομή της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης θυγατρικής επιχείρησης και εμφάνιση σε ιδιαίτερο λογαριασμό.

Στην περίπτωση που οι διαφορές που προκύπτουν από τον αρχικό συμψηφισμό δεν μπορούν να αναπροσαρμόσουν τα περιουσιακά στοιχεία της ενοποιημένης θυγατρικής, η χρεωστική διαφορά ενοποίησης εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία ενοποίησης της μητρικής στο λογαριασμό 16.90 «Διαφορές ενοποίησης» και η απόσβεση γίνεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε χρήσεις που δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια.

Όμως επειδή σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 επιτρέπεται η εμφάνιση της χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης σε μείωση των αποθεματικών της μητρικής αντί του λογαριασμού 16.90, δεν γίνεται απόσβεση, αλλά και σε αυτή την περίπτωση επειδή ισχύει η αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης, η μητρική θα πρέπει να εφαρμόζει πάγια μία από τις δύο μεθόδους που θα επιλέξει.

6.4.3. Μέθοδοι απάλειψης των ενδοεταιρικών συναλλαγών.

Σύμφωνα με το νόμο η απάλειψη των ενδοεταιρικών συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, γίνεται είτε ολικά είτε αναλογικά με βάση το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης στο κεφάλαιο καθεμίας θυγατρικής που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση και ότι από τα δύο και αν επιλεγεί πρέπει να εφαρμόζεται πάγια.

6.4.4. Εμφάνιση πρόσθετων αποσβέσεων και προβλέψεων (που σχηματίστηκαν για φορολογικούς λόγους) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Σύμφωνα με το νόμο και μόνο για φορολογικούς λόγους δίνεται η δυνατότητα κατά την σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι έκτακτες προβλέψεις που σχηματίστηκαν από τις ενοποιημένες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, είτε να αντιλογίζονται κατά την ενοποίηση, είτε να εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συγχρόνως να αιτιολογούνται στο ενοποιημένο προσάρτημα και πάντα σύμφωνα με την αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης.

6.4.5. Κατανομή χρεωστικής διαφοράς αποτίμησης στα περιουσιακά στοιχεία της συγγενούς επιχείρησης.

Ο νόμος ορίζει ότι επιτρέπεται η θετική διαφορά αποτίμησης της συμμετοχής σε συγγενή επιχείρηση να καταχωρείται καταρχάς απευθείας σε κάποια κατηγορία στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού του ενοποιημένου ισολογισμού. Και εδώ ισχύει η αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης, για την επιλογή την μεθόδου της μερικής αναμόρφωσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων.

6.4.6. Μη κατανομή της χρεωστικής διαφοράς αποτίμησης συγγενούς επιχείρησης και εμφάνιση σε ιδιαίτερο λογαριασμό.

Στην περίπτωση που οι χρεωστικές διαφορές αποτίμησης δεν μπορούν να αναπροσαρμόσουν τα περιουσιακά στοιχεία της συγγενούς επιχείρησης, τότε η χρεωστική διαφορά αποτίμησης εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία ενοποίησης της μητρικής στο λογαριασμό 16.9.1 «Διαφορές αποτίμησης»

και γίνεται απόσβεση είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε χρονικό διάστημα όχι μεγαλύτερο των πέντε ετών.

Όμως, ο Ν. 2190/1920 επιτρέπει την εμφάνιση της χρεωστικής διαφοράς αποτίμησης σε μείωση των αποθεματικών της μητρικής, αντί του λογαριασμού 16.9.1, οπότε δεν γίνεται απόσβεση στην περίπτωση αυτή.

Η μητρική οφείλει την επιλογή της μεθόδου που θα εφαρμόσει να την τηρεί πάγια.

6.4.7. Επί μετατροπής συγγενούς επιχείρησης σε θυγατρική οι αρχικές διαφορές αποτίμησης εξακολουθούν να εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τον αρχικό τρόπο που έχει επιλέξει η μητρική (ή η θυγατρική) επιχείρηση

Αν η αρχική διαφορά αποτίμησης συγγενούς επιχείρησης είχε θεωρηθεί ότι σχετίζεται με αφανή αποθεματικά ή υποτιμήσεις ή υπερτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς επιχείρησης, μεταφέρεται από την ημερομηνία που η συγγενής επιχείρηση μετατράπηκε σε θυγατρική, σε αναμόρφωση των ενοποιημένων στοιχείων της.

Αν όμως η αρχική χρεωστική διαφορά είχε θεωρηθεί ως θετική υπεραξία και είχε μερικά ή ολικά αποσβεσθείς τις προηγούμενες χρήσεις, πρέπει μετά την μετατροπή της επιχείρησης σε θυγατρική, να συνεχίσει να λαμβάνεται υπόψη.

Και στην περίπτωση αυτή πρέπει να εφαρμόζεται η αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης.

6.4.8. Η αρχική διαφορά αποτίμησης και ενοποίησης επαναλαμβάνονται σε όλες τις επόμενες ενοποιήσεις

Ο αρχικός συμψηφισμός, όπως προαναφέρθηκε, επαναλαμβάνεται με τα ίδια ποσά επαναλαμβάνεται σε όλες τις ενοποιήσεις που ακολουθούν την αρχική και η αρχική αξία αποτίμησης επαναλαμβάνεται με τα ίδια ποσά στις επόμενες ενοποιήσεις.

Οι πιο πάνω αρχές πρέπει να εφαρμόζονται πάγια.

6.4.9. Προσδιορισμός των ποσοστών συμμετοχής των μετοχών του ομίλου στα κέρδη των επιχειρήσεων επί αμοιβαίων συμμετοχών

Σε αμοιβαίες συμμετοχές, τα ποσοστά συμμετοχής των μετοχών του ομίλου στα κέρδη των επιχειρήσεων προσδιορίζονται πάγια είτε με τη συμβατική μέθοδο είτε με τη μέθοδο της αντιμετώπισης των αμοιβαίων συμμετοχών σαν ίδιες μετοχές.

6.4.10. Ενοποίηση θυγατρικής εξωτερικού

Η ενσωμάτωση των οικονομικών καταστάσεων θυγατρικών επιχειρήσεων εξωτερικού, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, γίνεται με δύο τρόπους αλλά πάντα πάγια σύμφωνα με την αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης. Ο πρώτος τρόπος είναι με τη μέθοδο των ιστορικών τιμών του ξένου νομίσματος και ο άλλος με τη μέθοδο της ισοτιμίας τέλους χρήσεως.

Παρεκκλίσεις από την αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων ενοποίησης επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, αλλά κάθε παρέκκλιση αναφέρεται και αιτιολογείται επαρκώς στο προσάρτημα, μαζί με την εκτίμηση της επίδρασης της στην περιουσιακή διάρθρωση,

στην χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΑΠΑΛΕΙΦΗ ΕΝΔΟΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

7.1 Γενικά

Το άρθρο 104 του Ν. 2190/1920 αναφέρει τις αρχές με τις οποίες πρέπει να γίνεται η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι :

α) Πάγια εφαρμογή των μεθόδων ενοποίησης

β) Απάλειψη των ενδοεταιρικών συναλλαγών

βα) Υποχρεώσεων και απαιτήσεων μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

ββ) Εσόδων και εξόδων που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

βγ) τυχόν κέρδη και ζημιές από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

Οι πιο πάνω απαλείψεις μπορεί να πραγματοποιούνται αναλογικά με βάση το ποσοστό της μητρικής επιχείρησης στο κεφάλαιο καθεμίας θυγατρικής που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση.

Ενδοεταιρικές συναλλαγές ορίζονται αυτές που πραγματοποιούνται :

α) μεταξύ των εταιριών του ιδίου ομίλου, δηλαδή μεταξύ της μητρικής και των θυγατρικών της, στις οποίες η μητρική εκλέγει άμεσα ή έμμεσα διοίκηση και

β) μεταξύ των εταιρειών του ιδίου ομίλου και των συγγενικών εταιρειών, δηλαδή στις εταιρείες στις οποίες ο όμιλος συμμετέχει με ποσοστό από 20% έως 50% και επομένως δεν μπορούν να εκλέξουν διοίκηση σε αυτές.

7.2 Απόλειψη ενδοεταιρικών απαιτήσεων – υποχρεώσεων

Το άρθρο 104 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός των άλλων, από τους λογαριασμούς των ενοποιημένων ισολογισμών, μπορούν να απαλείφονται και οι απαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

7.3 Απόλειψη ενδοεταιρικών εσόδων – εξόδων

Στο ίδιο άρθρο του πιο πάνω νόμου ορίζεται επίσης ότι κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός των άλλων, από τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσης, μπορούν να απαλείφονται και τα έσοδα και έξοδα που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ εταιρειών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι όταν απαλείφονται ενδοεταιρικό έσοδο με ενδοεταιρικό έξοδο δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα των εταιρειών του ομίλου, ούτε η αναλογία των δικαιωμάτων μειοψηφίας επί των κερδών της θυγατρικής.

7.4 Απόλειψη ενδοεταιρικών κερδών – ζημιών

Τέλος, το άρθρο 104 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι όταν καταρτίζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, απαλείφονται από τους λογαριασμούς α) του ενοποιημένου ισολογισμού και β) των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης, τυχόν κέρδη ή ζημιές που

προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση και περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία στοιχείων του ενεργητικού.

Για την εφαρμογή όμως των ανωτέρω, για την απαλειφή δηλαδή ενός ενδοεταιρικού κέρδους ή ζημιάς από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει το περιουσιακό στοιχείο της ενδοεταιρικής συναλλαγής να μην έχει μεταβιβαστεί κατά την διάρκεια της ίδιας χρήσης εκτός ομίλου, αλλά να παραμένει σαν περιουσιακό στοιχείο του ομίλου και να εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού της επιχείρησης στην οποία τελικά μεταβιβάστηκε.

7.5 Έννοια συγγενούς επιχείρησης

Δύο είναι οι κατηγορίες στις οποίες χωρίζονται οι συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, με οποιαδήποτε νομική μορφή :

- α) σε συμμετοχές σε συνδεδεμένες ή εξαρτημένες επιχειρήσεις που παρακολουθούνται από τον λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 18.00 και
- β) σε συμμετοχές σε μη συνδεδεμένες η συγγενείς επιχειρήσεις που παρακολουθούνται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 18.01.

Ο διαχωρισμός αυτός είναι πολύ σημαντικός διότι με βάση το νόμο, επιβάλλεται οι συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις αλλά και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και σε αυτές, να καταχωρούνται μόνο στους λογαριασμούς που έχουν προβλεφθεί για τις περιπτώσεις αυτές από το υπόδειγμα του ισολογισμού του Ε.Γ.Λ.Σ.

Συγγενείς χαρακτηρίζεται η επιχείρηση στην οποία η μητρική ή η θυγατρική, μπορεί, χωρίς να έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου σε αυτή, να της ασκεί «ουσιώδη επιρροή».

Μια επιχείρηση θεωρείται ότι ασκεί «ουσιώδη επιρροή» σε μια άλλη, όταν η συμμετοχή της είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετοχών ή των εταίρων της άλλης.

Η «ουσιώδη επιρροή» είναι διαφορετική από την «κυριαρχική επιρροή» που είναι ο έλεγχος που ασκεί η μητρική ή η θυγατρική σε μια άλλη επιχείρηση και την χαρακτηρίζει ως θυγατρική ή υποθυγατρική.

Έτσι λοιπόν αν μια μητρική ή θυγατρική επιχείρηση έχει συμμετοχή σε μια άλλη επιχείρηση με ποσοστό από 20% έως 50% η επιχείρηση αυτή ονομάζεται συγγενής.

Για να προσδιοριστεί αν μια μητρική ή θυγατρική επιχείρηση ασκεί «ουσιώδη επιρροή» σε μια άλλη επιχείρηση, ώστε να χαρακτηριστεί αυτή η επιχείρηση ως συγγενείς, πρέπει σύμφωνα και με το νόμο:

α) να συνυπολογιστούν οι τίτλοι και τα δικαιώματα που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής ή θυγατρικής επιχείρησης

β) να συνυπολογιστούν τα δικαιώματα ψήφων, με βάση τα οποία η μητρική ή η θυγατρική ασκεί «ουσιώδη επιρροή» μετά από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής

γ) όταν η μητρική ή η θυγατρική κατέχει το 10% τουλάχιστον του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης και συγχρόνως έχει την εξουσία να ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο, τότε η επιχείρηση αυτή είναι συγγενής.

7.6 Μετατροπή συγγενούς επιχείρησης σε θυγατρική

Μια συγγενής επιχείρηση μπορεί να γίνει θυγατρική μιας μητρικής ή θυγατρικής επιχείρησης, μετά την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης, με την οποία η μητρική επιχείρηση συμπεριέλαβε τη συγγενή επιχείρηση στην πρώτη ενοποίηση. Αυτό μπορεί να γίνει είτε γιατί η μητρική ή η θυγατρική απέκτησε την πλειοψηφία των κοινών ή προνομιούχων μετοχών ή μεριδίων της συγγενούς, είτε γιατί, χωρίς να έχουν αποκτήσει την πλειοψηφία της συγγενούς επιχείρησης έχουν το σίγουρο έλεγχο της.

Μετά την ημερομηνία της μετατροπής της συγγενούς επιχείρησης σε θυγατρική επέρχεται η πλήρης ενοποίηση.

Οι βασικές αρχές με τις οποίες μια θυγατρική, που έχει μετατραπεί από συγγενής σε θυγατρική, ενοποιείται για πρώτη φορά είναι οι ακόλουθες:

- Από την χρονική στιγμή που η συγγενής επιχείρηση καταστεί θυγατρική, η αρχική λογιστική αξία, με την οποία οι συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις, εμφανίστηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν λαμβάνονται υπόψη.
- Οι αρχικές διαφορές αποτίμησης συγγενούς επιχείρησης εξακολουθούν να εμφανίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τον αρχικό τρόπο που έχει επιλέξει η μητρική ή η θυγατρική επιχείρηση
- Οι αρχικές πληροφορίες που ανέφερε η μητρική στο προσάρτημα για τη συγγενή επιχείρηση δεν αναφέρονται μετά την μετατροπή της σε θυγατρική
- Ο αρχικός συμψηφισμός θα γίνει την ημέρα που η συγγενής θα καταστεί θυγατρική της μητρικής ή της θυγατρικής

- Στον αρχικό συμψηφισμό δεν λαμβάνονται υπόψη τα κεφάλαια του χρονικού διαστήματος που η επιχείρηση εμφανιζόταν στην ενοποίηση σαν συγγενής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ – ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

8.1 Η διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας

Οι διατάξεις του άρθρου 45, παρ. 2, του Ν. 2190/1920, ορίζουν την διάθεση του πιστωτικού υπόλοιπου του λογαριασμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση», τα οποία προσδιορίζονται αναλυτικά στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Τα ποσοστά υπολογισμού των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, δεν εφαρμόζονται στο πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού, αλλά στο πρώτο αλγεβρικό άθροισμα ($\Sigma 1$), που προκύπτει από την ανάλυση του πίνακα διαθέσεως κερδών.

Ο νόμος ορίζει ότι το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης, που απεικονίζεται στο λογαριασμό 86.99 πρέπει να μειωθεί με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών εις νέο».

Επίσης, πρέπει να μειωθεί ή να αυξηθεί ανάλογα με το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρεώσεων», αφού το χρεωστικό υπόλοιπο αποτελεί «ζημίες προηγούμενων χρήσεων» οι οποίες πρέπει να μειώνουν τα καθαρά κέρδη της χρήσης, ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο αποτελεί «κέρδη προηγούμενων χρήσεων» στα οποία όμως δεν είχε υπολογιστεί τακτικό αποθεματικό, ούτε είχαν ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό του πρώτου μερίσματος των προηγούμενων χρήσεων.

Πρέπει να μειωθεί και από τα εταιρικά βάρη, που βαρύνουν τη διάθεση αποτελεσμάτων, όπως είναι ο φόρος εισοδήματος και οι διάφοροι άλλοι φόροι που δεν είναι ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος.

Δεν πρέπει όμως, τα αποθεματικά προς διάθεση και το υπόλοιπο κερδών σε νέο, να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, γιατί από τα κέρδη αυτά είχε στο παρελθόν σχηματισθεί τακτικό αποθεματικό και ταυτόχρονα είχε διανεμηθεί από αυτά στους μετόχους το νόμιμο μέρισμα.

Η σειρά διάθεσης των κερδών των ανώνυμων εταιρειών είναι η ακόλουθη :

1. Γίνεται αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη
2. Συμψηφίζονται οι ζημιές που μεταφέρονται από τις προηγούμενες χρήσεις
3. Δημιουργείται το τακτικό αποθεματικό. Τόσο οι ανώνυμες εταιρείες όσο και οι ΕΠΕ έχουν υποχρέωση κάθε χρόνο να παρακρατούν τουλάχιστον το 5% των κερδών τους, μετά την φορολογία, για την δημιουργία τακτικού αποθεματικού, μέχρι το τακτικό αυτό αποθεματικό να φτάσει το 1/3 του μετοχικού ή εταιρικού κεφαλαίου, με σκοπό να μπορεί να καλύψει μελλοντικές ζημιές των εταιρειών και για το λόγο αυτό δεν μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί ή να διανεμηθεί στους μετόχους ή εταίρους.
4. Διανέμεται το νόμιμο μέρισμα. Οι μέτοχοι των ανώνυμων εταιρειών λαμβάνουν σαν μέρισμα το 35% των κερδών της χρήσης αφού έχει αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος και το τακτικό αποθεματικό. Η μαθηματική σχέση από την οποία προκύπτει η διανομή του μερίσματος στους μετόχους, σύμφωνα και με την εμπορική νομοθεσία είναι :

(Διανεμόμενα κέρδη – τακτικό αποθεματικό) X 35%

5. Διάθεση του «υπολοίπου» των καθαρών κερδών. Στο άρθρο 45 του Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι «το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού».

Από το καταστατικό μπορεί να ορίζεται ότι από το υπόλοιπο των κερδών μπορεί να δίνεται αμοιβή στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στους διευθυντές και στο προσωπικό, αλλά μπορεί να υπάρχει και ο περιορισμός ότι αυτή η αμοιβή θα δίνεται αφού πρώτα θα έχουν αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη της χρήσης, εκτός από το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρος και διάφορα άλλα ποσό που μπορεί να αφορούν για παράδειγμα πρόσθετο τακτικό αποθεματικό ή πρόσθετο μέρος. Υπάρχει και η πολύ μικρή πιθανότητα το καταστατικό να μην επιτρέπει να δίνεται αμοιβή από τα καθαρά κέρδη της χρήσης στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό.

Από όλα τα παραπάνω συμπεραίνει κανείς ότι η βασική προϋπόθεση για να μπορεί να γίνει διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό είναι να προβλέπεται από το καταστατικό και μπορεί να υπάρχει και η πρόβλεψη ότι η διανομή αυτή μπορεί να γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης.

Ο νόμος έχει προβλέψει και την περίπτωση που στο καταστατικό δεν καθορίζεται ο τρόπος που διανέμεται το υπόλοιπο των καθαρών κερδών χρήσης και αν δεν ορίζεται από το καταστατικό ούτε κάποιο όργανο που να καθορίζει την διανομή αυτή, τότε δίνει την δυνατότητα στην γενική συνέλευση να το κάνει.

8.2 Η διάθεση των κερδών της ΕΠΕ

Στο Ν.3190/1955 στο άρθρο 35 ορίζεται ότι το σύνολο των καθαρών κερδών των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, αφού αφαιρεθεί το τακτικό αποθεματικό που είναι 5% των ετήσιων κερδών της χρήσης, αποτελεί κέρδος που διανέμεται στους εταίρους.

Σε αντίθεση λοιπόν με τις ανώνυμες εταιρείες, που είναι υποχρεωτική η διανομή μόνο του πρώτου μερίσματος, στις ΕΠΕ το σύνολο των καθαρών κερδών, αφού αφαιρεθεί το τακτικό αποθεματικό, πρέπει υποχρεωτικά αν διανεμηθεί στους εταίρους, εκτός και αν υπάρχει στο καταστατικό κάποια ειδική πρόβλεψη.

Έτσι για παράδειγμα το καταστατικό μιας ΕΠΕ μπορεί να προβλέπει την δημιουργία ενός αποθεματικού ή το δικαίωμα στα κέρδη από ένα διαχειριστή που να μην είναι εταίρος αλλά και την διανομή κερδών στο προσωπικό. Η συνέλευση των εταίρων μιας ΕΠΕ μπορεί επίσης να αποφασίσει με παμψηφία των εταίρων την διάθεση κερδών στο προσωπικό, αν κάτι τέτοιο δεν περιλαμβάνεται στο καταστατικό.

8.3 Το σύστημα φορολογίας της ανώνυμης εταιρείας και της ΕΠΕ που καθιέρωσε το Ν. 2065/1992

Το Ν.Δ. 3843/1958 επέβαλε φορολογία στα εισοδήματα των νομικών προσώπων, αντικαθιστώντας το σύστημα καθαρών προσόδων του Ν.1640/1919. Έτσι όλες οι ανώνυμες εταιρείες, οι συνεταιρισμοί αλλά και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, εντάχθηκαν στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, σε αντίθεση με τα κέρδη των ΕΠΕ και των προσωπικών εταιρειών, που μέχρι τις 29/6/1992 φορολογούντο στο όνομα των δικαιούχων εταίρων.

Το Ν.Δ.3843/1958 καθιέρωσε ένα φορολογικό σύστημα το οποίο φορολογούσε τα κέρδη που γίνονταν αποθεματικό στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, ενώ τα κέρδη που οι εταιρείες διένειμαν σαν μερίσματα ή αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου τα φορολογούσε στο όνομα των δικαιούχων μετόχων ή συμβούλων. Όταν στην συνέχεια η ανώνυμη εταιρεία διένειμε ή να κεφαλαιοποιούσε τα κέρδη που είχε κάνει αποθεματικό και τα οποία είχαν φορολογηθεί στο όνομα της, για τους δικαιούχους μετόχους η νομοθεσία τα θεωρούσε εισοδήματα κινητών αξιών. Γινόταν παρακράτηση φόρου μερίσματος από τα διανεμόμενα ή τα κεφαλαιοποιημένα αποθεματικά και γινόταν συμψηφισμός με τον φόρο εισοδήματος που είχε καταβάλει αρχικά η εταιρεία όταν είχαν δημιουργηθεί αυτά τα κέρδη. Στην περίπτωση που η διαφορά δημιουργούσε απαίτηση επιστροφής φόρου, το δημόσιο την απέδιδε στην ανώνυμη εταιρεία.

Το συγκεκριμένο φορολογικό σύστημα ίσχυσε για τριάντα χρόνια μέχρι το 1992 που με το Ν.2065/1992 έγινε μια μεγάλη φορολογική αλλαγή. Η πιο σπουδαία καινοτομία που εισήγαγε ο νόμος αυτός ήταν η ενιαία φορολογία όλων των νομικών προσώπων, με ένα ενιαίο συντελεστή επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων αυτών και με την καταβολή του πιο πάνω φόρου εισοδήματος θεωρείται ότι έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση για τα διανεμόμενα κέρδη.

8.4 Τα μερίσματα του ενοποιημένου ομίλου

Ένας ενοποιημένος όμιλος αποτελείται από την μητρική εταιρεία και τις θυγατρικές της. Έτσι λοιπόν για την διανομή του μερίσματος του ομίλου πρέπει να γίνει διαχωρισμός σε :

- Διανομή μερίσματος από τη μητρική

Οι μέτοχοι της μητρικής επιχείρησης είναι συγχρόνως και μέτοχοι ολόκληρου του ομίλου και οποιαδήποτε διανομή μερίσματος σε αυτούς από τα κέρδη ή από τα διανεμόμενα αποθεματικά της μητρικής επιχείρησης, θεωρείται μια εκροή διαθέσιμων εκτός ομίλου.

- Διανομή μερίσματος από τις θυγατρικές

Μια θυγατρική επιχείρηση έχει ως μετόχους της την μητρική και στην περίπτωση που η μητρική δεν έχει το 100% των μετόχων, και μια μειοψηφία τρίτων μετόχων. Άρα η διανομή των κερδών ή των αποθεματικών στους μετόχους της θυγατρικής επιχείρησης, θεωρείται από την μεριά της μητρικής επιχείρησης, μια ενδοεταιρική συναλλαγή ή αλλιώς συναλλαγή εντός ομίλου, στην οποία υπάρχει ταμειακή εκροή από την θυγατρική επιχείρηση και ταυτόχρονα ταμειακή εισροή από την μητρική επιχείρηση. Το υπόλοιπο ποσό των μερισμάτων αφορά τα δικαιώματα μειοψηφίας, δηλαδή τους εκτός ομίλου τρίτους-μετόχους.

Στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης, μια θυγατρική επιχείρηση, απεικονίζει το ποσό του μερίσματος που θα διανείμει στους μετόχους της και το οποίο έχει εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο. Η απεικόνιση αυτή γίνεται :

α) στον πίνακα διάθεσης κερδών και

β) στο παθητικό του ισολογισμού σαν «Μερίσματα πληρωτέα»

Το πιο πάνω μέρισμα θα εμφανιστεί από τους μετόχους της θυγατρικής, που είναι η μητρική και πιθανών και εκτός ομίλου τρίτοι-μέτοχοι, στα έσοδα τους. Το έσοδο αυτό θα εμφανιστεί όταν γίνει βέβαιο και εκκαθαρισμένο, δηλαδή στην επόμενη χρήση που η διάθεση των κερδών

της θυγατρικής θα έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της. Για το λόγο αυτό η μητρική εταιρεία που είναι η μέτοχος της θυγατρικής δεν μπορεί να συμπεριλάβει το πιο πάνω μέρος στα έσοδα της τρέχουσας χρήσης, γιατί όταν συντάσσεται ο ετήσιος ισολογισμός της τρέχουσας χρήσης, το έσοδο αυτό δεν είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο.

Όπως προαναφέρθηκε, η προτεινόμενη διανομή μερίσματος της θυγατρικής, είναι για την μητρική επιχείρηση, μια ενδοεταιρική ταμειακή εκροή-εισροή διαθέσιμων, αλλά από τα διανεμόμενα μερίσματα της θυγατρικής, τα ίδια κεφάλαια του ομίλου αυξάνονται κατά το ποσό του μερίσματος που δικαιούται η μητρική επιχείρηση και η αύξηση αυτή στην ενοποίηση πρέπει να εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια. Αυτός είναι και ο λόγος που κατά την ενοποίηση της τρέχουσας χρήσης, το μέρος του μερίσματος που αφορά την μητρική επιχείρηση μεταφέρεται στο λογαριασμό 42.91 «Υπόλοιπο εις νέον – Αναμορφώσεις ενοποίησης κλειόμενης χρήσεως» και το υπόλοιπο που δικαιούνται οι εκτός ομίλου τρίτοι-μέτοχοι στο λογαριασμό 42.90 «Υπόλοιπο εις νέον – Δικαιώματα μειοψηφίας».

Μπορούμε για παράδειγμα να υποθέσουμε ότι η διάθεση κερδών στις 31/12/2008 της θυγατρικής κατά 60% είναι η εξής (ποσά σε ευρώ) :

Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	100.000,00
Μείον : Φόρος εισοδήματος	<u>(35.000,00)</u>
Κέρδη προς διάθεση	65.000,00

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

· Τακτικό αποθεματικό	3.250,00
· Μέρισμα	21.612,50
· Έκτακτο αποθεματικό	<u>40.137,50</u>
Σύνολο	65.000,00

8.5 Κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών θυγατρικών επιχειρήσεων μετά τον αρχικό συμψηφισμό

Ο εμπορικός αλλά και ο φορολογικός νόμος ρυθμίζουν την κεφαλαιοποίηση κάθε αποθεματικού, η οποία ανήκει στο στάδιο της διαλύσεως των αποθεματικών.

Όλες οι επιχειρήσεις, τόσο οι ανώνυμες όσο και οι ΕΠΕ, όταν κεφαλαιοποιήσουν αποθεματικά, τα οποία δεν έχει σημασία αν είναι φορολογημένα ή όχι, πρέπει να ακολουθήσουν της διαδικασία που προβλέπεται από τον εμπορικό νόμο και να κάνουν της απαραίτητες δημοσιεύσεις. Οι διατάξεις του εμπορικού νόμου για την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών είναι οι ίδιες για όλες τις περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης αποθεματικών.

Αυτό δεν ισχύει και για τον φορολογικό νόμο, διότι με αυτόν δεν ρυθμίζεται με τον ίδιο τρόπο η φορολογία των κεφαλαιοποιημένων αποθεματικών. Οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, διαφέρουν ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο φορολογήθηκαν όταν σχηματίστηκαν, αφού υπάρχουν :

α) Φορολογημένα αποθεματικά

αα) Αποθεματικά που είναι φορολογημένα με τις γενικές διατάξεις, όπως είναι το έκτακτο αποθεματικό και το ειδικό αποθεματικό

αβ) Αποθεματικά που είναι φορολογημένα με τις ειδικές διατάξεις, με βάση τις οποίες εξαντλείται σε επίπεδο νομικού προσώπου η φορολογική υποχρέωση, όπως για παράδειγμα αποθεματικό που σχηματίστηκε παο φορολογημένους τόκους καταθέσεων ή κέρδη που προέκυψαν από πώληση μετοχών που εισήχθησαν στο Χρηματιστήριο.

β) Αφορολόγητα αποθεματικά

βα) Αποθεματικά που σχηματίστηκαν από κέρδη απαλλαγμένα από φορολογία και επομένως είναι και αυτά αφορολόγητα, όπως τα κέρδη από εκπτώσεις φόρου εισοδήματος από εφάπαξ καταβολή, ή τα κέρδη από από την πώληση ακινήτων που υπήρχαν για ίδια χρήση.

ββ) Αφορολόγητα αποθεματικά από πώληση χρεογράφων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

βγ) Αφορολόγητα αποθεματικά για κάλυψη μελλοντικών ζημιών

βδ) Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων για την πραγματοποίηση επενδύσεων

8.6 Κεφαλαιοποίηση ή διανομή φορολογημένων αποθεματικών

Όταν μια ανώνυμη εταιρεία κεφαλαιοποιούσε ή διένεμε μέχρι 31/12/2008 φορολογημένα αποθεματικά και υπόλοιπα κερδών που είχαν σχηματιστεί από κέρδη διαχειριστικών χρήσεων που έληξαν μέχρι 29/06/1992, δεν είχαν υποχρέωση να καταβάλλουν κανέναν φόρο, για τα αδιανέμητα αυτά κέρδη ενώ μέχρι την 01/11/2001 είχαν την υποχρέωση να καταβάλλουν ένα πρόσθετο φόρο εισοδήματος ποσοστού 5%. Όμως από

01/01/2009 οι ανώνυμες εταιρείες πρέπει να παρακρατούν φόρο 10% για τα αδιανέμητα αυτά κέρδη αν θέλουν να τα διαθέσουν, έχοντας εξαντλήσει έτσι την φορολογική υποχρέωση αυτών των κερδών.

Ο Ν.2065/1992 στο άρθρο 16 ρύθμιζε θέματα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και όριζε ότι το συνολικό φορολογητέο εισόδημα των νομικών προσώπων από 30/6/1992, φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου με ενιαίο συντελεστή, που αρχικά ορίστηκε σε ποσοστό 35%.

Έτσι για την διάθεση ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών και υπολοίπου κερδών σε νέο, που σχηματίστηκαν από κέρδη διαχειριστικών χρήσεων που έκλεισαν από 30/6/1992 και μετά δεν γίνεται καμία παρακράτηση φόρου αφού σύμφωνα και με το άρθρο 109 του Ν. 2238/1994 τα συνολικά κέρδη που προέκυπταν από τους πιο πάνω ισολογισμούς, είχαν ένα ενιαίο συντελεστή φορολόγησης.

8.7 Κεφαλαιοποίηση ή διανομή αφορολόγητων αποθεματικών

Τα σχηματισμένα αφορολόγητα αποθεματικά έχουν απαλλαγή από την φορολογία μέχρι την κεφαλαιοποίηση ή την διανομή τους με οποιαδήποτε μορφή. Όμως μετά την διάλυση τους, παύει να ισχύει η απαλλαγή αυτή. Ο Ν. 2238/1994 στο άρθρο 106 ρυθμίζει την φορολογία των αποθεματικών αυτών και βάσει των διατάξεων του, χωρίζει τα αφορολόγητα αποθεματικά σε δύο μεγάλες κατηγορίες :

A) Στα αφορολόγητα αποθεματικά που δημιουργήθηκαν με βάση τις διατάξεις των διάφορων αναπτυξιακών νόμων για την πραγματοποίηση επενδύσεων

B) Σε όλα τα υπόλοιπα αποθεματικά.

Τα αποθεματικά που ανήκουν στην πρώτη κατηγορία, όταν κεφαλαιοποιηθούν και ανήκουν σε ανώνυμη εταιρεία που έχει μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, φορολογούνται με συντελεστή 5%, ενώ οι υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες και τις ΕΠΕ φορολογούνται με συντελεστή 10%, εφόσον σύγχρονος οι μέτοχοι ή οι εταίροι καταβάλλουν ισόποσα με το κεφαλαιοποιημένο αποθεματικό μετρητά για αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας.

Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση της κεφαλαιοποίησης του «Ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων άρθρου 22 του Ν. 1828/1989» που δημιούργησαν επιχειρήσεις του άρθρου 2 των Ν. 1262/1982 και 1892/1990, η οποία απαλλάσσεται από την φορολογία εισοδήματος.

Άλλη περίπτωση απαλλαγής από την φορολογία εισοδήματος είναι η κεφαλαιοποίηση του «Ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού» που σχημάτισαν οι εμπορικές επιχειρήσεις βάσει της Υπουργικής Απόφασης Η.1055503/1989.

Τα υπόλοιπα αφορολόγητα αποθεματικά που ανήκουν στην δεύτερη κατηγορία αλλά και τα φορολογημένα με ειδικό τρόπο, όταν κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994 άρθρο 106.

Από την 01/01/1009, όλες οι ανώνυμες εταιρείες, εκτός από τον φόρο εισοδήματος που πρέπει να καταβάλλουν σύμφωνα με τα πιο πάνω, πρέπει να κάνουν παρακράτηση φόρου 10% και στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που παίρνουν οι μέτοχοι, εξαντλώντας έτσι και την υποχρέωση της καταβολής φόρου γι' αυτά από τους δικαιούχους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΑΥΞΗΣΗ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

9.1 Αύξηση ποσοστού συμμετοχής της μητρικής στην θυγατρική επιχείρηση

Αφού γίνει η αρχική απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής επιχείρησης ή ο αρχικός συμψηφισμός, τα ποσοστά συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης μπορεί να αυξηθούν με τον εξής τρόπο :

- Αγορά από την μητρική πρόσθετου πακέτου των σε κυκλοφορία μετοχών της θυγατρικής επιχείρησης από τους εκτός ομίλου τρίτους μετόχους
- Αύξηση κεφαλαίου θυγατρικής με παραίτηση μέρους ή του συνόλου των μετόχων της μειοψηφίας από το σχετικό δικαίωμα.

Όταν γίνει μια αύξηση ποσοστού $\alpha\%$, της συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής, αυτή γίνεται με αγορά του αντίστοιχου ποσοστού που έχουν οι εκτός ομίλου τρίτοι-μέτοχοι στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής.

Η πιο πάνω αγορά μπορεί να είναι πραγματική, μπορεί όμως να είναι και μια εξομοίωση στην περίπτωση που η μειοψηφία των μετόχων δεν συμμετέχει στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής και έτσι μεταβιβάζονται ποσοστά στην μητρική.

Η αύξηση της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής δημιουργεί ένα νέο ποσοστό συμμετοχής το οποίο δεν είναι ίδιο με εκείνο που έγινε ο πρώτος αρχικός συμψηφισμός και μια νέα αξία

κτήσης των συμμετοχών, που έχει ως αποτέλεσμα κατά την νέα απόκτηση της συμμετοχής της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής να προκύψει μια νέα διαφορά ενοποίησης χρεωστική ή πιστωτική.

Η νέα αυτή διαφορά ενοποίησης πρέπει να προστεθεί ή να αφαιρεθεί από την αρχική διαφορά ενοποίησης και το ενοποιημένο προσάρτημα κάτω από την αρχική διαφορά ενοποίησης να παρατίθεται και η μεταβολή.

9.2 Αγορά από την μητρική προσθέτου πακέτου των σε κυκλοφορία μετοχών της θυγατρικής

Μετά την αύξηση του ποσοστού συμμετοχής μιας μητρικής επιχείρησης, στη θυγατρική, εξαιτίας μιας αγοράς πρόσθετου πακέτου των κυκλοφορούντων μετοχών, οι μετοχές αυτές αγοράζονται από τους εκτός ομίλου τρίτους.

Άρα, η αγορά αυτή μειώνει τα δικαιώματα της μειοψηφίας, κατά το ποσοστό των μετοχών που πωλούν οι εκτός ομίλου τρίτοι-μέτοχοι στη μητρική επιχείρηση και αυξάνονται ισόποσα τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής που μετέχουν στον συμψηφισμό.

Δημιουργείται έτσι μια νέα διαφορά ενοποίησης, από τα νέα κεφάλαια της θυγατρικής που συμμετέχουν στο συμψηφισμό, αν τα συγκρίνει κανείς με τη νέα αξία κτήσης των συμμετοχών. Έτσι λοιπόν, όταν η μητρική επιχείρηση αυξήσει το ποσοστό συμμετοχής της στην θυγατρική, για παράδειγμα από 60% σε 70% τότε, κατά τον χρόνο της αύξησης αυτής, το 70% των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής θα ανήκει στη μητρική επιχείρηση και το υπόλοιπο 30% σε τρίτους εκτός ομίλου.

9.3 Μείωση ποσοστού συμμετοχής της μητρικής στην θυγατρική επιχείρηση

Αφού γίνει η αρχική απάλειψη της συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής ή στον αρχικό συμφητισμό, τα ποσοστά της μητρικής επιχείρησης μπορεί να μειωθούν σε ποσοστό τέτοιο ώστε οι δύο επιχειρήσεις να συνεχίσουν αν είναι συνδεδεμένες και κατά συνέπεια να συνεχίζεται η υποχρέωση τους για ενοποίηση των ετησίων οικονομικών καταστάσεων.

Οι λόγοι για τους οποίους μπορεί να γίνει μείωση του ποσοστού της μητρικής επιχείρησης σε εκτός ομίλου τρίτους- μετόχους είναι :

- Πώληση πακέτου των σε κυκλοφορία μετοχών της θυγατρικής επιχείρησης στους εκτός ομίλου τρίτους-μετόχους
- Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής επιχείρησης στην οποία δεν λαμβάνει μέρος η μητρική επιχείρηση.

Η μείωση του ποσοστού της μητρικής επιχείρησης στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής, προέρχεται από πώληση των δικαιωμάτων της επί των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής στους εκτός ομίλου τρίτους-μετόχους. Η μείωση αυτή μπορεί να είναι είτε πραγματική, είτε να εξομοιώνεται με πώληση ύστερα από μεταβίβαση ποσοστού της μητρικής επιχείρησης στους εκτός ομίλου τρίτους-μετόχους, λόγω μη συμμετοχής της μητρικής σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής.

9.4 Πώληση ή απορρόφηση της μοναδικής θυγατρικής

Στην περίπτωση της απορρόφησης της θυγατρικής από την μητρική της, όλα τα στοιχεία της θυγατρικής μεταφέρονται και περιλαμβάνονται στα στοιχεία της μητρικής, με τις αξίες που έχουν για σκοπούς ενοποίησης,

κατά την ημερομηνία της απορρόφησης. Οι οικονομικές λοιπόν καταστάσεις της μητρικής είναι η συνέχεια των ενοποιημένων καταστάσεων πριν την απορρόφηση και οι μοναδικές κατά την λήξη της χρήσης και συντάσσονται μόνο ατομικές οικονομικές καταστάσεις με συγκριτικά στοιχεία τα ενοποιημένα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης.

Στην περίπτωση που η μητρική επιχείρηση πωλήσει την θυγατρικής της σε τρίτους, υπάρχουν διαφοροποιήσεις στα αποτελέσματα και στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης μεταξύ ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής. Οι βασικές κατά τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις είναι πλέον ατομικές στη λήξη της χρήσης, αν και αποτελούν συνέχεια των ενοποιημένων μέχρι την πώληση της θυγατρικής και έχουν ως συγκριτικά στοιχεία τα ενοποιημένα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης.

9.5 Πώληση των σε κυκλοφορία μετοχών της θυγατρικής

Όταν γίνει μια πώληση ενός ποσοστού μετοχών μιας θυγατρικής από την μητρική της σε εκτός ομίλου τρίτους-μετόχους, στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης εμφανίζονται :

- Οι συμμετοχές στην θυγατρική επιχείρηση με αξία μειωμένη κατά το κόστος κτήσης των μετοχών που έχουν πωληθεί
- Τα αποτελέσματα χρήσης αυξημένα ή μειωμένα από το αποτέλεσμα, είτε κέρδος είτε ζημιά, που προέκυψε από την πώληση των πιο πάνω συμμετοχών

Με την μείωση του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής επιχείρησης στη θυγατρική επέρχονται οι εξής συνέπειες κατά την ενοποίηση των ετησίων οικονομικών καταστάσεων:

- Δημιουργία νέας διαφοράς ενοποίησης
- Διόρθωση παλαιάς διαφοράς ενοποίησης
- Αύξηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας
- Διόρθωση του ενοποιημένου κέρδους ή της ζημιάς από την πώληση του ποσοστού της πιο πάνω συμμετοχής
- Κατανομή των καθαρών αποτελεσμάτων της θυγατρικής μεταξύ μητρικής και μειοψηφίας με βάση τα δύο ποσοστά, το παλαιό και το καινούργιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΟΜΙΛΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

10.1 Γενικά για την φορολογία κερδών των ομιλών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Σύμφωνα με τα άρθρα 8 έως και 11 του Ν. 2578/1998 που συμπληρώθηκαν με τις παρ. 14 έως και 16 του άρθρου 6 του Ν. 2873/2000, «όταν τα κέρδη που λαμβάνει μητρική ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία από θυγατρική της εταιρεία («θυγατέρα») εδρεύουσα σε άλλον κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβάνονται και κέρδη τα οποία η τελευταία είχε αποκτήσει από δική της θυγατρική εταιρεία («εγγονή») εδρεύουσα επίσης σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα κέρδη αυτά δεν φορολογήθηκαν στο κράτος που έχει την έδρα Η «θυγατέρα» τότε ο φόρος εισοδήματος της «εγγονής» κατά το μέρος που αναλογεί επί των κερδών αυτής τα οποία μέσω της «θυγατέρας» κατέληξαν στην μητρική ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, καθώς και ο φόρος που ενδεχομένως η «θυγατέρα» παρακράτησε στα ίδια κέρδη εκπίπτουν από τον φόρο εισοδήματος της μητρικής ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας».

Ο πιο πάνω νόμος τροποποιήθηκε με τα άρθρα 1 και 2 του Ν.3453/2006 τα οποία όριζαν ότι εκτός από την μητρική ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, και οι μητρικές ημεδαπές: εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες καθώς και οι συμμετοχικές ή αφανής εταιρείες οι οποίες λαμβάνουν κέρδη λόγω της συμμετοχής τους σε θυγατρική εταιρεία εδρεύουσα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης να ισχύουν, και για τις εταιρείες αυτές,

όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, για τις περιπτώσεις των μητρικών ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών.

Όμως ο συνολικός εκπιπτόμενος φόρος για τις πιο πάνω περιπτώσεις δεν μπορεί να υπερβαίνει το φόρο που αναλογεί στην Ελλάδα για αυτά τα κέρδη.

Τα κέρδη που λαμβάνει μια ημεδαπή εταιρεία επειδή συμμετέχει σε μια θυγατρική της οποίας η έδρα βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα.

10.2 Προϋποθέσεις για την φορολογία των κερδών ομίλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2578/1998 άρθρα 8 έως και 11, νοούνται:

A) Σαν «εταιρεία», η εταιρεία που έχει μια από τις νομικές μορφές του Ν.2238/1994, δηλαδή ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες καθώς και οι συμμετοχικές ή αφανής εταιρείες, που πληρούν τις δύο πιο κάτω προϋποθέσεις :

- Υπόκειται χωρίς να απαλλάσσεται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων
- Σύμφωνα με σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος, δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης

B) Σαν «εταιρεία άλλου κράτους μέλους», η εταιρεία του κράτους αυτού, η οποία έχει κάποια από τις νομικές μορφές που ορίζονται στο Ν,2578/1998 και οι οποίες πληρούν τις πιο κάτω προϋποθέσεις :

- Υπόκεινται σε κάποιον από τους φόρους που αναφέρονται στο Ν,2578/1998 χωρίς να έχουν δικαίωμα απαλλαγής από αυτόν ή επιλογής
- Σύμφωνα με την φορολογική νομολογία του άλλου κράτους-μέλους θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία σε αυτό το κράτος-μέλος και, σύμφωνα με σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος, δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2190/1920, οι οποίες έχουν πλήρως εναρμονιστεί με τις αντίστοιχες διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου, όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθορίζουν ότι, οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, θα πρέπει να έχουν καταρτισθεί με ομοιόμορφες λογιστικές αρχές. Σε αντίθετη περίπτωση, η μητρική εταιρεία, κατά την ενοποίηση, υποχρεούται, όταν η σχετική επίδραση είναι σημαντική, να αναμορφωθεί ανάλογα των οικονομικών αυτών καταστάσεων.

Επίσης οι μέθοδοι ενοποίησης δεν πρέπει να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση, όπως λογιστικός χειρισμός διαφορών ενοποίησης. Σχετικά με την ημερομηνία κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταρτίζονται την ίδια ημερομηνία που καταρτίζονται και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης. Παρέκκλιση γίνεται μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η ημερομηνία κλεισίματος των περισσότερων ή σημαντικότερων επιχειρήσεων, που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, είναι διαφορετική από εκείνη της μητρικής.

Σημαντικό επίσης είναι και να γνωρίζουμε πότε μια επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Αυτό συμβαίνει σε δύο περιπτώσεις: Η πρώτη περίπτωση είναι όταν δεν συντρέχουν τα όρια που καθορίζει ο νόμος, και εφόσον δεν υπάρχει εταιρία από τις υποκείμενες σε ενοποίηση, που οι μετοχές της να είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Κράτους – μέλους. Και η δεύτερη περίπτωση είναι όταν η μητρική επιχείρηση διέπεται από το Ελληνικό Δίκαιο, και παράλληλα είναι

θυγατρική άλλης μητρικής, που διέπεται από το δίκαιο Κράτους – μέλους της Ε.Ε.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γεώργιος Στ. Αληφαντής, Αθήνα 1998. «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις»

Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Αθήνα 2005. «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ενοποίηση των επιχειρήσεων»

Ληξουριώτης, Επιχειρήσεις ή όμιλοι επιχειρήσεων κοινοτικής έκτασης: Τόπος πληροφόρησης και διαλόγου των κοινωνικών συνομιλητών (η προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις επιταγές της Οδηγίας 94/45/ΕΚ), ΔΕΕ 1998, 1056.

Λιακόπουλος, Η άρση της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου στη νομολογία, β' έκδοση, 1993.

Μιχαλόπουλος, Η προστασία των δανειστών των θυγατρικών εταιριών, ΕΕμπΔ 1981, 356.

Μούζουλας, Τα κριτήρια εξάρτησης επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του προσχεδίου της 9ης Οδηγίας, Αρμ 1987, 1001.

Ρούσσης Δ., Η εφαρμογή του άρθρου 81 ΣυνθΕΚ (άρθρο 1 Ν 703/1977) στις συμφωνίες εντός του ομίλου επιχειρήσεων, ΔΕΕ 2006, σελ. 745, 747.

Σινανιώτη-Μαρούδη, Η διαμόρφωση της ευθύνης στον όμιλο των επιχειρήσεων, ΕΕμπΔ 2003, 529.