

Β. ΓΚΙΟΥΡΔΑΣ ΕΚΔΟΤΙΚΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

**ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
22, 27, 28, 31 ΚΑΙ ΤΟ Δ.Π.Χ.Π. 3

**ΑΘΙΑΝΟΣ ΣΤΕΡΓΙΟΣ
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥΔΗΣ ΚΛΕΑΝΘΗΣ**



Β. Γκιούρδας
Εκδοτική

ΑΘΗΝΑ 2004

Πρόλογος	xiii
----------------	------

ΜΕΡΟΣ Ι

Ενοποιήσεις Οικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ) INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS)	3
1.1 Εισαγωγή	3
1.2 Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	3
1.3 Τα Λογιστικά Πρότυπα Παγκοσμίως	6
1.4 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	11
1.5 Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων	14
1.5.1 Πεδίο εφαρμογής	15
1.5.2 Γενικά	15
1.5.3 Συνοπτικά	15
1.6 Διαδικασία	18
1.7 Εισαγωγικές έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	19
1.7.1 Εναρμόνιση προτύπων	20
1.7.2 Πίνακες αξιολόγησης	21
1.7.3 Δείκτες μέτρησης	22
1.8 Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Συγκριτικός πίνακας)	23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2	ΛΙΘΩΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22 (αντικαταστάθηκε από ΔΠΧΠ 3, βλέπε παράρτημα 1) - ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	27
2.1	Γενικά	27
2.2	Σκοπός	28
2.3	Πεδίο Εφαρμογής	28
2.4	Ορισμοί	30
2.5	Φύση της ενοποίησης των επιχειρήσεων	31
2.5.1	Αγορές	31
2.5.2	Συνένωση Δικαιωμάτων	33
2.6	Αγορές	33
2.6.1	Λογιστική αντιμετώπιση των αγορών	33
2.6.2	Κόστος Αγοράς	34
2.6.3	Η καταχώρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	35
2.6.4	Λογιστική Ομίλων κατά την ημερομηνία απόκτησης	36
2.6.4.1	Κατανομή του κόστους αγοράς. Βασική Μέθοδος	36
2.6.4.2	Εναλλακτική μέθοδος	36
2.6.4.3	Προσδιορισμός της πραγματικής (εύλογης) αξίας	36
2.6.5	Υπεραξία (Goodwill) που προκύπτει κατά την αγορά	38
2.6.5.1	Τρόποι Μεταχείρισης της Θετικής Υπεραξίας	38
2.6.5.2	Μεταχείριση της Αρνητικής Υπεραξίας	41
2.6.6	Δικαιώματα Μειοψηφίας	44
2.6.7	Ενοποιήσεις Οικονομικών Καταστάσεων μετά την ημερομηνία απόκτησης	47
2.6.8	Διεταιρικά υπόλοιπα	51
2.6.9	Προνομιούχες Μετοχές	51
2.6.10	Ομολογίες	51
2.6.11	Διεταιρικά υπόλοιπα τα οποία προκύπτουν από διεταιρικές πωλήσεις ή άλλες ενδοεταιρικές συναλλαγές	52
2.6.12	Εισπρακτέα ή πληρωτέα μερίσματα από διεταιρικές συναλλαγές	52
2.6.13	Μη αναγνωρισμένα κέρδη, προερχόμενα από διεταιρικές πωλήσεις	53
2.6.14	Προβλέψεις για μη αναγνωρισμένα κέρδη	59
2.6.15	Ομοιόμορφη λογιστική πολιτική	59
2.6.16	Συνένωση Δικαιωμάτων	59

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 27, 28, 31 (IAS 27, 28, 31)	
	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές (27)	
	Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενής Επιχειρήσεις (28)	
	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες (31) 61	
3.1	Γενικά για το ΔΛΠ 27	61
3.2	Γενικά για το ΔΛΠ 28	62
3.2.1	Ορισμοί	62
3.2.2	Ουσιώδης επιρροή	63
3.2.3	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	63
3.2.4	Εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσεως	64
3.2.5	Γνωστοποίηση	68
3.3	Γενικά για το ΔΛΠ 31	68
3.4	Διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων πράξεων και γεγονότων	70
3.5	Συνοπτικά	76

ΜΕΡΟΣ ΙΙ

Ενοποιήσεις Οικονομικών Καταστάσεων
Σύμφωνα με το ΚΝ 2190/20

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	83	
4.1	Η ανάγκη για την κατάρτιση ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων	83
4.2	Ποιες είναι οι ενοποιημένες οικονομικές (λογιστικές) καταστάσεις	88
4.3	Εισαγωγικές έννοιες και επεξηγήσεις όρων	89
4.3.1	Συμμετοχές	89
4.3.2	Συνδεδεμένες επιχειρήσεις (affiliated undertakings)	90
4.4	Μητρική επιχείρηση	92
4.5	Θυγατρική επιχείρηση	92
4.6	Όμιλος ή ομάδα επιχειρήσεων	93
4.7	Συγγενής επιχείρηση (associated undertaking)	93
4.8	Δικαιώματα μειοψηφίας (minority interests)	94
4.9	Κατ' επιλογή παραδείγματα συνδεδεμένων επιχειρήσεων	94

4.10	Μέθοδοι αποτίμησης των συμμετοχών (Αποτίμηση στο κόστος κτήσεως – Αποτίμηση με βάση την καθαρή θέση)	97
4.10.1	Μέθοδος της αποτίμησης στο κόστος κτήσεως. Η ελληνική Νομοθεσία	97
4.11	Η λογιστική πλευρά της αποτίμησης των συμμετοχών	101
4.12	Μέθοδος της αποτίμησης με βάση την καθαρή θέση (Equity Method)	104

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Η ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	109	
5.1	Ελληνική Νομοθεσία	109
5.2	Ποιες επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση καταρτίσεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (και ενοποιημένης έκθεσης διαχειρίσεως)	110
5.3	Απαλλαγή από την υποχρέωση καταρτίσεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.	111
5.4	Σε ποιες περιπτώσεις μια επιχείρηση μπορεί να μη συμπεριληφθεί στην ενοποίηση (Δυνητική εξαίρεση)	113
5.5	Σε ποια περίπτωση μια επιχείρηση δεν πρέπει να περιλαμβάνεται στην ενοποίηση (Υποχρεωτική εξαίρεση)	114

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	117	
6.1	Γενικά	117
6.2	Η κατάρτιση του ενοποιημένου ισολογισμού	118
6.3	Μέθοδοι ενοποίησης των στοιχείων του ισολογισμού των θυγατρικών επιχειρήσεων	122
6.4	Η Μέθοδος της Ολικής Ενοποίησης	123
6.5	Αναλογική ενοποίηση	125
6.6	Άσκηση για επίλυση	127
6.7	Η τιμή κτήσεως της συμμετοχής είναι μεγαλύτερη από την εσωτερική λογιστική αξία	127
6.8	Το επιπλέον τίμημα της αξίας συμμετοχής οφείλεται σε διαφορές αποτιμήσεων και σε υπολογισμό αξίας φήμης – πελατείας	130
6.8.1	Η περίπτωση της μη εμφάνισης των δικαιωμάτων μειοψηφίας στις διαφορές αναπροσαρμογής.	130

6.9	Η περίπτωση της εμφάνισης των δικαιωμάτων μειοψηφίας επί των διαφορών αναπροσαρμογής.....	135
6.10	Ασκήσεις για επίλυση	139
6.11	Το επιπλέον τίμημα της αξίας συμμετοχής οφείλεται σε λανθασμένους υπολογισμούς	141
6.12	Αξία κτήσεως συμμετοχής μικρότερη από την εσωτερική λογιστική αξία της (Ε.Λ.Α) (πιστωτική διαφορά)	144
6.12.1	Η θεωρητική αντιμετώπιση της πιστωτικής διαφοράς	144
6.13	Η αντιμετώπιση της (πιστωτικής) διαφοράς στην ελληνική νομοθεσία	149
6.14	Τμηματικές αποκτήσεις συμμετοχής	150
6.15	Αυξομειώσεις πλειοψηφικής συμμετοχής	152

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΔΙΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΔΙΚΑΙΟΠΡΑΞΙΕΣ (ΠΡΑΞΕΙΣ)	155	
7.1	Γενικά	155
7.2	Διεταιρικές χρεαπαιτήσεις	156
7.3	Διεταιρικά αποτελέσματα επί των αποθεμάτων	162
7.4	Πωλήσεις της μητρικής προς θυγατρική	162
7.5	Πωλήσεις θυγατρικής προς τη μητρική	163
7.6	Πωλήσεις από μια θυγατρική προς άλλη θυγατρική του ομίλου	164
7.7	Ασκήσεις στα διεταιρικά αποτελέσματα επί των αποθεμάτων	165
7.8	Διεταιρικά αποτελέσματα από συναλλαγές μεταξύ των εταιριών της ομάδας επί στοιχείων του παγίου ενεργητικού	181
7.9	Διεταιρικά αποτελέσματα από λοιπές συναλλαγές μεταξύ των εταιριών της ομάδας	183

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΕΜΜΕΣΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	185	
8.1	Γενικά	185
8.2	Ο προσδιορισμός της διαφοράς τιμής κτήσεως στην περίπτωση έμμεσης συμμετοχής	187
8.2.1	Ο προσδιορισμός της διαφοράς τιμής κτήσεως με την πρώτη μέθοδο	187
8.2.2	Ο προσδιορισμός της διαφοράς τιμής κτήσεως με την δεύτερη μέθοδο ..	191
8.3	Άσκηση για επίλυση	194

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

ΑΜΟΙΒΑΙΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	197
9.1 Γενικά	197
9.2 Διαδικασία ενοποίησης στην περίπτωση συμμετοχής θυγατρικής στη μητρική	198
9.2.1 Η διαδικασία ενοποίησης με την πρώτη μέθοδο	199
9.2.2 Η διαδικασία ενοποίησης με τη δεύτερη (συμβατική) μέθοδο.	203

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 3
[International Financial Reporting Standard (IFRS) 3]

1 Εισαγωγή	207
1.1 Λόγοι έκδοσης του ΔΠΧΠ3	207
1.2 Κύρια Χαρακτηριστικά του ΔΠΧΠ 3	209
1.3 Παραδείγματα Ενοποίησης Επιχειρήσεων	210
1.4 Παραδείγματα άλλων (ασώματων) περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τα κριτήρια του ΔΠΧΠ 3 για ξεχωριστή καταχώριση από την υπεραξία	216
1.4.1 Στοιχεία που αφορούν το Μάρκετινγκ της αποκτηθείσας επιχείρησης	216
1.4.2 Πελατολόγιο	216
1.4.3 Περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρισμένα ως «καλλιτεχνικά»	217
1.4.4 Διαφόρων ειδών συμβόλαια	217
1.4.5 Τεχνολογία	217
1.5 Συνοπτικά	218
Βιβλιογραφία	221