

## **IPSAS 35: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις**

*Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.*

*Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020*

## IPSAS 35: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Το IPSAS 35 ορίζει τις αρχές για την παρουσίαση και κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οντότητα ελέγχει μια ή περισσότερες άλλες οντότητες.

Το IPSAS 35 «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις» μαζί με το IPSAS 34 «Ατομικές οικονομικές καταστάσεις» αντικαθιστούν το IPSAS 6 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις».

### Σκοπός

Μια οντότητα που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις στη δεδουλευμένη βάση της λογιστικής θα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας.

### Ορισμοί

**Ωφέλειες** είναι τα πλεονεκτήματα που αποκτάει μια οντότητα από την εμπλοκή της σε άλλες οντότητες. Οι ωφέλειες μπορεί να είναι χρηματοοικονομικές ή μη-χρηματοοικονομικές. Η πραγματική επίδραση μπορεί να είναι θετική ή αρνητική.

Για τους σκοπούς του Προτύπου αυτού, **συμβατικός διακανονισμός** είναι ένας συμβιβασμός που επιφέρει στα μέρη του δικαιώματα και υποχρεώσεις, ως να ήταν στην μορφή συμβολαίου. Περιλαμβάνει δικαιώματα από συμβόλαια ή άλλα νομικά δικαιώματα.

**Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις** είναι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας στις οποίες το ενεργητικό, οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της ελέγχουσας οντότητας και των ελεγχόμενων οντοτήτων παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

**Έλεγχος** μιας οντότητας σε άλλη οντότητα υπάρχει όταν η οντότητα είναι εκτεθειμένη, ή έχει δικαιώματα, σε διάφορα οφέλη από την εμπλοκή της στην άλλη οντότητα και μπορεί να επηρεάσει τη φύση ή το ποσό των ωφελειών αυτών μέσω της εξουσίας που ασκεί στην άλλη οντότητα.

Μια **ελεγχόμενη οντότητα** είναι μια οντότητα που ελέγχεται από μια άλλη οντότητα.

Μια **ελέγχουσα οντότητα** είναι μια οντότητα που ελέγχει μια ή περισσότερες οντότητες.

**Αποφασίζουσα οντότητα** είναι μια οντότητα με δικαιώματα λήψης αποφάσεων που είναι είτε εντολέας ή εντολοδόχος άλλων μερών.

Μια **οικονομική οντότητα** ορίζονται η ελέγχουσα οντότητα και οι ελεγχόμενες οντότητες.

Μια **επενδυτική οντότητα** είναι μια οντότητα που:

(α) αποκτάει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό την παροχή επενδυτικών υπηρεσιών προς τους επενδυτές αυτούς,

(β) στοχεύει στην επένδυση κεφαλαίων αποκλειστικά για την απόδοση από την αύξηση της αξίας του κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις, ή και τα δύο,

(γ) επιμετρώνει και αξιολογεί την απόδοση της βιωσιμότητας όλων των επενδύσεών της στην εύλογη αξία.

**Μη ελέγχουσα συμμετοχή** είναι η καθαρή θέση σε μια ελεγχόμενη οντότητα που δεν αποδίδεται άμεσα ή έμμεσα σε μια ελέγχουσα οντότητα.

Η **εξουσία** απορρέει από υπάρχοντα δικαιώματα που παρέχουν την τρέχουσα δυνατότητα επίδρασης των σχετικών δραστηριοτήτων μιας άλλης οντότητας.

Τα **προστατευτικά δικαιώματα** είναι δικαιώματα για την προστασία της συμμετοχής του μέρους που τα κατέχει, χωρίς να παρέχεται στο μέρος αυτό εξουσία πάνω στην οντότητα με την οποία σχετίζονται τα δικαιώματα αυτά.

### Έλεγχος

Μια οντότητα ανεξάρτητα της φύσης της συμμετοχής της σε άλλη οντότητα, θα πρέπει να προσδιορίζει αν είναι ελέγχουσα οντότητα αποτιμώντας αν ελέγχει την άλλη οντότητα.

Μια οντότητα ελέγχει άλλη οντότητα όταν είναι εκτεθειμένη, ή έχει δικαιώματα, σε διάφορα οφέλη από τη συμμετοχή της σε άλλη οντότητα και μπορεί να επηρεάσει τη φύση και το ποσό των ωφελειών αυτών μέσω της εξουσίας που ασκεί στην άλλη οντότητα.

Επομένως, μια οντότητα ελέγχει μια άλλη οντότητα μόνο αν η οντότητα έχει όλα τα κάτωθι:

(α) ασκεί εξουσία στην άλλη οντότητα,

(β) είναι εκτεθειμένη, ή έχει δικαιώματα, σε διάφορα οφέλη από τη συμμετοχή της σε άλλη οντότητα,

(γ) διαθέτει την ικανότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία της στην άλλη οντότητα για να επηρεάσει τη φύση ή το ποσό των ωφελειών από τη συμμετοχή της στην άλλη οντότητα.

### Σχέσεις μεταξύ εξουσίας και ωφελειών

Μια οντότητα με δικαιώματα λήψης αποφάσεων θα πρέπει να καθορίζει αν είναι εντολέας ή εντολοδόχος. Μια οντότητα θα πρέπει επίσης να καθορίζει αν μια άλλη οντότητα με δικαιώματα λήψης αποφάσεων ενεργεί ως εντολοδόχος της οντότητας. Ο εντολοδόχος είναι το μέρος που ενεργεί εκ μέρους και προς όφελος άλλου μέρους ή μερών (του εντολέα ή των εντολέων) και επομένως δεν ελέγχει την άλλη οντότητα όταν ασκεί τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων. Επομένως, ορισμένες φορές η εξουσία ενός εντολέα μπορεί μεν να ασκείται από τον εντολοδόχο αλλά εκ μέρους του εντολέα.

### Λογιστικές απαιτήσεις

Η ελέγχουσα οντότητα θα πρέπει να καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες.

Η ενοποίηση μιας ελέγχουσας εταιρείας θα πρέπει να αρχίζει από την ημερομηνία που η οντότητα αποκτάει τον έλεγχο της άλλης οντότητας και να παύει όταν η οντότητα χάσει τον έλεγχο της άλλης οντότητας.

#### **Ημερομηνίες Αναφοράς**

Οι οικονομικές καταστάσεις της ελέγχουσας οντότητας και των ελεγχόμενων από αυτή οντοτήτων που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να καταρτίζονται κατά την ίδια ημερομηνία. Όταν το τέλος της λογιστικής περιόδου της ελέγχουσας οντότητας είναι διαφορετικό από εκείνο μιας ελεγχόμενης οντότητας, η ελέγχουσα οντότητα είτε:

(α) Αποκτάει για σκοπούς ενοποίησης, επιπλέον χρηματοοικονομική πληροφόρηση για την ίδια ημερομηνία με εκείνη των οικονομικών της καταστάσεων, ή

(β) χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας προσαρμοσμένες στην επίδραση σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών αυτών καταστάσεων και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

#### **Δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο**

Μια ελέγχουσα οντότητα θα πρέπει να παρουσιάζει δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο, στην καθαρή θέση της ενοποιημένης κατάστασης οικονομικής απόδοσης, διακριτά από την καθαρή θέση των ιδιοκτητών της ελέγχουσας οντότητας.

Όταν μεταβληθεί το μέρος της καθαρής θέσης που διακρατείται από δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο, μια οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει τα λογιστικά ποσά των δικαιωμάτων που ασκούν έλεγχο και των δικαιωμάτων που δεν ασκούν έλεγχο, ώστε να αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές στα σχετικά δικαιώματα της ελέγχουσας οντότητας. Η οντότητα θα πρέπει άμεσα να αναγνωρίζει στην καθαρή θέση κάθε διαφορά μεταξύ του ποσού κατά το οποίο προσαρμόζονται τα δικαιώματα που δεν ασκούν έλεγχο και της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβλήθηκε ή εισπράχθηκε, και να το αποδίδει στους ιδιοκτήτες της ελέγχουσας οντότητας.

#### **Απώλεια ελέγχου**

Αν η ελέγχουσα οντότητα χάσει τον έλεγχο μιας ελεγχόμενης οντότητας, η ελέγχουσα οντότητα:

(α) Παύει να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις μιας προηγούμενης ελεγχόμενης οντότητας από την ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης.

(β) Αναγνωρίζει οποιαδήποτε επένδυση που διατηρείται στην προηγουμένως ελεγχόμενη οντότητα στην εύλογη αξία της όταν χάνεται ο έλεγχος και επακολούθως λογίζει την επένδυση και οποιαδήποτε ποσά οφείλονται στην ή από την, προηγουμένως ελεγχόμενη οντότητα, σε συμφωνία με αντίστοιχα IPSAS.

(γ) Αναγνωρίζει τα κέρδη ή τη ζημία που σχετίζεται με την απώλεια ελέγχου που αφορά τα δικαιώματα που ασκούν έλεγχο.

#### **Επενδυτική οντότητα: Εύλογη Αξία**

Πλην εξαιρέσεων, μια επενδυτική οντότητα δεν θα πρέπει να ενοποιεί τις ελεγχόμενες οντότητες. Αντίθετα, θα πρέπει να επιμετρά μια επένδυση σε ελεγχόμενη οντότητα στην εύλογη αξία μέσω του αποτελέσματος σύμφωνα με το IPSAS 29.