



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

της

ΖΩΙΚΙΔΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος

στη

Λογιστική και Χρηματοοικονομική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019

**Αφιερώνεται στους γονείς μου,
Ανέστη και Κυριακή
Στον αδερφό μου Βασίλη
Και την δίδυμη αδερφή μου Νίκη**

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία σηματοδοτεί το τέλος των σπουδών μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα της «Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής» του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Πρωτίστως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου για τον χρόνο που μου αφιέρωσε και τις πολύτιμες παρατηρήσεις κατά την διάρκεια της εκπόνησης αλλά και όλους τους καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών της «Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής» για τις πολύτιμες γνώσεις και συμβουλές που μου παρείχαν κατά την διάρκεια τόσο των προπτυχιακών όσο και των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω μέσα από την καρδιά μου την οικογένειά μου για την απεριόριστη υποστήριξη, αγάπη και ώθηση που μου προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια εμπυχώνοντάς με να κυνηγάω τα όνειρά μου.

Περίληψη

Η ραγδαία εξελισσόμενη πραγματικότητα σε συνδυασμό με την παγκοσμιοποίηση των επιχειρήσεων και την διεθνοποίηση των συναλλαγών , κατέστησε επιτακτική την ανάγκη ύπαρξης υγιών και προσοδοφόρων οικονομικών οντοτήτων. Στην σημερινή εποχή οι οικονομικές οντότητες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της οικονομίας και για τον λόγο αυτό πρωταρχικό ρόλο πλέον κατέχει η ποιότητα και η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .

Πιο συγκεκριμένα, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν ακριβή και αξιόπιστη πληροφόρηση προς τους μετόχους, τους επενδυτές και τους λοιπούς ενδιαφερομένους σχετικά με την οικονομική κατάσταση, την κερδοφορία και την μελλοντική θέση της οικονομικής οντότητας στην αγορά. Η πληροφόρηση αυτή πρέπει να χαρακτηρίζεται από διαφάνεια και αξιοπιστία προκειμένου να αποτελέσει σημαντικό εργαλείο, όπου θα συμβάλει αφενός στην μελλοντική ανάπτυξη της οικονομικής οντότητας και αφετέρου στην αποτελεσματικότερη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Όλα τα παραπάνω καταστούν όλο και πιο επιτακτική την ανάγκη ύπαρξης ελέγχου ώστε να εντοπιστούν, να προληφθούν ή και να διορθωθούν διαχειριστικά ή άλλου είδους λάθη , τα οποία θα επηρεάσουν την φήμη , τα έσοδα αλλά και την μελλοντική πορεία της οικονομικής μονάδας. Ένα σημαντικό μέρος των επιχειρήσεων σήμερα αποτελούν μέρος ομίλου επιχειρήσεων και επομένως πηγή έγκαιρης και ορθής πληροφόρησης αποτελούν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Η ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων δύναται να πραγματοποιηθεί με διάφορες μεθόδους όπως παραδείγματος χάρη τη μέθοδο της λογιστικής, τη μέθοδο αγοράς κτλ. Με τη σειρά τους η ύπαρξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οδήγησε στην ανάπτυξη του κλάδου της ελεγκτικής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όπου αποτελεί σημαντικό μέρος της εν λόγω εργασίας.

Όλα τα παραπάνω στοιχεία καταδεικνύουν τη σημαντικότητα της ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων εταιριών, καθώς με αυτό τον τρόπο οι μέτοχοι λαμβάνουν ορθότερες και πιο αποτελεσματικές αποφάσεις, οι οποίες με την σειρά τους επηρεάζουν την πορεία και την επίδοση της εταιρείας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Αφιερώσεις.....	ii
Ευχαριστίες	iii
Περίληψη.....	iv

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	7
1.2 Σκοπός της εργασίας.....	8
1.3 Ερευνητικά ερωτήματα.....	9
1.4 Διάρθρωση εργασίας.....	10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	11
2.2 Βιβλιογραφική επισκόπηση.....	12
2.3 Συμπεράσματα.....	18

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	19
3.2 Ορισμός Οικονομικών Καταστάσεων.....	20
3.3 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.....	22
3.4 Ανάγκη/Υποχρέωση Κατάρτισης Εν.Οικ.Καταστάσεων.....	26
3.5 Η έννοια του ελέγχου σύμφωνα με το Δ.Π.ΧΑ 10.....	29
3.6 Απαλλαγές σύνταξης Εν. Οικ. Καταστάσεων.....	31
3.7 Μέθοδοι Ενοποίησης.....	34
3.8 Διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ	37
3.9 Συμπεράσματα.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

4.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	39
4.2 Ορισμός Εξωτερικού Ελέγχου.....	40
4.3 Νομοθετικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου.....	42
4.4 Γενικές Αρχές Εξωτερικού Ελέγχου.....	44
4.5 Σπουδαιότητα Εξ. Ελέγχου.....	46
4.6 Βήματα Διεργασίας Εξ. Ελέγχου.....	48
4.7 Τεκμηρίωση Εξ. Ελέγχου.....	50
4.8 Φύλλα Εξ. Ελέγχου.....	54
4.9 Έκθεση Εξ. Ελέγχου.....	56
4.10 Συμπεράσματα.....	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	62
5.2 Μελέτη Περίπτωσης.....	63

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συμπεράσματα εργασίας.....	66
----------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλιογραφία.....	68
-------------------	----

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Οι οικονομικές συνθήκες της σημερινής εποχής τόσο σε διεθνές όσο και σε εγχώριο επίπεδο δυσκολεύουν ολοένα και περισσότερο τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, η αύξηση του ανταγωνισμού και η οικονομική κρίση αποτελούν μερικά μόνο στοιχεία, τα οποία δημιουργούν αλληπάλληλες προκλήσεις στην αγορά. Οι επικρατούμενες συνθήκες στην αγορά οδήγησαν ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις προκειμένου να καταστούν βιώσιμες να συμμετέχουν ή να συμπράξουν ομίλους επιχειρήσεων. Η δημιουργία ομίλου επιχειρήσεων προσφέρει όχι μόνο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε σχέση με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις αλλά και ταυτόχρονα και σημαντική μείωση του κόστους.

Όπως και στις μεμονωμένες εταιρείες έτσι και στους ομίλους επιχειρήσεων σημαντικό ρόλο κατέχουν οι οικονομικές καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα, οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου απεικονίζουν τα στοιχεία του ισολογισμού καθώς και ορισμένων άλλων σημαντικών λογαριασμών της οικονομικής μονάδας. Η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων αποσκοπεί κατά κύριο λόγο στη πληροφόρηση των ενδιαφερομένων εκτός της επιχείρησης, όπως μελλοντικοί μέτοχοι, τράπεζες, επενδυτές, Δημόσιο καθώς και χρηματοδότες της οικονομικής μονάδας κτλ. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση, με συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης καθώς και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή. Επιδίωξη της δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφόρησης σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση των ταμιακών ροών καθώς και των μεταβολών της οικονομικής θέσης της επιχείρησης ή του ομίλου των επιχειρήσεων. Με άλλα λόγια πληροφορίες για την οικονομική μονάδα ή όμιλο επιχειρήσεων, οι οποίες είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών, οι οποίοι με την σειρά τους θα λάβουν οικονομικές αποφάσεις.¹

¹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1

1.2 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η ανάπτυξη , η κατανόηση αλλά και η ανάδειξη της σπουδαιότητας του θεσμικού πλαισίου κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η ορθή κατανόηση και κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αποτελεί μείζονος σημασίας ζήτημα τη σύγχρονη εποχή, καθώς στην οικονομική πραγματικότητα εμφανίζονται ολοένα και περισσότεροι όμιλοι επιχειρήσεων.

Με τη σειρά της η αύξηση του αριθμού των ομίλων επιχειρήσεων κατέστησε αναγκαία την ανάπτυξη του κλάδου της ελεγκτικής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Στη σύγχρονη εποχή ένα μεγάλο μέρος του εξωτερικού ελέγχου απασχολούνται στον έλεγχο αυτών, ώστε οι μέτοχοι του ομίλου να είναι σίγουροι αφενός για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών μεγεθών και αφετέρου για τη μη ύπαρξη ουσιωδών λαθών ή παραλείψεων σε αυτές.

Τέλος, η ορθή κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων συμβάλλει σε καθοριστικό επίπεδο στην ορθή έκφραση γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή αλλά αποτελεί μια σημαντική βοήθεια για την Διοίκηση και τους μετόχους της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, οι λογιστικές πληροφορίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων θεωρούνται ζωτικής σημασίας για τους διοικούντες της επιχείρησης καθώς βοηθούν τα στελέχη της να προβαίνουν σε διαπιστώσεις αλλά και λαμβάνουν αποφάσεις, οι οποίες έχουν ως βασικό σκοπό την ανάπτυξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τους ανταγωνιστές της, την αύξηση των κερδών της, την επίτευξη συγκρισιμότητας σε σχέση με προηγούμενες χρονιές .

1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα

Η συγκεκριμένη εργασία μέσα από την μελέτη των ενοποιημένων καταστάσεων και του θεσμικού πλαισίου του εξωτερικού ελέγχου φιλοδοξεί να αναδείξει αφενός την σημαντικότητα της ορθής κατάρτισης αυτών για την αποτελεσματική πορεία και τη διασφάλιση της κερδοφορίας του ομίλου των επιχειρήσεων και αφετέρου να εξετάσει τη μείζονος σημασίας της ελεγκτικής επιστήμης αλλά και της αλληλεξάρτησης που υπάρχει μεταξύ των δύο αυτών εννοιών.

Πιο συγκεκριμένα, ερευνάται ποια είναι η αναγκαιότητα της ορθής κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για την διασφάλιση και την επίτευξη ενός υγιούς επιχειρηματικού περιβάλλοντος καθώς και τη σημαντικότητα ύπαρξης ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές, ώστε οι μέτοχοι να έχουν σαφή και πλήρη εικόνα για το σύνολο των επιχειρήσεων του ομίλου και της πορείας αυτών. Όλα τα παραπάνω στοιχεία καταστούν σαφή την αλληλεπίδραση που υπάρχει μεταξύ της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και της ελεγκτικής επιστήμης.

1.4 Διάρθρωση Εργασίας

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται ο σκοπός της εργασίας, τα ερευνητικά ερωτήματα που καλούνται να απαντηθούν και η δομή που θα ακολουθηθεί στη συνέχεια. Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία συνοπτική βιβλιογραφική επισκόπηση της ξένης και της ελληνικής βιβλιογραφίας μέσα από άρθρα και έρευνες, η οποία σχετίζεται με το αντικείμενο της παρούσας εργασίας και αποτέλεσε βάση για την εξαγωγή συμπερασμάτων και απαντήσεων στα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν παραπάνω.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αναλύεται η έννοια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και η σημαντικότητα της ορθής κατάρτισης αυτών . Επίσης, στο συγκεκριμένο κεφάλαιο επισημαίνεται σε ποιες περιπτώσεις υφίσταται υποχρέωση και απαλλαγή από την σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων , ποιες μέθοδοι ενοποίησης χρησιμοποιούνται στη σύνταξη αυτών καθώς και τις βασικές αρχές που διέπουν την ενοποίηση. Τέλος, πραγματοποιείται ανάλυση της έννοιας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τόσο στο πλαίσιο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) όσο και σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ). Όλα τα παραπάνω στοιχεία καταστούν σημαντική την ανάγκη ορθής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου, προκειμένου οι μέτοχοι και γενικότερα οι χρήστες αυτών να έχουν σαφή εικόνα της πορείας του ομίλου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο καταγράφεται το θεσμικό πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιείται ο έλεγχος των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων , ο στόχος και οι ευθύνες του ορκωτού ελεγκτή, οι διαδικασίες ενοποίησης που ακολουθεί ο ελεγκτής καθώς και κατά πόσο επηρεάζουν την χορήγηση έκθεσης ελέγχου τα μεταγενέστερα γεγονότα(subsequent events). Τέλος, παρουσιάζονται στο εν λόγω κεφάλαιο οι παράγοντες που επηρεάζουν την ελεγκτική γνώμη του ορκωτού ελεγκτή.

Το πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνει μία μελέτη περίπτωσης-παράδειγμα ενοποιημένου ισολογισμού, το οποίο συνδράμει στην ισχυροποίηση και στην ανάδειξη της σημαντικότητας της ορθής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου οικονομικών μονάδων.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα, οι περιορισμοί απέναντι στους οποίους ήρθαμε αντιμέτωποι κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 2

Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται τα ευρήματα ελληνικών και ξένων άρθρων και ερευνών, τα οποία σχετίζονται με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τον εξωτερικό έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, η βιβλιογραφική επισκόπηση που θα ακολουθήσει αποτελεί «βάση», η οποία σε συνδυασμό με το θεσμικό πλαίσιο κατάρτισης των ενοποιημένων καταστάσεων θα ενισχύει τη σημαντικότητα της ορθής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου αλλά και ταυτόχρονα θα ισχυροποιήσει την αναγκαιότητα ύπαρξης της επιστήμης της ελεγκτικής, προκειμένου να επιτευχθεί βελτιστοποίηση και αύξηση της αξίας της κάθε οικονομικής μονάδας ξεχωριστά αλλά και του συνόλου στα πλαίσια ύπαρξης ομίλου.

2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Μέσα από τα κάτωθι άρθρα και μελέτες λάβαμε ορισμένα χρήσιμα στοιχεία και πληροφορίες αναφορικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τον εξωτερικό έλεγχο, δύο έννοιες οι οποίες συμπληρώνουν η μία την άλλη. Πιο συγκεκριμένα, η ανάγκη ελέγχου και της ορθής κατάρτισης αποτέλεσε το βασικό στοιχείο για την ανάπτυξη της ελεγκτικής επιστήμης. Στη συνέχεια, παρατίθενται η βιβλιογραφική επισκόπηση, η οποία σχετίζεται με τις έννοιες τόσο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όσο και του εξωτερικού ελέγχου.

Ο Victor – Octavian Muller (2014) ²μέσα από την έρευνά που πραγματοποίησε προσπάθησε να αναλύσει την επίπτωση που έχουν τα IFRS στη ποιότητα των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, σε μελέτη που πραγματοποίησε σε μεγάλες ευρωπαϊκές χρηματιστηριακές αγορές, οι εισηγμένες εταιρείες που κατέχουν μία ή περισσότερες θυγατρικές υποχρεούνται

² The impact of IFRS adoption on the quality of consolidated financial reporting, Victor-Octavian Muller, 2014

αφενός σε διπλή αναφορά, τόσο σε ατομικό όσο και σε συλλογικό επίπεδο και αφετέρου στην υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, από το 2005 και έπειτα οι εταιρείες που είναι εισηγμένες στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια υποχρεούνται να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΑ για την προεργασία των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, διασφαλίζοντας με αυτό τον τρόπο μία ενιαία πολιτική και επίτευξη συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρέχονται στους χρήστες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Μέσα από την ενιαία εφαρμογή παρατηρήθηκε αφενός αύξηση της ποιότητας και της συνέπειας των οικονομικών καταστάσεων στο Ευρωπαϊκό χώρο και κατ' επέκταση στη καλύτερη συμμόρφωση των εταιριών και στην ενίσχυση της διαφάνειας των συναλλαγών τους.

Οι Bob Gibson, Richard Morris και Bob Walker (1986)³ μέσα από την παρούσα εργασία θέλησαν να πραγματοποιήσουν μία ανασκόπηση της ιστορίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των corporate groups στην Αυστραλία και συγκεκριμένα στα κράτη της Νέας Ουαλίας. Πιο συγκεκριμένα, οι συγκεκριμένοι συγγραφείς εξέτασαν τις αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την πάροδο του χρόνου στις πρακτικές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν εταιρείες στην Αυστραλία κατά το χρονικό διάστημα 1930 -1962. Τα στοιχεία δείχνουν ότι (α) ενώ η πρακτική δεν ήταν ευρέως διαδεδομένη, μερικές αυστραλιανές εταιρείες χαρτοφυλακίου συμπλήρωσαν τις οικονομικές τους καταστάσεις με ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πριν από την ενσωμάτωση μιας τέτοιας απαίτησης είτε σε νομοθεσία είτε σε απαιτήσεις χρηματιστηρίου, (β) η επίδραση των Χρηματιστηρίων στην εξέλιξη αυτής της πρακτικής είναι κάπως μικρότερη από την επίδραση που αποδίδεται στο παρελθόν και γ) η ταχεία εξάπλωση αυτής της μορφής αναφοράς σε ένα ουσιαστικά μη ρυθμιζόμενο περιβάλλον (N.S.W.) συνέπεσε με την ανάπτυξη μιας αγοράς χρεογράφων δημόσιου χρέους.

Οι Wang Peng & Chen Wuchao (2009) προχώρησαν ⁴ μέσα από το παρόν έγγραφο στην εξέταση της αξιοπιστίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιρειών στη Κίνα το χρονικό διάστημα μεταξύ 2001-2007. Πιο συγκεκριμένα, εξετάστηκε κατά πόσο οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

³ The evolution of Consolidated Financial Reporting in Australia, September 1986, Bob Gibson, Richard Morris, Bob Walker

⁴ A study on Value-relevance of Consolidated Financial Statements, Wang Peng & Chen Wuchao, 2009

παρέχουν πληροφορίες πρόσθετης αξίας από εκείνες που παρέχονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Τα αποτελέσματα της εν λόγω μελέτης κατέδειξαν την κυριαρχία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων έναντι των ατομικών της μητρικής, καθώς μέσα από αυτές δύναται οι χρήστες να αποκαλύψουν πιθανούς μελλοντικούς κινδύνους που σχετίζονται με τη μόχλευση και την αποδοτικότητα του συνόλου των εταιρειών, που απαρτίζουν τον όμιλο.

Επιπρόσθετα, οι Kjell Magne Baksaas & Tonny Stenheim (2019)⁵ μέσα από το άρθρο τους προχώρησαν στην ανάλυση των οφελών που αποκομίζουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων λόγω εφαρμογής των IFRS. Παρά την ορθή πληροφόρηση που λαμβάνουν σημειώνονται ορισμένες αδυναμίες, οι οποίες σημειώνονται ως προτεινόμενες τροποποιήσεις των τρεχουσών οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Σημαντικό μέρος της ξένης βιβλιογραφίας στοχεύει στην ανάλυση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα. Πιο συγκεκριμένα, η Andreea Cirstea (2014)⁶ υποστηρίζει ότι ο δημόσιος τομέας έχει υποστεί μία σειρά μεταρρυθμίσεων, που έχουν σημαντική επιρροή στην ανάπτυξη του κοινού λογιστικού συστήματος. Για το λόγο αυτό θεωρεί σημαντικό ζήτημα την εισαγωγή των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα, ζήτημα το οποίο αποτέλεσε αντικείμενο ποικίλων συζητήσεων για το διεθνές ρυθμιστικό όργανο IPSASB και για τις κυβερνήσεις. Μέσα από το εν λόγω άρθρο επιδιώκεται να τονιστεί η ανάγκη κατάρτισης ενοποιημένων δημοσιονομικών καταστάσεων στο δημόσιο τομέα, προκειμένου να επιτευχθεί λογιστική αριστεία και διαφάνεια.

Εκτός από την έννοια των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, η παρούσα εργασία στοχεύει στο να καταδείξει τη σημαντικότητα του εξωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, μέσω του εξωτερικού ελέγχου διασφαλίζεται ότι οι καταρτισμένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την ορθή εικόνα των επιχειρήσεων και του ομίλου, απαλλασσόμενες από τυχόν λάθη και παραλείψεις.

⁵ Proposal for improved financial statements under IFRS, 2019

⁶ The need for public sector consolidated financial statements, Andreea Cirstea

Οι Bent Warming-Rasmussen & Lars Jensen⁷ (2010) μέσα από την εμπειρική τους έρευνα θέλησαν να τονίσουν ένα από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ελέγχου, όπου είναι τα άτομα στα οποία απευθύνεται, τα οποία είναι μία ετερογενή ομάδα ενδιαφερομένων με περιστασιακά διαφορετικά συμφέροντα. Από την μία μεριά έχουμε την Διοίκηση της εταιρίας και από την άλλη τους εταίρους-επενδυτές της εταιρίας, οι οποίοι έχουν και διαφορετικά συμφέροντα-κίνητρα μέσα από την καλή πορεία της οικονομικής οντότητας. Τα συνολικά αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας έχουν ως εξής. (1) Οι εξωτερικοί χρήστες έχουν την τάση να αντιλαμβάνονται τα χαρακτηριστικά ποιότητας του ελέγχου ως χαρακτηριστικά που εμπνέουν εμπιστοσύνη στον ελεγκτή. (2) Διάφορα διαφορετικά χαρακτηριστικά ποιότητας μπορούν να συνοψιστούν σε έξι βασικές διαστάσεις ποιότητας. Αυτές οι διαστάσεις αφορούν κυρίως ηθικές και ηθικές πτυχές. (3) Οι τέσσερις ομάδες ερωτηθέντων (μέτοχοι, οικονομικοί δημοσιογράφοι, διευθυντές και δημόσιοι λογιστές) αποδίδουν σημαντικά διαφορετικές αξίες σε αυτές τις ποιοτικές διαστάσεις.

Επιπρόσθετα, ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για την εταιρική διοίκηση της εταιρίας. Μέσα από την έκθεση του εξωτερικού ελεγκτή αποφασίζει το ΔΣ της εταιρίας την πορεία και την αλλαγή της εταιρικής τους πολιτικής. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους Νεγκάκη-Ταχυνάκη⁸ ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα ώστε να μπορεί να διενεργήσει τον έλεγχο καθώς και τα τυπικά, να είναι εγγεγραμμένος στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ένα ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο αποτελεί η σχέση μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου. Δεν θα πρέπει να υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική σχέση, η οποία πιθανότατα να δημιουργήσει πρόβλημα στην επαγγελματική του ανεξαρτησία. Παραδείγματα οικονομικών σχέσεων, αποτελούν⁹:

A. οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό αντάλλαγμα , το οποίο θα επηρεάσει με την σειρά του την πορεία των εργασιών του ελέγχου

B. αποδοχή από τον ελεγχόμενο δώρων, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοξενίας και φιλοφρόνησης

⁷ Quality dimensions in external audit services – an external user perspective, Bent Warming & Lars Jensen, 2010

⁸ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Νεγκάκης – Ταχυνάκης, 2013

⁹ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Νεγκάκης – Ταχυνάκης, 2013

Γ. οποιαδήποτε επιπλέον αμοιβή ή προμήθεια αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση, την εκτέλεση και την τιμολόγηση της συγκεκριμένης προσφοράς – υπηρεσίας.

Ο Richard Fisher¹⁰ (2001) μέσα από την συγκεκριμένη μελέτη εξετάζει τη σχέση μεταξύ των στοιχείων του στρες του ρόλου και των δύο σημαντικών μεταβλητών των αποτελεσμάτων της εργασίας εξωτερικού ελεγκτή: ικανοποίηση από την εργασία και απόδοση. Η μελέτη επεκτείνει την προηγούμενη έρευνα εξετάζοντας τη μετριοπαθής επίδραση του μοτίβου συμπεριφοράς τύπου Α-σωστή διαχείριση άγχους, σε αυτές τις σχέσεις. Η ανάγκη επανεξέτασης των δεσμών μεταξύ των στοιχείων του άγχους του ρόλου και της ικανοποίησης από την εργασία και της απόδοσης της εργασίας χρησιμοποιώντας θεωρητικά βασισμένους συντονιστές, όπως το πρότυπο συμπεριφοράς τύπου Α, έχει επισημανθεί στη βιβλιογραφία για το άγχος του ρόλου. Η ανάλυση των δεδομένων της έρευνας επιβεβαίωσε ότι τόσο η σύγκρουση ρόλων όσο και η ασάφεια των ρόλων σχετίζονται σημαντικά αρνητικά με την απόδοση των θέσεων εργασίας των ελεγκτών και την ικανοποίηση από την εργασία. Ωστόσο, ο αναμενόμενος μετριοπαθής ρόλος του μοτίβου συμπεριφοράς τύπου Α στις σχέσεις μεταξύ των συνιστωσών του άγχους του ρόλου και της ικανοποίησης από την εργασία και της απόδοσης του ελεγκτή δεν βρέθηκε. Είναι ενδιαφέρον, ωστόσο, ότι ήταν εμφανής μια άμεση θετική σχέση μεταξύ του προτύπου συμπεριφοράς τύπου Α και των δύο μεταβλητών των αποτελεσμάτων της εργασίας. Το τελευταίο αποτέλεσμα υποδεικνύει ότι, μεταξύ των επαγγελματιών του ελέγχου, τα άτομα τύπου Α τείνουν να έχουν καλύτερη απόδοση και να είναι περισσότερο ικανοποιημένοι από την απασχόληση από τον τύπο Β- αγχώδης αντιμετώπιση ατόμου.

Στην εργασία του ο Abdulrahman A.M. AL- Twaijry¹¹ (2004) παρουσίασε μέσα από την agency theory την σημαντικότητα της εταιρικής διοίκησης καθώς και την σχέση που υπάρχει μεταξύ του εξωτερικού ελέγχου και των μετόχων, των

¹⁰ Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance, Richard Fisher , Lincoln University , 2001

¹¹ An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, Abdulrahman A.M. AL- Twaijry , 2004

διαχειριστών της οικονομικής οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από την εξέταση ενός σημαντικού αριθμού οικονομικών οντοτήτων μέσα στο Ηνωμένο Βασίλειο διαπίστωσε ότι τα χαρακτηριστικά της εταιρικής διοίκησης είναι οργανωμένα στις κάτωθι τέσσερις κατηγορίες¹²:

- 1) Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου
- 2) Αποτελεσματικότητα της Επιτροπής Ελέγχου
- 3) Μη Εκτελεστικοί Σύμβουλοι (NED) δέσμευση και
- 4) Δομές ιδιοκτησίας

Στη συνέχεια, κατασκευάστηκαν δύο μοντέλα προκειμένου να ακολουθήσει μία σειρά υποθέσεων. Οι υποθέσεις των δύο μοντέλων ήταν δεκαεννιά και η μελέτη κάλυπτε μία περίοδο τεσσάρων οικονομικών ετών από το 2003 έως και το 2006. Μέσα από τις δοκιμασίες και τις τεχνικές που καθόρισε ο ίδιος, διαπιστώθηκε ότι το μέγεθος, η ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου, η ανεξαρτησία και η εμπειρογνωμοσύνη της επιτροπής ελέγχου, η ανεξαρτησία του προέδρου, το ύψος των αμοιβών της NED και ο εξειδικευμένος εξωτερικός ελεγκτής συνδέονται αρνητικά με τη διαχείριση των κερδών από την μεριά της εταιρίας σε σημαντικά επίπεδα. Επομένως, με άλλα λόγια τονίζεται η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή και σε πρακτικό επίπεδο σε σχέση με τα έσοδα και την πορεία της εταιρίας.

Όλα τα παραπάνω στοιχεία καταδεικνύουν τη σημαντικότητα της ορθής κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αλλά και της σημαντικής συμβολής της ελεγκτικής επιστήμης .

2.3 Συμπεράσματα

Από τις παραπάνω έρευνες μπορούμε να συνάγουμε τον σημαντικό ρόλο που κατέχουν ο εξωτερικός έλεγχος για την σωστή και αποτελεσματική διοίκηση μίας οικονομικής οντότητας πόσο μάλλον ενός ομίλου επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, η ελεγκτική επιστήμη εξασφαλίζει την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων, και ότι η διοίκηση της εταιρείας έχει λάβει υπόψη της την πραγματική χρηματοοικονομική και περιουσιακή κατάσταση του ομίλου. Στη συνέχεια της εργασίας , θα δοθεί αναλυτικότερα το θεσμικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου

¹² An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, Abdulrahman A.M. AL- Twaijry , 2004

καθώς και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και του εξωτερικού ελέγχου, θέλοντας να αναδείξουμε την συσχέτιση που υπάρχει μεταξύ των εννοιών αυτών.

Κεφάλαιο 3

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

3.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Μέσα από την χρηματοοικονομική πληροφόρηση δύναται οι μέτοχοι, οι επενδυτές αλλά και λοιποί ενδιαφερόμενοι να λάβουν σημαντικά στοιχεία για την πορεία της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις λαμβάνονται πληροφορίες, οι οποίες σχετίζονται με την κερδοφορία της οικονομικής μονάδας, τους τρόπους χρησιμοποίησης των πόρων – μετοχικού κεφαλαίου της αλλά και αξιολόγηση του κατά πόσο η διαδικασία λήψης αποφάσεων χαρακτηρίζεται ως αποτελεσματική ή μη. Η επιστήμη της ελεγκτικής συνδράμει σημαντικά στην αξιοπιστία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων.

3.2 Ορισμός Οικονομικών Καταστάσεων

Η σημερινή εποχή χαρακτηρίζεται από πολλούς ως μία ραγδαία εξελισσόμενη οικονομική πραγματικότητα, η οποία οδήγησε με την σειρά της ολοένα μεγαλύτερο αριθμό οικονομικών μονάδων να στραφούν συμπληρωματικά προς τον κλάδο της ελεγκτικής, με σκοπό την σημαντική ενίσχυση, βελτίωση των παρεχόμενων συστημάτων οικονομικών πληροφοριών αλλά και τη διασφάλιση της ορθότητας και εγκυρότητας των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών των οικονομικών μονάδων.

Οι οικονομικές μονάδες αποτελούν βασικό μέσο χρηματοοικονομικής ενημέρωσης των ενδιαφερομένων είτε αυτοί είναι μέτοχοι, η διοίκηση, οι πιστωτές της εταιρείας ή ακόμα και το κράτος. Σύμφωνα με το νόμο 4308/2014 οι καταστάσεις που είναι υποχρεωτική η σύνταξη και η δημοσίευσή τους είναι: ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων Χρήσης, ο Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών και οι Σημειώσεις. Όπως ορίζει και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, η Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (Presentation of Financial Statements) έχει ως βασικό σκοπό την ενίσχυση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε παγκόσμιο

επίπεδο. Επιπρόσθετα, οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης της οικονομικής μονάδας σε μία δεδομένη χρονική στιγμή και πιο συγκεκριμένα, παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα, τις δαπάνες και τις ταμειακές ροές της οικονομικής μονάδας. Ο τρόπος απεικόνισής τους είναι συγκεκριμένος και ορίζεται με βάση το θεσμικό πλαίσιο που ακολουθεί η εταιρεία, προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τον Ντζανάτο (2008) η σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων έχει ως βασικό στόχο την παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε άτομα που διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις, προκειμένου να κατανοήσουν τη σημασία των μεγεθών που αυτές απεικονίζουν.¹³

Τέλος, με τα σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και το θεσμικό πλαίσιο αυτών ασχολείται ολόκληρος κλάδος της λογιστικής επιστήμης, ο οποίος ονομάζεται Χρηματοοικονομική Λογιστική.¹⁴

3.3 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Όπως και οι μεμονωμένες οικονομικές μονάδες έτσι και οι όμιλοι επιχειρήσεων συντάσσουν και δημοσιεύουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Βασικός όρος αποτελεί ο Όμιλος Επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, η κατηγοριοποίηση των ομίλων επιχειρήσεων πραγματοποιείται με διάφορα κριτήρια¹⁵:

- Με βάση τον τρόπο άσκησης της δεσπόζουσας επιρροής, οι όμιλοι διακρίνονται σε συμβατικούς και de facto ομίλους. Οι πρώτοι λειτουργούν στη βάση σύμβασης εξουσίασης, με την οποία μία επιχείρηση υπάγεται δικαιοπρακτικά στην εξουσιαστική επιρροή μιας άλλης. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις πρόκειται για τοις εν πράγμασι εξάρτηση με κλασσικότερη τη συμμετοχική, όπου η μητρική συμμετέχει πλειοψηφικά στη θυγατρική

¹³ Ντζανάτος, 2008

¹⁴ Καραγιώργος και Γετρίδης, 2007

¹⁵ Γεράκης Ε, Το δί και ο της ΑΕ, 2000,

- Με κριτήριο εάν υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ των επιχειρήσεων, οι όμιλοι διακρίνονται σε κάθετους και οριζόντιους. Στον κάθετο όμιλο υπάρχει μια μητρική επιχείρηση από την οποία εξαρτώνται μία ή περισσότερες θυγατρικές. Σε περίπτωση που μία ομάδα επιχειρήσεων έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί μεταξύ τους ή τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά τους όργανα αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα, τότε πρόκειται για οριζόντιο όμιλο
- Οι κάθετοι όμιλοι ανάλογα με τα επίπεδα εξάρτησης διακρίνονται σε απλούς και πολυβαθμικούς. Ο απλός αποτελείται από μία μητρική και μία θυγατρική, ενώ ο πολυβαθμικός από τουλάχιστον τρεις επιχειρήσεις διαδοχικών βαθμίδων εξάρτησης
- Όταν μία μητρική έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης και η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των αντίστοιχων ποσοστών που μπορούν να κατέχουν μία ή περισσότερες άμεσες και έμμεσες θυγατρικές της, γίνεται λόγος για μικτό όμιλο επιχειρήσεων
- Ανάλογα με την επιχειρηματική σχέση των επιχειρήσεων του ομίλου μεταξύ τους, οι όμιλοι διακρίνονται σε κάθετους, οριζόντιους και διαγώνιους. Στην πρώτη περίπτωση, οι διάφορες επιχειρήσεις ανήκουν σε διαφορετικά στάδια της παραγωγικής και εμπορικής διαδικασίας. Στους οριζόντιους ομίλους, το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας είναι κοινό για όλα τα μέρη του ομίλου
- Όταν ο σκοπός της δημιουργίας του ομίλου είναι ο συντονισμός της επιχειρηματικής δραστηριότητας των μελών του, γίνεται λόγος για όμιλο επιχειρηματικού σκοπού. Αντίθετα, όταν μία μητρική συμμετέχει σε μία θυγατρική με αποκλειστικό στόχο την απόδοση της επένδυσής, απέχοντας από κάθε επιχειρηματική παρέμβαση στη λειτουργία της, τότε γίνεται λόγος για όμιλο επιχειρηματικού σκοπού
- Ανάλογα με το εάν ένας όμιλος αναπτύσσει την δραστηριότητά του στα όρια ενός κράτους ή απλώνεται και πέρα από αυτό χαρακτηρίζεται ως εθνικός ή πολυεθνικός
- Όταν η δραστηριότητα της μητρικής περιορίζεται στην απόκτηση και διαχείριση μακροπρόθεσμων συμμετοχών, γίνεται λόγος για όμιλο διαχειρίσεως χαρτοφυλακίου, ενώ όταν η μητρική, πέρα από την απόκτηση

και διαχείριση συμμετοχών, αναπτύσσει η ίδια παραγωγική ή εμπορική δραστηριότητα, τότε πρόκειται για επιχειρηματικό όμιλο

- Τέλος, ανάλογα με το που βρίσκεται το κέντρο λήψης αποφάσεων οι όμιλοι διακρίνονται σε συγκεντρωμένους και αποκεντρωμένους. Στην πρώτη περίπτωση όλη η εξουσία λήψης αποφάσεων βρίσκεται στην μητρική, ενώ στην δεύτερη δίνεται κάποια εξουσία και σε επιμέρους επιχειρήσεις του ομίλου

Όλες οι παραπάνω μορφές αποτελούν τύπους ομίλου εταιριών, όπου συνδέονται μεταξύ τους με κεφαλαιακούς δεσμούς . Ειδικότερα, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ο όμιλος εταιριών απαρτίζεται από τη μητρική εταιρία και όλες τις εξαρτημένες από αυτήν εταιρίες, οι οποίες διατηρούν τη νομική τους υπόσταση και συνεχίζουν να λειτουργούν ως ανεξάρτητες οικονομικές οντότητες. Η κάθε οικονομική οντότητα από τις θυγατρικές εταιρίες συντάσσει και δημοσιεύει ξεχωριστά τις οικονομικές της καταστάσεις, τις οποίες στη συνέχεια χρησιμοποιεί η μητρική εταιρία προκειμένου να καταρτίσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Με τον όρο **μητρική εταιρία** εννοούμε την εταιρία, η οποία σύμφωνα με την παρ.5 άρθρο 42^ε του 2190/1920 ισχύουν τα κάτωθι¹⁶:

- Έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης(θυγατρικής) επιχείρησης
- Ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής
- Συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής)
- Ασκεί δεσπίζουσα επιρροή (dominant influence) σε μια άλλη επιχείρηση(θυγατρική). Δεσπίζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική

¹⁶ Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, Γκίνογλου-Ταχυνάκης, εκδόσεις Rosilli, 2004

επιχείρηση διαθέτει άμεσα ή έμμεσα μέσω τρίτων, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και ταυτόχρονα ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή στη λειτουργία της τελευταίας.

Με τον όρο **θυγατρική εταιρία** εννοούμε την επιχείρηση , η οποία είναι εξαρτημένη από άλλη επιχείρηση, τη μητρική. Αυτό συμβαίνει όταν το 51% και πάνω των μετοχών με δικαίωμα ψήφου αυτής της επιχείρησης ανήκουν στη κυριότητα της μητρικής. Παρά την ύπαρξη κυριότητας, η θυγατρική είναι νομικά αυτοτελής ως οικονομική μονάδα.

Με τον όρο **συγγενής εταιρία** εννοούμε την οντότητα στην οποία ο επενδυτής έχει ουσιώδη επιρροή αλλά δεν είναι ούτε θυγατρική αλλά ούτε και κοινοπραξία. Με τον όρο ουσιώδη επιρροή νοούμε το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Ουσιώδης επιρροή θεωρείται όταν ο επενδυτής κατέχει ένα ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου (άμεσα ή έμμεσα) από 20% και πάνω , χωρίς βεβαίως να έχει έλεγχο ή από κοινού έλεγχο στην εκδότρια (ήτοι κάτω του 50%). Με βάση το ΔΛΠ 28 η ουσιώδης επιρροή παρουσιάζεται ως το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.¹⁷

Ένας από τους βασικούς όρους της παρούσας εργασίας είναι η έννοια του **Ομίλου των Επιχειρήσεων** . Σύμφωνα με την Οδηγία 94/45/Κ ως όμιλος επιχειρήσεων χαρακτηρίζονται οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, εκείνες δηλαδή στις οποίες υπάρχει δυνητική σχέση εξάρτησης.

Σύμφωνα με άλλο ορισμό, ως όμιλος επιχειρήσεων¹⁸ νοείται ο ενιαίος οικονομικός οργανισμός που συγκροτείται από αυτοτελείς οικονομικές επιχειρήσεις, εκ των οποίων η μία είναι η ελέγχουσα εταιρεία ή η μητρική. Η έννοια του ελέγχου υφίσταται λόγω της ισχύς που έχει η μητρική εταιρεία στο να κατευθύνει και να διαμορφώνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές, που θα ακολουθήσουν οι υπόλοιπες εταιρείες/θυγατρικές. Οι εταιρείες που διαρθρώνουν τον όμιλο έχουν

¹⁷ ΔΛΠ28

¹⁸ Αληφαντής, 2010

αυτόνομη νομική υπόσταση, παρά το χαρακτηριστικό της εφαρμογής ενιαίας πολιτικής, για το λόγο αυτό και κάθε θυγατρική καταρτίζει της δικές της οικονομικές καταστάσεις.

Ο όμιλος των επιχειρήσεων καταρτίζει τις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Ν4308/2014 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν¹⁹:

- τον ενοποιημένο ισολογισμό
- τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης
- τον ενοποιημένο Πίνακα Κίνησης Ιδίων Κεφαλαίων
- την ενοποιημένη Κατάσταση Ταμιακών Ροών
- το ενοποιημένο προσάρτημα

Η δημιουργία ενός ομίλου επιχειρήσεων στοχεύει στην επίτευξη κυρίως επιχειρηματικών επιδιώξεων της μητρικής ή χρηματοοικονομικών σκοπών. Η μητρική αποκτά συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποσκοπώντας στην μακροπρόθεσμη επένδυση των κεφαλαίων της και την επίτευξη κέρδους από τις συγκεκριμένες επενδύσεις. Επιπλέον, σε άλλες περιπτώσεις η δημιουργία ομίλου επιτυγχάνει τη μείωση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης της μητρικής. Όλοι οι παραπάνω λόγοι αποτελούν σημαντικά κίνητρα, τα οποία ενίσχυσαν ακόμα περισσότερο με την πάροδο των χρόνων τη δημιουργία ομίλων επιχειρήσεων στη χώρα μας.

3.4 Ανάγκη/Υποχρέωση Κατάρτισης Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές μονάδες που συμμετέχουν σε όμιλο επιχειρήσεων παρά το γεγονός ότι αποτελούν αυτοτελείς οικονομικά οντότητες, υποχρεούνται στην ενοποίηση των χρηματοοικονομικών τους στοιχείων. Η αναγκαιότητα της ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δημιούργησε την έννοια των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων (Ε.Ο.Κ), οι οποίες έχουν σκοπό την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής κατάστασης, της χρηματοοικονομικής θέσης

¹⁹ Νόμος 4308/2014

και των αποτελεσμάτων του συνόλου των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση.

Η ενοποίηση των Οικονομικών Καταστάσεων στοχεύει κατά κύριο λόγο στη παροχή έγκυρης, αξιόπιστης και έγκαιρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες αυτών, είτε είναι εντός είτε εκτός των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, η Διοίκηση της εταιρείας μέσα από τις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις πληροφορείται για την πορεία του ομίλου και σχεδιάζει ενέργειες, οι οποίες θα αποφέρουν περισσότερα οφέλη στους μετόχους της. Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση για σημαντικούς λογαριασμούς, όπως τα ίδια κεφάλαια, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα, τις δαπάνες και τις ταμιακές ροές. Από τους συγκεκριμένους λογαριασμούς διαφαίνεται η πορεία της εταιρείας αλλά και η μελλοντική της εξέλιξη σε σχέση με τους ανταγωνιστές της.

Από την άλλη μεριά, η πληροφόρηση που παρέχουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι ιδιαίτερα σημαντική και για τους εξωτερικούς χρήστες, όπως για παράδειγμα μελλοντικοί επενδυτές αλλά και εν δυνάμει πελάτες και πιστωτές των εταιριών, οι οποίοι θέλουν να ενημερωθούν για την πορεία της εταιρείας. Όλα τα παραπάνω στοιχεία καταδεικνύουν την ανάγκη κατάρτισης Ε.Ο.Κ. καθώς οι πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες είναι ιδιαίτερα σημαντικές και χρήσιμες για τη λήψη σωστών και αποτελεσματικών αποφάσεων.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και ειδικότερα σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014 την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων των επιμέρους εταιριών αναλαμβάνει²⁰:

- οι μητρικές οντότητες, οι οποίες έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας
- τα νομικά πρόσωπα, που έχουν την μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι νομικά πρόσωπα με τη μορφή Α.Ε, Ε.Π.Ε ή Ε.Ε.

²⁰ Νόμος 4308/2014

- κάθε άλλη οντότητα όταν επιλέγει ή υποχρεώνεται από άλλη νομοθεσία, να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όλες οι παραπάνω περιπτώσεις προϋποθέτουν οι εταιρείες μεταξύ τους να έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση ή τα διοικητικά, εποπτικά όργανα της μητρικής επιχείρησης να αποτελούν τα ίδια πρόσωπα που ασκούν τα ανάλογα καθήκοντα και στις υπόλοιπες εταιρείες.

Ειδικότερα, η σύνταξη των Ε.Ο.Κ είναι ευθύνη της μητρικής εταιρείας του ομίλου στην περίπτωση που ισχύουν οι κάτωθι προϋποθέσεις²¹:

- η μητρική έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης οντότητας/οντοτήτων (θυγατρική οντότητα)
- η μητρική έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης οντότητας (θυγατρική) και να είναι ταυτόχρονα μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της οντότητας
- η μητρική έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη οντότητα(θυγατρική οντότητα), της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος είτε βάσει συμβάσεως που έχει συνάψει με την οντότητα αυτή είτε βάσει προβλέψεως του ιδρυτικού εγγράφου ή του καταστατικού της
- η μητρική είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης οντότητας (θυγατρικής) και ελέγχει από μόνη της , δυνάμει συμφωνίας που έχει συναφθεί , την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της.

3.5 Η έννοια του ελέγχου σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 10

Κατά την σύνταξη και κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο κατέχει η έννοια του ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα , σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 10²² ορίζεται η αρχή του ελέγχου καθώς και ο τρόπος εφαρμογής της αρχής ελέγχου.

²¹ Νόμος 4308/2014

²² ΔΠΧΑ10

Με τον όρο έλεγχο μιας οικονομικής οντότητας από μια άλλη, νοείται ²³ το δικαίωμα της δεύτερης να κατευθύνει στις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της πρώτης, με σκοπό να λάβει οφέλη από τις δραστηριότητές της. Η εταιρεία που ασκεί τον έλεγχο είναι η μητρική, ενώ η άλλη εταιρεία χαρακτηρίζεται ως θυγατρική.

Η άσκηση ελέγχου από την μητρική προς τη θυγατρική, νοείται όταν ισχύουν όλα τα παρακάτω²⁴:

1. ασκείται εξουσία της οικονομικής οντότητας επί της εκδότριας
2. υπάρχουν τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στην εκδότρια
3. η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την εξουσία που διαθέτει επί της εκδότριας για την άσκηση επιρροής στις αποδόσεις της εκδότριας
4. η οντότητα που ασκεί την εξουσία κατέχει περισσότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας και ελέγχει το διοικητικό συμβούλιο και τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας
5. η οντότητα που ασκεί την εξουσία κατέχει λιγότερα από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, ωστόσο υπάρχει συμφωνία μεταξύ του επενδυτή και των άλλων κατόχων δικαιωμάτων ψήφου, δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που απορρέουν από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις

Εφόσον πληρούνται τα άνωθεν κριτήρια, ασκείται έλεγχος από την μία οικονομική οντότητα προς την άλλη και επομένως, υφίσταται σχέση μητρικής-θυγατρικής.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 10 υφίσταται έλεγχος στη περίπτωση, όπου ο επενδυτής παρότι δεν έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου έχει επαρκή δικαιώματα να διευθύνει μονομερώς, τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας εταιρείας. Στη περίπτωση αυτή λαμβάνονται ορισμένα στοιχεία υπόψη, όπως:²⁵

- το πλήθος των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχει ο επενδυτής σε σχέση με το πλήθος και τη διασπορά των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχουν άλλα μέρη

²³ Δι εθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Χρήστος Νεγκάκης, Θεσσαλονίκη 2015

²⁴ ΔΠΧΑ10

²⁵ Δι εθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Χρήστος Νεγκάκης, Θεσσαλονίκη 2015

- τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τον επενδυτή σε συνδυασμό με τα αντίστοιχα δικαιώματα που κατέχονται από άλλη μέρη
- τα δικαιώματα που απορρέουν από άλλες συμφωνίες και τυχόν πρόσθετα γεγονότα και περιστάσεις που δίνουν ή αφαιρούν την ικανότητα στον επενδυτή να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μιας εκδότριας.

Στο εν λόγω πρότυπο καθορίζεται τέλος, και η έννοια των **δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου**. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον όρο αυτό νοείται η ικανότητα του επενδυτή²⁶ :

- να διορίζει ή να ανακαλεί τον διορισμό βασικών διοικητικών στελεχών της εκδότριας οντότητας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις δραστηριότητες της
- να διορίζει ή να ανακαλεί το διορισμό μιας άλλη οικονομικής οντότητας που διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας οντότητας
- να ελέγχει την εκδότρια οντότητα σχετικά με τη σύναψη πράξεων ή να ασκεί βέτο σε τυχόν αλλαγές στις προαναφερθείσες πράξεις προς όφελός του
- να κατέχει επιπρόσθετα δικαιώματα, τα οποία επιτρέπουν να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας οντότητας.

Όλες οι παραπάνω έννοιες σχετίζονται και ενισχύουν την έννοια του ελέγχου μίας οντότητας από μία άλλη σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 10.

3.6 Απαλλαγές Σύνταξης Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Από την υποχρέωση σύνταξης των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων απαλλάσσονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ²⁷:

1. οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι εκτός και εάν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.

²⁶ Δι εθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Χρήστος Νεγκάκης, Θεσσαλονίκη 2015

²⁷ Ν 4308/2014

Πιο συγκεκριμένα, ως **μικρός όμιλος** κατατάσσεται εκείνοι που δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα τρία κριτήρια:

Σύνολο ενεργητικού	€ 4.000.000
Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών	€ 8.000.000
Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου	50 άτομα

Ως **μεσαίοι όμιλοι** νοούνται , εξαιρουμένων των μικρών, όσοι δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον σε δύο από τα τρία κάτωθι κριτήρια:

Σύνολο ενεργητικού	€ 20.000.000
Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών	€ 40.000.000
Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου	250 άτομα

2. Μια μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα), εάν αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας (κορυφαία μητρική), η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και η μητρική οντότητα (κορυφαία μητρική)²⁸:

α) Είτε κατέχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης οντότητας. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη οντότητα που κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάσει νομικής δεσμεύσεως ή δεσμεύσεως στο ιδρυτικό έγγραφο της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής.

β) Είτε κατέχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

3. Μια μητρική οντότητα (απαλλασσόμενη οντότητα), εάν αυτή είναι θυγατρική μιας άλλης οντότητας (κορυφαία μητρική), η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο

²⁸ N 4308/2014

ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αν πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- α) Η απαλλασσόμενη οντότητα και, με την επιφύλαξη της παραγράφου (3.2.), όλες οι θυγατρικές της οντότητες ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου οντοτήτων.
- β) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο στοιχείο (α), συντάσσονται με ένα από τους κατωτέρω τρόπους είτε σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ είτε σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τα ΕΛΠ στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις δεν απαιτείται να συμπεριλαμβάνεται οντότητα δημοσίου συμφέροντος, όταν πληρείται μία τουλάχιστον από τις κάτωθι προϋποθέσεις²⁹:

- Οι μετοχές της οντότητας του δημοσίου συμφέροντος κατέχονται αποκλειστικά με σκοπό τη μεταγενέστερη διάθεσή τους
- Αυστηροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί, οι οποίοι παρεμποδίζουν ουσιωδώς τη μητρική οντότητα να ασκεί τα δικαιώματά της στα περιουσιακά στοιχεία ή στη διοίκηση της οντότητας

Σύμφωνα με την παρ. 10 του ΔΛΠ 27, δεν απαιτείται μία μητρική οντότητα να συστήσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις κάτωθι περιπτώσεις³⁰:

- Η μητρική οντότητα είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής, με την προϋπόθεση ότι η τελική μητρική κατέχει είτε το σύνολο των δικαιωμάτων της είτε δεν κατέχει το σύνολο των δικαιωμάτων και οι άλλο μέτοχοι, που απαρτίζουν την μειοψηφία δεν αντιτάσσονται στη μη ενοποίηση
- Συμμετοχικοί ή χρεωστικοί τίτλοι της μητρικής δεν διαπραγματεύονται σε μία δημόσια αγορά
- Η μητρική οντότητα δεν εισήγαγε ούτε είναι σε διαδικασία εισαγωγής, τις οικονομικές καταστάσεις της σε μία Επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλο

²⁹ Ν 4308/2014

³⁰ ΔΛΠ27, ΔΓΧΑ10

διοικητικό οργανισμό, με σκοπό την έκδοση οποιαδήποτε κατηγορίας χρηματοπιστωτικών μέσω σε μία δημόσια αγορά

- Μία θυγατρική οντότητα δύναται να εξαιρείται από την ενοποίηση όταν υπάρχουν ενδείξεις είτε ότι ο έλεγχος προορίζεται να είναι προσωρινός επειδή η εν λόγω θυγατρική έχει αποκτηθεί και κατέχεται εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτησή της είτε η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή.

Όλα τα παραπάνω στοιχεία επισημαίνουν σε ποιες περιπτώσεις δεν υποχρεούνται στην κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οι όμιλοι επιχειρήσεων στα πλαίσια τόσο των ΕΛΠ όσο και των Δ.Π.Χ.Α.

3.7 Μέθοδοι Ενοποίησης Οικονομικών Καταστάσεων

Η Ενοποίηση των Οικονομικών Καταστάσεων ενός ομίλου πραγματοποιείται με διάφορες μεθόδους σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα Δ.Π.Χ.Α. Μία από αυτές τις μεθόδους είναι η **μέθοδος της ολικής ενοποίησης**, η οποία μέθοδος εφαρμόζεται συνήθως στη περίπτωση, όπου μία εταιρεία συμμετέχει με ποσοστό άνω του 50% στο μετοχικό κεφάλαιο μίας άλλης οντότητας, δηλαδή υπάρχει η σχέση μητρικής-θυγατρικής εταιρείας. Κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται τα κάτωθι³¹:

- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις όλων των οντοτήτων του ομίλου ενσωματώνονται στο σύνολό τους στον ενοποιημένο ισολογισμό.
- Η λογιστική αξία της επένδυσης (συμμετοχής) της μητρικής απαλείφεται με την αναλογία της μητρικής προς τα ίδια Κεφάλαια της θυγατρικής.
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας πάνω στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής εμφανίζονται στον Ενοποιημένο Ισολογισμό εντός των Ιδίων Κεφαλαίων. Ο υπολογισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας γίνεται επί των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτουν από τις εύλογες αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως προσδιορίστηκαν κατά την εξαγορά από τη μητρική.

³¹ Δι εθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Νεγκάκης, 2015

- Τα κονδύλια των ιδίων κεφαλαίων των θυγατρικών που απομένουν μετά το συμψηφισμό με την αξία της συμμετοχής που εμφανίζεται στα βιβλία της μητρικής, αθροίζονται με τα αντίστοιχα της μητρικής
- Τα μερίσματα που διανέμει μία θυγατρική στη μητρική της καθώς και τα ενδοεταιρικά υπόλοιπα των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων από ενδοεταιρικές συναλλαγές απαλείφονται πλήρως.
- Οι οικονομικές καταστάσεις τόσο της μητρικής όσο και των θυγατρικών αφενός θα πρέπει να έχουν την ίδια ημερομηνία αναφοράς και αφετέρου να συντάσσονται με τη χρήση ιδίων λογιστικών αρχών και πολιτικών. Τα παραπάνω στοιχεία είναι απαραίτητα, ώστε οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν αξιόπιστα και ασφαλή συμπεράσματα στους χρήστες τους.
- Σε περίπτωση που κατά την περίοδο κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων πραγματοποιηθεί πώληση μέρους ή ολόκληρης μίας θυγατρικής οντότητας του ομίλου, θα πρέπει να υπολογιστεί το αποτέλεσμα της εν λόγω συναλλαγής. Ειδικότερα, το καθαρό κέρδος ή η ζημία προσδιορίζεται από τη διαφορά μεταξύ του τμήματος της πώλησης και της λογιστικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που πωλήθηκαν
- Εφόσον, υπάρχουν θυγατρικές οντότητες, οι οποίες καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σε ξένο νόμισμα, θα πρέπει να μετατραπούν στο νόμισμα λειτουργίας της μητρικής οντότητας, μέσω της χρήσης spot ισοτιμίας τέλους χρήσης, εξαιρούμενων των κονδυλίων των Ιδίων Κεφαλαίων και των Συμμετοχών, τα οποία ποσά μετατρέπονται με βάση τις αντίστοιχες ιστορικές τιμές σχηματισμού τους και κτήσης του αντίστοιχα. Τα κονδύλια στους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσης μετατρέπονται βάσει της μέσης ισοτιμίας της χρήσης. Λόγω των μετατροπών δύναται να προκύψουν συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες καταχωρούνται σε ξεχωριστό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, ο οποίος ονομάζεται «Συναλλαγματικές Διαφορές Ενοποίησης».

Μία άλλη μέθοδο ενοποίησης οικονομικών καταστάσεων εντός ομίλου επιχειρήσεων είναι η μέθοδος της **Καθαρής Θέσης**. Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος της Καθαρής

Θέσης χρησιμοποιείται όταν η συμμετοχή μιας εταιρείας στο μετοχικό κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης είναι μεταξύ του 20% και του 50%, δηλαδή η πρώτη ασκεί σημαντικό έλεγχο στη διοίκηση της δεύτερης³².

- Σύμφωνα με την μέθοδο τη Καθαρής Θέσης η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση ή Κοινοπραξία αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης³³
- Το μερίδιο της επενδύτριας στα κέρδη ή τις ζημιές της συγγενούς επιχείρησης καταχωρείται στα αποτελέσματα της πρώτης ενώ τα διανεμόμενα μερίσματα της επενδύμενης μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να απαιτείται προσαρμογή της λογιστικής αξίας της επένδυσης, ώστε να αναγνωριστούν μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής της επενδύτριας στην επενδύμενη οικονομική οντότητα εξαιτίας των μεταβολών των λοιπών συνολικών εσόδων της δεύτερης
- Ο επενδυτής ασκεί από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια επιχείρηση
- Η συγκεκριμένη μέθοδος παρέχει ουσιαστική πληροφόρηση αναφορικά με τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και τα αποτελέσματα της επενδύτριας.

Μία τρίτη μέθοδο ενοποίησης είναι αυτή της **Συγχώνευσης**. Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται στη περίπτωση , όπου συγχωνεύονται δύο εταιρείες και δημιουργούν μία ενιαία επιχειρηματική οντότητας.

- Κατά τη μέθοδο αυτή, ενοποιούνται οι κερδοφορίες και των δύο εταιρειών για ολόκληρη τη λογιστική περίοδο ανεξαρτήτως της χρονικής στιγμής που έλαβε χώρα η συγχώνευση
- Κατά την εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου, ουσιαστικά ενοποιούνται οι ισολογισμοί των δύο εταιρειών και δεν προκύπτει λογαριασμός φήμης και πελατείας.

Τελευταία μέθοδο που θα αναφέρουμε είναι αυτή της **μερικής ή αναλογικής ενοποίησης**, σύμφωνα με την οποία³⁴ :

³² Δι εθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Χρήστος Νεγκάκης , Θεσσαλονίκη 2015

³³ Δι εθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Χρήστος Νεγκάκης , Θεσσαλονίκη 2015

³⁴ Δι εθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Χρήστος Νεγκάκης , Θεσσαλονίκη 2015

- Τα στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις κάθε θυγατρικής επιχείρησης ενοποιούνται με τα αντίστοιχα στοιχεία και υποχρεώσεις της μητρικής
- Η ενοποίηση των στοιχείων μεταξύ μητρικής και θυγατρικών, πραγματοποιείται αναλογικά βάσει του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής σε αυτής
- Τα κονδύλια των αποτελεσματικών λογαριασμών (έσοδα και έξοδα) ενοποιούνται βάσει του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής σε αυτές
- Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναλογικής ή μερικής ενοποίησης, στις Ε.Ο.Κ και συγκεκριμένα στον ενοποιημένο ισολογισμό δεν εμφανίζονται τα δικαιώματα τρίτων

Όλοι οι παραπάνω μέθοδοι χρησιμοποιούνται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου ανά περίπτωση και ανάλογα με τα ποσοστά του ελέγχου που υπάρχουν μεταξύ της μητρικής-θυγατρικών. Σε σχέση με τον παλιό νόμο 2190 και τον νόμο 4308/2014 , υπάρχει η εξής διαφορά: Ως μέθοδοι ενοποίησης σύμφωνα με τον Ν. 2190 εφαρμόζονταν όλες οι παραπάνω μέθοδοι ενώ αντίθετα σύμφωνα με τον Ν. 4308/2014 η μέθοδος ενοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων είναι αυτή της ολικής ενοποιήσεως.

3.9 Διαφορές ενοποίησης μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ

Βάσει του Ελληνικού κανονιστικού λογιστικού πλαισίου, όπως ορίζεται στο Ν.2190/1920 προβλέπονται συγκεκριμένοι κανόνες που αφορούν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων . Πιο συγκεκριμένα, οι κανόνες αυτοί σχετίζονται με τη μορφή και το περιεχόμενο των καταστάσεων που θα συμμετέχουν στην ενοποίηση. Από την άλλη μεριά, σύμφωνα με τα ΔΛΠ και ειδικότερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις» παρέχει λεπτομερείς προβλέψεις αναφορικά με τη μορφή και το περιεχόμενο των καταστάσεων προς γνωστοποίηση.

Επιπρόσθετα, βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθορίζονται αρχές για τη διατύπωση της ύπαρξης ελέγχου μεταξύ εταιριών, ώστε να γίνει τεκμηρίωση της σχέσης μητρικής-θυγατρικής, με την έμφαση να δίνεται στην ουσία. Από την άλλη

μεριά τα ΕΛΠ (ΚΝ2190/20 , παρ 42^ε) αναφέρονται συγκεκριμένες περιπτώσεις που βασίζονται κυρίως στο νομικό τύπο παρά στην ουσία.

Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 υπάρχει απαλλαγή από την ενοποίηση στις περιπτώσεις μη εισηγμένης που η μητρική της δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με την ύπαρξη αλλά και στη περίπτωση απόκτησης θυγατρικών που θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν με το σκοπό πώλησης (ΔΠΧΠ 5). Αντίθετα, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία υπάρχει μεγάλο πλήθος απαλλαγών από την υποχρέωση ενοποίησης, οι οποίες αναγράφονται αναλυτικά στο νόμο.

Το θεσμικό πλαίσιο των ΔΛΠ επιτρέπει την αποτίμηση των συμμετοχών των εταιριών στο Κόστος ή την Εύλογη αξία (με εξαίρεση την περίπτωση διακοπτόμενων δραστηριοτήτων –ΔΠΧΠ 5) ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία οι συμμετοχές εμφανίζονται στη μικρότερη κατά είδος τιμή ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία τους.

Ενδιαφέρουσα είναι η διαφορά ως προς την αντιμετώπιση των δικαιωμάτων μειοψηφίας. Πιο συγκεκριμένα, με τον όρο αυτό ορίζουμε το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής θέσης της θυγατρικής , το οποίο αναλογεί στις μετοχές ή στα εταιρικά μερίδια της θυγατρικής, τα οποία ανήκουν στη μητρική εταιρεία. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων», τα δικαιώματα μειοψηφίας πρέπει να απεικονίζονται ξεχωριστά στον ενοποιημένο ισολογισμό της μητρικής εταιρείας. Ωστόσο, σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα δικαιώματα μειοψηφίας λογίζονται στα ίδια κεφάλαια , όπως και οι πιστωτικές διαφορές ενοποίησης.

Τέλος, σύμφωνα με τα ΔΛΠ υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, την οποία αναλαμβάνει η μητρική εταιρεία. Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα ΕΛΠ την έκδοση και την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι υποχρεωτική για όλους τους ομίλους επιχειρήσεων αλλά για αυτούς ,οι οποίοι πληρούν ορισμένα κριτήρια που σχετίζονται με την αξία του ενεργητικού, του κύκλου εργασιών και του αριθμού των ατόμων που απασχολούν οι εταιρείες. Αναλυτικά στην ελληνική νομοθεσία (Ν.4308/2014) αναφέρονται οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι επιχειρήσεων, οι οποίοι πληρούν διαφορετικά ποσοτικά

κριτήρια/όρια όσον αφορά το σύνολο του ενεργητικού, τον κύκλο εργασιών και τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούνται στους ομίλους.

3.10 Συμπεράσματα

Βάσει όσων στοιχείων αναλύσαμε στο συγκεκριμένο κεφάλαιο, έγινε ιδιαίτερα κατανοητό η σημαντικότητα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα, βαδίζοντας σε μία οικονομία όπου ο αριθμός των ομίλων των επιχειρήσεων αναπτύσσεται καθημερινά, η ορθή απεικόνιση των κονδυλίων ενός ομίλου παρέχει σημαντική πληροφόρηση και είναι αναγκαία για τους χρήστες των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα και η ανάγκη ορθής απεικόνισης της χρηματοοικονομικής και περιουσιακής κατάστασης των ομίλων οδήγησε στην συνεχή ανάπτυξη της ελεγκτικής των Ε.Ο.Κ.

Κεφάλαιο 4

Εξωτερικός Έλεγχος

4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Βασικός στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων. Ο έλεγχος πραγματοποιείται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, οι οποίοι με βάση τις εξειδικευμένες γνώσεις και τον έλεγχο που διενήργησαν εκφράζουν την γνώμη τους ως προς τις οικονομικές καταστάσεις που έχει δημοσιεύσει η οικονομική οντότητα. Σύμφωνα με τον νέο νόμο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις ενσωματώνονται όλες συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο, οι οποίες παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή είναι η διασφάλιση των οικονομικών συμφερόντων των μετόχων της εταιρίας- μιας και ο εξωτερικός ελεγκτής έχει προσληφθεί από τους μετόχους της, αντίθετα ο εσωτερικός ελεγκτής στοχεύει στο να προσφέρει λύσεις και μέσα, τα οποία θα οδηγήσουν στην μεγιστοποίηση του κέρδους της εταιρίας κατά την διάρκεια της χρήσης.

4.2 Ορισμός Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό κλάδο τα τελευταία χρόνια. Πιο συγκεκριμένα, ο εξωτερικός έλεγχος (external audit) αποτελεί ένα μηχανισμό-«εργαλείο», το οποίο παρέχει εγγύηση στους επενδυτές και στους υπόλοιπους ενδιαφερομένους, ως προς την εφαρμογή του εταιρικού ελέγχου μέσα στην οικονομική οντότητα.

Βασικά χαρακτηριστικά για την εξασφάλιση αποτελεσματικής εταιρικής διοίκησης, αποτελούν η διαφάνεια, η λογοδοσία και η ακεραιότητα. Η συνεισφορά του εξωτερικού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντική στο πλαίσιο της εταιρικής διοίκησης καθώς είναι ανεξάρτητο πρόσωπο ή ελεγκτική εταιρία που διορίζεται από τους μετόχους της εταιρίας και ως βασικό έργο έχει την διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και την διατύπωση γνώμης υπό μορφή έκθεσης για το κατά πόσο τα προαναφερθέντα οικονομικά στοιχεία παρουσιάζουν την αληθή και δίκαιη εικόνα της εταιρίας³⁵.

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ200) ο βασικός σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον εξωτερικό ελεγκτή, κατά πόσο και αν οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, το οποίο περιλαμβάνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα και το έγκυρο λογιστικό πλαίσιο αρχών πάνω στο οποίο βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων³⁶. Μέσα από την διενέργεια του ελέγχου παρέχεται εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις.

Μέσα από τους παραπάνω ορισμούς διακρίνεται ότι ο σκοπός του εξωτερικού ελεγκτή είναι η διασφάλιση της διατήρησης μίας χρηστής-καλής εταιρικής διοίκησης¹⁸ ή αλλιώς σύμφωνα με τον Cadbury, ο οποίος δήλωσε ότι «ο ετήσιος έλεγχος αποτελεί ένα από τους ακρογωνιαίους λίθους της εταιρικής διοίκησης καθώς παρέχει ένα αντικειμενικό και εξωτερικό έλεγχο ως προς την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων».

³⁵ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, 2012

³⁶ The Role, Compromise and Problems of the External Audit in Corporate Governance, James O. Alabede, 2012

Η ευθύνη του εξωτερικού ελεγκτή διασαφηνίζεται ξεκάθαρα και στο ΔΠΕ 240 όπου αναφέρει ότι ο βασικός σκοπός του ελεγκτή στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι³⁷:

- A) να εντοπίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης
- B) να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, και
- Γ) να αντιδράσει κατάλληλα σε απάτη ή σε υποψία απάτης που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Με τον όρο απάτη εννοούμε μία εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα πρόσωπα της οικονομικής μονάδας ή από την διοίκηση ή από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διοίκηση, από εργαζομένους ή τρίτα πρόσωπα, η οποία ενέχει παραπλάνηση για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος. Η απάτη μπορεί να εμφανιστεί μέσα από παραπλανητικές οικονομικές καταστάσεις, είτε μέσα από την υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων. Παράδειγμα απάτης θεωρείται η σύνταξη παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων για την επίτευξη ενός αναμενόμενου- μη ρεαλιστικού στόχου κερδών ή χρηματοοικονομικού αποτελέσματος.

4.3 Νομοθετικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με τον Ν. 1969/1991 παρ.1 και 75 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) απελευθερώνοντας ταυτόχρονα το επάγγελμα του ελεγκτή. Από το χρονικό σημείο αυτό και έπειτα είχαν πλέον τη δυνατότητα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις να γίνουν μέλη του ΣΟΕΛ και να ασκούν το επάγγελμα.

Σκοπός των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών είναι η άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων, προκειμένου να εκφέρουν γνώμη για την

³⁷ ΔΓΕ240

ακριβοδίκαιη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας και να συντάξουν έγγραφη έκθεση ελέγχου μέσα από την οποία να δηλώνεται σαφώς η γνώμη του εξωτερικού ελεγκτή αναφορικά με τα ευρήματα ή όχι του ελέγχου.

Σύμφωνα με τον **Νόμο Π.Δ 226/1992** το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε) αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Σύμφωνα με το άρθρο 2 η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Όπως ορίζει το άρθρο 3 οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι, για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων³⁸:

- α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων
- β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου
- γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων - χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
- δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμών

³⁸ Νόμος ΠΔ226/1992, άρθρο 3

κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών

ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων

στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο εν όλο ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή

ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών

Σύμφωνα με τα παραπάνω αλλά και με βάσει τα ΔΠΕ οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν πιστά τις διαδικασίες που ορίζονται, ώστε να διασφαλίζεται τόσο η επαγγελματική τους ανεξαρτησία όσο και η διαφάνεια και η υψηλού επιπέδου παροχή υπηρεσιών τους.

4.4 Γενικές Αρχές που διέπουν τον Εξωτερικό Έλεγχο

Ο Εξωτερικός Ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου ακολουθεί τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες προκειμένου να λάβει την έγκαιρη τεκμηρίωση για την έκθεση ελέγχου. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 230 ο Εξωτερικός Ελεγκτής πρέπει πρώτον να καταγράψει τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, πάνω στα οποία βασίστηκε η έκθεσή του, και δεύτερον να εξασφαλίσει ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζουν τα ΔΠΕ.

Η τεκμηρίωση του φακέλου ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια σε έγκαιρη βάση, πριν την ολοκλήρωση της έκθεσης ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, η επαρκής και κατάλληλη τεκμηρίωση ενισχύει την ποιότητα του ελέγχου, διευκολύνει την αξιολόγηση των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων και των εξαχθέντων συμπερασμάτων. Για να υπάρξει επαρκής τεκμηρίωση ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σε θέση να κατανοήσει την φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών αλλά και σε σημαντικά θέματα να χρησιμοποιήσει την επαγγελματική του κρίση και τον σκεπτικισμό. Η τεκμηρίωση του ελέγχου μπορεί να είναι είτε έντυπη είτε σε

ηλεκτρονική μορφή. Τέλος, κάθε φορά ο ελεγκτής με βάσει τα στοιχεία που έρχεται αντιμέτωπος κατά την ελεγκτική διαδικασία δύναται να αλλάζει-να αναδιαμορφώνει τη μορφή, το περιεχόμενο και την έκταση της τεκμηρίωσης ελέγχου. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι³⁹:

- το μέγεθος, η πολυπλοκότητα της οικονομικής μονάδας
- η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εφαρμοστούν
- οι εντοπισθέντες κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος
- η σημαντικότητα των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων
- η φύση και η έκταση των εντοπισθεισών επιφυλάξεων
- η μεθοδολογία ελέγχου και τα χρησιμοποιηθέντα εργαλεία

Στη συνέχεια, ο Ορκωτός Ελεγκτής με βάσει του planning που έχει διενεργήσει, συμπληρώνει τα φύλλα ελέγχου, προκειμένου να τεκμηριώσει και να ελέγξει τους διάφορους κινδύνους που έχει εντοπίσει πριν την έναρξη του ελέγχου.

4.5 Σπουδαιότητα Εξωτερικού Ελέγχου

Η πραγματοποίηση εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας αποφέρουν πολλαπλά οφέλη κυρίως στου Μετόχους-Επενδυτές αλλά και στην Διοίκηση.

Ειδικότερα, **οι μέτοχοι της εταιρίας** λαμβάνουν τα κάτωθι οφέλη⁴⁰:

- μέσα από τον έλεγχο και την γνώμη του ελεγκτή οι μέτοχοι και οι επενδυτές έχουν ακριβή εικόνα της πραγματικής αξίας της οικονομικής οντότητας καθώς και της οικονομικής της επίδοσης με βάσει τους στόχους που έχουν τεθεί.
- Επίσης, μέσα από τον ελεγκτή γίνεται η διασφάλιση ότι η εταιρία ακολουθεί όλους τους παραδεδεγμένες κανόνες και τις κατάλληλες λογιστικές αρχές που απαιτούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

³⁹ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, 2012, σελ 60-61

⁴⁰ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, 2012

- Οι οικονομικές καταστάσεις εφόσον απεικονίζουν με ακρίβεια και αξιοπιστία την πραγματική εικόνα της οικονομικής μονάδας, και επομένως οι μέτοχοι με βάση την πορεία της μέσα στα χρόνια μπορούν να καθορίσουν με μεγαλύτερη ακρίβεια το πώς θα διασφαλίσουν το επενδυθέν κεφάλαιό τους.
- Οι μέτοχοι μέσα από την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή έχουν εικόνα και αναφορικά με την αποτελεσματικότητα ή μη του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου και κατ' επέκταση κατά πόσο αποτελεσματικό είναι το management και μπορεί να αντιμετωπίζει επιτυχώς μελλοντικούς κινδύνους
- Μέσα από τον εξωτερικό έλεγχο, αποφεύγεται ο κίνδυνος χειραγώγησης των κερδών, ο οποίος επηρεάζει όχι μόνο τους μετόχους αλλά και το επενδυτικό κοινό

Ωστόσο, και το **Management** της εταιρίας λαμβάνει ορισμένα οφέλη από την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα⁴¹ :

- Η Διοίκηση λαμβάνει γνώση ως προς την αποτελεσματικότητα της δουλειάς του, δίνοντας έτσι την δυνατότητα βελτίωσης των διαδικασιών
- Σε περίπτωση αδυναμιών του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου, εξετάζουν τις αδυναμίες και προτείνουν λύσεις που θα αυξήσουν την αξία της επιχείρησης
- Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής επηρεάζει τα κίνητρα του management σχετικά τόσο με την ανάληψη ρίσκου όσο και με τις λογιστικές αρχές που χρησιμοποιεί για την απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων κατά πόσο είναι αποτελεσματικές ή μη.

Απ όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι είναι ιδιαίτερα σημαντική η συνεισφορά του εξωτερικού ελέγχου στην εταιρική διοίκηση αλλά και στην επιτυχημένη πορεία της οικονομικής μονάδας.

⁴¹ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιώτης, 2012

4.6 Βήματα κατά την διεργασία του Εξωτερικού Ελέγχου

1^ο Στάδιο

Ο Εξωτερικός Ελεγκτής πριν ξεκινήσει τον σχεδιασμό του ελέγχου θα πρέπει να μελετήσει στοιχεία όπως: τη φύση την έκταση και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης μονάδας, την πορεία των ανταγωνιστών της αλλά και του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται. Με βάση τα παραπάνω στοιχεία ο εξωτερικός ελεγκτής θα είναι πιο ενημερωμένος πριν τον σχεδιασμό του ελέγχου αλλά και πριν την εξέταση-έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων.

2^ο Στάδιο

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200 ο **ελεγκτικός κίνδυνος (audit risk)** χαρακτηρίζεται ως risk based approach, δηλαδή αποτελεί μία συνάρτηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου μη εντοπισμού. Επομένως, ο ελεγκτής επικεντρώνεται στις ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες με τον υψηλότερο ελεγκτικό κίνδυνο και πιο συγκεκριμένα, σε εκείνες τις ελεγκτικές περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που εμπεριέχουν τον υψηλότερο κίνδυνο, αποφεύγοντας να διενεργήσει λεπτομερείς διαδικασίες σε όλες τις περιοχές ανεξαιρέτως. Με τον όρο κίνδυνο **ουσιώδους σφάλματος (risk of material misstatement)** εννοούμε τον κίνδυνο οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρίας να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες πριν την διενέργεια του ελέγχου είτε σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων είτε σε επίπεδο ισχυρισμών για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις.

Πιο συγκεκριμένα, ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στον κίνδυνο τα σφάλματα να είναι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και να επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς.

Από την άλλη μεριά ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών περιλαμβάνει δύο νέα συστατικά: τον ενδογενή κίνδυνο (inherent risk) και τον κίνδυνο δικλίδων (control risk). Τόσο ο ενδογενής όσο και ο κίνδυνος δικλίδων

απορρέουν από την φύση των λογαριασμών, συναλλαγών και της λειτουργίας της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας⁴².

Ειδικότερα, ως ενδογενής κίνδυνος θεωρείται η δεκτικότητα ενός ισχυρισμού της διοίκησης σε σφάλμα το οποίο μπορεί να είναι σημαντικό, είτε σε ατομικό είτε σε σωρευτικό επίπεδο μαζί με άλλα σφάλματα, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν δικλείδες ασφαλείας στην ελεγχόμενη μονάδα. Ενώ, ως κίνδυνος δικλείδων ασφαλείας νοείται ο κίνδυνος ένα σφάλμα, που μπορεί να προκύψει από ισχυρισμό της διοίκησης, δεν μπορεί να προβλεφθεί ή να εντοπιστεί και άρα να διορθωθεί, από το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Επομένως, ο κίνδυνος δικλίδων ασφαλείας εξαρτάται κυρίως από την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού, του ελέγχου, ο ελεγκτής πραγματοποιεί τις απαραίτητες διαδικασίες προκειμένου να ισχυροποιήσει-τεκμηριώσει την γνώμη του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ΔΠΕ 230 η κατάλληλη τεκμηρίωση από την μεριά του ορκωτού ελεγκτή περιλαμβάνει αφενός την κατάλληλη καταγραφή των τεκμηρίων πάνω στο οποίο βασίστηκε το συμπέρασμα της έκθεσης ελέγχου και αφετέρου τεκμήρια, όπου αποδεικνύουν ότι διενεργηθείς έλεγχος βασίστηκε στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

4.7 Τεκμηρίωση του Εξωτερικού Ελέγχου

Η τεκμηρίωση του ελεγκτή πρέπει να πραγματοποιείται έγκαιρα, να περιλαμβάνει τα κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια πριν την ολοκλήρωση της έκθεσης ελέγχου. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων με την σειρά της βελτιώνει και ενισχύει την ποιότητα του ελέγχου και κατ' επέκταση και την ποιότητα των εξαχθέντων συμπερασμάτων. Επιπρόσθετα, η μορφή και το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης είναι προκαθορισμένο σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Πιο συγκεκριμένα, πρέπει να αναφέρονται⁴³:

⁴² Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιάτης, 2012

⁴³ ΔΠΕ 230

- Ημερομηνία διενέργειας και ολοκλήρωσης της ελεγκτικής διαδικασίας
- Τα κριτήρια και τα θέματα που διασαφηνίστηκαν μέσα από τον έλεγχο
- Ποιος επισκόπησε την εκτελεσθείσα ελεγκτική διαδικασία και ποια ημερομηνία.

Η τεκμηρίωση του ελέγχου λαμβάνει είτε έντυπη μορφή είτε ηλεκτρονική μορφή. Μέρος της τεκμηρίωσης αποτελούν στοιχεία όπως επιστολές επιβεβαίωσης υπολοίπων πελατών , προμηθευτών ή τρίτων, περιλήψεις πράξεων και συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου της οικονομικής οντότητας, συμβάσεις ή και άλλη οποιαδήποτε σημαντική πληροφορία, η οποία θα συμβάλλει στην τεκμηρίωση και την διασάφηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής από την μεριά του ελεγκτή.

Επιπρόσθετα, το ΔΠΕ 500 αναλύει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εκτελεστεί η ελεγκτική διαδικασία προκειμένου να αποκτηθούν τα κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια. Πιο συγκεκριμένα, τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι σωρευτικού χαρακτήρα , αποκτώνται κατά την διάρκεια του ελέγχου μέσα από διαδικασίες όπως αυτή της επιθεώρησης, της παρατήρησης, της επιβεβαίωσης, του επανυπολογισμού και των αναλυτικών διαδικασιών. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η επάρκεια και η καταλληλότητα⁴⁴:

- Με τον όρο **επάρκεια** νοείται το μέτρο της ποσότητας, δηλαδή ότι χρειάζεται η απαιτούμενη ποσότητα ελεγκτικών τεκμηρίων με βάση το δείγμα που επιλέχθηκε προκειμένου να εκφράσει σωστή γνώμη ο ελεγκτής. Για παράδειγμα, όσο υψηλότεροι είναι οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι τόσο περισσότερα θα πρέπει να είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια πάνω στα οποία θα βασίσει τη γνώμη του ο ελεγκτής.
- Με τον όρο **καταλληλότητα** νοείται το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή πόσο σχετικά και αξιόπιστα θεωρούνται τα ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη της γνώμης του ελεγκτή. Όπως είναι φυσικό η καταλληλότητα των τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή από την οποία

⁴⁴ ΔΠΕ 500

προήλθαν, ώστε να αποτελούν επαρκή απόδειξη στήριξης της άποψης του ελεγκτή.

Μόλις αποκτηθούν τα ελεγκτικά τεκμήρια θα πρέπει ο ελεγκτής να τα διαχωρίσει ανάλογα με το εάν παρέχουν μεγάλη διασφάλιση ή όχι. Πιο συγκεκριμένα, όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια αποκτώνται από πηγές ανεξάρτητες από την οικονομική οντότητα θεωρούνται πιο αξιόπιστα σε σχέση με τα ελεγκτικά τεκμήρια που παράγονται ή προέρχονται εσωτερικά μέσα από την οικονομική μονάδα.

Επιπρόσθετα, στο ΔΠΕ 500 αναφέρονται αναλυτικά και οι ελεγκτικές διαδικασίες μέσα από τις οποίες δύναται ο ελεγκτής να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια. Πιο συγκεκριμένα, ως ελεγκτικές διαδικασίες νοούνται:

- **Η επιθεώρηση** αρχείων, εγγράφων σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή της οικονομικής οντότητας παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία ποικίλουν ως προς το βαθμό αξιοπιστίας. Για παράδειγμα, επιθεώρηση μίας σύμβασης ή επιθεώρηση ύπαρξης ενός περιουσιακού στοιχείου.
- **Η παρατήρηση** συνίσταται στην παρουσία του ελεγκτή κατά την διάρκεια μίας σειράς ενεργειών ή διαδικασιών που εκτελείται από το προσωπικό της οικονομικής οντότητας. Παραδείγματος χάρη, παρατήρηση ελεγκτή διαδικασίας από την παραλαβή του αγαθού μέχρι και την καταχώρηση του τιμολογίου του.
- **Η εξωτερική διαβεβαίωση** αποτελεί κατά πλειονότητα ισχυρό ελεγκτικό τεκμήριο που αποκτάται από τον ελεγκτή μέσω άμεσης έγγραφης απάντησης από κάποιο τρίτο μέρος, όπως οι πελάτες, οι προμηθευτές ή οι εξωτερικοί συνεργάτες της ελεγχόμενης μονάδας. Για παράδειγμα, επιβεβαίωση των όρων μίας συμφωνίας, η οποία ανανεώθηκε σιωπηρά χωρίς όμως να υπήρχε κάποια σύμβαση ή κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο.
- **Ο επανυπολογισμός** αποτελεί μέθοδος διασταύρωσης της μαθηματικής ακρίβειας στοιχείων ή εγγράφων.
- **Η επανεκτέλεση** περιλαμβάνει την ανεξάρτητη εκτέλεση από την μεριά του ελεγκτή διαδικασιών ή δικλίδων που αρχικά εκτελέστηκαν ως μέρος των εσωτερικών δικλίδων. Με αυτό τον τρόπο, ο ελεγκτής προσπαθεί να ελέγξει

κατά πόσο η διαδικασία των εσωτερικών δικλίδων που κατέγραψε ο ίδιος, εφαρμόζεται όπως καταγράφηκε από τον ίδιο καθώς και αν υπάρχουν κενά κατά την υλοποίηση της διαδικασίας, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται κίνδυνοι, οι οποίοι δεν έχουν γίνει αντιληπτοί από το management της εταιρίας.

- **Οι αναλυτικές διαδικασίες** αποτελούν το κατά κοινή ομολογία πιο δημοφιλές μέσο-ελεγκτική διαδικασία που ακολουθείται.

Πιο συγκεκριμένα, οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν αξιολογήσεις των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω ανάλυσης που πραγματοποιείται μεταξύ τόσο των χρηματοοικονομικών όσο και των μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Επίσης, οι αναλυτικές διαδικασίες στοχεύουν και στην εύρεση εντοπισμένων διακυμάνσεων που διαφέρουν σημαντικά από τις αναμενόμενες αξίες.

- Τέλος, **οι διερευνητικές ερωτήσεις** χρησιμοποιούνται ως ελεγκτική διαδικασία, με την οποία ο ελεγκτής στοχεύει στην αναζήτηση πληροφοριών από άτομα που διαθέτουν κατάλληλη γνώση είτε χρηματοοικονομικών είτε μη χρηματοοικονομικών μέσα στην ελεγχόμενη οικονομική οντότητα και η γνώση τους θα συμβάλει στην τεκμηρίωση ευρημάτων του ελέγχου του ελεγκτή.

Μέσα από τις παραπάνω ελεγκτικές διαδικασίες γίνεται προσπάθεια από τον ελεγκτή να τεκμηριώσει αξιόπιστα και με σαφήνεια ευρήματα που προέκυψαν από τον διενεργούμενο έλεγχο αλλά και να «εξηγήσει» μεταβολές που εμφανίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις κατά την χρήση που ελέγχεται.

4.8 Φύλλα Ελέγχου

Κατά την διενέργεια του ελέγχου, ο ελεγκτής εξετάζει τα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης εταιρίας, τα οποία έχουν μεγάλη αποδεικτική δύναμη, καθώς μέσα σ' αυτά απεικονίζονται όλες οι συναλλακτικές δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων, ως αποδεικτικών στοιχείων, εξαρτάται από την έκταση αλλά και την αποτελεσματικότητα του συστήματος

εσωτερικού ελέγχου. Με την ολοκλήρωση κάθε ελεγκτικής διαδικασίας συμπληρώνεται ένα αντίστοιχο **Φύλλο Εργασίας – Φύλλο Ελέγχου**. Πιο συγκεκριμένα, τα φύλλα εργασίας συμπληρώνονται από τον ορκωτό ελεγκτή και προσαρμόζονται ανάλογα με το πρόγραμμα ελέγχου αλλά και με το δείγμα που έχει ήδη σχεδιαστεί.

Μέσα από τις ανάλογες ελεγκτικές διαδικασίες συμπληρώνονται ανάλογα και τα φύλλα εργασίας με τα κατάλληλα τεκμήρια, τα οποία θα ενισχύσουν την γνώμη του ελεγκτή και θα καταχωρηθούν στον μόνιμο φάκελο του ελέγχου. Επίσης, τα φύλλα ελέγχου δύναται να περιλαμβάνουν από συμφωνίες λογαριασμών, ισοζυγίων μέχρι και επιβεβαιωτικές επιστολές. Οι ελεγκτές πριν την έναρξη του ελέγχου της χρήσης πρέπει να λαμβάνουν γνώση των φύλλων εργασίας του προηγούμενου ελέγχου ή και μάλιστα να επιτευχθεί επικοινωνία με τον προηγούμενο ελεγκτή. Με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται μία συνέχεια μεταξύ των χρήσεων αλλά και επιπρόσθετα θα πρέπει να γίνει έλεγχος κατά ποσό οι παρατηρήσεις ή οι διορθώσεις της προηγούμενης χρήσης διορθώθηκαν από την οικονομική οντότητα ή συνεχίζουν να υφίστανται.

Τα Φύλλα εργασίας διαχωρίζονται στις κάτωθι κατηγορίες⁴⁵:

- Στα **φύλλα εργασίας του προαιρετικού ελέγχου** κατά τον οποίο αριθμούνται και δημιουργούνται τα φύλλα για όλες τις εργασίες-κατηγορίες, στις οποίες πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος σύμφωνα με το planning και το δείγμα ελέγχου του ελεγκτή.
- Και στα **φύλλα εργασίας του τελικού ελέγχου**, όπου πάλι με αριθμητική σειρά επισυνάπτονται αναλύσεις λογαριασμών ισοζυγίων ή και άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων, με βάση τα οποία θα τεκμηριώσει την γνώμη του ο ελεγκτής στην επιστολή του.

Όλα τα παραπάνω φύλλα ελέγχου ταξινομούνται με αριθμητική σειρά στο μόνιμο φάκελο του ελέγχου, ώστε να αποτελέσουν τα τεκμήρια τα οποία θα ενισχύσουν την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή, που θα παρουσιαστεί στο Διοικητικό Συμβούλιο της οικονομικής οντότητας.

⁴⁵ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιάτης, 2012

4.8 Έκθεση Γνώμης Ορκωτού Ελεγκτή

Όπως ήδη προ είπαμε βασικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διαπίστωση περί ορθής ή μη παρουσίας της οικονομικής θέσης και των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν δημοσιευτεί. Πιο συγκεκριμένα, πραγματοποιείται έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με βάση τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές και αν ακολουθείται-εφαρμόζεται αποτελεσματικά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που έχει υιοθετήσει από την ίδια την επιχείρηση.

Μόλις ο ελεγκτής αποκτήσει τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και ολοκληρώσει την διαδικασία ελέγχου συντάσσει την έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχθηκαν. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει της αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξήγαγε από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και στη συνέχεια να εκφράσει σαφώς την γνώμη του μέσω έγγραφης έκθεσης, η οποία θα παρουσιαστεί στο Δ.Σ της εταιρίας.

Το πρώτο συστατικό στοιχείο του ΔΠΕ 700 αναφέρεται **στη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων**. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής θα πρέπει να διαμορφώσει γνώμη κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, δηλαδή αν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν και γνωστοποιούν επαρκώς τα στοιχεία που πρέπει με βάση τα ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ. Με αυτόν τον τρόπο, ο ελεγκτής αποκτά εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους περιέχουν ουσιώδη ανακρίβεια, η οποία μπορεί να οφείλεται είτε σε λάθος είτε σε απάτη. Για να διαπιστώσει όλα τα παραπάνω θα βασιστεί στα ελεγκτικά τεκμήρια που έλαβε κατά την διενέργεια του ελέγχου.

Το δεύτερο συστατικό στοιχείο αναφέρεται **στην έκφραση γνώμης του ελεγκτή** ότι οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας είναι απαλλαγμένες στο σύνολό τους από ουσιώδες σφάλμα και η γνώμη του βασίζεται σε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Σε διαφορετική περίπτωση , όταν δηλαδή δεν επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίασή τους, θα πρέπει ο ελεγκτής να το συζητήσει με την Διοίκηση της εταιρίας, ώστε να γίνουν οι απαραίτητες ενέργειες, προκειμένου να επιλυθεί, αλλιώς θα πρέπει ο ελεγκτής με βάσει τα στοιχεία που κατέχει και τον επαγγελματικό σκεπτικισμό να κρίνει εάν είναι αναγκαία η διαφοροποίηση της γνώμης του στην έκθεσή του. Η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή έχει παραμείνει σχεδόν ίδιο, ωστόσο η σειρά των στοιχείων έχει αλλάξει σήμερα σε σχέση με το τι όριζε το ΔΠΕ 700. Ειδικότερα,

	ΔΠΕ 700	Υπάρχουσα κατάσταση
1.	Τίτλος	Τίτλος
2.	Παραλήπτης	Παραλήπτης
3.	Εισαγωγική Παράγραφος	Γνώμη Ελεγκτή
4.	Ευθύνη Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις	Εισαγωγική Παράγραφος
5.	Ευθύνη ελεγκτή	<u>Σημαντικά στοιχεία που πρέπει να έχει υπόψη της η οντότητα – key audit matters</u>
6.	Γνώμη Ελεγκτή	Άλλα στοιχεία – πληροφόρηση
7.	Άλλες ευθύνες αναφοράς	Ευθύνη Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

8.	Όνομα ελεγκτή	<u>Ευθύνη ελεγκτή ως προς σύστημα internal controls, going concern and accounting policies</u>
9.	Υπογραφή ελεγκτή	Άλλες ευθύνες αναφοράς
10.	Διεύθυνση ελεγκτή	Όνομα ελεγκτή
11.	Ημερομηνία έκθεσης ελέγχου	Υπογραφή ελεγκτή

12.		Διεύθυνση ελεγκτή
13.		Ημερομηνία έκθεσης ελέγχου

Από το παραπάνω πίνακα συνάγουμε ότι τα βασικά στοιχεία παρέμειναν ωστόσο προστέθηκαν και καινούργια στοιχεία στην έκθεση του ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα⁴⁶:

- **στον τίτλο** της έκθεσης αναφέρεται ότι είναι η έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- **στη θέση του παραλήπτη**, εμφανίζεται ο εντολέας του ελέγχου , δηλαδή σε ποιον απευθύνεται η έκθεση του ελεγκτή. Συνήθως η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται για λογαριασμό των μετόχων της οικονομικής οντότητας
- **στην εισαγωγική παράγραφο** γίνεται αναφορά στην επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, στην διενέργεια ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων καθώς και στη σύναψη σημαντικών λογιστικών αρχών και επεξηγηματικών πληροφοριών
- **στην παράγραφο ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις** γίνεται αναφορά- επεξήγηση ότι η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο καθώς και για την εφαρμογή-λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων, οι οποίες συμβάλλουν στην απαλλαγή από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε λάθος είτε σε απάτη
- **στην παράγραφο ευθύνης του ελεγκτή** γίνεται λόγος σε ποια πρότυπα βασίστηκε ο ορκωτός ελεγκτής προκειμένου να διενεργήσει τον έλεγχο αλλά και να τεκμηριώσει την γνώμη του. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται ανάλυση όλων των διαδικασιών που εφαρμόστηκαν προκειμένου να αποκτήσει ο ελεγκτής επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία διασφαλίζουν εύλογα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες.
- **στην παράγραφο γνώμης του ελεγκτή** εκφράζεται με σαφήνεια η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων , η οποία είναι απαλλαγμένη από

⁴⁶ Βλέπε ΔΠΕ 700

ουσιώδη λάθη και ανακρίβειες, εκτός και αν υπάρχει σημαντικός λόγος ώστε με την γνώμη του να διαφοροποιηθεί ως προς την αληθινή και δίκαιη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων.

- **στην παράγραφο άλλες ευθύνες αναφοράς** γίνεται λόγος για άλλες πρόσθετες ευθύνες αναφοράς στην έκθεσή του, για παράδειγμα ως προς την επάρκεια των λογιστικών βιβλίων ή άλλων θεμάτων που πρέπει να επισημανθούν στην διοίκηση χωρίς ωστόσο τα θέματα αυτά να επηρεάζουν την γνώμη του ελεγκτή, ώστε να εκφράσει διαφοροποιημένη γνώμη.

Τα καινούργια στοιχεία που προστέθηκαν στην έκθεση του ορκωτού ελεγκτή είναι:

1. Τα key audit matters είναι αυτά τα στοιχεία, τα οποία ουσιαστικά αναφέρουν την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να επικοινωνεί στην οικονομική μονάδα βασικά θέματα που προέκυψαν κατά την διενέργεια του ελέγχου (ISA 701). Πιο συγκεκριμένα, τα ειδικά αυτά ζητήματα θα βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην κατανόηση αυτών των θεμάτων, στην εύρεση λύσεων αλλά και θα δημιουργήσουν μία βάση, η οποία θα συνδράμει στην ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ management και των υπευθύνων της διοίκησης της οντότητας.
2. Επομένως, με βάση αυτό το στοιχείο οι ελεγκτές θα πρέπει με βάση την κρίση σου να κοινωνούν θέματα, τα οποία είναι σημαντικά για την εξέλιξη και την πορεία της οικονομικής οντότητας.
3. Αναφορά ως προς την ευθύνη του ελεγκτή αναφορικά με το σύστημα internal controls, going concern and accounting policies. Ειδικότερα, ο ελεγκτής από εδώ και πέρα θα πρέπει να επιστεί ιδιαίτερη προσοχή στην ανάλυση της αποτελεσματικότητας και των αδυναμιών του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί σημαντικό «συστατικό» της επιτυχίας μίας οικονομικής οντότητας καθώς όχι μόνο προστατεύει την οικονομική μονάδα αλλά βελτιώνει και τις υπάρχουσες διαδικασίες. Μέσα από την έκφραση του ορκωτού ελεγκτή η Διοίκηση της εταιρίας αλλά και οι μέτοχοι θα έχουν καθαρή εικόνα κατά πόσο αποτελεσματικό είναι το υπάρχον σύστημα internal controls, εάν εφαρμόζεται

όπως θα έπρεπε και ποιες αλλαγές μπορούν να γίνουν, ώστε να αυξηθεί ακόμα περισσότερο η αποτελεσματικότητά του.

Επίσης, ο ελεγκτής πλέον κάνει αναφορά και στο going concern, δηλαδή στην αναφορά πιθανής ύπαρξης στοιχείων τα οποία δηλώνουν μελλοντική αδυναμία συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας ή στοιχεία τα οποία αποτελούν σημαντικές ενδείξεις για την μη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Τέλος, η ενημέρωση της διοίκησης από την μεριά των ορκωτών ελεγκτών αναφορικά με τη δυνατότητα συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και των εφαρμοστέων λογιστικών πολιτικών θα επιφέρει σημαντικές βελτιώσεις στις οικονομικές οντότητας καθώς οι Διοικήσεις αυτών θα έχουν υπόψη τους τις αδυναμίες που υπάρχουν, βρίσκοντας τρόπους να τις βελτιώσουν αλλά και να αυξήσουν την αποδοτικότητά τους.

4.10 Συμπεράσματα

Απ' όλα τα παραπάνω στοιχεία μπορούμε να συνάγουμε πόσα θετικά στοιχεία μπορεί να προσφέρει ο εξωτερικός έλεγχος στην οικονομική μονάδα. Πιο συγκεκριμένα, βεβαιώνεται η σωστή εφαρμογή όλων των λογιστικών αρχών αλλά και επιπρόσθετα ο εξωτερικός ελεγκτής μέσα από την έκθεσή του σημειώνει όσες αδυναμίες και κινδύνους διαπίστωσε ως προς τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης αλλά και για το εάν υπάρχει κίνδυνος ως προς την συνέχιση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Ιδιαίτερα, τα τελευταία στοιχεία είναι ύψιστης σημασίας τόσο για το management όσο και για τους επενδυτές της εταιρίας, καθώς με τις συγκεκριμένες αναφορές δύναται να στρέψει και να αλλάξει με τέτοιο τρόπο το business plan της οικονομικής μονάδας, ώστε τον ενδεχόμενο κίνδυνο να τον μετατρέψει σε κινητήρια δύναμη για βελτίωση και εξέλιξη.

Κεφάλαιο 5

Μελέτη Περίπτωσης

5.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Αναλύοντας το θεσμικό πλαίσιο κατάρτισης των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ/ΔΛΠ συμπεράναμε τη σημαντικότητα της ελεγκτικής επιστήμης . Πιο συγκεκριμένα, μέσω της έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, είναι διασφαλισμένοι ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την πραγματική χρηματοοικονομική κατάσταση και περιουσιακή θέση του ομίλου των επιχειρήσεων και δεν περιέχουν ουσιώδη λάθη. Στην επόμενη ενότητα θα καταρτίσουμε τον ενοποιημένο ισολογισμό ενός ομίλου επιχειρήσεων, μέσω της χρήσης της πιο «δημοφιλής» μορφής ενοποίησης, αυτής της αναλογικής-βάσει δηλαδή του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής στις θυγατρικές μας.

5.2 Μελέτη Περίπτωσης

Προκειμένου να εξετάσουμε την εφαρμογή όσων στοιχείων αναφέραμε πιο πάνω και πιο συγκεκριμένα τη διαδικασία κατάρτισης ενός ενοποιημένου ισολογισμού και τη σημαντική συνεισφορά της ελεγκτικής , υποθέσαμε τα κάτωθι στοιχεία:

Έστω ότι έχουμε τους κάτωθι ισολογισμούς των εταιρειών, όπου η Α είναι μητρική της Β , με ποσοστό συμμετοχής 60%.

Ισολογισμός Α			
Πάγια	1.520.000	Μετοχικό Κεφάλαιο	900.000
Συμμετοχές	480.000	Αποθεματικά	600.000
Κυκλοφοριακά	1.000.000	Μακρ. Υποχρ.	1.700.000
Διαθέσιμα	500.000	Βραχ.Υποχρ.	300.000
	<u>3.500.000</u>		<u>3.500.000</u>

Ισολογισμός Β			
Πάγια	1.200.000	Μετοχικό Κεφάλαιο	550.000
Κυκλοφοριακά	700.000	Αποθεματικά	250.000
Διαθέσιμα	200.000	Μακρ. Υποχρ.	580.000
		Βραχ.Υποχρ.	720.000
	<u>2.100.000</u>		<u>2.100.000</u>

Σύμφωνα με τους παραπάνω ισολογισμούς θα πρέπει να γίνουν οι συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές:

1) Εγγραφή απάλειψης λογαριασμού Συμμετοχών

Χρέωση		Πίστωση	
Μετοχικό κεφ(Β)	330.000		
(60% * 550.000)			
Αποθεματικά (Β)	150.000		
(60% *250.000)			
		Συμμετοχές(Α)	480.000

2) Εγγραφή απάλειψης λογαριασμού Συμμετοχών

Χρέωση		Πίστωση	
Μετοχικό κεφ(Β)	220.000		
(40% * 550.000)			
Αποθεματικά (Β)	100.000		
(40% *250.000)			
Μακρ. Υποχρ (Β)	232.000		

(40% 580.000)	
Βραχ. Υποχρ (B) 288.000 (40% 720.000)	
	Πάγια (B) 480.000 (40%* 1.200.000)
	Κυκλ/κα (B) 280.000 (40%* 700.000)
	Διαθέσιμα (B) 80.000 (40%* 200.000)

Επομένως , ο ενοποιημένος ισολογισμός των οντοτήτων Α & Β διαμορφώνεται ως εξής:

Ενοποιημένος Ισολογισμός			
Πάγια	2.240.000	Μετοχικό Κεφάλαιο	900.000
Κυκλοφοριακά	1.420.000	Αποθεματικά	600.000
Διαθέσιμα	620.000	Μακρ. Υποχρ.	2.048.000
		Βραχ.Υποχρ.	732.000
	<u>4.280.000</u>		<u>4.280.000</u>

Κεφάλαιο 6

Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Με την πάροδο των χρόνων, την παγκοσμιοποίηση των αγορών και την πολυπλοκότητα των συναλλαγών αυξήθηκε σημαντικά ο αριθμός των ομίλων επιχειρήσεων στη χώρα μας. Πιο συγκεκριμένα, οι οικονομικές οντότητες ήρθαν αντιμέτωπες με την παγκόσμια οικονομική ύφεση τα τελευταία έτη, γεγονός που τους παρακίνησε στην εύρεση λύσεων, ώστε να επιβιώσουν. Μία λύση για πολλές επιχειρήσεις, αποτέλεσε η δημιουργία ομίλου.

Η δημιουργία ομίλου επέφερε στο σύνολο των οικονομικών οντοτήτων μία σειρά από πλεονεκτήματα όπως: αύξηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μείωση του κόστους, αύξηση του μεριδίου εγχώριας αγοράς και επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τους ανταγωνιστές της. Οι όμιλοι επιχειρήσεων καταρτίζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες παρουσιάζουν την οικονομική θέση, την περιουσιακή κατάσταση και τη χρηματοοικονομική θέση του ομίλου ως οντότητα. Με άλλα λόγια οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την οικονομική θέση του ομίλου αλλά ταυτόχρονα παρέχουν και χρήσιμη πληροφόρηση και βοήθεια για την μελλοντική πορεία του ομίλου. Η Διοίκηση κάθε ομίλου χρησιμοποιεί τη πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να λάβει χρήσιμες και αποτελεσματικές αποφάσεις για την πορεία του ομίλου .

Η κατάρτιση και η χρησιμοποίηση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κατέστησε επιτακτική την ανάγκη ελέγχου αυτών των καταστάσεων. Ειδικότερα, η επιστήμη της ελεγκτικής και δη ο εξωτερικός έλεγχος παρέχει σημαντική συμβολή στον οικονομικό κλάδο. Πιο συγκεκριμένα, βασικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον εξωτερικό ελεγκτή, κατά πόσο και αν οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, το οποίο περιλαμβάνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα και το έγκυρο λογιστικό πλαίσιο αρχών πάνω στο οποίο βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Μέσα από την

διενέργεια του ελέγχου παρέχεται εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις .Ο εξωτερικός έλεγχος τεκμηριώνεται με τα φύλλα ελέγχου και αποτελεί διασφάλιση για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στη χώρα μας η πλειονότητα των ομίλων επιχειρήσεων ενοποιείται βάση της μεθόδου αναλογικής ενοποίησης, δηλαδή με βάση το ποσοστό συμμετοχής της μητρικής σε κάθε θυγατρική του ομίλου. Επομένως, θα λέγαμε ότι η μελέτη περίπτωσης που αναλύθηκε παραπάνω αποτελεί εφαρμογή μίας περίπτωσης ομίλου επιχειρήσεων στη σημερινή εποχή. Έγινε προσπάθεια μέσα από το συγκεκριμένο παράδειγμα, να τονιστεί η σπουδαιότητα κατανόησης του πλαισίου κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καθώς και η αναγκαιότητα ύπαρξης εξωτερικού ελέγχου. Ο εξωτερικός έλεγχος συνδράμει συμπληρωματικά στην διασφάλιση ευημερίας, αύξησης της εμπιστοσύνης προς τον όμιλο και κατ' επέκταση οικονομική ευημερία και ευρωστία του ομίλου. Μέσα από την εν λόγω εργασία πραγματοποιήθηκε σε βασικό στάδιο η ανάλυση των εννοιών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Κρίνεται σκόπιμο και ιδιαίτερα χρήσιμο η ανάλυση των συναλλαγών μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων ενός ομίλου, προκειμένου να γίνει ακόμα πιο κατανοητό η λειτουργία και οι σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων μερών ενός ομίλου επιχειρήσεων.

Βιβλιογραφία

Βιβλιογραφία

1. Νεγκάκης και Ταχυνάκης , Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Διπλογραφία
2. Λουμιώτης, Β. Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, 2012, Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.
3. Ζοΐτσας, Α. Σύγχρονη ελεγκτική και ελεγκτικός κίνδυνος, 2017, Αθήνα, Εκδόσεις Σοφία
4. Τσακλάγκανος, Α. Ελεγκτική, 1987, Θεσσαλονίκη, Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη
5. Τσακλάγκανος, Α. Ελεγκτική, 2001, Θεσσαλονίκη, Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη
6. Αληφαντής Γ, Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Νομοθεσία και Πρακτική, 2004, Αθήνα, Εκδόσεις Πάμισος
7. Βρουστούρης Π & Πρωτόπαππας Α, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, 2004, Αθήνα, International Forum Training & Consulting
8. Νεγκάκης Χρήστος, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, 2015, Θεσσαλονίκη
9. Κάντζος Κ, Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, 1994, Αθήνα, Interbooks
10. Γκίνογλου Δ & Ταχυνάκης Π, Λογιστικής Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, 2004, Αθήνα, Εκδόσεις Rosili
11. Νόμος 2190/1920
12. Νόμος 4308/2014
13. Ντζανάτος Δ., Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, 2008, Αθήνα, εκδόσεις Καστανιώτη

Ιστοσελίδες

1. ΔΠΕ 300, IFAC , 2011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

2. ΔΠΕ 2002011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

3. ΔΠΕ 315, IFAC, 2011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

4. ΔΠΕ 230 IFAC, 2011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>

5. https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/49467941/The_impact_of_IFRS_adoption_on_the_quality_of_consolidated.pdf?response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DScienceDirect_The_impact_of_IFRS_adoptio.pdf&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20191210%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20191210T094829Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=359deb977847dfbc0c27b2f8fa13b7138ce3461130b921fdc8eb110c0441bfca

6. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.1986.tb00129.x>

7. http://en.cnki.com.cn/Article_en/CJFDTtotal-KJYJ200905008.htm

8. <http://www.drogalas.gr/>

9. <https://www.hiia.gr/el/>

10. <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>