



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

της

ΓΕΩΡΓΙΑΣ ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΥ
Επιβλέπων Καθηγητής: κ. Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική
(με την κατεύθυνση Λογιστικής)

Αύγουστος 2012
Θεσσαλονίκη

Αφιερώνεται στους καθηγητές και συμφοιτητές μου

Copyright © Αθανασοπούλου Γεωργία 2012
Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Ευχαριστώ ιδιαίτερωσ τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Παναγιώτη Ταχυνάκη γιατί χωρίς την δική του συνδρομή θα ήταν αδύνατη η ολοκλήρωση του συγκεκριμένου πονήματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσης μελέτης είναι η αναλυτική παρουσίαση του λογιστικού χειρισμού των οικονομικών καταστάσεων των ομίλων, γνωστές ως Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις (Ε.Ο.Κ.). Πιο συγκεκριμένα θα επιχειρηθεί εκτενής αναφορά τόσο του πλαισίου που ορίζεται από τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, όσο και των προσταγών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Μέσω της αναφοράς αυτής θα επιτευχθεί μία περισσότερο κριτική προσέγγιση μεταξύ του τρόπου λογιστικής αντιμετώπισης των ομίλων επιχειρήσεων τόσο από τα ελληνικά όσο και τα διεθνή πρότυπα.

Κατά την διάρκεια συγγραφής είχα την ευκαιρία να έρθω σε επαφή και παρά την περιορισμένη ελληνική βιβλιογραφία, με ένα μεγάλο φάσμα πληροφοριών, απόψεων και αντιρρήσεων, αποτελώντας μία πρόκληση που δεν με άφησε ασυγκίνητη. Άλλωστε οι διαφορετικές οπτικές γωνίες μεταξύ ελληνικών και διεθνών προτύπων οξύνει την κριτική σκέψη γύρω από το αντικείμενο που δεν είναι άλλο από την ίδια την λογιστική.

Ξεκινώντας από μία σύντομη περιπλάνηση στο επιχειρησιακό περιβάλλον και στην δημιουργία ομίλων, ο αναγνώστης θα προχωρήσει λαμβάνοντας τις βασικές γνώσεις γύρω από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις διαφορές μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών προτύπων σχετικά με αυτές. Στην συνέχεια δίνεται έμφαση στην ανάγκη και στην υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζοντας τόσο το τι ισχύει από ελληνικής όσο και διεθνούς λογιστικής οπτικής στοχεύοντας στον εντοπισμό των μεταξύ τους διαφορών. Τέλος κλείνω με πολύτιμα πρακτικά υποδείγματα κατάρτισης και των τελικών συμπερασμάτων τονίζοντας τις σημαντικές και ως επί το πλείστον ορθολογικές διαφορές, που έχουν εισάγει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Βασικός σκοπός του πονήματος αυτού είναι να αποτελέσει έναν αρχικό οδηγό πάνω στον οποίο μπορεί να ξεκινήσει την μελέτη ένας δυνητικός ερευνητής, ο οποίος στερείται μεν των βασικών γνώσεων στην λογιστική ενοποιημένων οικονομικών

καταστάσεων αλλά έχει το απαραίτητο υπόβαθρο όσον αφορά την κατανόηση λογιστικών και χρηματοοικονομικών ζητημάτων. Ελπίζω και αισιοδοξώ ότι το κείμενο που ακολουθεί εκπληρώνει κατά ικανοποιητικό βαθμό το σκοπό του και θα αποτελέσει ένα πολύτιμο βοήθημα σε φοιτητές που θα θελήσουν να ασχοληθούν και να εμβαθύνουν στην συνέχεια στο συγκεκριμένο αντικείμενο.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

| | |
|--|----|
| Εξώφυλλο | i |
| Περίληψη | iv |
| Πίνακας Περιεχομένων | vi |
| 1. Εισαγωγή | 1 |
| 2. Γενικά περί Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων | 3 |
| 2.1 Εισαγωγικές πληροφορίες | |
| 2.2 Νόμος 2190/1920 | |
| 2.3 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 | |
| 2.4 Διαφορές Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π.1 | |
| 3. Η ανάγκη & η υποχρέωση κατάρτισης Ε.Ο.Κ. | 14 |
| 3.1 Ανάγκη ενοποίησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων | |
| 3.2 Υπόχρεοι ενοποίησης | |
| 3.3 Απαλλαγές και Εξαιρέσεις | |
| 4. Οι επιταγές των Δ.Λ.Π. | 22 |
| 4.1 Εισαγωγή στα Δ.Λ.Π. | |
| 4.2 Δ.Λ.Π. 24 | |
| 4.3 Δ.Λ.Π. 27 | |
| 4.4 Δ.Λ.Π. 28 | |
| 4.5 Δ.Π.Χ.Π. 3 | |
| 4.6 Δ.Π.Χ.Π. 10 | |
| 4.7 Δ.Π.Χ.Π. 11 | |
| 4.8 Δ.Π.Χ.Π. 12 | |

| | |
|---|----|
| 5. Διαφορές ελληνικής νομοθεσίας και Δ.Λ.Π. | 38 |
| 6. Υποδείγματα κατάρτισης Ε.Ο.Κ. | 41 |
| 6.1 Δημιουργία Ομίλου | |
| 6.2 Προσαρμογές Ενοποίησης | |
| 7. Συμπεράσματα | 46 |
| Βιβλιογραφία | 48 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παγκοσμιοποίηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και η συσσώρευση πλήθους κεφαλαίων μέσω των κεφαλαιαγορών σε συγκεκριμένους φορείς οδήγησε στην μεγέθυνση και στην δημιουργία ομίλων επιχειρήσεων. Παράλληλα το ολοένα και πιο ανταγωνιστικό επιχειρησιακό περιβάλλον αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα οδηγώντας σε συγχωνεύσεις και συνενώσεις οικονομικών μονάδων. Μέσω ενός δικτύου επιχειρήσεων ενσωματωμένες σε όμιλο καθίσταται εφικτή η δημιουργία οικονομιών κλίμακας ως αποτέλεσμα μιας καθετοποιημένης δομής, η διεύρυνση των δραστηριοτήτων και η επικέντρωση σε επιλεγμένες αγορές.

Ένα τέτοιο δίκτυο επιχειρήσεων ονομάζεται όμιλος και αποτελείται από δύο ή περισσότερες ανεξάρτητες οικονομικές οντότητες οι οποίες όμως συνδέονται μέσω μιας οικονομικής σχέσης ως επί το πλείστον ελέγχου και ιδιοκτησίας. Η δημιουργία τέτοιων σύνθετων μορφωμάτων είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία νέων αναγκών όσον αφορά την λογιστική, την νομική και την γενικότερη κανονιστική αντιμετώπισή τους.

Ειδικά όσον αφορά την λογιστική αντιμετώπιση των ομίλων που θα μας απασχολήσει στην συγκεκριμένη μελέτη, η πρόκληση για την επιστημονική και επαγγελματική κοινότητα ήταν μεγάλη. Αυτό καθώς η μελέτη και η ανάλυση των μεμονωμένων καταστάσεων μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένα συμπεράσματα καθώς η αυτοτέλειά τους έρχεται σε αντίθεση με την έννοια της ολότητας που διακρίνει έναν όμιλο επιχειρήσεων.

Οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις (Ε.Ο.Κ.) αποτέλεσαν το αποτέλεσμα της ανωτέρω ανάγκης καθώς μπορούν να παρέχουν στον εξωτερικό χρήστη αξιόπιστη, έγκυρη και έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Η σπουδαιότητα της όσο το δυνατόν πιο ορθής από κάθε πλευρά παρουσίασης της χρηματοοικονομικής κατάστασης των ομίλων επιβεβαιώνεται από το ενδιαφέρον που

έδειξαν στο θέμα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Πιο συγκεκριμένα η ιδέα για την ύπαρξη ενός διεθνούς προτύπου που θα καθορίζει την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων γεννήθηκε το 1987. Μάλιστα δύο χρόνια αργότερα δημοσιεύθηκε η πρώτη έκδοση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 με τίτλο «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις» (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries). Παράλληλα με τις ενοποιημένες καταστάσεις ασχολούνται τα Δ.Λ.Π. 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών» (Related Party Disclosures) και 28 «Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» (Investments in Associates) καθώς και το Δ.Π.Χ.Π. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων» (Business Combinations). Μάλιστα η προσπάθεια βελτίωσης της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των ομίλων δεν σταματάει καθώς αναμένεται η δημοσίευση τριών νέων προτύπων ώστε να συμπληρώσουν το διεθνές λογιστικό πλαίσιο των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.1 Εισαγωγικές Πληροφορίες

Η οικονομική δραστηριότητα της επιχειρηματικής μονάδας εξελίσσεται ασταμάτητα από την σύσταση μέχρι την εκκαθάρισή της. Υπάρχει όμως ένα σύνολο ενδιαφερόμενων μερών (stakeholders) που θέλουν να ενημερώνονται τακτικά για την πορεία της επιχείρησης και την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που έχουν ληφθεί. Για τον λόγο αυτό η συνεχής λειτουργία της οικονομικής μονάδας χωρίζεται σε αυτοτελείς χρήσεις όπου στο τέλος αυτών είναι υποχρεωμένη να καταρτίζει τις απαραίτητες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που παρέχουν την απαιτούμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Οι ενδιαφερόμενοι αυτοί μπορεί να είναι:

1. Η διοίκηση.
2. Οι μέτοχοι – ιδιοκτήτες.
3. Οι μελλοντικοί επενδυτές (φυσικά ή νομικά πρόσωπα).
4. Οι πιστωτές και οι προμηθευτές.
5. Το κράτος.
6. Οι ανταγωνιστές.
7. Οι εργαζόμενοι.
8. Η κοινωνία.
9. Η ακαδημαϊκή κοινότητα.

Τα κύρια πλεονεκτήματα που καθιστούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως την καταλληλότερη πηγή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης παραθέτονται παρακάτω:¹

- ✓ Ο κάθε ενδιαφερόμενος έχει την δυνατότητα να αποκτήσει πρόσβαση σε αυτές είτε μέσω του τύπου είτε μέσω του διαδικτύου εύκολα και με μηδαμινό κόστος.
- ✓ Οι πληροφορίες που παρέχονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι χρονικά πιο έγκαιρες από πληροφορίες άλλων πηγών.
- ✓ Οι πληροφορίες μπορούν να θεωρηθούν ως οι πλέον κατάλληλες πρακτικά καθώς βρίσκονται σε άμεση σχέση με το αντικείμενο της ανάλυσης.
- ✓ Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι ιδιαίτερα αξιόπιστες. Αυτό βασίζεται στο ότι οι καταστάσεις καταρτίζονται από επαγγελματίες (λογιστές), ελέγχονται από επαγγελματίες (ελεγκτές) σύμφωνα πάντα με το εκάστοτε λογιστικό και φορολογικό πλαίσιο.

Βασικό ρόλο στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων διαδραματίζουν οι λογιστικές αρχές οι οποίες δημιουργούν το κατάλληλο πλαίσιο κατάρτισης. Οι αρχές αυτές είναι:²

1. Οικονομικής Μονάδας (Υπαρξη και δραστηριοποίηση αυτοτελούς οικονομικής μονάδας)
2. Συνέχειας (Η οικονομική μονάδα συνεχίζει την λειτουργία της μελλοντικά)
3. Λογιστικής Περιόδου (Η επιχειρησιακή λειτουργία διαχωρίζεται σε χρήσεις)
4. Συνέπειας (Εφαρμογή των ίδιων λογιστικών μεθόδων από χρήση σε χρήση)
5. Συντηρητικότητας (Επιφυλακτικές προσεγγίσεις των εναλλακτικών σεναρίων)
6. Σημαντικότητας (Ακριβής χρηματοοικονομικές καταστάσεις με ανακρίβειες σε θέματα ελάσσονος σημασίας)

¹ Κάντζος, 1994: 24

² Κάντζος, 1994: 48

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

7. Μη αναγνώρισης εσόδων και εξόδων (Πότε ένα έσοδο ή ένα έξοδο παρουσιάζεται στα λογιστικά βιβλία)

2.2 Νόμος 2190/1920

Μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2004 την υποχρέωση και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνταν στην Ελλάδα όριζε αποκλειστικά ο νόμος 2190 του 1920. Οι καταστάσεις που ήταν υποχρεωτική η σύνταξη και η δημοσίευσή τους ήταν οι εξής:

1. Ισολογισμός.

Ο ισολογισμός παρουσιάζει *«πως έχει διαμορφωθεί η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης σε ορισμένο χρονικό σημείο και τι αποτέλεσμα έχει προκύψει μέσα σε ένα χρονικό διάστημα, που λήγει στο ίδιο χρονικό σημείο»*.³ Η κλασική μορφή του ισολογισμού είναι σε μορφή T παρά το γεγονός ότι σήμερα, ειδικά στο επιχειρησιακό περιβάλλον είναι πιθανόν να συναντήσουμε ισολογισμούς που θυμίζουν περισσότερο λίστες κάθετης σειράς. Ο ισολογισμός αποτελείται από δύο συστατικά μέρη, το ενεργητικό και το παθητικό. Στο ενεργητικό παρουσιάζεται αναλυτικά το σύνολο της περιουσίας του οικονομικού οργανισμού κατανεμημένη σε πάγια και κυκλοφορούσα. Στο δε παθητικό εμφανίζονται οι πηγές κτήσης της περιουσίας κατηγοριοποιημένες σε ίδια κεφάλαια, βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Είναι ευκόλως κατανοητό από το παραπάνω, ότι το άθροισμα του ενεργητικού θα συμπίπτει με το άθροισμα του παθητικού. Με λίγα λόγια ένας ισολογισμός αποτελεί μία ακτινογραφία της περιουσιακής και κεφαλαιακής διάρθρωσης της επιχείρησης μία δεδομένη χρονική στιγμή, δηλαδή την ημέρα κλεισίματος της χρήσης. Λόγω της σπουδαιότητάς του θα πρέπει να διέπεται από ειλικρίνεια, σαφήνεια, ομοιογένεια και να αποτελεί πάντα μέρος της ολότητας που αποτελεί μία πλήρης σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων.⁴

2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

«Η κατάσταση ή λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης μιας επιχείρησης εμφανίζει τα έσοδα και τα έξοδα και επομένως, το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες), που

³ Πομόνης, 1998: 38

⁴ Κοντάκος & Παπασπύρος, 1994: 23

πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη διάρκεια μίας χρονικής περιόδου, και συνήθως κατά τη διάρκεια ενός έτους».⁵ Για τον λόγο αυτό η εν λόγω κατάσταση έχει μεγάλη σημασία καθώς επηρεάζει άμεσα την αξία της εταιρείας.⁶ Η κλασική μορφή μιας κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης έχει τη μορφή λίστας. Στην κορυφή αυτής εντοπίζεται ο κύκλος εργασιών ή τζίρος, ενώ στην βάση τα κέρδη εις νέον. Σε αντίθεση με τον ισολογισμό που θα μπορούσαμε να τον χαρακτηρίσουμε με ακτινογραφία, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μπορεί να χαρακτηριστεί ως κινηματογραφική ταινία. Αυτό καθώς δεν αποτελεί στατική έννοια όπως ο ισολογισμός αλλά δυναμική καθώς αφορά το αποτέλεσμα της δραστηριότητας μιας επιχείρησης για ένα χρονικό διάστημα. Τα σημαντικότερα σημεία μιας κατάστασης αποτελεσμάτων είναι τα αποτελέσματα, η αναλογία κύριων και δευτερευουσών πηγών εσόδων, το μικτό κέρδος και τέλος τα χρηματοοικονομικά έξοδα.⁷

3. Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης αποτελείται από δύο μέρη. «Στο πρώτο μέρος προσδιορίζονται τα προς διάθεση κέρδη χρήσης μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος από τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης και στο δεύτερο μέρος εμφανίζεται ο τρόπος διάθεσης των εν λόγω κερδών χρήσης για διανομή μερίσματος, σχηματισμό διάφορων αποθεματικών κεφαλαίων και σε υπόλοιπο κερδών εις νέον».⁸ Η σπουδαιότητά του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων έγκειται στο γεγονός ότι αποκαλύπτει στον εξωτερικό μελετητή εταιρικές στρατηγικές και αποφάσεις όπως την μερισματική πολιτική ή την αποθεματοποίηση των κερδών.

4. Προσάρτημα.

Το προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο συμπληρωματικό στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιέχοντας πρόσθετες επεξηγηματικές πληροφορίες. Πιο συγκεκριμένα το προσάρτημα περιλαμβάνει τις μεθόδους που ακολουθήθηκαν για την αποτίμηση, τον υπολογισμό αποσβέσεων – προβλέψεων και αναπροσαρμογών της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού καθώς και την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας. Μάλιστα σε περίπτωση αναπροσαρμογών

⁵ Ευθύμογλου & Λαζαρίδης, 2000: 25

⁶ Αδαμίδης, 1998: 54

⁷ Κάντζος, 1994: 101

⁸ Ευθύμογλου & Λαζαρίδης, 2000: 25

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

το προσάρτημα δεν αναφέρει απλά τις μεθόδους που ακολουθήθηκαν αλλά παρουσιάζει σε αναλυτικό πίνακα τις όποιες διαφορές προέκυψαν. Επίσης περιλαμβάνει στοιχεία όπως η ονομαστική αξία των μετοχών, ο μέσος αριθμός προσωπικού, οι εγγυήσεις και οι οικονομικές δεσμεύσεις.

2.3 Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, με τίτλο «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» (Presentation of Financial Statements) έπειτα από ένα σύνολο διορθώσεων και αλλαγών το 2003, το 2005 και το 2007 διαμορφώθηκε στην τωρινή του μορφή. Βασικός σκοπός της σύνταξης του εν λόγω προτύπου ήταν η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε παγκόσμιο επίπεδο.⁹

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 ορίζει ότι μία πλήρης σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνει:¹⁰

1. Ισολογισμό (Balance Sheet)
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Income Statement)
3. Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (Changes in Equity)
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash Flow Statement)
5. Σημειώσεις (Notes to the Financial Statements)

Με την πρώτη ματιά ο αναγνώστης μπορεί να διαπιστώσει ότι το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 αναβαθμίζει τόσο ποσοτικά όσο κυρίως ποιοτικά την πλήρη σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η πρώτη σημαντική εισαγωγή έχει να κάνει με την κατάσταση ταμειακών ροών. Η βασική ιδέα της εν λόγω κατάστασης είναι να απεικονίζει μόνο τις ταμειακές συναλλαγές, δηλαδή αυτές που αφορούν εισπράξεις και πληρωμές.¹¹ Μία κατάσταση ταμειακών ροών ταξινομεί τις εισπράξεις και τις πληρωμές ταξινομημένες σε τρεις ομάδες, στις ταμειακές ροές από επιχειρηματικές ή λειτουργικές δραστηριότητες, στις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και στις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Εκτενέστερη ανάλυση για την κατάσταση ταμειακών ροών μπορεί ο ενδιαφερόμενος να βρει στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7.

Ο πίνακας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων αποτελεί μία αναβαθμισμένη μορφή του ορισθέντος από τον ν. 2190/1920 πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Ο συγκεκριμένος

⁹ I.A.S. PLUS, 2011

¹⁰ Ντζανάτος, 2008: 82

¹¹ Βρουστούρης & Πρωτόπαπας, 2004: 46

πίνακας πρέπει να περιλαμβάνει τα κέρδη ή τη ζημιά της χρήσης, τα ποσά που μεταφέρθηκαν απευθείας στην καθαρή θέση και την ανάλυση των μεταβολών από αποτελέσματα που αφορά τους μετόχους.¹² Παράλληλα στον πίνακα μεταβολής ιδίων κεφαλαίων δύναται να παρουσιάζονται όλες οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που αφορούν τους μετόχους, το υπόλοιπο έναρξης και λήξης του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον», το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά.

Στο ίδιο πλαίσιο οι σημειώσεις έρχονται να αντικαταστήσουν και πρακτικά να συμπληρώσουν το προσάρτημα έτσι όπως ορίζεται από την ελληνική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα περιλαμβάνουν μία εκτενής παρουσίαση των λογιστικών μεθόδων και πολιτικών που υιοθετήθηκαν καθώς και την σκεπτική για τις ανωτέρω επιλογές. Ένα πακέτο σημειώσεων συνήθως περιλαμβάνει κατά σειρά:¹³

1. Μία δήλωση προσαρμογής στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
2. Την περιγραφή των Λογιστικών Αρχών που έχουν ακολουθηθεί κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
3. Συμπληρωματικές πληροφορίες που να ενημερώνουν αναλυτικά για τους λογαριασμούς που εμπεριέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
4. Τυχόν γνωστοποιήσεις υποχρεώσεων και μη καταχωρημένων συμβατικών δεσμεύσεων.
5. Τυχόν γνωστοποιήσεις σχετικές με την έκθεση της οικονομικής μονάδας στον χρηματοοικονομικό κίνδυνο και τα όποια μέτρα έχουν προβλεφθεί για την διαχείρισή του.

Επίσης στις σημειώσεις γνωστοποιούνται στοιχεία του νομικού προσώπου όπως η έδρα, η μορφή, ο τόπος ίδρυσης και δραστηριοποίησης αν δεν συμπίπτουν και τυχόν αναλυτικά στοιχεία σχετικά με μητρική και θυγατρικές εάν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων.

¹² Ντζανάτος, 2008: 87

¹³ Βρουστούρης & Πρωτόπαπας, 2004: 46

Πέραν όμως των καταστάσεων αυτών κάθε αυτών, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 εισάγει ένα διαφοροποιημένο πακέτο λογιστικών αρχών σε σχέση με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και την υπάρχουσα τοπική νομοθεσία. Οι αρχές αυτές είναι:¹⁴

- I. Της συνέχισης της δραστηριότητας.
- II. Της ακριβοδίκαιης εμφάνισης.
- III. Του δεδουλευμένου.
- IV. Της ομοιομορφίας.
- V. Της σημαντικότητας.
- VI. Του μη συμψηφισμού.
- VII. Της συγκριτικής πληροφόρησης.
- VIII. Της ενιαίας εμφάνισης.

¹⁴ Ντζανάτος, 2008: 82

2.4 Διαφορές Ε.Λ.Π. Και Δ.Λ.Π. 1

Οι διαφορές των ελληνικών και των διεθνών προτύπων όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι πολλές και αξιόλογες. Όπως είδαμε παραπάνω, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 εισάγει την κατάσταση ταμειακών ροών ενώ αντικαθιστά τον πίνακα διάθεσης κερδών και το προσάρτημα με την κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων και τις σημειώσεις.

Δύο ακόμη διαφορές έχουν να κάνουν με την ευκαμψία και την προσαρμοστικότητα που παρέχουν τα Δ.Λ.Π. Πιο συγκεκριμένα τα διεθνή πρότυπα ενθαρρύνουν τις στρογγυλοποιήσεις του νομίσματος παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενώ επίσης επιτρέπουν την έκδοση καταστάσεων σε χρήση είτε λίγο μικρότερη είτε λίγο μεγαλύτερη του έτους.¹⁵

Μία σημαντική καινοτομία που εισάγουν τα διεθνή πρότυπα σχετίζεται με την συγκριτική πληροφόρηση. Πιο συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π. 1 επιτρέπει την αναδρομική αναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πράγμα που δεν επιτρεπόταν σε καμία περίπτωση από τα ελληνικά πρότυπα.

Όσον αφορά συγκεκριμένα τον ισολογισμό, τα διεθνή πρότυπα παρέχουν ελαστικότητα τόσο στην δομή όσο και στην γενικότερη παρουσίασή του ενώ υπάρχουν μεγάλα περιθώρια για προσθήκες μη προβλεπόμενων λογαριασμών. Στον αντίποδα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα υπάρχουν συγκεκριμένες μορφές που πρέπει να ακολουθούνται ενώ η δυνατότητα προσθήκης λογαριασμών είναι σαφώς πιο περιορισμένη.

Ότι ισχύει αναφορικά με την ελαστικότητα που παρέχεται με την κατάρτιση του ισολογισμού ισχύει και για την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι το Δ.Λ.Π. 1 σε αντίθεση με τα ελληνικά πρότυπα δεν αναγνωρίζει «έκτακτα» έσοδα ή έξοδα στα αποτελέσματα χρήσης καθώς όλα τα έσοδα και τα έξοδα θεωρούνται ως «τακτικά».

Τέλος, παρατηρείται διαφορά όσον αφορά τις αρχές οι οποίες διέπουν την κατάρτιση των καταστάσεων. Τα διεθνή πρότυπα δεν κάνουν καμία αναφορά γύρω από τις

¹⁵ Ντζανάτος, 2008: 101

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

αρχές του ιστορικού κόστους και της συντηρητικότητας οι οποίες κατέχουν δεσπόζουσα θέση στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Και αν η πρώτη πρακτικά συναντάται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις χωρίς όμως ρητή αναφορά σε αυτήν, η δεύτερη έρχεται σε πλήρη ρήξη με την νοοτροπία των διεθνών προτύπων και έχει πλήρως απαξιωθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΑΝΑΓΚΗ ΚΑΙ Η ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ Ε.Ο.Κ.

3.1 Ανάγκη Ενοποίησης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Όπως είδαμε παραπάνω, η συγκέντρωση οικονομικών οργανισμών είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία ομίλων. Η συγκέντρωση όμως αυτή δημιούργησε ενός είδους δυισμό καθώς υπήρχαν νομικά αυτοτελείς οικονομικοί οργανισμοί οι οποίοι όμως οικονομικά στερούνταν την αυτοτέλειά τους.¹⁶

Το γεγονός αυτό κατέστησε τουλάχιστον αναγκαία την ενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των συγκεκριμένων οικονομικών μονάδων ώστε να είναι εμφανής η έννοια της ολότητας. Υπάρχουν δύο έννοιες της ενοποίησης, η στενή και η ευρεία. Σύμφωνα με την στενή έννοια του όρου, ενοποίηση είναι η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τις διατάξεις του νόμου. Στον αντίποδα, ενοποίηση με την ευρεία έννοια εννοούμε την εμφάνιση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων ενός ομίλου ως ενιαίας οικονομικής οντότητας παραβλέποντας την ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα της κάθε εταιρείας που την αποτελεί.¹⁷

Βασικός σκοπός της ενοποίησης δεν είναι άλλος από τον σκοπό ύπαρξης των ίδιων των καταστάσεων, δηλαδή την παροχή έγκυρης, αξιόπιστης και έγκαιρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η αντίφαση όσον αφορά την αυτοτέλεια των εταιρειών πολλές φορές δημιουργεί εικονικές καταστάσεις που πλήττουν την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφορίας που εκμαιεύεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η αντιμετώπιση των εικονικών καταστάσεων που δημιουργούνται επιτυγχάνεται μέσω της ενοποίησής τους και ειδικών προσαρμογών ώστε ο όμιλος να αντιμετωπίζεται ως ένας ενιαίος και αδιάσπαστος οικονομικός οργανισμός. Οι

¹⁶ Γκίνογλου & Ταχυνάκης, 2004: 21

¹⁷ Snozzi, 1951: 280

χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες προκύπτουν έπειτα από την προσαρμογή αυτή ονομάζονται Ενιαίες Οικονομικές Καταστάσεις (Ε.Ο.Κ.). Είναι προφανές ότι οι ενοποιημένες καταστάσεις καταρτίζονται αποκλειστικά σε περίπτωση ομίλου επιχειρήσεων και όχι σε περιπτώσεις εξαγορών και συγχωνεύσεων όπου το σύνολο των δραστηριοτήτων υπάγεται υπό την σκέπη ενός νομικού προσώπου ενώ τα υπόλοιπα παύουν να υφίστανται.

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί η διαφορά μεταξύ ενοποιημένων (consolidated) και συνδυασμένων (combined) οικονομικών καταστάσεων. Σε περίπτωση συνύπαρξης εντός ομίλου εταιρειών με εκ διαμέτρου διαφορετικές δραστηριότητες (βιομηχανικές και τραπεζικές), δεν είναι εφικτή η ενοποίηση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Έτσι οι τραπεζικές μπορούν να συμπεριληφθούν σε μία ξεχωριστή σειρά συνδυασμένων (combined) οικονομικών καταστάσεων.¹⁸

Υπάρχει ένα μεγάλο πλήθος εικονικών καταστάσεων οι οποίες αντιμετωπίζονται με τις προσαρμογές κατά την ενοποίηση και επηρεάζουν τόσο τον ισολογισμό όσο και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Η πιο κλασική περίπτωση εικονικής κατάστασης αφορά τα ίδια κεφάλαια και τις συμμετοχές. Είναι απολύτως κατανοητό σε περίπτωση αθροίσματος των εκατέρωθεν ιδίων κεφαλαίων, ένα μέρος τους δεν θα ανταποκρίνεται με την έννοια της ολότητας του ομίλου. Ταυτόχρονα το μέγεθος της συμμετοχή μίας εταιρείας σε μία άλλη όπως προκύπτει από τον αντίστοιχο λογαριασμό στο ενεργητικό της πρώτης δεν συμπίπτει με την αξία της συμμετοχής βάσει των ιδίων κεφαλαίων της δεύτερης.

Μία άλλη περίπτωση εικονικών καταστάσεων προκύπτει από τις αγοραπωλησίες μεταξύ εταιρειών που βρίσκονται εντός του ίδιου ομίλου. Τέτοιες αγοραπωλησίες δημιουργούν αφενός ανακοστολόγηση των περιουσιακών στοιχείων που αποτέλεσαν το αντικείμενο της συναλλαγής ενώ ταυτόχρονα δημιουργούν εικονικά κέρδη. Πιο συγκεκριμένα, εάν μία οικονομική μονάδα πουλήσει σε μία συγγενή εταιρεία αποθέματα αξίας X έναντι $X+1$ (όπου ένα είναι το κέρδος), οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα αυξήσουν την αξία των αποθεμάτων και των κερδών κατά 1. Στην πραγματικότητα όμως, από την πλευρά του ομίλου, υπάρχουν τα ίδια

¹⁸ Σακέλλης & Πρωτοψάλτης, 1991: 29

αποθέματα χωρίς κάποιο πραγματικό κέρδος. Με τον τρόπο αυτό θα μπορούσαν οι εταιρείες να παραποιούν Τα χρηματοοικονομικά μεγέθη κατά το δοκούν.

Κάτι αντίστοιχο προκύπτει και μέσω της ύπαρξης απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταξύ συγγενών οικονομικών οργανισμών. Στην περίπτωση σύναψης δανείου ή πίστωσης μεταξύ δύο τέτοιων οργανισμών, θα υπάρξει αντίστοιχη αύξηση του ενεργητικού και του παθητικού των εταιρειών, ως απαίτηση στην πρώτη και ως υποχρέωση στην δεύτερη. Χωρίς την προσαρμογή και την κατάρτιση ενοποιημένων καταστάσεων θα είχαμε εικονική μεγέθυνση του ισολογισμού η οποία δεν υφίσταται καθώς απαίτηση και άρα και υποχρέωση εντός της ίδιας της ολότητας δεν υφίσταται.

Τέλος, εικονικά κέρδη δημιουργούνται και κατά την διάθεση των αποτελεσμάτων. Αυτό καθώς τα κέρδη μίας εταιρείας που προορίζονται για διάθεση σε μία συγγενή εταιρεία, θα εμφανιστούν και στην άλλη ως έσοδα συμμετοχών. Στην ουσία, χωρίς τις προσαρμογές ενοποίησης θα έχουμε υπολογισμό των ίδιων κερδών για δύο και τρεις φορές.

Βέβαια, κρίνεται αναγκαίο να παραθέσω και την αντίθετη άποψη των κατακριτών των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι αφενός τις θεωρούν πλασματικές και αφετέρου ισχυρίζονται ότι δεν παρέχουν τις αναγκαίες συγκρίσεις για τους διάφορους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας.¹⁹

Όπως και να έχει όμως, η αντιγνωμία σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν αφορά την αναγκαιότητα ύπαρξής τους αλλά τον τρόπο εφαρμογής τους και την εξυπηρέτηση του σκοπού τον οποίο εκπληρώνουν.

¹⁹ Σακέλλης & Πρωτοψάλτης, 1991: 28

3.2 Υπόχρεοι Ενοποίησης

Κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχουμε όταν η μητρική, οι θυγατρικές της και οι θυγατρικές των θυγατρικών εφόσον είτε η μητρική είτε κάποια εκ των θυγατρικών έχουν νομική μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας (Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ε.Ε. κατά μετοχές). Την ίδια υποχρέωση έχουν επιχειρήσεις που λειτουργούν υπό ενιαία διεύθυνση ή υπάρχει ταύτιση των φυσικών προσώπων που ασκούν την διοίκηση χωρίς όμως να υπάρχει σχέση μητρικής – θυγατρικής.²⁰

Για την καλύτερη κατανόηση όμως των παραπάνω θεωρείται σκόπιμη η εννοιολογική προσέγγιση του όρου «μητρική». Μητρική εταιρεία είναι αυτή που κατέχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή δικαιωμάτων ψήφου μίας άλλης επιχείρησης ή ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μέσω ειδικής συμφωνίας ή συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας εταιρείας έχοντας το δικαίωμα να διορίζει – παύει την διοίκησή της ή τέλος να ασκεί δεσπόζουσα επιρροή κατέχοντας τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου της και επηρεάζοντας άμεσα είτε την διοίκηση είτε την λειτουργία της.²¹

Υπόχρεος της ενοποίησης των καταστάσεων είναι η μητρική επιχείρηση όταν διέπεται από το ελληνικό δίκαιο, αυτή ή κάποια εκ των θυγατρικών έχει κεφαλαιουχική νομική μορφή και το σύνολο των υποκείμενων σε ενοποίηση επιχειρήσεων υπερβαίνει με βάση πάντα τις πιο πρόσφατες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δύο από τα τρία κριτήρια που αφορούν το σύνολο του ισολογισμού (€ 3.700.000), τον καθαρό κύκλο εργασιών (€ 7.400.000) και τον μέσο όρο του προσωπικού (250 άτομα).²² Τα όρια όμως αυτά δεν ισχύουν στην περίπτωση που μία εκ των μητρικής και θυγατρικών διαπραγματεύεται τις μετοχές της σε χρηματιστήριο χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή έχει ως βασική δραστηριότητα την διενέργεια τραπεζικών εργασιών.

Η υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ξεκινάει την χρήση η οποία έπεται δύο συνεχόμενων χρήσεων όπου υπερβαίνονται δύο από τα τρία προαναφερθέντα όρια. Έτσι η υποχρέωση ενοποίησης δεν υφίσταται εάν δεν υπάρχει διαδοχική υπέρβαση δύο εκ των τριών ορίων για δύο συναπτά έτη.

²⁰ Γκίνογλου & Ταχυνάκης, 2004: 65

²¹ Ν. 2190/1920, άρθρο 42

²² Σακέλλης & Πρωτοψάλτης, 1991: 34

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τόσο ο αριθμός των καταστάσεων όσο και το γενικότερο πλαίσιο κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από το υποκείμενο της ενοποίησης, συμπίπτει από ότι ισχύει για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.3 Απαλλαγές Και Εξαιρέσεις

Στην προηγούμενη υποενότητα μελετήσαμε το πότε και ποιος είναι υπόχρεος για κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Μάλιστα η υποχρέωση είναι συνδεδεμένη με την υπέρβαση για δύο συναπτά έτη ορίων όσον αφορά τον ισολογισμό, τον κύκλο εργασιών και το προσωπικό. Όπως είναι λογικό, η μη υπέρβαση των δύο εκ των τριών ορίων από τις υποκείμενες σε ενοποίηση επιχειρήσεις απαλλάσσει την μητρική από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.²³

Επίσης απαλλάσσεται της υποχρέωσης μητρική εταιρεία που ενώ η ίδια διέπεται από το ελληνικό δίκαιο, κατέχει άνω του 90% των μετοχών θυγατρικής η οποία διέπεται από δίκαιο άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι μέτοχοι μειοψηφίας (εάν υπάρχουν) συμφωνούν στην απαλλαγή.²⁴

Μία ακόμη περίπτωση απαλλαγής ορίζεται ρητά από τον νόμο. Πιο συγκεκριμένα απαλλάσσονται όλες οι μητρικές Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου (Α.Ε.Ε.Χ.) και Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων (Α.Ε.Δ.Α.Κ.) εάν δεν έχουν ανάμειξη στην διοίκηση και στην ανάδειξη διοίκησης των θυγατρικών την τελευταία πενταετία και συνάπτουν δάνεια μόνο με επιχειρήσεις στις οποίες κατέχει μέρος του κεφαλαίου τους.

Τέλος, απαλλάσσεται μητρική που είναι θυγατρική άλλης εταιρείας και η οποία δεν διέπεται ούτε από το ελληνικό δίκαιο ούτε από δίκαιο άλλου κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.²⁵

Πέραν της απαλλαγής υπάρχει και το ενδεχόμενο εξαίρεσης κάποιας οικονομικής μονάδας από την διαδικασία της ενοποίησης και συμμετοχής της στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Υπάρχουν δύο ειδών εξαιρέσεις, η δυνητική και η υποχρεωτική.

²³ Σακέλλης & Πρωτοψάλτης, 1991: 41

²⁴ Γκίνογλου & Ταχυνάκης, 2004: 68

²⁵ Σακέλλης & Πρωτοψάλτης, 1991: 44

Δυνητική εξαίρεση έχουμε όταν παρουσιάζει επουσιώδες ενδιαφέρον σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από την ενοποίηση σκοπό ή όταν συντρέχει μία από τις παρακάτω περιπτώσεις:²⁶

- Αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί αναφορικά με την άσκηση των δικαιωμάτων (π.χ. διοίκησης) της μητρικής στην θυγατρική.
- Το χρονικό και οικονομικό κόστος συγκέντρωσης των απαραίτητων στοιχείων και κατάρτισης των ενοποιημένων καταστάσεων είναι δυσανάλογα υψηλότερο από τα οφέλη της ενοποίησης.
- Οι μετοχές της θυγατρικής που έχει στην διάθεσή της η μητρική, κατέχονται αποκλειστικά για μεταγενέστερη μεταβίβασή τους.

Πέραν της δυνητικής εξαίρεσης, υπάρχουν περιπτώσεις υποχρεωτικής εξαίρεσης μίας επιχείρησης από την διαδικασία ενοποίησης και κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Όπως θα δούμε σε επόμενο κεφάλαιο η περίπτωση υποχρεωτικής εξαίρεσης αποτελεί ένα σημείο διαφοροποίησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όπως αυτά εκφράζονται στην περίπτωση αυτή με το Δ.Λ.Π. 27. Πιο συγκεκριμένα, η ελληνική νομοθεσία ορίζει ότι σε περίπτωση που υπάρχει εκ διαμέτρου αντίθετη επιχειρησιακή δραστηριότητα μεταξύ μητρικής και θυγατρικής ώστε η ενσωμάτωση των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής να διαστρεβλώνουν την πραγματική εικόνα τότε η θυγατρική αυτή εξαιρείται από την συμμετοχή της στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτού του είδους η εξαίρεση έχει πρακτική βάση καθώς πέραν των δυσκολιών που θα αντιμετώπιζε ο λογιστής που θα αναλάμβανε την ενοποίηση το αποτέλεσμα θα παραμόρφωνε την πραγματική εικόνα. Αυτό είναι εύκολο να το κατανοήσει κάποιος εάν φέρει στο μυαλό του έναν τραπεζικό ισολογισμό και έναν ισολογισμό μίας εμπορικής επιχείρησης.

Στον αντίποδα τα Δ.Λ.Π. όπως θα δούμε εκτενέστερα, δεν αναγνωρίζουν της εξαίρεση λόγω διαφορετικών δραστηριοτήτων θέλοντας ενδεχομένως να απλοποιήσουν το θεσμικό πλαίσιο ενοποίησης. Αντιθέτως με την ελληνική νομοθεσία, τα διεθνή πρότυπα θεωρούν ότι η ενοποίηση τέτοιων επιχειρήσεων

²⁶ Γκίνογλου & Ταχυνάκης, 2004: 70

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ενισχύει την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εάν αυτή συνοδεύεται με τα απαραίτητα συμπληρωματικά στοιχεία που επισυνάπτονται στις σημειώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΙ ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

4.1 Εισαγωγή Στα Δ.Λ.Π.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) αποτελούν την απάντηση στην ολοένα και μεγαλύτερη για παγκοσμίως συγκρίσιμη και αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Υπάρχουν τέσσερα σημαντικά σημεία όσον αφορά τον σκοπό των διεθνών προτύπων και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης γενικότερα:²⁷

- Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποτυπώνει ιστορικά στοιχεία σχετικά με τις συναλλαγές ενός οικονομικού οργανισμού.
- Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση παρουσιάζει την τρέχουσα πραγματικότητα γύρω από την αξία και την απόδοση.
- Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποτελεί ένα μέσο ενημέρωσης των επενδυτών.
- Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση συνδέεται με την εταιρική κοινωνική ευθύνη.

Όπως γίνεται κατανοητό, εμφανώς επηρεασμένα από την αγγλοσαξονική προσέγγιση της λογιστικής, τα διεθνή αυτά πρότυπα δίνουν έμφαση στην σχέση επενδυτών και επιχειρήσεων στις κεφαλαιαγορές.²⁸

Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, τα λογιστικά πρότυπα μέσω της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αφορούν όχι μόνο τους επενδυτές αλλά ένα σύνολο ενδιαφερόμενων (stakeholders) οι οποίοι κατατάσσονται στις παρακάτω κατηγορίες:²⁹

²⁷ Laughlin & Lowe, 1990: 18

²⁸ Epstein & Jermakowicz, 2008: 3

²⁹ Κοντάκου & Παπασπύρου, 1993: 18

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

- ✓ Οι μέτοχοι.
- ✓ Η διοίκηση.
- ✓ Οι επενδυτές.
- ✓ Οι πιστωτές και προμηθευτές.
- ✓ Οι εργαζόμενοι.
- ✓ Το κράτος.
- ✓ Οι ανταγωνιστές.
- ✓ Τα πανεπιστήμια.
- ✓ Η κοινωνία.

Η αρχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) εντοπίζεται αρκετά παλιά και πιο συγκεκριμένα το 1973 όταν και υπογράφηκε από τους εκπροσώπους των επαγγελματικών λογιστικών σωματείων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου (Η.Β.), της Ιρλανδίας και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (ΗΠΑ) η δημιουργία της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standard Committee – I.A.S.C.). Το 1975 η εργασία της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απέδωσε τους πρώτους της καρπούς με την δημοσίευση των δύο πρώτων προτύπων που πραγματεύονταν την κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την διαχείριση των αποθεμάτων.

Η εξάπλωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ήταν τέτοια που 23 χρόνια μετά την ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αντιπροσωπεύονται μέσω αυτής 140 λογιστικά σώματα 101 χωρών.

Το γεγονός αυτό οδήγησε την Ευρωπαϊκή Ένωση, κινούμενη στο πλαίσιο της οικονομικής σύγκλισης των κρατών – μελών της, να απαιτήσει την εφαρμογή από 01/01/2005 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε όλες τις εταιρείες που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια. Αδιαμφισβήτητα η κίνηση αυτή υποστήριξε την αγγλοσαξονική προσέγγιση των λογιστικών προτύπων.

Στην χώρα μας, ακολουθώντας την ευρωπαϊκή οδηγία, τα διεθνή πρότυπα θεσμοθετήθηκαν αρχικά με τον νόμο 2992/2002 που προέβλεπε εφαρμογή τους την 01/01/2003. Λόγω όμως της παράτασης που δόθηκε εξαιτίας προβλημάτων στην

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

εφαρμογή τους, νομοθετήθηκαν εκ νέου μέσω του 3229/2004 και τελικώς εφαρμόστηκαν από 01/01/2005.³⁰

³⁰ Λαζαρίδης & Παπαδόπουλος, 2005: 137

4.2 Δ.Λ.Π. 24

Το πρώτο κατά αριθμητική σειρά πρότυπο που ασχολείται με την λογιστική των ενοποιημένων καταστάσεων είναι το Δ.Λ.Π. 24 με τίτλο «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών». Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η γνωστοποίηση των επιδράσεων των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών στο αποτέλεσμα και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικότερα.³¹ Η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου ξεκίνησε με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα την 01/01/2005.

Ο ρόλος των γνωστοποιήσεων στα διεθνή πρότυπα είναι αναβαθμισμένος καθώς η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης βρίσκεται άρρηκτα συνδεδεμένη με ένα μεγάλο εύρος συμπληρωματικών πληροφοριών που σε πολλές περιπτώσεις αποτελούν ένα κείμενο εκατοντάδων σελίδων.

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιείται:³²

- Ο αριθμός και η επωνυμία των θυγατρικών, η χώρα εγκατάστασης τους, το ποσοστό συμμετοχής τους και η δύναμη των ψήφων σε περίπτωση ασυμφωνίας ψήφων και ποσοστού συμμετοχής.
- Ο λόγος που δεν συμπεριλαμβάνεται κάποια θυγατρική στην ενοποίηση.
- Η φύση και η σχέση μητρικής και θυγατρικών όταν η πρώτη κατέχει είτε άμεσα είτε έμμεσα την απόλυτη πλειοψηφία (άνω του 50%) των δικαιωμάτων ψήφου της κάθε θυγατρικής.
- Η επωνυμία των οικονομικών μονάδων που παρά το γεγονός ότι ενώ κατέχεται η απόλυτη πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου, δεν υφίσταται έλεγχος και άρα σχέση μητρικής θυγατρικής.
- Η επίδραση της απόκτησης ή πώλησης θυγατρικών στα αποτελέσματα και στην χρηματοοικονομική θέση της τρέχουσας περιόδου.

³¹ Ντζανάτος, 2008: 279

³² Βρουστούρης & Πρωτόπαπας, 2004: 226

- Η περιγραφή της μεθόδου ενοποίησης για την απεικόνιση των συμμετοχών της μητρικής στις θυγατρικές στην ιδιαίτερη οικονομική κατάσταση της μητρικής.

Αξίζει να σημειωθεί ότι τυχόν συναλλαγές που έγιναν με τους όρους της αγοράς γνωστοποιούνται μόνο όταν μπορούν να τεκμηριωθούν ενώ η κατηγοριοποίηση των συναλλαγών επιτρέπεται αποκλειστικά στην περίπτωση που οι πληροφορίες που προκύπτουν δεν είναι σημαντικές.

4.3 Δ.Λ.Π. 27

Το Δ.Λ.Π. 27 με τίτλο «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις» ισχύει από 01/01/2005 και διέπει την εμφάνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες στην ιδιαίτερη χρηματοοικονομική κατάσταση της μητρικής.

Όπως το ίδιο το πρότυπο ορίζει, όταν υπάρχει σχέση μητρικής – θυγατρικής, τότε η μητρική έχει την υποχρέωση κατάρτισης Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων (Ε.Ο.Κ.). Δεν απαιτείται όμως κατάρτιση ενοποιημένων καταστάσεων.³³

1. Στην περίπτωση προσωρινού ελέγχου όταν η θυγατρική αποκτήθηκε με σκοπό την μεταπώληση και άρα αποτελεί χρηματοοικονομικό στοιχείο.
2. Αν η μητρική είναι θυγατρική άλλης μητρικής και η δεύτερη κατέχει το σύνολο των δικαιωμάτων αυτής ή δεν το κατέχει αλλά οι λοιποί μέτοχοι δεν αντιτάσσονται στην μη ενοποίηση.
3. Όταν οι τίτλοι ιδιοκτησίας της μητρικής δεν διαπραγματεύονται σε κάποιο χρηματιστήριο.
4. Στην περίπτωση που η μητρική δεν βρίσκεται σε καθεστώς εισαγωγής σε χρηματιστήριο.
5. Όταν η τελική ή μία ενδιάμεση μητρική συντάσσει αυτή τις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις υιοθετώντας τις διατάξεις των Δ.Λ.Π.

Κατά την διαδικασία ενοποίησης, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα αποτελέσματα μητρικής και θυγατρικών αθροίζονται με την μέθοδο «γραμμή προς γραμμή». Αρχικά, η λογιστική αξία της συμμετοχής της μητρικής συμψηφίζεται με τα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής (τυχόν διαφορά αντιμετωπίζεται με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 3) ενώ για την κατανομή των δικαιωμάτων μειοψηφίας λαμβάνεται αποκλειστικά υπόψη η μετοχική σύνθεση και όχι τυχόν δικαιώματα. Εν συνεχεία απαλείφονται τα ενδοεταιρικά υπόλοιπα, οι αμοιβαίες ενδοεταιρικές συναλλαγές, τα έσοδα από

³³ Βρουστούρης & Πρωτόπαπας, 2004: 218

μερίσματα θυγατρικών και τέλος το αποτέλεσμα από τις όποιες ενδοεταιρικές συναλλαγές.

*«Η όλη λογιστική διαδικασία της ενοποίησης δεν γίνεται με εγγραφές στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων του ομίλου τα οποία έτσι μένουν ανεπηρέαστα ... αλλά γίνεται έξω από τα βιβλία των ενοποιούμενων επιχειρήσεων του ομίλου είτε με την κατάρτιση ενός πίνακα ενοποίησης είτε με τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών σε ξεχωριστή σειρά βιβλίων».*³⁴

Πρέπει να επισημανθεί ότι τυχόν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν είναι απαραίτητο να επισυνάπτονται με τις ενοποιημένες ενώ για τις επενδύσεις που εμφανίζονται σε αυτές θα χρησιμοποιείται εναλλακτικά είτε στο κόστος κτήσης, είτε με βάση τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 39 είτε σαν «διακοπτόμενες» όπως ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 5 εάν φυσικά είναι τέτοιες.³⁵ Παράλληλα, είναι απολύτως κατανοητό ότι οι ενοποιημένες καταστάσεις παραμένουν ισοσκελισμένες καθώς αφενός αποτελούν προϊόν επίσης ισοσκελισμένων καταστάσεων και αφετέρου η όποια απαλοιφή επηρεάζει και τα δύο μέρη μιας ενοποιημένης κατάστασης καθώς αφορά με αντίθετη σχέση δύο ενοποιημένα μέρη.

³⁴ Γκίνογλου & Ταχυνάκης, 2004: 79

³⁵ Ντζανάτος, 2008: 296

4.4 Δ.Λ.Π. 28

Το Δ.Λ.Π. 28 με τίτλο «Επενδύσεις σε Συγγενείς», είναι σε ισχύ από 01/01/2005 και αποτελεί απαραίτητο συμπλήρωμα στο πρότυπο 27 που προηγήθηκε. Ασχολείται με την ύπαρξη ή όχι ουσιώδους επιρροής, την απόκτηση θυγατρικών επιχειρήσεων και την εφαρμογή της μεθόδου καθαρής θέσης.

Σύμφωνα με το εν λόγω πρότυπο, ουσιώδης επιρροή μίας εταιρείας σε μία συγγενή υπάρχει όταν κατέχει τουλάχιστον το 20% των μετοχών της και συμμετέχει στο Διοικητικό της Συμβούλιο ή στην χάραξη βασικών πολιτικών, ή έχει σημαντικές συναλλαγές ή έχει κοινά ή ανταλλάσει στελέχη, ή αν υπάρχει μεταξύ των δύο εταιρειών παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.³⁶ Γίνεται αντιληπτό ότι ουσιώδης επιρροή μπορεί να μην υπάρχει ή να χαθεί ακόμα και αν το ποσοστό των μετοχών που κατέχεται βρίσκεται πάνω από το 20%.

Όσον αφορά την μέθοδο της καθαρής θέσης η οποία πρακτικά λογιστικοποιεί την απόκτηση μίας συγγενούς επιχείρησης, εφαρμόζεται αποκλειστικά στις ενοποιημένες καταστάσεις και όχι στις ιδιαίτερες ή ατομικές. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, η επένδυση αρχικά λογίζεται στο κόστος ενώ μετά η αναλογία αποτελεσμάτων μεταβάλλει τα αποτελέσματα χρήσης και την αξία συμμετοχής. Οι κατευθείαν μεταβολές της συγγενούς μεταβάλλουν την συμμετοχή και την καθαρή θέση αφήνοντας ανεπηρέαστα τα αποτελέσματα ενώ τα μερίσματα μειώνουν μόνο την αξία της συμμετοχής.³⁷ Κατά την μέθοδο αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη δυνητικά δικαιώματα ψήφου ενώ δεν εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις οι οποίες διέπονται από το Δ.Π.Χ.Π. 5, χαρακτηρίζονται δηλαδή ως «διακοπτόμενες».

Στην περίπτωση που η μέθοδος καθαρής θέσης οδηγήσει αρνητική υπεραξία, αυτή κατευθύνεται στα αποτελέσματα ενώ στην περίπτωση χρεωστικής παραμένει στην αξία της συμμετοχής, δεν εμφανίζεται χωριστά και αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Τέλος, για την ενοποίηση λαμβάνονται υπόψη οι πιο πρόσφατες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενώ δύναται να απέχουν έως τρεις μήνες της μίας εταιρείας από την

³⁶ Ντζανάτος, 2008: 307

³⁷ Ντζανάτος, 2008: 308

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

άλλη. Είναι αυτονόητο ότι οι ανωτέρω καταστάσεις πρέπει να διέπονται από τις ίδιες λογιστικές αρχές ενώ σε αντίθετη περίπτωση πρέπει να υπάρξουν ειδικές προσαρμογές.

4.5 Δ.Π.Χ.Π. 3

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 3 σε αντίθεση με τα πρότυπα που προηγήθηκαν αποτελεί ένα καινούργιο πρότυπο και όχι αναθεώρηση κάποιου άλλου. Ο τίτλος του είναι «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» και βρίσκεται σε ισχύ από 31/03/2004.³⁸ Φυσικά στην Ελλάδα η υποχρεωτική εφαρμογή του ξεκίνησε στις 01/01/2005.

Σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι η παρουσίαση των συνενώσεων επιχειρήσεων μέσω της μεθόδου της αγοράς. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή αφού αναγνωρίζονται και αποτιμώνται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης που αποκτώνται, υπολογίζεται η διαφορά τους με το κόστος κτήσεως. Σε περίπτωση πιστωτικής διαφοράς έχουμε υπεραξία που αποσβένεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, ενώ σε αντίθετη περίπτωση εξετάζεται ενδεχόμενη απομείωση.

Για την συνένωση δύο οικονομικών μονάδων πρέπει να δημιουργείται σχέση αποκτών και αποκτώμενου κατά την οποία ο αποκτών αποκτά τον έλεγχο της απόλυτης πλειοψηφίας (άνω του 1/2) των δικαιωμάτων ψήφου. Είναι όμως δυνατό να υπάρχει έλεγχος και με κατοχή μικρότερου ποσοστού δικαιωμάτων ψήφου, εάν υπάρχει συμφωνία με άλλους μετόχους και αθροιστικά επιτυγχάνεται απόλυτη πλειοψηφία, εάν ελέγχεται η επιχειρηματική πολιτική ή τέλος εάν υπάρχει η δυνατότητα ορισμού ή ελέγχου του Διοικητικού Συμβουλίου της αποκτώμενης.

Αν η συνένωση αφορά απόκτηση θυγατρικής, ενώ στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις χρησιμοποιείται το Δ.Π.Χ.Π. 3, στις ιδιαίτερες εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 27. Το Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζεται επίσης σε περιπτώσεις δημιουργίας κοινοπραξιών όπου υιοθετούνται οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 31, σε συνενώσεις επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο και τέλος, σε συνενώσεις που αφορούν είτε αμοιβαίες οντότητες είτε ξεχωριστές οντότητες που ενώνονται όμως με σύμβαση.³⁹

Ιδιαίτερη έμφαση δίνει το πρότυπο στην εύλογη αξία (fair value) η οποία αποτελεί και μία από τις σημαντικότερες καινοτομίες που εισάγουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πιο συγκεκριμένα, μετά την απόκτηση κατά την οποία και εφαρμόζεται η

³⁸ Βρουστούρης & Πρωτόπαπας, 2004: 13

³⁹ Ντζανάτος, 2008: 488

μέθοδος αγοράς, τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν αποτιμώνται στις εύλογες αξίες τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι με βάση τις αξίες αυτές γίνεται και ο υπολογισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας.

Το πρότυπο δίνει λεπτομερείς οδηγίες για την χρήση της εύλογης αξίας σε κάθε είδος περιουσιακού στοιχείου όπως συμμετοχές, προϊόντα, πρώτες ύλες, εδαφικές εκτάσεις, κτίρια, μηχανήματα, άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, το Δ.Π.Χ.Π. 3 προωθεί την χρήση της μεθόδου της παρούσας αξίας για τον υπολογισμό των εύλογων αξιών.

Τέλος, στην προσπάθεια του προτύπου να καλύψει όλες τις ενδεχόμενες περιπτώσεις, ορίζεται η περίπτωση της ανάστροφης απόκτησης. Ανάστροφη απόκτηση έχουμε όταν ο αποκτών είναι η απορροφούμενη επιχείρηση, δηλαδή η αποκτώμενη αποκτάει τελικά τον έλεγχο της αποκτώσας.⁴⁰ Είναι κατανοητό, ότι η ανάστροφη απόκτηση αποτελεί μία ιδιόμορφη περίπτωση η οποία όμως είναι γεγονός στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.

⁴⁰ Ντζανάτος, 2008: 493

4.6 Δ.Π.Χ.Π. 10

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης υπ' αριθμόν 10 με τίτλο «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις» αποτελεί ένα σύγχρονο πρότυπο. Η συζήτηση γύρω από την αναγκαιότητα και τις διατάξεις του εν λόγω προτύπου ξεκίνησε τον Απρίλιο του 2002, με το νέο πρότυπο να δημοσιεύεται 9 έτη αργότερα, με ισχύ από 01/01/2013.⁴¹ Πρόκειται δηλαδή για ένα υπό εφαρμογή πρότυπο.

Σκοπός του Δ.Π.Χ.Π. 10 είναι να θέσει αρχές γύρω από την προετοιμασία και την παρουσίαση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν μία οικονομική οντότητα ασκεί έλεγχο σε μία ή περισσότερες άλλες. Δίνει μάλιστα ιδιαίτερη έμφαση στην έννοια του ελέγχου, αναιρώντας εν πολλοίς διατάξεις του Δ.Λ.Π. 27 όπως αναφέρθηκαν παραπάνω. Με βάση τον ορισμό αυτό ένας επενδυτής (που φυσικά μπορεί να είναι ένας οικονομικός οργανισμός) ασκεί έλεγχο σε μία εταιρεία όταν:

- Έχει ισχύ πάνω στην εταιρεία.
- Έχει έκθεση ή δικαίωμα σε μη σταθερές αποδόσεις που σχετίζονται με την εταιρεία.
- Έχει την δυνατότητα να χρησιμοποιεί την προαναφερθείσα ισχύ για να επηρεάσει τις εν λόγω αποδόσεις.

Στον αντίποδα, όσον αφορά την προετοιμασία και την παρουσίαση των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων, υιοθετεί τις διατάξεις και τις αρχές που εισήγαγε το Δ.Λ.Π. 27 που έχει προηγηθεί.

Στο σημείο όμως αυτό, πρέπει να αναφερθεί ότι πέραν των αλλαγών γύρω από τον ορισμό και την σημασία της έννοιας του «ελέγχου», το Δ.Π.Χ.Π. 10 λειτουργεί και συμπληρωματικά στο περιεχόμενο του Δ.Λ.Π. 27 παρέχοντας λεπτομερές συμβουλές ως οδηγός, σε περιπτώσεις γύρω από τον έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα ρυθμίζει περιπτώσεις όπου ο έλεγχος πηγάζει από τα δικαιώματα ψήφου, όταν ο έλεγχος δεν εξαρτάται από τα δικαιώματα ψήφου, όταν ο έλεγχος δεν ασκείται άμεσα αλλά δι'

⁴¹ <http://www.iasplus.com/en/standards/standard50> [19/08/2012]

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

αντιπροσώπου και τέλος όταν δεν υπάρχει συνολικός έλεγχος αλλά έλεγχος μόνο μερικών περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.

4.7 Δ.Π.Χ.Π. 11

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 11 με διακριτό τίτλο «Σχήματα υπό κοινό έλεγχο» είναι ακόμα πιο πρόσφατο. Το «πρότζεκτ» ξεκίνησε το τέλος του 2004 με το πρότυπο να δημοσιεύεται ολοκληρωμένο τον Ιούνιο που μας πέρασε. Όπως είναι φυσικό, η εφαρμογή του δρομολογήθηκε από 01/01/2013.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να θέσει ένα αποτελεσματικό πλαίσιο γύρω από την απεικόνιση των συμμετοχών σε σχήματα που βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο, όπως αυτός ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Π. 10.

Το εν λόγω πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 31 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες» και εισάγει δύο μορφές επιχειρηματικών σχημάτων που τελούν υπό κοινό έλεγχο. Η πρώτη μορφή αφορά την ύπαρξη κοινών δραστηριοτήτων (joint operations) ενώ η δεύτερη αποτελεί τις κοινοπραξίες (joint ventures), με την διάκριση να γίνεται βάσει των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των μερών του εκάστοτε σχήματος.⁴²

Όσον αφορά το μέγεθος της συμμετοχής που αναγνωρίζεται, το πρότυπο αποτελεί κοινών του Δ.Λ.Π. 28 που αναπτύχθηκε παραπάνω υιοθετώντας την μέθοδο της καθαρής θέσης όπως αυτό ορίζει.

⁴² Deloitte, 2012: 1

4.8 Δ.Π.Χ.Π. 12

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 12 «Γνωστοποιήσεις περί Συμμετοχών σε άλλες εταιρείες» είναι ένα πρότυπο που καθορίζει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις όσον αφορά την συμμετοχή σε άλλες οικονομικές μονάδες. Η διαδικασία δημιουργίας του προτύπου ήταν μεγαλύτερη από τα «αδελφά» Δ.Π.Χ.Π. 10 και 11 καθώς χρειάστηκε να περάσουν 10 χρόνια για την οριστική του δημοσίευση. Όπως και στα δύο προηγούμενα, ως ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του έχει ορισθεί η 01/01/2013.

Το πρότυπο αυτό, κατηγοριοποιεί τις συμμετοχές σε τέσσερις περιπτώσεις και ορίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει η κάθε συμμετοχή. Οι κατηγορίες αυτές είναι τέσσερις:⁴³

- ✓ Θυγατρικές εταιρείες (Subsidiaries)
- ✓ Επιχειρηματικά σχήματα υπό κοινό έλεγχο (joint arrangements)
- ✓ Συγγενείς εταιρείες (associates)
- ✓ Μη ενοποιημένες εταιρείες ειδικής δομής (unconsolidated structured entities)

Η τελευταία κατηγορία αφορά ιδιαίτερες περιπτώσεις οικονομικών οργανισμών στους οποίους ο έλεγχός τους δεν πηγάζει από τα δικαιώματα ψήφων αλλά από άλλους παράγοντες όπως τυχόν συμβατικά δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Οι γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 12 πρέπει να αξιολογούν αφενός την φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με το ενδιαφέρον για άλλες οντότητες και αφετέρου την επίδραση του παραπάνω ενδιαφέροντός στην χρηματοοικονομική θέση, την χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές των οντοτήτων αυτών.

Τέλος είναι χρήσιμο να σημειωθεί ότι οι διατάξεις του Δ.Π.Χ.Π. 12 δεν ισχύουν για τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες και διέπονται από το Δ.Λ.Π. 27. Παρά το γεγονός αυτό, όταν η εταιρεία που προχωράει στις γνωστοποιήσεις βρίσκεται εκτεθειμένη σε μη ενοποιημένες εταιρείες ειδικής δομής (που είδαμε

⁴³ <http://www.iasplus.com/en/standards/standard52> [19/08/2012]

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

παραπάνω) και καταρτίζει αποκλειστικά ιδιαίτερες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τα ορισθέντα από το Δ.Π.Χ.Π. 12 βρίσκουν εφαρμογή και στις καταστάσεις αυτού του τύπου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΚΑΙ Δ.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 24 έρχεται για να συμπληρώσει το πλαίσιο της υπάρχουσας ελληνικής νομοθεσίας όπως αυτό ορίζεται από τον 2190/1920. Αρχικά το πρότυπο αυτό παρέχει λεπτομερή περιγραφή για τον όρο «Βασικό Διοικητικό Στέλεχος» συμπεριλαμβάνοντας και πρόσωπα που ενώ είναι εκτός διοίκησης ασκούν επιρροή. Στον αντίποδα τα ελληνικά πρότυπα επέτρεπαν παρερμηνείες και κατά το δοκούν ερμηνείες του όρου «Μέλη Οργάνων Διοίκησης και Διεύθυνσης». Παράλληλα το Δ.Λ.Π. 24 θίγει το ζήτημα των στενών συγγενικών προσώπων μελών της διοίκησης αλλά και των μη χρηματικών αμοιβών που απουσίαζαν παντελώς από την ελληνική νομοθεσία. Τέλος το πρότυπο γίνεται πιο συγκεκριμένο όσον αφορά τις «Παροχές» και τις κοινοποιήσεις συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. τα οποία δεν ήταν τόσο αναλυτικά και συγκεκριμένα. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η μεγαλύτερη ανάλυση αλλά και οι περισσότερες υποχρεώσεις κοινοποίησης καθιστά δυσκολότερη και χρονοβόρα τόσο την συγκέντρωση των στοιχείων όσο και την κατάρτιση των καταστάσεων.

Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π. 24 το Δ.Λ.Π. 27 αλλάζει άρδην την οπτική με την οποία αντιμετωπίζονται οι όμιλοι επιχειρήσεων. Πρακτικά εισάγει ένα αυστηρότερο πλαίσιο εξαιρώντας και απαλλάσσοντας μόλις δύο περιπτώσεις από την υποχρέωση κατάρτισης Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων. Αρχικά το εν λόγω πρότυπο καθιστά πιο ξεκάθαρη την σχέση μεταξύ μητρικής και θυγατρικής ορίζοντας γενικές αρχές ύπαρξης ελέγχου εν αντιθέσει με την ελληνική νομοθεσία η οποία απλώς ανέφερε περιπτώσεις μη θέτοντας μία επουσιώδη δέσμη αρχών. Επίσης το Δ.Λ.Π. 27 εισάγει την έννοια των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων προχωρώντας σε διάκρισή μεταξύ ατομικών και ιδιαίτερων παρέχοντας την ευχέρεια οι ιδιαίτερες να επισυνάπτουν με τις ενοποιημένες. Όσον αφορά την ενοποίηση, ενώ τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν ρητά κάποια ημερομηνία αλλά ορίζουν ότι αφορά το σύνολο της χρήσης το διεθνές πρότυπο είναι συγκεκριμένο. Το Δ.Λ.Π. 27 καλύπτει επίσης δύο κενά του 2190/192. Το ένα αφορά την περίπτωση που οι ζημιές μειοψηφίας μιας συμμετοχής

ξεπερνούν την αναλογία τους στην καθαρή θέση. Το δεύτερο σχετίζεται με την ανάλυση της μειοψηφίας στην καθαρή θέση στο τμήμα από την αρχική συνένωση και στο τμήμα που δημιουργείται μετέπειτα. Τέλος, το πρότυπο καταργεί την δυνατότητα ενοποίησης των καταστάσεων την ημερομηνία κλεισίματος της θυγατρικής, την δυνατότητα αναλογικής απαλοιφής ενδοεταιρικών συναλλαγών και υπολοίπων και την δυνατότητα μη απαλοιφής κάποιων συναλλαγών που παρείχαν τα ελληνικά πρότυπα.

Το Δ.Λ.Π. 28 όπως και το 27 πραγματοποιεί μία στροφή στην ουσία χωρίς να εστιάζει μόνο σε ποσοτικά κριτήρια. Παρά το γεγονός αυτό οι διαφορές του με τα ελληνικά πρότυπα αν και σημαντικές είναι λίγες. Καταρχάς το πρότυπο περιορίζει τις απαλλαγές ενοποίησης ενώ εισάγει την έννοια της διακοπτόμενης συγγενούς. Παράλληλα καθορίζει αρχές για την ύπαρξη ουσιώδους επιρροής όταν τα Ε.Λ.Π. αρκούνταν στην κατοχή ποσοστού άνω του 20%. Μία ακόμη διαφορά έχει να κάνει με την υπεραξία συγγενούς η οποία ενώ με βάση τον 2190/1920 παρουσιαζόταν διακεκριμένα στον ισολογισμό και αποσβενόταν ετησίως, με βάση το Δ.Λ.Π. 28 εμφανίζεται στο λογαριασμό της συμμετοχής και εξετάζεται περιοδικά για απομείωση. Τέλος, διαφορά εντοπίζεται και στην εμφάνιση των συμμετοχών στον ισολογισμό. Ενώ τα Ε.Λ.Π. όριζαν ως αξία αποτίμησης την μικρότερη μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας αξίας, το Δ.Λ.Π. 28 παρέχει την δυνατότητα επιλογής μεταξύ κόστους και εύλογης αξίας.

Όσον αφορά το Δ.Π.Χ.Π. 3 παρατηρείται πλήθος σημαντικών διαφορών. Αρχικά το σύνολο των συνενώσεων γίνεται χωρίς καμία διάκριση με τη μέθοδο της αγοράς ενώ εισάγεται και η έννοια της ανάστροφης απόκτησης που απουσίαζε λόγω φιλοσοφίας από την ελληνική νομοθεσία. Παράλληλα, με βάση το εν λόγω πρότυπο, μία αποκτώμενη επιχείρηση εκτιμάται σε εύλογη αξία την οποία αγνοούν τα Ε.Λ.Π. ενώ τα λοιπά έξοδα απόκτησης αυξάνουν το κόστος κτήσης σε αντίθεση με τα ελληνικά που αντιμετωπίζονταν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβέσιμο εντός πενταετίας. Στην περίπτωση που το υποκείμενο ή το αντικείμενο μιας συγχώνευσης είναι εισηγμένη χρησιμοποιείται η εύλογη αξία μέσω της αξίας των μετοχών στο χρηματιστήριο κάτι το οποίο δεν ίσχυε με τα Ε.Λ.Π. Επίσης τα δικαιώματα μειοψηφίας κατά την απόκτηση αλλά και οι αποσβέσεις και άλλες πράξεις μετά την απόκτηση υπολογίζονται σε εύλογες αξίες κάτι που δεν ίσχυε με τα ελληνικά πρότυπα. Μία ακόμη διαφορά σχετίζεται με την αντιμετώπιση της υπεραξίας καθώς

πέραν του διαφορετικού υπολογισμού της (καθώς χρησιμοποιεί την μέθοδο της εύλογης αξίας), το πρότυπο επιτρέπει διενέργειας πρόβλεψης απομείωσης (ενώ τα Ε.Λ.Π. επέτρεπαν απόσβεση αυστηρά εντός πενταετίας) καθώς και λογισμού προσωρινής υπεραξίας και επανεκτίμησης της (που δεν επιτρεπόταν από τα ελληνικά πρότυπα). Επίσης μέσω του Δ.Π.Χ.Π. 3 εισάγεται η καινοτομία της ανάστροφης απόκτησης που δεν προβλεπόταν από την ελληνική νομοθεσία ενώ οι επιχειρήσεις υπό κοινό έλεγχο δεν αντιμετωπίζονται ως συνενωμένες, κάτι που έρχεται σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. Τέλος, το συγκεκριμένο πρότυπο απαιτεί ένα σαφώς μεγαλύτερο εύρος γνωστοποιήσεων από ότι η αντίστοιχη ελληνική νομοθεσία.

Το Δ.Π.Χ.Π. 10 που βρίσκεται στο μεσοδιάστημα μεταξύ δημοσίευσης και εφαρμογής επιφέρει νέες αλλαγές όχι μόνο μεταξύ διεθνών και εθνικών προτύπων αλλά και μεταξύ των προγενέστερων Δ.Λ.Π. Η βασικότερη αλλαγή που εισάγει έχει να κάνει με τον ορισμό του ελέγχου που αναγάγετε ως το μοναδικό κριτήριο ενοποίησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παράλληλα, το πρότυπο αυτό δίνει νέα διάσταση στην επιρροή μίας εταιρείας εμβαθύνοντας σε αρχές – κριτήρια.

Το γεγονός ότι το Δ.Π.Χ.Π. 11 καταργεί το Δ.Λ.Π. 31 σημαίνει από μόνο του πολλά. Αρχικά το συγκεκριμένο πρότυπο ακολουθεί την πεπατημένη προγενέστερων προτύπων καταργώντας την αναλογική ενοποίηση, αυτή τη φορά για τις κοινοπραξίες. Παράλληλα εισάγει την έννοια των σχημάτων κοινών δραστηριοτήτων (joint operations) ξεχωρίζοντάς τα από τις κοινοπραξίες (joint ventures). Γενικότερα, το Δ.Π.Χ.Π. 11 χαρακτηρίζεται από μία διαφορετική προσέγγιση του θέματος των κοινοπραξιών, δίνοντας μεγαλύτερη έμφαση στην ουσία παρά στους τύπους.

Το Δ.Π.Χ.Π. 12 προξενεί σημαντικές αλλαγές στον τομέα των γνωστοποιήσεων. Αρχικά οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις διαφέρουν από περίπτωση σε περίπτωση με βάση μία κατηγοριοποίηση που εισάγει το ίδιο το πρότυπο. Στο πλαίσιο της κατηγοριοποίησης αυτής, παρατηρείται και η θέσπιση ενός καινοτόμου όρου, των εταιρειών ειδικής δομής (structured entities) οι οποίες αποτελούν μία απόρροια του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ Ε.Ο.Κ.

6.1 Δημιουργία Ομίλου

Έστω επιχειρήσεις X και Y με τους παρακάτω ισολογισμούς σε ευρώ:

| X | | | | Y | | | |
|--------|------------|------|------------|----------|-----------|-------|-----------|
| Ταμείο | 30.000.000 | Μ.Κ. | 30.000.000 | Οικόπεδα | 6.000.000 | Μ.Κ. | 5.000.000 |
| | | | | Ταμείο | 2.000.000 | Κέρδη | 3.000.000 |

Η επιχείρηση X προχωράει στην απόκτηση του 20% του μετοχικού κεφαλαίου της Y έναντι € 3.500.000.

Με το κλείσιμο της πρώτης διαχειριστικής χρήσης, προκύπτει ότι η Y έχει κέρδη ύψους € 6.000.000 τα οποία και αποθεματοποιεί στο ακέραιο, η εύλογη αξία του οικοπέδου (το οποίο παρακολουθείται στο κόστος) ανέρχεται στα € 11.000.000 από τα € 8.000.000, ενώ η εύλογη αξία της συμμετοχής της X στην Y ανήλθε στα € 6.000.000.

- Καθώς η Y παρακολουθεί το οικόπεδο στο ιστορικό κόστος η αξία του θα παραμείνει σταθερή. Αντιθέτως η αξία της συμμετοχής θα αυξηθεί με την υπεραξία ($6.000.000 - 3.500.000 = 2.500.000$) όμως να κατευθύνεται στα αποτελέσματα καθώς δεν υπάρχει έλεγχος της Y από την X. Οι ισολογισμοί οπότε θα πάρουν την εξής μορφή:

| X | | | | Y | | | |
|------------|------------|-------|------------|----------|-----------|-------|-----------|
| Ταμείο | 26.500.000 | Μ.Κ. | 30.000.000 | Οικόπεδα | 6.000.000 | Μ.Κ. | 5.000.000 |
| Συμμετοχές | 6.000.000 | Κέρδη | 2.500.000 | Ταμείο | 8.000.000 | Κέρδη | 9.000.000 |

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Την πρώτη μέρα της επόμενης χρήσης η X αυξάνει την συμμετοχή της στο κεφάλαιο της Y κατά 60% καταβάλλοντας € 22.000.000 και αποκτώντας ταυτόχρονα τον έλεγχο της Y.

- Μόλις αποκτάται ο έλεγχος της Y πρέπει να προσδιοριστεί η υπεραξία τόσο για την αγορά του 20% όσο και του 60% καθώς πρέπει να καταρτιστεί ο ενοποιημένος ισολογισμός.
- Κατά την απόκτηση του 20% η εύλογη αξία της Y ήταν € 10.000.000 καθώς η εύλογη αξία του οικοπέδου ήταν € 8.000.000. Άρα η υπεραξία είναι ίση με € 1.500.000 ($3.500.000 - 20\% \times 10.000.000$).
- Κατά την απόκτηση του 60% η εύλογη αξία της Y ήταν € 19.000.000 καθώς η εύλογη αξία του οικοπέδου ήταν € 11.000.000. Άρα η υπεραξία είναι ίση με € 10.600.000 ($22.000.000 - 60\% \times 19.000.000$).
- Όσον αφορά το οικόπεδο θα υπάρξει διαφορά αναπροσαρμογής κατά την ενοποίηση € 600.000 ($5.000.000 - 2.000.000 \times 20\% - 5.000.000 \times 80\%$)
- Όσον αφορά τα κέρδη κατά την ενοποίηση θα διαμορφωθούν σε € 1.200.000 ($11.500.000 - 2.500.000 - 3.000.000 \times 20\% - 9.000.000 \times 80\%$)
- Όσον αφορά τα δικαιώματα μειοψηφίας θα είναι € 3.800.000 (1.000.000 από Μ.Κ. + 1.000.000 από Οικόπεδο + 1.800.000 από Κέρδη)
- Οι ισολογισμοί των X και Y όσο και ο ενοποιημένος ακολουθούν:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

| X | | | | Y | | | |
|------------|------------|-------|------------|----------|-----------|-------|-----------|
| Ταμείο | 4.500.000 | Μ.Κ. | 30.000.000 | Οικόπεδα | 6.000.000 | Μ.Κ. | 5.000.000 |
| Συμμετοχές | 28.000.000 | Κέρδη | 2.500.000 | Ταμείο | 8.000.000 | Κέρδη | 9.000.000 |

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ

| | | | |
|----------|------------|----------|------------|
| Οικόπεδα | 11.000.000 | Μ.Κ. | 30.000.000 |
| Ταμείο | 12.500.000 | Μειοψηφ. | 3.800.000 |
| Υπεραξία | 12.100.000 | Κέρδη | 1.200.000 |
| | | Αναπροσ. | 600.000 |

6.2 Προσαρμογές Ενοποίησης

- Στην περίπτωση πώλησης εμπορευμάτων από την X στην Y κόστους € 3.000 έναντι € 5.000 θα ακολουθήσει η παρακάτω εγγραφή ενοποίησης:

| | X | Π |
|--------------------------|----------|----------|
| Κέρδη από πώληση εμπ/των | 2.000 | |
| Εμπορεύματα | | 2.000 |

- Στην περίπτωση παροχής πίστωσης από την X στην Y ύψους € 1.000 θα ακολουθήσει η παρακάτω εγγραφή ενοποίησης:

| | X | Π |
|------------|----------|----------|
| Πιστωτής X | 1.000 | |
| Χρεώστης Y | | 1.000 |

- Στην περίπτωση τακτοποίησης οφειλής της Y στην X με έκδοση γραμματίου αξίας € 10.000 θα ακολουθήσει η παρακάτω εγγραφή ενοποίησης:

| | X | Π |
|------------------------|----------|----------|
| Γραμμάτιο Πληρωτέο X | 10.000 | |
| Γραμμάτιο Εισπρακτέο Y | | 10.000 |

- Στην περίπτωση κάλυψης από την X του ήμισυ ομολογιακού δανείου της Y συνολικής αξίας € 100.000 θα ακολουθήσει η παρακάτω εγγραφή ενοποίησης:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

| | | | |
|---------------------|-------------|----------|----------|
| | | Χ | Π |
| Ομολογιακό Δάνειο Χ | | 50.000 | |
| | Ομολογίες Υ | | 50.000 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λογιστική αντιμετώπιση των ομίλων αποτελεί ένα πολύπλοκο θέμα με πολλές προεκτάσεις. Είναι άλλωστε γνωστό ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις βρίσκονται στενά συνδεδεμένες με έννοιες όπως η χρηματοοικονομική πληροφόρηση, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα.

Γίνεται οπότε κατανοητό, ότι η ορθή πληροφόρηση των ενδιαφερομένων εκτός οργανισμού μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω του πολύπλευρου του θέματος έρχεται σε αντίθεση με την παραδοσιακή λογιστική και τις λογιστικές αρχές. Ιδιαίτερα στο σύγχρονο επιχειρησιακό περιβάλλον όπου η ύπαρξη ομίλων θεωρείται όχι απλά συνηθισμένη αλλά δεδομένη, η ελαχιστοποίηση των δυνατοτήτων εξάσκησης δημιουργικής λογιστικής και χειραγώγησης των χρηματοοικονομικών μεγεθών με ενδοεταιρικές πρακτικές κρίνεται απαραίτητη. Ακόμα όμως και η ακούσια δημιουργία λανθάνουσας εικόνας, προκαλεί απαξίωση των ίδιων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της χρήσης τους.

Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η λογιστική ενοποίησης δεν αφορά μόνο συγκεκριμένες επιχειρησιακές λειτουργίες όπως παραδείγματος χάρη η κοστολόγηση, αλλά καλύπτει όλο το εύρος της οικονομικής δραστηριότητας.

Η σπουδαιότητα της λογιστικής ενοποιημένων καταστάσεων επιβεβαιώνεται και από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία όχι μόνο αφιερώνουν σειρές προτύπων στο συγκεκριμένο τμήμα της λογιστικής επιστήμης και τεχνικής, αλλά παρουσιάζουν ιδιαίτερο ζήλο στην συνεχόμενη βελτίωση του λογιστικού αυτού πλαισίου. Σήμερα υπάρχουν 4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (24, 27, 28, 31) και 1 Δ.Π.Χ.Π. (3) εν ισχύ, ενώ 3 Δ.Π.Χ.Π. (10, 11, 12) έχουν ήδη δημοσιευθεί και θα εφαρμοσθούν από την 1^η Ιανουαρίου 2013. Μάλιστα παρατηρείται η τάση ενίσχυσης της πληροφόρησης μέσω γνωστοποιήσεων αλλά και εστίασης περισσότερο στην ουσία παρά στον τύπο.

Όσον αφορά τις αλλαγές που εισήγαγαν στην Ελλάδα τα παραπάνω πρότυπα, μπορούμε να τις χαρακτηρίσουμε ως μία μικρή επανάσταση. Μπορεί σε ορισμένους

τομείς η ελληνική νομοθεσία είτε να ήταν πλούσια είτε να είχε ήδη κατευθυνθεί προς την σωστή κατεύθυνση μέσω των ευρωπαϊκών οδηγιών, αλλά συνολικά υπήρξε πλήθος αλλαγών, βελτιώσεων και συμπληρωμάτων. Τα διεθνή πρότυπα αδιαμφισβήτητα ενίσχυσαν την αξιοπιστία δίνοντας ταυτόχρονα ιδιαίτερη έμφαση στην ουσία αλλά και στο μέγεθος της πληροφόρησης.

Στον αντίποδα πάλι, η χρήση της εύλογης αξίας που «επιβάλλεται» αλλά και το μέγεθος των γνωστοποιήσεων αποτελούν πιθανά προβλήματα για σκέψη και βελτίωση. Ειδικότερα όσον αφορά το μέγεθος των γνωστοποιήσεων, αφενός παρατηρείται η αύξηση του χρηματικού και χρονικού κόστους από πλευράς επιχειρήσεων και αφετέρου το μέγεθος σε πολλές περιπτώσεις καθιστά μη αναγνώσιμες το σύνολο των γνωστοποιήσεων λειτουργώντας αποτρεπτικά για έναν μη επαγγελματία.

Με βάση τα παραπάνω γίνεται αντιληπτός ο εξέχοντας ρόλος της λογιστικής ενοποίησης αλλά και των ίδιων των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ανταποκρινόμενη στις ανάγκες που παρουσιάζονται προσθέτει νέα βέλη στην φαρέτρα των επαγγελματιών του κλάδου καθιστώντας αφενός το προϊόν της εργασίας τους ποιοτικότερο και αφετέρου εξελίσσοντας την ίδια την λογιστική.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αληφαντής, Γ. (2004) «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Νομοθεσία και Πρακτική», Αθήνα: Πάμισος
- Βρουστούρης, Π. & Πρωτόπαπας, Α. (2004) «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης: Η Θεωρία και η Πρακτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε απλή και κατανοητή γλώσσα», Αθήνα: International Forum Training & Consulting
- Γκίνογλου, Δ. & Ταχυνάκης, Π. (2004) «Λογιστική Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων», Αθήνα: Rosili
- Ευθύμογλου, Π. & Λαζαρίδης, Ι. (2000) «Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων», Τεύχος Α, Πειραιάς
- Κάντζος, Κ. (1994) «Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων», Αθήνα: Interbooks
- Κοντάκου, Α. & Παπασπύρου, Α. (1993) «Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων», Περιστέρι: Έλλην
- Λαζαρίδης, Γ. & Παπαδόπουλος, Δ. (2005) «Χρηματοοικονομική Διοίκηση», Τόμος Α, Θεσσαλονίκη
- Νόμος 2190/1920
- Ντζανάτος, Δ. (2008) «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Αθήνα: Καστανιώτη
- Πομόνης, Ν. (1998) «Λογιστική», Αθήνα: Σταμούλης
- Σακέλλης, Ε. & Πρωτοψάλτης, Ν. (1991) «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με την ισχύουσα εμπορική νομοθεσία και τη διεθνή πρακτική», Αθήνα: Βρύκουσ

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Alexander, D, Britton, A. & Jorissen, A. (2007) “International Financial Reporting and Analysis”, London: Thomson
- Deloitte (2012) I.F.R.S. 11, “IFRS in Focus: IASB issues new standard on joint arrangements”
- Epstein, B. & Jermakowicz, E. (2008) “Wiley IFRS 2008: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards”, New Jersey: John Wiley & Sons
- Laughlin, R. & Lowe, E. (1990) A Critical Analysis of Accounting Thought: Prognosis and Prospects for Understanding and Accounting System Design, “Critical Accounts”, London: Macmillan
- Snozzi, E. (1951) “L’ Interpretation du Bilan”, Paris

Ιστοσελίδες

- www.iasplus.com