



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΠΧΑ8 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

της

ΒΟΥΧΑΡΑ ΜΑΡΙΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ανέστης Λαδάς

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και τη Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη 2017

Ευχαριστίες

Ευχαριστώ θερμά,

Τον Επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Ανέστη Λαδά για την βοήθεια που μου προσέφερε κατά την διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

Τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Διοίκησης για Στελέχη επιχειρήσεων, για το σύνολο των γνώσεων, που μου μετέδωσαν καθ'όλη την διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

Σύνοψη

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν σχεδόν εδραιωθεί παγκοσμίως. Η ανάγκη για εύχρηστες οικονομικές καταστάσεις οδήγησε την αγορά στην εδραίωση αυτή. Οι οικονομικές οντότητες έπρεπε να προσαρμοστούν σε μια νέα πραγματικότητα και να τα υιοθετήσουν για να μπορέσουν να είναι ανταγωνιστικές στην αγορά εργασίας. Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται σε όλα τα πεδία που έχει μια οντότητα. Το ενδιαφέρον αυτής της διπλωματικής εστιάζει στους λειτουργικούς τομείς και στις λογιστικές πολιτικές, εκτιμήσεις και λάθη. Στόχος είναι να παρουσιάσει αναλυτικά τους τομείς αυτούς.

Abstract

International Accounting Standards have been almost universally established. The need for easy-to-use financial statements led the market to this consolidation. Entities had to adapt to a new reality and adopt them in order to be competitive in the labor market. IAS applies to all fields that an entity has. Interest in this diploma focuses on operating segments and accounting policies, estimates and mistakes. The aim is to present these areas in detail.

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 ^ο Εισαγωγή.....	7
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	7
1.2 Σκοπός εργασίας.....	8
1.3 Δομή εργασίας.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο Επισκόπηση βιβλιογραφία	10
2.1 Εισαγωγή.....	10
2.2 Μελέτες σχετικά με τους λειτουργικούς τομείς	10
2.3 Συμπεράσματα.....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο Θεσμικό Πλαίσιο.....	15
3.1 Εισαγωγή.....	15
3.2 Λογιστικές Αρχές	15
3.3 Λειτουργικοί τομείς.....	18
3.3.1 Εσωτερική και Εξωτερική πληροφόρηση	21
3.3.2 Αποτίμηση.....	24
3.3.3 Συμφωνίες.....	25
3.4 Λογιστικές Πολιτικές	26
3.5 Λογιστικές Εκτιμήσεις	28
3.6 Λογιστικά Λάθη	34
Κεφάλαιο 4 ^ο Μελέτη εφαρμογής.....	36
4.1 Εισαγωγή.....	36
4.2 Μελέτη Περίπτωσης.....	36
4.3 Συμπεράσματα.....	46
Κεφάλαιο 5 ^ο Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για επόμενη έρευνα.....	47
5.1 Συμπεράσματα.....	47
5.2 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	48
Βιβλιογραφία.....	49
Ελληνική βιβλιογραφία	49
Ξένη βιβλιογραφία	50
Ηλεκτρονικές πηγές.....	51

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 Πηγή http://redfame.com/journal/ .Συμφιλίωση Διαφορών.....	11
Διάγραμμα 2 Πηγή http://www.europm.com/ot.html . Δομή τύπου Μήτρας	20
Διάγραμμα 3 Καθαρές Πωλήσεις Ανά Τομέα	42
Διάγραμμα 4 Καθαρές Πωλήσεις Ανά Γεωγραφική Περιοχή	45
Διάγραμμα 5 Μη Κυκλοφορούντα Στοιχεία Ενεργητικού Ανά Γεωγραφική Περιοχή	46

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1 Πηγή www.researchgate.net . Μεταβολές στην Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	31
Πίνακας 2 Πηγή www.researchgate.net . Διαφορές μεταξύ Εύλογης Αξίας και Λογιστικών Εκτιμήσεων.....	33
Πίνακας 3 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	37
Πίνακας 4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών	38
Πίνακας 5 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Μεταλλουργίας.....	39
Πίνακας 6 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Κατασκευών	40
Πίνακας 7 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Παραγωγής/Εμπορείας Ενέργειας	40
Πίνακας 8 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Λοιπών Δραστηριοτήτων	41
Πίνακας 9 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Διακοπείσες Δραστηριότητες	41
Πίνακας 10 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Ανά Γεωγραφική Περιοχή	44

Κεφάλαιο 1^ο

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στην Ευρώπη, κάθε χώρα, είχε το δικό της σύστημα παρακολούθησης και τήρησης των λογιστικών βιβλίων και λογιστικών καταστάσεων των εταιρειών. Στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης όμως και της ελεύθερης αγοράς, δημιουργήθηκε η ανάγκη της ομοιομορφίας, έπρεπε τα οικονομικά στοιχεία των εταιρειών να αποκτήσουν μια κοινή μορφή, τόσο κατά την διάρκεια της οικονομικής χρήσης, όσο και στους ισολογισμούς στο τέλος της χρήσης, για να είναι τα τελικά αποτελέσματα εύκολα συγκρίσιμα μεταξύ των χωρών.

Η ανάγκη αυτή οδήγησε στην δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Μια κοινή φόρμουλα παρακολούθησης και απεικόνισης των οικονομικών στοιχείων και καταστάσεων. Η προσαρμογή κάθε χώρας έγινε σε διαφορετικά χρονικά διαστήματα με την μορφή νόμων, που κάλυπταν όλο το πεδίο “δράσης” μια επιχείρησης, από τον τρόπο φορολόγησης, την απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων μέχρι και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεών της.

Στην Ελλάδα η εφαρμογή των ΔΛΠ για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες ξεκίνησε από το 2006 και η καθολική εφαρμογή για όλες τις εταιρείες έγινε με τον νόμο 4308/2015. Ο νόμος παρουσίαζε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) και όπου υπήρχε κάποιο κενό συμπληρωνόταν σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως προαναφέρθηκε, είχαν και έχουν σαν στόχο την ολοκληρωμένη και σωστή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά την οικονομική θέση της επιχείρησης. Κατ’ επέκταση, η πληροφορία που παρέχεται από αυτές είναι πολύ χρήσιμη σε ένα ευρύ οικονομικό πεδίο, που μπορεί να αφορά μελλοντικούς επενδυτές ή και ανταγωνιστές. Η πληροφορία που παρέχεται λοιπόν, πρέπει να βασίζεται σε κάποιες αρχές- παραδοχές, ώστε να θεωρείται αξιόπιστη.

1.2 Σκοπός εργασίας

Στόχος της διπλωματικής εργασίας είναι να προσδιορίσει την ακριβή χρήση των λειτουργικών τομέων και να τονίσει την αναγκαιότητα τους. Μια οικονομική οντότητα χωρίζεται σε τμήματα. Κάποια από αυτά αποτελούν την πηγή των εσόδων της και πρέπει να παρουσιάζονται αναλυτικότερα και να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Μέσα από την ανάλυση των τομέων αυτών προκύπτουν ενδιαφέρουσες πληροφορίες σχετικές με την οικονομική εικόνα που προβάλλει η οντότητα προς τους χρηστές των οικονομικών καταστάσεων και την αγορά γενικότερα.

Σύμφωνα με την βιβλιογραφία και με εμπειρικά παραδείγματα, θα γίνει μια προσπάθεια προσδιορισμού των πληροφοριών που παρέχουν οι λειτουργικοί τομείς και η συνολική προσφορά τους μέσα στην οικονομική οντότητα.

1.3 Δομή εργασίας

Στο πρώτο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας παρατίθενται γενικές πληροφορίες για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την είσοδό τους στην παγκόσμια αγορά. Επίσης αναφέρεται η ανάγκη προσαρμογής όλων των χωρών σε ένα κοινό πλαίσιο κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων, που θα διευκολύνει την σύγκρισή τους σε παγκόσμιο επίπεδο και δεν θα περιορίζεται πλέον σε εθνικό.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η βιβλιογραφία που έγινε αφορμή για την ανάλυση των λειτουργικών τομέων και χρησιμοποιήθηκε, με βασικό μέλημα την καλύτερη κατανόηση και ανάλυση των οικονομικών όρων. Η βιβλιογραφία εστιάζει σε θέματα που αφορούν τους λειτουργικούς τομείς, τις επιχειρηματικές διαδικασίες, τις λογιστικές πολιτικές και τα λογιστικά λάθη.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια εκτενής ανάλυση των όρων λειτουργικοί τομείς, λογιστικές πολιτικές, λογιστικές εκτιμήσεις και λογιστικά λάθη, με βασικό στόχο την πλήρη κατανόηση των όρων. Μέσα από βιβλιογραφικές αναφορές παρουσιάζεται η

σωστή χρήση τους στις οικονομικές οντότητες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να είναι αξιόπιστες.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, αναλύεται το εμπειρικό κομμάτι της διπλωματικής εργασίας. Το εμπειρικό μέρος είναι ένα case study που παρουσιάζει τους λειτουργικούς τομείς ενός ομίλου και πως αυτοί επηρεάζουν και επηρεάζονται από την συνολική οικονομική εικόνα του ομίλου.

Τέλος το πέμπτο κεφάλαιο εμφανίζει συγκεντρωτικά τα συμπεράσματα που προκύπτουν, τόσο από το εμπειρικό κομμάτι, όσο και από το σύνολο της διπλωματικής εργασίας. Επίσης, τίθενται και θέματα για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

Επισκόπηση βιβλιογραφία

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα γίνει η βιβλιογραφική επισκόπηση της διπλωματικής εργασίας . Οι μελέτες αφορούν τους λειτουργικούς τομείς. Κάθε μια από αυτές παρουσιάζει μια διαφορετική πτυχή των λειτουργικών τομέων μέσα σε μια οικονομική οντότητα.

2.2 Μελέτες σχετικά με τους λειτουργικούς τομείς

Ο Μητάκος (2015), κάνει λόγο για τις λειτουργίες μια οικονομικής οντότητας και τις επιχειρηματικές διαδικασίες. Μια επιχείρηση για να λειτουργήσει χρειάζεται την αλληλεπίδραση όλων των λειτουργικών της τομέων. Ο συγγραφέας, λοιπόν προσδιορίζει μια οικονομική οντότητα σαν ένα σύνολο οντοτήτων που επιδρούν η μια στην άλλη με κύριο στόχο το κέρδος. Οι βασικές οντότητες που παρουσιάζονται είναι, οι Προμηθευτές, οι Πελάτες, οι Εργαζόμενοι, τα Τιμολόγια/Πληρωμές και τέλος τα Προϊόντα/ Υπηρεσίες. Η παραπάνω κατηγοριοποίηση δεν είναι απόλυτη και επιδέχεται μεταβολές ανάλογα με το μέγεθος της κάθε οντότητας.

Στην συνέχεια αναφέρει και αναλύει τις εσωτερικές λειτουργίες μια οντότητας (Διοίκηση, Πληροφορική, Κατασκευή/Παραγωγή, Πωλήσεις και Προώθηση προϊόντων, Ανθρώπινοι Πόροι, Χρηματοοικονομική και Λογιστική και τέλος Έρευνα και ανάπτυξη). Και σε αυτήν την περίπτωση οι λειτουργίες διαφέρουν από οντότητα σε οντότητα, ανάλογα με το μέγεθος και τις ανάγκες της καθημίας.

Τέλος, γίνεται αναφορά στις επιχειρηματικές διαδικασίες, οι οποίες χαρακτηρίζονται από την ακολουθία, είσοδος- επεξεργασία-έξοδος και δίνεται ένας ορισμός τους.

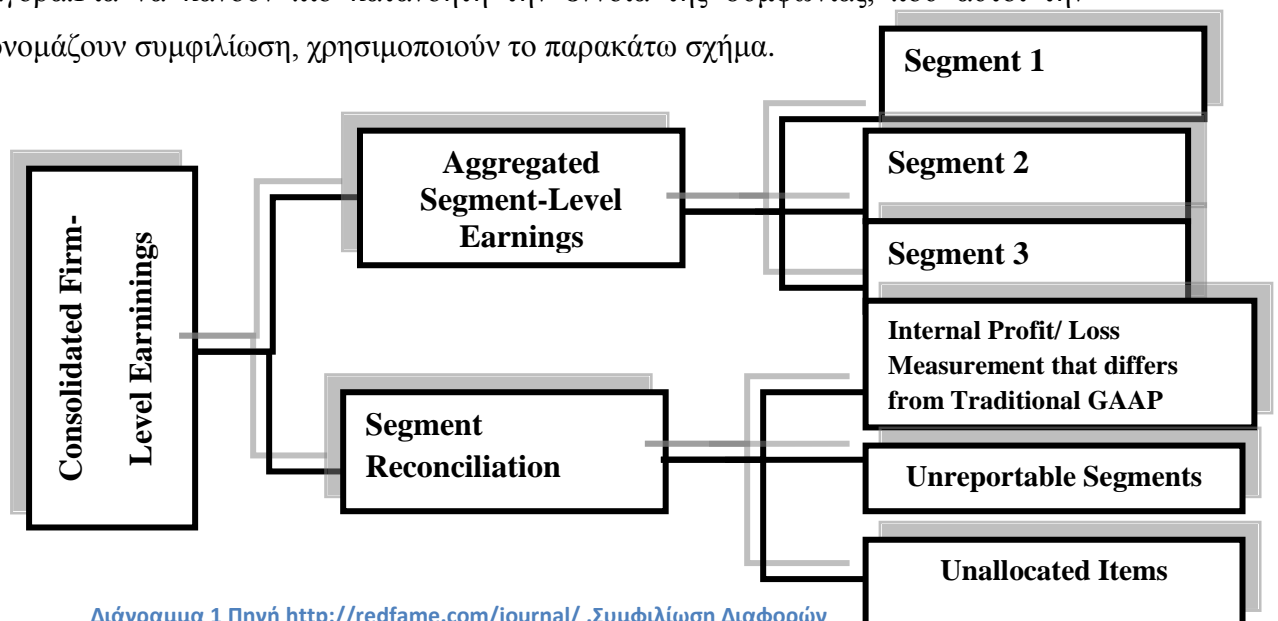
Οι Gonçaves et al. (2017) θέτουν το θέμα της προστασίας των δεδομένων στις διαδικασίες επιχειρηματικής ανάλυσης. Με αφορμή την ευρωπαϊκή οδηγία για την προστασία προσωπικών δεδομένων, θέτουν την ανάγκη για καλύτερη ροή και προστασία των δεδομένων μέσα στους λειτουργικούς τομείς των οντοτήτων. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, όταν γίνεται αναφορά σε λειτουργικούς τομείς, αφορά

τόσο τους εσωτερικούς λειτουργικούς τομείς(την οργάνωση των οντοτήτων), όσο και τους εξωτερικούς τομείς (πελάτες και προμηθευτές). Τέλος δίνεται έμφαση στην διαδικασία συλλογής των πληροφοριών και στην δυνατότητα πρόσβασης σε αυτές, ανάλογα με τις ανάγκες κάθε τομέα.

Η Chasan (2011) , παρουσιάζει μια διαφορούμενη εικόνα σχετικά με τα λειτουργικά τμήματα, και τις πληροφορίες που περιέχονται στις αναφορές ανά τομές. Αναφέρει κάποιες εταιρείες όπως η Goupon, η Amazon και η Dell ,που χρησιμοποιούν τους λειτουργικούς τομείς προς όφελος τους. Κάτι τέτοιο επιβεβαιώνεται και από τον Γενικό Διευθυντή της DELL, οποίος αναφέρει ότι απλά ακολουθεί της ανάγκες της διοίκησης.

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς στην Αμερική αποφάσισε να προσδιορίσει καλύτερα τον όρο λειτουργικοί τομείς και να θέσει αυστηρότερα όρια στο τι θεωρείται Γενική Αποδεκτή Λογιστική Αρχή και τι όχι.

Οι Hollie και Shaokun (2015), κάνουν μια ιστορική αναδρομή για την αναγκαιότητα των λειτουργικών τομέων στις οικονομικές καταστάσεις και καταλήγουν στις ισχύουσες συνθήκες. Το γενικό συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουν είναι ότι τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων έχουν διαφορές με τα αποτελέσματα των λειτουργικών τομέων και είναι αναγκαία η συμφωνία τους. Η ερευνά τους αφορά την αμερικάνικη αγορά, αλλά υπάρχουν πολλές συγκλίσεις με την ευρωπαϊκή αγορά.Για να κάνουν πιο κατανοητή την έννοια της συμφωνίας, που αυτοί την ονομάζουν συμφιλίωση, χρησιμοποιούν το παρακάτω σχήμα.



Διάγραμμα 1 Πηγή <http://redfame.com/journal/> .Συμφιλίωση Διαφορών

Τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να αποτελούνται από το άθροισμα όλων το λειτουργικών τομέων και τα ποσά που δεν συμπεριλαμβάνονται στους λειτουργικούς τομείς, όπως αποζημιώσεις, αποσβέσεις και μη διατεθέντα στοιχεία όπως κέρδη ή ζημιές.

Σαν παράδειγμα της έρευνάς τους χρησιμοποιούν την εταιρεία Good Year Tire and Rubber Company. Η εταιρεία το έτος 2012 στις αναφορές των λειτουργικών τομέων στις οικονομικές καταστάσεις παρουσίασε έσοδα προ φόρων \$1,248 εκατομμύρια, ενώ στις οικονομικές τις καταστάσεις τα συνολικά έσοδα ανέρχονταν στα \$440 εκατομμύρια. Η εταιρεία θεωρεί ότι τα ενοποιημένα έσοδα ανά τομέα είναι πιο αντιπροσωπευτικά, γιατί παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα.

Η παραπάνω διαφορά γεννά δυο καταστάσεις. Η πρώτη είναι η αναγκαιότητα της συμφωνίας των δύο ποσών, ώστε να είναι ολοκληρωμένες οι τελικές καταστάσεις. Και η δεύτερη είναι η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Μια τόσο μεγάλη διαφορά δείχνει ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με τις αναφορές των λειτουργικών τομέων, δεν απεικονίζονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες και πως η εταιρεία προσαρμόζει τα αποτελέσματά της προς όφελος της.

Το παράδειγμα της εταιρεία Good Year Tire and Rubber Company μπορεί να ταιριάζει και στην ευρωπαϊκή αγορά, γιατί το θέμα που τίγεται είναι αρκετά κοινό και για τις δύο οικονομίες. Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η δομή που επιλέγει μια οντότητα επηρεάζει όχι μόνο τον τρόπο λειτουργίας της αλλά και την οικονομική της εικόνα. Βάση των λειτουργικών τομέων, που ορίζονται επακολουθούν και οι λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις, που θα ακολουθήσει η οντότητα.

Η Bialas (2014) , στην έρευνά του για τις επιπτώσεις των λογιστικών πολιτικών στο μετοχικό κεφάλαιο εταιρειών και τραπεζών της Πολωνίας, εστιάζει στην επίδραση που έχει η αποτίμηση των στοιχείων του ισολογισμού με την μέθοδο της εύλογης αξίας. Εντοπίζει λοιπόν , ότι με την μέθοδο της εύλογης αξίας ,παρουσιάζονται διαφορετικές τιμές στον λογαριασμό αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών. Με βάση αυτή την διαφορά στις τιμές μελετά την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και των τραπεζών που έχει επιλέξει και την επίδραση που έχουν αυτές στους μετόχους και στους εν δυνάμει επενδυτές.

Στην συνέχεια τονίζει την αβεβαιότητα των εκτιμήσεων που προκύπτουν από την μέθοδο της εύλογης αξίας σε σχέση με την μέθοδο της ιστορικής αποτίμησης και θίγει το γεγονός ότι η εύλογη αξία ως μέθοδο αποτίμησης δίνει περισσότερες ελευθερίες με κίνδυνο την αξιοπιστία των καταστάσεων.

Το αποτέλεσμα της έρευνάς του είναι πως οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γνωρίζουν την υφιστάμενη κατάσταση και δεν τους ενδιαφέρει η διαφορά που δημιουργείται μεταξύ των αποτελεσμάτων χρήσης και της κατάστασης ταμειακών ροών γιατί γνωρίζουν τα κενά της λογιστικής και πράττουν αναλόγως.

Ο Alayemi (2015) στο άρθρο του σχετικά με την επιλογή λογιστικής πολιτικής αναφέρεται στην χρησιμότητα των λογιστικών πολιτικών και την επίδραση που έχουν στις οικονομικές καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα αναφέρει πέντε βασικά κριτήρια για τη επιλογή της κατάλληλης λογιστικής πολιτικής :

1. Να εξετάζεται η ουσία κάθε συναλλαγής και να περιορίζεται μόνο στην νομική της μορφή
2. Η αντικειμενικότητα
3. Η δικαιοσύνη
4. Η ουσιαστικότητα των οικονομικών καταστάσεων
5. Η σύνεση

Ολοκληρώνοντας το άρθρο του, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι λογιστικές πολιτικές είναι αναγκαίες στις οικονομικές οντότητες και πρέπει να χρησιμοποιούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να προωθούν την σωστή πληροφόρηση των χρηστών και όχι να παραποιούν τα οικονομικά αποτελέσματα των οντοτήτων.

Και οι δυο μελέτες παραπάνω αναφέρονται στην αναγκαιότητα των λογιστικών πολιτικών, αλλά σχολιάζουν και το θέμα της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων που μπορεί να προκύψει από αυτές.

2.3 Συμπεράσματα

Όλοι οι λειτουργικοί τομείς μιας οντότητας ακολουθούν συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές, ανάλογα με το αντικείμενο τους. Μια λογιστική πολιτική μπορεί να εφαρμόζεται από παραπάνω από ένα λειτουργικούς τομείς. Κάτι αντίστοιχο συμβαίνει και με τις λογιστικές εκτιμήσεις, στους τομείς βέβαια που χρειάζεται και από τους αρμόδιους ανθρώπους.

Έχοντας όλα τα παραπάνω ως βάση , θα γίνει μια προσπάθεια για μεγαλύτερη εμβάθυνση στα θέματα των λειτουργικών τομέων, της λογιστικής πολιτικής και των λογιστικών εκτιμήσεων, με στόχο την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Θεσμικό Πλαίσιο

3.1 Εισαγωγή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είχαν και έχουν σαν στόχο την ολοκληρωμένη και σωστή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά την οικονομική θέση της επιχείρησης. Κατ' επέκταση, η πληροφορία που παρέχεται από αυτές είναι πολύ χρήσιμη σε ένα ευρύ οικονομικό πεδίο, που μπορεί να αφορά μελλοντικούς επενδυτές ή και ανταγωνιστές.

3.2 Λογιστικές Αρχές

Η πληροφορία που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να βασίζεται σε κάποιες αρχές- παραδοχές, ώστε να θεωρείται αξιόπιστη. Οι βασικές παραδοχές είναι:

- **Η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων /εξόδων.**
Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα απαραίτητα κριτήρια αναγνώρισης ως υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα και περιουσιακά στοιχεία.
- **Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα.**
Η πεποίθηση και εκτίμηση της επιχείρησης ότι θα συνεχίσει την λειτουργία της για τουλάχιστον ένα χρόνο ακόμα, από την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων.
- **Ο συμψηφισμός.**
Κάθε οικονομική χρήση είναι αυτοτελής. Οι συναλλαγές απεικονίζονται στην χρήση αναφοράς και δεν μεταφέρονται, εκτός εάν το υποδεικνύει κάποιο Πρότυπο.

- **Ακριβοδίκαιη Παρουσίαση και Συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ.**
Στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης όπως ακριβώς είναι στην πραγματικότητα, χωρίς παρεκκλίσεις και αναφέρονται στις γνωστοποιήσεις όλες οι ενέργειες και οι μέθοδοι που ακολουθήθηκαν ώστε να προκύψει το τελικό αποτέλεσμα.
- **Σημαντικότητα και Συγκέντρωση.**
Κάθε πληροφορία που είναι άξια αναφοράς απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Από την άλλη οι συναλλαγές που δεν χρήζουν σημαντικής αναφοράς παρουσιάζονται συγκεντρωτικά, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν υπάρχουν οι απαραίτητες πληροφορίες γι' αυτές στις γνωστοποιήσεις.
- **Συχνότητα Παρουσίασης.**
Κάθε οικονομική οντότητα αναρτά τις οικονομικές τις καταστάσεις τουλάχιστον μια φορά το χρόνο, όπως ορίζει ο νόμος. Αυτό εξαρτάται από το οικονομικό της μέγεθος και τις υποχρεώσεις της στο Χρηματιστήριο.
- **Συγκριτική Πληροφόρηση.**
Η παράθεση και η απεικόνιση των αποτελεσμάτων της προηγούμενης χρήσης, βοηθάει στην καλύτερη κατανόηση και ορθότερη παρουσίαση των αποτελεσμάτων , ώστε να γίνεται ολοκληρωμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της οντότητας.
- **Ομοιομορφία της Παρουσίασης**
Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζονται με τον ίδιο τρόπο από χρήση σε χρήση, για να υπάρχει ομοιομορφία και συγκρισιμότητα μεταξύ των λογαριασμών.

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του.¹

¹ Ν.4308/2014, Άρθρο 16, παράγραφος 1

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα, τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία(στοιχεία 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.²

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με Ν.4308/2014, Άρθρο 16, παράγραφος 3, είναι :

1. Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης ή Συνοπτικός Ισολογισμός
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
3. Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης
4. Κατάσταση Χρηματοροών
5. Προσάρτημα (Σημειώσεις)

Και οι πέντε χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από στοιχεία και πληροφορίες που βρίσκονται στο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης ή συλλέγονται από τους αρμόδιους λειτουργικούς τομείς. Όλα τα στοιχεία πρέπει να επαληθεύονται και να αιτιολογούνται από ένα αποδεικτικό έγγραφο, συνήθως κάποιο παραστατικό, συμβόλαιο ή κάτι που να αποδεικνύει την αντίστοιχη ενέργεια. Για να συλλεχθούν οι σωστές πληροφορίες και στην κατάλληλη μορφή πρέπει η οικονομική οντότητα να έχει δημιουργήσει τους απαραίτητους λειτουργικούς τομείς, βάση το ΔΠΧΑ 8.

Το ΔΠΧΑ 8 χρησιμοποιείται σε :

1. Ατομικές και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις
2. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία.

Και στις δύο περιπτώσεις οικονομικών καταστάσεων, στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 8 πρέπει τα χρεόγραφα ή οι μετοχικοί τίτλοι της οντότητας να διαπραγματεύονται στην δημόσια αγορά (χρηματιστήριο, εγχώριο ή αλλοδαπής χωράς, ή εξωχρηματιστηριακής αγοράς). Μια ακόμα προϋπόθεση, όσο αναφορά την πρώτη περίπτωση οικονομικών καταστάσεων είναι, να καταθέτει ή να βρίσκεται σε

². Ν.4308/2014, Άρθρο 16, παράγραφος 2

διαδικασία υποβολής των οικονομικών της καταστάσεων σε μια επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς με σκοπό την έκδοση οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε μια δημόσια αγορά. Η πιο πάνω προϋπόθεση ισχύει και για την δεύτερη περίπτωση με την διαφορά ότι αντί για απλές οικονομικές καταστάσεις, υποβάλλει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.³

Μια οικονομική οντότητα εάν δεν πληροί τα κριτήρια για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 8, οι πληροφορίες δεν θα παρουσιαστούν ανά τομέα ,αλλά συγκεντρωτικά ,γιατί δεν συμμορφώνεται με τα κριτήρια του προτύπου. Επίσης ,όταν αναφερόμαστε σε όμιλο εταιρειών, η πληροφόρηση ανά τομέα, αφορά αποκλειστικά τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και όχι τις ατομικές.⁴

3.3 Λειτουργικοί τομείς

Η Chasan (2011) σε άρθρο της αναφέρεται στους λειτουργικούς τομείς σαν μια γκρίζα περιοχή για την Αμερική. Οι υπεύθυνοι τομέων έχουν την ελευθερία να συμπεριλάβουν στις αναφορές τους τα στοιχεία του κάθε τομέα που θεωρούν αυτοί απαραίτητα, ανάλογα με την δομή που έχει η κάθε οντότητα. Δεν υπάρχει μια σαφής οδηγία για τις πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται, αλλά η πληροφόρηση εξαρτάται από την δομή. Σαν παράδειγμα αναφέρει την εταιρεία Groupon, η οποία χρησιμοποιεί το ενοποιημένο λειτουργικό εισόδημα κατά τομέα σαν μια Γενική Λογιστική Αρχή και το εμφανίζει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, μαζί με τις απαραίτητες πληροφορίες. Από την άλλη πλευρά, η Amazon δεν το αναγνωρίζει σαν Γενική Λογιστική Αρχή και δεν το εμφανίζει στις καταστάσεις της. Το παράδοξο είναι ότι καμία από τις δύο εταιρείες δεν έχει λάθος. Αυτό συμβαίνει γιατί η κάθε διοίκηση εξασφαλίζει τα δικά της συμφέροντα και ανάγκες.

Η παραπάνω κατάσταση αφορά , την αμερικάνικη αγορά και θα περίμενε κανείς να υπάρχει μια διαφορετική αντιμετώπιση στην ευρωπαϊκή αγορά, βάση των ΔΛΠ. Σίγουρα υπάρχουν περισσότεροι περιορισμοί, αλλά η ελευθερία υφίσταται. Προτού

³ ΔΠΧΑ 8 παράγραφος 2

⁴ ΔΠΧΑ 8 παράγραφος 3,4

συνεχιστεί η περαιτέρω ανάλυση όμως, πρέπει να προσδιοριστεί η έννοια του λειτουργικού τομέα.

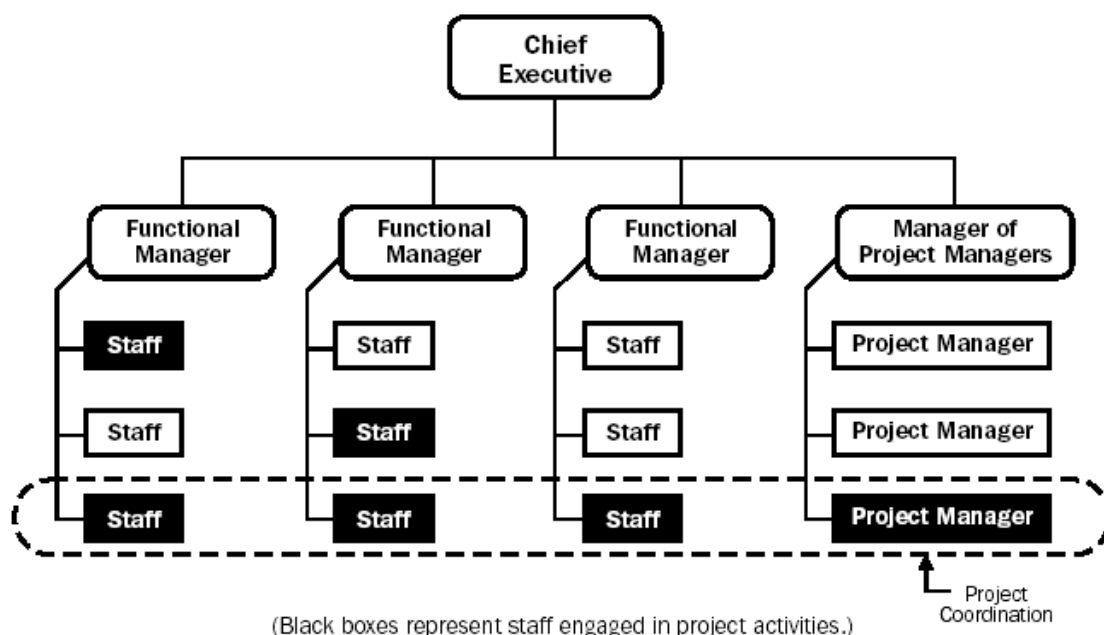
Λειτουργικός τομέας είναι το συστατικό στοιχείο μια οντότητας :

1. που από την δραστηριότητά του δημιουργεί έσοδα και έξοδα (συμπεριλαμβανομένου και έσοδα και έξοδα από συναλλαγές που σχετίζονται με άλλα στοιχεία της ίδιας οντότητας)
2. στο οποίο ο υπεύθυνος λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων εξετάζει τα λειτουργικά αποτελέσματα που προκύπτουν , σε τακτά χρονικά διαστήματα, αξιολογώντας τις επιδόσεις τους και αποφασίζοντας για τους πόρους που θα διαθέσει στον τομέα του.
3. για το οποίο διατίθενται συγκεκριμένες χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Κάθε τμήμα μιας οικονομικής οντότητας εκτελεί μια δραστηριότητα, αλλά δεν είναι απαραίτητα και λειτουργικός τομέας, από την στιγμή που δεν προσφέρει έσοδα. Εξαιρέση αυτού, αποτελούν οι εργασίες έναρξης ενός λειτουργικού τομέα. Πιο συγκεκριμένα, ένα τμήμα επιχείρησης, έχει όλα τα χαρακτηριστικά για να είναι λειτουργικός τομέας, αλλά δεν έχει ξεκινήσει ακόμα την λειτουργία του και κατ' επέκταση δεν προσφέρει έσοδα. Αυτό δεν σημαίνει , ότι δεν μπορεί να οριστεί ως λειτουργικός τομέας.

Στα χαρακτηριστικά του λειτουργικού τομέα, αναφέρεται ο όρος “ υπεύθυνος λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων ”. Ο όρος αυτός προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα πρόσωπο. Στόχος της λειτουργίας αυτής είναι να συλλέγει πληροφορίες , να διαθέτει πόρους και να αξιολογεί τα αποτελέσματα των διαδικασιών αυτών. Συνήθως ο υπεύθυνος λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων είναι ο υπεύθυνος του τμήματός του, μπορεί όμως να είναι και μια ομάδα ανθρώπων. Είναι χρήσιμο να διευκρινιστεί ότι ένας υπεύθυνος τμήματος μπορεί να είναι υπεύθυνος λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων σε παραπάνω από ένα λειτουργικά τμήματα ή μπορεί να είναι υπεύθυνος λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων σε διαφορετικό λειτουργικό τμήμα από αυτό που είναι υπεύθυνος. Επιπλέον, κάθε τμήμα μιας οικονομικής οντότητας μπορεί να αποτελείται από περισσότερα από έναν λειτουργικούς τομείς. Όσα παρουσιάστηκαν παραπάνω αντιπροσωπεύουν την δομή τύπου μήτρας. Πιο συγκεκριμένα, είναι δυνατόν μερικοί διευθυντές να είναι υπεύθυνοι για διάφορες

γραμμές προϊόντων και υπηρεσιών σε παγκόσμιο επίπεδο και άλλοι σε γεωγραφικά συγκεκριμένα μέρη.⁵



Διάγραμμα 2 Πηγή <http://www.europm.com/ot.html> . Δομή τύπου Μήτρας

Ο Μητάκος⁶ (2015) κάνει αναφορά στις διαδικασίες που χρειάζεται μια οντότητα για να λειτουργήσει. Χαρακτηρίζει την οικονομική οντότητα ως ένα σύνολο οντοτήτων που αλληλεπιδρούν η μια στην άλλη, με στόχο την σωστή λειτουργία. Οι βασικές οντότητες, που σύμφωνα με τον Μητάκο, δημιουργούν μια συνολική οικονομική οντότητα είναι :

1. οι Προμηθευτές
2. οι Πελάτες
3. οι Εργαζόμενοι
4. τα Τιμολόγια/Πληρωμές
5. τα Προϊόντα/ Υπηρεσίες

Φυσικά η παραπάνω διάκριση δεν είναι υποχρεωτική και προσαρμόζεται ανάλογα με τις ανάγκες κάθε οντότητας. Κάθε οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την δομή που

⁵ ΔΠΧΑ 8 παράγραφος 6-10

⁶ Πληροφορικά Συστήματα Διοίκησης, Μητάκος Θεόδωρος, Εκδόσεις Κάλλιπος, Αθήνα 2015

την εξυπηρετεί και δημιουργεί τους απαραίτητους λειτουργικούς τομείς, ώστε το αποτέλεσμα να είναι το επιθυμητό. Βέβαια υπάρχουν κάποιες λειτουργίες που είναι βασικές για κάθε οντότητα και κατ' επέκταση δημιουργούν τους βασικούς λειτουργικούς τομείς, χωρίς να προσδίδεται κάποια υποχρεωτικότητα. Και πάλι, αυτό ορίζεται από την διοίκηση και τους στόχους που έχει θέσει. Οι λειτουργίες αυτές είναι:

1. η Διοίκηση
2. η Χρηματοοικονομική και Λογιστική
3. οι Πωλήσεις και η προώθηση πωλήσεων
4. η Πληροφορική
5. οι Ανθρώπινοι πόροι
6. η Κατασκευή και η παραγωγή
7. η Έρευνα και Ανάπτυξη.

Η κάθε οντότητα ορίζει τις δικές τις βασικές λειτουργίες και με βάση αυτές δημιουργεί και την δομή της. Οι λειτουργικοί τομείς (υπο-οντότητες) που δημιουργούνται, αναλαμβάνουν κάποιες δραστηριότητες. Οι δραστηριότητες αυτές παράγουν αποτελέσματα, τα οποία πρέπει να γνωστοποιούνται αρχικά στον υπεύθυνο του τομέα. Στην συνέχεια αυτός συλλέγει τις απαραίτητες πληροφορίες και δημιουργεί μια αναφορά που παρουσιάζεται στην διοίκηση.

3.3.1 Εσωτερική και Εξωτερική πληροφόρηση

Για την δημιουργία αναφορών και παρουσίαση των αποτελεσμάτων για εσωτερική χρήση, μέσα στην οικονομική οντότητα δεν υπάρχει κάποια συγκεκριμένη φόρμουλα. Επομένως η κάθε οντότητα χρησιμοποιεί δικό της τρόπο παρουσίασης στις αναφορές της. Η συλλογή των πληροφοριών γίνεται από όλους τους λειτουργικούς τομείς και όλα τα τμήματα της οντότητας. Κάποια στοιχεία θα μπορούν να παρουσιαστούν συγκεντρωτικά, κάποια άλλα αναλυτικότερα, αναλόγως την σημαντικότητα που έχουν για την οντότητα και σίγουρα θα πρέπει να παρουσιαστεί η φύση και η

δραστηριότητα της οντότητας. Την επιλογή όλων αυτών των πληροφοριών, την κάνει ο υπεύθυνος λήψης επιχειρησιακών αποφάσεων.⁷

Η αναφορά των τμημάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, πρέπει να συμπεριλαμβάνει κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά και προϋποθέσεις :

1. οι πληροφορίες των λειτουργικών τομέων να εμφανίζονται ξεχωριστά, εκτός αν αποτελούν μέρος ενός γενικότερου συνόλου.
2. οι πληροφορίες για λειτουργικούς τομείς που υπερβαίνουν τα ποσοτικά όρια, πρέπει να αναφέρονται ξεχωριστά.

Όπως είναι φυσικό μια οικονομική οντότητα λειτουργεί με αρκετούς λειτουργικούς τομείς και ο κάθε τομέας χωρίζεται σε τμήματα. Τα ξεχωριστά αυτά τμήματα μπορεί να έχουν παρόμοιες ή ξεχωριστές λειτουργίες. Όταν λοιπόν, συγκεντρώνονται οι πληροφορίες από το σύνολο των λειτουργικών τομέων της οντότητας, για να συνταχθεί μια αναφορά, οι τομείς με παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά, παρουσιάζονται συγκεντρωτικά. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι :

1. η φύση των προϊόντων και των υπηρεσιών
2. η φύση των διαδικασιών παραγωγής
3. ο τύπος ή η κλάση του πελάτη για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες του
4. οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων τους ή την παροχή των υπηρεσιών τους και
5. εάν ισχύει, η φύση του ρυθμιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα ο τραπεζικός τομέας, η ασφάλιση ή οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας.⁸

Τα ποσοτικά όρια όπως και τα κριτήρια συγκέντρωσης θέτουν κάποια κριτήρια. Είναι εύκολα αντιληπτό ότι τα κριτήρια των ποσοτικών ορίων είναι αριθμητικά και προσδιορίζουν , αν μια πληροφορία ενός λειτουργικού τομέα πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά από το γενικό σύνολο των πληροφοριών του. Τα ποσοτικά κριτήρια που πρέπει να πληρούνται, είναι τα ακόλουθα :

1. τα παρουσιαζόμενα έσοδα, συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων σε εξωτερικούς πελάτες και των διατομεακών πωλήσεων ή μεταφορών είναι 10%

⁷ ΔΠΧΑ 8 παράγραφος 8

⁸ ΔΠΧΑ 8 παράγραφος 12

ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων, εσωτερικού και εξωτερικού, όλων των λειτουργικών τομέων.

2. Το απόλυτο ύψος του παρουσιαζόμενου κέρδους ή ζημίας είναι 10% ή μεγαλύτερο από τις ακόλουθες αξίες, σε απόλυτο μέγεθος :

α. το συνολικό παρουσιαζόμενο κέρδος όλων των λειτουργικών τομέων , που δεν έχουν παρουσιάσει ζημία.

β. τη συνολική παρουσιαζόμενη ζημία όλων των λειτουργικών τομέων, που έχουν παρουσιάσει ζημία.

3. τα περιουσιακά στοιχεία να αποτελούν ποσοστό 10% ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των λειτουργικών τομέων.

Εάν η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι μια πληροφορία ,που δεν πληροί τα παραπάνω κριτήρια είναι σημαντική για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να την αναφέρει ξεχωριστά, αλλά θα πρέπει να γνωστοποιήσει τον λόγο που την θεωρεί άξια αναφοράς και το γεγονός ότι δεν πληροί τα ποσοτικά κριτήρια.⁹

Επιπλέον η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει συνδυαστικά δύο ή περισσότερους λειτουργικούς τομείς που δεν πληρούν τα ποσοτικά κριτήρια για παρουσίαση, με μόνη προϋπόθεση να έχουν κοινά οικονομικά χαρακτηριστικά, σύμφωνα με τα κριτήρια συγκέντρωσης. Έχοντας αποφασίσει, ποιες πληροφορίες θεωρεί η οντότητα, ότι πρέπει να παρουσιαστούν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όλες οι υπόλοιπες πληροφορίες γνωστοποιούνται ομαδοποιημένες σε μια κατηγορία με τίτλο “ όλοι οι άλλοι τομείς “. Στην κατηγορία αυτή είναι απαραίτητο να αναφέρονται και να περιγράφονται και οι πηγές εσόδων των λειτουργικών τομέων.

Όπως είναι φυσικό, οι πληροφορίες ενός τομέα μπορούν να μεταβάλλονται. Αυτό κατ’ επέκταση παρουσιάζει μεταβολή και στα ποσοτικά όρια και δημιουργεί δύο ενδεχόμενα. Πρώτο ενδεχόμενο , είναι οι πληροφορίες ενός λειτουργικού τομέα, βάση ποσοτικών κριτηρίων, να μην χρειάζεται να παρουσιαστούν. Και το δεύτερο ενδεχόμενο, είναι ,πάλι με βάση τα ποσοτικά κριτήρια, να πρέπει να παρουσιαστούν.

⁹ ΔΠΧΑ 8 παράγραφος 13

Όσο αναφορά το πρώτο ενδεχόμενο, εάν οι πληροφορίες του τομέα δεν είχαν παρουσιαστεί την προηγούμενη χρήση, παραμένουν στην κατηγορία ``όλοι οι άλλοι τομείς`` και δεν υπάρχει καμία αλλαγή. Αν όμως οι πληροφορίες την προηγούμενη χρήση είχαν παρουσιαστεί ξεχωριστά και η οικονομική οντότητα επιθυμεί να τις παρουσιάσει ξεχωριστά και σε αυτήν την χρήση μπορεί να το κάνει, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι δεν πληρούνται πλέον τα ποσοτικά κριτήρια. Διαφορετικά, τις εισαγάγει στην κατηγορία ``όλοι οι άλλοι τομείς``.

Συνεχίζοντας με το δεύτερο ενδεχόμενο, οι πληροφορίες του τομέα να πρέπει να παρουσιαστούν. Εάν οι πληροφορίες είχαν παρουσιαστεί ξεχωριστά και την προηγούμενη χρήση ακολουθείται η ίδια διαδικασία. Εάν από την άλλη πλευρά, οι πληροφορίες του τομέα είχαν παρουσιαστεί συγκεντρωτικά την προηγούμενη χρήση, δημιουργείται ένα πρόβλημα. Τα στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση. Επομένως, για να παρουσιαστούν σωστά θα πρέπει να αντλήσουν τις πληροφορίες από την κατηγορία ``όλοι οι άλλοι τομείς``, εκτός αν κάτι τέτοιο είναι χρονοβόρο και δαπανηρό.

Θέλει ιδιαίτερη προσοχή από την πλευρά της οικονομικής οντότητας στον αριθμό των πληροφοριών που επιλέγει να παρουσιάσει ξεχωριστά, γιατί ενδέχεται να υπάρχει πρακτικό όριο στον αριθμό, των προς παρουσίαση τομέων. Το πρακτικό αυτό όριο κυμαίνεται στους 10 παρουσιαζόμενους τομείς. Επίσης, χρήζει ιδιαίτερης προσοχής το ακόλουθο : αν οι λειτουργικοί τομείς που έχουν παρουσιαστεί ξεχωριστά έχουν σύνολο εσόδων από εξωτερικές πηγές μικρότερο του 75% των συνολικών εσόδων της οντότητας, τότε πρέπει να παρουσιαστούν και άλλοι λειτουργικοί τομείς, ώστε να συμπληρωθεί το εν λόγω ποσοστό.

3.3.2 Αποτίμηση

Τα ποσά που παρουσιάζονται ανά τομέα στις οικονομικές καταστάσεις είναι η αποτίμηση του συνόλου των πληροφοριών τους. Ο υπεύθυνος λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων βάσει της αποτίμησης κατανέμει τους πόρους ανάλογα με τις ανάγκες κάθε τομέα. Οποιοσδήποτε προσαρμογές και συμψηφισμοί γίνουν,

κατά την διαδικασία εκπόνησης των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνονται στην αποτίμηση.

Οι προβλέψεις για την πορεία ενός τομέα βασίζονται στην αποτίμηση που έχει γίνει για τον αντίστοιχο τομέα. Η αποτίμηση μπορεί να γίνει στο κέρδος ή την ζημία ενός λειτουργικού τομέα, στα περιουσιακά του στοιχεία ή στις υποχρεώσεις του. Η επιλογή είναι του εκάστοτε διευθυντή. Δίνεται όμως και η επιλογή περισσότερων από μία αποτιμήσεων για τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος. Σε αυτήν την περίπτωση οι αποτιμήσεις που θα χρησιμοποιηθούν, θα είναι αυτές που η διοίκηση θεωρεί ότι προσδιορίζουν καλύτερα τα οικονομική εικόνα της οντότητας.

Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας πρέπει να χαρακτηρίζονται από διαφάνεια και πλήρη αιτιολόγηση. Σε ότι αφορά την αποτίμηση, πρέπει να γνωστοποιούνται, η λογιστική βάση για τις συναλλαγές μεταξύ των προς παρουσίαση τομέων, η φύση των διαφορών μεταξύ των αποτιμήσεων των κερδών/ζημιών, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, των προς παρουσίαση τομέων με τις αντίστοιχες αποτιμήσεις της οντότητας. Επιπλέον γνωστοποιείται η φύση των αλλαγών των μεθόδων αποτίμησης στον προσδιορισμό του κέρδους/ζημίας του προς παρουσίαση τομέα, συγκριτικά με τις προηγούμενες χρήσεις. Τέλος, η φύση και η επίδραση των ασύμμετρων κατανομών, των προς παρουσίαση τομέων.

3.3.3 Συμφωνίες

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, (ΔΠΧΑ 8), οι οικονομικές οντότητες χωρίζονται σε επιμέρους τομείς. Το κάθε τμήμα κάνει την αποτίμησή του. Στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνονται οι αποτιμήσεις αυτές, είτε σαν ξεχωριστή πληροφορία είτε συγκεντρωτικά. Επομένως πρέπει να υπάρχει μια συμφωνία των αποτιμήσεων του κάθε τομέα με τα συνολικά αποτελέσματα των καταστάσεων. Αν κάποια συμφωνία απαιτεί ξεχωριστή παρουσίαση, τότε παρουσιάζεται ξεχωριστά. Συνήθως, τέτοιου είδους συμφωνίες είναι αυτές που αναφέρονται στα κέρδη/ζημίες των τομέων με τα συνολικά κέρδη/ζημίες της οντότητας. Εάν μια οντότητα μεταβάλλει την εσωτερική της δομή με τρόπο, που να μεταβάλλει και την σύνθεση των

τομέων προς παρουσίαση, οφείλει να μεταβάλει και την δομή των προηγούμενων χρήσεων, με την προϋπόθεση ότι κάτι τέτοιο είναι εφικτό και χωρίς ιδιαίτερο κόστος. Αν το κόστος είναι μεγάλο, τότε παρουσιάζει ξεχωριστά κάθε τομέα.

Υπάρχει φυσικά και το ενδεχόμενο μια οντότητα να αλλάξει εσωτερική δομή οργάνωσης και να μην μεταβάλει τις προηγούμενες χρήσεις. Σε αυτή την περίπτωση, αναφέρει στις γνωστοποιήσεις το έτος αλλαγής, την νέα δομή καθώς και τους νέους επιμέρους τομείς.

Κάθε οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να τηρεί όλες τις παραπάνω διαδικασίες και να συμμορφώνεται με τους κανονισμούς που διέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Έτσι προάγεται σύνταξη αμερόληπτων οικονομικών καταστάσεων, χωρίς ατασθαλίες και ψευδή πληροφόρηση.

3.4 Λογιστικές Πολιτικές

Η διοίκηση κάθε οικονομικής οντότητας ορίζει τον τρόπο λειτουργίας της και δίνει κατευθυντήριες γραμμές. Προσδιορίζει τους λειτουργικούς τομείς και τα επιμέρους τμήματα, καθώς επίσης λαμβάνει αποφάσεις που επηρεάζουν – διαμορφώνουν την οικονομική εικόνα της. Οι αποφάσεις αυτές μπορούν να αφορούν λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί η οντότητα, εκτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων της και λάθη που τυχόν έγιναν και πρέπει να διορθωθούν. Είναι λογικό και κάποιες φορές αναγκαίο σε κάθε οικονομική οντότητα να γίνονται αλλαγές και να επαναπροσδιορίζονται μέθοδοι και εκτιμήσεις, παραδείγματος χάρη, η αλλαγή στον τρόπο αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και η ωφέλιμη ζωή ενός μηχανήματος. Το σημαντικότερο όμως, είναι να ακολουθούνται οι απαραίτητοι κανόνες, όπως ορίζονται από το ΔΛΠ και τα ΕΛΠ, για οποιαδήποτε μεταβολή-διόρθωση.

Πριν ξεκινήσει η περαιτέρω ανάλυση των λογιστικών πολιτικών, είναι σκόπιμο να δοθεί ο ορισμός των λογιστικών πολιτικών, όπως ορίζεται από το ΔΛΠ 8

‘‘ Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές , που υιοθετούνται από μια επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. ‘‘¹⁰

Τα ΔΛΠ πλέον, χρησιμοποιούνται από την πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Κάθε πρότυπο έχει διαφορετικό πεδίο εφαρμογής και αφορά ένα ξεχωριστό λογιστικό τμήμα της κάθε οντότητας. Για να μπορέσουν να χρησιμοποιηθούν σωστά τα ΔΛΠ έχουν έναν σκοπό και ακολουθούν συγκεκριμένες πολιτικές. Οι πολιτικές αυτές έχουν την δυνατότητα μεταβολής σε περίπτωση εισαγωγής νέου προτύπου, χωρίς να αλλοιώνεται ο σκοπός που εξυπηρετούν.

Υπάρχει βέβαια και η πιθανότητα ένα οικονομικό γεγονός να μην καλύπτεται από κάποιο Πρότυπο και να χρειάζεται η οντότητα να δημιουργήσει μια δικιά της λογιστική πολιτική.

Κάτι τέτοιο θα βασιστεί σίγουρα πάνω στην φιλοσοφία των ΔΛΠ και τυχόν παρόμοιων οικονομικών γεγονότων και στα εξής χαρακτηριστικά :

1. Οι πληροφορίες που παρέχονται από αυτήν την λογιστική πολιτική, θα πρέπει να καλύπτουν τις απαιτήσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.
2. Θα πρέπει να παρουσιάζουν την οικονομική εικόνα της οντότητας με αξιοπιστία, ουδετερότητα και χωρίς προκαταλήψεις.
3. Και τέλος να εστιάζουν στην ουσία του οικονομικού γεγονότος και όχι στον νομικό τύπο.

Κάθε οικονομική οντότητα κατά την διάρκεια λειτουργίας της χρειάζεται να κάνει κάποιες αλλαγές με στόχο την βελτίωση της οικονομικής της πορείας. Μια αλλαγή όμως μπορεί να δημιουργήσει και προβλήματα. Πιο συγκεκριμένα, όσο αφορά τις λογιστικές πολιτικές, η αλλαγή γίνεται μόνο όταν το επιβάλλει η νομοθεσία ή η αλλαγή θα βοηθήσει στην καλύτερη απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων της οντότητας. Για παράδειγμα, αλλαγή λογιστικής πολιτικής μπορεί να γίνει στον τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων (από Μέσο Σταθμικό σε FIFO) ή στον τρόπο αποτίμησης των παγίων (αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων, αντί για την χρήση του αναπόσβεστου κόστους).

¹⁰ ΔΛΠ 8 παράγραφος 5

Σε κάθε περίπτωση, μια αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές της οικονομικής οντότητας δημιουργεί μια αλληλουχία μεταβολών. Εφόσον αποφασιστεί το χρονικό σημείο της αλλαγής, στη συνέχεια εφαρμόζεται η καινούργια πολιτική. Επιπλέον για λόγους συγκρισιμότητας και συνοχής των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να μεταβληθούν αναδρομικά και τα οικονομικά στοιχεία που επηρεάζονται από την αλλαγή αυτή. Εάν όμως η αναδρομική μεταβολή δεν είναι εφικτή, από μια χρονική περίοδο και έπειτα, η μεταβολή ξεκινά από το σημείο που χρήζεται δυνατό και στη χρονική περίοδο από την οποία δεν μπορεί να γίνει η μεταβολή, απλά αναπροσαρμόζονται τα υπόλοιπα έναρξης.

3.5 Λογιστικές Εκτιμήσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 λογιστική εκτίμηση είναι :

“ Η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. “

Από τον παραπάνω ορισμό προκύπτει ότι μια λογιστική εκτίμηση είναι η κατά προσέγγιση επιμέτρηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που δεν μπορούν να μετρηθούν με ακρίβεια. Για να είναι η λογιστική εκτίμηση έγκυρη και ουσιαστική πρέπει να βασίζεται σε πρόσφατες αξιόπιστες πληροφορίες που πηγάζουν από τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Δεν μπορεί μια λογιστική εκτίμηση που αφορά την τρέχουσα οικονομική χρήση να βασίζεται σε παρελθοντικά στοιχεία, γιατί δεν έχει υπόσταση και είναι άτοπη.

Λογιστικές εκτιμήσεις, όπως προαναφέρθηκε γίνονται σε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, πιθανοί λογαριασμοί μπορεί να είναι :

1. Οι επισφαλείς πελάτες
2. Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων
3. Και ο χρόνος εμφάνισης των ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο.

Οι λογιστικές εκτιμήσεις επειδή δεν βασίζονται σε ακριβή μέτρηση χρειάζονται τη κρίση της διοίκησης της οικονομικής οντότητας για οποιαδήποτε μεταβολή.

Μια μεταβολή στις λογιστικές εκτιμήσεις για να μπορέσει να αναγνωριστεί πρέπει να βασίζεται σε δύο στοιχεία. Πρώτο και σημαντικότερο είναι η χρονική περίοδος αναφοράς της αλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, η αλλαγή αφορά την τρέχουσα οικονομική χρήση και μελλοντικές, σε κάποιες περιπτώσεις. Και δεύτερο στοιχείο και εξίσου σημαντικό, η μη αναδρομικότητα της μεταβολής. Η μεταβολή αφορά μια χρήση και βασίζεται στην αυτοτέλεια των χρήσεων.

Οι λογαριασμοί που χρήζουν λογιστικής εκτίμησης, είναι ευμετάβλητοι και δέχονται επιρροές από την συνολική εικόνα της οντότητας. Επιπλέον η μεταβολή τους μπορεί να προσαρμόσει το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα μια οντότητας, σύμφωνα με τα δεδομένα της διοίκησης. Πιο απλά, είναι λογαριασμοί πολύ χρήσιμοι για τις οικονομικές καταστάσεις γιατί μπορούν πολύ εύκολα να αλλοιώσουν ή να βελτιώσουν τις οικονομικές καταστάσεις. Παραδείγματος χάριν, ο λογαριασμός επισφαλής πελάτες έχει ένα χ ποσό, στην επόμενη χρήση γίνεται η εκτίμηση ότι το ποσό θα μειωθεί. Αυτόματα δημιουργείται ένα επιπλέον έσοδο για την οντότητα, το οποίο επηρεάζει και τις οικονομικές καταστάσεις θετικά. Η συγκεκριμένη εκτίμηση αφορά μόνο την τρέχουσα χρήση και όχι μελλοντικές. Η εκτίμηση που επηρεάζει και μελλοντικές χρήσεις είναι αυτή που αφορά την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου, για παράδειγμα. Η διοίκηση της οντότητας αποφασίζει ότι λόγω καλής συντήρησης σε ένα πάγιο της, η ωφέλιμη ζωή του από 10 χρόνια πάει σε 13. Με την μεταβολή αυτή, η οντότητα παρατείνει ένα έξοδό της, αλλά ταυτόχρονα εξοικονομεί την δαπάνη για ένα καινούργιο πάγιο. Η εκτίμηση αυτή αφορά και την τρέχουσα περίοδο και μελλοντικές, λόγω της φύσης της εκτίμησης. Πρέπει να αναφερθεί ξανά ότι η οποιαδήποτε μεταβολή γίνεται με αξιόπιστα στοιχεία και όχι με αυθαίρετες προσεγγίσεις. (τα συγκεκριμένα παραδείγματα είναι θεωρητικά.)

Επιπλέον είναι πολύ σημαντικό να διατηρηθεί η αναγκαιότητα για αντικειμενικές εκτιμήσεις που βασίζεται στα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ένα εργαλείο για τους ενδιαφερόμενους χρηστές και μια απεικόνιση της αγοράς. Επομένως τα στοιχεία που παρουσιάζονται πρέπει να είναι αληθή και αξιόπιστα. Αρκετοί θεωρούν ότι η εικόνα των οικονομικών καταστάσεων αλλοιώνεται με την χρήση λογιστικών εκτιμήσεων γιατί όπως λέει και η λέξη είναι εκτιμήσεις, δεν βασίζονται σε μη μεταβλητά στοιχεία, αλλά προσαρμόζονται ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης. Στην πράξη κάτι τέτοιο μπορεί να κλονίσει την εμπιστοσύνη προς τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων και μια συνεχή αλλαγή εκτιμήσεων να θεωρηθεί ως απόκρυψη κάποιου λάθους ή αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Κάτι τέτοιο βέβαια δεν μπορεί να υφίσταται, γιατί η λογιστική εκτίμηση βασίζεται στην αυτοτέλεια των χρήσεων πλην κάποιων περιπτώσεων όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Για να μπορέσει να παρουσιαστεί το οικονομικό όφελος από τις λογιστικές μεταβολές, πρέπει πρώτα να παρουσιαστεί το οικονομικό αποτέλεσμα προ φόρων. Γίνεται, λοιπόν, ο εξής διαχωρισμός, μεταξύ μόνιμων φορολογικών διαφορών και προσωρινών φορολογικών διαφορών. Μόνιμες φορολογικές διαφορές είναι αυτές που δημιουργούνται από την διαφορά που προκύπτει από την λογιστική βάση και την φορολογική. Οι προσωρινές φορολογικές διαφορές δημιουργούνται για δύο λόγους. Πρώτος λόγος είναι η μη ολοκλήρωση του έσοδο/εξόδου στην τρέχουσα χρήση, οπότε θα εκπίπτει στην επόμενη χρήση. Και ο δεύτερος λόγος είναι το έσοδο/έξοδο να μην αναγνωρίζεται φορολογικά, οπότε απορρίπτεται σαν συναλλαγή και μεταβάλει το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα (θετικά αν είναι έξοδο, αρνητικά εάν είναι έσοδο).

Οι φορολογικές διαφορές είτε είναι μόνιμες ή προσωρινές έχουν ως αποτέλεσμα την ύπαρξη αναβαλλόμενης φορολογίας. Ένας ακόμη παράγοντας που μπορεί να συντελέσει στην ύπαρξη αναβαλλόμενης φορολογίας είναι και η μεταβολή σε μια λογιστική εκτίμηση, παραδείγματος χάριν η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου, η οποία θα δημιουργήσει και μεταγενέστερες αναβαλλόμενες φορολογίες, ανάλογα με τα χρόνια της μεταβολής.

Σε αυτό το σημείο, θα ήταν σωστό να εξηγηθεί περαιτέρω η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Η διαφορά που παρουσιάζεται είτε από κάποια φορολογική διαφορά, είτε από μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα χρήση, δεν εκπίπτει φορολογικά σε αυτή, αλλά μεταφέρεται στην επομένη χρήση. Ο παρακάτω πίνακας είναι από την ομιλία της Valentina Staneva (2017) και δείχνει με αναλυτικό τρόπο μεταβολή στην αναβαλλόμενη φορολογία.

Ratio between book value and tax base	Temporary difference	Tax effect
ASSETS		
Book Value > Tax Base	Taxable	Deferred Tax Liability
Book Value < Tax Base	Decreasing	Deferred Tax Asset
LIABILITIES		
Book Value > Tax Base	Decreasing	Deferred Tax Asset
Book Value < Tax Base	Taxable	Deferred Tax Liability

Πίνακας 1 Πηγή www.researchgate.net. Μεταβολές στην Αναβαλλόμενη Φορολογία

Το συμπέρασμα που προκύπτει, από όσα έχουν αναφερθεί, είναι ότι οι οικονομικές οντότητες πρέπει να περιορίζουν την δημιουργία τεχνητής αναβαλλόμενης φορολογίας και των εκτιμήσεων προς όφελός τους, με μόνο γνώμονα την βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων. Θα ήταν σκόπιμο και πιο αποτελεσματικό, αν οι εκτιμήσεις πραγματοποιούνταν με πιο ξεκάθαρα κριτήρια και όχι τόσο αυθαίρετα.

Υπάρχει η άποψη, ότι η εύλογη αξία δεν θεωρείται εκτίμηση, γιατί υπάρχει τιμή που μπορεί να προσδιορίσει την αξία, λόγω χάρη ενός παγίου ή μιας συναλλαγής. Η τιμή αυτή προσδιορίζεται από την αγορά. Επίσης η εύλογη αξία αξιολογείται με βάση τα κριτήρια της αγοράς και όχι τα συμφέροντα της εκάστοτε οικονομικής οντότητας.

Από την άλλη πλευρά, η λογιστική εκτίμηση, δεν μπορεί να προσδιοριστεί ακριβώς σε αξία. Οι τιμές βγαίνουν κατά προσέγγιση ακολουθώντας πάντα τους κανόνες του ΔΛΠ 8. Επιπλέον, στις λογιστικές εκτιμήσεις υπάρχει και επιρροή από την κρίση της διοίκησης και τον τρόπο που επιθυμεί να παρουσιάσει τα οικονομικά αποτελέσματα.

Στον παρακάτω πίνακα γίνεται μια συνοπτική παρουσία των διαφορών μεταξύ εύλογης αξίας και λογιστικών εκτιμήσεων, όπως παρουσιάστηκαν από την Valentina Staneva (2017)

Criteria for comparison	Fair Value (evaluation)	An accounting estimate
Nature of the used accounting information	Uses market valuations	Uses approximate assessments, hypotheses and probabilities
Moment of occurrence of the assessment	Periodically after the initial assessment by a decision of the management of the company at occurrence of certain market conditions	Initially at acquisition of or after the occurrence of a certain condition (provision) following a decision of the management of enterprise
Conditions for changes	Changed according to a decision of the management in the presence of certain market indicators in accordance with the applicable accounting standards	Changed after decision of the management of the enterprise according to the expected economic benefit
Who prepares hypotheses	Market players	The management of the enterprise
Who prepares the evaluation	An accountant and/or a certified appraiser	An accountant and/or an external specialist

Πίνακας 2 Πηγή www.researchgate.net. Διαφορές μεταξύ Εύλογης Αξίας και Λογιστικών Εκτιμήσεων

3.6 Λογιστικά Λάθη

Κάθε οικονομική οντότητα διαμορφώνει τον τρόπο λειτουργίας της με στόχο την αποτελεσματικότερη λειτουργία της. Διαμορφώνει συγκεκριμένους κανόνες λειτουργίας και ελέγχου με έναν και μόνο σκοπό, την αποφυγή του λάθους. Το λάθος βέβαια, σαν λέξη έχει αρκετές ερμηνείες. Ένα λάθος μπορεί να είναι ακούσιο ή εκούσιο, να έγινε κατά λάθος ή επίτηδες και πολλά ακόμα. Σημασία έχει η άμεση διόρθωσή του, χωρίς σοβαρές συνέπειες.

Τα λογιστικά λάθη μπορούν να αφορούν την τρέχουσα περίοδο ή να είναι προγενέστερων χρήσεων. Στην πρώτη περίπτωση μόλις εντοπιστεί το λάθος, διορθώνεται χωρίς καμία επίπτωση. Στην δεύτερη περίπτωση, το λάθος έχει εντοπιστεί σε μεταγενέστερη χρήση, σίγουρα πρέπει να διορθωθεί, αλλά πρώτα πρέπει να εξεταστεί η πιθανότητα μια αλληλουχίας λαθών. Πιο συγκεκριμένα, πρέπει να εξεταστεί το ενδεχόμενο το λάθος που βρέθηκε να επηρεάζει και άλλους λογαριασμούς και να παρουσιάζονται λάθος αποτελέσματα. Αφού γίνει η διόρθωση, επανασυντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Αφού, λοιπόν έχει εντοπιστεί το λάθος στην συνέχεια πρέπει να εξεταστεί η αιτία που το προκάλεσε. Οι κυριότερες αιτίες λαθών είναι :

- Λανθασμένη εφαρμογή λογιστικών πολιτικών
- Απάτη (κλοπή)
- Λανθασμένη εκτίμηση γεγονότων
- Μαθηματικά λάθη.

Τα λογιστικά λάθη διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

1. Σφάλμα παράληψης – μια ή παραπάνω λογιστικές συναλλαγές δεν έχει καταχωρηθεί.
2. Λάθος επιλογή συναλλασσόμενου - η καταχώρηση γίνεται σωστά, αλλά γίνεται λάθος καταχώρηση σε προσωπικό λογαριασμό
3. Λάθος αρχής – επιλέγεται σωστά ο ένας από τους δυο αντισυμβαλλόμενους.
4. Λάθη Αντιστάθμισης
5. Λάθος αρχικής καταχώρησης – οι λογαριασμοί είναι σωστοί, τα ποσά είναι λάθος

6. Πλήρης ανάστροφη εγγραφή – η χρέωση και η πίστωση γίνονται ανάποδα
7. Λάθη μεταφοράς – λάθος χρονική σειρά.

Όπως είναι εμφανές, όλα τα είδη λαθών που αναφέρθηκαν παραπάνω έχουν σχέση με την καταχώρηση συναλλαγών ή τροποποίηση ήδη καταχωρημένων. Επομένως το “λάθος” όπως έχει παρουσιαστεί μέχρι στιγμής δεν δημιουργεί πολύ σοβαρό πρόβλημα στην επιχείρηση.

Ολοκληρώνοντας το κεφάλαιο αυτό ,το συμπέρασμα που μένει πέρα από τις έννοιες της λογιστικής πολιτικής, της λογιστικής εκτίμησης, του λάθους και της άπατης είναι ότι τα ΔΛΠ έχουν δημιουργηθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αφήνουν μια σχετική ελευθερία στους χρήστες τους. Ο καθένας αξιοποιεί την ελευθερία αυτή όπως νομίζει για το δικό του όφελος ή για όφελος της οντότητας, αναλαμβάνοντας ταυτόχρονα και τις συνέπειες(νομικές ή ηθικές) των επιλογών του.

Κεφάλαιο 4^ο

Μελέτη εφαρμογής

4.1 Εισαγωγή

Στο σύνολό της μια οικονομική οντότητα μπορεί να χαρακτηριστεί σαν αλυσίδα. Για να μπορέσει να έχει μια εύρυθμη λειτουργία πρέπει όλοι οι κρίκοι να είναι συνδεδεμένοι. Κάτι τέτοιο μας δείχνει ότι η δομή μια οντότητας παίζει καθοριστικό ρόλο στον τρόπο λειτουργίας της. Εκτός , όμως από την δομή που έχει μια οντότητα εξέχουσα σημασία έχει και ο τρόπος λειτουργίας της. Ο τρόπος που επιλέγει μια οντότητα να λειτουργήσει καθορίζει και την αποτελεσματικότητά της και κατ' επέκταση και την κερδοφορία της. Οι λειτουργικοί τομείς, στους οποίους χωρίζεται μια οντότητα καθορίζουν και τον τρόπο λειτουργίας της.

4.2 Μελέτη Περίπτωσης

Στο κεφάλαιο αυτό , θα αναλυθούν η λειτουργία του ομίλου Επιχειρήσεων ΜΥΤΗΛΙΝΑΙΟΥ και οι λειτουργικοί τομείς στους οποίους έχει διαχωριστεί. Η ανάλυση θα γίνει σε μορφή case study. Πιο συγκεκριμένα, θα παρουσιαστούν η κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης, η κατάσταση ταμιακών ροών και οι πληροφορίες ανά τομέα δραστηριότητα και γεωγραφική περιοχή. Στην συνέχεια, θα αναλυθούν βάση της βιβλιογραφίας, που έχει παρατεθεί στα προηγούμενα κεφάλαια.

Ο όμιλος επιχειρήσεων Μυτιληναίου¹¹, δραστηριοποιείται στους κλάδους, κατασκευής , μετάλλων και ενέργειας. Αποτελείται από μια πληθώρα θυγατρικών και συγχωνευμένων εταιρειών, καθώς επίσης και κοινοπραξιών, στο σύνολό τους είναι 93. Η έδρα της εταιρείας είναι στην Ελλάδα, αλλά έχει επεκταθεί και στις διεθνείς αγορές. Στην συνέχεια παρατίθενται η κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης και η κατάσταση ταμιακών ροών. Επίσης θα παρουσιαστούν και οι απαραίτητες πληροφορίες ανά δραστηριότητα και ανά γεωγραφική περιοχή. Τα αποτελέσματα αφορούν τη χρήση 2016,συγκριτικά με το 2015.

¹¹ Τα οικονομικά στοιχεία που θα αναφερθούν είναι από επίσημες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις ομίλου και αφορούν τις χρήσεις 2015,2016.

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	1/1 - 31/12/2016	1/1 - 31/12/2015
Στοιχεία Ενεργητικού		
Μη Κυκλοφοριακά Στοιχεία Ενεργητικού		
Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	1.073.255,39	1.070.374,80
Υπεραξία Επιχείρησης	209.313,37	209.313,37
Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία	243.033,72	239.506,01
Επενδύσεις Σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις	(,00)	(,00)
Επενδύσεις Σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις	23.242,47	13.201,06
Λοιπές επενδύσεις	99,61	99,61
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις	102.012,49	83.349,51
Χρηματοοικονομικά Στοιχεία Διαθέσιμα προς Πώληση	169,09	2.252,64
Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	200.268,41	220.091,82
	1.851.394,56	1.838.188,83
Κυκλοφοριακά Στοιχεία Ενεργητικού		
Αποθέματα - Συνολική αξία	257.409,17	239.276,16
Πελάτες και Λοιπές Εμπορικές Απαιτήσεις	590.577,78	470.014,12
Λοιπές Απαιτήσεις	209.705,51	149.988,32
Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	958,54	1.076,87
Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Στοιχεία	490,65	,09
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	197.883,59	200.859,44
	1.257.025,24	1.061.215,01
Στοιχεία Ενεργητικού	3.108.419,79	2.899.403,83
Ίδια Κεφάλαια & Υποχρεώσεις		
Ίδια Κεφάλαια		
Μετοχικό κεφάλαιο	113.643,24	113.643,49
Υπερ Το Άρτιο	210.195,36	210.195,36
Αποθεματικά εύλογης αξίας	(4.072,81)	557,32
Λοιπά αποθεματικά	104.627,20	103.556,60
Αποθεματικά Μετατροπής Ισολογισμού	(15.040,00)	(9.360,11)
Αποτελέσματα Εις Νέον	580.029,01	545.765,23
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους της Μητρικής	989.382,00	964.357,89
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	294.869,08	265.980,44
Ίδια Κεφάλαια	1.284.251,08	1.230.338,33
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες Δανειακές Υποχρεώσεις	428.650,37	404.277,91
Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Στοιχεία	2.948,22	-
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις	191.140,92	170.061,89
Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	18.583,01	18.733,92
Λοιπές Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	133.894,85	90.544,54
Προβλέψεις	13.912,60	14.790,80
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	789.129,97	698.409,05
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις		
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	571.262,93	567.291,46
Τρέχουσες Φορολογικές Υποχρεώσεις	19.523,99	36.791,43
Βραχυπρόθεσμες Δανειακές Υποχρεώσεις	219.012,46	166.022,52
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση	168.513,35	157.234,50
Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Στοιχεία	6.930,10	3.391,58
Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	49.778,08	39.223,65
Βραχυπρόθεσμες Προβλέψεις	17,84	701,32
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	1.035.038,75	970.656,45
Σύνολο υποχρεώσεων	1.824.168,72	1.669.065,50
Ίδια Κεφάλαια & Υποχρεώσεις	3.108.419,79	2.899.403,83

Πίνακας 3 Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης

Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Κατάσταση Ταμειακών Ροών	1/1 - 31/12/2016	1/1 - 31/12/2015
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	124.123,45	9.478,55
Καταβληθέντες τόκοι	-50.478,21	-52.472,35
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	-15.789,12	-23.478,88
Καθαρές ταμ. ροές από συνεχιζόμενες λειτουργικές δραστηριότητες	57.856,12	-66.472,68
Καθαρές ταμειακές ροές από διακοπείσες λειτουργικές δραστηριότητες	2.458,33	7.529,23
Καθαρές ταμ. ροές από συνεχιζόμενες & διακοπείσες λειτουργικές δρα/τες	55.397,79	-58.943,45
<u>Καθαρές ταμ. ροές από συνεχιζόμενες & διακοπείσες λειτουργικές δρα/τες</u>		
Αγορές ενσώματων παγίων	-95.245,12	-57.894,23
Αγορές άυλων περιουσιακών στοιχείων	-10.478,22	-5.127,23
Πωλήσεις ενσώματων παγίων	3.578,27	421,23
Μερίσματα εισπραχθέντα	44,12	175,58
Αγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση	0,00	-124,23
Αγορά χρηματοοικονομικών στοιχείων σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	-2.000,00	-6.831,78
Αγορά συγγενών επιχειρήσεων	-10.000,00	-2.450,00
Αγορά / Πώληση θυγατρικών (μειών χρηματικών διαθεσίμων θυγατρικής)	-357,82	-1,50
Πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση	5,00	0,00
Πωλήσεις χρηματοοικονομικών στοιχείων σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	0,00	4.659,63
Τόκοι που εισπράχθηκαν	2.570,23	2.367,12
Εισπράξεις Επιχορηγήσεων	5.789,47	744,89
Λοιπά	9,28	0,76
Καθαρές Ταμ. ροές από συνεχιζόμενες επενδυτικές δραστηριότητες	-106.084,79	-64.059,77
Καθαρές ταμ. ροές από διακοπείσες επενδυτικές δραστηριότητες	15,45	14,12
Καθαρές Ταμ. ροές από συνεχιζόμενες & διακοπείσες επενδυτικές δρα/τες	-106.069,34	-64.045,65
<u>Καθαρές Ταμ. ροές από συνεχιζόμενες & διακοπείσες χρηματοδοτικές δρα/τες</u>		
Πληρωμή φόρου συγκεντρωσης	-7,89	-7,89
Μερίσματα πληρωθέντα	-5.471,23	-15.478,23
Δάνεια αναληφθέντα	310.578,99	312.789,88
Αποπληρωμή δανεισμού	-212.586,47	-258.784,23
Λοιπά	-47.587,00	-18.697,23
Επιστροφή μετοχικού κεφαλαίου στους μετόχους	0,00	-13.587,55
Καθαρές Ταμ. ροές από συνεχιζόμενες χρηματοδοτικές δραστηριότητες	44.926,40	6.234,75
Καθαρές Ταμ. ροές από συνεχιζόμενες & διακοπείσες χρηματοδοτικές δρα/τες		
Καθαρή (μείωση)/αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	-7.894,23	-112.817,38
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου	204.532,77	316.789,12
Συναλλαγματικές διαφορές στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	4.987,23	269,47
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	201.625,77	204.241,21
Υπόλοιπο αλληλόχρεων λογαριασμών τραπεζών		
Υπόλοιπο διαθεσίμων	201.625,77	204.241,21
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου	201.625,77	204.241,21

Πίνακας 4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Αφού έχει παρουσιαστεί η καθαρή θέση του ομίλου και οι ταμιακές ροές του, σειρά έχουν οι πληροφορίες ανά τομέα δραστηριότητας και γεωγραφικής περιοχής. Οι υπόλοιπες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολής καθαρής θέσης και σημειώσεις) δεν παρουσιάζονται γιατί δεν εμπλέκονται άμεσα στους λειτουργικούς τομείς.

Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα

Οι τομείς που χωρίζεται ο όμιλος είναι τρεις: α. Μεταλλουργία, β. Κατασκευές και γ. Παραγωγή- Εμπορεία ενέργειας. Οι υπόλοιπες δραστηριότητες που δεν πληρούν τα κριτήρια του ΔΠΧΑ 8 εμφανίζονται συγκεντρωτικά στις κατηγορία λοιπές δραστηριότητες.

Τομέας Μεταλλουργίας

Οικονομικές Πληροφορίες ανά Τομέα (Ποσά σε χιλιάδες €)	1/1 - 31/12/2016	1/1 - 31/12/2015
Μεταλλουργία		
Συνολικές μεικτές πωλήσεις	588.788	630.774
Διεταιρικές Πωλήσεις	(140.913)	(81.345)
Καθαρές πωλήσεις	447.875	549.429
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων	53.310	67.164
Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	(20.694)	(18.964)
Κέρδη προ φόρων	32.616	48.200
Φόρος Εισοδήματος	(19.640,00)	(9.892,00)
Κέρδη μετά από φόρους από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	12.976,00	38.308,00
Αποσβέσεις	31.007	30.838
Λειτουργικά Αποτ Προ Φόρων, Χρημ/κών, Επενδ Αποτελεσμάτων και Συν Αποσβ (EBITDA)	84.317	98.002

Πίνακας 5 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Μεταλλουργίας

Τομέας Κατασκευών

Οικονομικές Πληροφορίες ανά Τομέα (Ποσά σε χιλιάδες €)	1/1 - 31/12/2016	1/1 - 31/12/2015
Κατασκευές		
Συνολικές μεικτές πωλήσεις	445.098	668.016
Διεταιρικές Πωλήσεις	(24)	-
Εσωτερικές πωλήσεις	(6.626)	(17.706)
Καθαρές πωλήσεις	438.448	650.310
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων	77.092	118.632
Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	(7.757)	(11.894)
Κέρδη/ (Ζημιές) από συγγενείς επιχειρήσεις	57,00	(217,00)
Κέρδη προ φόρων	69.392	106.521
Φόρος Εισοδήματος	(7.376,00)	(31.273,00)
Κέρδη μετά από φόρους από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	62.016,00	75.248,00
Αποσβέσεις	3.981	3.712
Λοιπά λειτουργικά αποτελέσματα τομέα περιλαμβανόμενα στο EBITDA	743	270
Λειτουργικά Αποτ Προ Φόρων, Χρημ/κών, Επενδ Αποτελεσμάτων και Συν Αποσβ (EBITDA)	81.816	122.614

Πίνακας 6 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Κατασκευών

Τομέα Παραγωγής- Εμπορείας Ενέργειας

Οικονομικές Πληροφορίες ανά Τομέα (Ποσά σε χιλιάδες €)	1/1 - 31/12/2016	1/1 - 31/12/2015
Παραγωγή/ Εμπορεία Ενέργειας		
Συνολικές μεικτές πωλήσεις	369.324	197.387
Διεταιρικές Πωλήσεις	(5.518)	(10.253)
Εσωτερικές πωλήσεις	-	-
Καθαρές πωλήσεις	363.806	187.134
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων	21.146	(8.948)
Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	(29.443)	(22.056)
Κέρδη/ (Ζημιές) από συγγενείς επιχειρήσεις	383,00	197,00
Κέρδη προ φόρων	(7.914)	(30.807)
Φόρος Εισοδήματος	(3.979,00)	8.500,00
Κέρδη μετά από φόρους από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	(11.893,00)	22.307,00
Αποσβέσεις	44.198	31.324
Λειτουργικά Αποτ Προ Φόρων, Χρημ/κών, Επενδ Αποτελεσμάτων και Συν Αποσβ (EBITDA)	65.344	22.376

Πίνακας 7 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Παραγωγής/Εμπορείας Ενέργειας

Λοιπές Δραστηριότητες

Οικονομικές Πληροφορίες ανά Τομέα (Ποσά σε χιλιάδες €)	1/1 - 31/12/2016	1/1 - 31/12/2015
Λοιπές Δραστηριότητες		
Συνολικές μεικτές πωλήσεις	8.758	16.441
Διαιτητικές Πωλήσεις	(8.758)	(16.437)
Καθαρές πωλήσεις	-	4,00
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων	(5.838)	(7.276)
Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	(5.551)	(12.776)
Κέρδη/ (Ζημιές) από συγγενείς επιχειρήσεις	(57)	217
Κέρδη προ φόρων	(11.447)	(19.834)
Φόρος Εισοδήματος	9.588,00	4.286,00
Κέρδη μετά από φόρους από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	(1.859,00)	(15.548,00)
Αποσβέσεις	(5.099)	(5.107)
Λειτουργικά Αποτ Προ Φόρων, Χρημ/κών, Επενδ Αποτελεσμάτων και Συν Αποσβ (EBITDA)	(10.937)	(12.383)

Πίνακας 8 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Λοιπών Δραστηριοτήτων

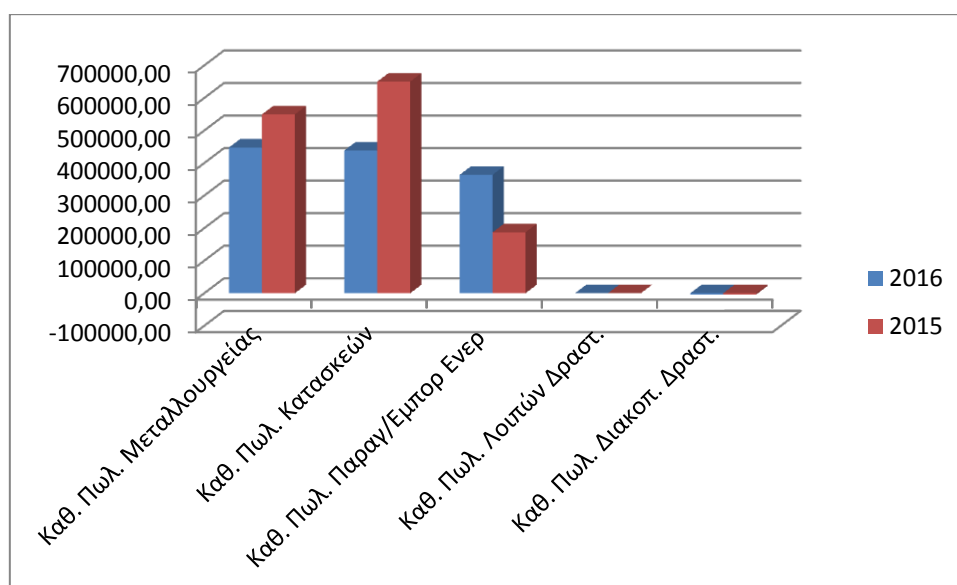
Διακοπείσες Δραστηριότητες

Οικονομικές Πληροφορίες ανά Τομέα (Ποσά σε χιλιάδες €)	1/1 - 31/12/2016	1/1 - 31/12/2015
Διακοπείσες δραστηριότητες		
Συνολικές μεικτές πωλήσεις	(4.042)	(4.004)
Καθαρές πωλήσεις	(4.042)	(4.004)
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων	2.584	4.675
Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	45	37
Κέρδη προ φόρων	2.629	4.712
Κέρδη μετά από φόρους από συνεχιζόμενες δραστηριότητες	2.629,00	4.712,00
Αποτελέσμα περιόδου από διακοπείσες δραστηριότητες	2.629,00	4.712,00
Αποσβέσεις	(761)	(911)
Λειτουργικά Αποτ Προ Φόρων, Χρημ/κών, Επενδ Αποτελεσμάτων και Συν Αποσβ (EBITDA)	1.823	3.764

Πίνακας 9 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Διακοπείσες Δραστηριότητες

Όπως φαίνεται και στους πίνακες παραπάνω, όλοι οι τομείς έχουν έσοδα από την δραστηριότητά τους. Επιπλέον, συμμετέχουν σε μέρος των υποχρεώσεων που αφορούν τον κάθε τομέα ξεχωριστά(δαπάνες που αφορούν τον τομέα, αποσβέσεις παγίων του τομέα, τραπεζικά έξοδα, φόρος εισοδήματος αναλογικά με την συνεισφορά του τομέα κ.α)

Ξεκινώντας με τις πωλήσεις ανά τομέα, παρακάτω παρατίθεται ένας συγκεντρωτικός πίνακας των καθαρών πωλήσεων και θα αναλυθούν τα ποσοτικά όρια και κριτήρια ανά τομέα.



Διάγραμμα 3 Καθαρές Πωλήσεις Ανά Τομέα

Τα κριτήρια συγκέντρωσης έγιναν με βάση τον κλάδο που καλύπτει η κάθε δραστηριότητα του τομέα. Επίσης καθοριστικό ρόλο έχει και η φύση των προϊόντων που επεξεργάζεται ο όμιλος. Δεν θα μπορούσε, δηλαδή να παρουσιάσει στον ίδιο τομέα συναλλαγές που αφορούν τις Κατασκευές και την Μεταλλουργία.

Όπως φαίνεται και από το διάγραμμα ο τομέας Μεταλλουργίας κατέχει το μεγαλύτερο ποσοστό των πωλήσεων για το 2016 και αγγίζει το 36%. Παρατηρείται μια πτώση των πωλήσεων συγκριτικά με το 2015, όπου το ποσοστό των πωλήσεων ήταν 40%. Το 2016 , οι διεταιρικές πωλήσεις ήταν αυξημένες σε σχέση με το 2015, αλλά πρέπει να αφαιρεθούν σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Αυτόματα, αυτό δημιουργεί μια μείωση των πραγματικών πωλήσεων, σε συνδυασμό με την μείωση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων (π.χ τραπεζικές καταθέσεις, τραπεζικά έξοδα, τόκοι εμπορικών συναλλαγών κ.α) και την αύξηση του φόρου, επηρέασαν τις

πωλήσεις αρνητικά. Τα Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και ο φόρος εισοδήματος προκύπτουν αναλογικά με της ανάγκες του τομέα.

Στην συνέχεια ακολουθεί ο τομέας Κατασκευές με ποσοστό 35% . Αυτό σημαίνει ότι καλύπτει το ποσοτικό όριο του 10%, που χρειάζεται ένας τομέας για να εμφανιστεί ξεχωριστά σαν τομέας. Και αυτός ο τομέας έχει μια αρκετά μεγάλη πτώση συγκριτικά με το 2015, ήταν πρώτος σε πωλήσεις στον όμιλο. Οι συνολικές μεικτές πωλήσεις του τμήματος είναι μειωμένες για το 2016. Η πτώση αυτή μπορεί να οφείλεται στην ολοκλήρωση κάποιου έργου ή στην αναδιοργάνωση του τομέα ή στην μεταβατική περίοδο, που κλείνονται νέες συμφωνίες. Όποιος από τους παράγοντες και αν ισχύει επηρεάζει, όπως είναι φυσικό και τα έξοδα του τομέα κατά αναλογία, γι'αυτό επέρχεται η πτώση.

Σε αντίθεση με τους δύο προηγούμενους τομείς, ο τομέας Παραγωγής-Εμπορείας Ενέργειας έχει αυξητική τάση για την χρήση 2016. Πιο συγκεκριμένα, κατέχει το ποσοστό του 29% για την χρήση 2016, συγκριτικά με την χρήση του 2015 σχεδόν διπλάσιο(14%). Στο σύνολό του ο τομέας έχει μια άνοδο. Αυτό οδηγεί σε δύο υποθέσεις. Πρώτη, ότι ο τομέας το 2015 υπέστη σημαντικές βελτιώσεις που τον βοήθησαν στην άνοδο των πωλήσεων και η δεύτερη υπόθεση είναι ότι το 2016 υπεγράφησαν συνεργασίες που βοήθησαν τη άνοδο του τομέα.

Οι τομείς Λοιπές Δραστηριότητες και Διακοπέισες Δραστηριότητες, είναι τομείς που όπως φαίνεται και από το διάγραμμα οι συμμετοχή τους στις πωλήσεις είναι μηδενική. Αυτό δείχνει ότι οι συγκεκριμένοι τομείς δεν αποτελούν την βασικότερη δραστηριότητα του ομίλου. Η ξεχωριστή τους απεικόνιση έγκειται στην σημαντικότητα των πληροφοριών που προσφέρουν.

Επίσης κάτι που χρήζει αναφοράς είναι το γεγονός ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές απαλείφονται και δεν λαμβάνουν χώρα στις πωλήσεις. Τέλος, το άθροισμα των Καθαρών Πωλήσεων μας δίνει και το Σύνολο των Πωλήσεων του Ομίλου.

Τα Κέρδη Προ Φόρων, Τόκων και Αποσβέσεων του κάθε τομέα δείχνουν την κερδοφορία του κάθε τομέα και η άθροιση τους δείχνει την συνολική κερδοφορία προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων του ομίλου.

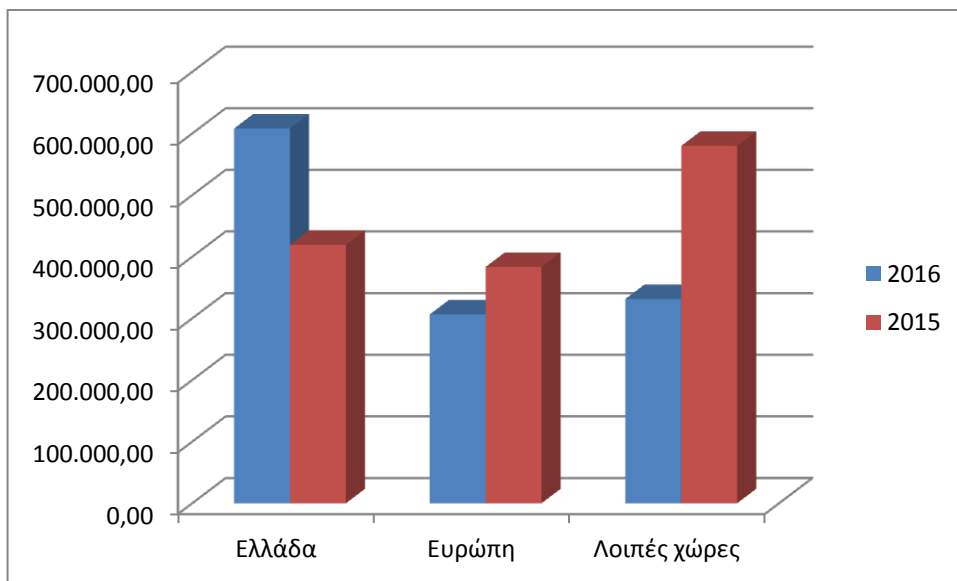
Τα αποτελέσματα των λειτουργικών τομέων θα ήταν διαφορετικά αν δεν είχαν αφαιρεθεί οι ενδοομιλικές συναλλαγές. Οι τομείς θα έδειχναν μεγαλύτερα ποσά πωλήσεων και δεν θα εναρμονίζονταν και την κατάσταση αποτελεσμάτων. Επιπλέον, αν συνέβαινε κάτι τέτοιο θα αναφερόταν σαν λογιστικό λάθος και θα έπρεπε να επανεκτιμηθούν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

Πληροφόρηση Ανά Γεωγραφική Περιοχή

Ο όμιλος όπως έχει αναφερθεί παραπάνω έχει δραστηριότητα στις διεθνείς αγορές. Οι πληροφορίες που θα παρουσιαστούν από αυτού του είδους την κατηγοριοποίηση, θα ενημερώνουν για τις πωλήσεις που έχει όμιλος στην ελληνική και εγχώρια αγορά. Επίσης θα δείχνει την συμμετοχή που έχει κάθε γεωγραφική περιοχή στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία του ενεργητικού, αφού έχουν αφαιρεθεί οι επενδύσεις, η αναβαλλόμενη φορολογία, οι απαιτήσεις και τα χρηματοοικονομικά μέσα. Κάτι τέτοιο συμβαίνει γιατί η πληροφόρηση αυτές δεν προσφέρουν καμία πληροφόρηση και επιπλέον είναι στοιχεία που αφορούν τον όμιλο στο σύνολό του και όχι κάθε γεωγραφική περιοχή ξεχωριστά. Εάν παρόλα αυτά οι πληροφορίες συμμετείχαν στην κατηγοριοποίηση αυτή θα έδιναν λάθος πληροφορίες γιατί η αναβαλλόμενη φορολογία παραδείγματος χάριν αφορά μόνο τον γεωγραφικό τομέα της Ελλάδας και όχι την διεθνή αγορά. Κατά συνέπεια θα αλλοίωναν τα αποτελέσματα των γεωγραφικών περιοχών.

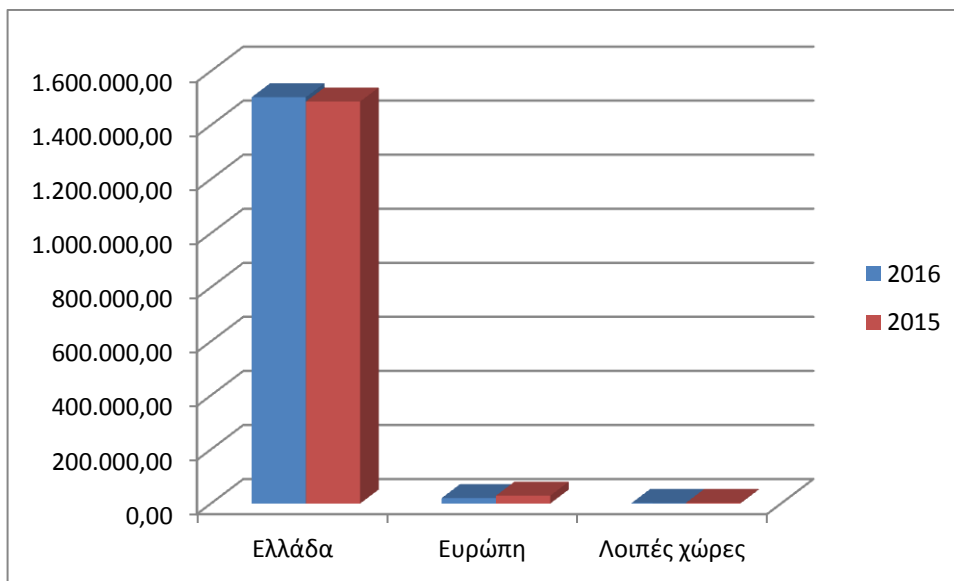
Πληροφόρηση Ανα Γεωγραφική Περιοχή (Ποσό σε χιλιάδες ευρώ)	Πωλήσεις 31/12/2016	Πωλήσεις 31/12/2015	Μη Κυκλοφοριακά Στοιχεία Ενεργητικού 31/12/2016	Μη Κυκλοφοριακά Στοιχεία Ενεργητικού 31/12/2017
Ελλάδα	608.221,00	419.494,00	1.503.282,00	1.487.626,00
Ευρώπη	306.462,00	383.461,00	20.227,00	28.965,00
Λοιπές χώρες	331.403,00	579.917,00	2.094,00	2.603,00
Γεωγραφικός Τομέας	1.246.086,00	1.382.872,00	1.525.603,00	1.519.194,00

Πίνακας 10 Αναφορά Λειτουργικού Τομέα Ανά Γεωγραφική Περιοχή



Διάγραμμα 4 Καθαρές Πωλήσεις Ανά Γεωγραφική Περιοχή

Η κύρια δραστηριότητα του ομίλου, όπως φαίνεται και από το διάγραμμα λαμβάνει χώρα στην ελληνική αγορά, αφού καλύπτει το 48,81% των πωλήσεων. Το υπόλοιπο ποσοστό χωρίζεται στην Ευρώπη με 24,59% και στις Λοιπές χώρες με 26,60%. Και εδώ όλοι οι γεωγραφικοί τομείς ξεπερνούν το απαραίτητο ποσοστό, που χρειάζεται για να εμφανιστούν ξεχωριστά. Πρέπει να σημειωθεί ότι η Ελλάδα σαν γεωγραφικός τομέας, θα μπορούσε να συμπεριληφθεί στην Ευρώπη. Τα υψηλά ποσοστά πωλήσεών της, όμως, έδειξαν την ανάγκη για ξεχωριστή παρουσίαση. Αν εμφανίζονταν ένας τομέας ως Ευρώπη θα χανόταν μια πληροφορία που είναι άξια αναφοράς. Επίσης, ο τομέας Λοιπές χώρες, παρά το υψηλό ποσοστό του, έχει συμπεριλάβει χώρες που δεν είχαν κάποια ουσιαστική πληροφορία για μεμονωμένη παρουσίαση και επίσης δεν κάλυπταν το ποσοστό το 10%.



Διάγραμμα 5 Μη Κυκλοφορούντα Στοιχεία Ενεργητικού Ανά Γεωγραφική Περιοχή

Το διάγραμμα παρουσιάζει την εικόνα των ενσώματων ακινητοποιήσεων, της υπεραξίας και των άυλων περιουσιακών στοιχείων του ομίλου. Όπως είναι εμφανές σχεδόν όλα τα στοιχεία που αναφέρθηκαν πιο πάνω βρίσκονται στον γεωγραφικό τομέα της Ελλάδας. Αυτό δείχνει για ακόμη μια φορά, ότι η κύρια δραστηριότητα του ομίλου είναι στην Ελλάδα. Στους άλλους δύο γεωγραφικούς τομείς βρίσκονται υποστηρικτικές μονάδες ή είναι υπό κατασκευή και θα ολοκληρωθούν τα ερχόμενα έτη.

4.3 Συμπεράσματα

Ο όμιλος επιχειρήσεων Μυτιληναίος ακολουθεί την προβλεπόμενη διαδικασία που ορίζει το ΔΠΧΑ 8 για τους λειτουργικούς τομείς. Χρησιμοποιεί την “ ελευθερία ”, που δίνεται από το πρότυπο, ώστε να προσαρμόσει τους λειτουργικούς τομείς του ομίλου σύμφωνα με τις ανάγκες του. Επιπλέον, παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση σχετικά με τους λογαριασμούς που εμπλέκονται σε κάθε λειτουργικό τομέα στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, για την χρήση 2016. Ο κάθε λειτουργικός τομέας, που παρουσιάζεται εξυπηρετεί μια βασική δραστηριότητα του ομίλου και καλύπτει τις γεωγραφικές περιοχές που έχει δραστηριότητα ο όμιλος.

Κεφάλαιο 5^ο

Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για επόμενη έρευνα

5.1 Συμπεράσματα

Σύμφωνα με όσα έχουν αναφερθεί μέχρι τώρα, για να μπορέσει μια οικονομική οντότητα να λειτουργήσει αποτελεσματικά χρειάζεται μια πολύ καλή δομή. Η λειτουργία της δεν εξαρτάται μόνο από την κερδοφορία που επιδιώκει να έχει, αλλά και από την εσωτερική της λειτουργία. Εξάλλου, κάθε οικονομική οντότητα δέχεται αλληλεπιδράσεις από όλες τις πτυχές της. Πιο συγκεκριμένα, εσωτερικά της οντότητας τα τμήματα συνδέονται μεταξύ τους και ανταλλάσσουν πληροφορίες, με κύριο στόχο την καλή λειτουργία της οντότητας και την αποτελεσματική ολοκλήρωση του τελικού προϊόντος/υπηρεσίας. Υπάρχει όμως και η εξωτερική αλληλεπίδραση, η οποία αφορά την σχέση με τους προμηθευτές, πελάτες, τράπεζες κ.α. Είναι εμφανές λοιπόν ότι μια επιχείρηση που θέλει να είναι οργανωμένη πρέπει να έχει σωστή δομή.

Η δομή λοιπόν, μια οντότητας πετυχαίνεται με τον διαχωρισμό των τμημάτων της και των αρμοδιοτήτων, που έχει το καθένα από αυτά. Μέσα σε μια οντότητα υπάρχουν τμήματα που προσφέρουν έσοδα και αντίστοιχα και έξοδα. Παραδείγματος χάριν τα τμήματα Μεταλλουργίας, Κατασκευής και Παραγωγής/ Εμπορείας Ενέργειας που αναφέρθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο. Τα τμήματα αυτά πρέπει να διαχωριστούν σε λειτουργικούς τομείς. Ο διαχωρισμός θα γίνει βάση της φύσης του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παρέχει η οντότητα. Ανάλογα όμως με την συμμετοχή στις πωλήσεις που έχει κάθε τμήμα θα πρέπει είτε να παρουσιαστεί σαν ξεχωριστός τομέας στις οικονομικές καταστάσεις ή σε συνδυασμό με κάποιον άλλον λειτουργικό τομέα με παρόμοια δραστηριότητα.

Ο διαχωρισμός σε λειτουργικούς τομείς, βοηθά την οικονομική οντότητα με δύο τρόπους. Πρώτον, να παρουσιάσει τις κύριες δραστηριότητες της ξεχωριστά και να κάνει εμφανείς τις κύριες πηγές εσόδων της. Και δεύτερον, να προσδιορίσει τις

λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις που ακολουθεί, βάση των δραστηριοτήτων που της αποφέρουν περισσότερα έσοδα.

Κάθε λειτουργικός τομέας έχει έναν υπεύθυνο λήψης απόφασης. Ο υπεύθυνος ορίζεται από την διοίκηση και συνήθως είναι ο υπεύθυνος του τμήματος. Η αρμοδιότητά του, εκτός από την εύρυθμη λειτουργία του τομέα, είναι και η συλλογή των απαραίτητων πληροφοριών με στόχο την σύνταξη αναφορών. Οι αναφορές μπορεί να είναι για εσωτερική πληροφόρηση, αλλά και για εξωτερική. Όσο αφορά τις αναφορές εσωτερικής πληροφόρησης, δεν υπάρχει κανένας περιορισμός, συντάσσονται και περιέχουν τις πληροφορίες που ζητά η διοίκηση. Οι αναφορές εξωτερική πληροφόρησης που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να έχουν συγκεκριμένη δομή και πληροφορίες, ώστε να παρέχουν αξιόπιστες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Κάθε οικονομική οντότητα λειτουργεί με τον τρόπο, που εξυπηρετούνται οι ανάγκες της και φροντίζει να ακολουθεί τους απαραίτητους κανονισμούς. Η πληροφόρηση που επιλέγει να δώσει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, είναι πολύ σημαντική και πρέπει να είναι αληθής. Διαφορετικά, παραπλανεί όχι μόνο τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και την οικονομική αγορά.

5.2 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Θα ήταν πολύ ενδιαφέρον για επόμενη έρευνα, να αναλυθούν οι μεταβολές, στους λειτουργικούς τομείς μιας επιχείρησης ή ενός ομίλου σε βάθος χρόνου. Κάτι τέτοιο, θα έδειχνε την οικονομική πορεία που ακολουθεί η επιχείρηση/όμιλος. Πιο συγκεκριμένα, θα φαινόταν η αύξηση ή μείωση ή σταθερότητα στις επιχειρηματικές δραστηριότητές της. Επίσης, θα γινόταν εμφανής τυχόν επέκταση της επιχείρησης/ομίλου σε άλλες γεωγραφικές περιοχές. Επιπλέον, θα είχε ενδιαφέρον η παρακολούθηση των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και το κατά πόσο ακολουθούνται οι παραπάνω αλλαγές στην οικονομική πορεία της επιχείρησης/όμιλο.

Βιβλιογραφία

Ελληνική βιβλιογραφία

Grand Thornton (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης , Αναλυτική παρουσίαση, Τόμος Α, Β' Έκδοση Συμπληρωμένη, , σελ 175-201.

Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π. και Σταματόπουλος Γ(2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση- Ερμηνεία,

Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς , Ειδικά Θέματα, σελ 158-169.

Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές, σελ 103-107.

Παπαδέας Π. (2016), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), Λογιστικά Αρχεία- Βιβλία και Στοιχεία, με ΦΠΑ και ΕΛΠ,

Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, σελ 746-750.

Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, IFAC 2009 και ελληνική μετάφραση 2010.

Μητάκος Θ. (2015) , Πληροφορικά Συστήματα Διοίκησης, Κεφάλαιο 3^ο Διαδικασίες, Εκδόσεις Κάλλιπος, ,σελ 64-67

Κωστούδα Α. (2013), Λογιστικά Σκάνδαλα, Ηθικά Διλήμματα και Εκπαιδευτικές Πεποιθήσεις,

Αντωνόπουλος Ε. (2014, Λογιστικές Απάτες και Τρόποι Αντιμετώπισης,

Ξένη βιβλιογραφία

International Accounting Standard 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, EC staff consolidated version as of 16 September 2009.

International Financial Reporting Standard 8 Operating Segments, Copyright IASCF, International Financial Reporting Standard 21 June 2012,.

Bialas M. (2014), The impact of the Accounting Policies on the share prices of companies and banks , p 258-263.

Alayemi A. (2015)Choice of Accounting Policy: Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements , American Journal of Economics, Finance and Management, Sunday ,p 190-194.

Staneva V.(2017), The economic benefit of the application of changes in the used accounting estimates, Thirteenth International Scientific Conference The Teacher of the Future , p 455-460.

Staneva V.(2017), Fair value in accounting estimates, Twelfth International Scientific Conference Knowledge Without Borders, p 91-95.

Chasan E (2011), Operating Segments Remain Accounting Gray Area, The Wall Street Journal Blog.

Hollie D.and Shaokun Y (2015), A Perspective On Segment Reporting Choices And Segment Reconciliations, p 88-95.

Ηλεκτρονικές πηγές

<http://www.ifrs.org/>

<http://www.accaglobal.com/ie/en.html>

<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs8>

<http://www.logistis.gr/default.asp?pid=64>

<https://www.taxheaven.gr/>

<http://financial.mytilineos.gr/>

<https://blogs.wsj.com/cfo/2011/08/15/operating-segments-remain-accounting-gray-area/>