

Carlo Gallimberti, Antonio Marra, Annalisa Prencipe



# Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ




**Επιστημονική επιμέλεια**

Νικόλαος Συκιανάκης

*Καθηγητής Τμήματος  
Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής  
Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής*

ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ  
ΟΙΚΟΣ  
**Rosili**



Κεφάλαιο **1**

**Εισαγωγή**

## 1.1 Αντικείμενο και ανασκόπηση του βιβλίου

Το βιβλίο αυτό προσφέρει μια βαθμιαία προσέγγιση για την κατανόηση και προετοιμασία Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ – ΔΠΧΑ).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τόσο οι ατομικές όσο και οι ενοποιημένες, πρέπει να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο και συνήθως ανά χώρα ειδικευμένο σύνολο κανόνων, τις επονομαζόμενες Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές («ΓΑΛΑ»). Επιλέξαμε τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς («ΔΠΧΑ» ή «ΔΛΠ/ΔΠΧΑ») ως σύνολο λογιστικών αρχών και κανόνων βάσει δύο βασικών παραγόντων. Πρώτον, τα ΔΠΧΑ κερδίζουν σημαντικό έδαφος στο διεθνές λογιστικό πλαίσιο εργασίας, ειδικά όσον αφορά τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και είναι επί του παρόντος τα πιο δημοφιλή πρότυπα στον κόσμο. Δεύτερον, τα ΔΠΧΑ είναι σχετικά παρόμοια με ένα άλλο πολύ σημαντικό σύνολο λογιστικών προτύπων, τα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ (US GAAP).

Είναι σημαντικό να αναφέρουμε εδώ ότι οι αναγνώστες αυτού του βιβλίου είναι προτιμότερο να είναι κάπως εξοικειωμένοι με τις αρχές της λογιστικής προκειμένου να αποκομίσουν το μεγαλύτερο δυνατό όφελος, καθώς η διαδικασία ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτή καθαυτή δεν αποτελεί θέμα βασικού προτύπου. Παρ' όλα αυτά, δεν απαιτείται ειδική γνώση από τη στιγμή που το θέμα είναι καλά οριοθετημένο και πρόκειται να αναφερθούμε στα κύρια συναφή λογιστικά θέματα, καθώς μελετούμε ποικίλα ζητήματα.

Το Κεφάλαιο 2 του βιβλίου παρέχει μια γενική εισαγωγή στα ΔΠΧΑ και το περιβάλλον τους, ενώ το Παράρτημα Α περιέχει μια σύντομη σύνοψη των βασικών λογιστικών προτύπων. Ωστόσο, οι αναγνώστες που δεν νιώθουν αρκετά άνετα ή δεν έχουν έρθει ποτέ πριν σε επαφή με τα ΔΠΧΑ μπορούν να ανατρέξουν στα ακόλουθα εγχειρίδια για περαιτέρω αναφορά:

- i. Alexander David, Anne Britton, Ann Jorissen, and David Alexander. 2011. *International financial reporting and Analysis*. Andover: Cengage Learning.
- ii. PricewaterhouseCoopers. *PwC Manual of Accounting IFRS 2013*. Bloomsbury Professional, 2012.
- iii. Bruce Mackenzie, Danie Coetsee, Tapiwa Njikizana and Raymond Chamboko. *Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Wiley, 2013.
- iv. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, and Donald E. Kieso. *Financial Accounting, IFRS Edition*. Wiley, 2 edition, 2012.

Αυτό το βιβλίο έχει την εξής δομή: Το Κεφάλαιο 2 κάνει μια εισαγωγή στα ΔΠΧΑ, τα κύρια χαρακτηριστικά τους, τους λόγους και τα προσδοκώμενα πλεονεκτήματα που οδήγησαν στην υιοθέτησή τους, όπως και στο εννοιολογικό πλαίσιο εργασίας τους. Στόχος μας είναι να περιγράψουμε, με συνοπτικό τρόπο, τις κύριες πτυχές, χάρη στις οποίες τα ΔΠΧΑ είναι τα πιο ευρέως χρησιμοποιούμενα λογιστικά πρότυπα παγκοσμίως, και τα μελλοντικά βήματα προς μια παγκόσμια σύγκλιση. Από τη

στιγμή που οι αναγνώστες έχουν κατανοήσει επαρκώς το συνολικό εννοιολογικό πλαίσιο της λογιστικής, προχωρούμε στο πραγματικό σημείο εστίασης του κειμένου: πώς προετοιμάζουμε και ερμηνεύουμε τις Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις. Στο Κεφάλαιο 3 βοηθούμε τους αναγνώστες να κατανοήσουν γιατί δεν επαρκεί πάντα να έχουμε «ατομικές» (με την έννοια των «μη ενοποιημένων») χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τη μέτρηση και αναφορά της απόδοσης μιας οικονομικής οντότητας<sup>1</sup>. Έπειτα, στο Κεφάλαιο 4 ορίζουμε την έννοια του «Ομίλου Επιχειρήσεων» (αυτό δηλαδή που απλά ονομάζουμε «πεδίο Ενοποίησης»).

Ξεκινώντας από την έννοια του «ελέγχου» που παρέχουν τα ΔΠΧΑ, θέτουμε όρια μεταξύ των νομικών οντοτήτων, που στην πραγματικότητα σχηματίζουν τον όμιλο, και άλλων οντοτήτων που αντιπροσωπεύουν καθαρές επενδύσεις (συμμετοχές) σε άλλες εταιρείες. Τέλος, αφού αποσαφηνίσουμε το πότε πρέπει να προετοιμάζουμε τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, μαθαίνουμε πώς να τις προετοιμάζουμε μέσω της λογιστικής της ενοποίησης, αρχικά σε ένα πιο διαισθητικό επίπεδο (Κεφάλαιο 5) και έπειτα μελετώντας σε περισσότερο βάθος τις τεχνικές ενοποίησης για τις θυγατρικές (Κεφάλαιο 6) και για τα υποκαταστήματα και τις κοινοπραξίες (Κεφάλαιο 7).

Για να γίνει πιο εύκολη η παρουσίαση και για να μη νιώσουν οι αναγνώστες ότι «χάνουν την επαφή τους με την πραγματικότητα», σε όλη την έκταση του βιβλίου χρησιμοποιούμε πρακτικές περιπτώσεις –κάποιες από τις οποίες αποτελούν πραγματικά αποσπάσματα– και κάνουμε συνεχή αναφορά στις συγκεκριμένες απαιτήσεις που περιλαμβάνονται στα ΔΠΧΑ. Επίσης, χρησιμοποιούμε διάφορα παραδείγματα και ένα τελευταίο κεφάλαιο που είναι αφιερωμένο σε ασκήσεις και το οποίο εξετάζει όλα τα ζητήματα που διαχειρίζεται το βιβλίο στην πράξη (Κεφάλαιο 8).

### **1.2 Πώς χρησιμοποιούμε αυτό το βιβλίο**

Για να κάνουμε το βιβλίο τόσο κατανοητό και εύχρηστο όσο μας επιτρέπει το θέμα μας, έχουμε δώσει ιδιαίτερη προσοχή στη δομή και τη διάταξη του.

Το βιβλίο είναι οργανωμένο σε κεφάλαια που μπορούν να συνδυαστούν σχηματίζοντας διαφορετικές αυτόνομες ενότητες, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν με ευέλικτο τρόπο, σύμφωνα με το επίπεδο μάθησης που επιδιώκετε να επιτύχετε. Αν το παρόν χρησιμοποιηθεί ως διδακτικό βιβλίο σε βασικά μαθήματα λογιστικής με σκοπό να παρέχει μια γρήγορη σύνοψη της λογιστικής της ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, προτείνουμε να δοθεί έμφαση στα Κεφάλαια 3 έως 6, όπου οι φοιτητές θα μάθουν την έννοια του «ομίλου» σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, τη διαφορά μεταξύ ατομικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τον τρόπο ενοποίησης των θυγατρικών με τη μητρική εταιρεία σε απλές συνθήκες. Αν το κοινό-στόχος είναι ελαφρώς πιο προχωρημένο, ο εισηγητής μπορεί να συμπεριλάβει το Κεφάλαιο 7 (Λογιστική της ενοποίησης για υποκαταστήματα και κοινοπραξίες), όπου ασχολούμαστε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (equity

---

<sup>1</sup> Στον αντίποδα των «ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων» βρίσκονται οι «ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις».

method). Οι πιο προχωρημένοι φοιτητές θα επωφεληθούν επίσης από την ανάγνωση των πλαισίων σε μπλε χρώμα, που συναντώνται σε όλη την έκταση του κειμένου.

Προσπαθήσαμε να χρησιμοποιήσουμε μια διάταξη που βοηθάει τους αναγνώστες να μην αποπροσανατολίζονται μέσα στο κείμενο και να εστιάζουν την προσοχή τους σε κάθε πτυχή που εξετάζεται. Πιο συγκεκριμένα, κάνουμε εκτεταμένη χρήση εικονιδίων, όπου κάθε εικονίδιο έχει μια συγκεκριμένη σημασία.

Ακολουθεί η σημασία κάθε εικονιδίου:



Γνώσεις και περισσότερο εξειδικευμένα ζητήματα που αποφασίσαμε να μην εξετάσουμε στο κυρίως κείμενο, για να διατηρήσουμε μια συνοπτική, ενδελεχή ωστόσο, προσέγγιση για την ενοποίηση. Συστήνουμε ανεπιφύλακτα στους πιο προχωρημένους αναγνώστες να μη προσπεράσουν αυτά τα πλαίσια, καθώς περιέχουν σημαντικές πτυχές που μπορεί να θέλουν να αξιοποιήσουν ως γνώση.



Παραδείγματα που λαμβάνονται από τον πραγματικό κόσμο, προηγούμενες διδακτικές εμπειρίες, μελέτες περιπτώσεων και επίσημα πρότυπα λογιστικής. Προσπαθήσαμε να αντιστοιχίσουμε κάθε πτυχή της διαδικασίας ενοποίησης με ένα ή περισσότερα από αυτά τα παραδείγματα, προκειμένου να παράσχουμε μια πιο πρακτική προσέγγιση στα υπό εξέταση ζητήματα.



Οι βασικοί ορισμοί που χρησιμοποιούνται στο κείμενο.

Επίσης, στις εικονογραφημένες ημερολογιακές εγγραφές, εφαρμόζουμε ένα σχήμα αναφοράς που μπορεί να βοηθήσει τους αναγνώστες να κατανοήσουν ποιο στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει εμπλακεί στη συναλλογή στην οποία αναφέρεται η ημερολογιακή εγγραφή. Το σχήμα αναφοράς λειτουργεί ως εξής: το σύμβολο + (-) σημαίνει αύξηση (μείωση) στο λογιστικό στοιχείο που ακολουθεί και τα στοιχεία είναι αυτά που λαμβάνονται συνήθως από τον Ισολογισμό ή την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως (ΚΑΧ), όπως, π.χ., “Ε” για (Ενεργητικό), “Υ” για (Υποχρεώσεις), “ΙΚ” για (Ίδια κεφάλαια) κ.λπ. Σημειώστε ότι η αύξηση (μείωση) σε πολλή στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων αναφέρεται συνοπτικά ως αύξηση (μείωση) στα Ίδια Κεφάλαια (“ΙΚ”). Επιπλέον, αν πριν από το γράμμα του λογιστικού στοιχείου υπάρχει το Χ, αυτό υποδεικνύει ότι σε αυτή τη συναλλογή το στοιχείο αποτελεί αντιλογιστική εγγραφή. Για περαιτέρω αναφορά στη χρήση του συγκεκριμένου σχήματος αναφοράς, ανατρέξτε στο εξής εγχειρίδιο: Libby, Robert, Patricia A. Libby και Daniel G. Short (2009). *Financial Accounting*. Boston: McGraw-Hill Irwin.