

Κεφάλαιο 1

Η Έννοια και τα Όρια της Λογιστικής

1.1 Επισκόπηση Κεφαλαίου

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να ορίσει τη λογιστική και τις σχέσεις της με άλλους επιστημονικούς κλάδους και να παρουσιάσει τους σκοπούς και τους διάφορους κλάδους της λογιστικής και πως αυτοί ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για πληροφόρηση, τις σχετικές ειδικότητες των επαγγελματιών λογιστών.

Ειδικότερα, η μελέτη του κεφαλαίου αυτού έχει σαν σκοπό να σας εξοικειώσει με τα εξής θέματα:

- Τι εννοούμε με τον όρο Λογιστική και ποια η σημασία της για τις οικονομικές συναλλαγές.
- Ποιοι είναι οι χρήστες των λογιστικών πληροφοριών, σε ποιες κατηγορίες διακρίνονται και τι ανάγκες έχουν οι διάφορες κατηγορίες χρηστών για πληροφορίες.
- Ποιοι είναι οι κλάδοι της κλάδοι της Λογιστικής επιστήμης.
- Ποια είναι η σχέση της Λογιστικής με άλλους επιστημονικούς κλάδους

1.2 Ορισμός της Λογιστικής

Όλοι όσοι εκτελούν κάποια οικονομική δραστηριότητα στις σημερινές κοινωνίες, ανεξάρτητα από το ποιος είναι ο ιδιοκτήτης (ένας ιδιώτης, σημαντικός αριθμός μετόχων, ή κάποιος δημόσιος φορέας) του οργανισμού στον οποίο απασχολούνται, την νομική του μορφή (νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου όπως οι εταιρείες, νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου όπως είναι τα ΑΕΙ ή και το ίδιο το κράτος), το αν είναι κερδοσκοπικός ή όχι και τη θέση τους στη διοικητική ιεραρχία της επιχείρησης, όταν πρόκειται να λάβουν κάποιες αποφάσεις οικονομικού χαρακτήρα έχουν ανάγκη από αξιόπιστες πληροφορίες. Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή τέτοιου είδους πληροφοριών σε όσους τις χρειάζονται για τη λήψη αποφάσεων.

Η παροχή χρήσιμων πληροφοριών προϋποθέτει ότι έχει προηγηθεί:

1. Προσδιορισμός των πληροφοριακών αναγκών αυτών που λαμβάνουν αποφάσεις.
2. Προσδιορισμός των ποιοτικών και ποσοτικών χαρακτηριστικών που θα πρέπει να διαθέτουν τα στοιχεία (δεδομένα) που θα τους δοθούν ώστε να θεωρούνται αξιόπιστα και χρήσιμα δηλαδή να ικανοποιούν τα χαρακτηριστικά της πληροφορίας.
3. Ανάλυση των δεδομένων που είναι διαθέσιμα στο περιβάλλον της επιχείρησης ώστε να επιλέγουν αυτά που ικανοποιούν τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί.

4. Ποσοτικοποίηση των δεδομένων ώστε να είναι δεκτικά περαιτέρω επεξεργασίας που αφορά την αποτίμηση (απόδοση οικονομικής αξίας) των.
5. Καταγραφή / καταχώριση των δεδομένων ώστε να είναι διαθέσιμα για παραπέρα επεξεργασία. Σημειώνεται ότι τα δεδομένα από μόνα τους δεν έχουν κάποια χρησιμότητα στη λήψη αποφάσεων.
6. Επιλογή των δεδομένων που είναι χρήσιμα στην υπό εξέταση κατάσταση ώστε να είναι πληροφορίες που αυτές μόνο έχουν τη χρησιμότητα για το μελλοντικό χρήστη.
7. Κοινοποίηση της πληροφορίας στον χρήστη.

Με βάση τα παραπάνω, η Λογιστική μπορεί να οριστεί ως η τεχνική που ασχολείται με την καταχώριση, την ταξινόμηση και την περιληπτική απεικόνιση με χρηματικούς όρους των χρηματοοικονομικών κυρίως συναλλαγών και την επεξήγηση των αποτελεσμάτων τους (AICPA, 1953). Ένας πιο σύγχρονος ορισμός είναι ότι Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την ενημέρωση όλων των ενδιαφερομένων για τις οικονομικές μονάδες, την υποβοήθηση της διοίκησης και της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και τη διευκόλυνση οικονομικής και κοινωνικής σημασίας δραστηριοτήτων.

1.3 Λογιστική κι Άλλες Επιστήμες

Από τους παλαιότερους προβληματισμούς γύρω από τη λογιστική και τη διδασκαλία της σε πανεπιστημιακό επίπεδο είναι κατά πόσο αυτή είναι επιστήμη. Δεν είναι τυχαίο ότι στις αρχές του 20^{ου} αιώνα ο τότε πρόεδρος της American Accounting Association, Hatfield, υποστήριξε:

“I am sure that all of us who teach accounting in the university suffer from the implied contempt of our colleagues, who look upon accounting as an intruder, a Saul among the prophets, a pariah whose very presence detracts somewhat from the sanctity of the academic halls.”

Σήμερα, η λογιστική έχει γίνει ευρέως αποδεκτό ότι είναι μια κοινωνική επιστήμη. Μάλιστα, η Λογιστική και η Στατιστική είναι οι δύο επιστήμες που στηρίζουν το συνολικό οικοδόμημα των κοινωνικών επιστημών διότι όλα τα δεδομένα που χρησιμοποιούν οι άλλες κοινωνικές (κι όχι μόνο) επιστήμες «παράγονται» σύμφωνα με μεθοδολογίες που αυτές οι δύο επιστήμες έχουν αναπτύξει. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι έννοιες του εσόδου και του κόστους στις οποίες αναφέρονται όλα τα βιβλία Οικονομικών Επιστημών. Τα μεγέθη αυτά δεν είναι αυτοτελώς μετρήσιμα στην Οικονομική Ανάλυση ούτε και στην άσκηση οικονομικής πολιτικής. Για το υπολογισμό τους απαιτείται η συνδρομή της Λογιστικής που με τις τεχνολογίες που έχει αναπτύξει αρχικά αναγνωρίζει και στη συνέχεια μετρά και αποτιμά τα στοιχεία αυτά.

Η σύγχρονη Λογιστική έρευνα, επιστημολογικά κινείται μεταξύ δύο πόλων:

1. Του Θετικισμού που θεωρεί ότι η γνώση επιτυγχάνεται με την διατύπωση θεωριών που ελέγχονται εμπειρικά. Ο θετικισμός είναι η επιστημολογική προσέγγιση που χαρακτηρίζει τις θετικές επιστήμες.
2. Της Κριτικής Θεωρίας που θεωρεί ότι η γνώση υπάρχει μόνο με αναφορά σε συγκεκριμένο κοινωνικό περιβάλλον και χρονική στιγμή. Σκοπός των κοινωνικών επιστημών (της Λογιστικής περιλαμβανομένης) πρέπει να είναι η αλλαγή της κοινωνίας.

Τα θέματα αυτά αναπτύσσονται σε μεγάλη έκταση σε εγχειρίδια επιστημονικής μεθοδολογίας αλλά πρέπει να τονισθεί ότι ελάχιστοι ερευνητές στο χώρο της Λογιστικής αποδέχονται τις ως άνω διατυπώσεις στην ακραία τους μορφή.

Πέρα από τα ευρήματα της επιστημονικής έρευνας, η λογιστική πρακτική επηρεάζεται:

- Το εννοιολογικό πλαίσιο ¹ της λογιστικής τυποποίησης
- Το νομικό σύστημα κι ιδίως τη νομοθεσία περι εταιρειών
- Το φορολογικό σύστημα. Σημειώνεται ότι για μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων, ο κύριος λόγος τήρησης λογιστικών βιβλίων είναι η συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και κυρίως τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

1.4 Κλάδοι της Λογιστικής

Στην πράξη, υπάρχουν πολλές ομάδες χρηστών των λογιστικών πληροφοριών για μια επιχείρηση όπως οι σημερινοί ιδιοκτήτες, οι υποψήφιοι επενδυτές, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι σε αυτήν, οι φορολογικές αρχές κ.ο.κ. Καθεμία από αυτές έχει τις δικές της πληροφοριακές ανάγκες. Για το λόγο αυτό έχουν αναπτυχθεί διάφοροι κλάδοι της λογιστικής που καλύπτουν διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης. Ενδεικτικά αναφέρουμε:

Η *Χρηματοοικονομική Λογιστική* που αφορά την παραγωγή πληροφοριών που απευθύνονται πρωτίστως σ' αυτούς που βρίσκονται εκτός της οικονομικής της μονάδας και δεν έχουν πρόσβαση στα λογιστικά της βιβλία (π.χ. πιστωτές, επενδυτές στο χρηματιστήριο, χρηματοοικονομικοί αναλυτές, κ.λπ.). Οι ως άνω πληροφορίες δημοσιοποιούνται με την κατάρτιση και δημοσίευση μιας σειράς τυποποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Επειδή τα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης δεν είναι προσβάσιμα στο ευρύ κοινό δημιουργείται ένα πρόβλημα αξιοπιστίας των λογιστικών της καταστάσεων που δυσκολεύει τις συναλλαγές. Για το λόγο αυτό, η *Ελεγκτική* είναι ο κλάδος της λογιστικής που ασχολείται, μεταξύ άλλων, με τη διατύπωση γνώμης για το αν οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν τη αληθή εικόνα μιας επιχείρησης.

Η *Διοικητική Λογιστική* έχει αποκλειστικά σαν σκοπό να βοηθήσει τη διοίκηση της επιχείρησης στην υλοποίηση του έργου της. Σχετική με τη Διοικητική λογιστική είναι η *Κοστολόγηση* που αφορά κυρίως τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής μιας βιομηχανικής επιχείρησης.

Άλλοι επιμέρους κλάδοι της λογιστικής είναι η *Φορολογική Λογιστική*, η *Διεθνής Λογιστική*, η *Δημόσια Λογιστική*, κ.λπ.

1.5 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων

Η γνωστοποίηση λογιστικών πληροφοριών σε τρίτους (εκτός της επιχείρησης) γίνεται μέσω μιας σειράς τυποποιημένων εκθέσεων που ονομάζονται λογιστικές ή οικονομικές² καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή σε χρηματικούς όρους.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ πεδίο χρηστών για να πάρουν οικονομικές αποφάσεις, δηλαδή είναι καταστάσεις γενικού σκοπού. Επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την *οικονομική θέση*, την *απόδοση* και τις *ταμειακές ροές* της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών προκειμένου αυτοί να παίρνουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν επίσης τα αποτελέσματα, την επιμέλεια και την υπευθυνότητα της διαχείρισης από τη Διοίκηση (management) της επιχείρησης, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν οι ιδιοκτήτες της. Οι χρήστες που επιθυμούν να εκτιμήσουν

¹Το θέμα αυτό εξετάζεται στο κεφάλαιο 3 του παρόντος εγχειριδίου

²Στο κείμενο αυτό χρησιμοποιούνται εναλλάξ ο όρος οικονομικές καταστάσεις αλλά και ο όρος λογιστικές καταστάσεις. Η διαφορά μεταξύ των δύο είναι ότι οι πρώτες έχουν ελεγχθεί από ορκωτό ελεγκτή.

την επιμέλεια ή την υπευθυνότητα της διοίκησης, το κάνουν για να μπορέσουν να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Οι αποφάσεις αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, το αν θα διατηρήσουν ή θα πωλήσουν την επένδυσή τους στην επιχείρηση ή αν θα επαναδιορίσουν ή θα αντικαταστήσουν τη διοίκηση της επιχείρησης.

Για να επιτύχουν τους ως άνω σκοπούς, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα στοιχεία ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα (λειτουργικά και μη) και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης. Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες που δημοσιεύονται στο Προσαρτημά των οικονομικών καταστάσεων, βοηθούν τους χρήστες να προβλέψουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και την αβεβαιότητα της δημιουργίας ταμειακών ροών.

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται για τους σκοπούς αυτούς ανταποκρίνονται στις κοινές ανάγκες των περισσοτέρων χρηστών. Όμως, οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν όλες τις πληροφορίες, που μπορεί οι χρήστες να χρειάζονται για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων, δεδομένου ότι αυτές απεικονίζουν κυρίως τις οικονομικές επιπτώσεις παρελθόντων γεγονότων και συνήθως δεν παρέχουν μη οικονομικές πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της μελλοντικής πορείας της επιχείρησης.

1.5.1 Χρηματοοικονομική Θέση, Αποδοτικότητα και Μεταβολές στη Χρηματοοικονομική Θέση

Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων απαιτούν εκτίμηση της ικανότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακές ροές, καθώς και του χρόνου και του βαθμού βεβαιότητας της δημιουργίας τους. Η ικανότητα αυτή τελικά προσδιορίζει, για παράδειγμα, τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να πληρώνει τους εργαζόμενους και τους προμηθευτές της, να ανταποκρίνεται στις πληρωμές των τόκων, να αποπληρώνει δάνεια και να διανέμει μερίσματα στους ιδιοκτήτες της. Οι χρήστες είναι σε καλύτερη θέση να εκτιμήσουν αυτή την ικανότητα δημιουργίας ταμειακών ροών, αν λαμβάνουν πληροφόρηση που εστιάζεται στη χρηματοοικονομική θέση, στην αποδοτικότητα και στις μεταβολές της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης.

Η χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης επηρεάζεται από τους οικονομικούς πόρους που ελέγχει, την οικονομική δομή της, τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά της, καθώς και από την ικανότητά της να προσαρμόζεται στις μεταβολές του περιβάλλοντος μέσα στο οποίο λειτουργεί. Οι πληροφορίες, σχετικά με τους οικονομικούς πόρους που ελέγχονται από την επιχείρηση και η ικανότητά της στο παρελθόν να μετατρέπει αυτούς τους πόρους, είναι χρήσιμες για να προβλέψει κανείς την ικανότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στο μέλλον. Οι πληροφορίες σχετικά με την οικονομική δομή είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη μελλοντικών δανειακών αναγκών και για το πώς μελλοντικά κέρδη και ταμειακές ροές θα διανεμηθούν μεταξύ εκείνων που συμμετέχουν στην επιχείρηση. Είναι επίσης χρήσιμες στο να προβλεφθεί πόσο επιτυχημένη πιθανώς να είναι η επιχείρηση σε άντληση περαιτέρω χρηματοδότησης. Οι πληροφορίες, σχετικά με τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα είναι χρήσιμες στην πρόβλεψη της ικανότητας της επιχείρησης να ανταποκριθεί στις οικονομικές δεσμεύσεις της, όταν αυτές καταστούν απαιτητές. Η ρευστότητα αναφέρεται στην ύπαρξη ταμειακών διαθεσίμων στο εγγύς μέλλον, αφού ληφθούν υπόψη οι οικονομικές δεσμεύσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής. Η φερεγγυότητα αναφέρεται στην ύπαρξη ταμειακών διαθεσίμων μακροπρόθεσμα για να αντιμετωπίζονται οι οικονομικές δεσμεύσεις, καθώς καθίστανται ληξιπρόθεσμες.

Οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, ειδικότερα για την κερδοφορία της, απαιτούνται για να εκτιμηθούν πιθανές μεταβολές στους οικονομικούς πόρους, που πιθανώς θα ελέγχει στο μέλλον. Οι πληροφορίες για τη μεταβλητότητα της αποδοτικότητας είναι σημαντικές από την άποψη αυτή. Οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα είναι χρήσιμες για να προβλεφθεί η δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί

ταμειακές ροές από την υπάρχουσα βάση πόρων. Είναι επίσης χρήσιμες για να παρθούν αποφάσεις για την αποτελεσματικότητα με την οποία η επιχείρηση θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει πρόσθετους πόρους.

Οι πληροφορίες που αφορούν μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης είναι χρήσιμες για να εκτιμηθούν οι επενδυτικές, χρηματοδοτικές και λειτουργικές δραστηριότητές της κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Αυτές οι πληροφορίες είναι χρήσιμες για να παράσχουν στο χρήστη μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακές ροές και των αναγκών της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές. Κατά τη σύνταξη κατάστασης μεταβολών της οικονομικής θέσης, ως χρηματοοικονομικοί πόροι μπορεί να ορίζονται, για παράδειγμα, όλοι οι οικονομικοί πόροι, το κεφάλαιο κίνησης, τα ρευστά στοιχεία ενεργητικού ή τα ταμειακά διαθέσιμα.

Πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση παρέχονται βασικά στον ισολογισμό. Πληροφορίες για την αποδοτικότητα παρέχονται βασικά με την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Πληροφορίες για τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση παρέχονται μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών και της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τα στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις αλληλοσυνδέονται, γιατί αντανακλούν διαφορετικές όψεις των ιδίων συναλλαγών ή άλλων γεγονότων. Μολονότι κάθε μία κατάσταση παρέχει πληροφορίες που διαφέρουν από τις πληροφορίες των άλλων καταστάσεων, καμία ενδεχομένως δεν μπορεί να εξυπηρετεί μόνον ένα απλό σκοπό ή να παρέχει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για τις ειδικές ανάγκες των χρηστών. Για παράδειγμα, μια κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρέχει ελλιπή εικόνα της αποδοτικότητας, αν δε χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τον ισολογισμό και την κατάσταση μεταβολών στην καθαρή θέση.

1.6 Οικονομικές Καταστάσεις

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (εφεξής ΔΛΠ) 1, ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες καταστάσεις:

Ισολογισμό που εμφανίζει τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και ειδικότερα τα μέσα που έχει στην κατοχή της για την προώθηση της δραστηριότητάς της (το ενεργητικό της) και της πηγές χρηματοδότησης για την απόκτηση αυτών των μέσων (το παθητικό της).

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης στην οποία εμφανίζεται το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) από τη δραστηριότητα της επιχείρησης σ' ένα δεδομένο χρονικό διάστημα. Το αποτέλεσμα μετράται ως η διαφορά εσόδων μείον έξοδα.

Κατάσταση Ταμειακών Ροών στην οποία εμφανίζονται οι εισπράξεις και πληρωμές της περιόδου που αφορά η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που εμφανίζει τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης μεταξύ δύο ισολογισμών.

Προσάρτημα στο οποίο παρουσιάζονται μια σειρά από συμπληρωματικές πληροφορίες που αφορούν κυρίως τις παραδοχές που έγιναν και τις μεθόδους που ακολουθήθηκαν για την κατάρτιση των άλλων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (εφεξής ΕΓΛΣ) προβλέπει αντί της κατάρτισης της «Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων» την κατάρτιση «Πίνακα Διάθεση Αποτελεσμάτων» στον οποίο εμφανίζεται ο τρόπος που η επιχείρηση διέθεσε τα αποτελέσματα της χρήσης. Ο Πίνακας Διάθεσης ζητείται και από τον ΚΝ 2190/1920 και δίνει υποσύνολο των πληροφοριών της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν επίσης τις σημειώσεις και συμπληρωματικούς πίνακες και άλλες πληροφορίες. Για παράδειγμα, μπορεί να περιλαμβάνουν πρόσθετες πληροφορίες που αφορούν τις ανάγκες των χρηστών σχετικά με στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Μπορεί να περιλαμβάνουν γνωστοποιήσεις σχετικά με τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες που επηρεάζουν την επιχείρηση, καθώς και τυχόν πόρους και υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στον ισολογισμό (όπως π.χ. αποθέματα μεταλλευμάτων). Οι πληροφορίες για τους γεωγραφικούς και επιχειρηματικούς τομείς και για το αποτέλεσμα της μεταβολής των τιμών στην επιχείρηση μπορεί επίσης να παρέχονται με τη μορφή συμπληρωματικών πληροφοριών.

Την ευθύνη της κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης έχει το Διοικητικό Συμβούλιο ή / και άλλο όργανο διοίκησης της επιχείρησης ανάλογα με τη νομική της μορφή και το γενικό νομικό καθεστώς. Σε καμία περίπτωση δεν έχουν ευθύνη για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων οι ορκωτοί ελεγκτές που τυχόν ελέγχουν τις καταστάσεις. Η ευθύνη αυτών περιορίζεται σε ότι αναφέρουν στο πιστοποιητικό τους και συνήθως αφορά μόνο την αξιολόγηση του αν οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν δίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

1.7 Ερωτήσεις

1. Τι εννοούμε με τον όρο «λογιστική» και ποια η σημασία της για τις οικονομικές συναλλαγές;
2. Συμφωνείτε με την άποψη ότι «οι αρχές της λογιστικής, που μαθαίνει κανείς στο Πανεπιστήμιο, έχουν εφαρμογή μόνο σε επιχειρήσεις»;
3. Αναζητήστε τις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις μιας εταιρείας που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Ποιες καταστάσεις δημοσιεύονται στις εφημερίδες; Τι πληροφορίες νομίζετε ότι εμφανίζουν αυτές;
4. Ποια σχέση έχει η λογιστική με άλλους επιστημονικούς κλάδους (π.χ. οικονομική, δίκαιο, πληροφορική, διοίκηση των επιχειρήσεων);
5. Ποιοι είναι οι κλάδοι της λογιστικής επιστήμης;
6. Τι είναι και τι πληροφορίες δίνει η χρηματοοικονομική λογιστική; Πώς διακρίνεται από την «κατασχογραφία»;
7. Τι είναι και τι πληροφορίες δίνει η διοικητική λογιστική; Ποια η σχέση της με την κοστολόγηση;
8. Τι είναι η φορολογική λογιστική; Πώς διακρίνεται από τη χρηματοοικονομική λογιστική;
9. Τι είναι η ελεγκτική; Γιατί οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες των ορκωτών ελεγκτών;
10. Ποιος είναι ο ρόλος των ελεγκτών οικονομικών καταστάσεων;
11. Τι είναι η ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων;
12. Γιατί ονομάζεται η λογιστική «γλώσσα των επιχειρήσεων»;
13. Ποια ποιοτικά χαρακτηριστικά πρέπει να έχουν οι λογιστικές πληροφορίες;
14. Υπάρχουν πληροφορίες που δεν μπορούν να μετρηθούν σε χρήμα αλλά είναι πιθανόν να ενδιαφέρουν τους επενδυτές σε μια επιχείρηση;

Κεφάλαιο 2

Κανονιστικό Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

2.1 Επισκόπηση Κεφαλαίου

Από την στιγμή που οι επιχειρήσεις άρχισαν να πληθαίνουν και να μεγαλώνουν σε μέγεθος, υπήρξε η ανάγκη χωρισμού ιδιοκτησίας και διοίκησης της εταιρείας και να δημιουργείται η ανάγκη ελέγχου της διοίκησής τους. Οι λογιστικές καταστάσεις αποτελούν την κύρια πηγή για την πληροφόρηση των ενδιαφερομένων για τη δράση μιας επιχείρησης άρα και για τον έλεγχο της διοίκησης. Έτσι, οι λογιστικές καταστάσεις επηρεάζουν τη συμπεριφορά μεγάλου αριθμού οικονομικών μονάδων στην επικράτεια ενός κράτους και αποτελούν τη βάση για μια σειρά συμβάσεων¹. Για το λόγο αυτό, η χρηματοοικονομική λογιστική υπόκειται σ' ένα εκτεταμένο κανονιστικό πλαίσιο. Αυτό γίνεται επειδή οι εκτός επιχείρησης ευρισκόμενοι πρέπει να εξασφαλιστούν για την ποιότητα των πληροφοριών που τους παρέχονται. Σε ορισμένες χώρες, το κανονιστικό πλαίσιο της λογιστικής διαμορφώνεται από τις επαγγελματικές ενώσεις των λογιστών, σ' άλλες χώρες το κανονιστικό πλαίσιο καθορίζεται από τη νομοθεσία ενώ στις περισσότερες χώρες υπάρχει ένας συνδυασμός των δύο.

Στην Ελλάδα υπάρχει εκτεταμένη κρατική παρέμβαση στο κανονιστικό πλαίσιο της λογιστικής διότι παραδοσιακά ο κύριος σκοπός των λογιστικών καταστάσεων ήταν η εκτίμηση της φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων αλλά και γιατί το κράτος συνήθιζε να διαμορφώνει σε μεγάλο βαθμό τις συνθήκες λειτουργίας των αγορών. Σήμερα, η λογιστική νομοθεσία στην Ελλάδα πηγάζει:

1. Από τις αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής όπως την Τέταρτη, Έβδομη και Όγδοη Οδηγία Εταιρικού δικαίου, που ήταν μια πρώτη προσπάθεια τυποποίησης των λογιστικών συστημάτων στις χώρες της Ε.Ε., και την πρόσφατη οδηγία για υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες εταιρείες στα χρηματιστήρια των χωρών μελών από το 2005.
2. Από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα αντίστοιχα Κλαδικά.
3. Από τον Κωδικοποιημένο Ν. 2190/1920 (περί ανωνύμων εταιρειών).

¹Σήμερα μάλιστα γίνεται γενικά δεκτό ότι τα πληροφοριακά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχειρήσεως, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου αλλά και διαφορετικών κλάδων. Η συγκρισιμότητα, ως σημαντικό ποιοτικό χαρακτηριστικό των λογιστικών καταστάσεων, επιτυγχάνεται μόνον αν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους. Άρα στην ουσία δημιουργείται η ανάγκη για τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και να παρακολουθεί τη ζωή και τη δράση της επιχείρησης.

4. Από τις γνωμοδοτήσεις του Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ).
5. Από τον φορολογικό νόμο και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αξίζει να αναφέρουμε ότι σε περίπτωση σύγκρουσης μεταξύ εταιρικού δικαίου και Κώδικα, οι περισσότερες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις διατάξεις του Κώδικα.

2.2 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ο κατάλογος των λογαριασμών που έχει αναπτύξει μια επιχείρηση αποτελεί το λογιστικό σχέδιό της και είναι το κύριο πληροφοριακό σύστημα διοίκησης που μία επιχείρηση αναπτύσσει για να παρακολουθεί τις δραστηριότητές της και να αντλεί χρήσιμες πληροφορίες για κρίσιμα μεγέθη όπως: στοιχεία ενεργητικού, ιδίων κεφαλαίων, υποχρεώσεων, έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημίες. Ένα λογιστικό σχέδιο για λόγους ευκολίας έχει ειδική κωδικαρίθμηση των λογαριασμών, πράγμα που είναι απαραίτητο για μηχανογραφημένα λογιστήρια. Ένα πλήρες λογιστικό σχέδιο περιγράφει επίσης με σαφήνεια τον τρόπο με τον οποίο έχει οργανωθεί και διεξάγεται η όλη λογιστική εργασία (π.χ. εννοιολογικό περιεχόμενο διαφόρων λογιστικών όρων, περιεχόμενο λογαριασμών, τρόπος λειτουργίας και συνδεσμολογίας τους, κανόνες αποτίμησης και προσδιορισμού κόστους παραγωγής, υποδείγματα οικονομικών καταστάσεων, κλπ.).

Στην Ελλάδα, αλλά και σε άλλες χώρες, έχει εκπονηθεί από τις αρχές της δεκαετίας του 1980 και εφαρμόζεται σήμερα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) που στόχο έχει την προώθηση της λογιστικής τυποποίησης και τα εξ αυτής, πραγματικά ή νομιζόμενα, πλεονεκτήματα (Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980). Υποστηρίζεται διεθνώς η άποψη από υπέρμαχους της λογιστικής τυποποίησης ότι το λογιστικό σχέδιο βελτιώνει τη παραγωγικότητα των λογιστικών εργασιών και διευκολύνει την ορθολογική διοίκηση των επιχειρήσεων καθώς συντελεί στην παραγωγή συγκρίσιμων λογιστικών πληροφοριών. Ταυτόχρονα, η καθιέρωση του θεσμού του λογιστικού σχεδίου εξυπηρετεί τον προγραμματισμό της εθνικής οικονομίας, την εκπόνηση εθνικών αναπτυξιακών προγραμμάτων, και διευκολύνει βεβαίως τις φορολογικές λειτουργίες του κράτους.

Ο θεσμός των λογιστικών σχεδίων πάντως, έχει ριζώσει κυρίως σε κράτη της κεντρικής Ευρώπης, όπως η Γαλλία και η Γερμανία. Τα κράτη αυτά είχαν σημαντική (τουλάχιστον μέχρι πρόσφατα) κρατική παρέμβαση στη σφαίρα της οικονομίας. Αντίθετα, σε χώρες που έχουν ακολουθήσει το μοντέλο της οικονομίας της αγοράς, με κύριους εκπροσώπους τη Μ. Βρετανία και τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, τα λογιστικά σχέδια δεν επικράτησαν αλλά αντίθετα προκρίθηκε η αυτορύθμιση της λογιστικής από επαγγελματικά συμβούλια λογιστών. Τα τελευταία χρόνια, με την προοδευτική επικράτηση της παγκοσμιοποίησης και του ΑγγλοΑμερικάνικου μοντέλου οργάνωσης της οικονομίας στη βάση των αρχών του ελεύθερου ανταγωνισμού και της ελάχιστης κρατικής παρέμβασης, παρατηρείται υποχώρηση της λογιστικής τυποποίησης σε εθνική βάση, και των με κρατική επιβολή λογιστικών σχεδίων.

Το ΕΓΛΣ εφαρμόζεται υποχρεωτικά από όλες τις λειτουργούσες στην Ελλάδα επιχειρήσεις που υπερβαίνουν κάποια κριτήρια μεγέθους αναφορικά με το σύνολο του ενεργητικού και των πωλήσεων καθώς και τον αριθμό των εργαζομένων. Έχουν επίσης εκδοθεί και εφαρμόζονται κλαδικά λογιστικά σχέδια για τράπεζες, ασφαλιστικές και ναυτιλιακές επιχειρήσεις. Με βάση το ΕΓΛΣ, έχουν επίσης εκδοθεί ή είναι υπό έκδοση, λογιστικά σχέδια για τον δημόσιο τομέα. Συγκεκριμένα, έχουν εκδοθεί λογιστικά σχέδια για δήμους και κοινότητες, φορείς κοινωνικής ασφάλισης, και για νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Με την εφαρμογή αυτών των λογιστικών σχεδίων εισάγεται στον Ελληνικό Δημόσιο Τομέα το λογιστικό σύστημα της διπλογραφίας, αντικαθιστώντας έτσι το λεγόμενο Δημόσιο Λογιστικό, δηλαδή το υπάρχον απλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Στη Ελλάδα δεν υπάρχει επιστημονική μελέτη των επιπτώσεων της εισαγωγής του θεσμού των λογιστικών σχεδίων. Ωστόσο, δεδομένης της σχετικής λογιστικής αναρχίας πριν την εφαρμογή τους, θα μπορούσε κάποιος βάσιμα να ισχυρισθεί πως η εφαρμογή των λογιστικών σχεδίων, παρά τις όποιες ενδεχομένως

ατέλειές τους, μαζί με την υιοθέτηση της 4ης και της 7ης Λογιστικής Οδηγίας της ΕΟΚ, οδήγησε σε σημαντική βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών στην Ελλάδα.

Με το ν.1041/1980 (άρθρα 47—49) ορίστηκε ο θεσμός του Ε.Γ.Λ.Σ. Με τις διατάξεις αυτές καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστεί το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. Επιπλέον, με τη διάταξη του άρθρου 49 του νόμου αυτού, εξουσιοδοτήθηκαν οι αρμόδιοι υπουργοί Συντονισμού (Εθνικής Οικονομίας), Οικονομικών και Εμπορίου να προτείνουν Προεδρικά Διατάγματα με τα οποία θα καθορίζεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.

Με βάση τις παραπάνω εξουσιοδοτήσεις του Ν. 1041/1980 εκδόθηκε το Π.Δ. 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Με το διάταγμα αυτό, μεταξύ άλλων, καθορίστηκε το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ., κι ορίστηκε ως ημερομηνία ενάρξεως προαιρετικής εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. η 1η Ιανουαρίου 1982. Το προαναφερόμενο Π.Δ. 1123/1980 τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε στη συνέχεια με τα Π.Δ. 502/1984 και 186/1986.

2.2.1 Συνοπτική Παρουσίαση του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της ΕΟΚ, η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Προς την Οδηγία αυτήν, καθώς και τις Οδηγίες 1η και 2η, προσαρμόστηκαν ο ν.2190/1920 περί ανώνυμων εταιριών και ο ν.3190/1955 περί εταιριών περιορισμένης ευθύνης ο μεν πρώτος με τα π.δ. 409/1986 και 498/1987, ο δε δεύτερος με το π.δ 419/1986. Οι νέες διατάξεις των νόμων αυτών που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις αντιγράφουν τις έννοιες και τους ορισμούς που δίνει το Ε.Γ.Λ.Σ. ενώ με το άρθρο 43 του ν.2190/1920 καθιερώνονται οι κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. Το Ε.Γ.Λ.Σ. χωρίζεται στη γενική εισαγωγή και στα ακόλουθα έξη μέρη:

Μέρος 1ον: Βασικές αρχές—Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών.

Μέρος 2ον: Γενική Λογιστική

Μέρος 3ον: Λογαριασμοί τάξεως

Μέρος 4ον: Οικονομικές καταστάσεις—αριθμοδείκτες

Μέρος 5ον: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

Μέρος 6ον: Παράρτημα της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως, το οποίο δεν περιλαμβάνει κανόνες δικαίου.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται από:

Γενικότητα εφαρμογής Όλες οι επιχειρήσεις είτε είναι ιδιωτικές είτε είναι δημόσιες μπορούν και το εφαρμόζουν. Ωστόσο, όπως είναι και φυσικό άλλωστε, οι διάφορες ιδιορρυθμίες και δυσκολίες που παρουσιάζουν ο ιδιωτικός και δημόσιος τομέας αντιμετωπίζονται από τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (ΚΛΣ) τα οποία καταρτίζονται από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής με τη συνεργασία των επαγγελματικών οργανώσεων και των διοικήσεων των ενδιαφερομένων κλάδων.

Ελαστικότητα και προσαρμοστικότητα Το Σχέδιο είναι αρκετά ελαστικό ώστε να παρέχει τη δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να αναπτύσσουν, μέσα στα βασικά του πλαίσια, το δικό τους σχέδιο λογαριασμών και να επιλέγουν ελεύθερα λογιστικά συστήματα και τρόπους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας. Αυτό το γνώρισμα δίνει τη δυνατότητα στην εύκολη προσαρμογή του Σχεδίου σε όλα τα είδη λογιστικών συστημάτων, μεθόδων και τεχνικών μέσων της λογιστικής εργασίας.

Επαρκή πληρότητα Οι πληροφορίες που παρέχει εξυπηρετούν τόσο τις οικονομικές μονάδες που το εφαρμόζουν όσο και τις κεντρικές κρατικές υπηρεσίες, οι οποίες με τη συγκέντρωση τυποποιημένων στοιχείων αποβλέπουν σε μία ομοιόμορφη σύνθεση.

Σαφήνεια Το εννοιολογικό περιεχόμενο των λογαριασμών είναι σαφές και πλήρες ώστε να μην επιτρέπεται παρερμηνείες για την κατάταξη των διάφορων στοιχείων.

Ταχύτητα συγκέντρωσης των πληροφοριακών στοιχείων Το Ε.Γ.Λ.Σ. μπορεί εύκολα να συγκεντρώνει κάθε φύσεως στοιχεία και πληροφορίες, συμβάλλει έτσι σε αποτελεσματικότερη διαχείριση, έλεγχο, σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ.

Τέλος, αξίζει να σημειώσουμε πως το Ε.Γ.Λ.Σ. στηρίζεται σε κάποιες βασικές αρχές οι οποίες διέπουν τη δομή και τη λειτουργία των λογαριασμών του :

- Αρχή αυτονομίας δηλαδή της αυτόνομης λειτουργίας των λογαριασμών της γενικής λογιστικής, της αναλυτικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως
- Αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων
- Αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές

2.3 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (εφεξής ΚΒΣ) και οι τροποποιήσεις του, οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι, κ.λ.π. είναι στην ουσία μια ολόκληρη νομοθεσία που αφορά όλες τις επιχειρήσεις, άλλα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα (π.χ., σωματεία) και σημαντικό αριθμό φυσικών προσώπων (ελεύθερους επαγγελματίες). Οι διατάξεις του ΚΒΣ αναφέρονται σε πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και θεσπίζουν κανόνες για την εμφάνιση των εισοδημάτων αυτών, ούτως ώστε να είναι δυνατός ο προσδιορισμός και ο έλεγχος του αποκτώμενου εισοδήματος κάθε επιτηδευματία. Η καθιέρωση της τήρησης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων γενικά, δεν αφορά μόνο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των επιτηδευματιών που τηρούν αυτά, αλλά έχει ευρύτερη σημασία, πολλές φορές αποφασιστική, αφού με το σύστημα του ΚΒΣ επιδιώκεται να γίνει δυνατή η παρακολούθηση της όλης οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή του τρόπου παρακολούθησης της παραγωγής των αγαθών, της διακίνησης, τιμολόγησης, απογραφής, αποτίμησης αυτών, κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, εμφάνιση των πράξεων στα βιβλία με καθορισμένο τρόπο και μέθοδο, με αντικειμενικό σκοπό την διαφάνεια, αλλά και την εμφάνιση του ορθού οικονομικού αποτελέσματος για την ίδια την επιχείρηση, για το Δημόσιο, για τους συναλλασσόμενους με αυτές πελάτες, προμηθευτές, χρεώστες, πιστωτές, κλπ.) καθώς και για τους μετόχους, μεριδιούχους ή ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Ο ΚΒΣ εφαρμόζεται στην ελληνική επικράτεια. Έτσι εφόσον ελληνική επιχείρηση έχει υποκατάστημα σε τρίτη χώρα, σ' αυτό δεν θα εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΒΣ, αλλά της τρίτης χώρας. Οι σχέσεις των καταστημάτων αυτών θα είναι σχέσεις ανεξάρτητων επιχειρήσεων εκτός της σύνταξης ενιαίου ισολογισμού με τη μεταφορά των δεδομένων του υποκαταστήματος σ' αυτά του κεντρικού.

Εντούτοις, παρά το γεγονός ότι ο Κώδικας αυτός διαφέρει από το Ε.Γ.Λ.Σ. όλες οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες τουλάχιστον μερικώς να εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. και για τον λόγο αυτό ο Κώδικας εναρμονίζεται με το Σχέδιο. Με τον τρόπο αυτό, και δεδομένου ότι η φορολογική νομοθεσία είναι καθολικής εφαρμογής, το Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόζεται από το σύνολο των επιχειρήσεων πάνω από κάποιο μέγεθος.

Ο ΚΒΣ προβλέπει τρεις βασικές κατηγορίες βιβλίων :

Κατηγορία Α' βιβλίο αγορών,

Κατηγορία Β' βιβλίο εσόδων—εξόδων

Κατηγορία Γ' συγκεντρωτικά—αναλυτικά ημερολόγια και γενικότερα τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές της διπλογραφικής λογιστικής

Η ένταξη στις ανωτέρω κατηγορίες εξαρτάται κατά κύριο λόγο από τον τζίρο της κάθε επιχείρησης ή του επιτηδευματία. Για παράδειγμα οι Α.Ε. και οι εταιρείες Ε.Π.Ε. εντάσσονται στην 3η Κατηγορία Βιβλίων.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ υποχρεούνται να εφαρμόζουν μερικώς το Ε.Γ.Λ.Σ. Σύμφωνα με το σχετικό άρθρο του ΚΒΣ, ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (π.δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Ειδικές διατάξεις που αναφέρονται στην εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με τις οποίες επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε κατηγορίες επιτηδευματιών, καθώς και οι διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση των κλαδικών λογιστικών σχεδίων, κασιχύνουν των διατάξεων της παραγράφου αυτής. Η παράβαση των ειδικών αυτών διατάξεων συνιστά και παράβαση των διατάξεων του παρόντος και επισύρει τις συνέπειες και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό».

2.4 Κωδικοποιημένος Νόμος 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών

Ο νόμος 2190/1920 υπήρξε μια εκσυγχρονιστική τομή στην ελληνική εμπορική νομοθεσία όταν υιοθετήθηκε. Στις διατάξεις του περιλαμβάνονται κανόνες περί σωστής λειτουργίας των ανωνύμων εταιρειών. Το 1955, ο η εταιρική νομοθεσία συμπληρώθηκε με το νόμο 3190/1955 περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης.

Όπως και κάθε νόμος έτσι και ο 2190 έχει τροποποιηθεί αρκετές φορές, και τελευταία μάλιστα μετά το νόμο ν.2339/25.9.1995. Στα άρθρα 1 και 2 του νόμου 2190 γίνεται αναφορά για τον ορισμό της ανωνύμου εταιρείας καθώς επίσης και για το καταστατικό της. Στο κεφάλαιο 5ον του νόμου 2190 γίνεται αναφορά στα βιβλία και στον ισολογισμό. Παραθέτουμε τα εξής άρθρα:

Άρθρον 41

1. Κατά την έναρξιν της λειτουργίας αυτής, η εταιρεία οφείλει να ενεργήσει την κατά το άρθρον 9 του Εμπορικού Νόμου απογραφή.
2. Την αυτήν υποχρέωσιν υπέχει και εις το τέλος πάσης εταιρικής χρήσης, ως καθορίζεται αύτη εν τω καταστατικό.
3. Πάντα τα υπό του Εμπορικού νόμου προβλεπόμενα βιβλία των ανωνύμων εταιρειών, ημεδαπών και αλλοδαπών, δέον να τηρώνται εις την ελληνική γλώσσα.

Άρθρο 42α Γενικές διατάξεις για τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις)

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- (α) τον ισολογισμό
 - (β) το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης»
 - (γ) τον «πίνακα διαθέσης αποτελεσμάτων» και
 - (δ) το προσάρτημα.
2. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας.....
 - 3.
 - 4.
 5. Για να ληφθεί από τη γενική συνέλευση έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο, πρέπει να έχουν υπογραφεί από τρία διαφορετικά πρόσωπα, ήτοι από: α) τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του, β) το διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος ή η ιδιότητα του συμπίπτει με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου που ορίζεται από αυτό και γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου.

Άρθρο 42β: Γενικές διατάξεις για τη δομή των ισολογισμού και τον λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης»

1. Η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης» και ιδιαίτερα η ακολουθούμενη στα πλαίσια αυτού του Νόμου μορφή εμφάνισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς.
2. Οι λογαριασμοί που προβλέπονται στα υποδείγματα στα οποία παραπέμπουν τα άρθρα 42γ και 42δ, καταχωρούνται στον ισολογισμό, στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης» και στον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», ξεχωριστά ο καθένας και με τη σειρά που καθορίζεται στα υποδείγματα αυτά. Λογαριασμός στον οποίο δεν υπάρχει ποσό, ούτε της κλειόμενης, ούτε της προηγούμενης χρήσης, παραλείπεται.

Επιτρέπεται η παραπέρα ανάλυση των λογαριασμών που παρατίθενται στα υποδείγματα των άρθρων 42γ και 42δ, με τον όρο ότι δε θα μεταβάλλεται η σειρά παν λογαριασμών αυτών. Επίσης, επιτρέπεται η προσθήκη και άλλων λογαριασμών, εφόσον το περιεχόμενο τους δεν περιλαμβάνεται σε κάποιον από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς των παραπάνω υποδείγματος. Όταν ένα στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού σχετίζεται με περισσότερους από έναν υποχρεωτικούς λογαριασμούς, το στοιχείο αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό στον οποίο προσιδιάζει περισσότερο, αλλά η σχέση του με τους άλλους λογαριασμούς αναφέρεται στο προσάρτημα, εφόσον αυτό χρειάζεται για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.
3. Η δομή και οι τίτλοι των λογαριασμών που έχουν αραβική αρίθμηση στα υποδείγματα ισολογισμού και οι λογαριασμοί «αποτελέσματα χρήσης», στα οποία παραπέμπουν τα άρθρα 42γ και 42δ, πρέπει να προσαρμόζονται ανάλογα, όταν η ειδική φύση της επιχείρησης το απαιτεί, ώστε οι χρησιμοποιούμενοι

τίπλοι λογαριασμών να υποδηλώνουν με σαφήνεια τα απεικονιζόμενα στοιχεία. Η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό, απαγορεύεται. Κάθε προσαρμογή που γίνεται σύμφωνα με τα παραπάνω, αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα.

4. Οι λογαριασμοί των υποδειγμάτων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, στα οποία παραπέμπουν τα άρθρα 42γ και 42δ, οι οποίοι έχουν αραβική αρίθμηση, μπορούν να συγχωνεύονται όταν:
 - α. τα ποσά τους είναι ασήμαντα και η συγχώνευση τους δε θίγει τις αρχές της παραγράφου 2 του άρθρου 42α, και
 - β. η συγχώνευση γίνεται για χάρη μεγαλύτερης σαφήνειας, με τον όρο ότι οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί θα αναλύονται στο προσάρτημα.
5. Τα ποσά των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού, καθώς και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης», απεικονίζονται σε δύο τουλάχιστο στήλες στις οποίες αντιπαρατίθεται τα αντίστοιχα και ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης. Σε περίπτωση όμως που στοιχεία της προηγούμενης χρήσης, δεν είναι ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλειόμενης χρήσης, γίνεται κατάλληλη αναμόρφωση τους. Κάθε τέτοια αναμόρφωση αναφέρεται και επεξηγείται στο προσάρτημα.
6. Εταιρία που έχει υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσης» τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα των υποκαταστημάτων της, και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού.
7. Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς».

Άρθρο 42γ: Δομή του Ισολογισμού Ο ισολογισμός καταρτίζεται σε δύο παράπλευρα σκέλη, στο πρώτο από τα οποία περιλαμβάνεται το ενεργητικό και στο δεύτερο το παθητικό, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.103 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚ Α' 75/1980), σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στις παραγράφους 4.1.101 και 4.1.102 του άρθρου 1 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας και κάθε λογαριασμού του ισολογισμού αυτού».

Άρθρο 42δ: Δομή του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης» και του «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων»

1. Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσης» καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4.1.201 του άρθρου 1 του ίδιου Προεδρικού διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του λογαριασμού αυτού.
2. Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ.4.1.302 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παρ.4.1.301 του ίδιου Π.Δ. αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού.

2.5 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)

Οι ανάγκες της σύγχρονης λογιστικής σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε διεθνή κλίμακα διαμόρφωσαν την ανάγκη για τη δημιουργία διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτό συμβαίνει για λόγους και συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων μεταξύ των οικονομικών μονάδων έτσι ώστε να οδηγούμαστε κάθε φορά σε αξιόπιστα συμπεράσματα. Τα πρότυπα λογιστικής είναι επιτακτικές δηλώσεις για το πώς οι ιδιαίτεροι τύποι συναλλαγών και άλλων γεγονότων θα πρέπει να απεικονιστούν στις οικονομικές δηλώσεις. Συνεπώς, η συμμόρφωση με τα πρότυπα λογιστικής θα καθίσταται απαραίτητη για τη δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών δηλώσεων.

Το Μάρτιο του 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας επανέλαβε, με ιδιαίτερη έμφαση, την ανάγκη ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και εφαρμογής του προγράμματος δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες (Financial Services Action Plan, FSAP) μέχρι το 2005. Στο πλαίσιο αυτό τέθηκε ως στόχος η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών προς όφελος τόσο των ιδίων όσο και των επενδυτών.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έπρεπε, συνεπώς, για την εκπλήρωση του στόχου αυτού να υιοθετήσει κοινά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, τα οποία να συγκεντρώνουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: να εξασφαλίζουν διαφάνεια, να είναι πλήρως κατανοητά, να ελέγχονται κατάλληλα και να εφαρμόζονται ουσιαστικά. Η ανάγκη αυτή κατέστη επιτακτικότερη δεδομένου ότι, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, υπήρχαν πολλοί και διαφορετικοί κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διαφορετικές ερμηνείες αυτών που βασίζονταν στην πρακτική των κρατών μελών. Τον Ιούνιο του 2000 η Επιτροπή με ανακοίνωσή της (Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: η μελλοντική πορεία) πρότεινε την καθιέρωση, το αργότερο μέχρι το 2005, της κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των εταιρειών της Κοινότητας που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά, βάσει ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΔΛΠ).

Αξίζει να σημειωθεί ότι υπήρχε η δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων, των αμερικανικών προτύπων (US GAAP) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Προτιμήθηκαν, ωστόσο, τα τελευταία για δύο κυρίως λόγους: αφενός γιατί αποτελούσαν διεξοδική και αποτελεσματική δέσμη προτύπων, ικανών να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες της διεθνούς επιχειρηματικής κοινότητας και αφετέρου, διότι είχαν καταρτισθεί με διεθνή προοπτική και όχι μόνο σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αμερικανικής αγοράς. Με την ανακοίνωση αυτή οριοθετήθηκαν το πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ο κατάλληλος μηχανισμός έγκρισής τους σε επίπεδο Ε.Ε., έτσι ώστε να είναι δυνατή η προσαρμογή στα ευρωπαϊκά χαρακτηριστικά και η συμβατότητα με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες, καθώς επίσης τέθηκε η υποδομή ορθής εφαρμογής τους (έγκαιρα διαθέσιμες διερμηνείες και οδηγίες εφαρμογής, υποχρεωτικός έλεγχος, εποπτεία και επιβολή κυρώσεων).

Σε υλοποίηση των ανωτέρω δημοσιεύθηκαν ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ο Κανονισμός 1725/2003 της Επιτροπής για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002.

Ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιδιώκει την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και την αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία τους, στο πλαίσιο ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Κρίθηκε λοιπόν σκόπιμο να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, δεδομένου ότι οι ισχύουσες ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες δεν μπορούσαν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που απαιτούσε η δημιουργία ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς. Ο στόχος αυτός θα μπορούσε να επιτευχθεί με την υποχρεωτική εφαρμογή, από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, ενιαίας και υψηλής ποιότητας δέσμης λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους, δηλαδή των

Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Στη συνέχεια παρουσιάζουμε τον ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ (ΕΚ) ΑΡΙΘΜ.1606/2002 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ 19ΗΣ ΙΟΥΛΙΟΥ 2002 ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη:

- τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 9 5 παράγραφος 1,
- την πρόταση της Επιτροπής,
- τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής ,

Αποφασίζοντας σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 251 της συνθήκης,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι το 2005 και κάλεσε την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.....κ.ο.κ

ΕΞΕΔΩΣΑΝ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1: Στόχος Ο παρών κανονισμός στοχεύει στην υιοθέτηση και τη χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4, ούτως ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

Άρθρο 2: Ορισμοί Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως «διεθνή λογιστικά πρότυπα» νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της 510-ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ).

Άρθρο 3: Υιοθέτηση και χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων

1. Σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα διεθνών λογιστικών προτύπων λαμβάνεται από την Επιτροπή.
2. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορούν να υιοθετούνται μόνον εφόσον:
 - δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, και προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και
 - πληρούν τα κριτήρια της κατανοησιμότητας, της συνάφειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της επιστασίας της διαχείρισης.
3. Το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2002, η Επιτροπή, βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, λαμβάνει απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα των εν χρήσει διεθνών λογιστικών προτύπων κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος κανονισμού.

4. Τα υιοθετούμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, υπό τύπον κανονισμού της Επιτροπής, στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 4: Ενοποιημένοι λογαριασμοί εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1 η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιασδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών.

Άρθρο 5: Δυνατότητες όσον αφορά τους ετήσιους λογαριασμούς και τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες Τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν:

- τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4 να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους,
- τις άλλες εταιρείες, πλην εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 4, να καταρτίζουν τους ενοποιημένους ή/και τους ετήσιους λογαριασμούς τους,

σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2.

Άρθρο 6: Διαδικασία επιτροπής

1. Η Επιτροπή επικουρείται από μια κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, αναφερόμενη στο εξής ως «επιτροπή».
2. Οσάκις γίνεται αναφορά στην παρούσα παράγραφο, ισχύουν τα άρθρα 5 και 7 της απόφασης 1999/468/ΕΚ, τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 8 της ίδιας απόφασης. Η προθεσμία η οποία ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 6 της απόφασης 1999/468/ΕΚ καθορίζεται σε τρεις μήνες.
3. Η επιτροπή θεσπίζει τον εσωτερικό της κανονισμό.

Άρθρο 7: Ενημέρωση και συντονισμός

1. Η Επιτροπή διατηρεί τακτικές επαφές με την επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των δρομολογούμενων προγραμμάτων του ΟΔΛΠ και τα τυχόν σχετικά έγγραφα που εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ προκειμένου να συντονίζει τις θέσεις και να διευκολύνει τις συζητήσεις σχετικά με την υιοθέτηση προτύπων που ενδέχεται να προκύψουν από τα εν λόγω προγράμματα και έγγραφα.
2. Η Επιτροπή ενημερώνει δεόντως και εγκαίρως την επιτροπή για την πρόθεση της να μην προτείνει την υιοθέτηση συγκεκριμένου προτύπου.

Άρθρο 8: Κοινοποίηση Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή και στα υπόλοιπα κράτη μέλη τα μέτρα που λαμβάνουν δυνάμει του άρθρου 5.

Άρθρο 9: Μεταβατικές διατάξεις Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνον για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την 1η Ιανουαρίου 2007, για τις εταιρείες:

- α) των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιαδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ, ή
- β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ' ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς ίσο σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 10: Ενημέρωση και ανασκόπηση Η Επιτροπή προβαίνει σε ανασκόπηση της λειτουργίας του παρόντος κανονισμού και υποβάλλει σχετική έκθεση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο το αργότερο την 1η Ιουλίου 2007.

Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ε.Ε. Σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία, η έγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προϋποθέτει ότι αυτά πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια:

- η εφαρμογή τους συνεπάγεται αμερόληπτη και πραγματική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης,
- προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και
- παρέχουν ποιοτική και εύχρηστη πληροφόρηση για τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων γίνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία επικυρώνεται στο έργο της από μία Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων και μία Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (Accounting Regulatory Committee, ARC). Τα υιοθετούμενα κάθε φορά από την Επιτροπή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσιεύονται με τη μορφή κανονισμού και μάλιστα σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας. Περαιτέρω και δεδομένου ότι για την αποτελεσματική εκπλήρωση του σκοπού των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν αρκεί μόνο ο μηχανισμός έγκρισής τους αλλά απαιτείται και η διαμόρφωση κατάλληλου και αυστηρού καθεστώτος επιβολής, ο Κανονισμός προβλέπει τη συνεργασία της Επιτροπής με την Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (Committee of European Securities Regulators, CESR).

Επί της ουσίας, οι εισηγμένες εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους — μέλους εφαρμόζουν για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών τους, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τις συναφείς ερμηνείες τους (SIC), που έχει ήδη δημοσιεύσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επισημαίνεται ωστόσο ότι ο Κανονισμός άφησε στην ευχέρεια των κρατών μελών τη δυνατότητα επέκτασης της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τόσο στους ετήσιους λογαριασμούς των εισηγμένων εταιρειών όσο και στους ενοποιημένους ή/και ετήσιους λογαριασμούς των μη εισηγμένων.

Ο κανονισμός 1606/2002 εγκρίνεται σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής Επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και θα προεδρεύεται από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου

- ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής Επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (ΕΦΡΑΓ), που θα απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας.

Ο κανονισμός είναι άμεσα εφαρμοστέος και δεν απαιτείται μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών. Προβλέπει ότι η Επιτροπή θα εξετάσει τη λειτουργία των μηχανισμών και των διαδικασιών μετά την εφαρμογή τους, το αργότερο μέχρι το δεύτερο εξάμηνο του 2007.

2.5.1 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

Τα Δ.Λ.Π. σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν 2992/ 20.03.2002 (ΦΕΚ 54/20.3.2002 τεύχος Α) όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το άρθρο 21 του Ν.3148/03 σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του Ν.3239/ 10.02.2004 (ΦΕΚ 38/Α) εφαρμόζονται και στη χώρα μας κατά την κατάρτιση και την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

Άρθρο 1 του Ν 2992/ 20.03.2002: Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) (IAS) εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- (α) Ισολογισμό
- (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- (γ) Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών
- (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων,

ως εξής:

- * Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.
- * Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

2. Στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1α-1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των «μητρικών» εταιριών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των «μητρικών» εταιριών των Ομίλων αυτών.
3. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.

4. Οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσήκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης, προς το φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα αυτό. Η συμφωνία του λογιστικού προς το φορολογικό αποτέλεσμα της υπό εξέταση χρήσης παρουσιάζεται σε ιδιαίτερη σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων.
5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δύνανται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του «κόστους» προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.

Άρθρο 21 Ν. 3148/03: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

1. Η παράγραφος 3 του άρθρου 1 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α') αντικαθίσταται ως εξής: «3. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά τις ετήσιες ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31.12.2002. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να διαφοροποιηθεί ο χρόνος εφαρμογής των Δ.Λ.Π.. Κατ' εξαίρεση για την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. καταρτίζεται μόνον ισολογισμός με βάση τα Δ.Λ.Π., στον οποίο προσαρμόζονται σύμφωνα με τα υιοθετούμενα πρότυπα το ενεργητικό, το παθητικό και η καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αυτός καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Π.Δ. 186/1992. Οι εγγραφές προσαρμογής καταχωρούνται σε ιδιαίτερο ημερολόγιο. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού του προηγούμενου εδαφίου οι επιχειρήσεις τηρούν τα λογιστικά βιβλία τους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και καταρτίζουν τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές. Οι περιοδικές λογιστικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. από το πρώτο τρίμηνο που αρχίζει μετά την κατάρτιση του πρώτου ισολογισμού με βάση τα Δ.Λ.Π..»
2. Στο άρθρο 1 του Ν. 2992/2002 προστίθενται παράγραφοι 7,8,9 και 10 ως εξής:
 7. Οι ανώνυμες εταιρείες στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου αυτού υπόκεινται και στις διατάξεις της ισχύουσας περί ανωνύμων εταιρειών νομοθεσίας, εφόσον αυτές δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του.
 8. Η κατάσταση ταμειακών ροών και η κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7β του Κ.Ν. 2190/1920.
 9. Τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή τουλάχιστον τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ ή με μία εκ των δύο τούτων ποινών:
 - α) Όποιος εκ προθέσεως παρέλειψε τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούται από το νόμο, σύμφωνα με τις διατάξεις των Δ.Λ.Π., μέσα στην υπό του καταστατικού προθεσμία.
 - β) Όποιος εν γνώσει του συνέταξε ή ενέκρινε ισολογισμό ενάντια στις διατάξεις των Δ.Λ.Π.
 10. Όσον αφορά τα πιστωτικά ιδρύματα οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται μόνο σε αυτά που τηρούν υποχρεωτικά το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Τραπεζών του Π.Δ. 384/1992 (ΦΕΚ 210 Α').»

Η φιλοσοφία των ΔΛΠ είναι οι οικονομικές καταστάσεις να αποδίδουν την πραγματική κατάσταση όσο το δυνατόν περισσότερο και να γίνονται περισσότερο ουδέτερες παρά συντηρητικές. Τέλος, εννοείται ότι όταν μια εταιρεία εφαρμόσει τα ΔΛΠ, θα πρέπει να τα εφαρμόσει σε όλες τις διατάξεις και όχι μόνο στα βασικά σημεία. Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλισθεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού

2.6 Θεσμικό Πλαίσιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ένας ανεξάρτητος, ιδιωτικά χρηματοδοτούμενος ρυθμιστής λογιστικών προτύπων, που βρίσκεται στο Λονδίνο, στη Μ. Βρετανία. Τα μέλη του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προέρχονται από εννέα χώρες και έχουν ποικίλα λειτουργικά υπόβαθρα. Το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι δεσμευμένο ν' αναπτύξει, προς το δημόσιο συμφέρον, ένα ενιαίο σύνολο -υψηλής ποιότητας, κατανοητών και σφαιρικά εκτελέσιμων- Λογιστικών Προτύπων που απαιτούν τις διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις οικονομικές δηλώσεις γενικού σκοπού. Επιπλέον, το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων συνεργάζεται με τους ρυθμιστές εθνικών λογιστικών προτύπων για να επιτύχει την ομοιομορφία των Λογιστικών Προτύπων σε όλο τον κόσμο.

Το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προήλθε από την Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η οποία λειτούργησε από το 1973 μέχρι το 2001.

Η Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ιδρύθηκε τον Ιούνιο του 1973 ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των οργανισμών λογιστικής των παρακάτω χωρών: της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικό, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Ηνωμένων Πολιτειών, οι οποίες αποτέλεσαν και την Επιτροπή της Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκείνη την περίοδο.

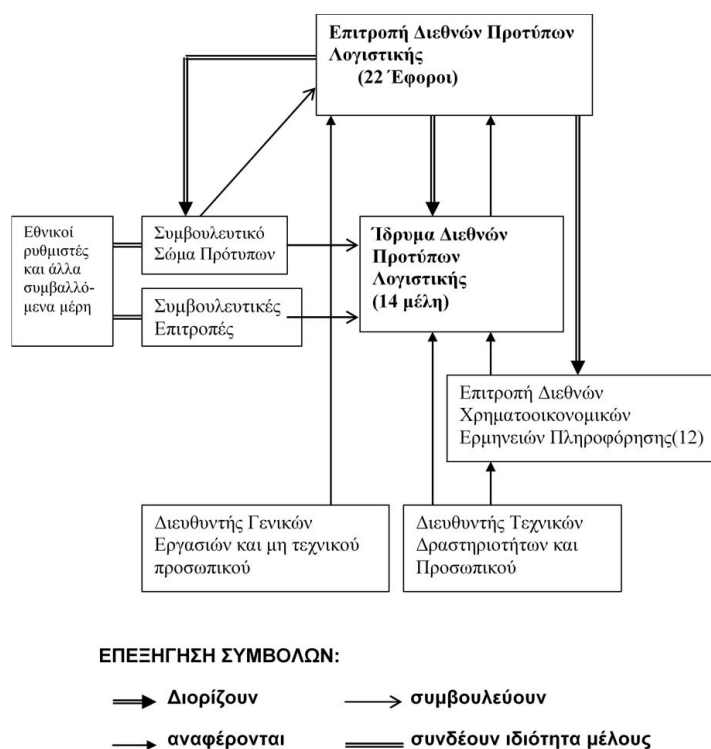
Οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής οργανώθηκαν από τη International Federation of Accountants - IFAC- (Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών) το 1977. Το 1981 η Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε την πλήρη αυτονομία στον καθορισμό των International Accounting Standards -IAS- (Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) και στην έκδοση των προς συζήτηση εγγράφων σχετικά με τα διεθνή ζητήματα λογιστικής. Ταυτοχρόνως όλα τα μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας των Λογιστών έγιναν μέλη της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αυτός ο σύνδεσμος των μελών διακόπηκε τον Μάιο του 2000, όταν τροποποιήθηκε το καταστατικό της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τον Μάρτιο του 2001, η International Accounting Standards Committee -IASC- (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) συστάθηκε ως εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην πολιτεία του Delaware, στις ΗΠΑ. Η Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι στην ουσία ο πρόγονος του International Accounting Standards Board -IASB- (Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), ενός ανεξάρτητου ιδρύματος διαμόρφωσης λογιστικών προτύπων, που έχει την έδρα του στο Λονδίνο.

Τον Απρίλιο του 2001, το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ανέλαβε την ευθύνη διαμόρφωσης Λογιστικών Προτύπων από τον προκάτοχό του, την Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αυτό ήταν το αποκορύφωμα μιας αναδόμησης, βασισμένης στις συστάσεις και τις προοπτικές, ως προς την εξελικτική πορεία της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η δομή του Ίδρυματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σχεδιάστηκε για να παρουσιάζει εκείνα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που θεωρούνται απαραίτητα ώστε να καθιερωθεί η νομιμότητα μιας οργάνωσης διαμόρφωσης προτύπων: τα μέλη του είναι ανεξάρτητα, εξειδικευμένα και αντιπροσωπεύουν την ευρύτερη κοινότητα.

Η δομή επιτυγχάνει το σκοπό της με μια ισορροπία ανάμεσα στους ρόλους των διαφόρων μερών



Σχήμα 2.1: Δομή IASB

της οργάνωσης, μέσω της λειτουργικής σχέσης που παρουσιάζεται στο διάγραμμα. Η σύνθεση του σώματος επίβλεψης (Έφοροι της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), του συμβουλευτικού σώματος (Συμβουλευτικό Σώμα Προτύπων) και του ερμηνευτικού σώματος (Συμβούλιο Διεθνών Χρηματοοικονομικών Ερμηνειών Πληροφόρησης) αντιπροσωπεύει την ευρύτερη κοινότητα και απεικονίζει την ποικιλομορφία των γεωγραφικών ή επαγγελματικών υποβάθρων. Η ιδιότητα μέλους του σώματος διαμόρφωσης προτύπων (Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) είναι βασισμένη στις αρχές της πρακτικής ικανότητας και της ανεξαρτησίας. Η δομή της οργάνωσης απεικονίζεται στο ακόλουθο διάγραμμα.

Οι διαδικασίες του Ίδρυματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζουν ότι τα International Financial Reporting Standards - IFRS - (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) είναι υψηλής ποιότητας και αναπτύσσονται μόνο εφόσον δίνουν στο Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τη δυνατότητα να γνωστοποιεί τις απόψεις του σε διάφορα σημεία κατά τη διαμόρφωση των προτύπων.

2.6.1 Το Καταστατικό του Ίδρυματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το καταστατικό επιβάλλει στους Εφόρους να το αναθεωρούν κάθε πέντε έτη. Οι Έφοροι κίνησαν την πρώτη διαδικασία επανεξέτασης το Νοέμβριο του 2003 και μετά από εκτενείς διαβουλεύσεις, ολοκλήρωσαν την αναθεώρηση του, τον Ιούνιο του 2005.

Αυτό το καταστατικό αποτελείται από 2 μέρη: Το πρώτο μέρος εξετάζει το όνομα και τους στόχους της οργάνωσης, την ιδιότητα μέλους και το διορισμό των Εφόρων. Το δεύτερο μέρος καθορίζει τις παροχές που τέθηκαν σε ισχύ όταν οι Έφοροι διαμόρφωσαν την Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το Φεβρουάριο του 2001, με ψήφισμα τους.

Σύμφωνα με το καταστατικό, οι στόχοι του Ίδρυματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι:

- να αναπτύξει ένα ενιαίο σύνολο ποιοτικών, κατανοητών και εκτελέσιμων σφαιρικών Λογιστικών Προτύπων, που προσφέρουν υψηλής ποιότητας, διαφανείς και συγκρίσιμες πληροφορίες στις οικονομικές

δηλώσεις, καθώς και την υποβολή μιας οικονομικής έκθεσης ώστε να βοηθηθούν οι συμμετέχοντες στην παγκόσμια αγορά και άλλοι χρήστες, να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

- να προωθήσει τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή αυτών των προτύπων.
- να πραγματοποιήσει τους παραπάνω στόχους ανάλογα με τις ανάγκες των μικρού και μεσαίου μεγέθους οικονομικών οντοτήτων και την άνθηση των οικονομιών τους.
- να επιφέρει τη σύγκλιση μεταξύ των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς επίσης και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε λύσεις υψηλής ποιότητας.

Η διακυβέρνηση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στηρίζεται στους Εφόρους και σε άλλα όργανα διακυβέρνησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού. Το σώμα των Εφόρων αποτελείται από είκοσι δύο άτομα. Οι Έφοροι είναι αρμόδιοι για την επιλογή όλων των επόμενων Εφόρων, οι οποίοι θ' αναπληρώνουν τα κενά που προκαλούνται λόγω συνταξιοδότησης ή άλλων αιτιών. Σε περίπτωση τέτοιας επιλογής, οι Έφοροι αναλαμβάνουν τις αμοιβαίες διαβουλεύσεις με τους διεθνείς οργανισμούς, έχοντας ως σκοπό την επιλογή ενός ατόμου που έχει παρόμοια προσόντα με αυτά του προηγούμενου εφόρου.

Απαιτείται από όλους τους Εφόρους να παρουσιάσουν μια ισχυρή δέσμευση για το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως ρυθμιστή υψηλής ποιότητας, να είναι ενημερωμένοι επί οικονομικών θεμάτων και να έχουν τη δυνατότητα να ανταποκρίνονται στα χρονικά πλαίσια που τους τίθενται. Κάθε Έφορος πρέπει να δείχνει κατανόηση και κοινωνική ευαισθησία όσον αφορά στα διεθνή ζητήματα και στην επιτυχία ενός διεθνούς οργανισμού, αρμόδιου για την ανάπτυξη των υψηλής ποιότητας σφαιρικών Λογιστικών Προτύπων, προκειμένου αυτά να χρησιμοποιηθούν από τις παγκόσμιες αγορές και από άλλους χρήστες. Το σώμα των Εφόρων αντιπροσωπεύει τις παγκόσμιες κεφαλαιακές αγορές και την ποικιλομορφία των γεωγραφικών και επαγγελματικών υποβάθρων. Οι Έφοροι υποχρεούνται να δεσμευθούν τυπικά, ώστε να δρουν για το δημόσιο συμφέρον σε όλα τα θέματα. Προκειμένου να εξασφαλιστεί μια ευρεία διεθνής βάση, πρέπει να υπάρχουν:

- έξι Έφοροι που διορίζονται από τη Βόρεια Αμερική
- έξι Έφοροι που διορίζονται από την Ευρώπη
- έξι Έφοροι που διορίζονται από την περιοχή της Ασίας—Ωκεανίας και
- τέσσερις Έφοροι που διορίζονται από οποιαδήποτε περιοχή, υπό τον όρο της καθιέρωσης της γενικής γεωγραφικής ισορροπίας.

Το σώμα των Εφόρων περιλαμβάνει άτομα που ως ομάδα προβάλουν μια κατάλληλη ισορροπία των επαγγελματικών ομάδων μεταξύ των ελεγκτών, των χρηστών, των ακαδημαϊκών και άλλων ανώτερων υπαλλήλων που προάγουν το δημόσιο συμφέρον. Δύο από τους Εφόρους θέτονται ανώτεροι συνεργάτες των επικρατέστερων διεθνών εταιριών λογιστικής. Για να επιτευχθεί μια τέτοια ισορροπία, οι Έφοροι επιλέγονται μετά από συνέλευση μεταξύ των εθνικών και διεθνών οργανισμών ορκωτών ελεγκτών (συμπεριλαμβανομένης της διεθνούς ομοσπονδίας των λογιστών), των χρηστών και των ακαδημαϊκών.

Οι Έφοροι:

- αναλαμβάνουν την ευθύνη να καθιερώσουν αλλά και να διατηρήσουν κατάλληλες οικονομικές συμφωνίες
- καθιερώνουν ή τροποποιούν τις λειτουργικές διαδικασίες για τους Εφόρους

- καθορίζουν το νομικό πλαίσιο, κάτω από το οποίο η Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λειτουργεί, πάντα υπό τον όρο, ότι ένα τέτοιο νομικό πλαίσιο είναι ένα ίδρυμα (ή ένα άλλο σώμα απονομής εταιρικής περιορισμένης ευθύνης). Τα νομικά έγγραφα που καθιερώνουν αυτό το νομικό πλαίσιο, ενσωματώνουν τις διατάξεις ώστε να επιτευχθούν οι ίδιες απαιτήσεις με τις διατάξεις που περιλαμβάνονται σε αυτό το καταστατικό
- αναθεωρούν σε σύντομο χρόνο τη θέση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όσον αφορά στη νομική βάση της και στη λειτουργούσα θέση της
- ερευνούν τη δυνατότητα για προβολή φιλανθρωπικής ή παρόμοιας εικόνας της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε εκείνες τις χώρες στις οποίες μια τέτοια εικόνα θα βοηθούσε τη συλλογή κεφαλαίων
- θέτουν ανοιχτές τις συνεδριάσεις τους στο κοινό, αλλά μπορούν — κατά την κρίση τους — να διοργανώσουν και ορισμένες συζητήσεις (κανονικά μόνο για την επιλογή, το διορισμό και άλλα ζητήματα προσωπικού και τη χρηματοδότηση) σε ιδιωτικό πλαίσιο και
- δημοσιεύουν μια ετήσια έκθεση σχετικά με τις δραστηριότητες της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, συμπεριλαμβανομένων των ελεγμένων οικονομικών δηλώσεων και των προοπτικών για το ερχόμενο έτος.
- διορίζουν τα μέλη του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και καθιερώνουν τις συμβάσεις τους και τα κριτήρια υπηρεσιών και απόδοσης
- διορίζουν τα μέλη του Συμβουλευτικού Σώματος Προτύπων
- αναθεωρούν ετησίως τη στρατηγική του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την αποτελεσματικότητά της, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης, αλλά όχι του προσδιορισμού της ημερήσιας διάταξης του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- εγκρίνουν ετησίως τον προϋπολογισμό της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και καθορίζουν τη βάση επενδύσεων
- αναθεωρούν τα ευρεία στρατηγικά ζητήματα που έχουν επιπτώσεις στα πρότυπα λογιστικής, προωθούν το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την δουλειά της, καθώς και το στόχο της αυστηρής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (υπό τον όρο ότι οι Έφοροι αποκλείονται από τη συμμετοχή σε τεχνικά θέματα σχετικά με τα λογιστικά πρότυπα)
- καθιερώνουν και τροποποιούν τις λειτουργικές διαδικασίες, τις συμφωνίες συνεδριάσεων και την πρέπουσα διαδικασία για το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, την Συμβούλιο Διεθνών Χρηματοοικονομικών Ερμηνειών Πληροφόρησης και το Συμβουλευτικό Σώμα Προτύπων
- αναθεωρούν τη συμμόρφωση με τις λειτουργικές διαδικασίες, τις συμφωνίες συνεδριάσεων και την πρέπουσα διαδικασία όπως περιγράφεται παραπάνω στο (στ)
- εγκρίνουν τις τροποποιήσεις σε αυτό το καταστατικό αφότου ακολουθήσει μια πρέπουσα διαδικασία, συμπεριλαμβανομένων των διαβουλεύσεων με το Συμβουλευτικό Σώμα Προτύπων και τη δημοσίευση ενός προσχεδίου για το δημόσιο σχόλιο

- ασκούν όλες τις εξουσίες της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτός από εκείνες που αποδίδονται ρητώς στο Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, την Συμβούλιο Διεθνών Χρηματοοικονομικών Ερμηνειών Πληροφόρησης και το Συμβουλευτικό Σώμα Προτύπων
- ενθαρρύνουν και αναθεωρούν την ανάπτυξη εκπαιδευτικών προγραμμάτων και των υλικών που απαιτούνται για τους στόχους της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η ευθύνη των Εφόρων εξασφαλίζεται μεταξύ άλλων με τα εξής :

(α) αναλαμβάνεται από κάθε Έφορο η υποχρέωση να ενεργεί για το δημόσιο συμφέρον

(β) αναλαμβάνουν την αναθεώρηση ολόκληρης της δομής της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και της αποτελεσματικότητάς της, ώστε να περιλαμβάνει την εκτίμηση της αλλαγής της γεωγραφικής διανομής των Εφόρων - σε συνάρτηση με τους μεταβαλλόμενους παγκόσμιους οικονομικούς όρους - και της έκδοσης των προτάσεων της αναθεώρησης αυτής για δημόσιο σχολιασμό. Η τελευταία αρχίζει τρία έτη μετά από την επερχόμενη ισχύ αυτού του καταστατικού, με στόχο την εφαρμογή οποιωνδήποτε συμφωνηθέντων αλλαγών πέντε έτη μετά και

(γ) αναλαμβάνουν παρόμοια αναθεώρηση κάθε πέντε έτη.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνει δεκατέσσερα (14) μέλη που διορίζονται από τους Εφόρους στο πλαίσιο της παραγράφου 15(α), εκ των οποίων δώδεκα (12) είναι πλήρους απασχόλησης. Τα άλλα δύο (2) είναι μέλη μερικής απασχόλησης και κινούνται σε πλαίσια με περιθώρια ανεξαρτησίας, που καθορίζονται από τους Εφόρους. Οι εργασίες του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν ακυρώνονται λόγω της αδυναμίας του να παρευρίσκονται οποιαδήποτε στιγμή και τα δεκατέσσερα μέλη, κάτι για το οποίο οι Έφοροι οφείλουν να δώσουν τον καλύτερο εαυτό τους.

Τα κύρια προσόντα για την ιδιότητα μέλους στο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι επαγγελματική ικανότητα και πρακτική εμπειρία. Οι Έφοροι επιλέγουν τα μέλη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έτσι ώστε ν' αποτελούν μια ομάδα ανθρώπων που θ' αντιπροσωπεύει τον καλύτερο διαθέσιμο συνδυασμό τεχνικής εμπειρίας και την ποικιλομορφία της εμπειρίας διεθνών επιχειρήσεων και αγορών, προκειμένου να συμβάλει στην ανάπτυξη των υψηλής ποιότητας, γενικής εφαρμογής Λογιστικών Προτύπων

Η επιλογή των μελών του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν είναι βασισμένη σε γεωγραφικά κριτήρια, αλλά οι Έφοροι εξασφαλίζουν ότι το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν κυριαρχείται από καμία ιδιαίτερη εκλογική περιφέρεια ή γεωγραφικό συμφέρον. Οι Έφοροι επιλέγουν τα μέλη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έτσι ώστε ο οργανισμός ως ομάδα να παρέχει έναν κατάλληλο συνδυασμό της πρόσφατης πρακτικής εμπειρίας μεταξύ των ελεγκτών, των χρηστών και των ακαδημαϊκών.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κατόπιν διαβουλεύσεων με τους Εφόρους, αναμένεται να καθιερώνει και να διατηρεί το σύνδεσμο με τους εθνικούς ρυθμιστές και άλλους επίσημους οργανισμούς για την ρύθμιση των προτύπων, προκειμένου να προωθείται η σύγκλιση των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Κάθε μέλος του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, πλήρους και μερικής απασχόλησης, συμφωνεί βάσει του νόμου να ενεργεί ανάλογα με το δημόσιο συμφέρον και να αποδίδει την απαιτούμενη προσοχή στις θέσεις του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την επιθεώρηση των προτύπων.

Οι Έφοροι διορίζουν ένα από τα πλήρους απασχόλησης μέλη, ως Πρόεδρο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ο οποίος είναι επίσης ο διευθύνων της Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ένα από τα πλήρους απασχόλησης μέλη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υποδεικνύεται επίσης από τους Εφόρους ως Αντιπρόεδρος, του οποίου ο ρόλος είναι να είναι υπεύθυνος για τις συνεδριάσεις του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή ακόμα και να προεδρεύει εν τη απουσία του Προέδρου σε

ασυνήθιστες περιστάσεις (όπως ασθένεια). Ο διορισμός του Προέδρου και η υπόδειξη Αντιπροέδρου γίνεται υπό τους όρους που ορίζουν οι Έφοροι. Ο τίτλος του Αντιπροέδρου δεν σημαίνει ότι το ενδιαφερόμενο άτομο είναι επιλογή του Προέδρου.

Κάθε μέλος του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει δικαίωμα μιας ψήφου. Σε τεχνικά αλλά και σε άλλα θέματα, η ψηφοφορία πληρεξούσιου δεν επιτρέπεται, ούτε τα μέλη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχουν το δικαίωμα να προβούν σε αλλαγές, προκειμένου να συμμετέχουν στις συνεδριάσεις. Σε περίπτωση ισοψηφίας για μια απόφαση, η οποία πρέπει να ληφθεί από την πλειοψηφία των μελών του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία παρευρίσκονται στη συνεδρίαση κατ'ιδίαν ή μέσω τηλεπικοινωνιών, ο Πρόεδρος πρέπει να έχει μια επιπρόσθετη ψήφο.

Η δημοσίευση ενός προσχεδίου, Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Διεθνών Οικονομικών, ή μιας τελικής ερμηνείας της Συμβουλίου Διεθνών Χρηματοοικονομικών Ερμηνειών Πληροφόρησης απαιτεί την έγκριση εννέα εκ των δεκατεσσάρων μελών του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Άλλες αποφάσεις του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (συμπεριλαμβανομένης της δημοσίευσης ενός εγγράφου συζήτησης) προβλέπονται, όταν υπάρχει μια απλή πλειοψηφία, σε μια συνεδρίαση που παρακολουθείται τουλάχιστον από το 60% των μελών του, κατ'ιδίαν ή μέσω τηλεπικοινωνιών.

Το IASB πρέπει:

- να έχει την πλήρη ευθύνη για όλα τα τεχνικά θέματα, συμπεριλαμβανομένης της προετοιμασίας και της έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και των προσχεδίων, κάθε ένα από τα οποία περιλαμβάνει και αντίθετες απόψεις, και την τελική έγκριση των ερμηνειών από την Συμβούλιο Διεθνών Χρηματοοικονομικών Ερμηνειών Πληροφόρησης.
- να δημοσιεύει ένα προσχέδιο σε όλα τα προγράμματα, καθώς επίσης και ένα έγγραφο συζήτησης για δημόσια σχόλια σε σημαντικά θέματα projects.
- να έχει την πλήρη ευθύνη στο να αναπτύξει και να συνεχίσει την τεχνική ημερήσια διάταξη (agenda) του και πέρα από τις αναθέσεις προγράμματος στα τεχνικά θέματα: είναι υπεύθυνος για την οργάνωση της εργασιακής του συμπεριφοράς, και μπορεί να μεταφέρει τη λεπτομερή έρευνα στους εθνικούς ρυθμιστές ή άλλες οργανώσεις.
- 1. να καθιερώσει τις διαδικασίες για το σχολιασμό των εγγράφων που δημοσιεύονται, εντός μιας λογικής περιόδου
 2. να δημιουργήσει οργανωτικές Επιτροπές ή άλλους τύπους ειδικών συμβουλίων οι οποίοι θα παρέχουν συμβουλές για σημαντικά προγράμματα,
 3. να συμβουλευεται το Συμβουλευτικό Σώμα Προτύπων για σημαντικές προτεραιότητες προγραμμάτων, αποφάσεων ημερήσιων διατάξεων (αγενδα) και εργασιών
 4. να χρησιμοποιεί ως βάση τα συμπεράσματα, για τα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, και τα προσχέδια.
- να θεωρεί τις δημόσιες ακροάσεις για να τίθενται τα προτεινόμενα θέματα σε συζήτηση, (παρόλο που δεν υπάρχει καμία απαίτηση να γίνονται δημόσιες ακροάσεις για κάθε πρόγραμμα)
- να προβαίνει σε δοκιμές σε διάφορους τομείς (και στις αναπτυσσόμενες χώρες και στις αναδυόμενες αγορές) για να εξασφαλίζει ότι τα προτεινόμενα πρότυπα είναι πρακτικά και εφαρμόσιμα σε όλα τα περιβάλλοντα, (παρόλο που δεν υπάρχει καμία απαίτηση να πραγματοποιούνται δοκιμές)
- να δίνει εξηγήσεις για οποιαδήποτε από τις μη υποχρεωτικές διαδικασίες που προαναφέρονται παραπάνω δεν τηρείται.

Το επίσημο κείμενο οποιουδήποτε προσχεδίου ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Διεθνών Οικονομικών ή του σχεδίου ή της τελικής ερμηνείας, δημοσιεύεται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην αγγλική γλώσσα. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να δημοσιεύσει τις εξουσιοδοτημένες μεταφράσεις ή να δώσει την άδεια σε άλλον να δημοσιεύσει τις μεταφράσεις του επίσημου κειμένου των σχεδίων έκθεσης, των διεθνών Λογιστικών Προτύπων, του σχεδίου και των τελικών ερμηνειών.

2.6.2 Η Επιτροπή Διεθνών Χρηματοοικονομικών Ερμηνειών Πληροφόρησης (IFRIC)

Η Επιτροπή Διεθνών Χρηματοοικονομικών Ερμηνειών Πληροφόρησης πρέπει να αποτελείται από δώδεκα μέλη, τα οποία διορίζονται από τους Εφόρους για χρονικές περιόδους τριών ετών. Οι Έφοροι αναθέτουν σε ένα μέλος του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στον διευθυντή των τεχνικών δραστηριοτήτων (ή ένα άλλο ανώτερο μέλος του προσωπικού), και σε ένα άλλο κατάλληλα καταρτισμένο άτομο, να προεδρεύσουν της Επιτροπής. Η έδρα έχει το δικαίωμα να μιλήσει για τα τεχνικά ζητήματα που εξετάζονται αλλά να μην ψηφίσει. Οι Έφοροι, εφόσον κριθεί απαραίτητο, διορίζουν (χωρίς ψηφοφορία) ως παρατηρητές τους αντιπροσώπους των ρυθμιστικών οργανώσεων, οι οποίοι έχουν το δικαίωμα να παρευρεθούν και να μιλήσουν στις συνεδριάσεις.

Κάθε μέλος της Επιτροπής πρέπει να έχει δικαίωμα κατοχής μιας ψήφου. Τα μέλη ψηφίζουν σύμφωνα με τις προσωπικές τους απόψεις, και όχι ως αντιπρόσωποι, οι οποίοι ψηφίζουν για το συμφέρον κάποιας εταιρείας ή οργάνωσης, με την οποία μπορεί να σχετίζονται. Η ψηφοφορία πληρεξουσίου δεν επιτρέπεται. Έγκριση του προσχεδίου ή της τελικής ερμηνείας, απαιτεί ότι περισσότερα από τρία εκλεγμένα μέλη δεν μπορούν να ψηφίσουν κατά του αυτών.

Η Επιτροπή πρέπει:

- να ερμηνεύει την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, να παρέχει τις έγκαιρες οδηγίες σχετικά με τα οικονομικά ζητήματα υποβολής εκθέσεων που αντιμετωπίζονται στα πλαίσια του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, και να αναλάβει άλλους στόχους καθ' απαίτησή του.
- να εκτελεί την εργασία της σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν και να αποδίδει προσοχή στον αντικειμενικό στόχο του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δουλεύοντας ενεργά με τους εθνικούς ρυθμιστές, με σκοπό να επιφέρει τη σύγκλιση των προτύπων εθνικών λογαριασμών, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, χρησιμοποιώντας πάντα υψηλής ποιότητας λύσεις.
- να δημοσιεύει - μετά από την εκκαθάριση των σχεδίων - και να εξετάζει τα σχόλια που γίνονται εντός μιας λογικής περιόδου
- να παραθέτει μια έκθεση στο Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και να λαμβάνει την έγκρισή του για τις τελικές ερμηνείες.

2.6.3 Συμβουλευτικό Σώμα προτύπων

Το Συμβουλευτικό Σώμα προτύπων, τα μέλη του οποίου διορίζονται από τους εφόρους στο πλαίσιο της παραγράφου 15 (β), η οποία παρέχει ένα φορουν για τη συμμετοχή οργανώσεων και ατόμων που ενδιαφέρονται για τη διεθνή οικονομική έκθεση, έχοντας διαφορετικά γεωγραφικά και λειτουργικά υπόβαθρα. Στόχος τους είναι

- να δίνουν συμβουλές στο Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με τις αποφάσεις και τις προτεραιότητες ημερήσιων διατάξεων του
- να ενημερώνουν το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις απόψεις των οργανώσεων και των ατόμων στο Συμβούλιο σχετικά με σημαντικά πρότυπα, θέτοντας προγράμματα
- να παρέχουν άλλες συμβουλές στο Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή στους Εφόρους.

2.6.4 Διευθύνων Σύμβουλος

Ο Πρόεδρος του Συμβουλίου ΔΛΠ θα εκτελεί χρέη Διευθύνοντος Συμβούλου του Ιδρύματος Δ.Λ.Π. και θα έχει την ευθύνη της επάνδρωσης του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το οποίο περιλαμβάνει έναν διευθυντή των τεχνικών δραστηριοτήτων, που διορίζεται κατόπιν διαβουλεύσεων με τους Εφόρους. Ο διευθυντής των τεχνικών δραστηριοτήτων, ενώ δεν είναι μέλος του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έχει το δικαίωμα να συμμετέχει στη συζήτηση αλλά δεν ψηφίζει στις συνεδριάσεις του. Ένας διευθυντής γενικών εργασιών και ένας εμπορικός διευθυντής διορίζονται επίσης από τον διευθύνοντα σύμβουλο κατόπιν διαβουλεύσεων με τους Εφόρους. Έχουν ευθύνη για τις εκδόσεις και τα πνευματικά δικαιώματα, τις επικοινωνίες, τη διοίκηση, και τη χρηματοδότηση (υπό την επίβλεψη του διευθύνοντα συμβούλου) αλλά και για τη συλλογή πόρων.

Κεφάλαιο 3

Εννοιολογικά Πλαίσια

Επισκόπηση Κεφαλαίου

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι να εισάγει τον αναγνώστη στις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές που καθορίζουν τον τρόπο λειτουργίας του λογιστικού συστήματος πληροφόρησης.

3.1 Χρήστες των λογιστικών πληροφοριών

Οι ορισμοί της Λογιστικής κι ιδίως της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής που παρατέθηκαν στο 1ο κεφάλαιο δίνουν έμφαση στη χρήση των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων. Οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν παρόντες και δυνητικούς επενδυτές, εργαζόμενους, δανειστές, προμηθευτές και άλλους πιστωτές, πελάτες, κυβερνήσεις και όργανά τους και το κοινό που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για να ικανοποιήσουν μερικές από τις διάφορες ανάγκες τους για πληροφόρηση. Ειδικότερα, οι ομάδες των χρηστών και οι ανάγκες τους για πληροφόρηση έχουν ως εξής:

Επενδυτές που παρέχουν κεφάλαια με ενσωματωμένο τον κίνδυνο απώλειας των και οι σύμβουλοί τους. Η ομάδα αυτή ενδιαφέρεται για τον κίνδυνο και την αποδοτικότητα των επενδύσεών της. Χρειάζονται πληροφόρηση που θα τους βοηθήσει να αποφασίσουν αν θα πρέπει να αγοράσουν, κρατήσουν ή πωλήσουν την επένδυσή των. Οι μέτοχοι επίσης ενδιαφέρονται για πληροφόρηση που τους επιτρέπει να εκτιμήσουν την ικανότητα της επιχείρησης να καταβάλει μερίσματα αλλά και για το πώς η διοίκηση της επιχείρησης διαχειρίστηκε την εταιρική περιουσία.¹

Εργαζόμενοι κι οι αντιπροσωπευτικές οργανώσεις τους: ενδιαφέρονται για πληροφορίες σχετικά με τη σταθερότητα και την κερδοφορία των εργοδοτών τους. Ενδιαφέρονται επίσης για πληροφορίες που τους επιτρέπουν να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να παρέχει ανταγωνιστικές αμοιβές, παροχές εξόδου από την υπηρεσία και ευκαιρίες απασχόλησης.

Πιστωτές Οι πιστωτές (τράπεζες, δανειστές, προμηθευτές και άλλοι εμπορικοί πιστωτές κ.λ.π.) δανείζουν τα κεφάλαια τους στην επιχείρηση και προσδοκούν ότι μελλοντικά θα τους επιστραφεί τόσο το κεφάλαιο όσο και ο τόκος του κεφαλαίου που δάνεισαν. Αυτοί έχουν ανάγκη από πληροφορίες για την ικανότητα της επιχείρησης να παράγει στο μέλλον αρκετά μετρητά ώστε να είναι συνεπής στις

¹Σημειώνεται ότι αυτοί οι δύο πιθανοί ρόλοι των λογιστικών πληροφοριών προς τους ιδιοκτήτες είναι, μερικώς τουλάχιστον, αλληλοσυγκρουόμενοι με την έννοια ότι η κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων που θα χρησιμοποιηθούν για έλεγχο της διοίκησης μειώνει τη χρησιμότητά τους για τη λήψη αποφάσεων για το μέλλον και αντίστροφα. Το θέμα αυτό εξετάζεται σε μεγαλύτερο βάθος σε πιο προχωρημένα μαθήματα λογιστικής.

πληρωμές της. Σημειώνεται ότι οι εμπορικοί πιστωτές πιθανώς να ενδιαφέρονται για μια επιχείρηση για βραχύτερο χρονικό διάστημα από όσο οι δανειστές, εκτός αν εξαρτώνται από τη συνέχιση της επιχείρησης, ως ενός από τους κυριότερους πελάτες των.

Πελάτες Οι πελάτες ενδιαφέρονται για πληροφόρηση σχετικά με τη συνέχιση μιας επιχείρησης, ειδικά, όταν έχουν μια μακροπρόθεσμη σχέση ή εξαρτώνται από την επιχείρηση για παροχή υπηρεσιών (π.χ. service).

Κυβερνήσεις και τα όργανά τους Οι κυβερνήσεις και τα όργανά τους ενδιαφέρονται για την κατανομή των πόρων και συνεπώς, για τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Επίσης, χρειάζονται πληροφόρηση για να ρυθμίζουν τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, να προσδιορίζουν φορολογικές πολιτικές και σαν βάση για στατιστικά στοιχεία για το εθνικό εισόδημα και παρεμφερή θέματα.

Κοινό Οι επιχειρήσεις επηρεάζουν το κοινό ποικιλοτρόπως. Για παράδειγμα, οι επιχειρήσεις μπορεί να έχουν μια σημαντική συμβολή στην τοπική οικονομία με πολλούς τρόπους, περιλαμβανομένου του αριθμού των ατόμων που απασχολούν και την προτίμησή τους προς τους τοπικούς προμηθευτές. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να βοηθήσουν το κοινό παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τις τάσεις και τις τελευταίες εξελίξεις όσον αφορά την επικερδή πορεία της επιχείρησης και το εύρος των δραστηριοτήτων της.

Μολονότι όλες οι ανάγκες πληροφόρησης αυτών των χρηστών δεν μπορεί να ικανοποιηθούν με τις οικονομικές καταστάσεις, υπάρχουν ανάγκες οι οποίες είναι κοινές για όλους τους χρήστες. Η Επιτροπή των ΔΛΠ υποστηρίζει ότι, καθώς οι επενδυτές παρέχουν κεφάλαια στην επιχείρηση και αναλαμβάνουν τον κίνδυνο απώλειας των, η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων που ανταποκρίνεται στις ανάγκες των επενδυτών θα ικανοποιεί επίσης τις περισσότερες από τις ανάγκες των άλλων χρηστών, τις οποίες είναι δυνατόν να καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Είναι προφανές ότι η άποψη αυτή μπορεί να τύχει έντονης κριτικής που ξεφεύγει όμως από τα όρια του παρόντος μαθήματος.

Η διοίκηση της επιχείρησης έχει τη βασική ευθύνη για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Η διοίκηση ενδιαφέρεται επίσης για την πληροφόρηση που περιέχεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρά το γεγονός ότι έχει πρόσβαση σε πρόσθετη πληροφόρηση διοικητικής και οικονομικής φύσης, που τη βοηθάει να φέρει εις πέρας τα σχέδιά της, στη λήψη αποφάσεων και στις διοικητικές ευθύνες της. Η διοίκηση έχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει τον τύπο και το περιεχόμενο τέτοιων πρόσθετων πληροφοριών, ώστε να ικανοποιεί τις δικές της ανάγκες.

3.2 Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές

Για να είναι χρήσιμες ως πηγή πληροφόρησης οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι ειλικρινείς, σαφείς και οι μέθοδοι που ακολουθούνται για την προετοιμασία τους να εξασφαλίζουν τη συγκρισιμότητα τόσο με αυτές της ίδιας επιχείρησης διαχρονικά όσο και διαστρωματικά μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων. Αυτό επιτυγχάνεται μόνο όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles). Οι λογιστικές αρχές αποτελούν κοινωνικές παραδοχές των οποίων η ερμηνεία καθορίζεται από το χώρο και το χρόνο που εφαρμόζονται.

3.2.1 Υποθέσεις για το περιβάλλον του συστήματος λογιστικών πληροφοριών

- Η αρχή της αυτοτελούς λογιστική οντότητας (μονάδας) σύμφωνα με την οποία οι δραστηριότητες της επιχείρησης, η περιουσία της και οι υποχρεώσεις της είναι ανεξάρτητες από αυτές των ιδιοκτητών της, οποιαδήποτε και εάν είναι η νομική της μορφή ή / και το νομικό καθεστώς των ιδιοκτητών της.
- Η αρχή της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern) σύμφωνα με την οποία, όταν καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης τα στοιχεία της περιουσίας της και οι υποχρεώσεις της αποτιμώνται με βάση την υπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να ασκεί αμείωτη την επιχειρηματική της δραστηριότητα στο διηνεκές. Η υπόθεση αυτή είναι αναγκαία για να θεωρούμε ότι τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία αποκτούν την αξία τους από τη χρησιμοποίησή των στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης, ότι δεν υπάρχει λόγος αλλαγής των κανόνων αποτίμησης και ιδίως ότι δεν συντρέχει λόγος να τα αποτιμήσουμε στην αξία ρευστοποίησης των. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται συνήθως με την παραδοχή ότι η επιχείρηση αποτελεί βιώσιμη οντότητα και θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της για το προβλεπόμενο μέλλον. Συνεπώς, τεκμαίρεται ότι η επιχείρηση δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να ρευστοποιήσει ή να περικόψει σημαντικά την κλίμακα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Αν υπάρχει τέτοια πρόθεση ή ανάγκη, οι οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να πρέπει να συνταχθούν σε διαφορετική βάση και, σε τέτοια περίπτωση, η βάση που χρησιμοποιήθηκε γνωστοποιείται.
- Η αρχή της περιοδικότητας σύμφωνα με την οποία οι λογιστικές μονάδες θα πρέπει να καταρτίζουν σε τακτά χρονικά διαστήματα τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Στις περισσότερες χώρες αλλά και στην Ελλάδα το διάστημα αυτό είναι το ημερολογιακό έτος αν και σε ορισμένες περιπτώσεις επιβάλλεται η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε μικρότερα διαστήματα (κυρίως για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες και τις τράπεζες) ενώ σε ιδιαίζουσες περιπτώσεις (π.χ. έναρξη δραστηριοτήτων) μπορεί να είναι μεγαλύτερη του έτους.
- Η αρχή της σταθερής νομισματικής μονάδας σύμφωνα με την οποία μονάδα μέτρησης των στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι η νομισματική (χρηματική) μονάδα δηλαδή το ευρώ του οποίου η αγοραστική αξία θεωρείται σταθερή διαχρονικά. Για το λόγο αυτό οι λογιστικές αξίες δεν αναπροσαρμόζονται σε περιόδους πληθωρισμού ή ακόμα και απλής μεταβολής των σχετικών τιμών (π.χ. σχετική μεταβολή της αξίας γης σε δύο περιοχές της Απικής μεταξύ 1960 και 2003). Η εν λόγω αρχή αφορά τη μονάδα μέτρησης των λογιστικών καταστάσεων.

3.2.2 Κανόνες αναγνώρισης των στοιχείων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

- Η αρχή του κόστους, που αποτελεί τον θεμελιώδη κανόνα αποτίμησης εν ισχύ σήμερα, και σύμφωνα με την οποία η τιμή κτήσης ενός αγαθού αποτελεί την αξία στην οποία θα πρέπει να αποτιμώνται τα στοιχεία ενεργητικού. Από την αρχή αυτή ο νόμος επιτρέπει ορισμένες αποκλίσεις για την αναπροσαρμογή της αξία των παγίων και την μόνιμη μείωση της αξίας ορισμένων άλλων περιουσιακών στοιχείων. Η αρχή του κόστους τα τελευταία χρόνια είναι υπό αμφισβήτηση διότι θεωρείται ότι σε πολλές περιπτώσεις οδηγεί σε ιδιαίτερα χαμηλές αποτιμήσεις των στοιχείων ενεργητικού. Τονίζεται ότι η αρχή αυτή έχει σημαντικότητα πλεονεκτήματα στα πλαίσια εφαρμογής συμβάσεων (π.χ. δανεισμού). Επιπλέον πρέπει να αναφέρουμε ότι οι εναλλακτικοί κανόνες αποτίμησης που χρησιμοποιούνται στην πράξη, π.χ. εύλογη αξία (fair value), στερούνται θεωρητικού υπόβαθρου.

- Η αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου σύμφωνα με την οποία το έσοδο καταλογίζεται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιείται και όχι όταν εισπράττεται.
- Η αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων κι εξόδων (accruals principle) σύμφωνα με την οποία τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιείται η συναλλαγή από την οποία προκύπτουν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται (και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή με μετρητά ή ισοδυνάμων τους) και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των λογιστικών περιόδων τις οποίες αφορούν. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με την παραδοχή της λογιστικής αρχής του δεδουλευμένου πληροφορούν τους χρήστες όχι μόνον για προηγούμενες συναλλαγές που σχετίζονται με πληρωμές ή εισπράξεις μετρητών, αλλά επίσης και για υποχρεώσεις καταβολής μετρητών στο μέλλον, καθώς και για τους πόρους οι οποίοι αντιπροσωπεύουν μετρητά που θα εισπραχθούν στο μέλλον. Συνεπώς, παρέχουν το είδος της πληροφόρησης για παρελθούσες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, που είναι περισσότερο χρήσιμο στους χρήστες για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.
- Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων που ορίζει ότι το λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου προκύπτει εάν από τα έσοδα της περιόδου αφαιρέσουμε τα αντίστοιχα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την επίτευξη των ως άνω εσόδων.

3.2.3 Κανόνες που αφορούν ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

- Η αρχή της συνέπειας σύμφωνα με την οποία οι μέθοδοι αποτίμησης που εφαρμόζει μια λογιστική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια (να εφαρμόζονται πάγια) από χρήση σε χρήση. Η εν λόγω αρχή είναι αποτέλεσμα της ανάγκης των χρηστών για συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων.
- Η αρχή της αντικειμενικότητας σύμφωνα με την οποία για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι ουδέτερες, δηλαδή, απαλλαγμένες από προκαταλήψεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες αν, με την επιλογή ή την παρουσίαση πληροφοριών, επηρεάζουν τη λήψη μιας απόφασης ή κρίσης για να επιτύχουν ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα ή έκβαση. Στην ελληνική λογιστική πράξη, η εφαρμογή της αρχής της αντικειμενικότητας επιβάλλει ότι όλα τα στοιχεία που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αποδεικνύονται με αντικειμενικό τρόπο. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να υπάρχει κάποιο δικαιολογητικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει η συναλλαγή δημιουργίας των στοιχείων αλλά και στις περιπτώσεις που τα στοιχεία αφορούν εκτιμήσεις (π.χ. προβλέψεις) θα πρέπει αυτές να μπορούν να επιβεβαιωθούν με αντικειμενικό τρίτο (να είναι επαληθεύσιμες).
- Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης σύμφωνα με την οποία πρέπει να παρέχονται στους χρήστες των λογιστικών πληροφοριών όλες οι συμπληρωματικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη διαμόρφωση μιας καλά πληροφορημένης γνώμης. Στη βιβλιογραφία η αρχή αυτή είναι γνωστή ως αρχή της επαρκούς αποκάλυψης διότι θεωρείται ότι στο χρήστη των λογιστικών πληροφοριών δεν πρέπει να δίνονται τόσα στοιχεία που να παθαίνει υπερφόρτωση πληροφόρησης (information overload) με αποτέλεσμα να μη μπορεί να αξιολογήσει τη σημασία κάποιων στοιχείων.
- Η αρχή της συντηρητικότητας. Οι υπεύθυνοι για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να συμβιβαστούν με τις αβεβαιότητες, οι οποίες αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα

και καταστάσεις, όπως η εισπραξιμότητα των επισφαλών απαιτήσεων, η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των βιομηχανικών εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού. Τέτοιες αβεβαιότητες αναγνωρίζονται με τη γνωστοποίηση της φύσης και της έκτασής τους και με την επίδειξη συντηρητικότητας κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Συντηρητικότητα είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας που εμπεριέχεται στην άσκηση κρίσης, που απαιτούνται για να γίνουν οι αναγκαίες εκτιμήσεις κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, έτσι ώστε τα στοιχεία ενεργητικού ή τα έσοδα δεν υπερεκτιμώνται και οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα δεν υποεκτιμώνται. Η επίδειξη συντηρητικότητας δεν επιτρέπει, για παράδειγμα, τη δημιουργία κρυφών αποθεματικών ή υπερβολικών προβλέψεων, την εσκεμμένη υποεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή των εσόδων ή την εσκεμμένη υπερεκτίμηση υποχρεώσεων ή εξόδων, γιατί οι οικονομικές καταστάσεις δε θα ήταν ουδέτερες και συνεπώς, δε θα είχαν την ιδιότητα της αξιοπιστίας. Η αρχή της συντηρητικότητας ορίζει ότι για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί αλλά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη πιθανοί κίνδυνοι ή οι πιθανές επιπτώσεις από δυσμενείς εξελίξεις έστω και εάν ακόμα δεν έχει πραγματοποιηθεί το σχετικό έξοδο ή η ζημία. Η αρχή της συντηρητικότητας δεν συνάδει απόλυτα με την αρχή της αντικειμενικότητας διότι απαιτεί λιγότερες αποδείξεις για τις πιθανές ζημιές από ότι για τα πιθανά κέρδη.

- Η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών σύμφωνα με την οποία όλες οι πληροφορίες που είναι ουσιώδεις θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά και να μη συγχωνεύονται με άλλες. Το ουσιώδες ή μη των πληροφοριών είναι μια υποκειμενική απόφαση που σε μεγάλο βαθμό επηρεάζεται από το μέγεθος της λογιστικής μονάδας. Γενικά πάντως θεωρείται ότι μια πληροφορία είναι ουσιώδης όταν η παράλειψή της ή ο λανθασμένος τρόπος εμφάνισής της θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών των λογιστικών πληροφοριών.

3.2.4 Η αρχή της επικράτησης της ουσίας πάνω στον τύπο (true and fair view)

Οι πληροφορίες για να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που σκοπεύουν να παρουσιάσουν, είναι αναγκαίο να αποδίδονται και να παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική πραγματικότητά τους και όχι μόνο με τη νομική τους μορφή. Η ουσία των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων δεν συμπίπτει πάντοτε με αυτό που είναι προφανές από το νομικό ή το σχεδιασμένο τύπο τους. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση μπορεί να εκποιήσει ένα στοιχείο ενεργητικού σε τρίτους με τέτοιο τρόπο, που τα δικαιολογητικά να δείχνουν ότι έχει μεταφερθεί η νόμιμη ιδιοκτησία σε τρίτους. Παρόλα αυτά, μπορεί να υπάρχουν συμφωνίες που να εξασφαλίζουν ότι η επιχείρηση συνεχίζει να απολαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που είναι ενσωματωμένα στο στοιχείο ενεργητικού. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η καταχώρηση της πώλησης δε θα αντιπροσώπευε πιστά τη γενόμενη συναλλαγή (αν πράγματι υπήρξε τέτοια συναλλαγή).

Αν και συχνά η επικράτηση της ουσίας θεωρείται μια λογιστική αρχή όπως οι άλλες, ο νομοθέτης της δίνει αυξημένη ισχύ διότι σύμφωνα με την αρχή αυτή, όταν η τήρηση του κανονιστικού πλαισίου της λογιστικής μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένη πληροφόρηση, επιβάλλεται απόκλιση από το κανονιστικό πλαίσιο ώστε να δοθεί η ορθή πληροφόρηση. Σημειώνεται ότι η αρχή αυτή είναι αποτέλεσμα της ενσωμάτωσης της 4ης Οδηγίας στο Ελληνικό Δίκαιο αλλά και ότι στην πράξη ελάχιστα έχει επηρεάσει τη συμπεριφορά των οικονομικών μονάδων.

3.3 Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το Εννοιολογικό Πλαίσιο (Conceptual Framework) των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες, που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες. Τα τέσσερα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα.

Κατανοητότητα

Μια ουσιώδης ιδιότητα των παρεχόμενων με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών είναι ότι αυτές είναι άμεσα κατανοητές από τους χρήστες. Για το σκοπό αυτό, οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια. Όμως, οι πληροφορίες γύρω από περίπλοκα θέματα, που πρέπει να περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω της συνάφειας τους για τις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων, δεν πρέπει να αποκλείονται για το λόγο και μόνο ότι μπορεί να είναι πολύ δύσκολο να κατανοηθούν από ορισμένους χρήστες. Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι το χαρακτηριστικό της κατανοητότητας δεν σημαίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται σε ευρύ κοινό. Αντιθέτως, οι οικονομικές καταστάσεις είναι αναγνώσιμες μόνο από ανθρώπους που γνωρίζουν τις βασικές αρχές της λογιστικής αλλά και που μπορούν να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις στα δημοσιεύόμενα στοιχεία από τη χρήση διαφορετικών λογιστικών μεθόδων.

Συνάφεια

Για να είναι χρήσιμες, οι πληροφορίες πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για τη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες έχουν την ιδιότητα της συνάφειας, όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας τους να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Ο προγνωστικός και ο επιβεβαιωτικός ρόλος των πληροφοριών είναι αλληλένδετοι. Για παράδειγμα, πληροφορίες για το τρέχον επίπεδο και τη δομή του κατεχόμενου χαρτοφυλακίου δανείων μιας τράπεζας έχουν αξία για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τράπεζας, όταν αυτοί επιχειρούν να προβλέψουν την ικανότητα της επιχείρησης να επωφεληθεί των ευκαιριών και την ικανότητά της να αντιδρά σε αντίξοες καταστάσεις. Οι ίδιες πληροφορίες παίζουν ένα επιβεβαιωτικό ρόλο σχετικά με προηγούμενες προβλέψεις, όπως για παράδειγμα, τον τρόπο με τον οποίο θα διαρθρωνόταν η τράπεζα ή το αποτέλεσμα προγραμματισμένων δραστηριοτήτων.

Πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση και την παρελθούσα αποδοτικότητα χρησιμοποιούνται συχνά ως βάση για την πρόγνωση της μελλοντικής οικονομικής θέσης και αποδοτικότητας, καθώς και άλλων θεμάτων για τα οποία οι χρήστες ενδιαφέρονται άμεσα, όπως οι πληρωμές μερισμάτων και μισθών, διακυμάνσεις των τιμών των χρεογράφων και η ικανότητα της επιχείρησης να ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της καθώς καθίστανται ληξιπρόθεσμες. Για να έχουν προγνωστική αξία, οι πληροφορίες δε χρειάζεται να έχουν τη μορφή μιας ρητής πρόβλεψης. Η δυνατότητα πρόγνωσης από τις οικονομικές καταστάσεις διευρύνεται ωστόσο από τον τρόπο με τον οποίο παρατίθενται οι πληροφορίες για προηγούμενες συναλλαγές και γεγονότα. Για παράδειγμα, η προγνωστική αξία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης αυξάνεται, αν ασυνήθη και σπάνια στοιχεία εσόδων ή εξόδων γνωστοποιούνται ιδιαίτερα.

Σπουδαιότητα

Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από τη φύση και τη σπουδαιότητά τους. Σε μερικές περιπτώσεις, η φύση των πληροφοριών είναι από μόνη της επαρκής για να προσδιορίσει τη συνάφειά τους. Για παράδειγμα, η απεικόνιση ενός νέου τομέα μπορεί να επηρεάσει την εκτίμηση των κινδύνων και των δυνατοτήτων που αντιμετωπίζει η επιχείρηση, ανεξάρτητα από τη σπουδαιότητα των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν από το νέο τομέα κατά την περίοδο αναφοράς. Σε άλλες περιπτώσεις έχουν σημασία, τόσο η φύση, όσο και η σπουδαιότητα των πληροφοριών. Για παράδειγμα, τα ποσά των αποθεμάτων που τηρούνται σε καθεμία από τις κύριες κατηγορίες που είναι κατάλληλες για την επιχείρηση.

Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις, αν η παράλειψή τους ή η κακή διατύπωσή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λήφθηκαν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η σπουδαιότητα εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του λάθους, που κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της πληροφορίας. Έτσι, η σημαντικότητα αποτελεί το κριτήριο ή σημείο αποκοπής, παρά το βασικό ποιοτικό χαρακτηριστικό που πρέπει να έχει αυτή η πληροφόρηση, προκειμένου να είναι χρήσιμη.

Αξιοπιστία

Για να είναι χρήσιμες οι πληροφορίες πρέπει να είναι αξιόπιστες. Οι πληροφορίες έχουν την ιδιότητα της αξιοπιστίας όταν είναι απηλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις και οι χρήστες μπορούν να βασίζονται σε αυτές ότι παρουσιάζουν πιστά αυτό που σκόπευαν ή θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν.

Οι πληροφορίες μπορεί να είναι συναφείς, αλλά αρκετά αναξιόπιστες στη φύση ή στην παρουσίασή τους, ώστε η δημοσιοποίησή τους πιθανόν να παραπλανεί. Για παράδειγμα, αν η εγκυρότητα και το ποσό μιας επίδικης απαίτησης για ζημίες αμφισβητούνται, μπορεί να μην είναι ορθό για την επιχείρηση να εμφανίσει ολόκληρο το ποσό της απαίτησης στον ισολογισμό.

Πιστή Παρουσίαση

Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες, πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που σκοπεύουν ή που μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν. Έτσι, για παράδειγμα, ένας ισολογισμός πρέπει να παρουσιάζει πιστά τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα, που καταλήγουν σε Στοιχεία Ενεργητικού, υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, κατά την ημερομηνία αναφοράς και τα οποία πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης.

Οι περισσότερες οικονομικές πληροφορίες υπόκεινται σε σχετικό κίνδυνο να μην παρουσιάσουν σωστά αυτά που σκοπεύουν να απεικονίσουν. Αυτό δεν οφείλεται σε προκατάληψη, αλλά μάλλον σε έμφυτες δυσκολίες είτε κατά την αναγνώριση των συναλλαγών και των άλλων γεγονότων που πρέπει να ποσοτικοποιηθούν, είτε κατά το σχεδιασμό και την εφαρμογή τεχνικών αποτίμησης και παρουσίασης, που δίνουν το μήνυμα ότι αντιπροσωπεύουν αυτές τις συναλλαγές και τα γεγονότα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αποτίμηση των οικονομικών επιδράσεων των στοιχείων θα μπορούσε να είναι τόσο αβέβαιη, ώστε οι επιχειρήσεις, γενικά, δε θα το καταχωρούσαν στις οικονομικές καταστάσεις για παράδειγμα, μολονότι οι περισσότερες επιχειρήσεις δημιουργούν εσωτερικώς υπεραξία με την πάροδο του χρόνου, είναι συνήθως δύσκολο να αναγνωρισθεί και να επιμετρηθεί βάσιμα η υπεραξία αυτή. Σε άλλες περιπτώσεις, όμως, μπορεί να είναι απαραίτητο να καταχωρούν στοιχεία και να γνωστοποιούν τον κίνδυνο λάθους που εμπεριέχεται στην καταχώρηση και την επιμέτρησή τους.

Πληρότητα

Για να είναι αξιόπιστες, οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις μέσα στα όρια της σημαντικότητας και του κόστους συλλογής και δημοσίευσης των στοιχείων. Μια παράλειψη μπορεί να καθιστά τις πληροφορίες εσφαλμένες ή παραπλανητικές και έτσι, αναξιόπιστες και ανεπαρκείς ως προς τη συνάφειά τους.

Συγκρισιμότητα

Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά για να εντοπίσουν τις τάσεις στη χρηματοοικονομική θέση και αποδοτικότητά της. Οι χρήστες πρέπει επίσης να μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων επιχειρήσεων για να εκτιμήσουν τη σχετική χρηματοοικονομική θέση τους, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση. Συνεπώς, η αποτίμηση και η απεικόνιση των οικονομικών επιδράσεων όμοιων συναλλαγών και λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται κατά τρόπο συστηματικό, διαχρονικά μέσα στην επιχείρηση, όσο και στις διαφορετικές επιχειρήσεις.

Σημαντικό επακόλουθο του ποιοτικού χαρακτηριστικού της συγκρισιμότητας είναι ότι οι χρήστες πληροφορούνται για τις λογιστικές μεθόδους, που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, για τυχόν μεταβολές των πολιτικών αυτών και για τις συνέπειες τέτοιων μεταβολών. Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να εντοπίζουν τις διαφορές μεταξύ των λογιστικών μεθόδων για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, που χρησιμοποιήθηκαν από την ίδια επιχείρηση από περίοδο σε περίοδο, καθώς και από διαφορετικές επιχειρήσεις. Η συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π., που συμπεριλαμβάνει τη γνωστοποίηση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση, βοηθά να επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα.

Η ανάγκη για συγκρισιμότητα δεν πρέπει να συγχέεται με απλή ομοιομορφία διότι δεν είναι σωστό για μια επιχείρηση να συνεχίζει να τηρεί τη λογιστική κατά τον ίδιο τρόπο για μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός, αν η εφαρμοζόμενη πολιτική δεν έχει παράλληλα και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της συνάφειας και της αξιοπιστίας.

Επειδή οι χρήστες επιθυμούν να συγκρίνουν τη χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης διαχρονικά, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν τις αντίστοιχες πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους.

3.4 Περιορισμοί στις Συναφείς και Αξιόπιστες Πληροφορίες

Εγκαιρότητα

Αν υπάρχει αδικαιολόγητη καθυστέρηση στη γνωστοποίηση των πληροφοριών, μπορεί να χάσουν τη συνάφειά τους. Η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να εξισορροπεί τα σχετικά πλεονεκτήματα της έγκαιρης γνωστοποίησης και της παροχής αξιόπιστων πληροφοριών. Για να παρέχει πληροφορίες έγκαιρα μπορεί συχνά να αναγκάζεται να προβαίνει στη γνωστοποίηση, πριν όλα τα δεδομένα μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος γίνουν γνωστές, εμποδίζοντας έτσι την αξιοπιστία τους. Αντιθέτως, αν η γνωστοποίηση καθυστερεί μέχρις ότου όλα τα γεγονότα γίνουν γνωστά, οι πληροφορίες μπορεί να έχουν υψηλή αξιοπιστία, αλλά περιορισμένης χρησιμότητας για τους χρήστες, οι οποίοι στο μεταξύ θα έπρεπε να είχαν πάρει τις αποφάσεις τους. Για να επιτευχθεί μια εξισορρόπηση μεταξύ συνάφειας και αξιοπιστίας, πρωταρχική σημασία έχει ο τρόπος για να ικανοποιηθούν οι ανάγκες των χρηστών, όσο το δυνατό καλύτερα, για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Ισορροπία μεταξύ Οφέλους και Κόστους

Η ισορροπία μεταξύ οφέλους και κόστους αποτελεί περιορισμό, παρά ποιοτικό χαρακτηριστικό. Τα οφέλη που προκύπτουν από την πληροφόρηση πρέπει να ξεπερνούν το κόστος παροχής της. Η εκτίμηση, όμως, των οφελών και του κόστους αποτελεί ουσιαστικά εξάσκηση κρίσης. Περαιτέρω, το κόστος δε βαρύνει αναγκαστικά εκείνους τους χρήστες που απολαμβάνουν τα οφέλη. Τα οφέλη μπορεί να απολαμβάνουν και χρήστες πέραν αυτών για τους οποίους ετοιμάστηκαν οι πληροφορίες, για παράδειγμα, η παροχή περαιτέρω πληροφοριών στους δανειστές μπορεί να μειώσει το κόστος δανεισμού μιας επιχείρησης. Για τους λόγους αυτούς είναι δύσκολο να εφαρμοστεί ένας έλεγχος κόστους οφέλους σε οποιαδήποτε ειδική περίπτωση. Παρόλα αυτά, ιδίως όσοι θεσμοθετούν πρότυπα, όπως επίσης και οι συντάσσοντες και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να είναι ενήμεροι του περιορισμού αυτού.

Ισορροπία μεταξύ Ποιοτικών Χαρακτηριστικών

Στην πράξη είναι συχνά αναγκαία η εξισορρόπηση ή ο συμψηφισμός, μεταξύ ποιοτικών χαρακτηριστικών. Γενικά, ο σκοπός είναι να επιτευχθεί μια κατάλληλη ισορροπία μεταξύ των χαρακτηριστικών, ούτως ώστε να επιτευχθούν οι σκοποί των οικονομικών καταστάσεων. Η σχετική σημασία των χαρακτηριστικών στις διάφορες περιπτώσεις αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης.

3.5 Τα Στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις οικονομικές επιπτώσεις συναλλαγών και άλλων γεγονότων ομαδοποιώντας τα σε ευρείες κατηγορίες, ανάλογα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά τους. Οι ευρείες αυτές κατηγορίες ονομάζονται στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία που συνδέονται άμεσα με την αποτίμηση της οικονομικής θέσης στον ισολογισμό, είναι τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια. Τα στοιχεία που ευθέως συνδέονται με την αποτίμηση της αποδοτικότητας στην κατάσταση αποτελεσμάτων είναι χρήσης τα έσοδα και τα έξοδα. Η κατάσταση μεταβολών στη χρηματοοικονομική θέση αντανακλά συνήθως τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και τις μεταβολές στα στοιχεία του ισολογισμού.

Η παρουσίαση αυτών των στοιχείων στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης συνεπάγεται διαδικασία ταξινόμησης σε υποκατηγορίες. Για παράδειγμα, τα στοιχεία ενεργητικού και οι υποχρεώσεις μπορεί να ταξινομηθούν σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους στις δραστηριότητές της επιχείρησης, ούτως ώστε να απεικονίζονται πληροφορίες κατά τον πλέον χρήσιμο τρόπο στους χρήστες για σκοπούς λήψης οικονομικών αποφάσεων.

3.6 Οικονομική Θέση

Τα στοιχεία που συνδέονται άμεσα με την εκτίμηση της οικονομικής θέσης είναι τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια που αθροιστικά είναι τα στοιχεία του παθητικού. Τα στοιχεία αυτά ορίζονται ως εξής:

Στοιχείο ενεργητικού είναι ελεγχόμενος πόρος από την επιχείρηση, ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από το οποίο αναμένεται η εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών στην επιχείρηση,

Υποχρέωση είναι παρούσα δέσμευση της επιχείρησης που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την επιχείρηση που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη,

Ίδια κεφάλαια (ή ΚΘ) είναι το κατάλοιπο δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού της επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

Σημειώνεται ότι στον ορισμό των στοιχείων ενεργητικού υπάρχει ουσιώδης διαφορά μεταξύ ΔΛΠ που δίνουν έμφαση στον (οικονομικό) έλεγχο και το ΕΓΛΣ που εστιάζεται στη σχέση ιδιοκτησίας (νομικός έλεγχος).

Οι ορισμοί των στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων αναγνωρίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά τους, αλλά δεν επιχειρούν να προσδιορίσουν τα απαιτούμενα κριτήρια για να εμφανισθούν στον ισολογισμό. Έτσι, οι ορισμοί περιλαμβάνουν στοιχεία που δεν καταχωρούνται ως στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις στον ισολογισμό, γιατί δεν πληρούν τα κριτήρια για αναγνώριση. Ειδικότερα, πρέπει να υπάρχει βάσιμη προσδοκία ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν ή θα εκρεύσουν από την επιχείρηση, πριν από την αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης.

Για να εκτιμηθεί, πότε ένα στοιχείο πληρεί τον ορισμό του στοιχείου ενεργητικού, της υποχρέωσης ή των ιδίων κεφαλαίων, πρέπει να δοθεί προσοχή στην υποκείμενη ουσία και στην οικονομική πραγματικότητα και όχι απλώς στο νομικό τύπο του. Έτσι, για παράδειγμα, στην περίπτωση των χρηματοδοτικών μισθώσεων, η ουσία και η οικονομική πραγματικότητα είναι ότι ο μισθωτής αποκτά τα οικονομικά οφέλη της χρήσης του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου για το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την ανάληψη της υποχρέωσης καταβολής για το δικαίωμα αυτό ενός ποσού που να πλησιάζει την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου πλέον τους σχετικούς τόκους. Συνεπώς, η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί στοιχεία που πληρούν τον ορισμό του στοιχείου ενεργητικού και της υποχρέωσης και τα οποία καταχωρούνται ως τέτοια στον ισολογισμό του μισθωτή.

3.6.1 Στοιχεία Ενεργητικού

Το ενσωματωμένο σε στοιχείο ενεργητικού μελλοντικό οικονομικό όφελος είναι η δυνατότητα να συνεισφέρει, άμεσα ή έμμεσα, στη εισροή ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων στην επιχείρηση. Η δυνατότητα μπορεί να είναι παραγωγική, που είναι μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Μπορεί επίσης να πάρει τη μορφή της μετατρεψιμότητας σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή της ικανότητας να μειώσει μελλοντικά τις ταμειακές εκροές.

Μια επιχείρηση απασχολεί συνήθως τα στοιχεία ενεργητικού της για την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών, ικανών να καλύψουν τις επιθυμίες ή ανάγκες των πελατών της. Επειδή αυτά τα αγαθά ή οι υπηρεσίες μπορούν να ικανοποιούν αυτές τις επιθυμίες και ανάγκες, οι πελάτες είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν γι' αυτά και επομένως, να συνεισφέρουν στις ταμειακές ροές της επιχείρησης. Τα ίδια τα ταμειακά διαθέσιμα παρέχουν υπηρεσία στην επιχείρηση, λόγω της δυνατότητας μετατροπής των στους άλλους πόρους.

Τα ενσωματωμένα σε στοιχείο ενεργητικού μελλοντικά οικονομικά οφέλη μπορεί να εισρεύσουν στην επιχείρηση με πολλούς τρόπους. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο ενεργητικού μπορεί να χρησιμοποιείται μόνο του ή σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία ενεργητικού για την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών, που πωλούνται από την επιχείρηση, να ανταλλάγεί με άλλα στοιχεία ενεργητικού, χρησιμοποιηθεί για το διακανονισμό υποχρέωσης ή να διανεμηθεί στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Πολλά στοιχεία ενεργητικού, όπως για παράδειγμα οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, έχουν φυσική υπόσταση. Η φυσική μορφή όμως δεν είναι ουσιώδης για την ύπαρξη ενός στοιχείου ενεργητικού. Έτσι, τα προνόμια ευρεσιτεχνίας και τα συγγραφικά δικαιώματα, για παράδειγμα, αποτελούν στοιχεία ενεργητικού, εφόσον αυτά ελέγχονται από την επιχείρηση και αναμένεται μελλοντικά να εισρεύσουν από αυτά οικονομικά οφέλη.

Πολλά στοιχεία ενεργητικού, για παράδειγμα, απαιτήσεις και ακίνητα, συνδέονται με νομικά δικαιώματα, που περιλαμβάνουν το δικαίωμα της ιδιοκτησίας. Για τον προσδιορισμό της ύπαρξης ενός στοιχείου ενεργητικού, το δικαίωμα της ιδιοκτησίας δεν είναι ουσιώδες. Μολονότι η ικανότητα της επιχείρησης να ελέγχει οφέλη είναι συνήθως το αποτέλεσμα νομικών δικαιωμάτων, ένα στοιχείο μπορεί, παρόλα αυτά, να αποτελεί

στοιχείο ενεργητικού ακόμη και όταν δεν υπάρχει νομικός έλεγχος. Για παράδειγμα, η τεχνογνωσία που αποκτήθηκε από δραστηριότητα ανάπτυξης μπορεί να πληρεί το χαρακτηρισμό του στοιχείου ενεργητικού όταν, διατηρώντας το απόρρητο της τεχνογνωσίας, η επιχείρηση ελέγχει τα οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν από αυτήν.

Τα στοιχεία ενεργητικού μιας επιχείρησης είναι αποτέλεσμα παρελθόντων συναλλαγών ή άλλων παρελθόντων γεγονότων. Οι επιχειρήσεις, αποκτούν συνήθως στοιχεία ενεργητικού αγοράζοντας ή παράγοντάς τα, αλλά και άλλες συναλλαγές ή γεγονότα μπορεί να δημιουργήσουν στοιχεία ενεργητικού. Παραδείγματα περιλαμβάνουν ακίνητο που αποκτήθηκε από την επιχείρηση από το Κράτος ως μέρος ενός προγράμματος προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης μίας περιοχής. Αναμενόμενες μελλοντικές συναλλαγές ή γεγονότα δε δημιουργούν από μόνα τους στοιχεία Ενεργητικού. Έτσι, για παράδειγμα, η πρόθεση αγοράς πρώτων υλών δεν πληρεί από μόνη της τον ορισμό του στοιχείου ενεργητικού.

Υπάρχει μια στενή σχέση μεταξύ πραγματοποίησης δαπάνης και της δημιουργίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού, αλλά οι δύο αυτές σχέσεις δεν συμπίπτουν κατ' ανάγκη. Συνεπώς, όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί δαπάνες, αυτό μπορεί να αποδεικνύει ότι αναζητήθηκαν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά δεν είναι οριστική απόδειξη ότι έχει αποκτηθεί κάποιο στοιχείο, που πληρεί τον ορισμό του στοιχείου ενεργητικού. Ομοίως, η απουσία σχετικής δαπάνης δεν αποκλείει ένα στοιχείο από το να πληρεί τον ορισμό του στοιχείου ενεργητικού και έτσι να καθίσταται υποψήφιο για αναγνώριση στον ισολογισμό, για παράδειγμα, στοιχεία που έχουν δωριθεί στην επιχείρηση μπορεί να πληρούν τον ορισμό του στοιχείου ενεργητικού.

3.6.2 Υποχρεώσεις

Ουσιαστικό χαρακτηριστικό της υποχρέωσης είναι ότι η ύπαρξη παρούσας υποχρέωσης που μεταφράζεται σε καθήκον ή ευθύνη ενέργειας ή συμπεριφοράς με ορισμένο τρόπο. Οι υποχρεώσεις μπορεί να είναι νομικά επιβαλλόμενες ως συνέπεια μιας δεσμευτικής σύμβασης ή νομοθετημένης υποχρέωσης. Αυτή είναι συνήθως η περίπτωση, για παράδειγμα, με οφειλόμενα ποσά για την κτήση αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις ανακύπτουν επίσης από την συνήθη εμπορική πρακτική, καθώς και την επιθυμία διατήρησης καλών εμπορικών σχέσεων. Αν, για παράδειγμα, η επιχείρηση αποφασίσει, για λόγους πολιτικής, να επανορθώσει ελαττώματα στα προϊόντα της, ακόμη και όταν αυτά γίνονται εμφανή μετά την εκπνοή της περιόδου εγγύησης, τα ποσά που αναμένεται να δαπανηθούν για αγαθά που ήδη έχουν πωληθεί, αποτελούν υποχρεώσεις.

Τονίζεται ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ παρούσας υποχρέωσης και μελλοντικής δέσμευσης. Η απόφαση της διοίκησης της επιχείρησης να αποκτήσει στοιχεία ενεργητικού στο μέλλον δε δημιουργεί, από μόνη της παρούσα υποχρέωση. Υποχρέωση ανακύπτει συνήθως μόνον όταν το στοιχείο ενεργητικού παραληφθεί ή η επιχείρηση υπεισέρχεται σε ανέκκλητη συμφωνία αγοράς του στοιχείου ενεργητικού. Στην τελευταία περίπτωση, η ανέκκλητη φύση της συμφωνίας σημαίνει ότι οι οικονομικές συνέπειες της παράλειψης τήρησης της υποχρέωσης, για παράδειγμα, λόγω ύπαρξης σημαντικής ποινής, αφήνει στην επιχείρηση λίγη ή καθόλου ευκαιρία αποφυγής της εκροής πόρων προς τρίτους.

Ο διακανονισμός παρούσας υποχρέωσης, συνεπάγεται συνήθως την εκ μέρους της επιχείρησης παραχώρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη προς ικανοποίηση της απαίτησης του άλλου μέρους. Ο διακανονισμός παρούσας υποχρέωσης μπορεί να γίνει με πολλούς τρόπους, όπως για παράδειγμα, με καταβολή μετρητών, μεταβίβαση άλλων περιουσιακών στοιχείων, παροχή υπηρεσιών, αντικατάσταση της συγκεκριμένης υποχρέωσης με μια άλλη υποχρέωση ή μετατροπή της υποχρέωσης σε κεφάλαιο.

Η υποχρέωση μπορεί, επίσης, να εξαλειφθεί με άλλους τρόπους, όπως η εκ μέρους πιστωτή παραίτηση από τη σχετική απαίτησή του ή η αντικατάσταση μιας μορφής πίστωσης με άλλη.

Οι υποχρεώσεις προκύπτουν από παρελθούσες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα. Έτσι, για παράδειγμα, η απόκτηση αγαθών και η χρήση υπηρεσιών δημιουργούν λογαριασμούς πληρωτέους (εκτός αν η πληρωμή έγινε προκαταβολικά ή κατά την παράδοση) και η λήψη τραπεζικού δανείου καταλήγει στην υποχρέωση εξό-

φλησης του δανείου. Η επιχείρηση μπορεί επίσης να αναγνωρίζει ως υποχρεώσεις μελλοντικές εκπώσεις που βασίζονται στις επήσιες αγορές από τους πελάτες. Σε αυτή την περίπτωση, η πώληση των αγαθών κατά το παρελθόν είναι η συναλλαγή που δημιουργεί τη υποχρέωση.

Μερικές υποχρεώσεις μπορεί να επιμετρώνται μόνο με τη χρήση, σημαντικού βαθμού, εκτίμησης. Μερικές επιχειρήσεις περιγράφουν αυτές τις υποχρεώσεις ως προβλέψεις. Στην Ελλάδα, τέτοιες προβλέψεις δε θεωρούνται υποχρεώσεις, επειδή η έννοια της υποχρέωσης καθορίζεται στενά, ούτως ώστε να περιλαμβάνει μόνο ποσά που μπορεί να καθοριστούν χωρίς την ανάγκη να γίνουν εκτιμήσεις. Ο ορισμός της υποχρέωσης στα ΔΛΠ ακολουθεί μια ευρύτερη προσέγγιση. Έτσι, όταν μια πρόβλεψη συνεπάγεται μια παρούσα οφειλή ή δέσμευση και πληρεί τον υπόλοιπο ορισμό, αυτή αποτελεί υποχρέωση, έστω και αν το πόσο πρέπει να εκτιμηθεί. Παραδείγματα περιλαμβάνουν προβλέψεις για πληρωμές που θα γίνουν σύμφωνα με υπάρχουσες εγγυήσεις, καθώς και προβλέψεις για κάλυψη συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων.

3.6.3 Ίδια Κεφάλαια

Τα ίδια κεφάλαια αποτελούν την χρηματοδότηση της λογιστικής μονάδας από τους φορείς της. Στην πράξη τα ίδια κεφάλαια ορίζονται ως ένα υπόλοιπο διότι αυτά μπορούν να έχουν αυξηθεί ή μειωθεί κατά τα παρακρατηθέντα κέρδη ή τις σωρευμένες ζημιές αντίστοιχα. Όμως, στον ισολογισμό αυτά μπορεί να αναλύονται σε υποκατηγορίες. Για παράδειγμα, σε μία κεφαλαιουχική εταιρεία μπορεί να γίνεται διάκριση σε κεφάλαια που εισφέρονται από τους μετόχους, αδιανέμητα κέρδη, αποθεματικά από διανομή κερδών παρακρατηθέντα και αποθεματικά που αντιπροσωπεύουν προσαρμογές διατήρησης κεφαλαίου και συνήθως εμφανίζονται ξεχωριστά. Τέτοιες ταξινομήσεις μπορεί να είναι σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, όταν αυτές υποδεικνύουν νομικούς ή άλλους περιορισμούς στη δυνατότητα της επιχείρησης να διανέμει ή άλλως να χρησιμοποιεί τα ίδια κεφάλαιά της. Μπορεί επίσης να αντανακλούν το γεγονός ότι μέλη με ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μία επιχείρηση έχουν διαφορετικά δικαιώματα σε σχέση με τη λήψη μερισμάτων ή την επιστροφή του κεφαλαίου.

Η δημιουργία αποθεματικών μερικές φορές απαιτείται από τη νομοθεσία ή άλλους κανονισμούς, για να παρέχει στην επιχείρηση και στους πιστωτές της ένα πρόσθετο μέτρο προστασίας από τις επιπτώσεις ζημιών. Άλλα αποθεματικά μπορούν να σχηματισθούν, αν η φορολογική νομοθεσία της χώρας χορηγεί απαλλαγές ή εκπώσεις, από φορολογικές υποχρεώσεις, όταν πραγματοποιούνται μεταφορές σε τέτοια αποθεματικά. Η ύπαρξη και το μέγεθος αυτών των νομικών, νομοθετημένων και φορολογικών αποθεματικών είναι πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες για τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών. Μεταφορές σε τέτοια αποθεματικά αποτελούν κρατήσεις από κέρδη εις νέον μάλλον, παρά δαπάνες.

Το ποσό με το οποίο εμφανίζονται τα ίδια κεφάλαια στον ισολογισμό εξαρτάται από την αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων. Συνήθως, το συνολικό ποσό των ιδίων κεφαλαίων μόνο κατά σύμπτωση αντιστοιχεί στη συνολική αγοραία αξία των μετοχών της επιχείρησης ή στο ποσό που θα μπορούσε να αντληθεί από τη διάθεση είτε της καθαρής περιουσίας, σε τμηματική βάση, είτε ως ενιαίο σύνολο, στη βάση της παραδοχής της συνέχειας της δραστηριότητας της επιχείρησης.

3.7 Αποδοτικότητα

Το λογιστικό κέρδος χρησιμοποιείται συχνά ως ένα μέτρο απόδοσης ή ως βάση για άλλες μετρήσεις, όπως η απόδοση των επενδύσεων ή τα κέρδη ανά μετοχή. Τα στοιχεία που συνδέονται άμεσα με την αποτίμηση του κέρδους είναι τα έσοδα και τα έξοδα. Η αναγνώριση και η αποτίμηση των εσόδων και εξόδων και κατά συνέπεια του κέρδους, εξαρτάται εν μέρει από τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησης του κεφαλαίου, που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων.

Η μέτρηση του λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

1. Υπολογίζοντας τη διαφορά των εσόδων και εξόδων της χρήσης. Η προσέγγιση αυτή δίνει βαρύτητα στα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Στην προσέγγιση αυτή βασίζεται ο υπολογισμός του αποτελέσματος χρήσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά και τις Generally Accepted Accounting Principles των ΗΠΑ.
2. Σύμφωνα με την αρχή της διατήρησης του κεφαλαίου. Η προσέγγιση αυτή δίνει έμφαση στα στοιχεία του ισολογισμού και το αποέλεσμα προκύπτει ως η διαφορά του κεφαλαίου τέλους μείον αρχής χρήσης. Τα Δ.Λ.Π. σε αυξανόμενο βαθμό προκρίνουν αυτή την προσέγγιση.

Οι δύο αυτές προσεγγίσεις αντιπροσωπεύουν σημαντικά διαφορετικές θεωρητικές διατυπώσεις της έννοιας του εισοδήματος. Λόγω της ιδιαίτερης σημασίας της αρχής της διατήρησης του κεφαλαίου, αυτή εξετάζεται σε χωριστή ενότητα στη συνέχεια

3.7.1 Το λογιστικό αποτέλεσμα ως η διαφορά εσόδων και εξόδων

Η προσέγγιση αυτή δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Για το λόγο αυτό αναγκαίοι είναι οι ορισμοί των στοιχείων εσόδων και εξόδων που έχουν ως εξής:

Έσοδα είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων, άλλες από εκείνες που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Έξοδα είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή δημιουργίας υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων, άλλες από αυτές που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Τα έσοδα και τα έξοδα μπορεί να απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με διαφορετικούς τρόπους, ούτως ώστε να παρέχουν πληροφορίες που είναι κατάλληλες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Για παράδειγμα, αποτελεί κοινή πρακτική η διάκριση μεταξύ των στοιχείων των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης, από εκείνα που δεν προκύπτουν από τέτοια δραστηριότητα. Αυτή η διάκριση γίνεται με βάση ότι η πηγή ενός στοιχείου είναι σχετική με την εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισόδυναμα στο μέλλον. Για παράδειγμα, τυχαίες δραστηριότητες, όπως η εκποίηση ενός κτιρίου, είναι απίθανο να επαναλαμβάνονται με συχνότητα. Όταν γίνεται διάκριση μεταξύ στοιχείων με αυτό τον τρόπο, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η φύση της επιχείρησης και οι δραστηριότητές της. Στοιχεία που προκύπτουν από τις συνηθισμένες δραστηριότητες μιας επιχείρησης μπορεί να είναι ασυνήθη για μια άλλη επιχείρηση.

Ο διαχωρισμός μεταξύ στοιχείων εσόδων και εξόδων και ο συνδυασμός τους με διάφορους τρόπους, επιτρέπει επίσης την παρουσίαση διαφόρων μετρήσεων της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Η σημασία των μετρήσεων αυτών ποικίλλει. Για παράδειγμα, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μπορεί να εμφανίζει μικτό κέρδος, κέρδος από συνηθισμένες δραστηριότητες προ φόρων, κέρδος από συνηθισμένες δραστηριότητες μετά από φόρους και κέρδος χρήσης.

3.7.2 Έσοδα

Ο ορισμός των εσόδων που προαναφέρθηκε καλύπτει τόσο τα τακτικά έσοδα, όσο και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα τα οποία στα Δ.Λ.Π. αναφέρονται ως κέρδη². Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία

²Είναι προφανές ότι κάτι τέτοιο δημιουργεί σύγχυση με την ονομασία του θετικού αποτελέσματος χρήσης που επίσης καλείται κέρδος. Για το λόγο αυτό, ο αναγνώστης πρέπει να προσέχει τα συμφραζόμενα

των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών ονομάτων, συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων, αμοιβών, τόκων, μερισμάτων, δικαιωμάτων και ενοικίων.

Τα κέρδη αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που ανταποκρίνονται στον ορισμό του εσόδου και μπορεί ή όχι να προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Τα κέρδη αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη και για το λόγο αυτό δε διαφέρουν στη φύση τους από τα τακτικά έσοδα.

Τα κέρδη περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, εκείνα τα οφέλη που προκύπτουν από την εκποίηση μακροπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού. Ο ορισμός των εσόδων περιλαμβάνει επίσης μη πραγματοποιηθέντα κέρδη, όπως για παράδειγμα, εκείνα που προκύπτουν από την επανεκτίμηση της αξίας εμπορεύσιμων χρεογράφων και εκείνα που προέρχονται από αυξήσεις της λογιστικής αποτίμησης των μακροπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού. Όταν τα κέρδη καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, παρουσιάζονται συνήθως ξεχωριστά, γιατί η γνώση αυτών είναι χρήσιμη για το σκοπό λήψης οικονομικών αποφάσεων. Τα κέρδη συχνά καταχωρούνται καθαρά από τις σχετικές δαπάνες.

Διάφορα είδη στοιχείων ενεργητικού μπορεί να εισπράττονται ή να αυξάνονται από τα έσοδα. Παραδείγματα είναι τα μετρητά, οι εισπρακτέοι λογαριασμοί και εμπορεύματα και υπηρεσίες που λήφθηκαν σε αντάλλαγμα εμπορευμάτων και υπηρεσιών που δόθηκαν ή παρασχέθηκαν. Έσοδα επίσης μπορεί να προέλθουν από την τακτοποίηση υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, η επιχείρηση μπορεί να παρέχει εμπορεύματα και υπηρεσίες σε ένα δανειστή, σε τακτοποίηση της υποχρέωσης εξόφλησης εκκρεμούς δανείου.

3.7.3 Έξοδα

Ο ορισμός των εξόδων αναφέρεται στα έκτακτα κι ανόργανα έξοδα (που στα Δ.Λ.Π. αναφέρονται ως ζημίες) όπως επίσης και εκείνα τα έξοδα που προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Τα έξοδα που ανακύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, το κόστος πωλήσεων, τους μισθούς και τις αποσβέσεις. Συνήθως λαμβάνουν τη μορφή μιας εκροής ή μείωσης περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού, όπως μετρητών και ταμειακών ισοδυνάμων, αποθεμάτων και ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Οι ζημίες αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που ανταποκρίνονται στον ορισμό των εξόδων και μπορεί ή όχι να προκύψουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι ζημίες αντιπροσωπεύουν μειώσεις στα οικονομικά οφέλη και για το λόγο αυτό δε διαφέρουν στη φύση τους από τα άλλα έξοδα.

Οι ζημίες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, αυτές που προέρχονται από καταστροφές, όπως πυρκαγιές και πλημμύρες, όπως επίσης και εκείνες που προκύπτουν από την εκποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού. Ο ορισμός των εξόδων περιλαμβάνει επίσης μη πραγματοποιηθείσες ζημίες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα τέτοιων ζημιών είναι αυτές που σχετίζονται με τα δάνεια της επιχείρησης σε ξένο νόμισμα κι οφείλονται στις επιδράσεις των αυξήσεων στις ισοτιμίες του ξένου νομίσματος. Όταν οι ζημίες καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, παρουσιάζονται συνήθως ξεχωριστά, γιατί η γνώση αυτών είναι χρήσιμη για το σκοπό λήψης οικονομικών αποφάσεων. Συχνά, οι ζημίες καταχωρούνται καθαρές από σχετικά έσοδα.

3.8 Η Προσέγγιση της Διατήρησης του Κεφαλαίου στη Μέτρηση του Εισοδήματος

Η αρχή της διατήρησης του κεφαλαίου όπως διατυπώθηκε από τον Hicks (1946) αφορά το εισόδημα ενός φυσικού προσώπου. Η εφαρμογή της στο εισόδημα μιας επιχείρησης έχει δεοντολογικό χαρακτήρα διότι προσπαθεί να υποδείξει στους λογιστές τους παράγοντες που θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους κατά την μέτρηση του εισοδήματος μιας περιόδου.

Η θεωρία του Hicks συνδέει τις έννοιες της περιουσίας (wealth) και του εισοδήματος. Συγκεκριμένα, ο Hicks υποστηρίζει ότι η περιουσία στην αρχή της περιόδου είναι αυτή που θα δημιουργήσει εισόδημα αν επενδυθεί παραγωγικά. Για μια επιχείρηση η περιουσία είναι, προφανώς, τα ίδια κεφάλαια. Εφόσον λοιπόν η επιχείρηση θέλει να διατηρήσει το εισόδημα της σταθερό στο διηνεκές θα πρέπει να διατηρεί άθικτο το απόθεμα του κεφαλαίου. Με άλλα λόγια, εισόδημα μιας περιόδου αποτελεί το μεγαλύτερο ποσό που μπορεί να διανεμηθεί (στους ιδιοκτήτες) μέσα στην περίοδο και στο τέλος αυτής η επιχείρηση να είναι τόσο «καλά» όσο ήταν και στην αρχή της

Μαθηματικά, το εισόδημα σύμφωνα με τον ορισμό του Hicks υπολογίζεται ως εξής: $\Delta A_t = IK_t - IK_{t-1}$ όπου το ΔA_t Λογιστικό Αποτέλεσμα της περιόδου t και IK_t τα ίδια κεφάλαια στο τέλος της περιόδου t .

Σε επίπεδο επιχείρησης, η αρχή διατήρησης του κεφαλαίου προσπαθεί να καθοδηγήσει την επιχείρηση στον προσδιορισμό, πρώτον, του ποσού που μπορεί να διανεμηθεί κάθε χρόνο στους μετόχους ως μέρισμα και, δεύτερον, του ποσού που πρέπει να μείνει μέσα για αποταμίευση ώστε να αποκατασταθεί το κεφάλαιο αρχής περιόδου.

Ο παραπάνω ορισμός αν και κάνει επιτακτική την ανάγκη διατήρησης του κεφαλαίου άθικτου, δεν προσδιορίζει το κεφάλαιο που πρέπει να διατηρηθεί. Αυτό έχει οδηγήσει στις εξής παραλλαγές:

Διατήρηση χρηματικού κεφαλαίου: Σύμφωνα με αυτήν την έννοια, κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν το χρηματικό ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της χρήσης υπερβαίνει το χρηματικό ποσό της καθαρής περιουσίας στην αρχή της χρήσης, αφού αποκλειστούν οποιεσδήποτε διανομές προς και οποιεσδήποτε συνεισφορές από τους ιδιοκτήτες, κατά τη διάρκεια της χρήσης. Η διατήρηση του οικονομικού κεφαλαίου μπορεί να επιμετρηθεί είτε

- σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες (διατήρηση ονομαστικού κεφαλαίου) που είναι η αρχή διατήρησης κεφαλαίου πίσω από την αρχή του ιστορικού κόστους, είτε
- σε μονάδες σταθερής αγοραστικής δύναμης όπου η αξία των στοιχείων του ενεργητικού αναπροσαρμόζεται για την επίδραση του πληθωρισμού με τη χρήση δεικτών που αφορούν την αγοραστική αξία του χρήματος.

Διατήρηση φυσικού κεφαλαίου: Σύμφωνα με αυτήν την έννοια, κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν η φυσική παραγωγική δυναμικότητα (ή λειτουργική δυναμικότητα) της επιχείρησης (ή οι πόροι ή τα κεφάλαια που χρειάστηκαν για να επιτευχθεί αυτή η δυναμικότητα) κατά το τέλος της περιόδου υπερβαίνει τη φυσική παραγωγική ικανότητα στην αρχή της περιόδου, αφού αποκλειστούν όποιες διανομές προς και όποιες συνεισφορές από τους ιδιοκτήτες, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Οι περισσότερες επιχειρήσεις, για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων, υιοθετούν κάποια οικονομική έννοια του κεφαλαίου. Σύμφωνα με την οικονομική έννοια, το κεφάλαιο ως επενδυμένο χρηματικό ποσό ή επενδυμένη αγοραστική δύναμη, είναι συνώνυμο με την καθαρή περιουσία ή τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης. Σύμφωνα με τη φυσική έννοια, το κεφάλαιο ως επιχειρηματική δυναμικότητα, θεωρείται ως η παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μονάδες προϊόντος που παράγονται ημερησίως.

Η επιλογή της κατάλληλης έννοιας του κεφαλαίου από την επιχείρηση πρέπει να βασίζεται στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων της. Έτσι, η οικονομική έννοια του κεφαλαίου πρέπει να υιοθετείται αν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αποβλέπουν βασικά στη διατήρηση του ονομαστικού επενδυμένου κεφαλαίου ή της αγοραστικής δύναμης του επενδυμένου κεφαλαίου. Αν, όμως, το κύριο ενδιαφέρον των χρηστών είναι η επιχειρηματική δυναμικότητα της επιχείρησης, πρέπει να χρησιμοποιείται η φυσική έννοια του κεφαλαίου. Η επιλεγμένη έννοια προσδιορίζει το σκοπό που επιδιώκεται στον προσδιορισμό του κέρδους, μολονότι μπορεί να υπάρχουν δυσκολίες αποτίμησης για να καταστήσουν την έννοια ενεργό.

3.8.1 Έννοιες της Διατήρησης του Κεφαλαίου και Προσδιορισμός του Κέρδους

Η έννοια της διατήρησης του κεφαλαίου όπως είδαμε αφορά τον τρόπο με τον οποίο μια επιχείρηση ορίζει το κεφάλαιο που θέλει να διατηρήσει. Αποτελεί το σύνδεσμο μεταξύ των εννοιών του κεφαλαίου και των εννοιών του κέρδους, επειδή παρέχει το σημείο αναφοράς μέσω του οποίου μετράται το κέρδος. Αυτό είναι αναγκαίο για τη διάκριση μεταξύ της απόδοσης επί του κεφαλαίου μιας επιχείρησης και της απόδοσης του κεφαλαίου της. Μόνο εισροές περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού που υπερβαίνουν τα ποσά που απαιτήθηκαν για να διατηρηθεί το κεφάλαιο μπορεί να θεωρούνται ως κέρδος και συνεπώς, ως απόδοση επί του κεφαλαίου. Κατά συνέπεια, κέρδος είναι το υπολειπόμενο ποσό που παραμένει, αφού τα έξοδα (που περιλαμβάνουν τις προσαρμογές διατήρησης κεφαλαίου, όπου πρέπει) έχουν αφαιρεθεί από τα έσοδα. Αν τα έξοδα υπερβαίνουν τα έσοδα, το υπολειπόμενο ποσό είναι καθαρή ζημία.

Η έννοια της διατήρησης του φυσικού κεφαλαίου απαιτεί την υιοθέτηση της βάσης αποτίμησης του τρέχοντος κόστους εισόδου ή εξόδου. Η έννοια της διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου όμως, δεν απαιτεί τη χρήση μιας συγκεκριμένης βάσης αποτίμησης. Η επιλογή της βάσης αποτίμησης, εξαρτάται από την έννοια του οικονομικού κεφαλαίου που η επιχείρηση αποσκοπεί να διατηρήσει. Η κύρια διαφορά μεταξύ των δύο εννοιών της διατήρησης του κεφαλαίου είναι ο χειρισμός των επιπτώσεων των μεταβολών στις τιμές των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων της επιχείρησης. Σε γενικές γραμμές, μια επιχείρηση έχει διατηρήσει το κεφάλαιο της, αν έχει το ίδιο κεφάλαιο στο τέλος της χρήσης όσο είχε στην αρχή της χρήσης. Κάθε ποσό που υπερβαίνει το απαιτούμενο ποσό για να διατηρηθεί το κεφάλαιο όπως στην αρχή της περιόδου είναι κέρδος.

Σύμφωνα με την έννοια της διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου, όταν το κεφάλαιο ορίζεται σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση σε ονομαστικό χρηματικό κεφάλαιο κατά την περίοδο. Έτσι, αυξήσεις στις τιμές των στοιχείων ενεργητικού που κατέχονται κατά την περίοδο, οι οποίες συνήθως αναφέρονται ως κέρδη παρακράτησης, είναι θεωρητικά κέρδη. Δεν καταχωρούνται όμως ως κέρδη μέχρις ότου τα στοιχεία ενεργητικού πωληθούν. Όταν η έννοια της διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου ορίζεται σε σταθερές μονάδες αγοραστικής δύναμης, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση στην επενδυμένη αγοραστική δύναμη κατά την περίοδο. Έτσι, μόνο το μέρος της αύξησης στις τιμές των στοιχείων ενεργητικού, που υπερβαίνει την αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών, θεωρείται κέρδος. Το υπόλοιπο της αύξησης θεωρείται ως προσαρμογή διατήρησης του κεφαλαίου και συνεπώς, ως τμήμα των ιδίων κεφαλαίων.

Σύμφωνα με την έννοια της διατήρησης του φυσικού κεφαλαίου, όταν το κεφάλαιο ορίζεται σε όρους φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση στο κεφάλαιο κατά την περίοδο. Όλες οι μεταβολές τιμών, που επηρεάζουν τα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης, θεωρούνται ως μεταβολές στην αποτίμηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης και αντιμετωπίζονται ως προσαρμογές διατήρησης του κεφαλαίου, που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια και όχι ως κέρδος.

3.8.2 Προσαρμογές Διατήρησης Κεφαλαίου

Η τυχόν μεταβολή της αξίας των στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων προκαλεί αυξήσεις ή μειώσεις στα ίδια κεφάλαια. Παρόλο ότι αυτές οι αυξήσεις ή μειώσεις ανταποκρίνονται στον ορισμό των εσόδων και εξόδων, δεν περιλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με ορισμένες έννοιες της διατήρησης του κεφαλαίου αλλά περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια ως προσαρμογές διατήρησης του κεφαλαίου ή ως αποθεματικά αναπροσαρμογών (στην περίπτωση φυσικά που αναγνωρίζονται). Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, όλες οι μεταβολές αυτές πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

3.9 Αναγνώριση των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων

Αναγνώριση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ενός κονδυλίου, που ανταποκρίνεται στον ορισμό του στοιχείου και ικανοποιεί τα ακόλουθα κριτήρια:

- είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην ή θα εκρεύσουν από την επιχείρηση και,
- το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μία αξία που μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Η αναγνώριση περιλαμβάνει τη λεκτική περιγραφή του κονδυλίου καθώς και με ένα χρηματικό ποσό και την ενσωμάτωση του ποσού αυτού στα σύνολα του ισολογισμού ή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Τα κονδύλια που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης πρέπει να καταχωρούνται στον ισολογισμό ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Παράλειψη αναγνώρισης τέτοιων κονδυλίων δεν αναπληρώνεται από τη γνωστοποίηση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν ή από σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

Κατά την εκτίμηση, αν ένα κονδύλι ανταποκρίνεται σε αυτά τα κριτήρια και συνεπώς είναι κατάλληλο για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να δοθεί προσοχή στη σημαντικότητα. Η αλληλοσύνδεση μεταξύ των στοιχείων σημαίνει ότι ένα κονδύλι που ανταποκρίνεται στον ορισμό και στα κριτήρια αναγνώρισης ως συγκεκριμένο στοιχείο, για παράδειγμα, ένα στοιχείο ενεργητικού, αυτόματα απαιτεί την αναγνώριση ενός άλλου στοιχείου, για παράδειγμα, ενός εσόδου ή μιας υποχρέωσης.

3.9.1 Η Πιθανότητα Μελλοντικών Οικονομικών Οφελών

Η έννοια της πιθανότητας χρησιμοποιείται στα κριτήρια της αναγνώρισης και αναφέρεται στο βαθμό αβεβαιότητας με τον οποίο τα συνδεδόμενα με το κονδύλι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ή θα εκρεύσουν από αυτή. Η έννοια αυτή συμβαδίζει με την αβεβαιότητα που χαρακτηρίζει το περιβάλλον μέσα στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση. Εκτιμήσεις του βαθμού αβεβαιότητας, που σχετίζεται με τη ροή μελλοντικών οικονομικών οφελών, γίνονται με βάση τις ενδείξεις που είναι διαθέσιμες, όταν συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, όταν είναι πιθανό ότι μία απαίτηση θα εισπραχθεί, δικαιολογείται τότε, με την απουσία κάθε ένδειξης για το αντίθετο, να καταχωρηθεί η απαίτηση ως ένα στοιχείο ενεργητικού. Για μεγάλο πλήθος απαιτήσεων, οπωσδήποτε, κάποιος βαθμός επισφάλειας συνήθως θεωρείται πιθανός, οπότε καταχωρείται ένα έξοδο που αντιπροσωπεύει την αναμενόμενη μείωση των οικονομικών οφελών.

3.9.2 Αξιοπιστία Αποτίμησης

Το δεύτερο κριτήριο για την αναγνώριση ενός στοιχείου είναι ότι έχει ένα κόστος ή μία αξία που μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Σε πολλές περιπτώσεις, το κόστος ή η αξία χρειάζεται να εκτιμηθούν. Η χρήση εύλογων εκτιμήσεων είναι ένα ουσιαστικό μέρος της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και δεν υποσκάπτει την αξιοπιστία τους. Όταν, όμως, δεν μπορεί να γίνει μια εύλογη εκτίμηση, το στοιχείο δεν καταχωρείται στον ισολογισμό ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Για παράδειγμα, το αναμενόμενο θετικό αποτέλεσμα μιας αγωγής μπορεί να ανταποκρίνεται στους ορισμούς, τόσο του στοιχείου ενεργητικού, όσο και του εσόδου, όπως επίσης στο κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση. Όταν όμως είναι αδύνατο η απαίτηση να μετρηθεί αξιόπιστα, δεν πρέπει να καταχωρείται ως στοιχείο ενεργητικού ή έσοδο. Η ύπαρξη της απαίτησης αυτής, όμως, γνωστοποιείται στις σημειώσεις, στο επεξηγηματικό υλικό ή στους συμπληρωματικούς πίνακες. Ένα κονδύλι το οποίο σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, δεν ανταποκρίνεται στα

ως άνω κριτήρια αναγνώρισης, μπορεί να είναι κατάλληλο για αναγνώριση σε μεταγενέστερη ημερομηνία, ως αποτέλεσμα μεταγενέστερων συνθηκών ή γεγονότων.

Ένα κονδύλι που έχει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός στοιχείου, αλλά δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια για αναγνώριση μπορεί, παρά ταύτα, να δικαιολογεί τη γνωστοποίησή του στις σημειώσεις, στο επεξηγηματικό υλικό ή στους συμπληρωματικούς πίνακες. Αυτό ισχύει, όταν η γνώση του στοιχείου θεωρείται σημαντική για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης, της αποδοτικότητας και των μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

3.9.3 Αναγνώριση Στοιχείων Ενεργητικού

Ένα στοιχείο ενεργητικού καταχωρείται στον ισολογισμό, όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το στοιχείο ενεργητικού έχει ένα κόστος ή αξία που μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Ένα στοιχείο ενεργητικού δεν καταχωρείται στον ισολογισμό, όταν έχει προκύψει από δαπάνη, για την οποία θεωρείται απίθανο ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη πέραν της παρούσας περιόδου. Αντί αυτού τέτοια πράξη καταλήγει στην αναγνώριση εξόδου στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Αυτός ο χειρισμός δεν σημαίνει ούτε ότι η πρόθεση της διοίκησης κατά την ανάληψη δαπανών ήταν άλλη από το να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση ούτε ότι η διοίκηση παραπλανήθηκε. Η μόνη εμπλοκή έγκειται στο ότι ο βαθμός βεβαιότητας, ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη πέραν της παρούσας περιόδου, είναι ανεπαρκής για να δικαιολογηθεί η αναγνώριση ενός στοιχείου ενεργητικού ενεργητικού.

3.9.4 Αναγνώριση Υποχρεώσεων

Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στον ισολογισμό, όταν είναι πιθανόν ότι η τακτοποίηση μιας παρούσας οφειλής θα καταλήξει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και το ποσό κατά το οποίο θα γίνει η τακτοποίηση μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Στην πράξη, οι συμβατικές υποχρεώσεις που είναι ισόποσα και αναλογικά ανεκτέλεστες από τα συμβαλλόμενα μέρη (για παράδειγμα, υποχρεώσεις για παραγγελθέντα αποθέματα που δεν έχουν παραληφθεί ακόμη) δεν καταχωρούνται γενικά ως υποχρεώσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, τέτοιες οφειλές μπορεί να ανταποκρίνονται στον ορισμό των υποχρεώσεων και, εφόσον τα κριτήρια αναγνώρισης ανταποκρίνονται στις συγκεκριμένες συνθήκες, μπορεί να είναι κατάλληλες για αναγνώριση. Στις περιπτώσεις αυτές η αναγνώριση των υποχρεώσεων συνεπάγεται την αναγνώριση σχετικών στοιχείων ενεργητικού ή εξόδων.

3.9.5 Αναγνώριση Εσόδων

Τα έσοδα καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, όταν προκύπτει αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με αύξηση στοιχείων ενεργητικού ή με μείωση υποχρεώσεων και επιπλέον η αύξηση αυτή μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Στην πραγματικότητα, αυτό σημαίνει, ότι η αναγνώριση εσόδων συμπίπτει με την αναγνώριση αυξήσεων σε στοιχεία ενεργητικού ή μειώσεων των υποχρεώσεων (για παράδειγμα, η καθαρή αύξηση στα στοιχεία ενεργητικού που προκύπτει από την πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ή η μείωση στις υποχρεώσεις, ύστερα από παραίτηση χρέους πιστωτή).

3.9.6 Αναγνώριση Εξόδων

Τα έξοδα καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, όταν έχει προκύψει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με μείωση στοιχείου ενεργητικού ή με αύξηση υποχρέωσης

και επιπλέον μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Στην πραγματικότητα, αυτό σημαίνει, ότι η αναγνώριση των εξόδων συμπίπτει με την αναγνώριση αύξησης στις υποχρεώσεις ή μείωσης στα στοιχεία ενεργητικού (για παράδειγμα, τα δεδουλευμένα δικαιώματα των εργαζομένων ή η απόσβεση μηχανολογικού εξοπλισμού).

Τα έξοδα καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με βάση τον άμεσο συσχετισμό με τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες και της πραγματοποίησης συγκεκριμένων εσόδων. Η διαδικασία αυτή, κοινώς αναφερόμενη ως συσχέτιση ή αντιστοίχιση των εξόδων και εσόδων, συνεπάγεται την ταυτόχρονη ή συνδυασμένη αναγνώριση των εσόδων και εξόδων που προέρχονται άμεσα και μαζί από τις ίδιες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα. Για παράδειγμα, τα διάφορα στοιχεία εξόδων που συγκροτούν το κόστος πωληθέντων αγαθών αναγνωρίζονται ταυτόχρονα με τα έσοδα από την πώληση των αγαθών.

Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένονται να προκύψουν κατά τη διάρκεια πολλών λογιστικών περιόδων και η σύνδεσή τους με έσοδα μπορεί μόνο γενικά ή έμμεσα να προσδιοριστεί, τότε τα έξοδα καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με βάση τη διαδικασία συστηματικής και ευλόγου κατανομής. Αυτό είναι συχνά αναγκαίο για την αναγνώριση εξόδων που σχετίζονται με την εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων, όπως τα ενσώματα πάγια, η υπεραξία, τα προνόμια ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα. Σε τέτοιες περιπτώσεις το έξοδο αναφέρεται ως απόσβεση. Αυτές οι διαδικασίες κατανομής σκοπό έχουν την αναγνώριση εξόδων στις λογιστικές περιόδους στις οποίες τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού, αναλίσκονται ή εκπνέουν.

Επίσης, κάποιες δαπάνες αναγνωρίζονται αμέσως ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, όταν αυτές δεν παράγουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή όταν και στον όποιο βαθμό, που τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη δεν έχουν τις ιδιότητες ή παύουν να έχουν τις ιδιότητες, για αναγνώριση στον ισολογισμό, ως στοιχείου ενεργητικού.

Τα έξοδα αναγνωρίζονται επίσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στις περιπτώσεις που δημιουργείται υποχρέωση χωρίς την αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού, όπως όταν μια υποχρέωση προκύπτει από την εγγύηση ενός προϊόντος.

3.10 Αποτίμηση των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων

Αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών, με τα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Αυτό προϋποθέτει την επιλογή συγκεκριμένης βάσης αποτίμησης.

Ένας αριθμός διαφορετικών βάσεων αποτίμησης χρησιμοποιείται σε διάφορους βαθμούς και με ποικίλους συνδυασμούς στις οικονομικές καταστάσεις. Οι βάσεις αυτές περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

Ιστορικό κόστος : τα στοιχεία ενεργητικού αναγνωρίζονται στο ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που δόθηκε κατά το χρόνο της απόκτησής τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή σε μερικές περιπτώσεις (για παράδειγμα, φόροι εισοδήματος), στα ποσά των μετρητών ή των ταμειακών ισοδύναμων που αναμένεται να πληρωθούν για την τακτοποίηση της υποχρέωσης στη συνθήκη ροή των εργασιών.

Τρέχον κόστος : τα στοιχεία ενεργητικού μεταφέρονται στο ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που θα έπρεπε να πληρωθούν, αν τα ίδια ή ισοδύναμα στοιχεία ενεργητικού αγοράζονταν τώρα. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο απροεξόφλητο ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που θα απαιτούνται για την τακτοποίηση της οφειλής άμεσα.

Αξία ρευστοποίησης : τα στοιχεία ενεργητικού αποτιμώνται στο ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που θα μπορούσε να εισπραχθεί από την πώληση των στοιχείων ενεργητικού σε ομαλή εκποίηση. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στην αξία διακανονισμού τους, δηλαδή, στο απροεξόφλητο ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που αναμένεται να πληρωθούν για να εξοφληθούν οι υποχρεώσεις στην κανονική ροή των εργασιών.

Παρούσα αξία : Τα στοιχεία ενεργητικού καταχωρούνται στην παρούσα (προεξοφλημένη) αξία των μελλοντικών καθαρών ταμειακών εισροών που το στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει στην κανονική ροή των εργασιών. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στην παρούσα (προεξοφλημένη) αξία των μελλοντικών καθαρών ταμειακών εκροών που αναμένεται να απαιτηθούν για την τακτοποίηση των υποχρεώσεων στην κανονική ροή των εργασιών.

Η συνηθέστερη βάση αποτίμησης που υιοθετείται από τις επιχειρήσεις για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τους, είναι το ιστορικό κόστος. Αυτό συνήθως συνδυάζεται με άλλες βάσεις αποτίμησης. Για παράδειγμα, τα αποθέματα αποτιμώνται συνήθως στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, τα χρεόγραφα που κατατάσσονται στο χαρτοφυλάκιο συναλλαγών μπορεί να αποτιμηθούν στην τρέχουσα αξία της αγοράς και οι υποχρεώσεις για συντάξεις αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους.

3.11 Ερωτήσεις

1. Είναι ο όρος «λογιστική μονάδα» ταυτόσημος με τον όρο «οικονομική μονάδα»; Απολογείστε την απάντησή σας.
2. Ποιες πρακτικές δυσκολίες υπάρχουν στον προσδιορισμό της λογιστικής μονάδας στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων και των προσωπικών εταιριών;
3. Σε ποια έκταση θεωρείτε ότι η αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας δεν συμφωνεί με την οικονομική πραγματικότητα (πληθωρισμός); Απολογείστε την απάντησή σας.
4. Εξηγείστε τη σημασία της λογιστικής αρχής του ιστορικού κόστους.
5. Τι επίδραση έχει η αρχή της αυτοτελούς λογιστικής μονάδας και τι η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχείρησης στην κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων;