

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. Γενικά για τον ισολογισμό

Σκοπός της Λογιστικής είναι η πληροφόρηση της διοικήσεως των επιχειρήσεων για τη σωστή και κερδοφόρα διαχείρισή τους μέσω της συγκεντρώσεως, καταγραφής, ταξινομήσεως και μελέτης των οικονομικών γεγονότων, που συνθέτουν τη δραστηριότητα τους.

Άμεσα ενδιαφερόμενοι για τις λογιστικές πληροφορίες είναι οι διευθύνοντες την επιχείρηση και οι μέτοχοι, αλλά και πολλοί άλλοι έξω από αυτή, όπως πιστωτές, ανταγωνιστές, δημόσιο κ.ά.

Για όλους τους παραπάνω βασική πηγή πληροφοριών είναι τα λογιστικά έγγραφα που υποχρεωτικά δημοσιοποιούνται σύμφωνα με τον νόμο, δηλαδή ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, ο πίνακας διαθέσεως των αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Κοινή ονομασία των λογιστικών αυτών εγγράφων που συντάσσονται από τις επιχειρήσεις στο τέλος κάθε χρήσεως και εμφανίζουν την περιουσία και τα οικονομικά αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους, είναι «λογιστικές καταστάσεις» ή «οικονομικές καταστάσεις» ή «χρηματοοικονομικές καταστάσεις» ή απλά «ισολογισμοί», γι' αυτό και στα επόμενα γίνεται συχνή χρήση όλων αυτών των ονομασιών και ιδίως της τελευταίας. Η πλατειά χρήση του όρου «ισολογισμός» στο χώρο των επιχειρήσεων αλλά και έξω από αυτόν οφείλεται στο γεγονός ότι το λογιστικό αυτό έγγραφο είναι το παλαιότερο μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων και πριν μερικές δεκαετίες εθεωρείτο και το σπουδαιότερο. Τα τελευταία όμως χρόνια όλο και μεγαλύτερη σημασία αποκτά ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, πράγμα που φαίνεται ότι επεσήμανε πρώτος στις αρχές του 20ου αιώνα ο Γερμανός Ε. Schmalenbach με τη γνωστή θεωρία του δυναμικού ισολογισμού.

Για πολλές δεκαετίες και μέχρι τα μέσα της δεκαετίας του 1980 η εμφάνιση και η δομή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στη χώρα μας, αλλά και σε πολλές άλλες χώρες ήταν προϊόν των εκάστοτε αποφάσεων, των προτιμήσεων και των γνώσεων των λογιστών που τις συνέτασσαν. Άμεση συνέπεια του γεγονότος αυτού ήταν οι περιορισμένες δυνατότητες αντλήσεως αξιόπιστων πληροφοριών από τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς και κυρίως η αδυναμία συγκρίσεώς τους, ιδίως σε διεπιχειρησιακό επίπεδο. Από το 1980 όμως και εντεύθεν σημαντικές νομοθετικές μεταρρυθμίσεις έχουν θέσει τα θεμέλια για τον εκσυγχρονισμό της λογιστικής υποδομής της χώρας μας και ιδίως η έκδοση των παρα-

κάτω προεδρικών Διαταγμάτων:

- Π.Δ. 1123/1980 για την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, όπως συμπληρώθηκε με τα Π.Δ. 502/1984 και 186/1986 για να εναρμονισθεί προς τα διαλαμβανόμενα στην 4η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.
- Π.Δ. 409/1986 για την προσαρμογή των διατάξεων του Ν. 2190/1920 που αφορούν στη δομή και μορφή των λογιστικών καταστάσεων προς τα οριζόμενα στην 4η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.
- Π.Δ. 356/1986 για την προσαρμογή του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (σήμερα Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) προς το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

1.2. Ποιούς ενδιαφέρει ο ισολογισμός

Παρά το γεγονός, ότι βασική πηγή πληροφοριών για την οικονομική κατάσταση μιας επιχειρήσεως παραμένει ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, που τον συνοδεύει, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να σχηματίσουν κάποια γνώμη γι' αυτήν παίρνοντας πληροφορίες και από άλλες πηγές, όπως π.χ. από ενημερωτικά άρθρα των οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών, από υπαλλήλους της επιχειρήσεως, από τράπεζες, χρηματιστήρια, επιμελητήρια κ.τ.λ., δεδομένου ότι ο μέσος άνθρωπος με τις συνηθισμένες οικονομικές γνώσεις δεν είναι σε θέση να αντλήσει συμπεράσματα από τη μελέτη του ισολογισμού. Αλλά ακόμη και οι ειδικοί μελετητές των ισολογισμών, πολλές φορές, αδυνατούν να καταλήξουν σε πειστικά συμπεράσματα για διαφόρους λόγους, τους οποίους θα αναφέρουμε σε άλλη θέση πιο κάτω. Θα πρέπει να σημειωθεί εδώ, ότι πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση μιας επιχειρήσεως δεν παρέχει ένας οποιοσδήποτε ισολογισμός (π.χ. ισολογισμός διαλύσεως, συγχωνεύσεως), αλλά ο ισολογισμός «τέλους χρήσεως», όπως ονομάζεται, ο οποίος συνοδεύεται και από την κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως.

Αν και η δημοσίευση του ισολογισμού μέσω του τύπου αποσκοπεί βασικά στην ενημέρωση κάθε ενδιαφερόμενου για την πορεία της επιχειρήσεως, λίγοι είναι εκείνοι, όπως ειπώθηκε προηγουμένως, που έχουν την δυνατότητα να μελετήσουν τα στοιχεία του ισολογισμού και της καταστάσεως των οικονομικών αποτελεσμάτων. Τα στοιχεία του ισολογισμού ενδιαφέρουν κατά κύριο λόγο τον επιχειρηματία, ο οποίος θα στηριχθεί σ' αυτά για να αξιολογήσει την απόδοση της επιχειρήσεώς του και να λάβει αποφάσεις για τον προγραμματισμό της περαιτέρω δράσεώς της. Για τον σκοπό αυτό υπάρχουν ειδικευμένοι υπάλληλοι, οι οποίοι έχοντας στη διάθεσή τους και πολλά συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία, είναι σε θέση να μελετήσουν τον ισολογισμό σε βάθος και να δώσουν στον επιχειρηματία σαφή εικόνα της πορείας της επιχειρήσεως και της οικονομικής της καταστάσεως.

Εκτός από τον επιχειρηματία, για την οικονομική κατάσταση της επιχειρήσε-

ως ενδιαφέρονται συνήθως και οι τράπεζες, οι οποίες χορηγούν δάνεια προς αυτή, συνήθως βραχυπρόθεσμα, αλλά όχι σπάνια και μακροπρόθεσμα. Τα τελευταία συνεπάγονται μεγαλύτερους κινδύνους γι' αυτήν. Βασική πηγή πληροφοριών των τραπεζών για την ικανότητα της επιχειρήσεως να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της είναι ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων, που συνοδεύει τον ισολογισμό.

Άλλοι ενδιαφερόμενοι για τα στοιχεία του ισολογισμού είναι διάφοροι κάτοχοι μετοχών ή ομολογιών ή υποψήφιοι αγοραστής τέτοιων τίτλων, οι οποίοι αποβλέπουν σε εξασφάλιση των χρημάτων τους, αλλά και σε όσο το δυνατό μεγαλύτερη απόδοση των τίτλων που κατέχουν ή που πρόκειται να αγοράσουν.

Οι προμηθευτές που συναλλάσσονται με την επιχείρηση και χορηγούν εμπορικές πιστώσεις προς αυτή, ενδιαφέρονται επίσης για τα στοιχεία του ισολογισμού της, όχι μόνο για να εξασφαλίσουν τις απαιτήσεις τους, αλλά και για πιθανή μελλοντική επέκταση των πιστώσεων αυτών, αν τα αποτελέσματα τους από τη μελέτη του ισολογισμού είναι ευοίωνα για την επιχείρηση.

Επίσης οι ανταγωνιστικές επιχειρήσεις προσπαθούν ν' αντλήσουν χρήσιμες πληροφορίες από τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς αντιπάλων επιχειρήσεων για να τα χρησιμοποιήσουν προς όφελος τους και για να ενισχύσουν τη θέση τους στην αγορά.

Το Δημόσιο με τις διάφορες υπηρεσίες του παρακολουθεί τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, ασκεί τη φορολογική πολιτική, ελέγχει την λειτουργία τους, συγκεντρώνει πληροφορίες για την άσκηση της κατάλληλης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

Οι συνδικαλιστικές ενώσεις των εργαζομένων, αλλά και των εργοδοτών αντλούν χρήσιμα στοιχεία από τις δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και καθορίζουν ανάλογα τη στάση τους στις μεταξύ τους διαπραγματεύσεις και στις τυχόν διεκδικήσεις τους έναντι του δημοσίου.

Διάφορα επιμελητήρια (όπως εμπορικο-βιομηχανικό, επαγγελματικό-βιοτεχνικό, Ξενοδοχειακό, Τεχνικό, Οικονομικό κ.ά.) συλλέγουν πληροφορίες από διάφορες πηγές, αλλά και από τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς για να ενημερώσουν τα μέλη τους και να υποστηρίξουν μελλοντικά τα συμφέροντά τους.

Τέλος τα Χρηματιστήρια, τα χρηματιστικά γραφεία, οι εταιρίες των ελεγκτών-λογιστών και οι εταιρίες συμβούλων επιχειρήσεων δείχνουν ως εκ της φύσεως των εργασιών τους ενδιαφέρον για τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς είτε για να συμβουλέψουν πελάτες τους είτε για να εμπλουτίσουν τα στατιστικά τους στοιχεία.

1.3. Βασικές αρχές που πρέπει να διέπουν την σύνταξη των ισολογισμών

Σκοπός του ισολογισμού είναι να δώσει πληροφορίες στους μελετητές του

για την κατάσταση της επιχειρήσεως. Για να συναχθούν όμως ακριβή και ορθά συμπεράσματα είναι απαραίτητο ο ισολογισμός να συντάσσεται με βάση ορισμένες αρχές, που έχουν σχέση με τη δομή του, την ακρίβεια και το περιεχόμενο των στοιχείων του.

Ο Ν.2190/1920 με το άρθρο 42, όπως συμπληρώθηκε και με όσα σχετικά αναφέρονται στην 4η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ), καθορίζει ρητά τον τρόπο συντάξεως και τη δομή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στη χώρα μας.

Παρακάτω αναφέρονται εν συντομία οι πιο σημαντικές από τις αρχές, που καθορίζει ο Ν.2190/1920 σχετικά με την σύνταξη των ισολογισμών.

α. Η σαφήνεια

Οι ονομασίες των λογαριασμών ή ομάδων λογαριασμών πρέπει να αποδίδουν όσο το δυνατόν πιο πιστά το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών, ώστε ν' αποφεύγονται παραπλανητικές εντυπώσεις.

Η ομαδοποίηση των επί μέρους λογαριασμών πρέπει να γίνεται με βάση το περιεχόμενο των στοιχείων και η κατάταξή τους με βάση τη ρευστότητα για το ενεργητικό και τη ληκτότητα των υποχρεώσεων για το παθητικό.

β. Η δομή και το σχήμα

Η αρχή αυτή αναφέρεται στη δομή και το σχήμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Οι λογαριασμοί του ισολογισμού πρέπει να τοποθετούνται σε δύο στήλες η μία δίπλα στην άλλη με τα στοιχεία του ενεργητικού αριστερά και τα στοιχεία του παθητικού δεξιά, όπως ορίζεται στο Π.Δ. 1123/1980 σχετικά με την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Τα στοιχεία του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως πρέπει να τοποθετούνται σε κάθετη διάταξη σύμφωνα με το πιο πάνω προεδρικό διάταγμα. Στο ίδιο Π.Δ. ορίζεται και η δομή του πίνακα διαθέσεως των αποτελεσμάτων.

γ. Η ειλικρίνεια και ακρίβεια

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν. 2190/1920 πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων της χρήσεως της επιχειρήσεως. Τα στοιχεία που εμφανίζονται σ' αυτές πρέπει να είναι υπαρκτά και να μη παραλείπονται κάποια από αυτά. Επίσης πρέπει να είναι ακριβή, δηλαδή να εμφανίζονται με την πραγματική τους αξία. Πολλές φορές η αρχή αυτή παραβιάζεται, όταν διενεργούνται σκόπιμα ή αθέλητα ανακριβείς απογραφές, π.χ. αποθεμάτων, με αποτέλεσμα την παραποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων.

δ. Η συνέχεια και ομοιομορφία

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται ομοιόμορφα κάθε χρόνο χωρίς να μεταβάλλεται η μορφή της εμφανίσεώς τους. Παρέκκλιση από την παραπάνω αρχή είναι δυνατή μόνο, αν συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι, οι οποίοι να μνημονεύονται στο προσάρτημα (Ν. 2190/1920, άρθρο 42). Είναι ευνόητο, ότι η αρχή αυτή έχει εφαρμογή και στις μεθόδους αποτιμήσεως και αποσβέσεων, οι οποίες δεν πρέπει να αλλάζουν από χρήση σε χρήση. Η αρχή της συνέχειας και ομοιομορφίας ενισχύει τη συγκρισιμότητα των ισολογισμών και διευκολύνει σημαντικά τη μελέτη τους.

Στο άρθρο 43 του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με εκείνα του ισολογισμού κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως. Με τη διάταξη αυτή, που αφορά σε εφαρμογή της 4ης Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, καθιερώνεται η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού.

ε. Συγκριτική παράθεση των στοιχείων της προηγούμενης χρήσεως

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, που ορίζεται από το άρθρο 42 του Ν. 2190/1920, παράλληλα με τα στοιχεία της κλειόμενης χρήσεως πρέπει να παραθέτονται και εκείνα της προηγούμενης, ώστε να είναι δυνατή η σύγκρισή τους.

1.4. Οι λογιστικές αρχές

Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη θέση, σκοπός της Λογιστικής είναι η καταγραφή και μελέτη των οικονομικών γεγονότων, που συνθέτουν τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων. Η διαδικασία της συγκεντρώσεως, της αποτιμήσεως και της καταχωρήσεως των πρωτογενών λογιστικών στοιχείων πραγματοποιείται μέσα σε ένα πλαίσιο γενικά αποδεκτών και εφαρμοζομένων αρχών και μεθόδων, που στοχεύουν στην κατά το δυνατόν αντικειμενικότερη σκιαγράφηση της οικονομικής καταστάσεως των επιχειρήσεων. Η οδός όμως, που οδηγεί στον στόχο αυτό, παραμένει μέχρι σήμερα αρκετά δύσβατη, δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες αρχές τελούν υπό καθεστώς συνεχών τροποποιήσεων, προσθηκών και εν γένει βελτιώσεων, επηρεαζόμενες από εξελίξεις στο κοινωνικό περιβάλλον των επιχειρήσεων. Αυτό επιβεβαιώνει για άλλη μία φορά τον κοινωνικό χαρακτήρα της Λογιστικής ως επιστήμης, παρά τα εμφανή ποσοτικά και οικονομικά γνωρίσματά της, που την κατατάσσουν στον χώρο των οικονομικών επιστημών.

Αλλά ο στόχος της αντικειμενικής εκτιμήσεως της οικονομικής καταστάσεως των επιχειρήσεων βάσει των λογιστικών στοιχείων υπόκειται και σε έναν αριθμό περιοριστικών παραγόντων, που σχετίζονται με την αδυναμία εφαρμογής αντικειμενικών μεθόδων μετρήσεως της περιουσίας, των υποχρεώσεων και των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Οι λογιστικές αρχές αναφέρονται σε ένα σύνολο κανόνων, εννοιών, πρακτι-

κών και προτύπων, που αποβλέπουν στην κατά το δυνατόν αντικειμενικότερη πληροφόρηση της διοικήσεως των επιχειρήσεων, των μετόχων, των δανειστών, της πολιτείας, των συνδικαλιστικών οργάνων και άλλων ενδιαφερομένων.

Η ανάγκη για διευκρίνιση ωρισμένων εννοιών και ανάπτυξη βασικών λογιστικών αρχών προκύπτει από την γιγάντωση και πολυπλοκότητα της οργανώσεως των σημερινών επιχειρήσεων, αλλά και από τις απαιτήσεις της πολιτείας και της κοινωνίας για πλήρη και αντικειμενική πληροφόρηση για τις δραστηριότητές τους. Μερικές από τις πιο βασικές λογιστικές αρχές είναι οι ακόλουθες:

α. Χωριστή λογιστική οντότητα της επιχειρήσεως

Η Λογιστική αφορά σε συγκεκριμένες νομικές οντότητες, τις επιχειρήσεις, που ξεχωρίζουν από τους ιδιοκτήτες των. Η αρχή αυτή πηγάζει από την ανάγκη του καθορισμού συγκεκριμένων ορίων, εντός των οποίων δραστηριοποιείται η Λογιστική.

β. Λογιστική περίοδος ή λογιστική χρήση

Αν και η οικονομική δραστηριότητα των επιχειρήσεων είναι μία συνεχής ροή οικονομικών πράξεων, η ανάγκη για μέτρησή της επιβάλλει τον καθορισμό συγκεκριμένων διαχειριστικών χρονικών περιόδων, συνήθως ετησίων ή και μικροτέρων. Έτσι η πολιτεία ενδιαφέρεται για τα ετήσια οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων και οι επίσημοι ισολογισμοί και λογαριασμοί αποτελεσμάτων συντάσσονται και δημοσιεύονται μία φορά το χρόνο.

γ. Συσχετισμός εσόδων/εξόδων

Το οικονομικό αποτέλεσμα προκύπτει από τη διαφορά ανάμεσα στα έσοδα και έξοδα μιας διαχειριστικής περιόδου. Ο ακριβής όμως υπολογισμός του προϋποθέτει τον σωστό χρονικό συσχετισμό εσόδων και εξόδων και υλοποιείται με την καταχώρισή τους στη διαχειριστική χρήση στην οποία ανήκουν, άσχετα από τον χρόνο πραγματοποιήσεώς τους.

δ. Συνέχεια της υπάρξεως της επιχειρήσεως

Η διάρκεια του χρόνου ζωής κάθε επιχειρήσεως θεωρείται μακρά και τουλάχιστον μεγαλύτερη από την ζωή των περιουσιακών της στοιχείων. Αυτό επηρεάζει την μέθοδο αποτιμήσεώς των, που γίνεται στην τιμή που αυτά αποκτήθηκαν (τιμή κόστους) και όχι σε τιμή ρευστοποιήσεώς των.

ε. Μονάδα μετρήσεως των οικονομικών πράξεων

Η Λογιστική έχει ως βάση την νομισματική μονάδα, με την οποία μετρούνται και καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις των επιχειρήσεων.

στ. Συντηρητικότητα

Είναι μία από τις παλαιότερες λογιστικές αρχές και σχετίζεται με το πνεύμα συντηρητικότητας, που πρέπει να διέπει τον επιχειρηματία στην εκτίμηση των

οικονομικών γεγονότων. Μία βασική εφαρμογή της αρχής αυτής θεωρείται η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην χαμηλότερα τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής.

ζ. Ομοιομορφία και συνέπεια των λογιστικών μεθόδων

Η αρχή αυτή είναι προϊόν της ανάγκης για συγκρισιμότητα των λογιστικών μεγεθών ανάμεσα στις διαχειριστικές χρήσεις. Μία βασική εφαρμογή της είναι π.χ. τα οριζόμενα στο άρθρο 43 του Ν. 2190/1920, που αναφέρει ότι οι ίδιες μέθοδοι αποτιμήσεως πρέπει να εφαρμόζονται πάγια χωρίς να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση. Στην ίδια αυτή αρχή εμπίπτει επίσης η ομοιόμορφη σύνταξη και εμφάνιση κάθε χρόνο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

1.5. Δυσχέρειες στην ακριβή εκτίμηση των λογιστικών μεγεθών

Μερικοί από τους πιο σημαντικούς παράγοντες που επηρεάζουν την ακρίβεια των λογιστικών στοιχείων αναφέρονται παρακάτω.

α. Η αστάθεια της νομισματικής μονάδας

Η μέτρηση της αξίας της περιουσίας, των υποχρεώσεων και των εσόδων-εξόδων γίνεται μέσω της νομισματικής μονάδας, η οποία όπως είναι γνωστό, δεν παραμένει σταθερή ένεκα συνήθως του πληθωρισμού. Έτσι η τρέχουσα αξία τους σπάνια συμφωνεί με την αξία, που αναγράφεται στους λογαριασμούς των επιχειρήσεων.

β. Η σχετικότητα της λογιστικής χρήσεως

Το οικονομικό αποτέλεσμα που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις έχει σχετική ακρίβεια, αφού εξάγεται ως σχέση εσόδων-εξόδων μικρών σχετικά χρονικών περιόδων, των διαχειριστικών χρήσεων. Το πραγματικό οικονομικό αποτέλεσμα μπορεί να εξαχθεί μόνο μετά την ρευστοποίηση της περιουσίας της επιχείρησης σε τρέχουσες τιμές.

γ. Η υποκειμενικότητα στη συσχέτιση των εσόδων και εξόδων

Η ακρίβεια του οικονομικού αποτελέσματος επηρεάζεται σε κάποιο βαθμό και από την αυθαίρετη συσχέτιση των εσόδων και εξόδων, όταν παρεμβαίνει ο υποκειμενικός παράγοντας του καθορισμού των χρονικών περιόδων, που πραγματοποιούνται αυτά. Έτσι π.χ. συχνά υπάρχουν διαφωνίες ως προς τη διάρκεια ζωής ενός παγίου στοιχείου και επομένως και ως προς τις διαχειριστικές χρήσεις, που θα επιβαρυνθούν με τις αποσβέσεις του.

δ. Λογιστικά μεγέθη μη επιδεκτικά αποτιμήσεως

Πολλά σημαντικά στοιχεία δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς, επειδή δεν είναι δυνατόν να μετρηθούν μέσω της νομισματικής μονάδας. Τέτοια στοιχεία είναι η ικανότητα των υπαλλήλων και των διοικούντων την επιχείρηση, το

όνομα και η αξιοπιστία της στην αγορά.

1.6. Ειδικοί ισολογισμοί

Η σύνταξη του ισολογισμού αποβλέπει σε ορισμένο σκοπό που γενικά είναι ο προσδιορισμός της περιουσιακής καταστάσεως της επιχειρήσεως σε δεδομένη στιγμή και των οικονομικών αποτελεσμάτων ορισμένης χρονικής περιόδου. Αλλά ισολογισμοί συντάσσονται πολλές φορές για να εξυπηρετήσουν και διάφορους άλλους σκοπούς π.χ. ίδρυση, εκκαθάριση, συγχώνευση, εκχώρηση κ.τ.λ. επιχειρήσεως. Στις περιπτώσεις αυτές ο τρόπος συντάξεως, τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν, οι μέθοδοι αποτίμησεως μπορεί να διαφέρουν και εξαρτώνται από τον σκοπό, που πρόκειται να εκπληρώσει ο ισολογισμός.

Βασικοί τύποι ισολογισμών που συντάσσονται για την εξυπηρέτηση διαφόρων σκοπών είναι οι εξής:

α. Ο ιδρυτικός ισολογισμός

Ο ισολογισμός αυτός εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως τη στιγμή της συστάσεώς της και γι' αυτό μπορεί να χαρακτηριστεί σαν στατικός.

β. Ο ισολογισμός εκκαθαρίσεως

Έχει ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά με τον ιδρυτικό ισολογισμό (π.χ. είναι στατικός), αλλά διαφέρει στο ότι ο ισολογισμός εκκαθαρίσεως εμφανίζει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως με αξία, που βρίσκεται πολύ κοντά στην πραγματική, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο με τον ιδρυτικό ισολογισμό. Έτσι π.χ. η αξία του στοιχείου «Φήμη και Πελατεία» στον ισολογισμό εκκαθαρίσεως μπορεί να έχει μικρότερη ή μηδαμινή αξία σε σχέση με την αξία, που του αποδίδει ο ιδρυτικός ισολογισμός.

γ. Ο ισολογισμός συγχωνεύσεως

Ο ισολογισμός συγχωνεύσεως εμφανίζει την αξία των περιουσιακών στοιχείων δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων, οι οποίες συγχωνεύονται σε μία. Για τη σύνταξη του ισολογισμού συγχωνεύσεως ακολουθείται ορισμένη διαδικασία σε ό,τι αφορά κυρίως την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

δ. Ο ενδιάμεσος ισολογισμός

Αυτός συντάσσεται κατά ενδιάμεσα χρονικά διαστήματα της διαχειριστικής χρήσεως, π.χ. στο τέλος κάθε μήνα ή τριμήνου και αποβλέπει στην απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως σε ορισμένο χρονικό σημείο και των οικονομικών αποτελεσμάτων σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

ε. Ο προϋπολογιστικός ή ισολογισμός προβλέψεως

Ο προϋπολογιστικός ισολογισμός ή ισολογισμός προβλέψεως αποσκοπεί στην απεικόνιση της πιθανής περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως σε μελλοντικά χρονικά σημεία και περιόδους. Η σύνταξη αυτού του ισολογισμού προσφέρει σημαντικές υπηρεσίες στον επιχειρηματία και χρησιμοποιείται από αυτόν σαν εργαλείο ελέγχου της πορείας της επιχειρήσεως διευκολύνοντάς τον να προλαμβάνει πιθανές δυσμενείς εξελίξεις.

στ. Ο φορολογικός ισολογισμός

Η σύνταξη του φορολογικού ισολογισμού εξυπηρετεί φορολογικές ανάγκες και λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στη χώρα μας, όπου η τήρηση των λογιστικών βιβλίων γίνεται μέσα στα πλαίσια, που καθορίζουν οι φορολογικοί νόμοι, η σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της χρήσεως εξυπηρετεί και τις φορολογικές αρχές. Γι' αυτό δεν υπάρχει ανάγκη συντάξεως ειδικού φορολογικού ισολογισμού.

ζ. Ο ισολογισμός τέλους χρήσεως

Ο ισολογισμός αυτός συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως και αποβλέπει στον προσδιορισμό της οικονομικής καταστάσεως και των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως. Όσα αναπτύσσονται στη συνέχεια, αφορούν βασικά αυτού του τύπου τον ισολογισμό (Πίν. 1).

1.7. Θεωρίες για τον ισολογισμό

Σχετικά με τη λειτουργία και τους σκοπούς του ισολογισμού έχουν αναπτυχθεί διάφορες θεωρίες, οι οποίες είναι σκόπιμο, να αναφερθούν εδώ για να κατανοηθεί καλύτερα ή έννοια και ο ρόλος του ισολογισμού σαν μέσου ελέγχου της οικονομικής καταστάσεως και δραστηριότητας των επιχειρήσεων.

Για πρώτη φορά γίνεται λόγος για το ρόλο του ισολογισμού σε βιβλίο του γερμανού μαθηματικού Osbahr, με τίτλο "Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung", το οποίο χρονολογείται από το 1913.

Σχετικό με τον ισολογισμό είναι και το έργο του γάλλου L. Batardon "L' Inventaire et le Bilanz" από το 1918, το οποίο έγινε πλατειά γνωστό μέχρι τις ημέρες μας.

Γνωστός έγινε και ο γερμανός E. Schmalenbach για το έργο του "Dynamische Bilanz", που χρονολογείται από το 1920.

α. Η θεωρία του στατικού ισολογισμού

Κατά την θεωρία του στατικού ισολογισμού, σκοπός του ισολογισμού είναι η απεικόνιση της περιουσιακής καταστάσεως της επιχειρήσεως σε ορισμένη στιγμή, ενώ το οικονομικό αποτέλεσμα, το οποίο θεωρείται δευτερεύουσας σημασίας, προκύπτει σαν διαφορά από τη σύγκριση δύο διαδοχικών ισολογισμών.