

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η αποτίμηση στην εύλογη αξία
Η διερεύνηση των απόψεων των λογιστών
και ελεγκτών στην Ελλάδα**

ΜΠΟΓΑΤΣΑΣ ΘΩΜΑΣ ΑΜ. 16544

ΠΑΛΙ ΕΛΕΝΗ Α.Μ 16473

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΣΜΑΡΑΙΔΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2017

Επισήμανση:

Οι διαπιστώσεις τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας παρουσιάζονται με την δική μας προσωπική ,θεωρητική και πρακτική γνώμη ή διαπίστωση εκτός φυσικά από αναφορές. Επιπλέον η παρούσα πτυχιακή εργασία δεν φέρει καμία επιρροή από την εισηγητή και του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τ.Ε.Ι Δυτικής Ελλάδος.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ.....	8
1.1 Ορισμός ΔΛΠ και ΔΠΧΑ - Στόχος.....	8
1.2 Σκοπός.....	8
1.3 Η νομοθεσία σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	9
1.4 Ιστορική εξέλιξη - Ανασκόπηση.....	9
1.5 Θεσμικά όργανα κατάρτισης.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΡΧΩΝ ΣΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ.....	11
2.1 Οι βασικές γενικές αρχές για την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	11
2.2 Η δομή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	13
2.3 ΔΛΠ και ΔΠΧΑ σε ισχύ.....	14
2.4 Οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	17
2.5 Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα.....	18
2.6 Υπόχρεες επιχειρήσεις στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	20
3.1 Απαιτήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ.....	20
3.2 Βασικές αλλαγές που έφεραν τα ΔΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις.....	20
3.3 Στόχοι ΔΛΠ - ΔΠΧΑ μελλοντικά.....	20
3.3.1 Η εναρμόνιση των US GAAP με τα ΔΠΧΑ.....	21
3.3.2 Η εναρμόνιση των GP GAAP με τα ΔΠΧΑ.....	21
3.4 Τα ΔΠΧΑ για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΓΕΝΙΚΑ.....	22
4.1 Η έννοια της αποτίμησης στα πρότυπα.....	22
4.1.1 Βασικές μέθοδοι αποτίμησης.....	22
4.2 Η έννοια της Εύλογης Αξίας στα πρότυπα.....	23
4.2.1 Η αποτίμηση στην Εύλογη Αξία.....	23
4.2.2 Θέσπιση του βασικού πλαισίου για την αποτίμηση - επιμέτρηση της Εύλογης Αξίας...24	
4.2.3 Η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού (υποχρεώσεων) κατά την αρχική αναγνώριση.....	27

4.2.4 Η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού μετά την αρχική αναγνώρισή τους.....	27
4.3 Η αποτίμηση με την μέθοδο του Ιστορικού Κόστους.....	28
4.3.1 Η έννοια του Αναπόσβεστο Κόστους.....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΙΣΧΥ	30
5.1 Ποια ΔΛΠ και ποια ΔΠΧΑ αναφέρονται στην αποτίμηση στην Εύλογη Αξία.....	30
5.1.1 ΔΛΠ 2 : Αποθέματα.....	31
5.1.2 ΔΛΠ 16 : Ενσώματα πάγια.....	32
5.1.3 ΔΛΠ 22 : Ενοποιήσεις επιχειρήσεων.....	34
5.1.4 ΔΛΠ 39 : Χρηματοπιστωτικά μέσα - καταχώριση και αποτίμηση.....	36
5.1.5 ΔΛΠ 40 : Επενδύσεις σε ακίνητα.....	38
5.1.6 ΔΛΠ 41 : Γεωργία.....	39
5.1.7 ΔΠΧΑ 13 : Αποτίμηση στην Εύλογη Αξία.....	41
5.2 Τα βασικά πλεονεκτήματα της Εύλογης Αξίας.....	42
5.2.1 Τα βασικά μειονεκτήματα της Εύλογης Αξίας.....	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	45
6.1 Εμπειρική έρευνα.....	45
6.1.1 Έρευνα με ερωτηματολόγιο.....	45
6.2 Τα είδη των ερωτήσεων.....	46
6.2.1 Δημογραφικά στοιχεία.....	46
6.2.2 Ερωτήσεις για την αποτίμηση στην Εύλογη Αξία.....	46
6.2.3 Δείγμα της έρευνας.....	46
6.3 Στατιστική Ανάλυση των αποτελεσμάτων.....	47
6.4 Έλεγχος Ανεξαρτησίας chi-square test χ^2	70
6.5 Έλεγχος Υποθέσεων T-test.....	80
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	91
7.1 Βιβλιογραφία.....	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο : ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	95

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα(ΔΛΠ) ,Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς(ΔΠΧΑ) , Επιμέτρηση (Αποτίμηση), Εύλογη Αξία,

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) το 2005 προετοίμασαν το έδαφος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) που εισήχθη στην ζωή του λογιστή με τον ν.4308/2014 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 251 / 24-11-2014) , με απώτερο σκοπό να εναρμονιστεί το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο σύμφωνα με τις αρχές της πληροφόρησης που ακολουθούνται διεθνώς.

Τα Ε.Λ.Π. μεταξύ κάποιων νέων αρχών και νόμων , έφεραν και την έννοια της αποτίμησης στην Εύλογη Αξία καθώς και αρχές που την διέπουν.

Η εύλογη αξία ορίζεται ως το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με την θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε συναλλαγές που διενεργούνται σε καθαρά λογιστική βάση.

Στα θετικά της σημεία μπορεί να υπογραμμιστεί η διαφάνεια που την διακατέχει , η πληθώρα των πληροφοριών που φέρει καθότι στηρίζεται σε μια αγορά και στο σύνολο όλων όσων συμμετέχουν σε αυτή και όχι μόνο μιας οικονομικής μονάδας , όπως ισχύει στην περίπτωση του ιστορικού κόστους.

Η δική μας έρευνα λοιπόν έχει ως σκοπό να γνωρίσει τις απόψεις των λογιστών και των ορκωτών σύμφωνα με τις δικές τους εμπειρίες , για το πώς χρησιμοποιούν , επεξεργάζονται και αντιλαμβάνονται στην καθημερινότητα της εργασίας τους , την αποτίμηση στην εύλογη αξία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία απαρτίζεται από δυο βασικά μέρη. Το πρώτο μέρος ουσιαστικά αφορά το θεωρητικό μέρος της εργασίας το οποίο περιέχει πέντε βασικά κεφάλαια, ενώ στο δεύτερο μέρος το οποίο αποτελεί το πρακτικό μέρος διότι αναφέρεται στην στατιστική ανάλυση που πραγματοποιήθηκε. Πιο αναλυτικά στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μια σφαιρική εικόνα για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αναλύοντας την βασικούς ορισμούς, τον σκοπό, την σχετική νομοθεσία, μια μικρή ιστορική εξέλιξη αλλά και τα θεσμικά όργανα κατάρτισης. Το δεύτερο κεφάλαιο ουσιαστικά αναλύει βασικές αρχές, την δομή που πρέπει να έχουν τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ αλλά και μια συνοπτική παρουσίαση όλων των προτύπων. Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια μικρή αναφορά για τις απαιτήσεις των προτύπων καθώς και τι αλλαγές που επέφεραν με την υιοθέτησή τους. Στο τέταρτο και πέμπτη κεφαλαίο και πιο σημαντικό γίνεται η βασική ανάλυση η οποία αφορά την αποτίμηση γενικά αλλά και ειδικά με την εύλογη αξία, και επιπλέον παρουσιάζονται όλα τα πρότυπα τα οποία αφορούν και εμπεριέχουν την έννοια της αποτίμησης στην εύλογη αξία. Στο δεύτερο μέρος και τελευταίο ουσιαστικά της πτυχιακής εργασίας αναπτύσσεται η στατιστική ανάλυση των αποτελεσμάτων μέσω του ερωτηματολογίου με διάφορες παρουσιάσεις πινάκων, διαγραμμάτων αλλά και κάποιων ειδικών test. Τέλος ακόλουθου τα συμπεράσματα που πρόεκυψαν ύστερα από την στατιστική ανάλυση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ –ΣΤΟΧΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (εφεξής ΔΛΠ) - International Accounting Standards (εφεξής IAS) και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (εφεξής ΔΠΧΑ) - International Financial Reporting Standards (εφεξής IFRS) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών , κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων κατά την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.

ΣΤΟΧΟΣ

Στόχος των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ είναι αυτές οι αρχές και οι κανόνες να είναι κοινοί για τις επιχειρήσεις τόσο σε εγχώριο όσο και σε διεθνές επίπεδο.

1.2 ΣΚΟΠΟΣ

Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ προσπάθησαν να αποτυπώσουν όλη την έννοια της λογιστικής σε μια συγκεκριμένη και τυποποιημένη πληροφορία ώστε να υπάρχει μια ώστε να παρουσιαστεί με σαφήνεια η εικόνα για τον κλάδο της λογιστικής. Η ανάγκη αυτή της δημιουργίας των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ αφορά ένα σύνολο αρχών ώστε να αντιμετωπιστούν συγκεκριμένα προβλήματα που αφορούν την λογιστική αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων που εμφανίζουν οι επιχειρήσεις στο τέλος της κλειόμενης χρήσης και που συνεπάγεται τον υπολογισμό του τελικού αποτελέσματος.

Βασικός σκοπός της υιοθέτησης των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ είναι να υπάρχουν κοινοί κανόνες και κοινές αρχές για όλες τις επιχειρήσεις ανά τον κόσμο. Παράγοντας που επηρέασε τους όρους των επιχειρήσεων ήταν η δυσκολία μεταξύ αυτών ώστε να υπάρξει κίνηση κεφαλαίων από χώρα σε χώρα , δηλαδή τον περιορισμένο αριθμό μετοχών για ένα ευρύ αγοραστικό , επενδυτικό κοινό. Δεύτερος παράγοντας ώστε να υπάρχει τυποποίηση της πληροφορίας ήταν απελευθέρωση των κεφαλαίων με αποτέλεσμα να δρουν με ευκολία και πιο ελεύθερα κεφαλαιαγορές σε εγχώριο αλλά και διεθνές επίπεδο, δηλαδή να προσελκύονται επενδυτές από την ίδια χώρα αλλά και από τρίτες δυνητικά συμβαλλόμενες χώρες.

Επομένως όπως είναι αντιληπτό ήταν απαραίτητο να υπάρχει ένα αξιόπιστο και φερέγγυο λογιστικό σύστημα πληροφόρησης για να μπορούν όλοι οι εμπλεκόμενοι (π.χ. προμηθευτές , εποπτικές αρχές , επενδυτές) να εξάγουν ασφαλή συμπεράσματα ώστε να προβούν στις μελλοντικές αποφάσεις και επενδυτικές κινήσεις που θα πάρουν.

1.3 Η ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ

- i. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο με βάση τον κανονισμό 1606/2002 αποφάσισε την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τις επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές των χωρών που αποτελούν μέλη της ένωσης.
- ii. Η Ελλάδα προχώρησε σε αναγνώριση του κανονισμού με ψήφιση του Ν.2992/2002 στις 20/3/2002.
- iii. Ο Ν.3229/2004 με το Άρθρο 13 του Νόμου προστέθηκε στο Κ.Ν. 2190/20 το ειδικό κεφάλαιο 15 που προσθέτει τα Άρθρα 134 - 143 από το Κ.Ν. , τα οποία αφορούν τον τρόπο που θα εφαρμοστούν τα ΔΛΠ στην χώρα μας , όπως οι οικονομικές καταστάσεις και οι αποφάσεις του Δ.Σ. των επιχειρήσεων.
- iv. Με το Άρθρο 14 του ίδιου Ν.3229/2004 επέρχονται προσαρμογές ώστε σε περίπτωση που οι φορολογικές διατάξεις ΚΒΣ έρχονται σε αντίθεση με τα ΔΛΠ , να ισχύουν οι διατάξεις των ΔΛΠ που προστέθηκαν στο κεφάλαιο 15 (νέα άρθρα 134 - 143 του Κ.Ν. 2190/02).
- v. Ο Ν.3487 στις 11/9/2006 σχετικά με τους ενοποιημένους ισολογισμούς που συντάσσονται με τους κανόνες των ΔΛΠ.
- vi. Ιδιαίτερη σημασία παρουσιάζουν οι ΠΟΛ.1025 για τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ από πλευράς ΚΒΣ καθώς και η απόφαση της ΕΛΤΕ Νο.110/2006 για τον τρόπο αντιμετώπισης των θεμάτων που προκύπτουν στην διανομή των κερδών των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.
- vii. Ο κανονισμός 11226/2008 στις 3/11/2008 της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων , ενσωματώνει σε ενιαίο κείμενο τα διάφορα διεθνή πρότυπα που υιοθετήθηκαν μέσω τροποποιητικών κανονισμών και καταργεί όλους τους προηγούμενους κανονισμούς , με στόχο την διαφάνεια και την απλούστευση της κοινοτικής νομοθεσίας.

1.4 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ - ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Σύμφωνα με την χρηματοπιστωτική κρίση η οποία ξέσπασε την δεκαετία του '20 στις ΗΠΑ και φυσικά με το γνωστό κραχ του 1929, αναδύθηκαν στην επιφάνεια τα προβλήματα του έως τότε χρηματοπιστωτικού τομέα.

Βάση αυτού δημιουργήθηκε η αναγκαιότητα για αντικειμενική πληροφόρηση και τυποποίηση της λογικής πληροφορίας. Ως αποτέλεσμα ήταν να γεννηθεί η σκέψη για την ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου αρχών και κανόνων εποπτείας και οδηγιών προς τις επιχειρήσεις αλλά και τις αγορές γενικότερα, για το πώς θα παρουσίαζαν σωστά τις οικονομικές καταστάσεις τους για να είναι αξιόπιστες, συγκρίσιμες και να προσδιορίζουν με ομοιόμορφο τρόπο τα οικονομικά τους αποτελέσματα.

Μια πρώτη προσπάθεια για την τυποποίηση της πληροφορίας έγινε την δεκαετία του '30 στις ΗΠΑ και συγκεκριμένα το 1934, η επιτροπή κεφαλαιαγοράς ανέλαβε τις αρμοδιότητές της για την εύρεση και λειτουργία που αφορούσε την τυποποίηση της πληροφορίας, γνωστή ως SEC (Securities and Exchange Commission). Η προσπάθεια αυτή όμως δεν στέφθηκε με επιτυχία, γεγονός που οδήγησε το 1938 τον ιδιωτικό τομέα να προεξέχει, δεδομένου ότι πρακτικά θα μπορούσε να ανταπεξέλθει και να εξασφαλίσει τα απαιτούμενα κεφάλαια αλλά και να εγγυηθεί την ανεξαρτησία των αποφάσεων. Για τα επόμενα χρόνια διάφορα ιδιωτικά σχήματα προσπάθησαν να φέρουν εις πέρας την λογική τυποποίηση χωρίς όμως τα προσδοκώμενα αποτελέσματα.

Όλα αυτά όμως έως το 1972, όταν και δημιουργήθηκε το FASB (Financial Accounting Standards Board), δηλαδή το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, το

οποίο μέχρι και σήμερα θεωρείται το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις ΗΠΑ. Ο ιδιωτικός τομέας χρηματοδοτούσε το FASB μέχρι το 2002, όμως με μια υποχρεωτική θέσπιση απαγορεύτηκε η ιδιωτική χρηματοδότηση και δόθηκε η έγκριση από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς για τον ετήσιο προϋπολογισμό.

Στις ΗΠΑ είχαν από το 1934 όργανα για την θέσπιση αρχών και κανόνων για τη λογιστική αποτύπωση, όμως στις υπόλοιπες χώρες ανά τον κόσμο υπήρχαν κανόνες και πρότυπα περισσότερο τοπικού χαρακτήρα και αυτό διότι κάθε χώρα είχε δικούς της ρυθμούς ανάπτυξης και πολιτισμικό υπόβαθρο.

Το 1973 ξεκίνησε η ανάπτυξη και θέσπιση προτύπων σε μια παγκόσμια κλίμακα, όταν διάφοροι αντιπρόσωποι συγκεκριμένων χωρών όπως Καναδάς, Γαλλία, Αυστραλία, Γερμανία, Ολλανδία, Μεξικό, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιαπωνία και ΗΠΑ αποφάσισαν να δημιουργήσουν την Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC).

Η δράση της άρχισε το 1973 και τελείωσε το 2001 και επί των χρόνων της εξέδωσε 41 πρότυπα, τα οποία είναι ευρέως γνωστά ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - ΔΛΠ ή με την διεθνή ορολογία ως International Accounting Standards - IAS. Δεδομένου όμως ότι η IASC είχε επιρροές καθώς πάτησε πάνω στα πρότυπα των ΗΠΑ και συγκεκριμένα του FASB, αποφάσισε να αλλάξει την δομή και την οργάνωση της και να μετονομαστεί το 2001 σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων ή International Accounting Standards Board - IASB. Τα αντίστοιχα πρότυπα που εκδόθηκαν έκτοτε ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - ΔΠΧΑ ή International Financial Reporting Standards - IFRS. Το IASB δεν υπάγεται στην δικαιοδοσία κάποιου κράτους αλλά είναι υπερεθνικό όργανο, που εδρεύει στην Μεγάλη Βρετανία και σκοπό έχει την έκδοση και την αποδοχή των λογιστικών προτύπων που εκδίδει. Το IASB είναι υπεύθυνο για την επεξεργασία και την έκδοση των ΔΠΧΑ αλλά και την τελική έγκριση τους από την Επιτροπή Διερμηνειών ή IFRS Interpretation Committee - IFRIC.

Η FASB και η IASB συνέβαλαν από κοινού για την ανάπτυξη των προτύπων. Η συμφωνία τους το 2002 είχε ως αυτοσκοπό την συνύπαρξη τους ώστε να υπάρχει συμβατότητα για τι καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Η τελική στρατηγική τους το 2005 είχε ως γνώμονα την ανάπτυξη ενός ενιαίου πλαισίου αρχών, με σκοπό την παγκόσμια ανάπτυξη. Και τα δύο συμβούλια θέτουν ως προτεραιότητα μια μακροπρόθεσμη και καθημερινή συνεργασία για τον καθορισμό των προτύπων που προτείνουν.

1.5 ΘΕΣΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ

Τα βασικά θεσμικά όργανα κατάρτισης τα οποία ευθύνονται για την δημιουργία των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ είναι :

- i. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - International Accounting Standards Committee (IASC). Εξέδωσε συνολικά 41 εκ των οποίων τα 28 είναι σε ισχύ από την 31/12/2014 και λέγονται IAS - International Accounting Standards. Μετά την νέα δομή των προτύπων το 2001 δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - ΔΠΧΑ ή International Financial Reporting Standards - IFRS, τα οποία σταδιακά αντικατέστησαν τα IAS. Η IASC ιδρύθηκε το 1973 από επαγγελματικές ενώσεις λογιστών. Η επιτροπή είναι υπεύθυνη για την έκδοση των λογιστικών προτύπων. Τον Μάρτιο του 2002 μετατράπηκε σε μη κερδοσκοπικό οργανισμό και εγκαταστάθηκε στις ΗΠΑ και συνεργάζεται με το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ώστε από κοινού να επιτηρούν την εφαρμογή των ΔΛΠ.

- ii. Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων ή International Accounting Standards Board (IASB). Το σώμα έχει την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των προτύπων ΔΠΧΑ καθώς και τα προσχέδια αυτών. Έχει ως σκοπό την ανάπτυξη παγκόσμιων λογιστικών προτύπων ποιότητας καθώς και την προώθησή τους.
- iii. Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC) . Σκοπός είναι η παροχή συμβουλών προς το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (IASB) για την ανάπτυξη των προτύπων αλλά και η ενημέρωσή του σχετικά με τις επιπτώσεις της χρήσης αυτών.
- iv. Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή IFRS Interpretation Committee (IFRIC). Μετά τον Μάρτιο του 2002 η βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΡΧΩΝ ΣΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ

2.1 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΠΧΑ

Οι λογιστικές αρχές και η δομή των προτύπων βασίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ώστε τα στοιχεία όπου αποτυπώνονται να είναι αληθή και χρήσιμα για τους άμεσα εμπλεκόμενους χρήστες. Οφείλει να διασφαλίζεται η αντικειμενικότητα και η αξιοπιστία. Οι βασικές λογιστικές αρχές είναι :

1. **Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίας:** Όλες οι οικονομικές καταστάσεις οφείλουν να παρουσιάζουν με ακρίβεια την οικονομική θέση της επιχείρησης. Κάθε επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει με προσοχή όλα τα πρότυπα ώστε να μην υπάρξει κάποια παραποίηση στοιχείων ή παραπληροφόρηση των χρηστών. Στις σημειώσεις οπου επεξηγούν ή γνωστοποιούν γίνεται η ερμηνεία των επιπτώσεων για να υπάρχει σωστή πληροφόρηση. Για κάθε παρέλκυση που δημιουργείται από τα πρότυπα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ απαιτείται να εξηγηθεί ο λόγος.
2. **Αρχή της διαρκούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας:** Το πλαίσιο εφαρμογής των ΔΛΠ, έχει ως δεδομένο ότι θα υπάρχει επ' αόριστον συνεχιζόμενη δραστηριότητα στις επιχειρήσεις. Η κάθε δραστηριότητα θα παρουσιάζεται μέσα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύει η επιχείρηση. Σε περίπτωση που η διοίκηση της οικονομικής μονάδας έχει επιλέξει να παύσει την λειτουργία της δηλαδή να διακόψει κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές θα πρέπει να το γνωστοποιήσει ώστε να υπάρξει και διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης ως την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
3. **Αρχή των δεδουλευμένων εξόδων και εσόδων (Αυτοτέλεια των χρήσεων):** Με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων αλλά και με την Τρίτη υπόθεση της περιοδικότητας των αποτελεσμάτων για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, θα πρέπει να λογίζονται υπόψη τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν την συγκεκριμένη χρήση ανεξαρτήτως από τον χρόνο είσπραξης ή πληρωμής. Επιπλέον, κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη η μια από την άλλη. Πραγματοποιείται μια χρονική τακτοποίηση ώστε να υπολογίζονται κάποια εισπρακτέα και προεισπραχθέντα έσοδα αλλά και αντίστοιχα έξοδα τα οποία έχουν προκαταβληθεί. Κάθε συναλλαγή απεικονίζεται στην χρήση όπου πραγματοποιείται. Η αυτοτέλεια των χρήσεων νομοθετείται από την φορολογική νομοθεσία ώστε να υπάρχει η δυνατότητα να φορολογηθούν όλα τα έσοδα και τα έξοδα της κάθε χρήσης αυτοτελώς.

- 4. Αρχής της ομοιομορφίας στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων από την μια χρονική περίοδο στην άλλη:** Κάθε στοιχείο και πληροφορία που παρέχεται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται με βάση τα ΔΛΠ, θα πρέπει να διατηρεί ένα συγκεκριμένο τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών ώστε να επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή σύγκριση σε κάθε χρήση.

Υπάρχει δυνατότητα αλλαγής στον τρόπο παρουσίασης μόνο εάν :

- Μεταβληθούν οι επιχειρηματικές και εμπορικές δραστηριότητες της επιχείρησης
- Αλλαγή – μεταβολή που απαιτούν τα ΔΛΠ ώστε να οδηγήσουν τα αποτελέσματα σε μια μεγαλύτερη αξιοπιστία και ακρίβεια.

- 5. Αρχή της σπουδαιότητας και της ολότητας των οικονομικών πληροφοριών:** Ιδιαίτερα χρήσιμη αρχή διότι κάθε στοιχείο ή πληροφορία θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά και με μια σωστή διάταξη. Ουσιαστικά διαχωρίζονται οι ποσοτικές πληροφορίες σε στοιχεία όμοιας φύσεως. Επιπλέον χρειάζεται να παρέχεται μια επαρκή αποκάλυψη πληροφοριών χωρίς την παράλειψη σημαντικών οικονομικών μονάδων. Επίσης βασικό ρόλο παίζει και η σωστή ή η ορθή επιλογή λογιστικών μεθόδων για την απαραίτητη πληροφόρηση.
- 6. Αρχή της συγκρισιμότητας των πληροφοριών:** Σύμφωνα με αυτή την αρχή, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτυπώνουν και παρέχουν σε όλους τους χρήστες μια ουσιαστική πληροφόρηση, δηλαδή όταν τα στοιχεία είναι διαχρονικά συγκρίσιμα ώστε να αποτυπωθούν οι χρηματοοικονομικές τάσεις και η αποδοτικότητα της επιχείρησης. Η συγκρισιμότητα της πληροφορίας αφορά επιχειρήσεις με διαφορετικές καταστάσεις όπου τις ονομάζουν διαστρωματικές καταστάσεις και αφορούν την ίδια λογιστική χρήση, ενώ ίδιες επιχειρήσεις σε διαφορετικές λογιστικές χρήσεις ονομάζονται διαχρονικές συγκρίσεις. Κάθε συγκριτική πληροφόρηση θα πρέπει να συνοδεύεται με συμπληρωματικές πληροφορίες όπου γνωστοποιούνται στις υποσημειώσεις και αφορούν τις λογιστικές καταστάσεις, με ξεχωριστή παρουσίαση κάθε ουσιώδους πληροφορίας.
- 7. Αρχή μη συμψηφισμού των στοιχείων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης:** Σύμφωνα με τα ΔΛΠ δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αλλά και γενικότερα όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, όπως και των αντίστοιχων εσόδων και εξόδων. Η μόνη περίπτωση που μπορεί να επιτραπεί ο συμψηφισμός είναι να αναφέρεται σε κάποια συγκεκριμένη παράγραφο για να προσδίδει παραπάνω πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Μια τέτοια περίπτωση είναι το ΔΛΠ 1 και η παράγραφος 33.

2.2 Η ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ – ΔΠΧΑ

Κάθε πρότυπο είναι ένα κείμενο με συγκεκριμένη δομή και περιεχόμενο, με σειρά εμφάνισης τα μέρη όπου αποτελείται ένα πρότυπο είναι:

- a. **Εισαγωγή – Περιεχόμενο (Introduction) :** Η εισαγωγή προσπαθεί να καταπείσει τον αναγνώστη και να τον ενημερώσει, επιπλέον να τον βοηθήσει ώστε να απαντηθούν κάποια βασικά ερωτήματα. Επίσης αναδεικνύει το ιστορικό όλου του προτύπου και τον λόγο για τον οποίο εκδόθηκε, τα χαρακτηριστικά του κάθε προτύπου και τις μεταβολές που δημιουργούνται από προηγούμενες ρυθμίσεις.
- b. **Βασικό κείμενο του προτύπου:** Σε αυτό το στάδιο αναλύεται ο σκοπός του κάθε προτύπου, ο τρόπος εφαρμογής του και σε ποιες περιπτώσεις μπορεί να εφαρμοστεί , ο χειρισμός των λογιστικών θεμάτων αλλά και το πιο σημαντικό , οι γνωστοποιήσεις που “ συνοδεύονται ” κατά την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.
- c. **Α’ Παράρτημα – Ορισμοί:** Είναι αναπόσπαστο κομμάτι του παραρτήματος Α’ αφού ο ρόλος του είναι να αποδίδει το εννοιολογικό περιεχόμενο των όρων και των εννοιών που χρησιμοποιούνται σε κάθε πρότυπο.
- d. **Λοιπά Παραρτήματα:** Σε σχέση με το περιεχόμενο του παραρτήματος Α’ όπου έχει ένα καθορισμένο πρότυπο οδηγιών , τα λοιπά παραρτήματα ως προς το περιεχόμενο τους είναι μεταβαλλόμενο και προσαρμόζεται ανάλογα με το τρέχων πρότυπο όπου θα χρησιμοποιηθεί. Τα λοιπά παραρτήματα περιέχουν :
 - **Application Guidance:** Είναι ένα αμετάβλητο μέρος του προτύπου και σκοπός του είναι μια ειδικευμένη κατεύθυνση για την εφαρμογή τους.
 - **Διαφοροποιήσεις- τροποποιήσεις :** Αφορούν τα υπόλοιπα ΔΠΧΑ – IFRS.
- e. **Οι διαφορετικές απόψεις των μελών του συμβουλίου (Dissenting options):** Σε περίπτωση όπου κατά την διάρκεια εφαρμογής ενός προτύπου. Διατυπώθηκαν απόψεις οι οποίες είναι διαφορετικές από μια μερίδα των μελών του συμβουλίου, υπάρχει η υποχρέωση να παρουσιαστούν οι συγκεκριμένες απόψεις σε ένα ξεχωριστό κεφάλαιο, ώστε να μπορεί να παρέχεται μια σωστή πηγή γνώσεων και να παρουσιάζονται τα διαφοροποιημένα επιχειρήματα και οι απόψεις που ειπώθηκαν στο παραπάνω θέμα.
- f. **Βάση Συμπερασμάτων (Basis for conclusion):** Ουσιαστικά είναι η βάση συμπερασμάτων και θεωρείται συνοδευτική αλλά και υποχρεωτική ως προς κάθε πρότυπο. Σε αυτό το κομμάτι γίνεται μια ανασκόπηση όλων των παραγόντων όπου έλαβαν υπόψη τους προκειμένου να προκύψουν αλλά και να διατυπωθούν τα συμπεράσματα στο βασικό κείμενο των προτύπων.
- g. **Χαρακτηριστικά παραδείγματα προτύπων(Illustrative examples):** Για να υπάρξει η καλύτερη πληροφόρηση και κατανόηση όλων των προτύπων παρατίθενται κάποια βασικά παραδείγματα που βοηθούν στην διεκπεραίωση διάφορων θεμάτων.
- h. **Οδηγίες εφαρμογής(Implementation Guidance):** Προκειμένου να μειωθούν λάθη και σφάλματα σε ερμηνείες των προτύπων, δημιούργησε η IFRSIC σαφής οδηγίες για

την σωστή εφαρμογή των προτύπων απ' όλους τους χρήστες αλλά και όσο το δυνατόν καλύτερη κατανόηση.

Τα βασικά και αναπόσπαστα κομμάτια είναι το 1,2,3,4 ενώ το 5,6,7,8 συνοδεύουν τα πρότυπα αλλά δεν εντάσσονται στα αναπόσπαστα κομμάτια.

2.3 ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ ΣΕ ΙΣΧΥ

Υπάρχουν συγκεκριμένα ΔΛΠ(IAS) και ΔΠΧΑ(IFRS) που έχουν εκδώσει μέχρι τα τέλη του 2014, τα οποία είναι 43 και διαχωρίζονται σε 28 ΔΛΠ και 15 ΔΠΧΑ. Από το 2015 όλα είναι σε ισχύ έκτος από το ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 14, ΔΠΧΑ 15. Παρακάτω παρουσιάζονται συνοπτικά υπό την μορφή πίνακα

Πίνακας 1: ΔΛΠ – IAS

Α/Α	Τίτλος και περιγραφή
ΔΛΠ 1 (IAS 1)	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων (Presentation of Financial Statements)
ΔΛΠ 2 (IAS 2)	Αποθέματα (Inventories)
ΔΛΠ 7 (IAS 7)	Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Statement of Cash Flows)
ΔΛΠ 8 (IAS 8)	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη (Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors)
ΔΛΠ 10 (IAS 10)	Ομηγενή γεγονότα (Events after the Reporting period)
ΔΛΠ 11 (IAS 11)	Συμβάσεις κατασκευής έργων (Construction contracts)
ΔΛΠ 12 (IAS 12)	Φόροι εισοδήματος (Income Taxes)
ΔΛΠ 16 (IAS 16)	Ενσώματες ακινητοποιήσεις (Property, plant and equipment)
ΔΛΠ 17 (IAS 17)	Μισθώσεις (Leases)
ΔΛΠ 18 (IAS 18)	Έσοδα (Revenue)
ΔΛΠ 19 (IAS 19)	Παροχές σε εργαζομένους (Employee Benefits)
ΔΛΠ 20 (IAS 20)	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίησης της κρατικής υποστήριξης (Accounting for government grants and disclosure of government

	assistance)
ΔΛΠ 21 (IAS 21)	Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος (The effects of changes in foreign exchange rates)
ΔΛΠ 23 (IAS 23)	Κόστος Δανεισμού (Borrowing costs)
ΔΛΠ 24 (IAS 24)	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (Related party disclosures)
ΔΛΠ 26 (IAS 26)	Λογιστικός χειρισμός και γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται από τα ταμεία συντάξεων (Accounting and reporting by retirement benefit plans)
ΔΛΠ 27 (IAS 27)	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και η λογιστική των επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις (Separate financial statements)
ΔΛΠ 28 (IAS 28)	Λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες(Investments in associates and joint ventures)
ΔΛΠ 29 (IAS 29)	Οι οικονομικές καταστάσεις σε χώρες με υψηλό πληθωρισμό (Financial reporting in hyperinflationary economies)
ΔΛΠ 32 (IAS 32)	Χρηματοοικονομικά μέσα : Παρουσίαση (Financial instruments: Presentation
ΔΛΠ 33 (IAS 33)	Κέρδη ανά μετοχή (Earnings per share)
ΔΛΠ 34 (IAS 34)	Ενδιάμεση οικονομική έκθεση (Interim financial reporting)
ΔΛΠ 36 (IAS 36)	Απομείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού (Impairment of assets)
ΔΛΠ 37 (IAS 37)	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις (Provisions, contingent, liabilities and contingents assets)
ΔΛΠ 38 (IAS 38)	Ασώματες ακινητοποιήσεις (Intangible assets)
ΔΛΠ 39 (IAS 39)	Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και αποτίμηση (Financial instruments: Recognition and measurement)
ΔΛΠ 40(IAS 40)	Επενδύσεις σε ακίνητα (Investment property)
ΔΛΠ 41 (IAS 41)	Γεωργία (Agriculture)

Πίνακας 2: ΔΠΧΑ- IFRS

A/A	Τίτλος και περιγραφή
ΔΠΧΑ 1 (IFRS 1)	Εφαρμογή για πρώτη φορά των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (First –time adoption of international financial reporting standards)
ΔΠΧΑ 2 (IFRS 2)	Πληρωμές που βασίζονται σε μετοχές (Share based payment)
ΔΠΧΑ3 (IFRS 3)	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων (Business Combinations)
ΔΠΧΑ 4 (IFRS 4)	Ασφαλιστήρια συμβόλαια (Insurance contracts)
ΔΠΧΑ 5 (IFRS 5)	Στοιχεία μη κυκλοφορούντος ενεργητικού προς πώληση και διακοπόμενες εκμεταλλεύσεις (Non- current assets held for sale and discontinued operations)
ΔΠΧΑ 6 (IFRS6)	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων (Exploration for and evaluation of mineral resources)
ΔΠΧΑ7 (IFRS 7)	Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις (Financial instruments: Disclosures)
ΔΠΧΑ 8 (IFRS 8)	Λειτουργικά συστήματα (Operating segments)
ΔΠΧΑ 9 (IFRS 9)	Χρηματοοικονομικά μέσα (Financial instruments)
ΔΠΧΑ 10 (IFRS 10)	Ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις (consolidated financial statements)
ΔΠΧΑ 11 (IFRS 11)	Από κοινού συμφωνίες (Joint Arrangements)
ΔΠΧΑ 12 (IFRS 12)	Γνωστοποίηση δικαιωμάτων σε άλλες επιχειρήσεις (Disclosure of interests in other entities)
ΔΠΧΑ 13 (IFRS 13)	Αποτίμηση στην εύλογη αξία (fair value measurement)

2.4 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ

ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών καταστάσεων

Το ΔΛΠ 1 καθορίζει τον τρόπο απεικόνισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων, η συγκρισιμότητα όπου αφορά προηγούμενες χρήσεις στην ίδια επιχείρηση αλλά και σε ομοειδείς μορφής επιχειρήσεις. Επιπλέον προκύπτει και το επίπεδο ευθύνης του Διοικητικού Συμβουλίου που διαφοροποιείται αναλόγως την μορφή και το είδος της επιχείρησης ωστόσο αποτυπώνεται και μια εικόνα διαχείρισης των επιχειρηματικών κύριος στόχος του ΔΛΠ 1 είναι να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα, τις ταμειακές ροές αλλά και τον κύκλο εργασιών.

Κάθε πρότυπο θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από :

- Συγκρισιμότητα
- Συνέπεια
- Διαφάνεια
- Σημαντικότητα
- Ομοιομορφία
- Χρησιμότητα

Το παρών πρότυπο εφαρμόζεται για ατομικές επιχειρήσεις και για ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ως υποχρέωση να απεικονίζουν:

- i. Περιουσιακά στοιχεία
- ii. Τις υποχρεώσεις
- iii. Τα ίδια κεφάλαια
- iv. Τα έσοδα και δαπάνες
- v. Τις μεταβολές ιδίων κεφαλαίων
- vi. Ταμειακές ροές

Προϋπόθεση για την παρουσίαση αυτής της πληροφόρησης είναι η συνέχιση της δραστηριότητας, σε μια δεδομένη οικονομία αλλά και με βάση κάποιες εκτιμήσεις που διενεργούνται από την υπεύθυνη Διοίκηση.

Σύμφωνα με το άρθρο 16 και 38παρ 5 του Ν4308/2014 και ο κανονισμός 1606/02, άρθρο 1 Ν.3487/06 Οι υπόχρεες οντότητες καταρτίζουν μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπου απαρτίζεται από :

- i. Τον ισολογισμό ή την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης
- ii. Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- iii. Την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, όπου συμπεριλαμβάνει:
 - ο Όλες τις μεταβολές ιδίων κεφαλαίων.
 - ο Μεταβολές ιδίων κεφαλαίων, εκτός από συναλλαγές με τους μετόχους όταν η ιδιότητα του είναι ως μέτοχοι.

- iv. Την κατάσταση χρηματοροών
- v. Το παράρτημα (σημειώσεις), παρέχει την δυνατότητα της περίληψης σημαντικών λογιστικών αρχών αλλά και επεξηγηματικές σημειώσεις.

Εκτός από τις λογιστικές οικονομικές καταστάσεις οπού συντάσσονται υπάρχουν και οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις με βάση την φορολογική νομοθεσία ο οποίες προβλέπουν την σύνταξη :

- i. Του Ισολογισμού ή κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης
- ii. Την κατάσταση αποτελεσμάτων

2.5 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα , έγινε με βάση την νομοθεσία και τις οδηγίες την ευρωπαϊκής ένωσης , όπου ισχύουν τα εθνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η ευρωπαϊκή ένωση και το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο στις 19 Ιουλίου του 2002 ενέκρινε σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002 ο οποίος αφορούσε την εφαρμογή των ΔΛΠ στις ευρωπαϊκές χώρες και με επίσημη δημοσίευση στην εφημερίδα της ευρωπαϊκής κοινότητας.

Στην Ελλάδα η κυβέρνηση επέβαλλε υποχρεωτική στην εφαρμογή των ΔΛΠ , εισάγοντας το στο Εμπορικό δίκαιο σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.3229/2004. Στον κώδικα Ν.2190/1920 προστέθηκε το άρθρο 13, το οποίο προβλέπει μια οργανωμένη προετοιμασία ώστε να επιτευχθεί η πλήρη εναρμόνιση των φορέων στα κατάλληλα πρότυπα. Αυτό αφορά όλους τους εποπτικούς φορείς όπως είναι , οι διοικήσεις των επιχειρήσεων και οι ορκωτοί λογιστές. Το νέο άρθρο 15 που δημιουργήθηκε ύστερα από την προσθήκη των ΔΛΠ απαιτεί μεγαλύτερη σαφήνεια ώστε να προσαρμοστούν στις Ελληνικές επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τον Ν/3229/2004 από 01/01/2005 οι ελληνικές επιχειρήσεις αναλόγως την νομική μορφή της Ανώνυμης εταιρείας όπου οι μετοχές του ή άλλες αξίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αλλά τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα με νομική μορφή όπως της Ανώνυμης εταιρείας,(εξαιρείται η τράπεζα της Ελλάδος) , οφείλουν να συντάσσουν και να δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα ΔΛΠ.

Επιπλέον οι θυγατρικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν και να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Αντίστοιχο δικαίωμα έχουν από 01/01/2005 οι Ανώνυμες εταιρείες και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.

Για να συνοψίσουμε η τα ΔΛΠ είναι μια απλοποιημένη έκδοση των Ελληνικών λογιστικών προτύπων (ΕΛΠ) τα οποία καθιερώθηκαν στην Ελλάδα με το Ν.4308/2014.

2.6 ΥΠΟΧΡΕΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ

Σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραγράφου 3 του Ν4308/2014 τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν συγκεκριμένες οντότητες οι οποίες έχουν την υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, ατομικών και ενοποιημένων με βάση τα ΔΛΠ όπως:

- i. Οντότητες Δημόσιου ενδιαφέροντος (τράπεζες, ασφαλιστικές επιχειρήσεις)
- ii. θυγατρικές οντότητες οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, με μετοχές ή κινητές αξίες οι οποίες είναι εισηγμένες σε μια οργανωμένη αγορά κράτους – μέλους της ευρωπαϊκής ένωσης κατά την έννοια της οδηγίας της ΕΟΚ το 2004/39 και σύμφωνα με τις προβλεπόμενες απόψεις του κανονισμού 1606/2002, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο του 5% του τζίρου (δηλαδή ο καθαρός κύκλος εργασιών) ή του ενεργητικού ή του μέσου ορού των εργαζόμενων της μητρικής.
- iii. Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του κανονισμού (ΕΕ) με αριθμό 575/2013 και εφόσον απαιτείται σε περιπτώσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

Το παραπάνω αφορά συνήθως τις εταιρείες Leasing και Factoring , της παροχής συμβούλων σε επιχειρήσεις για την διόρθωση του κεφαλαίου και ότι μπορεί να αφορά κάποιες επιχειρήσεις για θέματα εξαγορών και συγχωνεύσεων , διαχείρισης χαρτοφυλακίου ή και την παροχή υπηρεσιών, όπως είναι οι συμβουλές για την διαχείριση χαρτοφυλακίου και των ακινήτων.
- iv. Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Ν.3606/2007(οδηγία 2004/39/ΕΚ)
- v. Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία του Ν.2778/1999
- vi. Ανώνυμες Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών συμμετοχών του Ν.2367/1995
- vii. Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων του Ν.499/2012
- viii. Οι οντότητες χαρτοφυλακίου και οι οντότητες που έχουν την υποχρέωση βάση κάποια άλλης νομοθετικής διάταξης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

3.1 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Στις αγορές σύμφωνα με την υιοθέτηση των ΔΛΠ υπάρχει μια νέα φιλοσοφία η οποία ονομάζεται : Η ουσία υπεράνω του τύπου , πράγμα που αποδεικνύει την σπουδαιότητα αλλά και την αλλαγή μιας φιλοσοφίας με την οποία αντιμετωπίζονται τα ΔΛΠ.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ προσπαθεί να θεσπίσει μια επιχειρηματική στρατηγική ως προς τη νομοθεσία που επικρατεί.

Πώς πρέπει να αντιμετωπίζονται οι εμπλεκόμενοι τα ΔΛΠ ;

- Ευρύτερη εφαρμογή των εκτιμήσεων της διοίκησης καθώς και στενή συνεργασία με εξειδικευμένους επιστήμονες (εκτιμητές , αναλογιστές).
- Χρήση Χρηματοοικονομικών γνώσεων , δηλαδή μια εμπειριστατωμένη γνώση για τα χρηματοοικονομικά μέσα αναφοράς όπως το επιτόκιο δανεισμού , την παρούσα αξία κ.λπ.
- Σημασία στις λεπτομέρειες . Αναφέρεται για τον σωστό υπολογισμό των προβλέψεων για επισφαλείς πελάτες , πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού , διάφορες εκτιμήσεις παγίων , προβλέψεις για ενδεχόμενες διαφορές σε φορολογικούς ελέγχους , πρόβλεψη για υποτίμηση στοιχείων ενεργητικού.

3.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΦΕΡΑΝ ΤΑ ΔΛΠ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία και όχι στην ιστορική τους αξία.

- Η δυνατότητα έστω και με αυστηρές προϋποθέσεις , αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους , με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση στα αποτελέσματα χρήσης.
- Τα έξοδα κτήσεως - ακινητοποιήσεων , πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους του στοιχείου που αφορούν και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστά.
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή (ΩΖ) των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές.
- Ενοποίηση όλων των εταιρειών οι οποίες πληρούν τον ορισμό της Συνδεδεμένης Επιχείρησης , ανεξάρτητα αν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.
- Η διάκριση των μισθώσεων σε Χρηματοδοτικές και Λειτουργικές , με αποτέλεσμα οι Χρηματοδοτικές να καταχωρούνται για το μεν μισθωτή ως πάγια και για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

3.3 ΣΤΟΧΟΙ ΔΛΠ – ΔΠΧΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ

Να υπάρξει εναρμόνιση και εφαρμογή τους στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Εναρμόνιση των US GAAP με τα ΔΠΧΑ.

Εναρμόνιση των JP GAAP με τα ΔΠΧΑ.

3.3.1 Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ US GAAP ΜΕ ΤΑ ΔΠΧΑ

Μια πρώτη προσέγγιση έγινε με ξένες επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Αμερικής , να μπορούν να υποβάλλουν τις χρηματοοικονομικές αναφορές τους με βάση τα ΔΠΧΑ (ολοκλήρωση 2009).

Στη συνέχεια το επόμενο βήμα ήταν η εξάλειψη των διαφορών αλλά και η εναρμόνιση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS) , όπως δημοσιευθούν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) με τις Αμερικανικές Αρχές Λογιστικής Γενικής Αποδοχής (US GAAP) (2014).

Αυτός ο τρόπος είχε ως στόχο ένα Παγκόσμιο Σύστημα Προτύπων που θα διευκολύνει την Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε όλο τον κόσμο.

3.3.2 Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΩΝ JP GAAP ΜΕ ΤΑ ΔΠΧΑ

Όταν πραγματοποιήθηκε η συμφωνία στο Τόκιο , ως επιδίωξη της υπήρχε η σύγκλιση ανάμεσα στις Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) και τα ΔΠΧΑ (IFRS), το αργότερο έως τον Ιούνιο του 2011.

Το Συμβούλιο των Λογιστικών Προτύπων της Ιαπωνίας (ASBJ) και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) , σημειώνουν σωστή πρόοδο προς την επίτευξη του στόχου της σύγκλισης των Λογιστικών Προτύπων.

3.4 ΤΑ ΔΠΧΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε τον Ιούνιο του 2009 , μετά από μια επεξεργασία των προτάσεων που κράτησε περισσότερο από δύο έτη , το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (IFRS for SMES).

Το νέο πρότυπο για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις στοχεύουν στην ενοποίηση της αυξανόμενης ζήτησης για πληροφορία σε μια κοινή γλώσσα ΔΠΧΑ που να ανταποκρίνεται με ευκρίνεια στις ανάγκες τους.

Το πρότυπο βρίσκεται στην διαδικασία των διαβουλεύσεων στην Ε.Ε , κυρίως για την καθορισμό των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε κάθε χώρα-μέλος και για το πότε θα ξεκινήσει η εφαρμογή του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΓΕΝΙΚΑ

4.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΣΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Ένα από τα βασικά θέματα που αντιμετωπίζει η επιχείρηση στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή του ενεργητικού και των υποχρεώσεων είναι η αποτίμηση αυτών των στοιχείων. Εξακολουθεί να είναι στην πρώτη γραμμή των προβλημάτων που αντιμετωπίζει η λογιστική αφού υπάρχουν αρκετές διαφορετικές απόψεις για να καθοριστεί η αποτίμηση. Η αποτίμηση γενικότερα μπορεί να αλλάζει και να δημιουργεί διαμάχες όσο αφορά τον λογιστικό τους χειρισμό διότι το κάθε στοιχείο όπως οι μετοχές, τα περιουσιακά στοιχεία, οι αποσβέσεις, τα αποθέματα και γενικότερα κάποια στοιχεία του ενεργητικού μπορούν να υπολογιστούν με διάφορους τρόπους. Υπάρχουν πολλά ερωτήματα που προσπαθούν οι ειδικοί να ανταπαντήσουν όπως είναι το κύριο και βασικό ποια είναι η κατάλληλη μέθοδος αποτίμησης για τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού.

Η έννοια της αποτίμησης είναι μια διαδικασία καθορισμού των ποσών σε νομισματικές μονάδες, με τα οποία πρέπει να γίνει αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις των στοιχείων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων. Επιπλέον εκφράζει έναν τρόπο με τον όποιον θα εκτιμηθούν, θα παρουσιαστούν και θα προσδιοριστούν με βάση την χρηματική τους αξία τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού κατά την αρχική τους αναγνώριση ή μεταγενέστερα. Συνήθως χρησιμοποιείται και ο όρος επιμέτρηση (measurement) ως συνώνυμο της έννοιας της αποτίμησης. Το συμπέρασμα για όλη την διαδικασία της αποτίμησης προϋποθέτει την επιλογή των καταλλήλων αρχών και μεθόδων αποτίμησης για την καλύτερη αποτυπώση των στοιχείων.

4.1.1 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Το βασικό ερώτημα που απασχολεί του ειδικούς της λογιστικής είναι ποια είναι η καταλληλότερη μέθοδος αποτίμησης. Στα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ για τα περισσότερα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού χρησιμοποιείται η μέθοδος της λογιστικής της εύλογης αξίας, και για τα υπόλοιπα το ιστορικό κόστος το οποίο προσαρμόζεται για συγκεκριμένα στοιχεία. Παρακάτω καταγράφονται όλες οι μέθοδοι που υπάρχουν και χρησιμοποιούνται σε διάφορα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού.

- i. Ιστορικό Κόστος (Historical Cost)
- ii. Εύλογη Αξία (Fair-Value)
- iii. Κόστος αντικατάστασης (Current Cost)
- iv. Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία (Net realizable value)
- v. Αξία χρήσεως (Value in uses)

4.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η έννοια της εύλογης αξίας εξαπλώθηκε ραγδαία την δέκατα του 1980-1990 με αποτέλεσμα να έχει κυρίαρχο ρόλο σε εγχώριες και διεθνείς αγορές και ειδικότερα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, η βασική της εφαρμογή αφορούσε διάφορα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Η εύλογη αξία θεσπίστηκε σύμφωνα με το FAS ή SFAS 157 (Statement of Financial Accounting Standards No. 157), το οποίο εξέδωσε τον Σεπτέμβριο του 2006, το Συμβούλιο λογιστικών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς (FASB) θεσπίζει :

1. Την επιμέτρηση της εύλογης αξίας παραθέτοντας τον βασικό ορισμό.

Η εύλογη αξία είναι το ποσό ή η τιμή που θα εισπράττονταν από την πώληση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή την πληρωμή για την μεταφορά ή μεταβίβαση ή τακτοποίηση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή, μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία αποτίμησης (επιμέτρησης).

Μια βασική διαφορά για τους ορισμούς εύλογης αξίας είναι ανάμεσα στο FASB και στο IASB. Σύμφωνα με το πρότυπο SFAS 157 υπήρχε σαφής οδηγία για τον ορισμό ο οποίος ορίζει την εύλογη αξία ως τιμή πώλησης. Αντιθέτως σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 << Ενσώματες ακινητοποιήσεις >> θεωρεί ως τιμή της εύλογης αξίας την τιμή ανάμεσα στην τιμή πώλησης και το κόστος αντικατάστασης.

Η κατάσταση της αποτίμησης απαιτεί την εξέταση της τιμής Εξόδου που καταβάλλεται όχι μια αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση κάτω από συνθήκες πίεσης).

Ουσιαστικά θεσπίζει ένα πλαίσιο για την αποτίμηση ή επιμέτρηση της εύλογης αξίας σύμφωνα με τις αποδεκτές λογιστικές αρχές, επίσης επεκτείνεται στις γνωστοποιήσεις σχετικά με την αποτίμηση.

4.2.1 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Το θέμα της αποτίμησης ή της επιμέτρησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, είναι ένα από τα σοβαρότερα προβλήματα που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση στην προσπάθεια της να καταρτίσει σωστά και όσο πιο κατανοητά και αντικειμενικά τις οικονομικές καταστάσεις.

Μέχρι 31/12/2004 δηλαδή μέχρι περίπου όταν εφαρμόζονταν στα ΔΛΠ και η βασική τους μέθοδος αποτίμησης ήταν το Ιστορικό κόστος. Όμως ύστερα από την 01/01/2005 όπου έγινε η καθιέρωση αλλά και η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ όπου πρωτοεμφανίστηκε η εύλογη αξία. Όλα δείχνουν πως θα είναι η κύρια μέθοδος αποτίμησης στο άμεσο μέλλον, και με την εξέλιξη της και ως προς τα στοιχεία του παθητικού.

Μια αρχική της εφαρμογή στην πράξη ως μέθοδος αποτίμησης ήταν όταν χρησιμοποιήθηκε για να επιμετρηθούν επενδυτικοί τίτλοι, για την καταγραφή παραγώγων μέχρις ότου επεκτάθηκε και στα στοιχεία του παθητικού όπως είναι τα περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον η εύλογη αξία θεωρείται και είναι η πραγματική αγοραία αξία.

1. Η εύλογη αξία εφαρμόζεται κυρίως σε <<ένα μοντέλο μεικτών χαρακτηριστικών>>. Σε αυτή την περίπτωση χρησιμοποιείται εναλλακτικά με την μέθοδο του ιστορικού κόστους για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση αλλά και σε διαφορετικούς χρόνους. Για να πραγματοποιηθεί η αποτίμηση θα πρέπει να εφαρμόζεται υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις όπως :
 - Εφαρμογή στην λογιστική εκκίνησης
 - Την απομείωση από το ιστορικό κόστος στην εύλογη αξία
 - Για τον προσδιορισμό των τιμών της αγοράς (μεταξύ της υπεραξίας και των ενσώματων ακινητοποιήσεων)
2. Η εύλογη αξία εφαρμόζεται συνεχώς ως αξία εξόδου.(ή τιμή καταχώρησης)
Τα περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται στο κόστος αντικατάστασης τους, με τα τρέχοντα έξοδα να καταχωρούνται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, ενώ αναγνωρίζονται και τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και οι ζημιές. Η αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων διατηρούνται, ενώ το εισόδημα με βάση το τρέχων κόστος αποτελεί τον καλύτερο δείκτη του μέλλοντος.
3. Η εύλογη αξία εφαρμόζεται συνεχώς ως αξία εξόδου : Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρατηρούνται σε κάθε περίοδο στην τρέχουσα τιμή εξόδου, με μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές από την παρατήρηση που καταγράφεται ως μέρος του συνολικού εισοδήματος.

Ως συμπέρασμα παρατηρείται ότι οι εύλογες (αγοραίες τιμές) είναι ένα κέρδος όταν η αξία στους μετόχους καθορίζεται αποκλειστικά από την έκθεση στην τιμή της αγοράς. Δηλαδή η αξία των μετοχών είναι μια από τις τιμές της αγοράς.

4.2.2 ΘΕΣΠΙΣΗ ΤΟΥ ΒΑΣΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ-ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Στις παραγράφους 22 έως 31 στο SFAS (FAS) Ον 157 έγινε μια ιεραρχία για την έννοια της εύλογης αξίας. Για να είναι αποτελεσματικότερη η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχεται στον χρήστη μέσω των οικονομικών καταστάσεων, σχετικά με τις μεθόδους αποτίμησης και να πετύχουν την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Με βάση αυτή την ιεραρχία 3 επιπέδων γίνεται δίκαιη κατανομή του ενεργητικού και του παθητικού , ώστε να υπάρχει διαφάνεια και στα 3 επίπεδα. Παρακάτω αναλύονται όλα τα επίπεδα λεπτομερώς.

- i. **1^ο Επίπεδο: Η αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου σε ενεργή αγορά (πχ. Χρηματιστηριακή τιμή μετοχών).**

Η εκτίμηση της εύλογης αξίας του επιπέδου 1 είναι το υψηλότερο επίπεδο στην ιεραρχία δείχνει τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Αποτελείται συνήθως από χρηματιστηριακές τιμές οι οποίες είναι διαθέσιμες σε ενεργές αγορές για τα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις (πχ. Απόθεμα ιδίων κεφαλαίων). Με την πράξη του επιπέδου 1 επιτυγχάνεται η πιο επαληθεύσιμη και αξιόπιστη μέτρηση της εύλογης αξίας. Θεωρείται ως

το μέτρο της εύλογης αξίας. Ωστόσο άλλο ένα χαρακτηριστικό του συγκεκριμένου επιπέδου είναι η υψηλή ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων.

- ii. 2^ο Επίπεδο: Η αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου σε διαφορετικό επίπεδο από το 1^ο όπου μπορούν οι τιμές να εκτιμηθούν άμεσα ή έμμεσα (πχ. Διάφορες άδειες για επενδυτικά προγράμματα).**

Η εκτίμηση του επιπέδου 2 περιλαμβάνει εισροές ή εισόδους χρηματοοικονομικών τιμών για τα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις οι οποίες είναι εισηγμένες σε ενεργές ή ανενεργές αγορές. Είναι μια συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίου, ώστε να αποτιμάται χρησιμοποιώντας άμεσα κάποια δεδομένα , κάποια όμοια ή παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον θα μπορούσαν να αποτιμηθούν με βάση τις τρέχουσες τιμές που υπάρχουν στις ενεργές αγορές. Επιπλέον αυτό το επίπεδο χαρακτηρίζεται από μέτρια ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων.

- iii. 3^ο Επίπεδο: Η αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου με βάση την υιοθέτηση των προτύπων και μοντέλων που χρησιμοποιούν στοιχεία που δεν είναι εύκολο να ελεγχθούν για την αξιοπιστία των υποθέσεων (πχ. Πράξη ταμειακών ροών).**

Σύμφωνα με την εκτίμηση του επιπέδου 3 αν δεν υπάρχουν στοιχεία εισροών ή εισόδων παρατηρείται ότι υποδεικνύονται συγκεκριμένοι τρόποι για την χρήση τεχνικών αποτίμησης και δεδομένων τα οποία δεν είναι επαληθεύσιμα. Το αποτέλεσμα είναι πως τότε η μέτρηση θα πραγματοποιηθεί με βάση παραδοχών μοντέλων δηλαδή μη παρατηρήσιμες εισροές και εκτιμήσεις. Συνήθως περιλαμβάνεται σε διαπραγματεύσεις για εξασφαλισμένους τίτλους με περιουσιακά στοιχεία ή επενδύσεις σε ιδιωτικές εταιρείες. Υπάρχει μια διαδεδομένη ονομασία για την συγκεκριμένη προσέγγιση η οποία ονομάζεται mark to model. Συμπερασματικά η ρευστότητα αυτού του επιπέδου χαρακτηρίζεται ως η χαμηλότερη σε σχέση με τα υπόλοιπα.

Και στα 3 επίπεδα χρησιμοποιήθηκε και ο όρος χρηματοοικονομικό μέσο που καλό θα ήταν να δοθεί ένας ορισμός για να υπάρχει καλύτερη κατανόηση των εννοιών των παραπάνω επιπέδων. Οπότε χρηματοοικονομικό μέσο είναι ένα συμβόλαιο που δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οικονομική οντότητα αλλά και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή έναν συμμετοχικό τίτλο για άλλες επιχειρήσεις ή οντότητες.

Η έννοια της εύλογης αξίας και η αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού είναι μια διαδικασία που προϋποθέτει τεχνογνωσία και τις απαραίτητες γνώσεις σε όλα τα επίπεδα. Επίσης υπάρχει έλλειψη κατάρτισης για τις τεχνικές αποτίμησης όπως και περιορισμένη βιβλιογραφία. Η ερμηνεία των εννοιών και των αποτελεσμάτων μπορεί να οδηγήσει στην αποτελεσματικότερη αποτίμηση.

Οι χαρακτηριστικές τιμές που χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στις εύλογες αξίες οφείλουν να είναι σε ενεργές αγορές διαθέσιμες, ώστε να μπορούν να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις. Για παρατηρήσιμες τιμές θα πρέπει να προβούν σε γνωστοποιήσεις και προσαρμογές όπου θα οδηγήσουν μια τιμή σε μια εύλογη συναλλαγή για εμπορικούς λόγους. Η μέθοδος της αποτίμησης σύμφωνα με την εύλογη αξία είναι διαδεδομένη και εφαρμόζεται περισσότερο σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, αντίστοιχα δηλαδή και στο ενεργητικό και στο παθητικό. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αρχικά καταχωρούνται στην εύλογη αξία.

Ύστερα όταν μετά την αρχική αναγνώριση των στοιχείων γίνεται διαχωρισμός για την επιμέτρηση ανάμεσα στην εύλογη αξία ή το αναπόσβεστο κόστος, αναλόγως αν αναφέρονται σε εμπορικές απαιτήσεις (trade receivables) ή σε κάποιες λοιπές περιπτώσεις. Αναλόγως με το κριτήριο της επιλογής της κατάλληλης μεθόδου αποτίμησης. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να αποτιμήσει χρηματοοικονομικά στοιχεία όπως είναι , τα αποθέματα, τα κτήρια, τα δάνεια και τα ομόλογα αυτό σημαίνει πως θα πρέπει να εφαρμόσει ένα μικτό μοντέλο αποτίμησης. Η εύλογη αξία ως γνώμονας λαμβάνει υπόψη την τρέχουσα εικόνα της αγοράς αλλά ταυτόχρονα και την μελλοντική εξέλιξη των αγορών , αντιθέτως το αναπόσβεστο κόστος συνεπάγεται το ιστορικό κόστος ως μια εναλλακτική μέθοδο πάνω και στο οποίο βασίζεται.

Το μικτό μοντέλο αποτίμησης διαφοροποιείται αναλόγως με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Σύμφωνα με το FASB και τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί δηλαδή: FAS 115,153,159 , τα οποία προσπάθησαν να ιεραρχήσουν και να ταξινομήσουν σε 3 διαφορετικές κατηγορίες οι οποίες αναλύονται παρακάτω:

- i. FAS (SFAS) N_o 115:** Λογιστική για επενδύσεις σε ομόλογα και μετοχές επενδυτικών τίτλων. (Accounting for certain investments in debt and equity securities)
- ii. FAS (SFAS) N_o 133:** Λογιστική για τα παράγωγα και τα μέσα αντιστάθμισης (Accounting for derivative instruments and hedging activities)
- iii. FAS (SFAS) N_o 159:** Επιλογή της εύλογης αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων συμπεριλαμβανόμενη στην τροποποίηση ενός άλλου προτύπου του FAS115. (The fair value option for financial assets and financial liabilities- including on amendment of FAS statement No115)

4.2.3 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ) ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Παρακάτω αναλύουμε 2 είδη σε ότι αφορά την αρχική αναγνώριση και διαχωρίζουμε σε :

i. Εμπορικές απαιτήσεις:

α) Που έχουν διάρκεια λήξεως μέχρι ένα έτος , και αναγνωρίζονται στο ποσό συναλλαγής τους.

β) Που έχουν διάρκεια λήξεως μετά από ένα έτος , και αναγνωρίζονται στο ποσό που έχει καθοριστεί από την εύλογη αξία (+/- πλεόν/μείον τα έξοδα συναλλαγής).

ii. Λοιπές υποθέσεις:

α) Λοιπές υποθέσεις οι οποίες αναγνωρίζονται στο ποσό που έχει καθοριστεί από την εύλογη αξία (+/- πλεόν/μείον τα έξοδα συναλλαγής).

β) Υποθέσεις οι οποίες αποτιμώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων , τα οποία αναγνωρίζονται κατά την αρχική αναγνώριση στην σε τιμές στην εύλογη αξία.

4.2.4 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΟΥΣ

Για να αποτιμηθούν μετά την αρχική τους αναγνώριση διαχωρίσαμε κάποια βασικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού αντίστοιχα. Αρχικά τα δάνεια

που αφορούν απαιτήσεις και τα ομόλογα τα οποία κρατούνται μέχρι την λήξη τους αποτιμώνται σύμφωνα με το αναπόσβεστο κόστος δηλαδή το ιστορικό κόστος, και σε περίπτωση που προκύψει διαφορά στην μέθοδο αποτίμησης δεν επηρεάζεται κάποιο στοιχείο και δεν προκύπτει ουσιώδης διαφορά. Κατά δεύτερον οι τίτλοι που είναι διαθέσιμοι προς πώληση αλλά και τίτλοι αποτιμημένοι στην εύλογη αξία με μεταφορά της διαφοράς που προέκυψε στο αποτέλεσμα, μετά την αρχική τους αναγνώριση η αποτίμηση πραγματοποιείται στην εύλογη αξία και οι διαφορές που προκύπτουν είναι στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα χρήσεως αντίστοιχα.

Η αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση αφορά κάποια τοκοφόρα και μη τοκοφόρα στοιχεία που θα αναλυθούν παρακάτω.

α. Τοκοφόρα στοιχεία , στα οποία το χρηματοοικονομικό μέσο κατέχεται για την είσπραξη των συμβατικών και καθορισμένων χρηματοροών οι οποίες συνίσταται μόνο από το κεφάλαιο και τους τόκους επί του κεφαλαίου, ακολουθώντας την μέθοδο της αποτίμησης σύμφωνα με το αναπόσβεστο κόστος (amortized cost) .

β. Τοκοφόρα στοιχεία, στα οποία το χρηματοοικονομικό μέσο κατέχεται όχι μόνο για την είσπραξη των συμβατικών χρηματοροών οι οποίες συνίσταται μόνο από το κεφάλαιο και τους τόκους επί του κεφαλαίου αλλά και για την πώληση, ακολουθώντας την μέθοδο της αποτίμησης εύλογης αξίας μέσω των συνολικών εισοδημάτων (fair value through other comprehensive income).

Σε ότι αφορά τα μη τοκοφόρα στοιχεία αλλά και τα τοκοφόρα στοιχεία των οποίων οι χρηματοροές δεν συνίστανται μόνο από το κεφάλαιο και τους τόκους επί του κεφαλαίου, και αυτά με την σειρά τους ακολουθούν την μέθοδο της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων χρήσεως. (fair value through profit or loss).

Το συνολικό εισόδημα που προαναφέρθηκε παραπάνω διαχωρίζεται ανάμεσα στα αποτελέσματα χρήσεως και στα λοιπά συνολικά εισοδήματα. Και τα δυο αντίστοιχα επηρεάζονται και διαφοροποιούν την καθαρή θέση , το μετοχικό κεφάλαιο, τα αποθέματα και το υπόλοιπο εις νέο.

4.3 Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το ιστορικό κόστος είναι μια αρχή αποτίμησης , η οποία εμπεριέχει μια άλλη βασική αρχή , την αρχή της συντηρητικότητας. Επιπλέον από τους ειδικούς της λογιστικής και εκείνους που ασχολούνται αποκλειστικά με τις μεθόδους αποτίμησης την θεωρούν ως την κύρια εναλλακτική αντίπαλο της εύλογης αξίας. Αυτό οδηγεί το ιστορικό κόστος σε διάφορες εκδοχές όπως είναι οι παρακάτω :

- i. Ιστορικό κόστος μείον τις ζημιές της απομείωσης
- ii. Αναπόσβεστο κόστος
- iii. Ιστορικό κόστος μείον τις αποσβέσεις

Οι οποίες διαφοροποιούνται ανάλογα με το στοιχείο που αποτιμάται, εκφράζουν επίσης και το πραγματικό νόημα του ιστορικού κόστους. Ένας βασικός και διαδεδομένος ορισμός είναι πως η βασική αρχή του ιστορικού κόστους περιλαμβάνει τόσο τα στοιχεία του ενεργητικού όσο και του παθητικού μιας επιχείρησης, κι ορίζει πως πρέπει να αποτιμούνται στην αρχική αξία κτήσεως, εκτός από τις περιπτώσεις που πρέπει να προβεί σε αναγνώριση για την απομείωση της αξίας τους (Impairment). Επιπλέον προσδιορίζουν πως είναι το ποσό με το οποίο η επιχείρηση κατά το παρελθόν (ιστορικό) ένα στοιχείο του ενεργητικού ή του παθητικού. Η έννοια του ποσού που αναφέρθηκε είναι εκείνο κατά την αρχική αναγνώριση που είτε καταβλήθηκε είτε εισπράχθηκε. Σε αυτό το σημείο έχει παρατηρηθεί ότι κατά την αρχική αναγνώριση το κόστος κτήσης και η εύλογη αξία τις περισσότερες φορές σε περιπτώσεις που προκύπτουν συμπίπτουν έχοντας κοινό γνώμονα.

Σε κάθε επιχείρηση η μέθοδος του ιστορικού κόστους θεωρείται ως μια εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης. Σύμφωνα με τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού η αποτίμηση πραγματοποιείται με βάση το αρχικό κόστος απόκτησης τους, ώστε να γίνει η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Το ιστορικό κόστος ως μέθοδος αποτίμησης αποδίδει μια υπευθυνότητα και αξιοπιστία ώστε να μπορεί να παρέχει μια σαφή και αληθή εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο αποδίδει γεγονότα και τα στοιχεία της επιχείρησης με διαφάνεια και σαφήνεια. Σύμφωνα με τους ειδικούς των επιχειρήσεων το ιστορικό κόστος δεν παρέχει σωστές πληροφορίες για τις τωρινές αξία των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού αντίστοιχα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η διοίκηση να έχει τον κυρίαρχο ρόλο στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Από την Αμερική θεσπίστηκε ένα μικτό μοντέλο αποτίμησης το οποίο έχει προαναφερθεί και σε προηγούμενες παραγράφους, το οποίο εμπεριέχει και την εύλογη αξία λαμβάνοντας υπόψη τις τωρινές αξίες και ανάγκες της αγοράς, αλλά και μια μελλοντική πρόβλεψη – εκτίμηση, το ιστορικό κόστος αντίστοιχα όπου ολοκληρώνει το μικτό αποτέλεσμα συνεχίζει να βασίζεται στο αναπόσβεστο κόστος.

Σύμφωνα με το ιστορικό κόστος :

- Η κατάσταση αποτελεσμάτων είναι το κύριο μέσο πληροφοριών σχετικά με την αξία στους μετόχους και όχι στον Ισολογισμό
- Τα κέρδη του ιστορικού κόστους αναφέρουν τις εισροές της προστιθέμενης αξίας σε μια τιμή, μετατρέποντας τις σύμφωνα με ένα επιχειρηματικό μοντέλο και τις πωλούν σε μια άλλη τιμή
- Το τρέχων εισόδημα προβλέπει μελλοντικά εισοδήματα στα οποία μπορεί να γίνει η κατάλληλη αποτίμηση
- Τα κέρδη δεν αναφέρουν κάποιες ζημίες, αλλά τις μεταβολές στις συναλλαγές ως αγορές εισροών και εξόδων

Οι βασικές διαφορές – αντιπαλότητες ανάμεσα στο ιστορικό κόστος και την εύλογη αξία είναι πως το ιστορικό κόστος χαρακτηρίζεται από απλότητα και ακριβή προσέγγιση στα δεδομένα που παρουσιάζει, ενώ η εύλογη αξία χαρακτηρίζεται από την ικανότητα πρόβλεψης των μελλοντικών χρηματοροών, την ικανότητα σύγκρισης των στοιχείων του ισολογισμού αλλά και την αναγνώριση των παράγωγων.

4.3.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Υπάρχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις για να εφαρμοστεί η αποτίμηση στο αναπόσβεστο κόστος των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού.

- i. Το στοιχείο του ενεργητικού κρατείται στα πλαίσια ενός επιχειρηματικού μοντέλου που αποβλέπει στην είσπραξη των συμβατικών χρηματοροών
- ii. Οι συμβατικοί όροι των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού προβλέπουν ότι οι χρηματοροές του θα λαμβάνουν χώρα σε συγκεκριμένες ημερομηνίες και θα αφορούν αποκλειστικά αποπληρωμές κεφαλαίου και τόκους πάνω στο ανεξόφλητο κεφάλαιο

Ουσιαστικά το αναπόσβεστο κόστος είναι το κόστος με μια συγκεκριμένη χρηματική αξία ενός πάγιου στοιχείου ή οπουδήποτε άλλο ποσό το οποίο αντικαθιστά εν μέρη το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρώντας την υπολειμματική αξία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΙΣΧΥ

5.1 ΠΟΙΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΠΟΙΑ ΔΠΧΑ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Συμφώνα με τον παρακάτω πίνακα 3 θα παρουσιάσουμε επιγραμματικά ποια είναι αυτά τα ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ που εμπλέκονται με την Εύλογη αξία. Στις επόμενες παραγράφους θα επεξηγηθούν αναλυτικότερα

Πίνακας 3

Α/Α	Τίτλος και Περιγραφή
ΔΛΠ 2 (IAS 2)	Αποθέματα (Inventories)
ΔΛΠ 16 (IAS 16)	Ενσώματες ακινητοποιήσεις (Property, plant and equipment)
ΔΛΠ 22 (IAS 22)	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
ΔΛΠ 39 (IAS 39)	Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και αποτίμηση (Financial instruments: Recognition and measurement)
ΔΛΠ 40(IAS 40)	Επενδύσεις σε ακίνητα (Investment property)

ΔΛΠ 41 (IAS 41)	Γεωργία (Agriculture)
ΔΠΧΑ 13 (IFRS 13)	Αποτίμηση στην εύλογη αξία (fair value measurement)

5.1.1 ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Βασικό μέλημα του ΔΛΠ 2 είναι να εφαρμόσει ένα ευθύ λογιστικό χειρισμό που αφορά τα αποθέματα. Για τα αποθέματα ο δυσκολότερος χειρισμός είναι να αναγνωρίζεται ποιο από αυτά είναι περιουσιακό στοιχείο, ώστε να μεταφερθούν στα αποτελέσματα. Τα κύρια μέρη αυτού του πρότυπου έχουν ως στόχο τον προσδιορισμό του κόστους αλλά και την σωστή αναγνώριση των εξόδων και δαπανών. Σε περίπτωση όπου έχει υπάρξει απομείωση της αξίας μέχρι ότου να εφαρμοστεί η καθαρή ρευστοποιήσιμη θα πρέπει να ληφθεί υπόψη. Επιπλέον όλα τα αποθέματα έχουν συγκεκριμένο τρόπο κοστολόγησης και αποτίμησης

Ως πεδίο εφαρμογής το ΔΛΠ 2 εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα, εξαιρώντας κάποια έργα που βρίσκονται υπό εκτέλεση τα οποία έχουν συμπεριληφθεί στο ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευής . Επίσης τα χρηματοοικονομικά και κάποια περιουσιακά στοιχεία τα οποία εντάσσονται στο ΔΛΠ 41 Γεωργία και λέγονται Βιολογικά και έχουν άμεση σχέση με την αγροτική – γεωργική παραγωγική δραστηριότητα.

Για να γίνει καλύτερη κατανόηση των αποθεμάτων παραθέτουμε κάποιους βασικούς ορισμούς όπως είναι :

1. Με την έννοια του αποθέματος εννοούνται τα υλικά αλλά και κάθε τι που είναι στην κατοχή μου. Τα βασικά υλικά αναλύονται παρακάτω:
 - i. Προορίζονται για μεταπώληση χωρίς επεξεργασία(αυτούσια) ή μετά από πολύ μικρή επεξεργασία (εμπορεύματα)
 - ii. Υλικά τα οποία θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία(Α Ύλες)
 - iii. Σε υλικά τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για βοηθητικές διαδικασίες (αναλώσιμα Υλικά)
 - iv. Ημικατεργασμένα δηλαδή εκείνα που η παράγωγή τους είναι σε εξέλιξη
 - v. Έτοιμα πλέον προϊόντα

Επιπλέον μια σημαντική πληροφορία είναι πως τα αποθέματα μετατρέπονται σε δαπάνη όταν κάθε φορά που πουλώ τα εμπορεύματα στην αξίας τους, δηλαδή το κόστος Πωληθέντων. Ως κόστος πωληθέντων εννοούμε το Αρχικό απόθεμα + Αγορές χρήσης – Τελικό απόθεμα.

2. Καθαρή Ρευστοποιήσιμη αξία : Είναι η τιμή με την οποία θα πουλούσα τα εμπορεύματα (εκτιμώμενη) αυτή την στιγμή στην αγορά , αφαιρώντας όλα τα έξοδα που θα πραγματοποιηθούν μέχρι την ολοκλήρωση της πώλησης.
3. Αξία κτήσης : Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων, αυξημένη με τα διάφορα έξοδα αγοράς(κόστος μεταφοράς, μετατροπής, δαπάνες) και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς).

4. Εύλογη αξία: Αποτυπώνει την πραγματική ή αγοραία αξία στην τρέχουσα χρήση.

Συμφώνα με την αρχή της συντηρητικότητας η οποία μας δεσμεύει σε κάποια δεδομένα για την αποτίμηση διαλέγουμε ανάμεσα στην κατά είδος χαμηλότερη αξία κτήσης και στην τρέχουσα ρευστοποιήσιμη τιμή, διότι έχει την μικρότερη επίδραση στα αποτελέσματα.

Η παραδεκτές μέθοδοι κοστολόγησης στην Αξία κτήσης των αποθεμάτων είναι η FIFO (first in- first out) και το Μέσο Σταθμικό Κόστος (ΣΜΟ). Η LIFO δεν αναγνωρίζεται ως παραδεκτή μέθοδο από τα ΔΛΠ όπως και από τα ΕΛΠ.

Υπάρχει η επιλογή της αλλαγής της μεθόδου εφόσον αυτή η ενεργεία παρέχει μια ορθότερη και σαφέστατη παρουσίαση των γεγονότων αλλά και να γνωστοποιηθεί στα αποτελέσματα ώστε να αποδίδουν μια αληθή εικόνα.

Έκτος από τους ορισμούς θα πρέπει να γνωρίζει ο χρήστης και τι αποτυπώνουν οι οικονομικές καταστάσεις για να υπάρχει η καλύτερη δυνατή πληροφόρηση άρα:

- i. Οι λογιστικές μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων
- ii. Την λογιστική αξία των αποθεμάτων συνολικά αλλά και ανά κατηγορία
- iii. Η λογιστική αξία των αποθεμάτων Συμφώνα με την μέθοδο της αποτίμησης στην εύλογη αξία
- iv. Το ποσό από τα αποθέματα που αναγνωρίστηκε ως Έξοδο- Δαπάνη
- v. Η λογιστική αξία συμφώνα με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

Το βασικό θέμα είναι το ποσά από τα κόστη των αποθεμάτων το οποίο αναγνωρίστηκε ως περιουσιακό στοιχείο και υστέρη μεταφέρεται έως την αρχική αναγνώριση με τα σχετικά έσοδα.

Συμπερασματικά ο σκοπός είναι η παρουσίαση όσο πιο ακριβοδίκαιων αποτελεσμάτων και του ισολογισμού.

5.1.2 ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

➤ Ποια ΔΛΠ και ποια ΔΠΧΑ αναφέρονται στην αποτίμηση στην Εύλογη Αξία;

Ομαδοποίηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ :

1. Πρότυπα που αναφέρονται στην τυποποίηση των οικονομικών καταστάσεων.
2. Πρότυπα που αναφέρονται σε μεγέθη για την δημοσίευση του Ισολογισμού.
3. Πρότυπα που αναφέρονται σε μεγέθη για την δημοσίευση της Καταστάσεως Αποτελεσμάτων Χρήσης.

4. Πρότυπα που αναφέρονται στην κατάρτιση και εφαρμογή των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.
5. Ειδικά θέματα για κάθε ένα από τα παραπάνω πρότυπα.

➤ **Ισολογισμός**

ΔΛΠ 16 - Ενσώματα Πάγια

Στο ΔΛΠ 16 δηλώνεται ο λογιστικός χειρισμός σε ενσώματα πάγια δηλαδή ακινήτων , παγίων και εξοπλισμού για τις ανάγκες της επιχείρησης , όσο αφορά τον χρόνο αναγνώρισής τους αλλά και την αποτίμηση και παρακολούθηση.

Βασικό αντικείμενο είναι η εστίαση στην λογιστική αξία των παγίων και την χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται καθώς επίσης και ο ορθός υπολογισμός των αποσβέσεων. Η εφαρμογή του αφορά όλα τα ακίνητα εκτός από :

- α. Τα δάση και τους φυσικούς πόρους που έχουν την δυνατότητα αναγέννησης.
- β. Τα δικαιώματα ορυχείων - μεταλλείων.
- γ. Το φυσικό αέριο και σε πόρους που δεν αναγεννιούνται.

➤ **Πως καταχωρούνται οι Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (Πάγια Στοιχεία)**

Στην αρχική απόκτηση και αναγνώριση τα περιουσιακά στοιχεία δηλαδή τα πάγια στοιχεία του Ενεργητικού γίνεται ως Κόστος Κτήσης. Σε ότι αφορά το Κόστος Κτήσης συμπεριλαμβάνονται όλα τα τυχόν έξοδα που ενδεχόμενα να προκύψουν μέχρι την στιγμή που το πάγιο θα καταστεί έτοιμο προς λειτουργία και χρήση.

Στο Κόστος Χρήσης περιλαμβάνονται έξοδα όπως :

1. Τα μεταφορικά για το πάγιο στοιχείο.
2. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων.
3. Τα συμβολαιογραφικά , τα μεσιτικά και τα δικηγορικά έξοδα.
4. Τα έξοδα εγκατάστασης του παγίου στοιχείου.
5. Αμοιβές για αρχιτέκτονες και μηχανικούς.
6. Τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου.

➤ **Μέθοδοι Αποτίμησης για τα Πάγια Στοιχεία**

α. Μέθοδος Αποτίμησης μέσω απόσβεσης

Θεωρείται και είναι η βασική μέθοδος απόσβεσης. Σύμφωνα με την αρχική αξία κτήσης αν αφαιρεθούν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις , δηλαδή όλες οι αποσβέσεις που υπολογίστηκαν από την πρώτη φορά που τέθηκε το πάγιο στοιχείο σε λειτουργία αλλά και οι απομειώσεις που έχουν προκύψει.

Επίσης θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η Ωφέλιμη Ζωή του παγίου στοιχείου , ώστε να μπορεί να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση. Το κριτήριο που καθορίζει την ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι το χρονικό διάστημα που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί και όχι με βάση το πότε αυτό δεν θα είναι κατάλληλο για χρήση. Γίνεται μια κατανομή της Ωφέλιμης Ζωής με βάση την Αξία Κτήσης - Υπολειμματική Αξία και το ποσό που προκύπτει είναι η απόσβεση αναλόγως με το χρονικό διάστημα.

Στο τέλος κάθε χρήσης , η επιχείρηση οφείλει να ελέγχει ξανά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που διαθέτει στην κατοχή της και να εξετάζει την ωφέλιμη διάρκεια ζωής αλλά και την μέθοδο απόσβεσης , ώστε να διαπιστωθεί αν έχει αλλάξει κάτι από τις αρχικές εκτιμήσεις και σε περίπτωση που υπάρχουν αλλαγές να προβεί στις ενδεδειγμένες αναπροσαρμογές.

Όταν υπάρξει απαξίωση σε ένα πάγιο στοιχείο τότε σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν.4308/24.11.14 , πραγματοποιείται Απομείωση.

➤ **β. Μέθοδος Αποτίμησης στην εύλογη (Τρέχουσα) Αξία**

Αυτή ακολουθείται ως εναλλακτική μέθοδος. Χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις , όταν μετά από την αρχική καταχώρηση που πραγματοποιήθηκε στο Ενεργητικό και ύστερα από την αναπροσαρμοσμένη αξία το πάγιο παρουσιάζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις.

Ως αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται η πραγματική. Τα χρονικά διαστήματα στις αναπροσαρμογές για τις εδαφικές εκτάσεις γίνονται περίπου κάθε 3-5 έτη και ύστερα πάντα από σύμφωνη γνώμη ειδικών εκτιμητών. Επίσης επαναπροσδιορίζονται και οι συσσωρευμένες Αποσβέσεις που έχουν υπολογιστεί μέχρι την ημέρα της αναπροσαρμογής σύμφωνα με την μεταβολή που πραγματοποιήθηκε. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η Λογιστική Αξία του παγίου στοιχείου να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία. Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις υπάρχει διαφορετική επιλογή , δηλαδή για την αναπροσαρμοσμένη αξία παίρνεται η Αγοραία Αξία ή το αναπόσβεστο Κόστος αντικατάστασης τους.

Αναπροσαρμογή Αναπόσβεστης Αξία Ακινήτων (εγκ . Πολ.1044/10.5.2004)

Σύμφωνα με τις διευκρινήσεις που δόθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών για τον φόρο της υπεραξίας που προέκυψε με την αναπροσαρμογή από την εγκ.1039114/πολ.1044/10.5.2004 αλλά και για τον λογιστικό χειρισμό με την γνωμ. 10/322/20.2.2004 ΣΛΟΤ , διαπιστώθηκε ότι :

Η αναπόσβεστη αξία που προκύπτει από τα κτίρια και τις εγκαταστάσεις , όπως και οι εδαφικές εκτάσεις έχουν την δυνατότητα να αναπροσαρμόζονται κάθε χρόνο (31.12.XXXX) στην Εύλογη Αξία τους , ύστερα βέβαια από εκτίμηση ανεξαρτήτων ειδικών εκτιμητών.

5.1.3 ΔΛΠ 22 : ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με τον όρο "ενοποίηση επιχειρήσεων" εννοούμε την συγχώνευση περισσότερων από δύο επιχειρήσεων σε ένα ευρύ οικονομικό φάσμα. Για να πραγματοποιηθεί αυτή η συγχώνευση προηγείται πρώτα μια συνεννόηση όλων των επιχειρήσεων , με αποτέλεσμα να υπάρχει ο κύριος έλεγχος σε ότι αφορά την Καθαρή Θέση αλλά και τις διάφορες δραστηριότητες.

Το ΔΛΠ 22 δημιουργεί τον τρόπο με τον οποίο θα επιτυγχάνεται η ενοποίηση των επιχειρήσεων . Για το συγκεκριμένο πρότυπο ακολουθείται ένας τρόπος που αφορά την λογιστική κατά την απόκτηση με αγορά από μια επιχείρηση σε μια άλλη. Σε περίπτωση αδυναμίας να προσδιοριστεί ένας αγοραστής τότε πραγματοποιείται μια συνένωση δικαιωμάτων. **Το ΔΛΠ 22 αποδέχεται δυο τρόπους ενοποίησης των επιχειρήσεων :**

- α. Με συνένωση δικαιωμάτων
- β. Με εξαγορά

Υπάρχουν διάφορα κίνητρα ώστε να διεκπεραιωθεί η ενοποίηση των επιχειρήσεων , όμως τα κύρια φορολογικά κίνητρα είναι :

- α. Η αγορά των μετοχών μιας επιχείρησης ή κάποιων μεριδίων από μια άλλη επιχείρηση.

β. Η αγορά της καθαρής θέσης ή περιουσίας μιας επιχείρησης με την έκδοση μετοχών ή μεριδίων.

γ. Πραγματοποιώντας την μεταβίβαση κάποιων παραγώγων , όπως ταμειακά διαθέσιμα και άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Οι εξαγορές μπορεί να γίνουν :

α. Μεταξύ μετόχων ή επιχειρήσεων / εταιρειών , οι οποίες είναι ενοποιημένες.

β. Μεταξύ της εταιρείας και των μετόχων ή των εταίρων από μια άλλη επιχείρηση.

Συνήθως η ενοποίηση επιχειρήσεων οδηγεί στην δημιουργία μιας μητρικής και μιας θυγατρικής εταιρείας / επιχείρησης. Σε αυτή την περίπτωση ο αγοραστής είναι η μητρική εταιρεία και η αγοραζόμενη είναι η θυγατρική :

α. Μητρική : σημαίνει ότι είναι μια επιχείρηση που μπορεί να έχει στην κατοχή της περισσότερες από μια επιχειρήσεις τύπου θυγατρικές.

β. Θυγατρική : σημαίνει ότι είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται και κατευθύνεται από μια άλλη επιχείρηση και πιο συγκεκριμένα τη μητρική.

γ. Συνήθως οι μητρικές και οι θυγατρικές ανήκουν στον ίδιο όμιλο εταιρειών που έχουν μια κύρια και ενιαία διεύθυνση όπως και τα αντίστοιχα διευθυντικά στελέχη ώστε να πραγματοποιείται μια κοινή πορεία (άρθρο 32, ν.4308/24.11.14).

Αγορά ή Απόκτηση που αφορά την ενοποίηση των επιχειρήσεων

Με την ενοποίηση των επιχειρήσεων σημαίνει πως γίνεται μια αγορά ή απόκτηση με την οποία η επιχείρηση έχει τον ρόλο του ελέγχου στην καθαρή περιουσία αλλά και των δραστηριοτήτων της αγοράζουσας επιχείρησης , που προκύπτει από την μεταβίβαση των περιουσιακών της στοιχείων.

Πως αντιμετωπίζεται λογιστικά μια αγορά ;

Για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που υπάγονται σε αγορά , υπάρχει συγκεκριμένη λογιστική μέθοδος η οποία ονομάζεται μέθοδος της αγοράς. Λογιστικά η μέθοδος της αγοράς χαρακτηρίζεται με τον ίδιο τρόπο όπως όταν μια επιχείρηση αγοράζει ένα περιουσιακό στοιχείο. Συνεχίζει η αγορά αυτή να είναι μια συναλλαγή όπως όλες , η οποία συνδέεται από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία , τις υποχρεώσεις , τις μετοχές. Ως κύρια βάση με την μέθοδο αγοράς χρησιμοποιείται το Κόστος Αγοράς , ώστε να καταχωρήσει λογιστικά την αγορά που πραγματοποιήσε.

Κόστος Αγοράς

Μια αγορά καταχωρείται λογιστικά στο κόστος της , είτε σε ρευστό ή μετρητά που αντάλλαξε είτε στην πραγματική (εύλογη αξία) κάποιας άλλης συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε με σκοπό την αγορά. Σε αυτό το ποσό συμπεριλαμβάνονται και τυχόν έξοδα και δαπάνες που έγιναν με αποτέλεσμα να υπάρξει η αγορά. Ενδεχόμενα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν σε ημερομηνία διαφορετική της αγοράς θα πρέπει να αποτυπωθούν ξεχωριστά. Όπως κάθε περιουσιακό στοιχείο , έτσι και αυτό θα πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία και να αποτιμηθεί με την κατάλληλη μέθοδο αποτίμησης που αναγνωρίζουν τα ΔΛΠ. Οι Μέθοδοι Αποτίμησης είναι :

α. Βασική (Κύρια) Μέθοδος

Ως κύρια μέθοδος κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία αλλά και τις υποχρεώσεις το κόστος αγοράς, σύμφωνα με την πραγματική ή εύλογη αξία, με βάση την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η αγορά και σύμφωνα με συγκεκριμένο ποσοστό το οποίο αφορά μόνο εκείνο το ποσοστό απόκτησης της αγοράστριας εταιρείας. Σε αυτή την μέθοδο μπορεί η αγοράστρια επιχείρηση να μην απόκτησε το σύνολο των μετοχών. Άρα το κόστος αγοράς αφορά μια ποσοστιαία μονάδα που έχουν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αγόρασε. Προκύπτει συνήθως μια θετική ή αρνητική υπεραξία.

β. Εναλλακτική Μέθοδος

Η εναλλακτική μέθοδος για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, δίνει την δυνατότητα στην αγοράστρια που απέκτησε τα παραπάνω να μπορεί να ασκεί τον έλεγχο. Τα συγκεκριμένα οφείλουν να αποτιμηθούν με την ημερομηνία που αγοράστηκαν και στην εύλογη αξία τους, χωρίς σε αυτή την περίπτωση να διευκρινίζεται αν η αγοράστρια διαθέτει στην κατοχή της το σύνολο μετοχών ή ένα μέρος των κεφαλαίων μιας άλλης επιχείρησης. Άρα εμφανίζονται όλες οι συμμετοχές στην εύλογη αξία για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που αναφέρονται στην θυγατρική της επιχείρησης.

5.1.4 ΔΛΠ 39 :ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ- ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Το ΔΛΠ 39 καλύπτει τα θέματα που αφορούν την ταξινόμηση και την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων. Επιπλέον εφαρμόζει μια μεθοδολογία απομείωσης και τέλος την λογιστική της αντιστάθμισης.

Ωστόσο το πρότυπο ενε αναθεωρημένο και ουσιαστικά έχει αντικατασταθεί πλήρως το 2009 από το ΔΠΧΑ 9 το οποίο είχε την τελική και πλήρη μορφή του το 2014 ύστερα από αρκετές τροποποιήσεις. Αυτό έγινε λόγω ότι έπρεπε να καλυφτούν πλήρως τα θέματα της αναγνώρισης. Για να εφαρμοστεί στις ελληνικές επιχειρήσεις θα πρέπει πρώτα να γίνει αποδεκτό από την ευρωπαϊκή ένωση, δηλαδή το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο το οποίο δεν έχει τεθεί σε εφαρμογή τουλάχιστον μέχρι 31.12.2014

Παρακάτω θα αναλυθεί το ΔΛΠ 39 σε ένα ευρύ φάσμα εννοιών ώστε να κατανοηθούν τα πεδία εφαρμογής του. Το πάρων ποταπό έχει ως σκοπό να εφαρμόσει αρχές για την αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων και υποχρεώσεων όπως και επίσης μη χρηματοοικονομικά μέσα τα είναι συμβόλαια αγοράς ή πώλησης.

Το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ39 επικεντρώνεται κυρίως σε παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία αφορούν ασφαλιστήρια και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Υπάρχουν βασικές έννοιες που χρησιμοποιούνται όπως είναι το χρηματοοικονομικό μέσο το οποίο διαχωρίζεται σε 2 κατηγορίες που αναλύονται παρακάτω :

α) Χρηματοοικονομικό Στοιχείο ενεργητικού είναι:

- Τα ταμειακά διαθέσιμα
- Σύμβαση έκδοσης και λήψης ενός δάνειου
- Απαλλαγή δανείων μεταξύ επιχειρήσεων και αυτό με μια προκαθορισμένη σύμβαση
- Οι τίτλοι συμμετοχής

β) Χρηματοοικονομικά Στοιχεία παθητικού είναι :

- Τα μετρητά, οι επιταγές
- Η υποχρέωση για την σύναψη δανείων με οργανισμούς και επιχειρήσεις υπό συγκεκριμένους όρους και συμβάσεις

Επίσης χρηματοοικονομικό μέσο είναι και το παράγωγο το οποίο ουσιαστικά είναι ένα συμβόλαιο με κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά που παρουσιάζονται παρακάτω:

1. Αναλόγως με ένα καθορισμένο επιτόκιο, μια τιμή ενός χρηματοοικονομικού μέσου , την αξία του εμπορεύματος, τα επιτόκια και μια συναλλαγματική ισοτιμία υπάρχει η δυνατότητα της μεταβαλλόμενης αξίας.
2. Δεν υπάρχει κάποιο όριο στην καθαρή επένδυση ή έστω ένα ποσοστό ελάχιστων επένδυσης.
3. Αφορά μελλοντικές ημερομηνίες

Όλα τα παραπάνω χρηματοοικονομικά μέσα οφείλουν να καταχωρούνται στον ισολογισμό. Η αρχική τους αποτίμηση και καταχώρηση γίνεται με βάση το αρχικό κόστος που συμπίπτει με την Πραγματική αξία που πραγματοποιείται η απόκτηση του. Ύστερα πραγματοποιείται μια επανεκτίμηση στην οποία αλλάζει λίγο τα δεδομένα που έχουν ως εξής :

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:** αφού πραγματοποιήθηκε η αρχική καταχώρηση το επόμενο βήμα της επανεκτίμησης όλων των χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία (πραγματικές αξίες). Υπάρχουν κάποια στοιχεία τα οποία απεικονίζονται στο αναπόσβεστο και είναι :
 - Δάνεια τα οποία δημιουργεί η επιχείρηση αλλά δεν τα εφαρμόζει για εμπορικούς σκοπούς
 - Χρεόγραφα τα οποία έχουν εκδοθεί σε προνομιούχες μετοχές και μένουν υπό την κατοχή της επιχείρησης μέχρι την λήξη τους
 - Κάποια χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία είναι δύσκολο να αποτιμηθούν λόγω αναξιοπιστίας της εύλογης αξίας

Αν κάποια αξία χαρακτηριστεί ως αρνητική αυτό σημαίνει πως απεικονίζονται ως υποχρέωση.

- ii. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις : Κάποιες υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμηθούν σύμφωνα με το αρχικό ποσό της αποτίμησης και σε αυτό να αφαιρεθούν και οι αποσβήσεις. Τα παράγωγα και οι υποχρεώσεις που αφορούν εμπορικούς σκοπούς έχουν την υποχρέωση να επανεκτιμηθούν στην εύλογη αξία.

Σε ότι αφορά την διανομή των κερδών και την επιμέτρηση, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που οδήγησαν σε κέρδη μετά την αποτίμηση σύμφωνα με τις μεθόδους της εύλογης αξίας θα μεταφερθούν ως αποθεματικό τη καθαρής θέσης στον λογαριασμό 48.

Τέλος σε περιπτώσεις που τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμηθούν στην εύλογη αξία τότε τα κέρδη που θα δημιουργηθούν από την επιμέτρηση μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό 82.

5.1.5 ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Με την έννοια της επένδυσης σε ακίνητα εννοείται για ακίνητα τα οποία έχουν προσδιοριστεί για μια εκμίσθωση ή επένδυση μακροχρόνια.

Ως ακίνητα θεωρούν τα γήπεδα, τα κτήρια, και ένας μέρος των κτηρίων που έχουν ως σκοπό να επιφέρουν στην επιχείρηση:

- Είσπραξη ενοικίων
- Αποτίμηση κεφαλαίου
- Και τις 2 παραπάνω περιπτώσεις

Επειδή επικρατεί μια σύγχυση γύρω από την έννοια των ακινήτων αποφάσισαν να διαχωρίσουν εκείνα τα ακίνητα τα οποία δεν έχουν σκοπό να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία ή για κάποια προμήθεια για σκοπούς την διοίκησης ή την πώληση μιας δραστηριότητας της επιχείρησης.

Λογιστικά οι επενδύσεις σε ακίνητα καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχείο μόνο εκτός και αν :

- i. Υπάρχει μελλοντικό όφελος από την επένδυση για την επιχείρηση
- ii. Υπάρχει Η εύλογη αξιοπιστία της αποτίμησης

Το αρχικό στάδιο είναι που το ακίνητο έχει ενταχθεί στην επένδυση στο συνολικό κόστος της επένδυσης και σημαίνει πως κατά την αρχική καταχώρηση αποτιμάται στο κόστος του, συμπεριλαμβάνοντας τα εξής:

- Αξία – Τιμή Αγοράς
- Τα κόστη συναλλαγής

- Όλα τα έξοδα που αφορούν την αγορά όπως είναι τα συμβολαιογραφικά έξοδα, οι αμοιβές των δικηγόρων και συμβολαιογράφων και οι φόροι μεταβίβασης.

Οποιαδήποτε μεταγενέστερη δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για την επένδυση του ακίνητου, αυτομάτως προσαυξάνει και την αξία του ακίνητου. Οποία άλλη δαπάνη όπως έξοδα συντήρησης και κατασκευής καταχωρείται και αναγνωρίζονται ως έξοδα.

Η επιχείρηση ύστερα από την αρχική αναγνώριση έχει την δυνατότητα αποτίμησης μεταγενέστερα δηλαδή να μπορέσει να επιλέξει μέθοδο αποτίμησης οι οποίες είναι :

- i. Μέθοδος της εύλογης αξίας
- ii. Μέθοδος του Κόστους (ιστορικού κόστους)

Το μοντέλο σύμφωνα με την μέθοδο της εύλογης αξίας , εφαρμόζει και αποτιμά όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με την εύλογη αξία. Εάν προκύψει κέρδος ή ζημιά ύστερα από την μεταβολή θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεων που θα συνταθούν.

Η εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης στο κόστος , σημαίνει πως η αποτίμηση στις επενδύσεις σε ακίνητα γίνεται με βάση με το αρχικό κόστος (μείον τις συσσωρευμένες αποσβήσεις και ζημίες απογειώσεις και σύμφωνα με τις οδηγίες του ΔΛΠ 16.

Μια λεπτομέρεια για την διανομή κερδών που έχει αξία είναι πως έχει επιμετρηθεί επιμέτρηση στις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με την εύλογη αξία, η οποιαδήποτε διάφορα προκύψει λαμβάνοντας ως κέρδη ή ζημίες χωρίς να χρειάζεται και η διενέργεια αποσβέσεων.

Αν υπάρχει ανενεργός αγορά και δεν υπάρχει η δυνατότητα της εύλογης αξίας να πραγματοποιηθεί η αποτίμηση τότε εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους κτήσης με μηδενική υπολειμματική αξία.

5.1.6 ΔΛΠ 41: ΓΕΩΡΓΙΑ

Το συγκεκριμένο πρότυπο αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό, την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τις γνωστοποιήσεις οι οποίες αφορούν γεωργικές εκμεταλλεύσεις και δραστηριότητες.

➤ Αναγνώριση και καταχώρηση

Στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις υπάρχουν δυο κατηγορίες. Η μια η οποία ονομάζεται <<Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία>> και αφορά ζωντανά ζώα που μπορούν να εκμεταλλεύονται αλλά και φυτά και δέντρα. Η δεύτερη κατηγορία η οποία ονομάζεται <<γεωργικά προϊόντα >> αφορά εκείνα τα προϊόντα τα οποία προκύπτουν από μια συγκομιδή.

➤ Αποτίμηση

Τα ζωντανά ζώα, φυτά και τα δέντρα δηλαδή τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά την αρχική τους αναγνώριση και αναγνώριση αποτιμώνται και μεταγενέστερα σύμφωνα με την ημερομηνία σύνταξης τους στον ισολογισμό, στην αξία της εύλογης αξίας (μείον τις προβλεπόμενες δαπάνες έως την πώληση).

Αντίστοιχα και τα προϊόντα από την συγκομιδή δηλαδή τα γεωργικά αποτιμώνται στην εύλογη αξία και μείον τις προβλεπόμενες δαπάνες έως την πώλησης τους .

Εάν προκύψουν διαφορές λόγω της αποτίμησης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως διότι θεωρούνται κέρδος ή ζημία αναλόγως το ποσό.

Το ΔΛΠ 41 δεν εφαρμόζεται :

1. Σε επεξεργασμένα γεωργικά προϊόντα μετά από την συγκομιδή τους.
2. Σε ότι αφορά εδαφικές εκτάσεις (χωράφια) και οποιαδήποτε ύλα γεωργικά περιουσιακά στοιχεία.

➤ Διανομή κερδών των Βιολογικών περιουσιακό στοιχείων

Σε ότι αφορά την διανομή κερδών, αφού τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώντας στην εύλογη αξία αφαιρώντας το κόστος πώλησης , το αποτέλεσμα που θα προκύψει μεταφέρατε ως κέρδος ή ζημιά.

Αναγκαία είναι και η σύνταξη κάποιων βασικών αλλαγές στις γνωστοποιήσεις όπως είναι:

1. Ο διαχωρισμός και η ομαδοποίηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
2. Η αποτύπωση τω μεθόδων αποτίμησης στην εύλογη λογιστική αξία και για τα γεωργική παράγωγη και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
3. Οι μέθοδοι απόσβεσης

Εάν υπάρχουν κρατικές επιχορηγήσεις για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τότε όταν εισπραχθεί καταχωρείται ως έσοδο.

5.1.7: ΔΠΧΑ 13 : ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Το ΔΠΧΑ 13 ουσιαστικά παρουσιάζει μια πλήρη εικόνα για την έννοια της εύλογης αξίας αλλά και ότι αφορά την αποτίμηση. Αρχικά το συγκεκριμένο πρότυπο έχει ως στόχο να παρουσιάσει τι ορίζει η εύλογη αξία , το θεσμικό πλαίσιο με την ιεραρχία της εύλογης αξίας αλλά και την σύνταξη γνωστοποιήσεων σε ότι αφορά την αποτίμηση – επιμέτρηση.

Η εύλογη αξία έχει εστιάσει στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις διότι είναι το βασικό αντικείμενο με το οποίο ασχολούνται. Για να πραγματοποιηθεί η αποτίμηση – επιμέτρηση η εύλογη αξία αντλεί τα βασικά της στοιχεία από ένα εύρη φάσμα της αγοράς. Αυτό που παρακολουθεί η εύλογη αξία είναι αν υπάρχουν συναλλαγές οι οποίες μπορούν να είναι διαθέσιμες και παρατηρήσιμες ή μη παρατηρήσιμες , ώστε να μπορέσει να εκτιμήσει την υποθετική τιμή που θα λάμβανε χώρα σε περίπτωση μιας πώλησης ή μεταβίβασης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Όλα αυτά έχουν ως προϋπόθεση ότι οι συναλλαγές θα πραγματοποιούνται με πραγματικές και τρέχουσες συνθήκες που επικρατούν στην αγορά.

Το πεδίο εφαρμογής του αφορά όλα τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ τα οποία επιτρέπουν στην αποτίμηση της εύλογης αξίας , αφού αφαιρεθεί πρώτα το κόστος πώλησης. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις στις οποίες δεν μπορεί να εφαρμοστεί το παρών πρότυπο όπως είναι :

- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις το οποίο αναλύει τις συναλλαγές μίσθωσης
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 για κάποιες παροχές και συναλλαγές οι οποίες εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Η εύλογη αξία ορίζεται ως την τιμή που θα εισέπραττε κάποιος για την πώληση ή καταβολή ώστε να πετύχει την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου και αντίστοιχα την μεταβίβαση μιας υποχρέωσης υπό κανονικές συνθήκες της αγοράς μεταξύ των συμμετεχόντων με βάση την ημερομηνία επιμέτρησης και αποτίμησης.

Για κάθε υποχρέωση και περιουσιακά στοιχεία υπάρχουν χαρακτηριστικά που τις διέπουν όπως είναι :

1. Η θέση του περιουσιακού στοιχείου
2. Οι περιορισμοί που δημιουργούνται και αν υπάρχουν κατά την πώληση ή την χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου στην αγορά

Επιπλέον το πρότυπο αυτό παρουσιάζει και την ιεραρχία της εύλογης αξίας που έχουν ορίσει σε 3 διαφορετικά επίπεδα. Ο διαχωρισμός αυτός έχει πραγματοποιηθεί ώστε να επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα αλλά και να δίνεται μια προτεραιότητα σε τιμές οι οποίες έχουν μεγάλο όγκο συναλλαγών για περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

5.2 ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Κάθε πλευρά παραθέτει τα δικά της δεδομένα και επιχειρήματα , με αποτέλεσμα να δημιουργούνται διαφορετικές γνώμες πάνω στο θέμα της Εύλογης Αξίας. Η Εύλογη Αξία αποτελεί μια πιο καλή προσέγγιση για την αγορά διότι μπορεί να διαπραγματεύεται τα χρηματοοικονομικά μέσα , διευκρινίζει την Τιμή της Αγοράς (Market Price) αλλά και διαθέτει χαρακτηριστικά μιας αγοράς η οποία είναι ενεργή και με επαρκή δραστηριότητα. Τα τελευταία χρόνια που εντάχθηκε η έννοια της Εύλογης Αξίας , προκάλεσε διαμάχη ανάμεσα σε εκείνους που υποστηρίζουν το Ιστορικό Κόστος και το θεωρούν ως μια καλύτερη μέθοδο αποτίμησης.

Οι βασικοί υποστηρικτές που θεωρούν και προωθούν την έννοια της Εύλογης Αξίας ως κύρια μέθοδο αποτίμησης των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού, είναι φυσικά τα θεσμικά όργανα και μέλη του FASB , του IASB αλλά και της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC). Υποστηρίζουν πώς η λογική της Εύλογης Αξίας μεταδίδει πληροφορίες σχετικά με την αξία των Ιδίων Κεφαλαίων , την ακριβή και αληθή εικόνα πληροφοριών της εταιρείας αλλά και την αναφορά όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού στον Ισολογισμό με αποτέλεσμα να παρουσιάζεται ένα ευκρινές τοπίο σε επενδυτές και μετόχους , που οδηγούν σε πιο συμφέρουσες και αποτελεσματικές αγορές.

Ακολουθούν τα κυριότερα πλεονεκτήματα από την χρήση της Εύλογης Αξίας:

- i. Καλύτερη βάση αποτίμησης διότι προβλέπει καλύτερα τις μελλοντικές αγορές.
- ii. Ενσωμάτωση για όλες τις πληροφορίες που βρίσκονται την παρούσα χρονική διάρκεια στις Ενεργές - Διαθέσιμες Αγορές , αυτό οδηγεί σε ένα αξιόπιστο μέτρο αποτίμησης.
- iii. Αντανακλά τις προσδοκίες των Επενδυτών , των Αγοραστών και Πωλητών που αφορά , δίνοντας έτσι μια ισότιμη βάση σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή , δηλαδή την στιγμή της αποτίμησης.
- iv. Προσέγγιση της πραγματικότητας με ακριβέστερη πληροφόρηση , οποιαδήποτε άλλη βάση οδηγεί σε μικρότερη αξία αποτίμησης.
- v. Κάθε χρηματοοικονομικό στοιχείο του Ενεργητικού και Παθητικού έχει την δυνατότητα σύγκρισης διότι εμφανίζει σε όλες τις χρονικές στιγμές την παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματοροών , σύμφωνα με τα στοιχεία των ενεργών αγορών.
- vi. Σε αντιδιαστολή με το Ιστορικό Κόστος Κτήσης , δεν μπορούν οι αποτιμήσεις να είναι συγκρίσιμες διότι τα χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν απαιτηθεί ή ανήκουν στην κατοχή του και εκδόθηκαν σε διαφορετικές περιόδους , οδηγούν σε διαφορετική αξία αποτίμησης.
- vii. Τα περισσότερα παράγωγα (επιτόκια , τιμές ανταλλαγής) αναδύονται στην επιφάνεια και έτσι οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στους Ισολογισμούς και στις Οικονομικές Καταστάσεις τα πραγματικά μεγέθη αλλά και την επίδραση στα Αποτελέσματα Χρήσης.
- viii. Ενσωμάτωση και χρονική αναγνώριση σε όλες τις πληροφορίες που προκύπτουν αλλά και το πώς επιδρούν σε διάφορα χρηματοοικονομικά περιβάλλοντα (επιτόκια , τιμές).
- ix. Καλύτερο μέτρο αξιολόγησης της απόδοσης των επιχειρήσεων αλλά και της Διοίκησης που δεν διευθύνει.

Όλα τα παραπάνω αποτελούν ένα μέρος από τα βασικά στοιχεία που έχουν σχηματίσει οι υποστηρικτές της Εύλογης Αξίας με σκοπό να προωθήσουν την σημασία της και να μπωρέσουν να δώσουν ανεξάρτητα και πιο αξιόπιστα οικονομικά δεδομένα.

Οι βασικές αρχές που επέφερε η χρήση της Εύλογης Αξίας:

- i. Η καταχώρηση στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων , των μη πραγματοποιημένων κερδών.
- ii. Η διανομή κερδών.

5.2.1 ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Οι επικριτές της Εύλογης Αξίας στηρίχθηκαν στην χρηματοοικονομική κρίση που ξεκίνησε στις ΗΠΑ στα τέλη της προηγούμενης δεκαετίας , με αποτέλεσμα να κατηγορούν στο βαθμό που της αναλογεί αυτή την μέθοδο αποτίμησης ότι συνέβαλλε σε μια παγκόσμια κρίση πλήττοντας πολλές οικονομίες διεθνώς. Η Εύλογη Αξία έχει δεχθεί αρκετές κριτικές , διότι διαπιστώθηκε πως με την κατάρρευση των περιουσιακών στοιχείων στην αγορά μεταβλήθηκε η ακεραιότητά της. Ως μεγαλύτερο μειονέκτημα παρουσιάζονται οι μεταβολές των χρηματοοικονομικών μέσων , με αποτέλεσμα η αποτίμηση στην Εύλογη Αξία να θεωρείται ακατάλληλη σε αγορές με διάφορες διακυμάνσεις. Κάθε αγορά μπορεί να θεωρείται από αστάθεια άρα είναι λογικό και η αξία των μέσων να διαφοροποιείται και να μεταβάλλεται. Επίσης οι επικριτές της υποστηρίζουν πως , η Εύλογη Αξία δεν αποτυπώνει την πραγματική εικόνα και τις πραγματικές συναλλαγές , αλλά σενάρια που βασίζονται σε εκτιμήσεις και ενδεχόμενα (what if accounting). Λειτουργούν με την άποψη του τι θα γινόταν αν η επιχείρηση έκανε εν τέλει την επένδυση να πουλήσει την συγκεκριμένη χρονική στιγμή σε μια συγκεκριμένη αγορά και αξία. Αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα ολόκληρες επενδύσεις να στηρίζονται να στηρίζονται σε υποθέσεις και όχι σε γεγονότα με πραγματικές λογιστικές συναλλαγές.

Η μέθοδος που βασίζεται μόνο σε υποθέσεις χαρακτηρίζει την Εύλογη Αξία από έλλειψη ασάφειας , διότι οι πληροφορίες που παρέχονται στους χρήστες τους οδηγούν σε εσφαλμένα συμπεράσματα και σε μη λογικές αποφάσεις.

Σύμφωνα με έρευνες που κατά καιρούς έχουν γίνει , οι επικριτές είναι σε θέση να παραθέσουν τα κάτωθι μειονεκτήματα :

- i. Για τις Αδρανείς Αγορές δηλώνουν πως , οι συναλλαγές είναι σπάνιες , η προσφορά και η ζήτηση είναι μειωμένη άρα και οι τιμές της αγοράς επηρεάζονται από λίγους μόνο συμμετέχοντες στην αγορά και κατά συνέπεια οι συναλλαγές ενδέχεται να μην παρέχουν αξιόπιστα μέτρα Εύλογης Αξίας.
- ii. Το Κόστος εφαρμογής των αρχών αναγνώρισης και αποτίμησης , υπερβαίνει τα οφέλη για πολλές οντότητες ιδιαίτερα όταν υπάρχει έλλειψη ενεργών και πρέπει να χρησιμοποιηθούν σύγχρονες τεχνικές αποτίμησης. Επιπλέον ο αυξημένος χρόνος και το κόστος που απαιτούνται για τον έλεγχο της Εύλογης Αξίας είναι πιθανό να μεταφερθούν από τον συντάκτη στο τέλος του ελέγχου.
- iii. Ανεπάρκεια Δυνατοτήτων , καθώς έχει παρατηρηθεί έλλειψη δυνατοτήτων σε εκτιμητές ακινήτων , αναλογιστών και άλλων εκτιμητών. Οι φορείς υποβολής εκθέσεων αντιμετωπίζουν μια δυσμενή κατάσταση , δεδομένου ότι δεν διαθέτουν τις απαραίτητες ικανότητες για τις εκτιμήσεις των Εύλογων Αξιών στο εσωτερικό τους και οι δεξιότητες δεν είναι διαθέσιμες στο εξωτερικό περιβάλλον.

- iv. Συνδεδεμένα Μέρη , ένα σχετικά υψηλό ποσοστό συναλλαγών πραγματοποιείται σε συνδεδεμένα μέρη σε αναπτυσσόμενες χώρες. Ως εκ τούτου οι συναλλαγές ενδέχεται να μην αντικατοπτρίζουν τις τιμές αγοράς.
- v. Έλλειψη Προτύπων Αποτίμησης και Καθοδήγησης , δηλαδή έλλειψη πρόσθετης καθοδήγησης για τον προσδιορισμό της Εύλογης Αξίας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.
- vi. Αξιοπιστία , η αποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου η οποία είναι υποκείμενη είναι πολύ πιο δύσκολο να επαληθευτεί με αποτέλεσμα οι χρήστες να μην μπορούν να βασιστούν σε αυτά τα αποτελέσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Σε αυτό το σημείο θα παρουσιαστούν τα αποτελέσματα που προέκυψαν ύστερα από τις απαντήσεις όπως αυτές δόθηκαν στο ερωτηματολόγιο που συνθέσαμε και ανεβάσαμε σε διάφορους φορείς και σε σελίδες οικονομικού περιεχομένου στο διαδίκτυο.

Δηλαδή θα γίνει ανάλυση των πληροφοριών που συλλέχτηκαν , επί του συνόλου της έρευνας. Στις σελίδες που ακολουθούν θα παραθέσουμε τα συμπεράσματα που αναβλύζουν από την έρευνα.

6.1 ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ως τρόπο έρευνας επιλέξαμε την χρήση του ερωτηματολογίου και αυτό γιατί αποτελεί μια άμεση και αναίμακτη συλλογή απαντήσεων, χωρίς να υπεισέρθουμε σε προσωπική επαφή με κάποιον και άρα να μπορούν να δώσουν ανεπηρέαστα τις απόψεις τους. Επίσης η συλλογή των αποτελεσμάτων είναι γρήγορη, γίνεται σε πραγματικό χρόνο και επομένως όλο αυτό μας αποφορτίζει και μας δίνει την ευχέρεια να δουλέψουμε πιο εύκολα.

6.1.1 ΕΡΕΥΝΑ ΜΕ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Όπως ήδη ανεφέρθη πιο πάνω επιλέχθηκε η χρήση του ερωτηματολογίου ως μέσο άντλησης ανεξάρτητων απαντήσεων στην έρευνά μας. Στο ερωτηματολόγιο προσπαθήσαμε να θέσουμε τις ερωτήσεις μας με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι αντιληπτές , σαφείς , με συνοχή και να έχουν σωστή δομή ως προς τα περιεχόμενα και τα είδη των ερωτήσεων.

Το ερωτηματολόγιο έρευνας είχε ως θέμα : Η αποτίμηση στην εύλογη αξία . Βασικό μας μέλημα ήταν μέσα από τις απαντήσεις των ερωτηθέντων να αφουγκραστούμε πώς αντιλαμβάνεται ο ευρύτερος οικονομικός κλάδος , αλλά πιο συγκεκριμένα οι λογιστές και οι ορκωτοί λογιστές , και για το πώς χειρίζονται την εύλογη αξία στις καθημερινές εργασίες τους.

Το ερωτηματολόγιο συντέθηκε με την εξής δομή. Αρχικά υπάρχουν οι αναγκαίες ερωτήσεις δημογραφικού ενδιαφέροντος και είναι 5 στο σύνολό τους. Ακολούθως θέσαμε τις ερωτήσεις μας ως θεματικές ερωτήσεις και εξηγούμαστε. Σαν θεματική ενότητα : Η χρησιμότητα της εύλογης αξίας , με 4 ερωτήσεις . Μετά οι ενότητες : Ενημέρωση των ελεγκτών για θέματα εύλογης αξίας και Προκλήσεις ελέγχου που συνδέονται με την εύλογη αξία με 4 και 5 ερωτήσεις αντίστοιχα. Τελευταία θεματική ενότητα είναι : Στρατηγικές για την αντιμετώπιση των προκλήσεων της εύλογης αξίας με 4 ερωτήσεις . Ενώ τελικώς υπάρχει μια ερώτηση ανοικτού τύπου όπου ζητούμε από τους ερωτηθέντες να μας δώσουν κατά την δική τους κρίση και εμπειρία ένα πλεονέκτημα για την αποτίμηση στην εύλογη αξία.

6.2 ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΕΡΩΤΗΣΕΩΝ

6.2.1 ΔΗΜΟΓΡΑΦΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Τα δημογραφικά στοιχεία του ερωτηματολογίου ζητούνται από τους συμμετέχοντες σε αυτό , κατά τις πρώτες 5 ερωτήσεις. Οι ερωτήσεις είναι κλειστού τύπου με σκοπό να απαντηθούν γρήγορα και εύκολα, χωρίς να κουράσουν ώστε να προχωρήσει ο ερωτώμενος απρόσκοπτα στις αμέσως επόμενες ερωτήσεις που είναι και οι σημαντικές του ερωτηματολογίου.

6.2.2 ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Από την 6η έως την 9η κατηγορία ερωτήσεων (περιέχουν υπό ερωτήσεις) , είναι και αυτές κλειστού τύπου (πολλαπλών επιλογών) με την μόνη διαφορά ότι εδώ χρησιμοποιήσαμε την κλίμακα Likert (Η κλίμακα αυτή ζητάει να δείξει ο ερωτώμενος τον βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με ορισμένες προτάσεις και δηλώσεις). Έτσι στην κλίμακα Likert χρησιμοποιήθηκαν οι εξής κατηγορίες :

- Συμφωνώ Απόλυτα
- Συμφωνώ
- Ούτε Συμφωνώ , Ούτε Διαφωνώ
- Διαφωνώ
- Διαφωνώ Απόλυτα

Τέλος η ερώτηση 10, είναι ανοικτού τύπου. Εδώ ουσιαστικά ζητήσαμε από τον ερωτώμενο να μας καταθέσει ένα πλεονέκτημα της εύλογης αξίας σύμφωνα με τις γνώσεις του και τις παρατηρήσεις του.

Να σημειώσουμε εδώ ότι , όλες οι ερωτήσεις ήταν υποχρεωτικές για να θεωρηθεί ένα ερωτηματολόγιο έγκυρο.

6.2.3 ΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

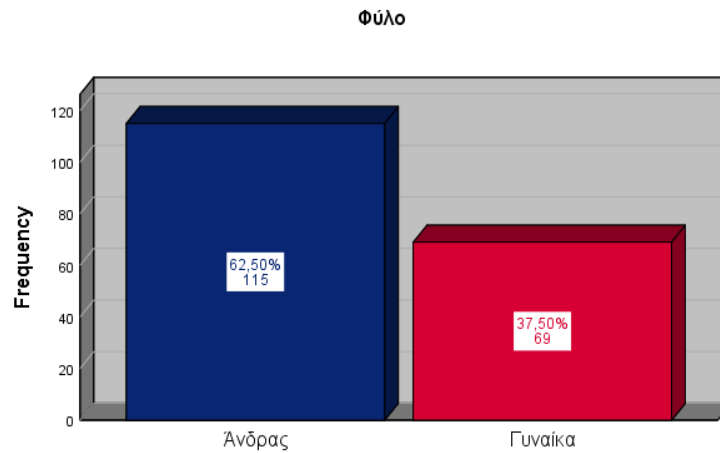
Εκμεταλλευόμενοι την εποχή στην οποία ζούμε , που όλα γίνονται με την χρήση του διαδικτύου, έτσι και εμείς προωθήσαμε το ερωτηματολόγιο μέσω αυτού. Δηλαδή, σε σελίδες κοινωνικής δικτύωσης , forums , στον ΟΕΕ (Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδας) , στην ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) , σε λοιπές σελίδες οικονομικού και λογιστικού ενδιαφέροντος , σε ελεγκτικές εταιρίες και τέλος σε προσωπικά email όλων των παραπάνω.

Το ερωτηματολόγιο παρέμεινε ανεβασμένο στο διαδίκτυο για το χρονικό διάστημα από 1/11/2017 έως 15/1/2018.

6.3 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Στο ερωτηματολόγιο που ανεβάσαμε συνολικά συλλέχθηκαν εκατόν ογδόντα τέσσερις (184) απαντήσεις. Όπως σε κάθε ερωτηματολόγιο έρευνας οι πρώτες ερωτήσεις αφορούν τα δημογραφικά. Επομένως έχουμε τις εξής ερωτήσεις :

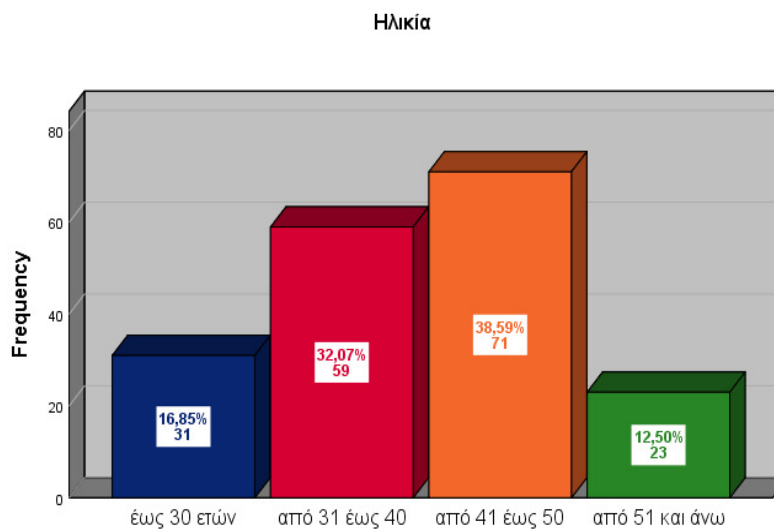
Ερώτηση 1 : Φύλο



Διάγραμμα 1 : Φύλο

Βλέπουμε ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων είναι Άνδρες σε ποσοστό 62,50% και σύνολο 111 , ενώ οι Γυναίκες σε ποσοστό 37,50% και 69 απαντήσεις αντίστοιχα.

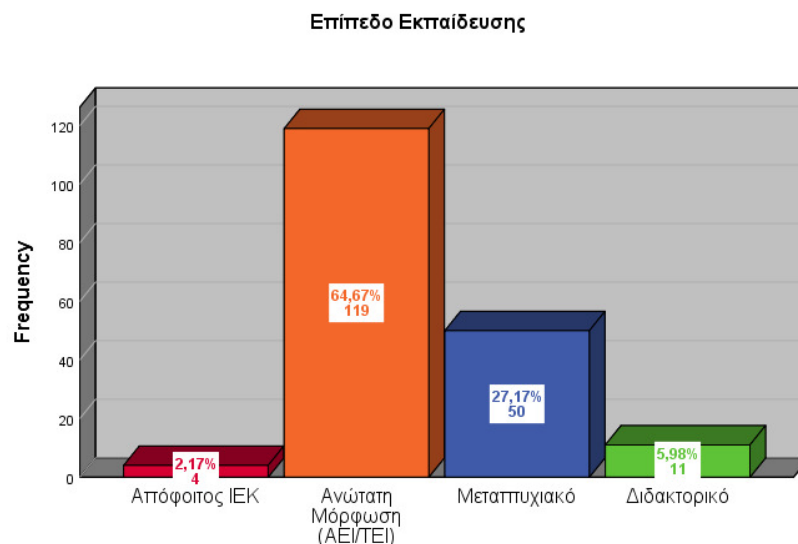
Ερώτηση 2 : Ηλικία



Διάγραμμα 2 : Ηλικία

Εδώ παρατηρείται ότι οι περισσότεροι ερωτηθέντες ανήκουν στις ηλικίες από 31 έως 50 ετών. Πιο συγκεκριμένα, οι περισσότεροι βρίσκονται στο ηλικιακό εύρος από 41 έως 50 σε ποσοστό 38,59% και 71 άτομα , ενώ δεύτεροι έρχονται αυτοί του 31 έως 40 σε ποσοστό 32,07% και 59 άτομα. Ακολουθούν αυτοί που είναι έως 30 ετών σε ποσοστό 16,85% με 31 άτομα και τέλος αυτοί που βρίσκονται στην ηλικία των 51 και άνω με 12,50% και 23 άτομα.

Ερώτηση 3 : Επίπεδο εκπαίδευσης



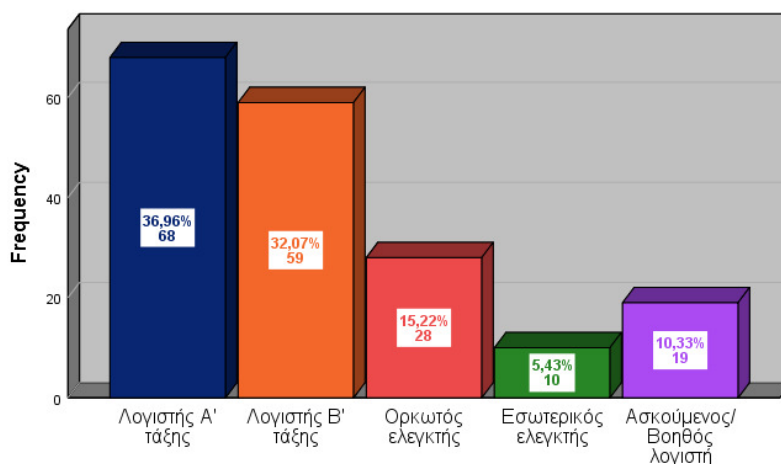
Διάγραμμα 3 : Επίπεδο μόρφωσης

Παρατηρείται πως σχεδόν τα 2/3 του δείγματος έχουν ανώτατη μόρφωση , με σπουδές σε ΑΕΙ και ΤΕΙ. Δηλαδή , συγκεντρώνουν ποσοστό 64,67% με 119 άτομα. Ακολουθούν αυτοί που έχουν μεταπτυχιακές σπουδές με 27,17% και 50 άτομα. Ενώ τέλος υπάρχουν 11 σε ποσοστό 5,98% που έχουν διδακτορικό και 4 άτομα σε ποσοστό 2,17% απόφοιτοι ΙΕΚ.

Ερώτηση 4 : Επάγγελμα

Σε αυτό το σημείο αξίζει να αναφέρουμε πως ύστερα από έρευνα που διεξήγαμε στην ηλεκτρονική σελίδα του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας (ΟΕΕ) βρήκαμε πως υπάρχουν 25.949 ενεργοί λογιστές (26/11/2017) εκ των οποίων οι 15.693 είναι Α΄ τάξης και οι 10.256 είναι Β΄ τάξης. Ενώ στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) υπάρχουν 860 εγγεγραμμένα μέλη. Εμείς στο ερωτηματολόγιο όπως αναλύουμε παρακάτω έχουμε συνολικά ένα ποσοστό 127 λογιστών Α΄ και Β΄ τάξης που αντιστοιχεί στο 0,48% του συνόλου των εγγεγραμμένων ενεργών και επίσης 28 ορκωτούς που αντιστοιχεί στο 3,2% του συνόλου των μελών.

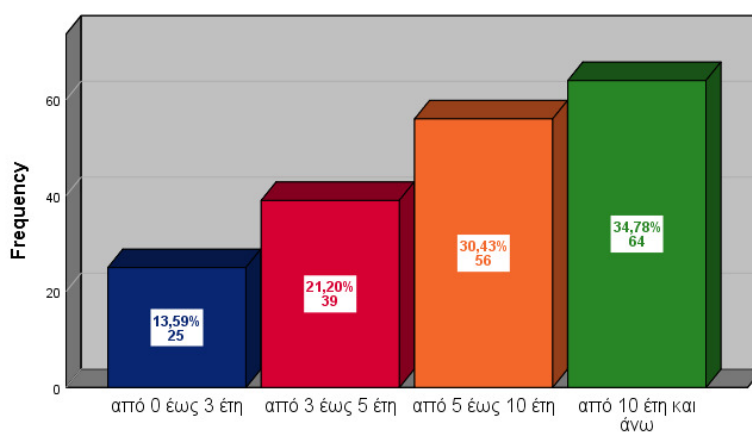
Επάγγελμα



Διάγραμμα 4 : Επάγγελμα

Στο δείγμα μας φαίνεται πως οι περισσότεροι έχουν ακολουθήσει τον δρόμο του λογιστή καθώς οι κατηγορίες του λογιστή Α' τάξης και του λογιστή Β' τάξης μονοπωλούν. Πρώτοι έρχονται αυτοί που δηλώνουν Λογιστής Α' τάξης με ποσοστό 36,96% και 68 άτομα και μετά οι Λογιστές Β' τάξης με ποσοστό 32,07% και 59 άτομα. Τρίτοι έρχονται οι Ορκωτοί ελεγκτές με 15,22% και 28 άτομα , μετά οι Ασκούμενοι ή Βοηθοί λογιστές με 10,33% και 19 άτομα , ενώ τελευταίοι οι Εσωτερικοί ελεγκτές με 5,43% και 10 άτομα.

Προϋπηρεσία



Διάγραμμα 5 : Προϋπηρεσία

Λίγο περισσότεροι από το 1/3 του δείγματος έχουν πάνω από 10 χρόνια εμπειρίας γεγονός που μας χαροποιεί ιδιαίτερα ως προς την αξιοπιστία του ερωτηματολογίου. Πιο συγκεκριμένα το 34,78% και 64 άτομα δήλωσαν πως έχουν 10 έτη και άνω σαν προϋπηρεσία. Αμέσως μετά βρίσκουμε αυτούς με 5 έως 10 έτη σε ποσοστό 30,43% και 56 άτομα. Ακολουθούν αυτοί με 3 έως 5 έτη σε ποσοστό 21,20% και 39 άτομα , ενώ τελευταίοι αυτοί με έως 3 έτη σε ποσοστό 13,59% και 25 άτομα.

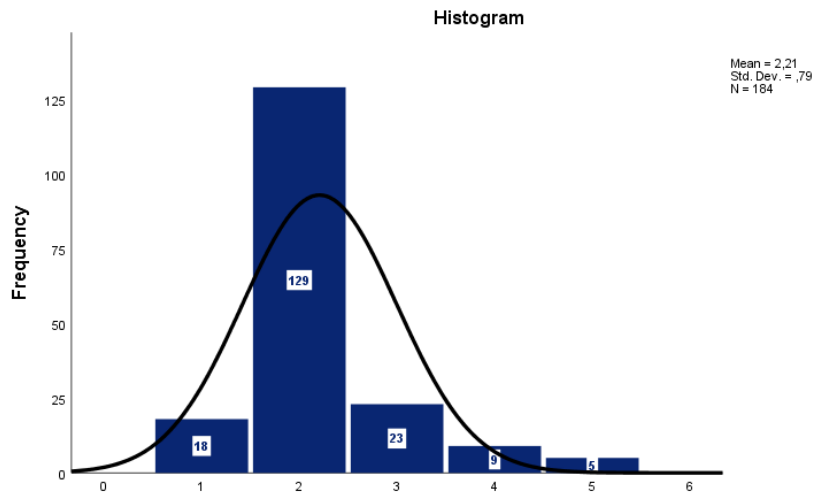
Οι ερωτήσεις που ακολουθούν έχουν κατηγοριοποιηθεί και περιέχουν υπό ερωτήσεις . Στις ερωτήσεις αυτές ζητήσαμε από τους ερωτηθέντες να καταθέσουν τις απόψεις τους με βάση την κλίμακα του Likert , δηλαδή αν και κατά πόσο συμφωνούν ή διαφωνούν. Έτσι έχουμε :

Ερώτηση 6 : Η χρησιμότητα της εύλογης αξίας

α) Η μέθοδος της εύλογης αξίας, είναι μια καλύτερη βάση αποτίμησης για την χρηματοοικονομική αναφορά - πληροφόρηση σε σχέση με το ιστορικό κόστος

Πίνακας 1 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 6^α Ερώτησης

Statistics		
N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,207
Std. Deviation		,7898
Variance		,624
Skewness		1,566
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 6 α

Ύστερα από την εξαγωγή του πίνακα συχνοτήτων προέκυψε το παραπάνω ιστόγραμμα , στο οποίο εμφανίζεται ξεκάθαρα η προτίμηση των ερωτηθέντων στο Συμφωνώ με 70,11% και 129 προτιμήσεις , γεγονός που καταδεικνύει ότι αποδέχονται την Εύλογη Αξία ως καλύτερη βάση αποτίμησης σε σχέση με το ιστορικό κόστος . Ακολουθούν τα Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 12,50% και 23, Συμφωνώ Απόλυτα με 9,78% και 18 , Διαφωνώ με 4,89% και 9 , Διαφωνώ Απόλυτα με 2,72% και 5 προτιμήσεις αντίστοιχα.

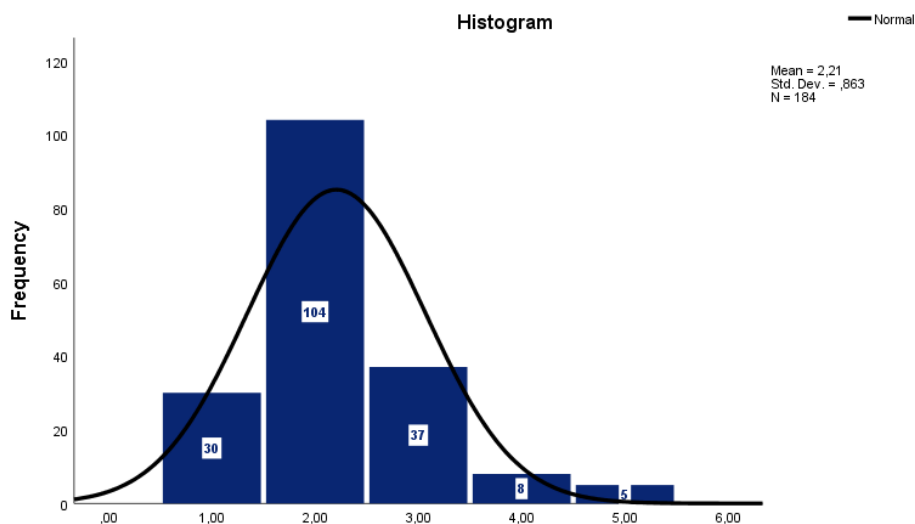
Ο Μέσος Όρος των απαντήσεων εμφανίζεται στο 2,21 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,79.

β) Ως βάση αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, η εύλογη αξία είναι πιο ενημερωτική ή κατατοπιστική για τους χρήστες σε σχέση με το ιστορικό κόστος

Πίνακας 2 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 6^β Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,2065
Std. Deviation		,86255
Variance		,744
Skewness		1,033
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 6 β

Όπως προκύπτει στον πίνακα συχνοτήτων και στο παραπάνω ιστόγραμμα, βλέπουμε πως η κυρίαρχη άποψη σχηματίζεται στο Συμφωνώ με 56,62% και 104 άτομα, που πιστεύουν πως η Εύλογη Αξία είναι πιο ενημερωτική σε σχέση με το ιστορικό κόστος. Δεύτερη επιλογή αναδείχτηκε το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 20,11% και 37 άτομα ενώ τρίτη το Συμφωνώ Απόλυτα με 16,30% και 30 άτομα. Τελευταία είναι το Διαφωνώ με 4,35% και 8 άτομα αλλά και το Διαφωνώ Απόλυτα με 2,72% και 5 άτομα.

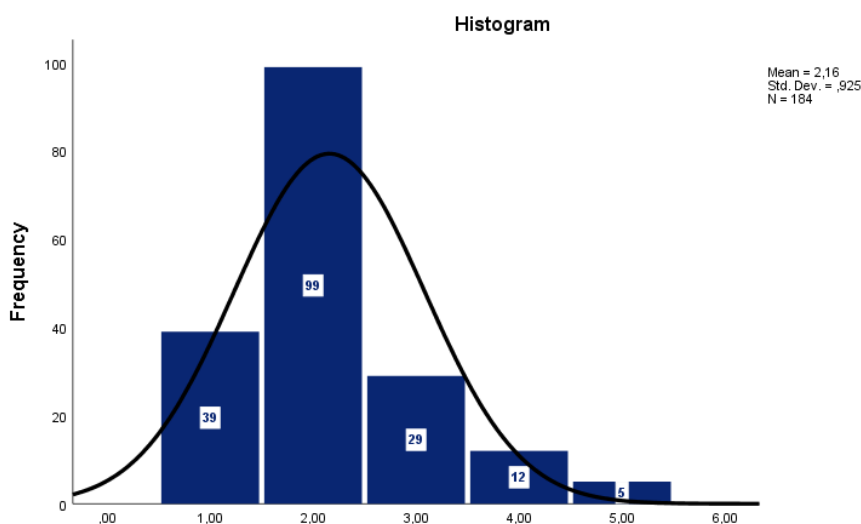
Ο Μέσος Όρος κυμαίνεται στο 2,21 (Συμφωνώ) ενώ η Τυπική Απόκλιση στο 0,863.

γ) **Οι οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται στην εύλογη αξία μειώνουν το κενό της πληροφόρησης μεταξύ του τι περιμένουν οι χρήστες και του τι πραγματικά λαμβάνουν**

Πίνακας 3 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 6^η Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,1576
Std. Deviation		,92456
Variance		,855
Skewness		1,023
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 6 γ

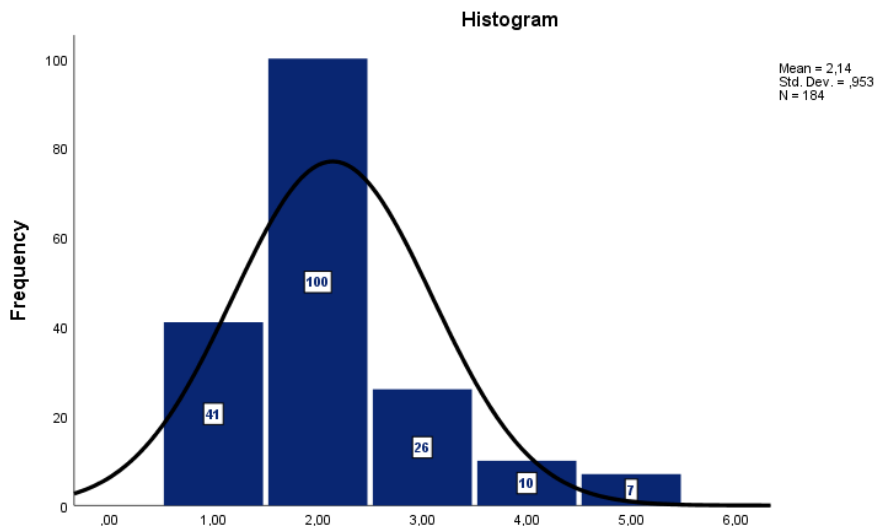
Από το παραπάνω ιστόγραμμα παρατηρείται πως λίγο περισσότεροι από τους μισούς ερωτηθέντες επέλεξαν την απάντηση Συμφωνώ με 53,80% και 99 προτιμήσεις, οι οποίοι δήλωσαν πως με την χρήση της Εύλογης Αξίας μειώνεται το κενό στην πληροφόρηση των χρηστών. Ακολουθούν τα Συμφωνώ Απόλυτα με 21,20% και 39, το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 15,76% και 29, το Διαφωνώ με 6,52% και 12 καθώς και το Διαφωνώ Απόλυτα με 2,72% και 5 προτιμήσεις αντίστοιχα.

Ο Μέσος Όρος εμφανίζεται στο 2,16 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,925.

δ) Γενικά οι αυξήσεις της συνάφειας των πληροφοριών που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση την εύλογη αξία, υπερκαλύπτουν τυχόν μείωση της αξιοπιστίας των πληροφοριών

Πίνακας 4 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 6^δ Ερώτησης

Statistics		
N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,1413
Std. Deviation		,95335
Variance		,909
Skewness		1,167
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 6 δ

Εδώ από το ιστόγραμμα βλέπουμε πως οι περισσότεροι επέλεξαν το Συμφωνώ με 54,35% και 100 προτιμήσεις. Άρα πιστεύουν ότι η χρήση της εύλογης αξίας είναι πιο αξιόπιστη έναντι άλλων. Δεύτερη επιλογή έρχεται το Συμφωνώ Απόλυτα με 22,28% και 41 προτιμήσεις. Τρίτη το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 14,13% και 26 προτιμήσεις. Τέταρτη το Διαφωνώ με 5,43% και 10 προτιμήσεις και πέμπτη επιλογή το Διαφωνώ Απόλυτα με 3,80% και 7 προτιμήσεις.

Ο Μέσος Όρος παρατηρείται στο 2,14 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,953.

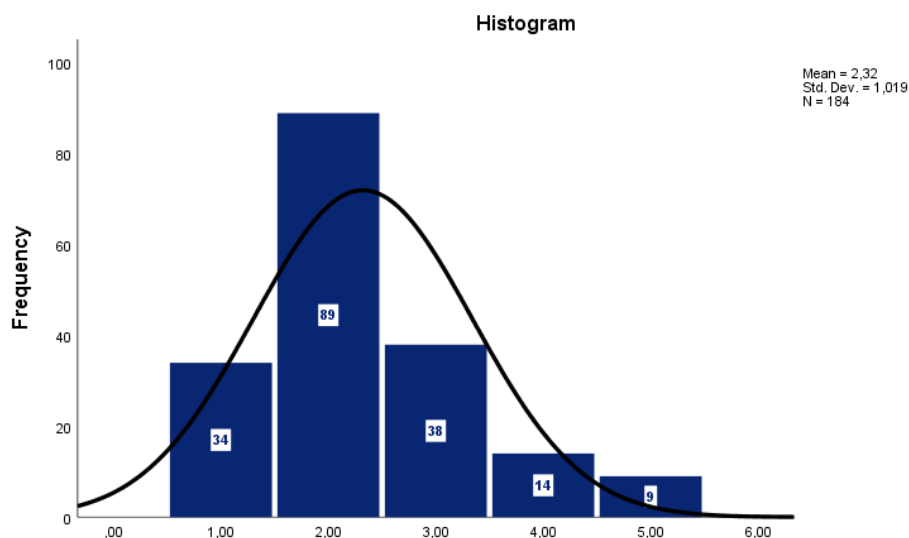
Ερώτηση 7 : Ενημέρωση των ελεγκτών για θέματα εύλογης αξίας

**α) Οι λογιστές και οι ελεγκτές έχουν σαφή αντίληψη για το ΔΛΠ 39 :
Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και αποτίμηση**

Πίνακας 5 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 7^α Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,3207
Std. Deviation		1,01916
Variance		1,039
Skewness		,888
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 7 α

Σύμφωνα με τις απαντήσεις των ερωτηθέντων φαίνεται οι λογιστές να γνωρίζουν το ΔΛΠ 39 και την σημασία του. Πιο συγκεκριμένα, Συμφωνώ με ποσοστό 48,37% και 89 άτομα , Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 20,65% και 38 άτομα , Συμφωνώ Απόλυτα με 18,48% και 34 άτομα . Ενώ οι αρνητικές γνώμες είχαν ως εξής Διαφωνώ με 7,61% και 14 άτομα και Διαφωνώ Απόλυτα με 4,89% και 9 άτομα.

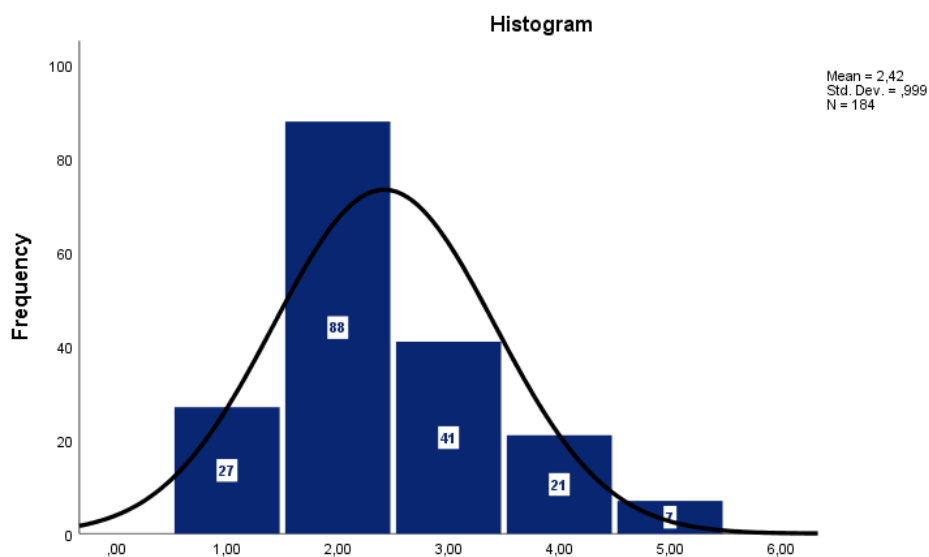
Ο Μέσος Όρος εμφανίζεται στο 2,32 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 1,019.

β) Οι λογιστές και οι ελεγκτές γνωρίζουν καλά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 7 : Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις

Πίνακας 6 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 7^β Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,4185
Std. Deviation		,99939
Variance		,999
Skewness		,709
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 7 β

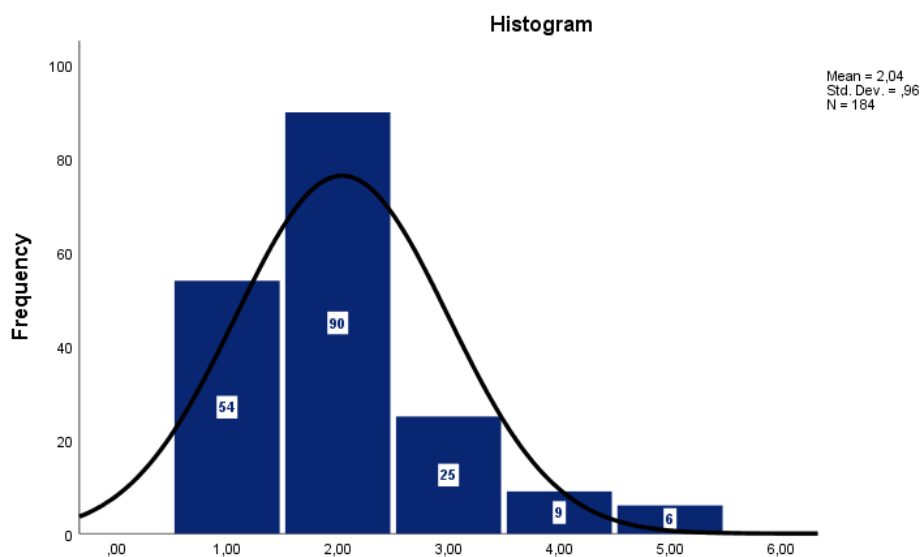
Οι απαντήσεις έχουν βασιστεί στον πίνακα συχνοτήτων και αποτυπώθηκαν στο ιστόγραμμα. Από αυτό βλέπουμε ότι το Συμφωνώ είναι πρώτο με 47,83% και 88 προτιμήσεις. Ακολουθούν τα Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 22,28% και 41, το Συμφωνώ Απόλυτα με 14,67% και 27, το Διαφωνώ με 11,41% και 21 και το Διαφωνώ Απόλυτα με 3,80% και 7 προτιμήσεις αντίστοιχα.

Ο Μέσος Όρος κυμάνθηκε στο 2,42 (Συμφωνώ) ενώ η Τυπική Απόκλιση άγγιξε σχεδόν την μονάδα και πιο συγκεκριμένα το 0,999.

γ) Πριν απο τον έλεγχο των στοιχείων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία, οι ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν γνώσεις σχετικά με τις διαδικασίες που χρησιμοποιεί ο πελάτης για να φτάσει σε αυτές τις μετρήσεις

Πίνακας 7 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 7^η Ερώτησης

Statistics		
N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,0380
Std. Deviation		,96023
Variance		,922
Skewness		1,159
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 7 γ

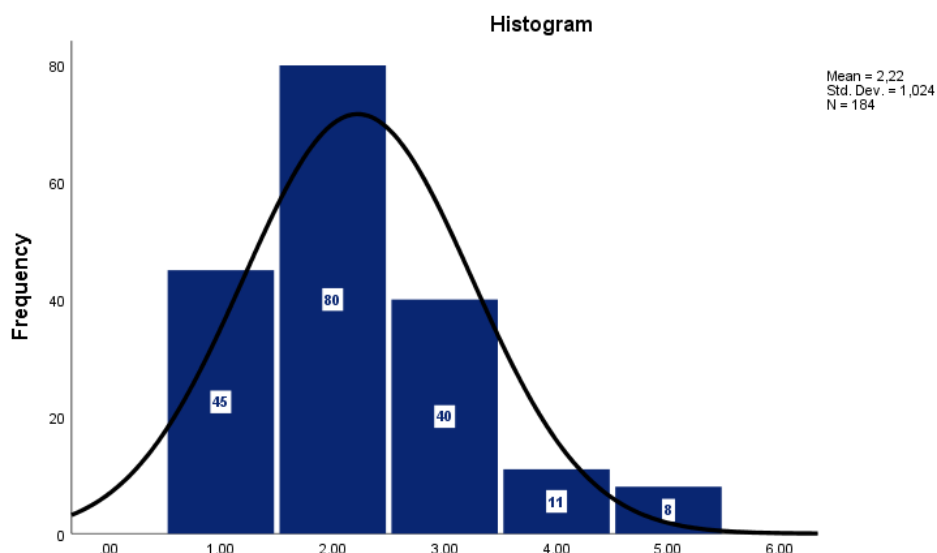
Εδώ γίνεται πολύ προφανή και ξεκάθαρη η κοινή γνώμη , που επιλέγει τις θετικές απαντήσεις και κάνει ιδιαίτερα αναγκαίες τις γνώσεις πριν την χρήση της εύλογης αξίας. Έτσι έχουμε πρώτη επιλογή το Συμφωνώ με 48,91% και 90 άτομα. Δεύτερη το Συμφωνώ Απόλυτα με 29,35% και 54 άτομα. Τρίτη το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 13,59% και 25 άτομα. Ενώ στην τέταρτη και πέμπτη θέση είναι το Διαφωνώ με 4,89% και 9 καθώς και το Διαφωνώ Απόλυτα με 3,26% και 6 άτομα αντιστοίχως .

Ο Μέσος Όρος εμφανίζεται στο 2.04 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,96.

δ) Συνολικά οι λογιστές και οι ελεγκτές γνωρίζουν τα θέματα λογιστικής και ελέγχου που συνδέονται με την μέθοδο αποτίμησης της εύλογης αξίας

Πίνακας 8 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 7^δ Ερώτησης

Statistics		
N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,2228
Std. Deviation		1,02393
Variance		1,048
Skewness		,868
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 7 δ

Από ότι φαίνεται στο ιστόγραμμα πέρα από το Συμφωνώ που έχει την πρωτιά με 43,48% και 80 άτομα , αμέσως επόμενες προτιμήσεις των ερωτηθέντων σχεδόν μοιράστηκαν μεταξύ Συμφωνώ Απόλυτα με 24,46% και 45 άτομα αλλά και στο Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 21,74% και 40 άτομα. Τελευταία έρχονται το Διαφωνώ με 5,98% και 11 άτομα καθώς και το Διαφωνώ Απόλυτα με 4,35% και 8 άτομα.

Ο Μέσος Όρος είναι στο 2,22 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 1,024.

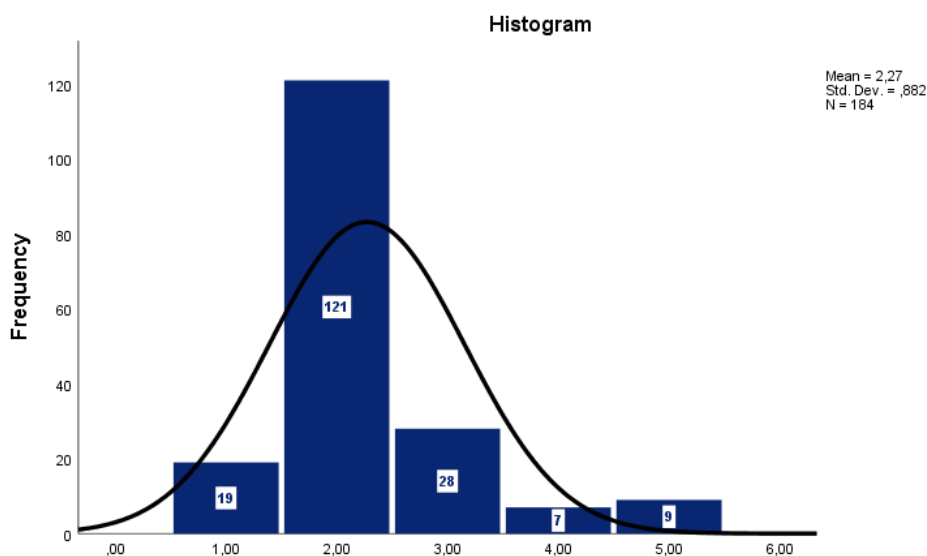
Ερώτηση 8 : Προκλήσεις ελέγχου που συνδέονται με την εύλογη αξία

α) Η μεγαλύτερη πρόκληση που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές με την χρήση της αποτίμησης στην εύλογη αξία είναι η δυνατότητα επαλήθευσης των αποτιμήσεων

Πίνακας 9 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 8^α Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,2717
Std. Deviation		,88216
Variance		,778
Skewness		1,515
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 8 α

Σχεδόν τα 2/3 του δείγματος επέλεξαν το Συμφωνώ με 65,76% και 121 προτιμήσεις. Γεγονός που δείχνει ξεκάθαρα πως συμφωνούν με την ερώτηση που τους τέθηκε ότι δηλαδή η μεγαλύτερη πρόκληση είναι η επαλήθευση των αποτιμήσεων με την χρήση της εύλογης αξίας. Ακολουθούν τα Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 15,22% και 28, το Συμφωνώ Απόλυτα με 10,33% και 19 , το Διαφωνώ Απόλυτα με 4,89% και 9 , το Διαφωνώ με 3,80% και 7 προτιμήσεις αντίστοιχα.

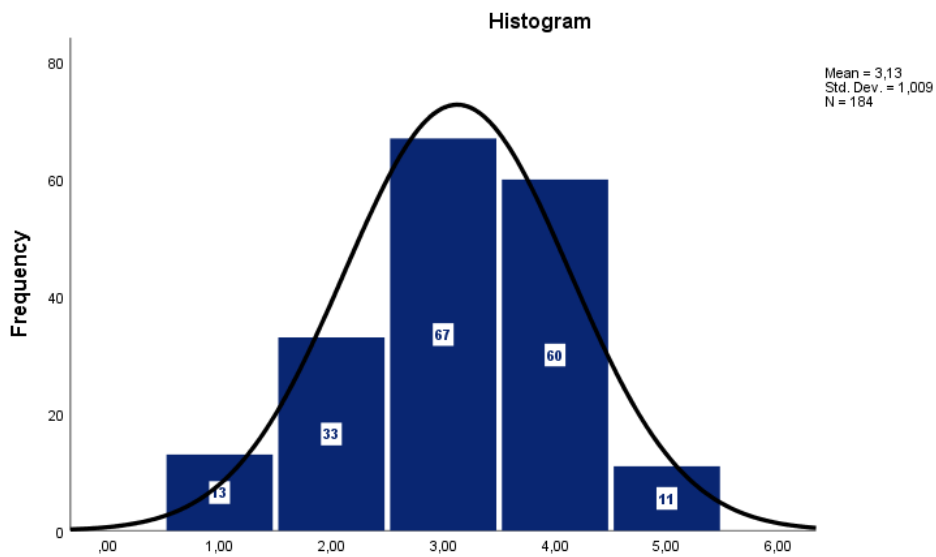
Ο Μέσος Όρος διαμορφώθηκε στο 2,27 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,882.

β) Οι λογιστές και οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν πρόβλημα διότι έχουν έλλειψη τεχνικών γνώσεων σχετικά με την αποτίμηση στην εύλογη αξία

Πίνακας 10 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 8^η Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		3,1250
Std. Deviation		1,00850
Variance		1,017
Skewness		-,319
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 8 β

Αν συνοπλογίσουμε τις αρνητικές και θετικές γνώμες του δείγματος θα δούμε με μικρή διαφορά να επικρατεί η άποψη που μάλλον διαφωνεί με την ερώτηση που θέσαμε και θέλει να λέει πως υπάρχουν ελλείψεις στις γνώσεις των λογιστών και ελεγκτών. Γενικότερα εμφανίζεται μια σύγχυση του δείγματος και μια αβεβαιότητα. Όπως παρατηρείται πρώτη επιλογή του δείγματος ήταν το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 36,41% και 67 άτομα. Δεύτερη επιλογή το Διαφωνώ με 32,61% και 60 άτομα. Τρίτη επιλογή το Συμφωνώ με 17,93% και 33 άτομα.

Τελευταία έρχονται τα Συμφωνώ Απόλυτα με 7,07% και 13 άτομα και το Διαφωνώ Απόλυτα με 5,98% και 11 άτομα.

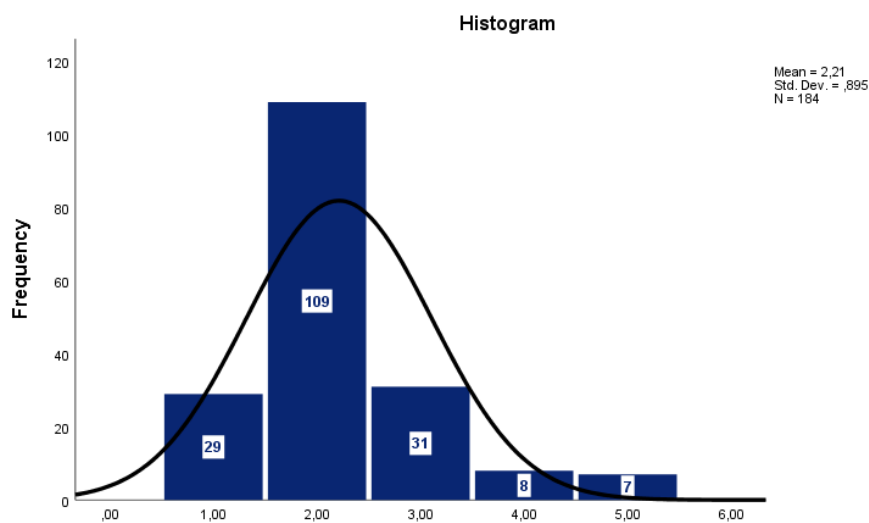
Ο Μέσος Όρος βρίσκεται το 3,13 (Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 1,009.

γ) Οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αποτίμησης στην εύλογη αξία διαφέρει αναλόγως με τους κλάδους των επιχειρήσεων

Πίνακας 11 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 8^η Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,2120
Std. Deviation		,89545
Variance		,802
Skewness		1,231
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 8 γ

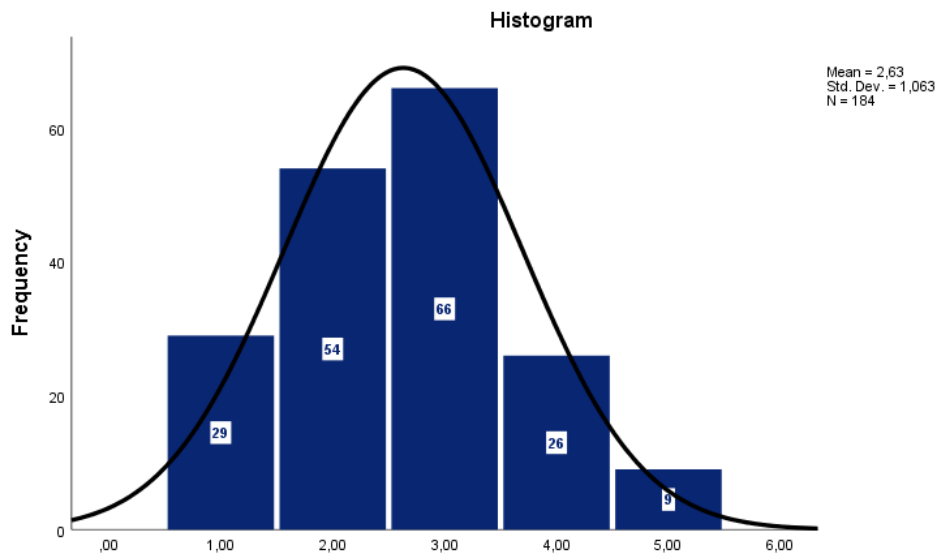
Σχεδόν 6 στους 10 του δείγματος μας απάντησαν πως συμφωνούν στην άποψη ότι η αποτίμηση στην εύλογη αξία διαφέρει από διάφορους κλάδους επιχειρήσεων. Έτσι το Συμφωνώ συγκεντρώνει το 59,24% και 109 άτομα να το επιλέγουν. Ακολουθούν τα Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 16,85% και 31 άτομα , το Συμφωνώ Απόλυτα με 15,76% και 29 άτομα , το Διαφωνώ με 4,35% και 8 άτομα καθώς και το Διαφωνώ Απόλυτα με 3,80% και 7 άτομα. Ο Μέσος Όρος εμφανίζεται στο 2,21 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,895.

δ) Οι ευκαιρίες που διαθέτουν οι ελεγκτές και οι λογιστές για να αποκτήσουν γνώσεις σχετικά με την αποτίμηση στην εύλογη αξία είναι περιορισμένες

Πίνακας 12 :Τα περιγραφικά Στατιστικά – 8^δ Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,6304
Std. Deviation		1,06322
Variance		1,130
Skewness		,233
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 8 δ

Από τις απαντήσεις που πήραμε βλέπουμε μια όχι και τόσο σίγουρη θέση που δείχνει ταυτόχρονα και μια αρνητική πτυχή ως προς την ευχέρεια των ελεγκτών και λογιστών να αποκτήσουν γνώσεις για την αποτίμηση στην εύλογη αξία. Πιο συγκεκριμένα το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ συγκεντρώνει το 35,87% και 66 άτομα , το Συμφωνώ 29,35% και 54 άτομα , το Συμφωνώ Απόλυτα 15,76% και 29 άτομα , το Διαφωνώ 14,13% και 26 άτομα και το Διαφωνώ Απόλυτα 4,89% και 9 άτομα.

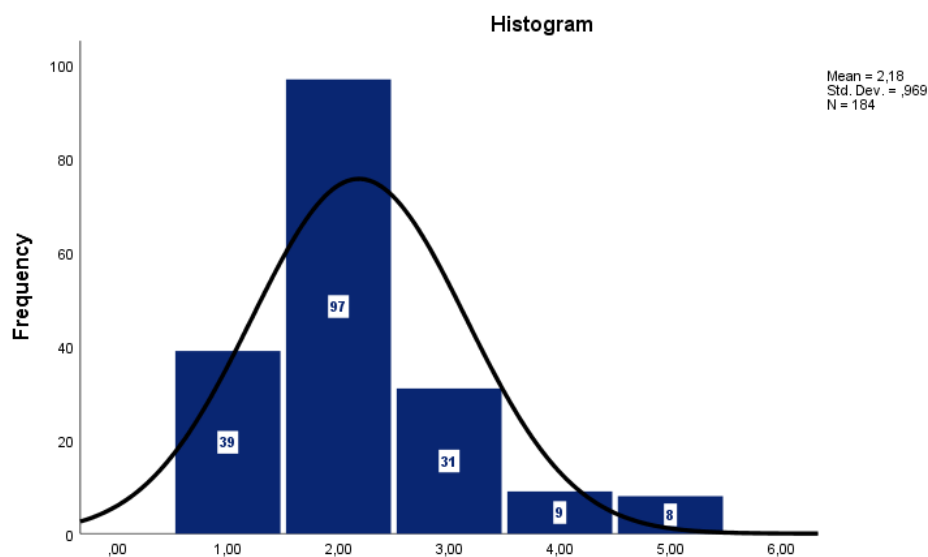
Ο Μέσος Όρος βρίσκεται στο 2,63 (Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 1,063.

ε) Ο έλεγχος των οικονομικών εκθέσεων και αναφορών με βάση την αποτίμηση στην εύλογη αξία είναι πιο δύσκολος σε σχέση με εκείνο που βασίζεται στο ιστορικό κόστος

Πίνακας 13: Τα περιγραφικά Στατιστικά – 8^ε Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,1848
Std. Deviation		,96868
Variance		,938
Skewness		1,116
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 8 ε

Λίγο περισσότεροι από τους μισούς του δείγματος συμφωνούν ότι ο έλεγχος των οικονομικών εκθέσεων και αναφορών είναι πιο δύσκολος στην αποτίμηση στην εύλογη αξία έναντι του ιστορικού κόστους. Δηλαδή έχουμε, Συμφωνώ 52,72% και 97 άτομα, Συμφωνώ

Απόλυτα 21,20% και 39 άτομα , Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ 16,85% και 31 άτομα , Διαφωνώ 4,89% και 9 άτομα , Διαφωνώ Απόλυτα 4,35% και 8 άτομα.

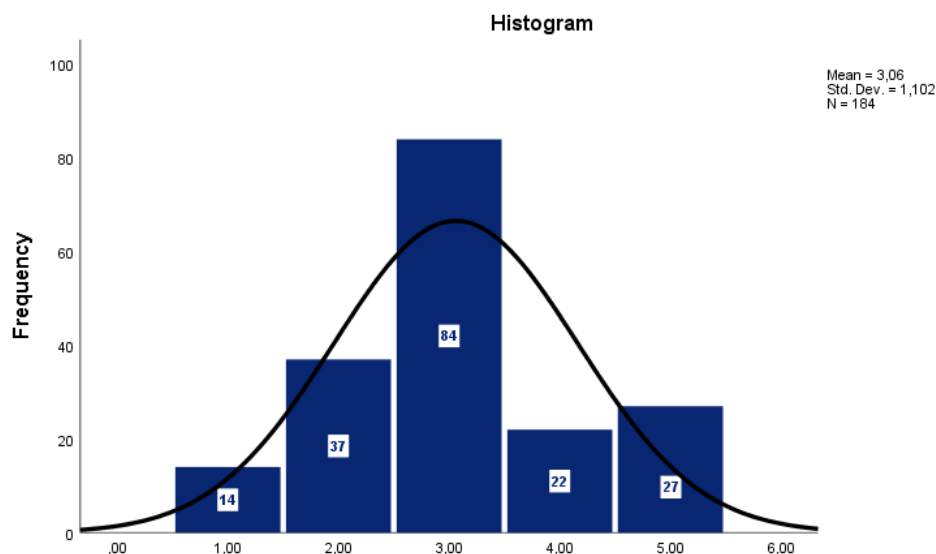
Ο Μέσος Όρος είναι στο 2,18 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,969.

Ερώτηση 9 : Στρατηγικές για την αντιμετώπιση των προκλήσεων της εύλογης αξίας

α) Η υιοθέτηση της αποτίμησης της εύλογης αξίας και στην Ελληνική οικονομία με βάση τα ΔΛΠ θα οδηγήσει σε αναβάθμιση

Πίνακας 14: Τα περιγραφικά Στατιστικά – 9^α Ερώτησης

Statistics		
N	Valid	184
	Missing	0
Mean		3,0598
Std. Deviation		1,10226
Variance		1,215
Skewness		,202
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 9 α

Διχασμένο εμφανίζεται το δείγμα του ερωτηματολογίου για το αν η αποτίμηση στην εύλογη αξία θα οδηγήσει σε αναβάθμιση. Έτσι έχουμε το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 45,65% και 84 προτιμήσεις , το Συμφωνώ με 20,11% με 37 προτιμήσεις, το Διαφωνώ Απόλυτα με 14,67% με 27 προτιμήσεις , το Διαφωνώ με 11,96% με 22 προτιμήσεις και το Συμφωνώ Απόλυτα με 7,61% με 14 προτιμήσεις.

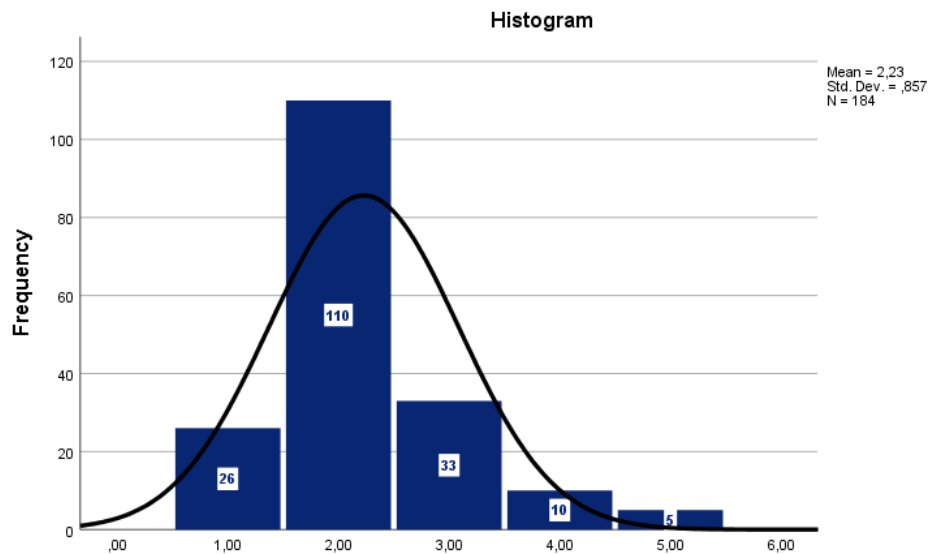
Ο Μέσος Όρος βρίσκεται στο 3,06 (Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 1,102.

β) Μέχρις ότου οι ελεγκτές και οι λογιστές να έχουν επαρκή ικανότητα για να ελέγχουν τις οικονομικές εκθέσεις που βασίζονται στην εύλογη αξία, θα πρέπει να τους παρέχεται η απαραίτητη υποστήριξη από ειδικούς εμπειρογνώμονες.

Πίνακας 15: Τα περιγραφικά Στατιστικά – 9^β Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,2283
Std. Deviation		,85703
Variance		,734
Skewness		1,121
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 9 β

Σχεδόν 6 στους 10 συμφωνούν πως έως ότου αποκτήσουν επαρκή γνώση οι ελεγκτές και οι λογιστές για την αποτίμηση στην εύλογη αξία πρέπει να έχουν υποστήριξη από ειδικούς εμπειρογνώμονες. Επομένως βλέπουμε το Συμφωνώ να έχει 59,78% και 110 άτομα , το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 17,93% και 33 άτομα , το Συμφωνώ Απόλυτα με 14,13% και 26

άτομα , το Διαφωνώ με 5,43% και 10 άτομα και το Διαφωνώ Απόλυτα με 2,72% και 5 άτομα αντιστοίχως.

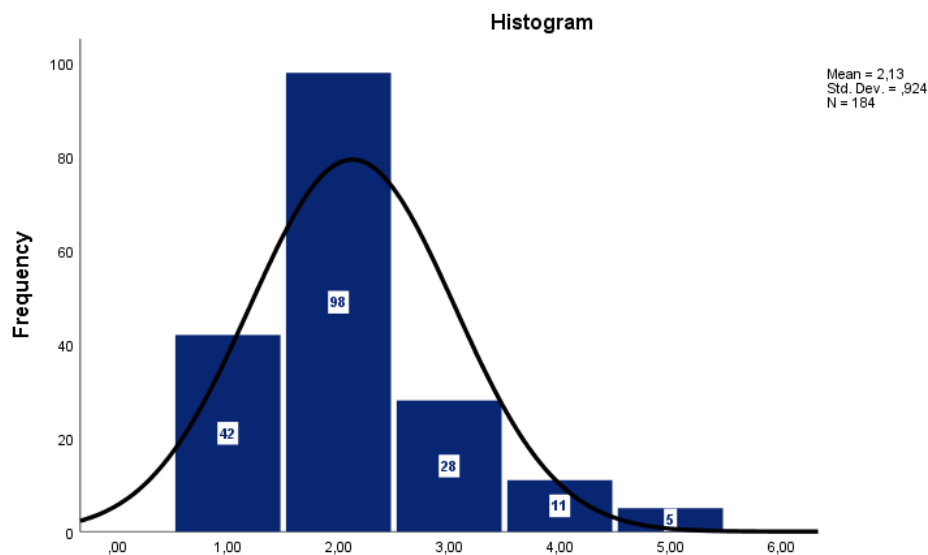
Ο Μέσος Όρος είναι στο 2,23 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,857.

γ) Η εύλογη αξία πρέπει να περιορίζεται στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμες ενεργές αγορές.

Πίνακας 16: Τα περιγραφικά Στατιστικά – 9^η Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,1250
Std. Deviation		,92366
Variance		,853
Skewness		1,052
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 9 γ

Οι απαντήσεις έχουν βασιστεί στον πίνακα συχνοτήτων ο οποίος αποτυπώνεται στο ιστόγραμμα. Από αυτό βλέπουμε το Συμφωνώ να έχει 53,26% και 98 άτομα, το Συμφωνώ

Απόλυτα με 22,83% και 42 άτομα, το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 15,22% και 28 άτομα , το Διαφωνώ με 5,98% και 11 άτομα αλλά και το 2,72% και 5 άτομα.

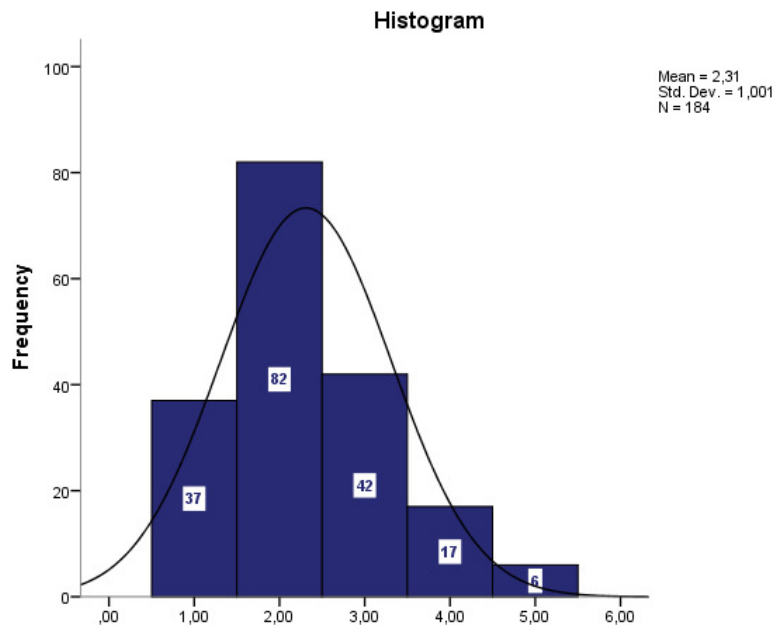
Ο Μέσος Όρος κυμαίνεται στο 2,13 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 0,924.

δ) Οι επαγγελματικοί φορείς λογιστικής και λογιστικού ελέγχου, έχουν την ικανότητα να αντιμετωπίζουν τις προκλήσεις των ελεγκτών και των λογιστών με βάση την αποτίμηση στην εύλογη αξία

Πίνακας 17: Τα περιγραφικά Στατιστικά – 9^ο Ερώτησης

Statistics

N	Valid	184
	Missing	0
Mean		2,3098
Std. Deviation		1,00094
Variance		1,002
Skewness		,700
Std. Error of Skewness		,179



Διάγραμμα 9 δ

Αν αθροίσουμε τα ποσοστά του Συμφωνώ Απόλυτα και του Συμφωνώ βλέπουμε πως η κοινή γνώμη του δείγματος θεωρεί πως οι επαγγελματικοί φορείς λογιστικής και λογιστικού ελέγχου έχουν την ικανότητα να αντιμετωπίσουν τις προκλήσεις στην αποτίμηση στην εύλογη αξία. Έτσι παρατηρούμε πρώτο το Συμφωνώ με 44,32% με 82 προτιμήσεις , το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 22,83% με 42 προτιμήσεις , το Συμφωνώ Απόλυτα με 20,11% και 37 προτιμήσεις , το Διαφωνώ με 9,24% και 17 προτιμήσεις και το Διαφωνώ Απόλυτα με 3,26% και 6 προτιμήσεις.

Ο Μέσος Όρος βρίσκεται στο 2,31 (Συμφωνώ) και η Τυπική Απόκλιση στο 1,001

Ερώτηση 10: Πείτε μας ένα πλεονέκτημα για την αποτίμηση στην εύλογη αξία

Οι ερωτηθέντες κλήθηκαν να απαντήσουν σε μια ερώτηση ανοιχτού τύπου η όποια αφήνει το ελεύθερο να δοθούν διαφορετικές απαντήσεις. Στην συγκεκριμένη ερώτηση το θέμα ήταν να μας πουν ένα πλεονέκτημα για την αποτίμηση στην εύλογη αξία. Παρακάτω παρουσιάζεται ο πίνακας με τις απαντήσεις που μας δόθηκαν.

Πινάκας 18 : Απαντήσεις Ερώτησης 10

Απαντήσεις	Πλήθος
1. Καλύτερη βάση αποτίμησης	17
2. Αντικειμενικότητα	4
3. Η αποτίμηση στην εύλογη αξία έχει ενσωματώσει όλες τις τρέχουσες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στην αγορά	5
4. Η αποτίμηση στην εύλογη αξία αποτελεί έτσι καλύτερο μέτρο αξιολογήσεως της αποδόσεως	5
5. Η εύλογη αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού ή παθητικού, αποτελεί σίγουρα καλύτερη βάση προκειμένου να προβλέψει κανείς τις μελλοντικές χρηματοροές	12
6. Προσέγγιση της πραγματικότητας με ακριβέστερη πληροφόρηση σε σχέση με το ιστορικό κόστος	15
7. Καλύτερη πληροφόρηση	7
8. Πραγματική εικόνα μεγεθών τα οποία εμφανίζονται στις Καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης	7
9. Είναι λιγότερο χρονοβόρα διαδικασία σε σχέση με το ιστορικό κόστος	8
10. Προσφέρει μια ακριβή και αληθή εικόνα πληροφοριών σε ότι αφορά τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού	7
11. Παρουσιάζει αξιόπιστα οικονομικά δεδομένα	3
12. Η εύλογη αξία ενσωματώνει όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες και επιδράσεις του περιβάλλοντος	5

13.Με βάση την εύλογη αξία προβαίνουν σε ενεργό διαχείριση των κινδύνων που δημιουργούνται στις επιχειρήσεις	6
14.Πραγματική αξία οντότητας	4
15.Αντικειμενικότερη πληροφόρηση	4
16.Αντανακλά την παρούσα αξία των μελλοντικών χρηματοροοών με βάση την αγορά	3
17.Επιακαιροποιημένη πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων	5
18.Καλύτερη τήρηση της αρχής του δεδουλευμένου στα Α.Χ και καλύτερη απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων με μεγάλη ωφέλιμη ζωή	4
19.Η αναφορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της αναγνωρισμένης από την αγορά αξίας των περιουσιακών στοιχείων.	3
20. Οδηγεί σε αναβάθμιση	7
21.Διεθνώς αποδεκτή	4
22.Πληρέστερη πληροφόρηση μέσω των οικονομικών καταστάσεων	5
23.Ακριβέστερη αξία αποτίμησης	3
24.Παρουσιάζει μια σαφή εικόνα για τις προσδοκίες των επενδυτών	3
25.Πραγματικά μεγέθη για επιτόκια τα οποία μπορούν να εμφανίζονται στους ισολογισμούς	2
26.Η αποτίμηση στην εύλογη αξία αποτυπώνει τα πραγματικά μεγέθη τους στον ισολογισμό	2
27.Αποτυπώνει τα παράγωγα προϊόντα με αποτέλεσμα να υπάρχει μια πραγματική εικόνα στον ισολογισμό της επιχείρησης	4
28.Συγκρίσιμες αξίες για μεγέθη του ενεργητικού και του παθητικού	3
29.Ορθότερη πληροφόρηση των "Stake Holders"	2
30.Αντανακλά σε συγκεκριμένη τιμή και σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή την επιθυμία των αγοραστών να προβούν σε αποτίμηση κάποιων στοιχείων	2
31.Η εύλογη αξία προσεγγίζει την πραγματικότητα σε κάθε αποτίμηση του ενεργητικού και του παθητικού	1
32.Καλύτερο μέτρο αξιολογήσεως σε ότι αφορά εκείνους που διοικούν τις επιχειρήσεις	1
33.Αξιοπιστία οικονομικών δεδομένων	1
34.Δεν γνωρίζω	20
Συνολικό Πλήθος απαντήσεων	184

6.4 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ CHI-SQUARE TEST χ^2

Ο έλεγχος χ^2 (chi-square) ελέγχει εάν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ δύο ποιοτικών μεταβλητών σε ένα πίνακα. Με την χρήση του ελέγχου ανεξαρτησίας χ^2 , πληροφορούμαστε για την ένταση της συσχέτισης των δύο μεταβλητών που επιλέξαμε.

Η εξέταση της σχέσης αυτής πραγματοποιείται μέσω της σύγκρισης των συχνοτήτων, δηλαδή των πραγματικών τιμών, μέσα σε κάθε κελί του πίνακα με την αναμενόμενη τιμή για κάθε κελί.

Ο σκοπός ενός ελέγχου ανεξαρτησίας είναι να καθορίσει αν οι πραγματικές τιμές για τα κελιά αποκλίνουν σημαντικά από τις αντίστοιχες αναμενόμενες τιμές. Έτσι μια υψηλή τιμή της χ^2 δείχνει σημαντική διαφορά μεταξύ των πραγματικών και των αναμενόμενων τιμών. Πέρα από αυτό στο τέλος προκύπτει μια τιμή πιθανότητας. Εάν αυτή εμφανίζεται με $p < 0,05$, επιβεβαιώνεται ότι οι τιμές που παρατηρήθηκαν διαφέρουν σημαντικά από τις αναμενόμενες τιμές και ότι οι δύο τιμές δ ϵ ν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους και άρα συσχετίζονται.

Εμείς στον έλεγχο που κάναμε διαλέξαμε 5 ερωτήσεις και τις οποίες συσχέτισαμε με την μεταβλητή επάγγελμα. Μας ενδιαφέρει η συσχέτιση που εμφανίζουν οι κατηγορίες των λογιστών Α' τάξης και των ορκωτών λογιστών. Παρακάτω ακολουθούν οι συσχετίσεις που πραγματοποιήσαμε.

1^ο chi-square test χ^2

Πίνακας 19: Συχνότητες Απαντήσεων – Ερώτησης 6^α

	Επάγγελμα					Total
	Λογιστής Α' τάξης	Λογιστής Β' τάξης	Ορκωτός ελεγκτής	Εσωτερικός ελεγκτής	Ασκούμενος/ Βοηθός λογιστή	
Συμφωνώ Απόλυτα	5	8	3	2	0	18
Συμφωνώ	52	37	22	8	10	129
Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ	7	8	2	0	6	23
Διαφωνώ	2	6	0	0	1	9
Διαφωνώ Απόλυτα	2	0	1	0	2	5
Total	68	59	28	10	19	184

Πίνακας 20: Αποτελέσματα Ελέγχου Ανεξαρτησίας - Ερώτησης 6^α / Επάγγελμα

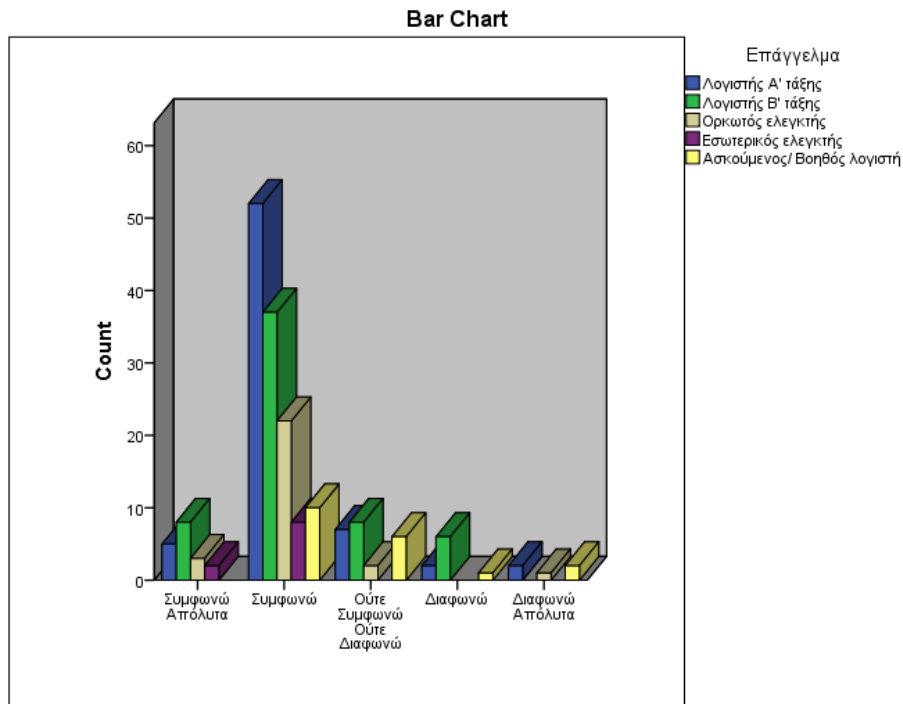
Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	26,051^a	16	,053
Likelihood Ratio	28,590	16	,027
Linear-by-Linear Association	2,218	1	,136
N of Valid Cases	184		
a. 16 cells (64,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,27.			

Εφαρμόζοντας τον έλεγχο ανεξαρτησίας chi-square θα ερευνήσουμε αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των παρακάτω δύο ποιοτικών μεταβλητών :

Η μέθοδος της εύλογης αξίας, είναι μια καλύτερη βάση αποτίμησης για την χρηματοοικονομική αναφορά - πληροφόρηση σε σχέση με το ιστορικό κόστος και της μεταβλητής επάγγελμα.

Οι λογιστές Α΄ τάξης που απάντησαν στο δείγμα συγκεντρώνουν 68 απαντήσεις ενώ οι ορκωτοί λογιστές 28. Παρατηρούμε ότι και οι δύο διάλεξαν την απάντηση Συμφωνώ με μεγάλη διαφορά έναντι των άλλων απαντήσεων, αυτό αντιστοιχεί για τους μεν πρώτους σε ποσοστό 76,47% και για τους δεύτερους 78,57%.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου ανεξαρτησίας καταδεικνύουν πως υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών έστω και αν αυτή είναι ακριβώς στο όριο , μας δίνει στο χ^2 26,051 και τιμή πιθανότητας 0,053 (εδώ επειδή προκύπτει η συγκεκριμένη τιμή που τυγχάνει να είναι στο όριο θεωρούμε πως στρογγυλοποιείται στο ακέραιο). Επομένως μπορούμε να πούμε πως έχουμε ισχυρή συσχέτιση.



Διάγραμμα 10

2^ο chi-square test χ^2

Πίνακας 21: Συχνότητες Απαντήσεων – Ερώτησης 6^δ

	Επάγγελμα					Total
	Λογιστής Α' τάξης	Λογιστής Β' τάξης	Ορκωτός ελεγκτής	Εσωτερικός ελεγκτής	Ασκούμενος/ Βοηθός λογιστή	
Συμφωνώ Απόλυτα	15	14	6	5	1	41
Συμφωνώ	38	30	16	5	11	100
Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ	9	9	5	0	3	26
Διαφωνώ	3	4	0	0	3	10
Διαφωνώ Απόλυτα	3	2	1	0	1	7
Total	68	59	28	10	19	184

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2- sided)
Pearson Chi-Square	14,806^a	16	,539
Likelihood Ratio	17,542	16	,351
Linear-by-Linear Association	,426	1	,514
N of Valid Cases	184		
a. 15 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,38.			

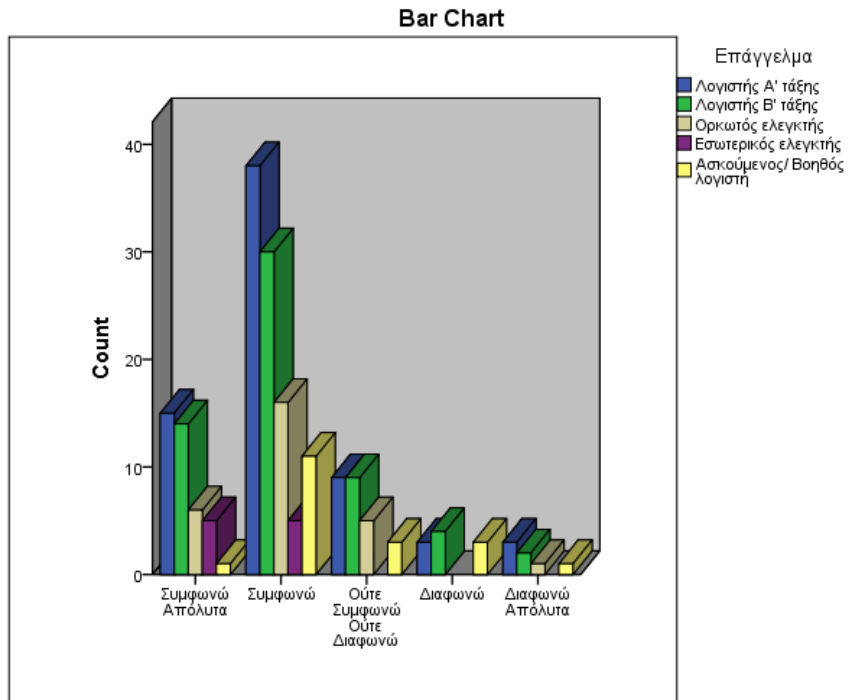
Πίνακας 22: Αποτελέσματα Ελέγχου Ανεξαρτησίας - Ερώτησης 6^δ / Επάγγελμα

Εφαρμόζοντας τον έλεγχο ανεξαρτησίας chi-square θα ερευνήσουμε το αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των παρακάτω δύο ποιοτικών μεταβλητών :

Γενικά οι αυξήσεις της συνάφειας των πληροφοριών που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση την εύλογη αξία, υπερκαλύπτουν τυχών μείωση της αξιοπιστίας των πληροφοριών και της μεταβλητής Επάγγελμα.

Οι περισσότερες απαντήσεις δόθηκαν στο Συμφωνώ , για τους μεν λογιστές Α΄τάξης 38 με ποσοστό 55,88% και για τους δε ορκωτούς λογιστές 16 με ποσοστό 57,14% .

Παρατηρήθηκε μεγάλη απόκλιση καθότι το χ^2 μας δίνει 14,806 και η τιμή της πιθανότητας εμφανίζεται στο 0,539 γεγονός που μας κάνει να θεωρούμε πως οι δύο μεταβλητές δεν συσχετίζονται.



Διάγραμμα 11

3^ο chi-square test χ^2

Πίνακας 23: Συχνότητες Απαντήσεων – Ερώτησης 7^η

	Επάγγελμα					Total
	Λογιστής Α' τάξης	Λογιστής Β' τάξης	Ορκωτός ελεγκτής	Εσωτερικός ελεγκτής	Ασκούμενος/ Βοηθός λογιστή	
Συμφωνώ Απόλυτα	23	17	6	4	4	54
Συμφωνώ	35	29	14	5	7	90
Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ	4	10	6	1	4	25
Διαφωνώ	4	1	1	0	3	9
Διαφωνώ Απόλυτα	2	2	1	0	1	6
Total	68	59	28	10	19	184

Πίνακας 24: Αποτελέσματα Ελέγχου Ανεξαρτησίας - Ερώτησης 7^η / Επάγγελμα

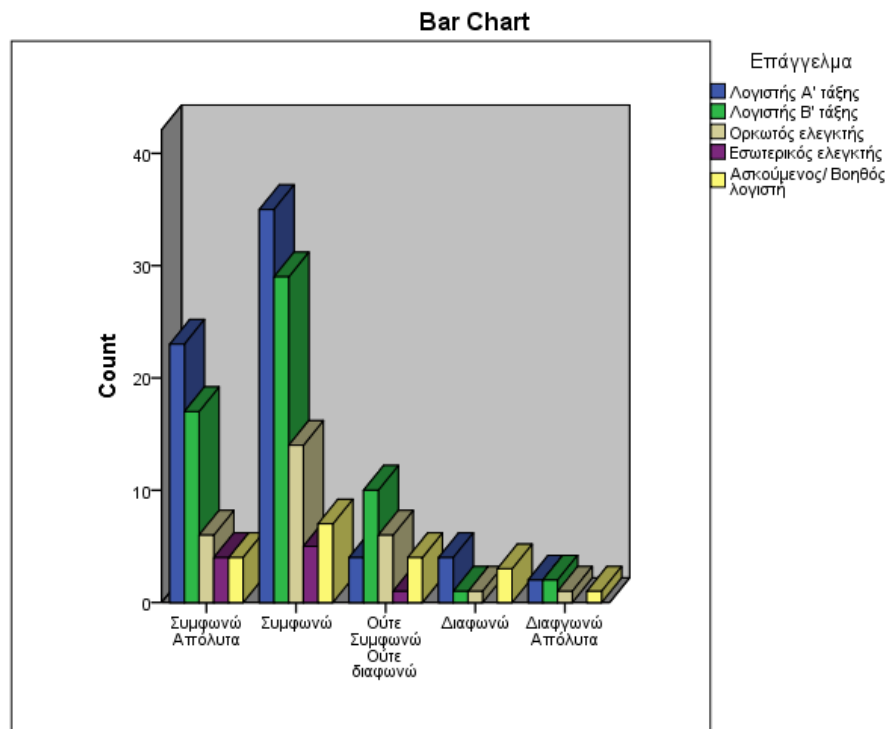
Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,334^a	16	,500
Likelihood Ratio	15,392	16	,496
Linear-by-Linear Association	3,170	1	,075
N of Valid Cases	184		

a. 15 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,33.

Εφαρμόζοντας τον έλεγχο ανεξαρτησίας chi-square θα ερευνήσουμε αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των παρακάτω δύο ποιοτικών μεταβλητών:

Πριν από τον έλεγχο των στοιχείων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία, οι ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν γνώσεις σχετικά με τις διαδικασίες που χρησιμοποιεί ο πελάτης για να φτάσει σε αυτές τις μετρήσεις και της μεταβλητής Επάγγελμα.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου ανεξαρτησίας χ^2 δεν αποδεικνύουν συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών και αυτό γιατί το χ^2 προκύπτει 15,334 και η τιμή πιθανότητας 0,500.



Διάγραμμα 12

4^ο chi-square test χ^2

Πίνακας 25: Συχνότητες Απαντήσεων – Ερώτησης 8^β

	Επάγγελμα					Total
	Λογιστής Α' τάξης	Λογιστής Β' τάξης	Ορκωτός ελεγκτής	Εσωτερικός ελεγκτής	Ασκούμενος/ Βοηθός λογιστή	
Συμφωνώ Απόλυτα	6	4	2	0	1	13
Συμφωνώ	9	9	8	2	5	33
Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ	15	30	14	3	5	67
Διαφωνώ	35	10	4	4	7	60
Διαφωνώ Απόλυτα	3	6	0	1	1	11
Total	68	59	28	10	19	184

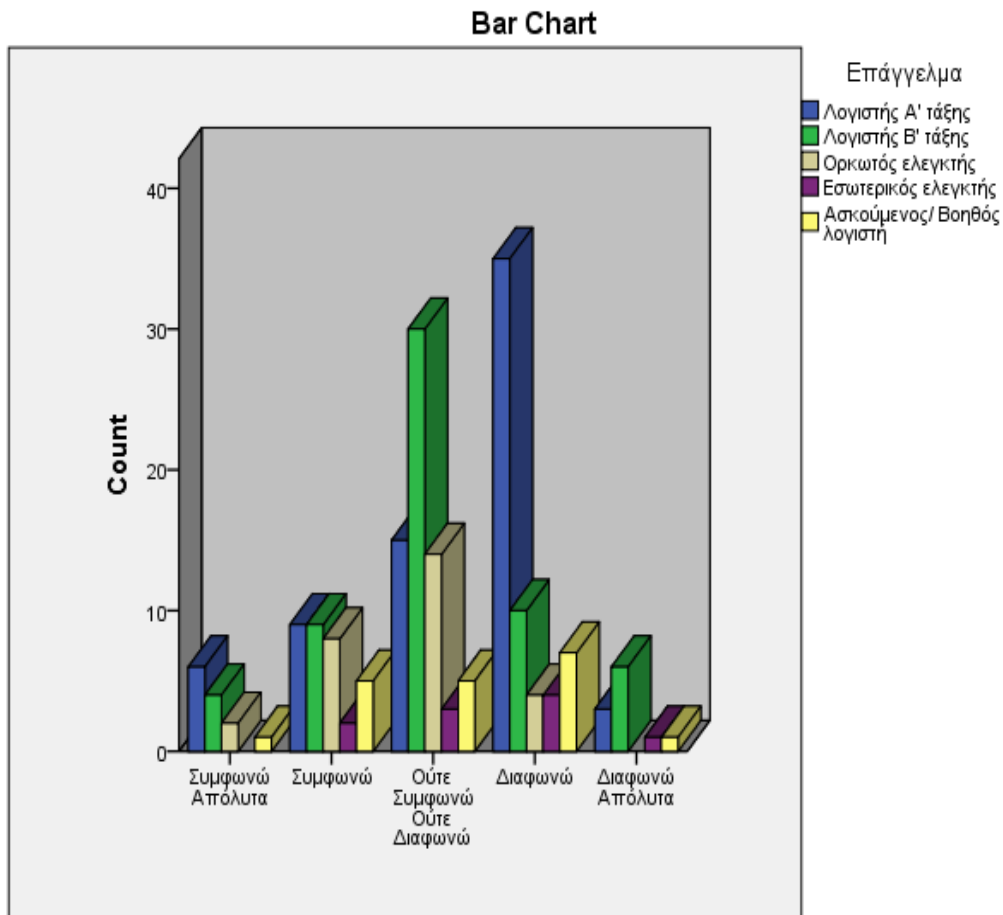
Πίνακας 26: Αποτελέσματα Ελέγχου Ανεξαρτησίας - Ερώτησης 8^β / Επάγγελμα

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	32,979^a	16	,007
Likelihood Ratio	35,526	16	,003
Linear-by-Linear Association	1,139	1	,286
N of Valid Cases	184		
a. 14 cells (56,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,60.			

Εφαρμόζοντας τον έλεγχο ανεξαρτησίας chi-square θα ερευνήσουμε το αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των παρακάτω δύο ποιοτικών μεταβλητών:

Οι λογιστές και οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν πρόβλημα διότι έχουν έλλειψη τεχνικών γνώσεων σχετικά με την αποτίμηση στην εύλογη αξία και της μεταβλητής Επάγγελμα.

Τα αποτελέσματα που προέκυψαν φαίνεται να παρουσιάζουν ισχυρή συσχέτιση καθώς μας δίνουν το χ^2 στο 32,979 και την τιμή της πιθανότητας στο 0,007.



Διάγραμμα 13

5^ο chi-square test χ^2

	Επάγγελμα					Total
	Λογιστής Α' τάξης	Λογιστής Β' τάξης	Ορκωτός ελεγκτής	Εσωτερικός ελεγκτής	Ασκούμενος/ Βοηθός λογιστή	
Συμφωνώ Απόλυτα	6	11	3	4	2	26
Συμφωνώ	51	34	13	4	8	110
Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ	6	9	10	2	6	33
Διαφωνώ	3	3	2	0	2	10
Διαφωνώ Απόλυτα	2	2	0	0	1	5
Total	68	59	28	10	19	184

Πίνακας 27: Συχνότητες Απαντήσεων – Ερώτησης 9^β

Πίνακας 28: Αποτελέσματα Ελέγχου Ανεξαρτησίας - Ερώτησης 9^β / Επάγγελμα

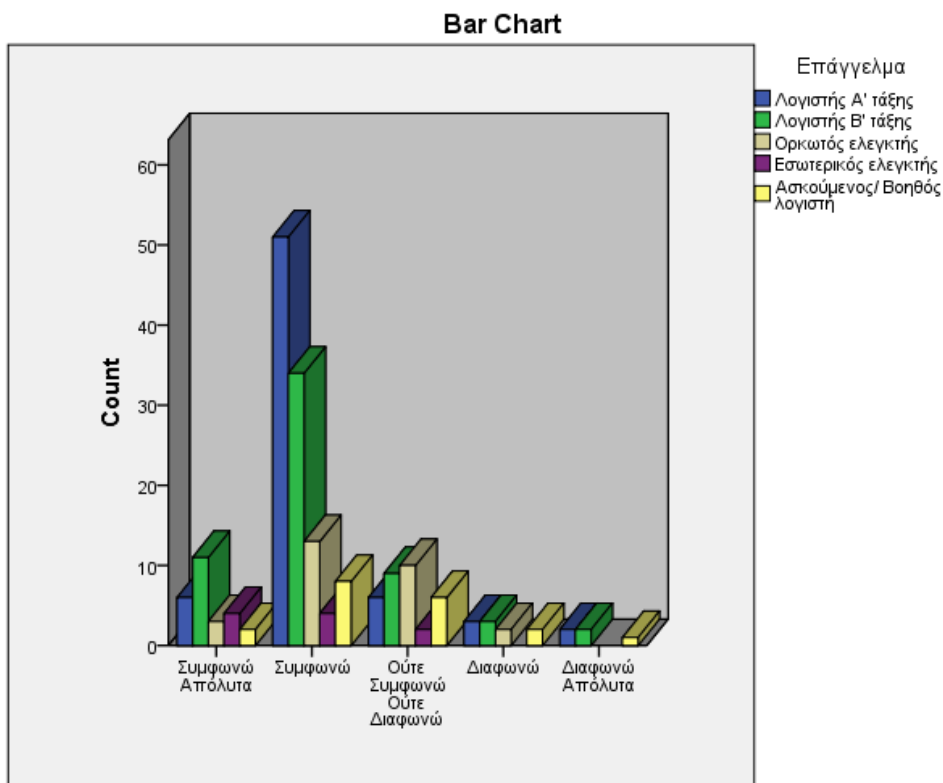
Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	26,167^a	16	,052
Likelihood Ratio	25,356	16	,064
Linear-by-Linear Association	1,738	1	,187
N of Valid Cases	184		
a. 15 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,27.			

Εφαρμόζοντας τον έλεγχο ανεξαρτησίας chi-square θα ερευνήσουμε το αν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ των παρακάτω δύο ποιοτικών μεταβλητών:

Μέχρις ότου οι ελεγκτές και οι λογιστές να έχουν επαρκή ικανότητα για να ελέγχουν τις οικονομικές εκθέσεις που βασίζονται στην εύλογη αξία, θα πρέπει να τους παρέχεται η απαραίτητη υποστήριξη από ειδικούς εμπειρογνώμονες και της μεταβλητής Επάγγελμα.

Ενώ οι λογιστές Α΄ τάξης είχαν μια ξεκάθαρη προτίμηση στην απάντηση Συμφωνώ με 51 προτιμήσεις και ποσοστό 75% , οι ορκωτοί λογιστές εμφανίστηκαν κάπως μπερδεμένοι γιατί οι δύο πρώτες προτιμήσεις ήταν το Συμφωνώ με 13 και ποσοστό 46,42% και το Ούτε Συμφωνώ/Ούτε Διαφωνώ με 10 και ποσοστό 35,71%. Σε κάθε περίπτωση όμως το Συμφωνώ επικράτησε και στις δύο κατηγορίες.

Όπως προκύπτει από τα αποτελέσματα υπάρχει συσχέτιση έστω και αν η πιθανότητα είναι στο όριο της αποδοχής της. Δηλαδή έχουμε χ^2 στο 26,167 και τιμή πιθανότητας 0,052.



Διάγραμμα 14

6.5 ΕΛΕΓΧΟΣ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ – T-TEST

Στην πραγματικότητα ο έλεγχος υποθέσεων αφορά τον έλεγχο των μέσων τιμών.

Το πρώτο βασικό βήμα πριν ξεκινήσουμε την διαδικασία του έλεγχου προηγείται να εξεταστεί αν το δείγμα μας είναι κανονικής κατανομής.

Αυτό αποδεικνύεται μέσω μιας διαδικασίας όπου ονομάζεται Έλεγχος κανονικότητας Kolmogorov-Smirnov. Με αυτόν τον τρόπο ελέγχουμε αν η κατανομή μιας μεταβλητής σε ένα δείγμα είναι κανονικής κατανομής. Στο συγκεκριμένο δείγμα επιλέξαμε ως μεταβλητή το επάγγελμα και παρουσιάζουμε στον παρακάτω πίνακα το αποτέλεσμα του πρώτου ελέγχου:

Πίνακας 29: Έλεγχος Κανονικότητας Kolmogorov-Smirnov

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		Επάγγελμα
N		184
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	2.2011
	Std. Deviation	1.27943
Most Extreme Differences	Absolute	0.253
	Positive	0.253
	Negative	-0.174
Test Statistic		0.253
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000 ^c
a. Test distribution is Normal.		
b. Calculated from data.		
c. Lilliefors Significance Correction.		

Στην περίπτωση μας το δείγμα ακολουθεί κανονική κατανομή ύστερα από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε με αποτέλεσμα να μπορούμε να συνεχίσουμε στο t-test.

1^ο T-test

1. Ο πίνακας «Group Statistics» μας δίνει το σύνολο των περιπτώσεων (N), το μέσο όρο (mean) και την τυπική απόκλιση (standard deviation) και για τις δύο κατηγορίες.

Σε αυτό το t-test επιλέξαμε η μια μας μεταβλητή ουσιαστικά να είναι σταθερή και να εναλλάσσονται οι ερωτήσεις. Σε αυτή την περίπτωση χρησιμοποιήσαμε την μεταβλητή επάγγελμα από την οποία επιλέξαμε μόνο τους Λογιστές Α' Τάξης και τους Ορκωτούς λογιστές.

Στον πίνακα παρουσιάζεται η παρακάτω ερώτηση :

- Ως βάση αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, η εύλογη αξία είναι πιο ενημερωτική ή κατατοπιστική για τους χρήστες σε σχέση με το ιστορικό κόστος.

Πίνακας 30: Τα περιγραφικά στατιστικά – Ερώτησης 6^β /Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

		Group Statistics			
Επάγγελμα		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
	Λογιστής Α' τάξης	68	2,1618	,92414	,11207
	Ορκωτός ελεγκτής	28	2,0714	,71640	,13539

2. Σε δεύτερη φάση θα παρουσιάσουμε τον βασικό πίνακα ο οποίος παρουσιάζει ουσιαστικά τα test για την ισότητα των διασπορών τα οποία ονομάζονται Levene's Test for Equality of Variances.

Από τον παρακάτω πίνακα αυτά που μας ενδιαφέρουν ώστε να μπορέσουμε να συγκρίνουμε τις διασπορές. Σημαντικό δεδομένο ώστε να ελέγχουμε σωστά είναι :

- αν $p > 0,05$ οι διασπορές είναι ίσες
- αν $p < 0,05$ οι διασπορές είναι άνισες

Πίνακας 31: Αποτελέσματα ανάλυσης – Ερώτησης 6^β/Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper	
	Equal variances assumed	0.601	0.440	0.463	94	0.645	0.09034	0.19526	-0.29735	0.47802
	Equal variances not assumed			0.514	64.478	0.609	0.09034	0.17575	-0.26072	0.44139

Στην περίπτωση μας το $p > 0,05$, δηλαδή το **p=0.440** άρα οι διασπορές είναι ίσες και επομένως μας αφορούν τα αποτελέσματα της πρώτης γραμμής.

- T-Test for Equality of Means :
 - ✓ **t= 0.463**
 - ✓ Significance (2-tailed): **p=0.645**
 - ✓ Άρα δεν υπάρχει σημαντική στατιστική διαφορά στις μέσες τιμές ανάμεσα σε λογιστές Α' τάξης και ορκωτούς λογιστές στην συγκεκριμένη ερώτηση.

Η ίδια διαδικασία θα πραγματοποιηθεί και για τις πέντε επόμενες ερωτήσεις.

2^ο T-test

Στον πίνακα παρουσιάζεται η παρακάτω ερώτηση :

- Οι λογιστές και οι ελεγκτές έχουν σαφή αντίληψη για το ΔΛΠ 39 : Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και αποτίμηση

Πίνακας 32: Τα περιγραφικά στατιστικά Ερώτησης 7^α/Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Επάγγελμα	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Λογιστής Α' τάξης	68	2.2353	0.88297	0.10708
Ορκωτός ελεγκτής	28	2.1429	1.00791	0.19048

Ο δεύτερος πίνακας αποτυπώνει τις διασπορές :

Πίνακας 33: Αποτελέσματα ανάλυσης – Ερώτησης 7^α/Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Equal variances assumed	Equal variances assumed	0.386	0.536	0.447	94	0.656	0.09244	0.20671	-0.31800	0.50287
	Equal variances not assumed			0.423	44.952	0.674	0.09244	0.21851	-0.34768	0.53255

Στην περίπτωση μας το $p > 0,05$, δηλαδή το $p=0.536$ άρα οι διασπορές είναι ίσες και επομένως μας αφορούν τα αποτελέσματα της πρώτης γραμμής.

- T-Test for Equality of Means :
 - ✓ $t= 0.447$
 - ✓ Significance (2-tailed): $p=0.656$
 - ✓ Άρα δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ανάμεσα στις μέσες τιμές σε λογιστές Α' τάξης και ορκωτούς λογιστές στην συγκεκριμένη ερώτηση.

3^ο T-test

Στον πίνακα παρουσιάζεται η παρακάτω ερώτηση :

**Οι λογιστές και οι ελεγκτές γνωρίζουν καλά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 7 :
Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις**

Πίνακας 34: Τα περιγραφικά στατιστικά Ερώτησης 7^β/Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Επάγγελμα	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Λογιστής Α' τάξης	68	2.4559	0.92129	0.11172
Ορκωτός ελεγκτής	28	2.2500	0.88715	0.16766

Ο δεύτερος πίνακας αποτυπώνει τις διασπορές :

Πίνακας 35: Αποτελέσματα ανάλυσης – Ερώτησης 7^β/Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

		Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2tailed)	Mean Differene	Std. Error Differene	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
	Equal variances assumed	0.207	0.650	1.006	94	0.317	0.20588	0.20470	-0.20055	0.61231
	Equal variances not assumed			1.022	52.159	0.312	0.20588	0.20147	-0.19837	0.61013

Στην περίπτωση μας το $p > 0,05$, δηλαδή το **p=0.650** άρα οι διασπορές είναι ίσες και επομένως μας αφορούν τα αποτελέσματα της πρώτης γραμμής.

- T-Test for Equality of Means :
 - ✓ **t= 1.006**
 - ✓ Significance (2-tailed): **p=0.317**
 - ✓ Άρα δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διάφορα ανάμεσα στις μέσες τιμές σε λογιστές Α' τάξης και ορκωτούς λογιστές στην συγκεκριμένη ερώτηση.

4^ο T-test

Στον πίνακα παρουσιάζεται η παρακάτω ερώτηση :

Η μεγαλύτερη πρόκληση που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές με την χρήση της αποτίμησης στην εύλογη αξία είναι η δυνατότητα επαλήθευσης των αποτιμήσεων.

Πίνακας 36: Τα περιγραφικά στατιστικά Ερώτησης 8^α /Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Επάγγελμα	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Λογιστής Α' τάξης	68	2.1324	0.73107	0.08865
Ορκωτός ελεγκτής	28	2.3214	0.90487	0.17100

Ο δεύτερος πίνακας αποτυπώνει τις διασπορές :

Πίνακας 37: Αποτελέσματα ανάλυσης – Ερώτησης 8^α /Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

		Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
	Equal variances assumed	4.842	0.030	-1.073	94	0.286	-0.18908	0.17625	-0.53903	0.16088
	Equal variances not assumed			-0.982	42.235	0.332	-0.18908	0.19262	-0.57773	0.19958

Στην περίπτωση μας το $p < 0,05$, δηλαδή το $p=0.030$ άρα οι διασπορές είναι άνισες και επομένως μας αφορούν τα αποτελέσματα της δεύτερης γραμμής.

- T-Test for Equality of Means :
 - ✓ $t = -0.982$
 - ✓ Significance (2-tailed): $p=0.332$
 - ✓ Άρα εδώ υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά των μέσω τιμών των Λογιστών Α' τάξης και των ορκωτών λογιστών.

5^ο T-test

Στον πίνακα παρουσιάζεται η παρακάτω ερώτηση :

Η υιοθέτηση της αποτίμησης της εύλογης αξίας και στην Ελληνική οικονομία με βάση τα ΔΛΠ θα οδηγήσει σε αναβάθμιση

Πίνακας 38: Τα περιγραφικά στατιστικά Ερώτησης 9^α /Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Group Statistics

Επάγγελμα	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Λογιστής Α' τάξης	68	3.1324	1.07765	0.13068
Ορκωτός ελεγκτής	28	2.7500	1.04083	0.19670

Ο δεύτερος πίνακας αποτυπώνει τις διασπορές :

Πίνακας 39: Αποτελέσματα ανάλυσης – Ερώτησης 9^α /Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean Differene	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
Equal variances assumed		0.014	0.905	1.596	94	0.114	0.38235	0.23963	-0.09345	0.85815
				1.619	52.013	0.111	0.38235	0.23615	-0.09152	0.85623

Στην περίπτωση μας το $p > 0,05$, δηλαδή το **p=0.905** άρα οι διασπορές είναι ίσες και επομένως μας αφορούν τα αποτελέσματα της πρώτης γραμμής.

- T-Test for Equality of Means :
✓ **t= 1.596**

- ✓ Significance (2-tailed): **p=0.114**
- ✓ Άρα δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ανάμεσα στις μέσες τιμές σε λογιστές Α' Τάξης και ορκωτούς λογιστές στην συγκεκριμένη ερώτηση.

6^ο T-test

Στον πίνακα παρουσιάζεται η παρακάτω ερώτηση :

Οι επαγγελματικοί φορείς λογιστικής και λογιστικού ελέγχου, έχουν την ικανότητα να αντιμετωπίζουν τις προκλήσεις των ελεγκτών και των λογιστών με βάση την αποτίμηση στην εύλογη αξία

Πίνακας 40: Τα περιγραφικά στατιστικά Ερώτησης 9^δ/Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Group Statistics

Επάγγελμα	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Λογιστής Α' τάξης	68	2.3971	0.96413	0.11692
Ορκωτός ελεγκτής	28	2.3929	0.99403	0.18785

Ο δεύτερος πίνακας αποτυπώνει τις διασπορές :

Πίνακας 41: Αποτελέσματα ανάλυσης – Ερώτησης 9^δ /Λογιστή Α' Τάξης και Ορκωτό λογιστή

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig (2tailed)	Mean Differene	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
	Equal variances assumed	0.048	0.827	0.019	94	0.985	0.00420	0.21844	-0.42951	0.43792
	Equal variances not assumed			0.019	49.006	0.985	0.00420	0.22127	-0.44045	0.44885

Στην περίπτωση μας το $p > 0,05$, δηλαδή το **p=0.827** άρα οι διασπορές είναι ίσες και επομένως μας αφορούν τα αποτελέσματα της πρώτης γραμμής.

- T-Test for Equality of Means :
 - ✓ **t= 0.019**
 - ✓ Significance (2-tailed): **p=0.985**
 - ✓ Άρα δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική διαφορά ανάμεσα στις μέσες τιμές σε λογιστές Α' τάξης και ορκωτούς λογιστές στην συγκεκριμένη ερώτηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^Ο : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η αποτίμηση στην εύλογη αξία είναι ουσιαστικά μια νέα έννοια η οποία εντάχθηκε στην ζωή των λογιστών εξ' αιτίας της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ήδη τα ΕΛΠ έφεραν αρκετές αλλαγές με αποτέλεσμα και τα ΔΛΠ να χρειάζονται αρκετό καιρό προσαρμογής και εναρμόνισης με κάποια πράγματα. Η χρήση της εύλογης αξίας ουσιαστικά εντάχθηκε ως μια εναλλακτική και προαιρετική βάση αποτίμησης και επιμέτρησης. Είναι ένα διαφορετικό μοντέλο έναντι του ιστορικού κόστους το οποίο αποτελεί μια κλασική μέθοδο αποτίμησης.

Έτσι στην συγκεκριμένη χρονική στιγμή, θα θέλαμε μέσω του ερωτηματολογίου μας, να διερευνήσουμε τις απόψεις όσων ασχολούνται με την λογιστική σε κάθε είδους τομέα, αλλά με κυριότερο στόχο τις απόψεις των Λογιστών Α' Τάξης και των Ορκωτών Ελεγκτών οι οποίοι έχουν πιο καίρια θέση στον τομέα της λογιστικής. Είναι οι βασικοί αποδέκτες σε αυτή την δράση μέσω της υιοθέτησης των ΔΛΠ και ειδικότερα της εύλογης αξίας σε συγκεκριμένα και επιλεγμένα στοιχεία του ισολογισμού καθώς και των οικονομικών καταστάσεων.

Οι ερωτηθέντες που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο είχαν την δυνατότητα μόνο ηλεκτρονικών απαντήσεων μέσω της ειδικής διαμορφωμένης φόρμας. Το ερωτηματολόγιο αναρτήθηκε στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης, σε διάφορες πλατφόρμες και ομάδες που αφορούν λογιστές, επιπλέον στάλθηκε σε προσωπικά email λογιστών και ελεγκτών, δημοσιεύθηκε σε διάφορα forum λογιστικά αλλά και εταιρείες λογιστικού χαρακτήρα όπως και ελεγκτικές εταιρίες. Καθώς και σε email καθηγητών, σπουδαστών των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων. Σε ένα ερωτηματολόγιο το οποίο δημοσιεύεται ηλεκτρονικά υπάρχει πάντα ο κίνδυνος ανταπόκρισης ατόμων τα οποία μπορεί να μην φέρουν τα απαραίτητες γνώσεις επί του θέματος, είναι φυσικό και επόμενο αφού είναι δημοσίου χαρακτήρα, και εμείς από την μεριά μας δεχόμαστε τις απαντήσεις συμπεριλαμβάνοντας τις στο ερωτηματολόγιο μας.

Στην έρευνα μας η ανταπόκριση ήταν καλή με πλήθος απαντήσεων N=184. Επικεντρωθήκαμε σε δυο βασικά ποσοστά τα οποία αφορούν τα δημογραφικά στοιχεία. Αρχικά οι Λογιστές Α' Τάξης ήταν 68, οι Λογιστές Β' Τάξης 59, και τέλος οι Ορκωτοί ελεγκτές 28. Επιπλέον σημαντικό ποσοστό μελέτης που δηλώθηκε είναι και το η προϋπηρεσία στο λογιστικό επάγγελμα καθώς οι περισσότεροι ερωτηθέντες ήταν άνω των 10 ετών και με πλήθος 64 δηλαδή 37.78%. Στην συνέχεια εκείνοι από 5 έως 10 έτη με ποσοστό 30.43% και οι αμέσως επόμενοι με προϋπηρεσία από 3 έως 5 έτη με πλήθος απαντήσεων 39 και ποσοστό 21.20%. Βέβαια συνολικά παρουσιάζονται όλα τα ποσοστά στα αντίστοιχα διαγράμματα παραπάνω. Φυσικά παρατηρήσαμε και το επίπεδο της εκπαίδευσης με ένα κλασικό και υψηλό ποσοστό στην ανώτατη μόρφωση (ΑΕΙ/ΤΕΙ) 64.67% , εν συνεχεία δεύτερο μεγαλύτερο ποσοστό με πλήθος 50 απαντήσεων με ποσοστό 27.17%, τους μεταπτυχιακούς αλλά και ένα σημαντικό ποσοστό διδακτορικού 5.98% το οποίο αποδεικνύει την συνέχιση της μάθησης ως εφόδια για το μέλλον. Σε ότι αφορά το ηλικιακό φάσμα υπήρχε αρκετή ανταπόκριση στην ηλικία από 41 έως 50 ετών με ποσοστό 38.59% και πλήθος

απαντήσεων 71, που μας δείχνει πως όλοι έχουν εναρμονιστεί με το διαδίκτυο, δεύτερο μεγαλύτερο ποσοστό ήταν η ηλικία από 31 έως 70 ετών με ποσοστό 32.07% και πλήθος απαντήσεων 59. Τέλος μια φυσιολογική τροπή είχε η ερώτηση ως προς το φύλο των ερωτηθέντων καθώς το υψηλότερο ποσοστό ως προς τους άνδρες με πλήθος 115 και ποσοστό 62.50% και αντίστοιχα οι απαντήσεις των γυναικών με πλήθος 69 και ποσοστό 37.50%.

Το ερωτηματολόγιο και η συγκεκριμένη έρευνα που διενεργήθηκε είχε ως στόχο να προσεγγίσει τις απόψεις των επαγγελματιών και του τομέα της λογιστικής και ελεγκτικής στο θέμα που αφορά την αποτίμηση στην εύλογη αξία. Οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου καταρτίστηκαν έτσι ώστε να υπάρξουν σαφείς ερωτήσεις οι οποίες θα μας δώσουν απαντήσεις τεκμηριωμένες για να υπάρξει αποτέλεσμα και συμπέρασμα όσο είναι δυνατό.

Ας δούμε αναλυτικά κάποιες ερωτήσεις οι οποίες έχουν λόγο για να αναλυθούν. Αρχικά στην ερώτηση αν η μέθοδος της εύλογης αξίας είναι μια καλύτερη αποτίμηση σε σχέση με το ιστορικό κόστος λάβαμε το υψηλότερο ποσοστό 70.10% σε εκείνων που συμφωνούν, δείχνοντας ξεκάθαρα μια διαφορά σε σχέση με όσους διαφωνούν και ποσοστό 4.9%. Στις ερωτήσεις που αφορούν την κατηγορία της χρησιμότητας της εύλογης αξίας, και κατά πόσο υπάρχει καλύτερη πληροφόρηση, ενημέρωση αλλά και τυχόν θέματα αξιοπιστίας οι ερωτηθέντες έδειξαν ιδιαίτερο ενδιαφέρον στο να συμφωνούν είτε να μην έχουν αποφασίσει ακόμα ποια είναι η σωστή απάντηση.

Επιπλέον στην κατηγορία που αφορά του ελεγκτές για τα θέματα της εύλογης αξίας παρατηρούμε και εδώ μια συμφωνία αλλά και αναποφασιστικότητα στο κατά πόσο γνωρίζουν κάποια ΔΛΠ που χρησιμεύουν στην αποτίμηση αλλά και σε απαιτήσεις που είναι απαραίτητες. Θετική άποψη επίσης έχουν οι ερωτηθέντες στο ότι πριν πραγματοποιηθεί κάποιος έλεγχος, ο αρμόδιος θα πρέπει να έχει τις απαραίτητες γνώσεις ώστε να ανταποκριθούν αποτελεσματικά στην διαδικασία των μετρήσεων. Διακρίνεται επίσης ένα υψηλό ποσοστό συμφωνίας στην ερώτηση αν οι λογιστές και οι ελεγκτές γνωρίζουν τα θέματα λογιστικής και ελέγχου που συνδέονται με την έννοια της αποτίμησης στην εύλογη αξία με ποσοστό 43.50%. Αλλά ταυτόχρονα σημαντικό ποσοστό είναι και της απάντησης ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ με ποσοστό 21.70% οι οποία δείχνει μια αβεβαιότητα.

Η κατηγορία ερωτήσεων που αφορά τις προκλήσεις που συναντούν οι λογιστές και οι ελεγκτές είναι αρκετά σημαντική αφού αποδεικνύεται πως η μεγαλύτερη πρόκληση είναι η δυσκολία επαλήθευσης των αποτελεσμάτων της εύλογης αξίας με αποτέλεσμα να κυριαρχεί η άποψη του συμφωνώ με ποσοστό 65.80%. Δυστυχώς ένας ακόμα προβληματισμός που φαίνεται είναι πως οι λογιστές και οι ελεγκτές έχουν έλλειψη τεχνικών γνώσεων δίνοντας ποσοστό απαντήσεων 36.40% με μια αβεβαιότητα στην απάντηση ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ. Όμως υπάρχει το δεύτερο υψηλότερο ποσοστό με 32.60% όπου διαφωνούν δείχνοντας πως προσπαθούν οι ειδικοί να ενταχθούν στα νέα δεδομένα αποκομίζοντας γνώσεις και εφόδια για να ανταπεξέλθουν.

Επίσης μια σημαντική ερώτηση είναι και εκείνη που αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων όπου οι ερωτηθέντες με συντριπτικό ποσοστό 52.70% αποδεικνύοντας την δυσκολία σε πρακτικά θέματα.

Ωστόσο στην τελευταία κατηγορία οι οποία μας δείχνει την αντίδραση των ερωτηθέντων στην νέα πρόκληση αποδεικνύεται από την πρώτη ερώτηση που αφορά στο αν θα οδηγήσει σε αναβάθμιση την ελληνική οικονομία τα ΔΛΠ, οι ερωτηθέντες φάνηκαν διχασμένοι στο να μην γνωρίζουν τις επιπτώσεις με ποσοστό ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ 45.70%. Μέσα από τις ερωτήσεις φαίνεται η αμηχανία αλλά και η αβεβαιότητα για την νέα έννοια της αποτίμησης. Είναι ένα νέο μοντέλο το οποίο προκαλεί σύγχυση και αυτό επιβεβαιώνεται και από την δεύτερη ερώτηση της τελευταίας κατηγορίας όπου το 59.80% συμφωνεί πως χρειάζεται υποστήριξη από εμπειρογνώμονες για να ανταπεξέλθουν.

Συνοψίζοντας θα θέλαμε να πούμε πως αυτό το νέο δεδομένο και πρότυπο αποτίμησης το οποίο φαντάζει άγνωστο και απαιτεί σίγουρα με ειδική μεταχείριση διότι είναι αρκετά πιο δύσκολο να διαχειριστεί την εύλογη αξία σε σχέση με το ιστορικό κόστος. Η πλειοψηφία των ερωτήσεων βλέπει θετικά την νέα μέθοδο αλλά υπάρχουν ακόμα σοβαρά προβλήματα προσαρμογής λόγω τεχνικών γνώσεων και υπόβαθρου. Ήταν μια καλή ευκαιρία μέσω αυτής της έρευνας να παρουσιαστεί η άποψη του λογιστικού και ελεγκτικού κλάδου. Άλλο ένα πλεονέκτημα είναι πως μέσα από έρευνες τέτοιου είδους προκύπτουν αποτελέσματα που αποδεικνύουν μια αντικειμενική άποψη για θέματα καθημερινότητας που αφορούν τους λογιστές. Εστιάζουν στα θετικά και τα αρνητικά ώστε να μπορέσει να υπάρξει βελτίωση των σοβαρών προβλημάτων. Σίγουρα θα πρέπει να υπάρξει αρχικά η πρώτη επαφή και εναρμόνιση των ΕΛΠ και ταυτόχρονα να υπάρξουν και τα ΔΛΠ στο επαγγελματικό τομέα.

7.1 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Καραγιάννης Ιωάννης , Καραγιάννη Αικατερίνη , Καραγιάννης Δημήτριος (2017) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Λογιστική και αναβαλλόμενη Φορολογία Ε.Λ.Π , Ενοποιημένες χρηματ/μικές καταστάσεις Ε.Λ.Π, Παραδείγματα – Εφαρμογές στην Πράξη. 5^η Έκδοση (Θεσσαλονίκη)

Καραματσούκης Κ. , Έλεγχος Στατιστικών Υποθέσεων με την χρήση του στατιστικού προγράμματος SPSS v.20 , Πανεπιστήμιο Αιγαίου Σχολή Επιστημών της Διοίκησης Τμήμα Μηχανικών Οικονομίας και Διοίκησης Εργαστήριο Στατιστικής

Κόντος Γεώργιος, Χρηματοοικονομική Λογιστική – Σύμφωνα με τα Διεθνή και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.(2015)
Εκδόσεις Διπλογραφία

Κόντος Γεώργιος, Μέθοδοι αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων (2005)

Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος , Άρθρα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» - 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας(«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» - 20+1 σημεία που πρέπει να έχουμε υπόψη μας)

Τζεμπελίκος Νεκτάριος , Έρευνα Μάρκετινγκ με την χρήση του SPSS , Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών ΜΠΣ Μάρκετινγκ και επικοινωνία με νέες τεχνολογίες , 2011

Τουρνά Ελένη , Χρηματοοικονομική Λογιστική (2015) Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα

Jayanthi Kumarasiri¹ and Richard Fisher : Auditors' Perceptions of Fair-Value Accounting: Developing Country Evidenceija <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1099-1123.2010.00423.x/full>

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

<http://www.kathimerini.gr/225544/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/me8odoi-apotimhshs-perioysiakwn-stoixeiwn>

<http://www.oe-e.gr/>

<http://www.soel.gr/el/>

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23583>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο : ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Ερωτηματολόγιο έρευνας : Η αποτίμηση στην εύλογη αξία

1. Φύλο

- Άνδρας
- Γυναίκα

2. Ηλικία

- Έως 30
- 31 - 40
- 41 - 50
- 51 και άνω

3. Επίπεδο εκπαίδευσης

- Απόφοιτος Λυκείου
- Απόφοιτος ΙΕΚ
- Ανώτατη μόρφωση (ΑΕΙ / ΤΕΙ)
- Μεταπτυχιακό
- Διδακτορικό

4. Επάγγελμα

- Λογιστής Α΄ τάξης
- Λογιστής Β΄ τάξης
- Ορκωτός ελεγκτής
- Εσωτερικός ελεγκτής
- Ασκούμενος / Βοηθός λογιστή

5. Προϋπηρεσία

- 0 - 3 έτη
- 3 - 5 έτη
- 5 - 10 έτη
- > 10 έτη

6. Η χρησιμότητα της εύλογης αξίας

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Συμφωνώ / Ούτε διαφωνώ	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
α. Η μέθοδος της εύλογης αξίας, είναι μια καλύτερη βάση αποτίμησης για την χρηματοοικονομική αναφορά - πληροφόρηση σε σχέση με το ιστορικό κόστος					
β. Ως βάση αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, η εύλογη αξία είναι πιο ενημερωτική ή κατατοπιστική για τους χρήστες σε σχέση με το ιστορικό κόστος					
γ. Οι οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται στην εύλογη αξία μειώνουν το κενό της πληροφόρησης μεταξύ του τι περιμένουν οι χρήστες και του τι πραγματικά λαμβάνουν					
δ. Γενικά οι αυξήσεις της συνάφειας των πληροφοριών που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση την εύλογη αξία, υπερκαλύπτουν τυχόν μείωση της αξιοπιστίας των πληροφοριών					

7. Ενημέρωση των ελεγκτών για θέματα εύλογης αξίας

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Συμφωνώ / Ούτε διαφωνώ	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
α. Οι λογιστές και οι ελεγκτές έχουν σαφή αντίληψη για το ΔΛΠ 39 : Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και αποτίμηση					
β. Οι λογιστές και οι ελεγκτές γνωρίζουν καλά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 7 : Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποιήσεις					
γ. Πριν από τον έλεγχο των στοιχείων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία, οι ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν γνώσεις σχετικά με τις διαδικασίες που χρησιμοποιεί ο πελάτης για να φτάσει σε αυτές τις μετρήσεις					
δ. Συνολικά οι λογιστές και οι ελεγκτές γνωρίζουν τα θέματα λογιστικής και ελέγχου που συνδέονται με την μέθοδο αποτίμησης της εύλογης αξίας					

8. Προκλήσεις ελέγχου που συνδέονται με την εύλογη αξία

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Συμφωνώ / Ούτε διαφωνώ	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
α. Η μεγαλύτερη πρόκληση που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές με την χρήση της αποτίμησης στην εύλογη αξία είναι η δυνατότητα επαλήθευσης των αποτιμήσεων					
β. Οι λογιστές και οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν πρόβλημα διότι έχουν έλλειψη τεχνικών γνώσεων σχετικά με την αποτίμηση στην εύλογη αξία					
γ. Οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αποτίμησης στην εύλογη αξία διαφέρει αναλόγως με τους κλάδους των επιχειρήσεων					
δ. Οι ευκαιρίες που διαθέτουν οι ελεγκτές και οι λογιστές για να αποκτήσουν γνώσεις σχετικά με την αποτίμηση στην εύλογη αξία είναι περιορισμένες					
ε. Ο έλεγχος των οικονομικών εκθέσεων και αναφορών με					

βάση την αποτίμηση στην εύλογη αξία είναι πιο δύσκολος σε σχέση με εκείνο που βασίζεται στο ιστορικό κόστος					
---	--	--	--	--	--

9. Στρατηγικές για την αντιμετώπιση των προκλήσεων της εύλογης αξίας

	Συμφωνώ Απόλυτα	Συμφωνώ	Ούτε Συμφωνώ / Ούτε διαφωνώ	Διαφωνώ	Διαφωνώ Απόλυτα
α. Η υιοθέτηση της αποτίμησης της εύλογης αξίας και στην Ελληνική οικονομία με βάση τα ΔΛΠ θα οδηγήσει σε αναβάθμιση					
β. Μέχρις ότου οι ελεγκτές και οι λογιστές να έχουν επαρκή ικανότητα για να ελέγχουν τις οικονομικές εκθέσεις που βασίζονται στην εύλογη αξία, θα πρέπει να τους παρέχεται η απαραίτητη υποστήριξη από ειδικούς εμπειρογνώμονες					
γ. Η εύλογη αξία πρέπει να περιορίζεται στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις για τις οποίες					

υπάρχουν διαθέσιμες ενεργές αγορές					
δ. Οι επαγγελματικοί φορείς λογιστικής και λογιστικού ελέγχου, έχουν την ικανότητα να αντιμετωπίζουν τις προκλήσεις των ελεγκτών και των λογιστών με βάση την αποτίμηση στην εύλογη αξία					

10. Πείτε μας ένα πλεονέκτημα με βάση την αποτίμηση στην εύλογη αξία

.....

.....

.....

.....