



ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ
στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική
& Χρηματοοικονομική Διοίκηση

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

Θεωρητική προσέγγιση των Άυλων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων
σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
και της συμβολής τους στη Μεγιστοποίηση της Αξίας της Επιχείρησης.

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Μεταπτυχιακή φοιτήτρια: ΝΙΚΟΛΑΡΑ ΕΛΙΖΑ

Θεσσαλονίκη, ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2010

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου κ. Ταχυνάκη, για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε καθώς και για την διάθεσή του να με βοηθήσει και να μου λύσει οποιαδήποτε απορία είχα. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αμέριστη συμπαράσταση, τόσο υλική όσο και ηθική, που μου προσέφερε.

Περιεχόμενα

Εισαγωγή	5
Κεφάλαιο Πρώτο	7
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	7
1.1 Ορισμός λογιστικής και λογιστικών προτύπων	7
1.2. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)	8
1.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	11
1.4. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων	14
1.5. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38	15
1.6. Τροποποιήσεις και προσθήκες σε επιμέρους παραγράφους του ΔΛΠ 38.....	18
Κεφάλαιο Δεύτερο	22
Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	22
2. 1. Γενικά στοιχεία για τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	22
2.2. Κριτήρια Αναγνώρισης Άυλων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων	25
2.3 Αρχική Αναγνώριση των Άυλων στοιχείων του ενεργητικού και αποτίμηση..	30
2.4. Άυλα περιουσιακά στοιχεία με τα ελληνικά λογιστικά Πρότυπα	32
2.5. Οι διαφορές του Δ.Λ.Π. 38 με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ως προς τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία	34
Κεφάλαιο Τρίτο	40
Μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης.....	40
3.1. Αναγνώριση και Επιμέτρηση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού	40
3.2. Η σημασία της υπερτίμησης και της υποτίμησης της Αξίας μιας επιχείρησης	40
3.3. Οι κατηγορίες των Άυλων Πάγιων περιουσιακών στοιχείων και οι δυσκολίες μέτρησής τους.....	42
3.4.Μέθοδοι Μέτρησης Άυλων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.....	44
3.5. Πλεονεκτήματα/ Μειονεκτήματα Προσεγγίσεων.....	47
3.6. Περιπτώσεις αναγκαιότητας μέτρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων	48
3.7. Γενικές αρχές για την εκτίμηση της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου	49
3.8. Δυσκολίες μέτρησης μέτρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων	50
3.9. Δείκτες Μέτρησης μέτρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων	50

3.10. Μειονεκτήματα δεικτών μέτρησης	52
3.11. Η αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	53
3.12. Παράγοντες που επηρεάζουν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	53
3.13. Προσεγγίσεις προσδιορισμού της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων	54
3.14. Η αξία των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχειρηματικής μορφής, brand name.....	56
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	58
Βιβλιογραφία	60
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	62

Εισαγωγή

Η πρώτη δεκαετία του 21^{ου} αιώνα σηματοδοτείται από μια παγκόσμια οικονομική κρίση που έχει θέση σε δυσχερή θέση τόσο τις επιχειρήσεις όσο και τα ίδια τα κράτη. Πολλές χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, λαμβάνουν έκτακτα οικονομικά μέτρα προκειμένου να αντιμετωπίσουν την οικονομική κρίση και να μπορέσουν να ανταπεξέλθουν στις υποχρεώσεις τους. Επιχειρήσεις προχωρούν σε μείωση του προσωπικού ή ακόμα και κλείσιμο καθώς η μείωση των κερδών είναι εμφανής. Λίγες επιχειρήσεις θα κατορθώσουν να βγουν αλώβητες από αυτήν την δύσκολη περίοδο χωρίς να μειωθεί η αξία τους.

Μέσα σε αυτήν την οικονομική συγκυρία και στα πλαίσια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας αποφάσισα να ασχοληθώ με τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και την συμβολή του στην μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης.

Η αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι συνάρτηση των δικαιωμάτων ή των προνομίων που σχετίζονται με την κυριότητά τους. Με την πάροδο του χρόνου ο ρόλος των άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει αυξηθεί και έχει γίνει σημαντικότερος για την λειτουργία και την ευημερία πολλών τύπων επιχειρήσεων, καθώς η οικονομία που βασίζεται στην γνώση γίνεται πιο κυρίαρχη.

Πολλοί επιχειρηματίες δεν γνωρίζουν την πραγματική αξία της εταιρείας τους. Η αποτίμηση της πραγματικής αξίας μιας επιχείρησης αποτελεί σημαντική γνώση για τον επιχειρηματία καθώς συνιστά χρήσιμο εργαλείο και ένδειξη για το που βρίσκεται η εταιρεία και κυρίως για το πως μπορεί μακροπρόθεσμα να βελτιωθεί.

Στην παρούσα εργασία θα εστιαστούμε στα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και θα αναλύσουμε το κατά πόσο συμβάλλουν στην μεγιστοποίηση της αξίας της Επιχείρησης.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα αναφερθούμε στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και συγκεκριμένα στο ΔΛΠ 38 το οποίο καθορίζει την έννοια, τη λειτουργία και το λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του Ενεργητικού.

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα εστιαστούμε στο Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία, θα υπάρξει αναφορά στις διακρίσεις τους και σύντομη περιγραφή των βασικών άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Η μεγιστοποίηση της αξίας μίας επιχείρησης λόγω των Άυλων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων θα αποτελέσει το βασικό θέμα του τρίτου κεφαλαίου. Θα γίνει αναφορά στην αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, στην συνεισφορά τους

στην μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης καθώς και στην συμβολή στην επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Θα γίνει επίσης αναφορά σε περιπτώσεις εταιριών που τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχουν τις οδήγησαν στην μεγιστοποίηση της αξίας τους.

Κεφάλαιο Πρώτο

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

1.1 Ορισμός λογιστικής και λογιστικών προτύπων

Σύμφωνα με τον A.I.C.P.A.¹ (American Institute of Certified Public Accountants) ως λογιστική ορίζεται η τεχνική της καταχώρησης, ταξινόμησης, συνοπτικής παρουσίασης, κατά εύληπτο τρόπο και σε χρηματικές μονάδες, συναλλαγών και γεγονότων που είναι εν μέρει τουλάχιστον χρηματοοικονομικού χαρακτήρα και της επεξηγήσεως των αποτελεσμάτων από αυτά (A.I.C.P.A., 1941).

Τις προηγούμενες δεκαετίες η λογιστική εστιαζόταν κυρίως στην ανάλυση του μηχανισμού της διπλογραφικής, του τρόπου λειτουργίας, συσχετισμού και συνδεσμολογίας των διαφόρων λογαριασμών, της θέσης τους στο λογιστικό σύστημα, στη διαδικασία και τεχνική της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Η χρησιμοποίηση εξελιγμένων μηχανογραφικών μέσων, απεγκλώβισε πλέον τη λογιστική από το μηχανιστικό μέρος της και έδωσε τη δυνατότητα διεύρυνσης του πεδίου της. Σήμερα, η λογιστική έχει να κάνει με τη διατύπωση ενός σώματος γενικών αρχών και την ανάλυση εννοιών, όρων και μεθόδων.

Πρακτικούς κανόνες για τη λειτουργία του λογιστικού επαγγέλματος προσφέρουν τα λογιστικά πρότυπα που μεταβάλλονται συνεχώς, καθώς άλλα διαγράφονται και άλλα προστίθενται. Τα λογιστικά πρότυπα είναι κανόνες τους οποίους πρέπει να ακολουθεί κάθε επιχείρηση.

Σύμφωνα με τον T. Baxter², τα λογιστικά πρότυπα συνήθως αποτελούνται από τρία μέρη:

1. την περιγραφή του προβλήματος που αντιμετωπίζουν
2. την ανάλυση των πιθανών λύσεων, πιθανότατα με εξερεύνηση της βιβλιογραφίας και
3. την προτεινόμενη λύση

Το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών σήμερα, έχει καταστήσει αναγκαία και υποχρεωτική την εφαρμογή Λογιστικών Προτύπων από όλες τις επιχειρήσεις, τόσο

¹ www.aicpa.org

² Baxter, W.,T., 1979, Accounting Standards-Boon or curse?, Emmanuel Saxe Distinguished Lectures in Accounting 1978-1979, New York

σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι επιχειρήσεις μπορούν πλέον, λόγω του ανοίγματος των κεφαλαιαγορών και των χρηματαγορών, να καταφύγουν σε δανεισμό αναζητώντας τόσο εγχώρια όσο και ξένα κεφάλαια. Ως εκ τούτου, οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες, με βάση τους οποίους γίνεται η μέτρηση της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητάς τους.

Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εξασφαλίζουν να είναι περιορισμένο το εύρος και η ποικιλία των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης.

Η καθιέρωση των διεθνών λογιστικών προτύπων αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων.

1.2. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (ΠΔ 1123/1980). Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1 του Νόμου 1041 του 1980 (Ν 1041/1980), "Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπείται η τυποποίησης των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξις και δημοσίευσις τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα".³ Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των

³ Δημοσθένης Α. Χέβας & Αφροδίτη Ι. Παπαδάκη, "Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο", Έκδοση 2004, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Θα πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν ταυτίζονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, συνεπώς θα πρέπει να τηρείται το σχέδιο λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιριών για την καταβολή των φόρων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Οι λογαριασμοί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ταξινομούνται όπως προαναφέραμε σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1 έως 9 και 0. Το Σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού. Έτσι: • Οι ομάδες ένα (1) έως οκτώ (8) αφιερώνονται στη γενική λογιστική. • Η ομάδα εννέα (9) αφιερώνεται στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως • Η ομάδα δέκα (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξεως. Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής: • Οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και οι οποία συνθέτουν τον ισολογισμό. Ειδικότερα: • Στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού. • Στις ομάδες τέσσερα (4) έως πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού. • Οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού και ειδικότερα: • Στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος. • Στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος. • Στην όγδοη (8) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και συνθέσεως, που είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης. • Στην ομάδα δέκα (0)

περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9). Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως:

- Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία.
- Εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της.
- Εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της.
- Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους.
- Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.⁴

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύνολο αρχών και κανόνων που επιτρέπουν σε όλες τις οικονομικές μονάδες να χειρίζονται κατά ομοιόμορφο τρόπο παρόμοια λογιστικά γεγονότα και να συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις ομοιόμορφες ως προς την εμφάνιση και το περιεχόμενο των κονδυλίων τους.⁵

Οι σκοποί του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι :

- ❖ Η τυποποίηση και η ενιαία λειτουργία των λογαριασμών
- ❖ Η χρησιμοποίηση ενιαίων κανόνων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων
- ❖ Η ενιαία εμφάνιση των λογιστικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις.

Η λογιστική τυποποίηση στην Ελλάδα εδραιώθηκε στις αρχές της δεκαετίας του 1980 με την εισαγωγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και την υποχρεωτική εφαρμογή του για όλες τις εταιρίες. Το 2005 ενισχύθηκε με την νομοθετική καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) για τις εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α. Είναι βέβαιο ότι η λογιστική τυποποίηση στην

⁴ www.econ.uoi.gr/epixirimatikotita/pdf.../dialekseis_logistikis

⁵ Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, Εγχειρίδιο Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 2000, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα

Ελλάδα θα προχωρήσει ακόμη περισσότερο με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

1.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν επιστημονικά τεκμηριωμένες και γενικής αποδοχής βασικές έννοιες, αρχές, κανόνες και μέθοδοι αντιμετώπισης βασικών λογιστικών θεμάτων. Τα πρότυπα που εκδίδονται μετά το Μάρτιο του 2002 καλούνται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.). Το 2003 η Ε.Ε αναγνώρισε την Επιτροπή των Δ.Λ.Π. ως μοναδική πηγή κατάρτισης και έκδοσης προτύπων για την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών των κρατών - μελών της.

Στην Ελλάδα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθέτησε η Ε.Ε. έχουν ενσωματωθεί στο Ν.2190/1920 και είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τις εισηγμένες εταιρίες από την 1/1/2005. Όσα πρότυπα θεσπίστηκαν έως το Μάρτιο του 2002 ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στη συνέχεια όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Για ένα μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι την πλήρη αντικατάσταση των ευρισκόμενων σε ισχύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από νέα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης θα χρησιμοποιούνται και οι δύο όροι.

Τα κυριότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC), η Επιτροπή Διερμηνειών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC) και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

Στη συνέχεια αναφέρονται τα Δ.Λ.Π. που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα:

ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

ΔΛΠ 2 Αποθέματα

ΔΛΠ 3 Συγκέντρωση Οικονομικές Καταστάσεων

ΔΛΠ 4 Λογιστική Απόσβεση

ΔΛΠ 5 Πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Οικονομικές καταστάσεις

ΔΛΠ 6 Λογιστικές προσαρμογές στις μεταβαλλόμενες τιμές

- ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές Αρχές και Μέθοδοι, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
- ΔΛΠ 9 Λογιστικές αρχές για δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης
- ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων
- ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 13 Παρουσίαση των ενεργητικών και των τρεχόντων στοιχείων του παθητικού
- ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά Τομέα
- ΔΛΠ 15 Πληροφορίες που απεικονίζουν τα αποτελέσματα των μεταβαλλόμενων τιμών
- ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις
- ΔΛΠ 17 Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18 Έσοδα
- ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος _ %ΛΠ 22 Επιχειρηματικοί συνδυασμοί
- ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 25 Λογιστική επενδύσεων
- ΔΛΠ 26 Λογιστική και Πληροφόρηση για τα Προγράμματα Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30 Πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των παρόμοιων χρηματοοικονομικών οργανισμών
- ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ 33 Κέρδη κατά Μετοχή

- ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση
- ΔΛΠ 35 Παύση δραστηριοτήτων
- ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
- ΔΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**
- ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41 Γεωργία

Σύμφωνα με την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων -IASC- (International Accounting Standards Committee), τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) μπορούν να εφαρμοστούν σε όλες τις επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιριών. Έχουν σχεδιαστεί να είναι επαρκώς ευπροσάρμοστα, για να μπορούν να εφαρμόζονται στις ανάγκες κάθε επιχείρησης. Για την εφαρμογή των ΔΛΠ θα πρέπει να γίνει μετάβαση από τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης Νο 1, το οποίο αφορά στην πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ. Αρχικά, θα πρέπει να συνταχθεί ένας ισολογισμός (η δημοσίευση του δεν είναι υποχρεωτική) που θα εμφανίζει τη μετάβαση από τα Εθνικά στα ΔΛΠ. Στην οικονομική χρήση 2004 οι εταιρίες θα πρέπει να παρακολουθούν τα λογιστικά τους γεγονότα με βάση τη νομοθεσία του Ν. 2190/1920 και των ΔΛΠ συγχρόνως, έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2005 να μπορούν να συγκριθούν με εκείνες του 2004.⁶

⁶ Μπερμπερίδου Α., Ποιές αλλαγές φέρνουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, Περιοδικό Χρήμα, Ιούνιος 2006, Τεύχος 322

1.4. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα εφαρμόστηκαν με τον κανονισμό ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁷. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι το 2005. Κάλεσε επίσης την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

Προκειμένου να επιτευχθεί η καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πρέπει να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μία ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα. Για να επιτευχθεί αυτό απαραίτητη προϋπόθεση είναι η σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς και η επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

Στόχος του κανονισμού είναι να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μια σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Η σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη ήταν απαραίτητη για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών. Έτσι το

⁷ Γεωργίου Άθως, Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα 2003

Ευρωπαϊκό Συμβούλιο προχώρησε στη θέσπιση του κανονισμού ο οποίος τροποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 297/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου στις 11 Μαρτίου 2008.⁸

1.5. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 καθορίζει την έννοια, τη λειτουργία και το λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του Ενεργητικού. Πολλοί από τους χειρισμούς που επιβάλλει είναι ίδιοι με αυτούς που επιβάλλει το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις». Στο Δ.Λ.Π. 38 αναπτύσσονται αυστηρά κριτήρια αναγνώρισης βάση των οποίων ένα στοιχείο του Ενεργητικού αναγνωρίζεται ως άυλο στον Ισολογισμό. Επίσης αναλύονται οι τρόποι απόκτησης του καθώς και οι λογιστικοί κανόνες που εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση, Τέλος ένα σημαντικό στοιχείο του Δ.Λ.Π.38 είναι ο τρόπος απόσβεσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων και οι κανόνες με βάση τους οποίους υπόκεινται σε μείωση της αξίας τους.

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο πρότυπο. Το Δ.Λ.Π. 38 απαιτεί όπως μια οντότητα να καταχωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να υποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία⁹.

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός :

(α) άυλων περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής ενός άλλου Προτύπου

⁸ <http://www.taxheaven.gr/pages/ias>

⁹ Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης -Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Δρ. "Νικόλαος Τ. Πρωτοψάλτης , Γεώργιος Α. Κεραμόντε, έκδοση 2007.

(β) χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζονται στο Δ. Α.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα.-Καταχώριση και Αποτίμηση», και

(γ) της καταχώρισης και αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (Δ.Π.Χ.Π. 6 « Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων»), και

(δ) δαπανών για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι σε περίπτωση που ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου παγίου περιουσιακού στοιχείου, τότε η οντότητα πρέπει να εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του Δ.Λ.Π. 38. Έτσι το Δ.Λ.Π. 38 δεν εφαρμόζεται:

- Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της (όπως το Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» και το Δ. Α.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»)

- Στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (σπως Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος»)

- Στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»

- Στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους

- Σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως προσδιορίζονται στο Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα-Καταχώριση και Αποτίμηση». Η καταχώριση και αποτίμηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις», το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» και το Δ.Λ.Π.31 «Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες»

- Στην υπεραξία που αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων (Δ.Π.Χ.Π. 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων»)

- Στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 «Ασφαλιστικά Συμβόλαια». Το Δ.Π.Χ.Π. 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για εκείνα τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ∴ Σε μη

κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως διαθέσιμα προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 «*Μη Κυκλοφορούντα. Περιουσιακά Στοιχεία που κατέχονται προς Πώληση και διακοπείσες Εκμεταλλεύσεις*»

(Α) Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού. Στην περίπτωση που ένα περιουσιακό στοιχείο ενσωματώνει, αφμότερα άυλα και υλικά στοιχεία το αν θα αντιμετωπιστεί σύμφωνα με το Δ.Α.Π.16 «*Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*» ή σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, εξαρτάται από το ποιο στοιχείο κρίνει η επιχειρηματική οντότητα ως πιο σημαντικό. Έτσι για παράδειγμα ,το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό (δηλ. το ειδικό λογισμικό), είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού ενσώματου ηλεκτρονικού στοιχείου και έτσι αντιμετωπίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ενώ όταν δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, αντιμετωπίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

(Β) Το Δ.Α.Π.38 εφαρμόζεται και σε *δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης*. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση, το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

(Γ) Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική καταχώριση ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 38. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος για κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Α.Π. 17 «*Μισθώσεις*» και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Α.Π. 38.

(Δ) Σε ότι αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των δαπανών εξερεύνησης ή ανάπτυξης και *εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικού αερίου και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες* καθώς και στην περίπτωση των ασφαλιστικών συμβολαίων το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται, όμως μπορεί να εφαρμοσθεί σε άυλα

περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (π.χ. ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλα κόστη (π.χ. κόστη εκκίνησης) σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή ασφαλιστικούς φορείς.¹⁰

Το ΔΛΠ 38 προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό για τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των κοστών ανάπτυξης, αλλά δεν καλύπτει τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία που ρυθμίζονται από άλλα πρότυπα. Τα αναγνωρίσιμα ασώματα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τα υποδείγματα, τα πνευματικά δικαιώματα, τις άδειες, τα εμπορικά σήματα, το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών και τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας. Αυτά τα είδη που έχουν ως κοινό στοιχείο ότι υπάρχει μικρή ή καθόλου φυσική ουσία σε αυτά, έχουν μια οικονομική ζωή μεγαλύτερη του ενός έτους. Σε πολλές, αλλά όχι σε όλες τις περιπτώσεις, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι διαχωρίσιμα.¹¹

1.6. Τροποποιήσεις και προσθήκες σε επιμέρους παραγράφους του ΔΛΠ 38

Η τροποποίηση της παρ. 32 με τον κανονισμό 1260/08, αφορά αναδιατύπωση για το ζήτημα της κεφαλαιοποίησης τόκων μετά την υποχρεωτική κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που θεσμοθετήθηκε με το αναθεωρημένο ΔΛΠ 23.

Οι αλλαγές που έγιναν με τον κανονισμό 1274/08, αναφέρονται σε χειρισμούς για τα αποθεματικά εύλογης αξίας, που πριν την αναθεώρηση του ΔΛΠ 1, μεταφέρονταν κατευθείαν στην καθαρή θέση και μετά την αναθεώρηση, πρέπει να εμφανίζονται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων.

Με τον κανονισμό 70/2009ΔΑ, βελτιώνονται ορισμένες παλαιές διατυπώσεις και διευκρινίζεται ότι ο χρόνος της μεταφοράς της κυριότητας ή της χρήσης ενός αγαθού και η προσφορά της υπηρεσίας, είναι το κριτήριο λογισμού τους και όχι ο χρόνος που θα χρησιμοποιηθούν από την εταιρία τα αγαθά ή οι υπηρεσίες.

Με τον κανονισμό 495/2009 καταργήθηκαν ορισμένες παράγραφοι, τροποποιήθηκαν αρκετές και προστέθηκαν νέες. Οι ρυθμίσεις αφορούν κυρίως όρους και το περιεχόμενό τους, καθώς και ζητήματα με επαναποκτηθέντα δικαιώματα.

Στη συνέχεια εμφανίζονται συνοπτικά οι τροποποιήσεις που έγιναν¹²:

Παρ. Περ. Σύνοψη ρυθμίσεων

¹⁰ Τσόλης Κ., Φίλιος Β., _ιεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 2004, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα

¹¹ <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=48565>

¹² www.dntzanatos.gr/members/Book1/pdf/138.pdf

- 8 1 Ενεργός αγορά: Έχει και τα τρία στοιχεία: α) ομοιογενή εμπορεύσιμα στοιχεία β) πρόθυμους αγοραστές και πωλητές που βρίσκονται μαζί οποτεδήποτε θελήσουν γ) τιμές γνωστές στο κοινό
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 2 Απόσβεση: Συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 3 Περιουσιακό στοιχείο: Πόρος που αποκτήθηκε από προηγούμενα συμβάντα, ελέγχεται από την οντότητα και αναμένεται να της αποφέρει οικονομικά οφέλη
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 4 Λογιστική αξία: Το ποσό που ένα περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία μετά τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις απομείωσης
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 5 Κόστος: Το αντάλλαγμα που δίνεται για την απόκτηση ενός στοιχείου (μετρητά, ισοδύναμα, εύλογη αξία άλλων στοιχείων) ή το ποσό με το οποίο αρχικά λογίζεται
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 6 Αποσβέσιμο ποσό: Το κόστος ή άλλο ποσό που το υποκαθιστά (π.χ. εύλογη αξία σ.σ.) ενός στοιχείου μείον την υπολειμματική του αξία
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 7 Ανάπτυξη: Εφαρμογή ευρημάτων γνώσης, για την παραγωγή βελτιωμένων υλικών ή υπηρεσιών, πριν αρχίσει η παραγωγή
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 8 Ειδική Αξία: Προεξοφλημένη αξία των ροών και της καθαρής υπολειμματικής αξίας
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 9 Εύλογη αξία: Το ποσό με το οποίο θα ανταλλάσσονταν ένα στοιχείο, με τη θέληση των συναλλασσόμενων και γνώση της αγοράς από αυτούς
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 10 Ζημία Απομείωσης: Η θετική διαφορά της λογιστικής αξίας, μείον το ανακτήσιμο ποσό
Κανονισμός Νο 495/2009

- 8 11 Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο: Αναγνωρίσιμο ή χρηματικό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 12 Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία: Μετρητά που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που ρευστοποιούνται σε τακτά διαστήματα για συγκεκριμένα ποσά
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 13 Έρευνα: Πρωτότυπη και προγραμματισμένη εξέταση, που αποσκοπεί στην απόκτηση νέας βελτιωμένης γνώσης Νο 495/2009
- 8 14 Υπολειμματική αξία: Ενός άυλου. Η αξία που με βάση τα σημερινά δεδομένα, εκτιμά ότι θα εισέπραττε η εταιρία, μετά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του
Κανονισμός Νο 495/2009
- 8 15 Ωφέλιμη ζωή: α) η περίοδος αναμενόμενης χρησιμοποίησης του στοιχείου ή β) ο αναμενόμενος όγκος παραγωγής του
Κανονισμός Νο 495/2009
- 11 1 Για να θεωρηθεί κάποιο στοιχείο άυλο, πρέπει να είναι "αναγνωρίσιμο" ώστε να μην συγχέεται με την υπεραξία, η οποία αντικατοπτρίζει τα οφέλη που θα προέλθουν μετά τη συνένωση, από άλλα στοιχεία που δεν μπορούν να εξατομικευτούν. Ένα άυλο σε μία συνένωση μπορεί να είναι μεμονωμένο στοιχείο που δεν λογίζεται στις καταστάσεις της αποκτώμενης, ή ωφέλεια που προκύπτει από συνέργειες λόγω της συνένωσης
Κανονισμός Νο 495/2009
- 12 1 Αναγνωρισιμότητα: Αν το στοιχείο: α) μπορεί να διαχωριστεί και να διατεθεί αυτόνομα ή σε συνδυασμό με άλλα ή β) προκύπτει από συμβατικά ή νομικά δικαιώματα, όχι απαραίτητα μεταβιβάσιμα
Κανονισμός Νο 495/2009
- 25 1 Όταν ένα άυλο αποκτιέται ατομικά ή τιμή του, αντανακλά την εκτίμηση της εταιρίας για τα μελλοντικά οφέλη που θα αποφέρει, ανεξάρτητα από το χρόνο που αυτό θα συμβεί. Κατά συνέπεια σε αυτές τις αποκτήσεις πάντα υπάρχει το στοιχείο του αναμενόμενου οφέλους
Κανονισμός Νο 495/2009

- 32 1 Αν η πληρωμή του κόστους ενός άυλου γίνεται μακροπρόθεσμα, τότε πρέπει να διαχωριστεί ο τόκος από το πραγματικό κόστος και μεταφέρεται στα αποτελέσματα, εκτός αν έχει κεφαλαιοποιηθεί με βάση το ΔΛΠ 23No 1260/2008
- 33 1 Τα άυλα που προκύπτουν από μία συνένωση αποτιμούνται ξεχωριστά σε εύλογες αξίες και έχουν και το στοιχείο του αναμενόμενου οφέλους, αλλά και το στοιχείο της αξιόπιστης αποτίμησης, εφόσον μπορούν να διαχωριστούν ή προκύπτουν από συμβατική ή νομική ρύθμιση
Κανονισμός No 495/2009
- 34 1 Στις συνενώσεις τα Άυλα Στοιχεία σε Εύλογη Αξία, είναι ανεξάρτητα από την υπεραξία και λογίζονται σαν Άυλα Στοιχεία στο ενεργητικό, ανεξάρτητα αν είχαν λογιστεί ήδη ή όχι από τον αποκτώμενο πριν τη συνένωση. Έτσι ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης του αποκτώμενου, αποτιμάται κατά τη συνένωση και λογίζεται, αν πληροί τα κριτήρια του περιουσιακού στοιχείου και είναι "αναγνωρίσιμο"
Κανονισμός No 495/2009
- 35 1 Αν ένα άυλο σε μία συγχώνευση, είναι "αναγνωρίσιμο" τότε υπάρχει κατά τεκμήριο δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης. Αν υπάρχουν εναλλακτικές παράμετροι που οδηγούν σε εναλλακτικές αξίες κατά την αποτίμηση, συνεκτιμώνται για τον προσδιορισμό της τελικής αξίας
Κανονισμός No 495/2009
- 38 1 Καταργείται
Κανονισμός No 495/2009

Κεφάλαιο Δεύτερο

Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

2. 1. Γενικά στοιχεία για τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που αποφέρουν οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει την λογιστική ετήσια περίοδο. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε υλικά ή ενσώματα πάγια και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Υλικά ή ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία έχουν υλική υπόσταση και αποκτώνται με σκοπό την χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή αγαθών ή την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που στερούνται υλικής υπόστασης (π.χ. φήμη και πελατεία – εμπορικά και βιομηχανικά σήματα – διάφορα δικαιώματα) και τα οποία χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την δημιουργία εσόδων για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει το έτος.¹³

Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία αποτελούν υποκατηγορία της ομάδας 1 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, που περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία του Παγίου Ενεργητικού της εκάστοτε επιχείρησης. Η ομάδα αποτελείται από τους εξής υψηλόβαθμους ή τροφοδοτούμενους λογαριασμούς με τους αντίστοιχους διψήφιους κωδικούς αριθμούς:

- 10.Εδαφικές εκτάσεις
- 11.Κτίρια, κτιριακές εγκαταστάσεις και τεχνικά έργα
- 12.Μηχανήματα και μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13.Μεταφορικά μέσα
- 14.Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15.Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων
- 16.Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης -
- 17. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και
- 18.Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

¹³ Περιοδικό επιχείρηση, <http://www.epixeirisi.gr>

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 στο άρθρο 42ε §2, «στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.»

Τα Πάγια είναι δηλαδή «τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην επιχείρηση και τα οποία κυκλοφορούν βραδύτατα σε περισσότερες χρήσεις.»

Το Πάγια Στοιχεία επιμερίζονται σε ενσώματα και ασώματα. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ «ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.» (ν.2190/1920 42ε 4).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, «ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στη παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή διοικητικούς σκοπούς, και
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) «είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμώσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα.» Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής κατηγορίες:

1. Δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα, ή πνευματική ιδιοκτησία
2. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών.

Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στην μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επί μέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Σύμφωνα με το FASB [Financial Accounting Standards Board (FASB)]¹⁴: «Τα Άυλα είναι Πάγια Στοιχεία χωρίς υλική υπόσταση που προκύπτουν ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, που έχουν μετρήσιμο αντίκτυπο και που προσφέρουν μελλοντικό όφελος.»

Συνεχίζοντας με έναν ακόμη πρόσφατο αλλά και εύστοχο ορισμό, σύμφωνα με τον Bouteiller: «Τα Άυλα Πάγια προκύπτουν ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και κατέχουν τρεις κύριες ιδιότητες: δεν έχουν φυσική υπόσταση, είναι σε θέση να παράγουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και είναι προστατευόμενα από το νόμο.»

Ο Lev ¹⁵ ορίζει τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ως εξής: «Είναι μη φυσικές πηγές ωφέλειας (αξιώσεις για μελλοντικό όφελος) προερχόμενες από την καινοτομία (περιεχόμενο ανακάλυψης), μοναδικά οργανωτικά σχέδια, ή πρακτικές εκμετάλλευσης των πηγών του ανθρώπινου κεφαλαίου.»

Τα κύρια χαρακτηριστικά των άυλων πάγιων στοιχείων είναι πως:

1. δεν έχουν φυσική υπόσταση
2. εξασφαλίζουν στον κάτοχο τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα,
3. παρέχουν στην επιχείρηση ορισμένα μελλοντικά οφέλη, και
4. έχουν σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.

Κατά τον ν.2190/1920, άρθρο 42ε 3, «ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτώνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών.»

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, «άυλο πάγιο στοιχείο ενεργητικού είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό στοιχείο ενεργητικού χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχει η επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.»

Για να θεωρηθεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό, και να καταχωρηθεί διακεκριμένα στα λογιστικά βιβλία, θα πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

¹⁴ Goodwill and Other Intangible Assets, FASB (Financial Accounting Standards Board), 2001d, FASB Statement (SFAS) No. 142, Norwalk, Connecticut: FASB

¹⁵ Lev, B., Intangibles: Management, Measurement, and Reporting, 2001, Brookings Institute Press

1. αναγνωρισιμότητα
2. να ελέγχεται από την επιχείρηση,
3. και να προσδοκάται ότι θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Σε περίπτωση που ένα στοιχείο δεν καλύπτει αθροιστικά τα τρία αυτά χαρακτηριστικά, οι δαπάνες για την απόκτηση ή τη δημιουργία του στοιχείου από την επιχείρηση την επιχείρηση καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται. Μόνο στην περίπτωση που τα τελευταία αυτά στοιχεία αποκτώνται από ενοποίηση επιχειρήσεων (συγχώνευση, εξαγορά) η συνολική αξία των στοιχείων αυτών καταχωρείται ως υπεραξία κατά τον χρόνο ενοποίησης των επιχειρήσεων.

2.2. Κριτήρια Αναγνώρισης Άυλων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Οι οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πόρων τέτοιων όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων. Κοινά παραδείγματα στοιχείων που εμπερικλείονται σε αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, υποθετικά δικαιώματα εξυπηρέτησης, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοστώσεις, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδια αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς. Μερικά μόνο από τα στοιχεία αυτά πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μόνο όταν ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα

Επομένως προκειμένου να αναγνωριστεί ένα στοιχείο ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα πρέπει να ενσωματώνει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- 1) Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου του ενεργητικού
- 2) Η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο του στοιχείου του ενεργητικού
- 3) Να αναμένονται οικονομικά οφέλη από το στοιχείο του ενεργητικού
- 4) Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα

Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Προτύπου Δ.Λ.Π. 38 δεν πληρεί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, καταχωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως αν το στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίησης επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που καταχωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Προκειμένου να αποσαφηνιστούν τα προαναφερθέντα κριτήρια κρίνεται σκόπιμη η περαιτέρω εννοιολογική και πρακτική διερεύνηση τους.

Α) Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΓΝΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί όπως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να διακρίνεται από την υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά επιχειρήσεων όπως αυτή εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π. 3.. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος που έγινε εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να καταχωρηθούν ιδιαιτέρως. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από συνεργία μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για καταχώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μια πληρωμή κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων.

Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει ότι ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού ικανοποιεί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας όταν:

- Αποτελεί ξεχωριστό στοιχείο, με την έννοια ότι μπορεί να διαχωριστεί από την επιχείρηση και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, μισθωθεί ή ανταλλαχθεί είτε μόνο του είτε ως μέρος ενός συμβολαίου στοιχείου του ενεργητικού ή του παθητικού, ή |

- Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα ανεξάρτητα από το αν τα δικαιώματα αυτά είναι ξεχωριστά ή μεταβιβάσιμα σε σχέση με την επιχείρηση ή σε σχέση με άλλα δικαιώματα της.

Η αναγνωρισιμότητα υφίσταται όταν η επιχείρηση μπορεί να ξεχωρίζει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του συγκεκριμένου άυλου στοιχείου του ενεργητικού. Η διάκριση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, τέλος μπορεί να επιτευχθεί και με άλλους τρόπους, όπως με την ύπαρξη νομικών δικαιωμάτων επί αυτών π. χ. αν στις αγορές ηλεκτρονικών υπολογιστών περιλαμβάνεται και η αγορά λογισμικού προγράμματος, τότε το λογισμικό θα αποτελέσει ξεχωριστό άυλο στοιχείο του ενεργητικού στην περίπτωση που μπορεί να στοιχειοθετεί το νομικό δικαίωμα της χρήσης του (π.χ. λόγω αγοράς).

Στην περίπτωση που ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα αποδώσει μελλοντικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία του ενεργητικού , τότε είναι δυνατό να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό γίνεται όταν η επιχείρηση μπορεί να απομονώσει τα μελλοντικά οφέλη που θα προκύψουν από το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση «Α» η οποία δραστηριοποιείται στην παραγωγή και εκμετάλλευση τηλεοπτικών εκπομπών, προβαίνει στην εξαγορά της επιχείρησης «Β» η οποία κατέχει τηλεοπτικό σταθμό. Το τίμημα της αγοράς ορίζεται στο ποσό των 24.000 ευρώ. Η εύλογη αξία της καθαρής περιουσίας της «Β» έχει αποτιμηθεί στο ποσό των 9.000 ευρώ και κατά συνέπεια προκύπτει υπεραξία ποσού 15.000 ευρώ. Η επιχείρηση «Β» ωστόσο, έχει την αποκλειστική εκμετάλλευση (copyright) ορισμένων πολύ επιτυχημένων τηλεοπτικών προγραμμάτων, τα οποία στηρίζονται σε πρωτότυπες ιδέες του προσωπικού της και τα οποία δεν απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Από την ανάλυση των εσόδων που προέρχονται από αυτά τα προγράμματα και αφού λήφθηκαν υπόψη προσφορές από άλλους τηλεοπτικούς σταθμούς για την εξαγορά των δικαιωμάτων αυτών των προγραμμάτων, οι υπεύθυνοι της επιχείρησης «Α» προσδιόρισαν την εμπορική αξία στο ποσό των 13.000 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα , η επιχείρηση «Α» κατά την ενσωμάτωση των οικονομικών στοιχείων της «Β», θα πρέπει να αναγνωρίσει τα σχετικά προγράμματα ως άυλα στοιχεία του ενεργητικού με το ποσό των 13.000 ευρώ. Το

παραπάνω οφείλεται στο γεγονός ότι το συγκεκριμένο άυλο στοιχείο του ενεργητικού προκύπτει κατά την αγορά της «Β» και υπάρχει προσδιορίσιμη αξία. Έτσι η τελική υπεραξία που θα αναγνωριστεί ανέρχεται στο ποσό των 2.000 ευρώ [24.000-(9.000 + 13.000)].¹⁶

B) ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Μία επιχείρηση ασκεί έλεγχο σε ένα στοιχείο του ενεργητικού , όταν συντρέχουν τα ακόλουθα:

- Έχει τη δυνατότητα να λάβει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύπτουν από αυτό.
- Έχει τη δυνατότητα να αποτρέψει άλλους να επωφεληθούν από αυτά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Ο έλεγχος ασκείται, συνήθως μέσω νομικών δικαιώματος χα οποία μπορούν να σταθούν ως αποδεικτικό στοιχείο σε δικαστικές αγωγές. Αυτό δεν είναι πάντα απαραίτητο, καθώς υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες ο έλεγχος δεν κατοχυρώνεται νομικά (π.χ. έξοδα με τα οποία έχουν εξευρεθεί εναλλακτικές παραγωγικές διαδικασίες ή know-how, που η επιχείρηση διατηρεί απόρρητα). Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορεί να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό εμπορικής συμφωνίας όπου επιτρέπεται ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια

Η οντότητα μπορεί να έχει μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οφέλη από εκπαίδευση. Η οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις επιδεξιότητες του σε αυτήν. Όμως ,συνήθως μία οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μία ομάδα εξειδικευμένου

¹⁶ Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης -Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης , Γεώργιος Α. Κεραμόντε , έκδοση 2007

προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για ένα όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα χρήσης του και λήψης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και, επίσης πληροί τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.

Η οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με αυτήν. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οντότητα, η οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οντότητα είναι παρόλα αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι πελατειακές σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.¹⁷

Γ) ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΦΕΛΗ

Η αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από το άυλο στοιχείο του ενεργητικού, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών οφελών, με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών. Οι παραδοχές αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης της επιχείρησης, αναφορικά με το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που υπάρχουν κατά τη διάρκεια

¹⁷ Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Γεώργιος Α. Κεραμόντε, έκδοση 2007

της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου του ενεργητικού. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Παράδειγμα μελλοντικών οικονομικών οφελών μπορεί να είναι τα έσοδα ή η μείωση εξόδων που θα προκύψουν από την πώληση αγαθών, που παράγονται μέσω της χρήσης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού (τα έξοδα ανάπτυξης για ένα νέο προϊόν θα φέρουν έσοδα από τις πωλήσεις του προϊόντος, ενώ η χρήση κάποιων πνευματικών δικαιωμάτων μπορεί να μειώσει τα έξοδα παραγωγής).¹⁸

Δ) ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Η δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού αποτελεί προϋπόθεση προκειμένου να αποδοθεί σε αυτό αξία και αν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις. Το Δ.Λ.Π 38 ορίζει διάφορους τρόπους μέτρησης του κόστους ανάλογα με τον τρόπο κτήσης του στοιχείου. Θέτει, ωστόσο, ως κοινό παρονομαστή το γεγονός ότι η αρχική μέτρηση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να γίνει στο κόστος του.

2.3 Αρχική Αναγνώριση των Άυλων στοιχείων του ενεργητικού και αποτίμηση

Η καταχώριση ενός στοιχείου ως άυλου απαιτεί όπως μία οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και β) τα κριτήρια αναγνώρισης. Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του. Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις, τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρούν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού

¹⁸ Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης -Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Γεώργιος Α. Κεραμόντε, έκδοση 2007

στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες - δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικός δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου- καταχωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Έτσι, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα είτε εσωτερικώς δημιουργηθέντα) καταχωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης. Το Δ.Λ.Π 38 ορίζει ρητά ότι η αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού θα πρέπει να γίνεται στο κόστος. Για την αρχική αναγνώριση του άυλου στοιχείου του ενεργητικού επιβάλλονται και τα εξής:

- 1) είναι πιθανό ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο του ενεργητικού θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Για το σκοπό αυτό, η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει σε συχνές εκτιμήσεις αυτής της πιθανότητας, χρησιμοποιώντας λογικές και υποστηρίξιμες υποθέσεις. Οι υποθέσεις αυτές θα αντιπροσωπεύουν τις εκτιμήσεις της διοίκησης αναφορικά με τις οικονομικές συνθήκες που θα ισχύσουν καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου.
- 2) Το κόστος μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Η οντότητα χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει τον βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών ωφελειών που αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρισης, δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

Συγκεκριμένα εξετάζονται οι ακόλουθες μορφές απόκτησης:

- Μεμονωμένη αγορά
- Απόκτηση κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων
- Απόκτηση με κρατική επιχορήγηση
- Απόκτηση με ανταλλαγή
- Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία του ενεργητικού

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος του. Σημειώνεται ότι η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν πρέπει να αναγνωρίζεται ως ένα στοιχείο του ενεργητικού, διότι δεν αποτελεί ένα διακριτό οικονομικό πόρο ελεγχόμενο από την επιχείρηση και ο οποίος μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Μια τέτοια υπεραξία προκύπτει στην περίπτωση που πραγματοποιούνται έξοδα με σκοπό να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, ωστόσο δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου στοιχείου του ενεργητικού. Κλασσικό παράδειγμα είναι η φήμη και πελατεία της ίδιας της επιχείρησης, η οποία δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα στοιχείο του ενεργητικού, δεδομένου ότι το κόστος της δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Η επιχείρηση επίσης δεν είναι σε θέση να εκτιμήσει κατά πόσο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο προαναφερθέν στοιχείο, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

2.4. Άυλα περιουσιακά στοιχεία με τα ελληνικά λογιστικά Πρότυπα

Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στον Ισολογισμό εμφανίζονταν δύο βασικές κατηγορίες άυλων στοιχείων. Η μία αφορούσε τα «έξοδα εγκατάστασης», δηλαδή έξοδα που παγιοποιούνταν, επειδή καταρχήν θεωρούνταν ότι αφορούσαν περισσότερες από μία χρήσεις και τα οποία κατά κανόνα, αποσβένονται ισόποσα, σε διάστημα από ένα έως πέντε χρόνια. Σε αυτά τα έξοδα όμως μπορεί να περιλαμβάνονταν και κόστη που αφορούσαν λογισμική, τα οποία αποσβένονταν ανάλογα με τους φορολογικούς συντελεστές που είχαν καθοριστεί για το λογισμικό ή και άλλα στοιχεία που αποσβένονταν με διαφορετικό τρόπο. Η δεύτερη κατηγορία αφορούσε τις «ασώματες ακινητοποιήσεις», στις οποίες κατά κανόνα μεταφέρονταν άυλα στοιχεία τα οποία αγοράζονταν από την επιχείρηση και αποσβένονταν, πολλά από αυτά με την ίδια λογική, δηλαδή ισόποσα σε ένα διάστημα από ένα έως πέντε χρόνια ή ορισμένα άλλα, όπως π.χ. τα δικαιώματα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, υπήρχε ειδική λειτουργία, η «λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης», στην οποία μεταφέρονταν κόστη τα οποία αφορούσαν την έρευνα και ανάπτυξη και τα οποία επιβάρυναν κατευθείαν τα αποτελέσματα. Στα πλαίσια της Αναλυτικής Λογιστικής, ήταν δυνατόν να παρακολουθείται η παραγωγή

άλων στοιχείων εσωτερικά από την εταιρία και αυτά στη συνέχεια να μεταφέρονται στις ασώματες ακινητοποιήσεις. Δεν υπήρχαν όμως ειδικά κριτήρια που να καθορίζουν τις δυνατότητες κεφαλαιοποίησης εξωτερικά δημιουργούμενων άλων στοιχείων.

Και τα έξοδα εγκατάστασης και οι ασώματες ακινητοποιήσεις, εμφανίζονταν στον ισολογισμό σε τρεις στήλες, όπου στην πρώτη εμφανίζονταν το κόστος τους, στην δεύτερη οι σωρευμένες αποσβέσεις και στην τρίτη το αναπόσβεστο υπόλοιπο τους. Για όλες τις περιπτώσεις των εξόδων εγκατάστασης και των ασώματων ακινητοποιήσεων, υπήρχε υποχρέωση δημιουργίας προβλέψεων, δηλαδή μείωση της αξίας τους, αν για κάποιους λόγους αυτά απαξιώνονταν.

Επειδή ακριβώς τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα εγκατάστασης και οι ασώματες ακινητοποιήσεις, δημιουργούν κάποιες αμφιβολίες κατά πόσο αφορούν ενεργητικά στοιχεία, με την έννοια της δυνατότητας ρευστοποίησης τους, υπήρχαν στο ΚΝ 2190/20, συγκεκριμένοι περιορισμοί για τη διανομή μερισμάτων, αν αυτά τα ποσά ήταν μεγάλα.

Τέλος, με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν επιτρέπονταν η αναπροσαρμογή σε άυλα στοιχεία, δηλαδή σε έξοδα εγκατάστασης και σε ασώματες ακινητοποιήσεις.

Κατά συνέπεια, υπήρχε πλαίσιο για τα άυλα στοιχεία με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αλλά δεν είχε την πληρότητα, τους περιορισμούς και τη σαφήνεια, η οποία παρουσιάζεται σε αυτόν τον τομέα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Θα πρέπει να σημειώσουμε βέβαια, ότι στις ελληνικές συνθήκες, τα ούλα στοιχεία δεν είχαν τη σημασία που έχουν σε ορισμένες εταιρίες στο εξωτερικό, οι οποίες ασχολούνται και επενδύουν σημαντικά ποσά στην έρευνα, κάτι που στην Ελλάδα είναι ανύπαρκτο ή σπάνιο.

2.5. Οι διαφορές του Δ.Λ.Π. 38 με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ως προς τα Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία

Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν υπάρχουν έξοδα εγκατάστασης. Στην πραγματικότητα όμως, οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται στα έξοδα εγκατάστασης σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σε ένα μεγάλο βαθμό, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μεταφέρονται σε άλλους λογαριασμούς. Έτσι το λογισμικό π.χ. που εμφανίζεται στα έξοδα εγκατάστασης, τώρα θα παρακολουθείται, με βάση το Δ.Λ.Π. 38, στα άυλα στοιχεία

Έξοδα που αφορούν απόκτηση ακινητοποιήσεων και αποσβένονται σε διάστημα από ένα έως πέντε χρόνια, τώρα θα μεταφέρονται στο κόστος απόκτηση αυτών των ακινητοποιήσεων και θα αποσβένονται με βάση τους συντελεστές απόσβεσης τους. Άλλα έξοδα που εμφανίζονται στα έξοδα εγκατάστασης, όπως τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου, τώρα θα μεταφέρονται κατευθείαν σε μείωση της καθαρής θέσης. Τέλος, έξοδα κεφαλαιοποίησης τόκων ή συναλλαγματικών διαφορών, τώρα μπορούν να εμφανίζονται στο κόστος των παγίων ή των αποθεμάτων που αφορούν και εφόσον είναι πάγια, να αποσβένονται με τους συντελεστές απόσβεσης των παγίων.

Ορισμένοι λογαριασμοί όμως που περιλαμβάνονται στα έξοδα εγκατάστασης και είχαν ένα γενικά ασαφές περιεχόμενο, όπως τα «έξοδα αναδιοργάνωσης», πρέπει να μεταφέρονται κατευθείαν στα Αποτελέσματα, στη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

Το Δ.Λ.Π. 38 περιλαμβάνει αρκετές ενδεικτικές περιπτώσεις εξόδων, τα οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν άυλα στοιχεία, αλλά πρέπει να μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Ορισμένα από αυτά τα στοιχεία που μεταφέρονται στο Δ.Λ.Π. 38, δεν ήταν ασύνηθες στην Ελλάδα να μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης να κεφαλαιοποιούνται καινά αποσβένονται τμηματικά.

Τα άυλα στοιχεία του Δ.Λ.Π. 38, δεν αφορούν κάθε άυλο που εμφανίζεται στον ισολογισμό. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις π. χ. είναι άυλο στοιχείο, αλλά δεν καλύπτεται από το Δ.Λ.Π. 38 αλλά από ειδικό Πρότυπο. Η υπεραξία που προέρχεται από τις συνενώσεις και όλοι οι χειρισμοί που την αφορούν, δεν καλύπτεται από το Δ.Λ.Π. 38 αλλά από το Δ.Π.Χ.Π. 3 και από το Δ.Λ.Π. 36 για τις απομειώσεις.

Για τις συνενώσεις, πρέπει να σημειωθεί ότι αναφερόμαστε μόνο στην υπεραξία που προκύπτει από τη συνένωση και όχι στα άυλα στοιχεία που αποκτούνται με τη συνένωση. Αυτά θα περιλαμβάνονται πια στα άυλα στοιχεία, στον ενοποιημένο ισολογισμό της εταιρίας αν αφορά εξαγορά ή τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της, αν αφορά συγχώνευση.

Υπάρχουν και άλλα άυλα στοιχεία που δεν αφορούν το Δ.Λ.Π.38 και συνδέονται με άλλα πρότυπα, όπως με το Δ.Λ.Π. 2 για τα αποθέματα, το Δ.Λ.Π.11 για τα τεχνικά έργα, το Δ.Λ.Π.17 για τις μισθώσεις, το Δ.Α.Π. 19 για τις παροχές σε εργαζόμενους, το Δ.Π.Χ.Π. 4 για τις ασφαλιστικές εταιρίες κ.λ.π.

Υπάρχουν περιπτώσεις που είναι δύσκολο να διαχωριστεί ένα ενσώματο πάγιο από ένα άυλο. Αυτές οι περιπτώσεις αφορούν κυρίως μηχανήματα, τα οποία περιλαμβάνουν και λογισμικό. Σε μερικές περιπτώσεις η¹ αξία του λογισμικού είναι η σημαντική και η αξία του παγίου μικρή ή μηδαμινή, σε άλλες πάλι περιπτώσεις μπορεί να συμβαίνει το αντίστροφο. Κανονικά θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός, στο τμήμα που αφορά ενσώματα ακινητοποίησης και στο τμήμα που αφορά άυλο στοιχείο, εφόσον αυτός ο διαχωρισμός είναι εφικτός, διαφορετικά θα πρέπει να αντιμετωπιστεί λογιστικά με βάση τις κατευθύνσεις που δίνονται από το Δ.Λ.Π. 38. Με το Δ.Α.Π. 38, όπως γενικά συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, άυλα μπορεί να έχουν αποκτηθεί και με χρηματοδοτική μίσθωση. Τότε, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π.17 για τις μισθώσεις, αυτά τα άυλα εμφανίζονται στο ενεργητικό από τη στιγμή που αρχίζει η χρηματοδοτική μίσθωση. Ορισμένες περιπτώσεις που αφορούν προφανώς άυλα στοιχεία:, όπως δικαιώματα για ταινίες, για DVDs, για CDs και για συγγραφικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα, ρητά εξαιρούνται από το Δ.Λ.Π. 38 και δεν αντιμετωπίζονται με βάση αυτό το πρότυπο. Τέλος, ρητά αναφέρεται στο Δ.Λ.Π. 38, κάτι άλλωστε που ισχύει αυτονόητα και με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ότι η υπεραξία που δημιουργείται εσωτερικά από μία εταιρία ή όταν εξετάζουμε έναν όμιλο εσωτερικά από τον όμιλο, δεν είναι άυλο στοιχείο, δεν κεφαλαιοποιείται. Με τον ίδιο τρόπο ορισμένα στοιχεία που σχετίζονται με την εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία, επίσης δεν μπορούν να θεωρηθούν σαν άυλα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία είναι τα σήματα ή άλλα χαρακτηριστικά του μάρκετινγκ της εταιρίας. Αυτά δεν μπορούν να αποτιμηθούν και να εμφανιστούν με αξίες στις οικονομικές καταστάσεις.

Το Δ.Λ.Π. 38 εμφανίζει κριτήρια για να μπορεί κάτι να λογιστεί σαν αυλό στοιχείο. Υπάρχουν κάποια γενικά κριτήρια, ενώ για τα άυλα στοιχεία τα οποία

δημιουργούνται εσωτερικά από την ίδια εταιρία, υπάρχουν πάρα πολύ αυστηρότερα κριτήρια.

Τα βασικά κριτήρια είναι ότι για να καταχωρηθεί κάποιο στοιχείο στα άυλα, πρέπει οι εισροές που αναμένονται από αυτό να είναι αφενός πιθαμές και αφετέρου να μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση της αξίας του στοιχείου. Είναι αυτονόητο ότι όταν πρόκειται για κάτι που το αγοράσαμε, γνωρίζουμε το κόστος του, αλλά δεν αρκεί αυτό. Πρέπει να μπορέσουμε να εκτιμήσουμε ότι οι πιθανές εισροές θα καλύψουν ή θα υπερκαλύψουν αυτό το κόστος.

Τα άυλα στοιχεία χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες. Σε αυτά που αποκτούμε με αγορά από τρίτους ή μέσω συνενώσεων και σε αυτά τα οποία δημιουργούνται εσωτερικά από την εταιρία. Τα εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, στην Ελληνική πραγματικότητα είναι σχετικά λίγα. Στο εξωτερικό όμως σε επιχειρήσεις οι οποίες επενδύουν σημαντικά ποσά στην έρευνα, είναι σημαντικά.

Για αυτά τα εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, τα κόστη διαχωρίζονται σε δύο φάσεις – κατηγορίες. Στην φάση της έρευνας και στην φάση της ανάπτυξης. Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει με σαφήνεια τι περιλαμβάνει η φάση της έρευνας και τι περιλαμβάνει εκείνη της ανάπτυξης. Τα κόστη που αφορούν έρευνα, με βάση το Δ.Λ.Π 38 μεταφέρονται σε βάρος των αποτελεσμάτων στη χρονιά στην οποία γίνονται. Είναι δηλαδή το κόστος που εμφανίζεται στη λειτουργία της έρευνας και ανάπτυξης. Τα κόστη που αφορούν ανάπτυξη, μπορούν να κεφαλαιοποιούνται, εφόσον πληρούν συγκεκριμένα και πολύ αυστηρά κριτήρια, τα οποία και πρέπει να επανεξετάζονται με κάθε ισολογισμό. Η καταχώριση των άυλων στοιχείων αρχικά γίνεται στο συνολικό κόστος, με βάση τη λογική που διαπνέει τιμολογιακή αξία. Μετά την απόκτηση τους, τα άυλα στοιχεία μπορούν να παρακολουθούνται είτε στο κόστος μείον τις αποσβέσεις και μείον τις πιθανές προβλέψεις ή σε αξίες προσαρμογής.

Είναι προφανές ότι οι περιπτώσεις που είναι δυνατόν να παρακολουθείται ένα άυλο στοιχείο σε αξίες αναπροσαρμογής, είναι γενικά περιορισμένες και στη χώρα μας πολύ περισσότερο. Παρόλα αυτά παρέχεται αυτή η δυνατότητα από το Δ.Λ.Π. 38, αρκεί φυσικά να υπάρχουν τιμές αγοράς που βοηθούν στην εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου στοιχείου. Τέτοιες τιμές μπορεί σε σπάνιες περιπτώσεις να συνδέονται με τιμές στο χρηματιστήριο, αλλά μπορεί να συνδέονται και με τιμές της αγοράς. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, σε χώρες που θα μπορούσαν οι άδειες ταξί ή κάποιες άλλες άδειες να αποτελούν αντικείμενο της αγοράς, δηλαδή να πουλιούνται

και να αγοράζονται και επομένως να υπάρχουν τιμές αγοράς για αυτές θα μπορούσαν να αποτιμούνται σε εύλογες αξίες. Σε αυτήν την περίπτωση, δημιουργούνται αποθεματικά εύλογης αξίας, όπως γίνεται και με τα άλλα πάγια τα οποία παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες.

Αν εξετάσουμε επομένως συνολικά το Δ.Λ.Π. 38 σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, είναι πράγματι μία διαφορετική και πιο πλήρης προσέγγιση. Πολλά από τα έξοδα εγκατάστασης δεν μπορούν πλέον να κεφαλαιοποιηθούν, κάποια άλλα έξοδα εγκατάστασης θα μεταφέρονται σε άλλους λογαριασμούς και όχι στα άυλα στοιχεία, ενώ κάποια λίγα έξοδα εγκατάστασης, θα παρακολουθούνται σαν άυλα στοιχεία. Το Δ.Λ.Π. 38, καθιερώνει αυστηρές προϋποθέσεις για την εμφάνιση στον ισολογισμό των άυλων στοιχείων, σε σχέση με τις γενικές αρχές που περιέγραφαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Τέλος, το Δ.Λ.Π. 38, περιλαμβάνει ένα πλήθος γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα άυλα στοιχεία.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι με βάση το Δ.Λ.Π. 38, θεωρείται ότι μπορούν να υπάρξουν και άυλα στοιχεία αόριστης διάρκειας, δηλαδή άυλα στοιχεία τα οποία θα μπορούν να παρακολουθούνται στο κόστος και να μην αποσβένονται. Αυτό αποτελεί κάτι σπάνιο έως αδύνατο σε διεθνές επίπεδο. Για αυτά τα αόριστης διάρκειας άυλα στοιχεία, όπως και για την υπεραξία, θα πρέπει να γίνεται κάθε χρόνο έλεγχος της απομείωσης τους, με βάση τις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 36.

Σύνοψη Διαφορών μεταξύ του Δ.Λ.Π. 38 και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

1. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ LEASING Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, μπορούν να εμφανιστούν στο ενεργητικό και άυλα πάγια στοιχεία που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π., οι αποκτήσεις με χρηματοδοτική μίσθωση, δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό.

2. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, υπάρχουν συγκεκριμένα αυστηρά προσδιορισμένα κριτήρια, για τον χαρακτηρισμό ενός στοιχείου ως άυλου που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχουν τέτοια κριτήρια και οι αναφορές είναι γενικές.

3. ΚΟΣΤΗ ΕΡΕΥΝΑΣ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, τα κόστη έρευνας για τα ιδιοπαραγόμενα άυλα στοιχεία δεν κεφαλαιοποιούνται αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα, ενώ με βάση

τα Ε.Λ.Π. δεν γίνεται αυτός ο διαχωρισμός και όταν ιδιοπαράγεται ένα άυλο στοιχείο, κεφαλαιοποιείται όλο το κόστος δημιουργίας του.

4. ΚΟΣΤΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΜΣΗΣ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, ακόμη και αν υπάρξουν κόστη ανάπτυξης ενός ιδιοπαραγόμενου άυλου στοιχείου για να κεφαλαιοποιηθεί πρέπει να ισχύουν αυστηρά συγκεκριμένα κριτήρια, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. η αναφορά είναι γενική και είναι πιο ευχερής η κεφαλαιοποίηση.

5. ΤΑ ΚΟΣΤΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, τα κόστη απόκτησης άυλων στοιχείων που αποκτούνται με αγορά, αυξάνουν την αξία κτήσης του, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. τέτοια κόστη θα μπορούσαν να περιληφθούν στα «έξοδα εγκατάστασης» και να αποσβεστούν το πολύ σε μία πενταετία.

6. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝΝΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα πάγια που προέρχονται από συγχωνεύσεις ή από αποκτήσεις θυγατρικών στον ενοποιημένο ισολογισμό, αποτιμούνται σε εύλογες αξίες, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. ,δεν προβλέπεται τέτοια αποτίμηση για τις αποκτήσεις θυγατρικών, ενώ και στις περιπτώσεις που γίνεται αποτίμηση στις συγχωνεύσεις δεν πληρούν τον ορισμό της εύλογης αξίας με βάση τα Δ. Λ.Π.

7. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΩΡΕΑΝ ΣΕ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα στοιχεία που αποκτούνται δωρεάν αποτιμούνται σε εύλογες αξίες, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα

8. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, επιτρέπεται η αποτίμηση άυλων στοιχείων μετά την απόκτηση και εύλογες αξίες, δηλαδή επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξία τους.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν επιτρέπεται κάτι τέτοιο, οι δε ειδικοί νόμοι που επιτρέπουν ης αναπροσαρμογές ποτέ δεν κάλυψαν περιπτώσεις άυλων παγίων.

9. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΖΩΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής δεν αποσβένονται, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π., όλα τα άυλα στοιχεία πρέπει να αποσβένονται.

10. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα στοιχεία αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. για πολλές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων προβλέπεται η απόσβεση τους το πολύ σε μία πενταετία

11. ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, αν ένα άυλο στοιχείο θεωρείται κατεχόμενο για πώληση» σταματάει η απόσβεση του, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. ένα τέτοιο στοιχείο αποσβένεται κανονικά μέχρι την ημέρα της διάθεσης του.

12. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Υπάρχουν πολλές διαφορές στις γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις για τα άυλα στοιχεία του Δ.Λ.Π. 38, σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις που προβλέπονται στο Προσάρτημα για τις «ασώματες ακινητοποιήσεις» με τα Ε.Λ.Π.

13. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Με βάση τα Ε.Λ.Π, προβλέπεται η κεφαλαιοποίηση δαπανών στα «έξοδα εγκατάστασης» κάτι που δεν επιτρέπεται με βάση τα Δ.Λ.Π. που επιτρέπουν μόνο την κεφαλαιοποίηση άυλων στοιχείων με συγκεκριμένα κριτήρια

14. ΤΥΠΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Με βάση τα Ε.Λ.Π., η εμφάνιση στον ισολογισμό των «ασώματων ακινητοποιήσεων», πρέπει να περιλαμβάνει την αξία κτήσης, τις σωρευμένες αποσβέσεις και στο αναπόσβεστο υπόλοιπο, ενώ με βάση τα Δ.Λ.Π. μπορεί να εμφανίζεται μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

Κεφάλαιο Τρίτο

Μεγιστοποίηση της αξίας της επιχείρησης

3.1. Αναγνώριση και Επιμέτρηση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

➤ Πιθανολογείται ότι θα φέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση

➤ Το κόστος του μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Κατά το Δ.Λ.Π. 38, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται αρχικώς στο κόστος. Για την αρχική αναγνώριση του άυλου στοιχείου θα πρέπει :

➤ Η επιχείρηση να προβαίνει σε συχνές εκτιμήσεις της πιθανότητας να εισρεύσουν στην επιχείρηση τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο, χρησιμοποιώντας λογικές παραδοχές.

➤ Το κόστος να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Κλασικό παράδειγμα στοιχείου που δεν μπορεί να αποτελέσει στοιχείο του ενεργητικού είναι η φήμη και πελατεία της επιχείρησης, η οποία δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα στοιχείο του ενεργητικού δεδομένου ότι το κόστος της δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ακόμη, η επιχείρηση δεν μπορεί να είναι σίγουρη κατά πόσο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρεύσουν τελικά στην επιχείρηση.

3.2. Η σημασία της υπερτίμησης και της υποτίμησης της Αξίας μιας επιχείρησης

Τόσο η υποτίμηση της Αξίας μιας εταιρείας, όσο και η υπερτίμηση της μπορεί να δημιουργήσουν σημαντικά προβλήματα στην διαχείριση της. Μια υπερτίμηση μπορεί να οδηγήσει σε υπερβολική αισιοδοξία για τις δυνάμεις της εταιρείας (ακόμη και σε περιόδους που η αγορά δεν τα πάει και τόσο καλά) και οι όποιες προσπάθειες πώλησης της εταιρεία μάλλον θα είναι χωρίς αποτέλεσμα, καθώς οι επενδυτές δεν θα

είναι διατεθειμένοι να καταβάλουν ένα ποσό που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική Αξία της εταιρείας. Με τον ίδιο τρόπο η υποτίμηση της αξίας μιας εταιρείας μπορεί να οδηγήσει σε λάθος κινήσεις και σε εσφαλμένη αξιολόγηση των ενεργειών που έχουν πραγματοποιηθεί έως τώρα, για να μην αναφέρουμε την περίπτωση της πώλησης της εταιρείας σε τιμή χαμηλότερη της πραγματικής...

Επίσης ο καθορισμός της Αξίας μιας εταιρείας θα πρέπει να είναι μια συνεχής διαδικασία και όχι απλώς ο καθορισμός μιας τιμής σε κάποια χρονική περίοδο. Πολλές εταιρείες αυξάνουν την αξία τους από έτος σε έτος, ενώ άλλες, ακόμη και επιτυχημένες που ξεκινάνε δυνατά και καταλαμβάνουν ηγετική θέση στον κλάδο τους, μπορεί σταδιακά να χάσουν σημαντικό κομμάτι της Αξίας τους.

Έτσι, πολλοί επιχειρηματίες αξιολογούν την Αξία της εταιρείας τους κάθε έτος. Άλλες πάλι φορές και εφόσον δεν έχουν συμβεί σημαντικές αλλαγές στην λειτουργία της εταιρείας, αλλά και της αγοράς στην οποία κινείται η εταιρεία, χρησιμοποιούν παλαιότερες εκτιμήσεις προσαρμόζοντας τις στα νέα δεδομένα. Με αυτό τον τρόπο διατηρούν μια καλή αντίληψη της Αξίας της εταιρείας και της δύναμης της, με αποτέλεσμα να έχουν την ικανότητα να χρησιμοποιήσουν πιο αποτελεσματικά τους πόρους της επιχείρησης. Ιδίως σε περιπτώσεις που μια εταιρεία εξετάζει το χρηματοοικονομική δομή της και τη δυνατότητα δανεισμού, η γνώση της Αξίας μπορεί να βοηθήσει σημαντικά στην λήψη της σωστής απόφασης, καθώς ο επιχειρηματίας γνωρίζει σε ποιο βαθμό έχει την ικανότητα να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις του δανείου, αλλά και να διαπραγματευτεί τους όρους και να επιλέξει τη μορφή του δανεισμού που θα λειτουργήσει ως μοχλός υπεραπόδοσης των Ιδίων Κεφαλαίων και της Αξίας της επιχείρησης.

Είναι πολλές οι περιπτώσεις στις οποίες ο υπολογισμός της Αξίας μιας επιχείρησης είναι απαραίτητος, πέρα από την περίπτωση της πώλησης. Για παράδειγμα όταν ένας συνεταιίρος φεύγει και θέλει να πουλήσει το μερίδιό του, σε περίπτωση θανάτου οπότε οι συγγενείς θα θέλουν να γνωρίζουν τι κομμάτι της επιχείρησης τους αναλογεί, σε περίπτωση διαζυγίου, κ.ο.κ. Επίσης σε περιπτώσεις εταιρειών franchise είναι συχνό το φαινόμενο της πώλησης εταιρικών καταστημάτων σε franchisees ή ακόμη και η αγορά από τον franchisor, franchised καταστημάτων τα οποία δεν πάνε καλά λόγω ελλιπούς διαχείρισης. Αυτά και άλλα πολλά πιθανά

σενάρια έχουν έναν κοινό παρανομαστή: απαιτείται ένας συγκεκριμένος αριθμός για να λυθεί ένα πρόβλημα.¹⁹

3.3. Οι κατηγορίες των Άυλων Πάγιων περιουσιακών στοιχείων και οι δυσκολίες μέτρησής τους

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις μιας παραγωγικής μονάδας μπορούν να ταξινομηθούν σε πέντε γενικές κατηγορίες ως εξής :

1. Επιχειρηματικής μορφής

Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν για παράδειγμα τα εμπορικά σήματα και ονόματα, οι φίρμες (trademarks and trade names, brands), οι κατοχυρωμένες διαδικτυακές διευθύνσεις (domain names), οι επιχειρηματικές συμφωνίες μη ανταγωνισμού κ.λ.π.

2. Πελατειακής μορφής

Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν για παράδειγμα οι κάθε μορφής λίστες πελατών (customers lists, mail-lists, phone-lists), οι κάθε μορφής σχέσεις επιχείρησης-πελατών συμβατικές και μη κ.λ.π.

3. Πνευματικών δικαιωμάτων

Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν για παράδειγμα τα πνευματικά δικαιώματα βιβλίων, περιοδικών, εφημερίδων, θεατρικών και κινηματογραφικών έργων, μουσικών έργων, φωτογραφιών, βίντεο κ.λ.π.

4. Συμβατικής μορφής

Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν για παράδειγμα τα κάθε είδους δικαιώματα (royalties), οι άδειες χρήσης και εκμετάλλευσης (αέρα, εδάφους κ.λ.π.), οι συμφωνίες χρηματοοικονομικής μίσθωσης (leasing), οι άδειες εκπομπής οπτικοακουστικού και τηλεπικοινωνιακού υλικού (broadcast rights), το διανοητικό κεφάλαιο (IC), τα συμβόλαια που αφορούν το ανθρώπινο δυναμικό κ.λ.π.

5. Τεχνολογικής μορφής

Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν για παράδειγμα οι κάθε είδους πατέντες, οι ευρεσιτεχνίες, η τεχνογνωσία, η δημιουργία καινοτομιών, το λογισμικό H/Y, βάσεις δεδομένων, επιχειρηματικές φόρμουλες κ.λ.π.

¹⁹ <http://www.franchise-success.gr/htmlsite/greek/successdetails.asp?id=316&pstring=207>

Η απεικόνιση των μεγεθών αυτών παρουσιάζει πολλές δυσκολίες. Καταρχήν η αξία που προκύπτει από τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι έμμεση. Μεγέθη όπως το διανοητικό κεφάλαιο, η τεχνογνωσία, η τεχνολογία κ.α., σπάνια έχουν ευθεία (άμεση) επίδραση στην κερδοφορία της επιχείρησης. Οι βελτιώσεις τους οδηγούν σε θετικά οικονομικά αποτελέσματα μέσω αλυσίδων με σχέσεις αιτίου-αποτελέσματος που περιλαμβάνουν δύο, τρία ή και περισσότερα ενδιάμεσα στάδια.

Για παράδειγμα η βελτίωση της εκπαίδευσης των εργαζομένων σε μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, οδηγεί σε βελτίωση του επιπέδου των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα υψηλότερο βαθμό ικανοποίησης του πελάτη. Ο αυξημένος βαθμός ικανοποίησης οδηγεί σε αύξηση της αφοσίωσης του πελάτη προς την επιχείρηση, με αποτέλεσμα την αύξηση των περιθωρίων κέρδους και συνακόλουθα των εσόδων. Η αξία που δημιουργείται από επένδυση σε άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν είναι ούτε γραμμική, ούτε προσθετική²⁰.

Ένα ακόμη στοιχείο πολυπλοκότητας είναι ότι η τελική απόδοση των άυλων περιουσιακών στοιχείων εξαρτάται από την στρατηγική και το σκοπό της επιχείρησης. Για παράδειγμα χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί που εξειδικεύονται σε επενδύσεις χρειάζονται εργαζόμενους με υψηλό επίπεδο γνώσεων, ικανούς να διαχειρίζονται πολύπλοκα χρηματοοικονομικά προϊόντα και να δημιουργούν ισχυρές σχέσεις εμπιστοσύνης και συνεργασίας με απαιτητικούς πελάτες. Τα άτομα αυτά δεν θα είχαν την ίδια αξία σε μια εμπορική τράπεζα που δίνει έμφαση στην πώληση απλών προϊόντων, με σημαντική υποστήριξη από την τεχνολογία και με χαμηλό κόστος.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία συνήθως δεν έχουν αξία όταν είναι μεμονωμένα (εξαιρέση αποτελούν οι πατενταρισμένες καινοτομίες). Δημιουργούν αξία όταν συνδυάζονται με άλλα ποσοτικά ή όχι μεγέθη. Ενδεικτικά, η εφαρμογή μιας στρατηγικής προσανατολισμένης στην αύξηση των πωλήσεων, μπορεί να απαιτεί νέα εκπαίδευση, νέες γνώσεις για τους πελάτες, νέα πληροφοριακά συστήματα, νέα οργανωτική δομή, νέο σύστημα αμοιβών. Επενδύοντας μόνο σε ένα από τα παραπάνω ή παραλείποντας το, μπορεί να οδηγηθεί η στρατηγική σε αποτυχία. Η αξία δεν δημιουργείται από κανένα από τα παραπάνω στοιχεία

²⁰ Lev B., and Hand R.M. J., (2003), *Intangible Assets: Values, Measures, and Risks*, Oxford University Press

ανεξάρτητα. Δημιουργείται από τον επιτυχημένο συνδυασμό τους και η διαδικασία είναι πολλαπλασιαστική και όχι προσθετική²¹.

3.4. Μέθοδοι Μέτρησης Άυλων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Οι Margaret Blair και Steven Wallman σε σχετικό άρθρο τους με τίτλο «The Growing Intangibles Reporting Discrepancy» αναφέρονται σε δύο μελέτες που έγιναν από το Conference Board και με τις οποίες αναδεικνύεται το ενδιαφέρον των εταιριών για την ανάπτυξη νέων και καλύτερων μέτρων απόδοσης πέρα από τα χρηματοοικονομικά μέτρα. Σε μία από αυτές τις μελέτες καταγράφεται ότι οι εταιρίες αναπτύσσουν δείκτες για την μέτρηση των δραστηριοτήτων και των διαδικασιών όπως είναι η ανάπτυξη του διανοητικού κεφαλαίου, και η αύξηση της ικανοποίησης των πελατών τους, μαζί με πρακτικές που εφαρμόζονται στο ανθρώπινο δυναμικό.

Σημειώνουν ότι σε πολλές περιπτώσεις τα συγκεκριμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν τον καλύτερο δείκτη ανάπτυξης μιας εταιρίας. Τέσσερις κατηγορίες προσεγγίσεων μέτρησης οι οποίες αποτελούν μια προέκταση της κατηγοριοποίησης που έχουν προτείνει οι Luthy (1998) και Williams (2000) είναι οι εξής:

1. Άμεσες Μέθοδοι Διανοητικού Κεφαλαίου (Direct Intellectual Capital methods (DIC)): Υπολογίζεται η χρηματική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, καθορίζοντας τα επιμέρους στοιχεία τους. Στη συνέχεια τα στοιχεία αυτά, αξιολογούνται είτε μεμονωμένα είτε ως αθροιστικοί συντελεστές.

2. Μέθοδοι Κεφαλαιοποίησης της Αγοράς (Market Capitalization Methods (MCM)): Η διαφορά μεταξύ της κεφαλαιοποίησης στην αγοράς μιας εταιρίας και της καθαρής θέσης των μετόχων της, υπολογίζεται ως η αξία του διανοητικού της κεφαλαίου ή των άυλων περιουσιακών της στοιχείων.

3. Μέθοδοι ποσοστού απόδοσης του ενεργητικού (Return on Assets methods (ROA)): Τα καθαρά κέρδη χρήσης μετά την αφαίρεση των φόρων διαιρούνται με το άθροισμα του συνόλου του ενεργητικού στην αρχή της περιόδου και του συνόλου του ενεργητικού στο τέλος της περιόδου. Στη συνέχεια ο ROA συγκρίνεται με το μέσο του κλάδου. Η διαφορά πολλαπλασιάζεται με τη μέση τιμή των υλικών περιουσιακών

²¹ Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004), Measuring the strategic readiness of intangible assets, Harvard Business Review, Vol. 82 No 2, February, p. 52

στοιχείων της εταιρίας για τον υπολογισμό των ετήσιων μέσων εσόδων που προέρχονται από τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Διαιρώντας τη μέση τιμή των εσόδων με το μέσο κόστος του κεφαλαίου προκύπτει μια εκτίμηση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων ή του διανοητικού κεφαλαίου.

4. Scorecard Methods (SC). Τα στοιχεία των άυλων περιουσιακών στοιχείων ή του διανοητικού κεφαλαίου καθορίζονται και δημιουργούνται στη συνέχεια δείκτες οι οποίοι καταγράφονται σε πίνακες (scorecards) ή διαγράμματα. Οι μέθοδοι αυτές είναι παρόμοιες με τις μεθόδους της πρώτης προσέγγισης (DIS), εκτός από το γεγονός ότι δεν γίνεται κάποια εκτίμηση για τη χρηματική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι βασικότερες μέθοδοι μέτρησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.²²

- 2004 National Intellectual Capital Index Bontis SC. Μια τροποποιημένη έκδοση του πλοηγού Skandia για τα έθνη: Ο εθνικός πλούτος αποτελείται από τον οικονομικό πλούτο και το διανοητικό κεφάλαιο (ανθρώπινο κεφάλαιο + δομικό κεφάλαιο)

- 2004 Topplinjen/ Business IQ Sandvik SC. Ένας συνδυασμός τεσσάρων δεικτών Δείκτης ταυτότητας, δείκτης ανθρώπινου κεφαλαίου, κύριος δείκτης γνώσης, δείκτης φήμης. Αναπτυγμένος στη Νορβηγία από τη συμβουλευτική εταιρεία Humankapitalgruppen.

- 2004 MAGIC EU research project SC. Ένα πρόγραμμα που χρηματοδοτείται εν μέρει από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η μέθοδος ακολουθεί το πρότυπο Skandia με το ανθρώπινο κεφάλαιο, το οργανωτικό κεφάλαιο, το κεφάλαιο αγοράς και το κεφάλαιο καινοτομίας.

- 2003 Danish guidelines Mouritzen, Bukh & al. SC . Μια σύσταση από το χρηματοδοτούμενο από την κυβέρνηση ερευνητικό πρόγραμμα για το πώς οι δανικές εταιρίες πρέπει να εκθέσουν τα άυλα αγαθά τους δημόσια. Οι καταστάσεις διανοητικού κεφαλαίου αποτελούνται από 1) ένα αφήγημα γνώσης, 2) ένα σύνολο διοικητικών προκλήσεων, 3) διάφορες πρωτοβουλίες και 4) σχετικούς δείκτες.

- 2003 IC-dVAL Bonfour SC Δυναμική αξιολόγηση διανοητικού κεφαλαίου. Οι δείκτες από τέσσερις διαστάσεις της ανταγωνιστικότητας υπολογίζονται: Πόροι &

²² <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>

ικανότητες, διαδικασίες, αποτελέσματα (outputs) και άυλα περιουσιακά στοιχεία (δείκτες δομικού (structural) κεφαλαίου και ανθρώπινου κεφαλαίου).

-2002 FiMIAM, Rodon & Leliaert DIC/MCM. Αξιολογεί τις νομισματικές τιμές των τμημάτων του διανοητικού κεφαλαίου, ένας συνδυασμός μέτρησης απτών και άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η μέθοδος επιδιώκει να συνδέσει την αξία του διανοητικού κεφαλαίου με την αξιολόγηση αγοράς επιπλέον της λογιστικής αξίας.

- 2002 IC Rating Edvinsson SC Μια επέκταση του πλαισίου πλοηγών Skandia που ενσωματώνει τις ιδέες από το όργανο ελέγχου άυλων περιουσιακών στοιχείων (Intellectual Capital Monitor) και εκτιμά την αποδοτικότητα, την ανανέωση και τον κίνδυνο.

- 2002 Value Chain Scoreboard Lev B. SC Ένας πίνακας μη οικονομικών δεικτών ταξινομημένων σε τρεις κατηγορίες σύμφωνα με τον κύκλο της ανάπτυξης: Ανακάλυψη/ εκμάθηση, εφαρμογή, εμπορευματοποίηση.

-2002 Meritum guidelines Meritum Guidelines SC Ένα ερευνητικό πρόγραμμα που υποστηρίζεται από την E.E., το οποίο παρήγαγε ένα πλαίσιο για τη διαχείριση και την κοινοποίηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σε 3 βήματα: 1) καθορισμό των στρατηγικών στόχων, 2) προσδιορισμό άυλων πόρων, 3) ενέργειες για την ανάπτυξη άυλων πόρων. Τρεις κατηγορίες άυλων αγαθών: Ανθρώπινο κεφάλαιο, δομικό κεφάλαιο και κεφάλαιο σχέσης (Human Capital, Structural Capital and Relationship Capital)

- 2001 Knowledge Audit Cycle Schiuma & Marr SC Μια μέθοδος για την εκτίμηση των έξι διαστάσεων γνώσης των ικανοτήτων ενός οργανισμού σε τέσσερα βήματα. 1) καθορισμός των βασικών προτερημάτων γνώσης. 2) προσδιορισμό των βασικών διαδικασιών γνώσης. 3) σχεδιασμός ενεργειών στις διαδικασίες γνώσης. 4) εφαρμογή και έλεγχος της βελτίωσης και έπειτα επιστροφή στο βήμα 1.

- 2000 Value Creation Index (VCI) Baum, Ittner, Larcker, Low, Siesfeld, and Malone SC Αναπτυγμένος από το Wharton Business School, μαζί με τη Cap Gemini Ernst & το Young Center for Business Innovation και το Forbes. Υπολογίζουν τη σημασία των διαφορετικών μη οικονομικών μετρικών στην εξήγηση της αγοραίας αξίας των επιχειρήσεων. Διαφορετικοί παράγοντες για τις διαφορετικές βιομηχανίες. Ο VCI εστιάζει στους παράγοντες που οι αγορές θεωρούν ότι είναι σημαντικοί παρά σε αυτούς που οι managers λένε ότι είναι σημαντικοί.

- 2000 The Value Explorer Andriessen & Tiessen DIC Μεθοδολογία λογιστικής που προτείνεται από KMPG για τον υπολογισμό και τον επιμερισμό της αξίας σε 5 τύπους άυλων αγαθών: (1) περιουσιακά στοιχεία και χρηματοδοτήσεις, (2) δεξιότητες & σιωπηρή γνώση, (3) συλλογικές τιμές και κανόνες, (4) τεχνολογία και ρητή γνώση, (5) αρχικές και διοικητικές διαδικασίες.

- 2000 Intellectual Asset Valuation Sullivan DIC Μεθοδολογία για την αξιολόγηση της αξίας της πνευματικής ιδιοκτησίας

- 2000 Total Value Creation, TVC Anderson & McLean DIC Ένα πρόγραμμα που ξεκίνησε από το Canadian Institute of Chartered Accountants. Η TVC χρησιμοποιεί τις προεξοφλημένες σχεδιασμένες ταμειακές ροές για να επανεξετάσει πώς τα γεγονότα έχουν επιπτώσεις στις προγραμματισμένες δραστηριότητες.

- 1999 Knowledge Capital Earnings Lev ROA Οι αποδοχές του Κεφαλαίου Γνώσης υπολογίζονται ως ποσοστό των ομαλοποιημένων αποδοχών (normalised earnings) (μελλοντικές εκτιμήσεις 3 ετών μέσου όρου βιομηχανίας) επιπλέον των αποδοχών αποδοτέων στα λογιστικά στοιχεία. Αποδοχές που χρησιμοποιούνται έπειτα για να κεφαλαιοποιήσουν το κεφάλαιο γνώσης.

3.5. Πλεονεκτήματα/ Μειονεκτήματα Προσεγγίσεων

Οι μέθοδοι οι οποίες βασίζονται σε χρηματικές εκτιμήσεις της αξίας, όπως ο ROA και οι MCM μέθοδοι είναι χρήσιμες σε περιπτώσεις συγχωνεύσεων και στο χρηματιστήριο. Χρησιμοποιούνται επίσης για σύγκριση μεταξύ εταιριών που ανήκουν στην ίδιο κλάδο και είναι καλές για την απεικόνιση της χρηματοοικονομικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία τραβούν την προσοχή των CEO.

Επίσης, βασίζονται σε λογιστικούς κανόνες, οπότε χρησιμοποιούνται εύκολα από τους λογιστές. Τα μειονεκτήματά τους είναι ότι επειδή μεταφράζουν τα πάντα σε χρηματικούς όρους, μπορεί να οδηγήσουν σε παραπλανητικά αποτελέσματα. Οι μέθοδοι ROA είναι ευαίσθητες σε αλλαγές στα επιτόκια και στα προεξοφλητικά επιτόκια και οι μέθοδοι που κάνουν εκτιμήσεις μόνο σε επίπεδο οργανισμού είναι περιορισμένες στη χρήση για διοικητικούς σκοπούς. Πολλές από αυτές είναι άχρηστες σε μη κερδοσκοπικές εταιρίες και οργανισμούς δημόσιου τομέα, ιδιαίτερα οι MCM μέθοδοι.

Τα πλεονεκτήματα των μεθόδων DIS και SC συνίστανται στο ότι δημιουργούν μια περισσότερο κατανοητή εικόνα για την υγεία ενός οργανισμού από

τα χρηματοοικονομικά μέτρα και επίσης είναι πιο εύκολο να εφαρμοστούν σε οποιοδήποτε επίπεδο ενός οργανισμού. Αποτελούν καλύτερα μέτρα μέτρησης γεγονότων και η αναφορά των γεγονότων αυτών γίνεται κατά συνέπεια γρηγορότερα και ακριβέστερα από ότι με τα χρηματοοικονομικά μέτρα. Είναι πολύ χρήσιμες για μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, για οργανισμούς δημοσίου τομέα και για περιβαλλοντικούς και κοινωνικούς σκοπούς.

Τα μειονεκτήματά τους συνιστώνται στο ότι οι δείκτες τους είναι γενικοί, οπότε πρέπει να διαμορφωθούν για κάθε οργανισμό και για κάθε σκοπό, κάτι που κάνει τις συγκρίσεις πιο δύσκολες. Οι μέθοδοι αυτές είναι επίσης καινούριες και κατά συνέπεια δεν είναι εύκολα αποδεκτές από κοινωνίες και managers, οι οποίοι είναι συνηθισμένοι στο να βλέπουν τα πάντα από καθαρή χρηματοοικονομική πλευρά. Δημιουργούν μεγάλο όγκο δεδομένων, τα οποία είναι δύσκολο να αναλυθούν.²³

3.6. Περιπτώσεις αναγκαιότητας μέτρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να μετράται κατ' αρχήν για την αξιολόγηση της αγοράς μετοχών. Εκτός όμως από αυτό θα πρέπει να μετράται και στις εξής περιπτώσεις:

1) Πώληση, συγχώνευση ή εξαγορά μιας εταιρίας:

Στην περίπτωση της εξαγοράς ή συγχώνευσης μιας επιχείρησης, είναι εύκολο να καθοριστούν τα απτά και υλικά περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται από τη μία εταιρία στην άλλη. Τα πράγματα γίνονται πιο περίπλοκα όταν πρόκειται για τον καθορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

2) Πώληση, αγορά ξεχωριστών περιουσιακών στοιχείων, όπως πατέντες, πνευματικά δικαιώματα, βάσεις δεδομένων ή τεχνολογία. Σ' αυτή την περίπτωση ένα τμήμα των άυλων περιουσιακών στοιχείων πωλείται ή μεταφέρεται σε μια άλλη επιχείρηση, είτε με μεταφορά των δικαιωμάτων είτε μέσω της εκπαίδευσης της άλλης επιχείρησης στη χρήση της τεχνογνωσίας και των δεξιοτήτων της πρώτης.

3) Δίκες που σχετίζονται με την καταπάτηση πνευματικής ιδιοκτησίας. Εδώ θα πρέπει τα δικαστήρια να μπορούν να καθορίσουν τις σχετικές ποινές.

²³ <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>

4) Υπολογισμός Φορολογικών υποχρεώσεων συνήθως όταν πρόκειται για μεταφορά άυλων περιουσιακών στοιχείων και τεχνολογίας σε συνεργαζόμενες εταιρίες, πιθανόν σε κάποιο άλλο κράτος.

5) Εταιρικές συμμαχίες. Κατά τη διάρκεια διαπραγματεύσεων για τη δημιουργία κοινοπραξιών ή franchising ή άλλων μορφών στρατηγικών συμμαχιών είναι σημαντική η εκτίμηση της συνεισφοράς της γνώσης της κάθε εταιρίας, προκειμένου να καθοριστούν τα μερίδια της κάθε μίας και γενικότερα όλες οι αμοιβές.

6) Έρευνα και Ανάπτυξη. Η εκτίμηση της μελλοντικής γνώσης που θα παραχθεί από επενδύσεις σε έρευνα και ανάπτυξη είναι σημαντική για την επιλογή του πιο κατάλληλου project έρευνας και ανάπτυξης.²⁴

3.7. Γενικές αρχές για την εκτίμηση της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου

Γενικά, η αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται ανάλογα με τη χρησιμότητά του στο μέλλον και ανάλογα με τα κέρδη που θα αποφέρει σε μια επιχείρηση η χρήση του.

Για να αποδοθεί σε αριθμούς η αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να γίνει κατ' αρχήν αναφορά στη διάκριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σε αυτά που είναι διαχωριστέα (separable) και στα υπόλοιπα που δεν είναι. Με τον όρο διαχωριστέα εννοούνται οι πατέντες, τα πνευματικά δικαιώματα, οι μάρκες, η τεχνολογία κ.α. τα οποία μπορούν να μεταφερθούν σε μια άλλη επιχείρηση χωρίς να χρειάζεται να πωληθεί ή να αγοραστεί η επιχείρηση στο σύνολό της. Οπότε σ' αυτή την περίπτωση πρέπει να βρεθεί ένας τρόπος υπολογισμού του κόστους ή των εσόδων που αποφέρει η χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη νέα επιχείρηση στην οποία έχει μεταφερθεί.

Πολλά άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν μπορούν να διαχωριστούν από την επιχείρηση στην οποία ανήκουν και να μεταφερθούν σε άλλη. Τέτοια παραδείγματα είναι π.χ. το ταλέντο των προγραμματιστών λογισμικού, των σχεδιαστών παιχνιδιών,

²⁴ Contractor, J., Farok. (2000), Valuing Corporate Knowledge and Intangible Assets: Some General Principles, Knowledge and Process Management, Vol.7, No 4, pp 242-255

των καλλιτεχνών κ.α. Σ' αυτή την περίπτωση θα πρέπει να αγοραστεί η επιχείρηση που τα κατέχει στο σύνολό της. Σύμφωνα με τον King (2000), η αξία της αγοράς μιας επιχείρησης που κατέχει τέτοιου είδους άυλα περιουσιακά στοιχεία, θα μπορούσε εκτιμηθεί με βάση το εναλλακτικό κόστος (και την καθυστέρηση) της αντιγραφής ενός κατά παρόμοιο τρόπο ταλαντούχου εργατικού δυναμικού.

3.8. Δυσκολίες μέτρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων

Όπως αναφέρουν οι Margaret Blair και Steven Wallman στο άρθρο τους με τίτλο «The Growing Intangibles Reporting Discrepancy» ένας βασικός λόγος για τον οποίο δεν υπάρχουν αρκετά διαθέσιμα στοιχεία για τη σπουδαιότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το γεγονός ότι είναι εξαιρετικά δύσκολο να μετρηθούν και να ποσοτικοποιηθούν. Λόγω του ότι κάποιος δεν μπορεί να δει, να αγγίξει, ή να ζυγίσει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, δεν μπορεί να τα μετρήσει με ακρίβεια και πρέπει να βασιστεί σε ανακριβή μέτρα και μέσα προκειμένου να κάνει εκτιμήσεις για την επίδραση που έχουν σε κάποια άλλα μετρήσιμα στοιχεία.

3.9. Δείκτες Μέτρησης άυλων περιουσιακών στοιχείων

- Λογιστικοί Κανόνες (Accounting Rules): Οι Λογιστικοί Κανόνες καταγράφουν συγκεκριμένες συναλλαγές που γίνονται σε μια εταιρία και κατ' επέκταση καταγράφουν τη ροή των περιουσιακών στοιχείων μέσα και έξω από την εταιρία. Με βάση τους Λογιστικούς Κανόνες που χρησιμοποιούνται στις Η.Π.Α. και στις περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες, για να χαρακτηριστούν οι πόροι ως περιουσιακά στοιχεία πρέπει να έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: α) να είναι καλά καθορισμένα και να είναι ευδιάκριτα και διαφορετικά από άλλα περιουσιακά στοιχεία, β) η εταιρία πρέπει να έχει δραστικό και αποτελεσματικό έλεγχο πάνω τους, γ) θα πρέπει να είναι δυνατόν να προβλεφθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη της εταιρίας από αυτά (τα περιουσιακά στοιχεία), δ) θα πρέπει να είναι δυνατόν να καθοριστεί αν η οικονομική αξία τους έχει εξασθενήσει (π.χ. λόγω αποσβέσεων ή εξάντλησής τους) και σε τι βαθμό.

Οι δαπάνες για σημαντικά άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως η εκπαίδευση, η αναδιοργάνωση και το «χτίσιμο» μιας ικανής ομάδας, δεν απεικονίζονται στις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως περιουσιακό στοιχείο και δεν αντιμετωπίζονται όπως τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, οπότε η εταιρία θα πρέπει να μαντέψει τα ποσοστά απόδοσης που δέχεται για αυτά.

Οι λογιστικοί κανόνες δεν βοηθούν στην παροχή πληροφοριών σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθώς έχουν συνταχθεί για να καταγράφουν διακριτές και συνεχείς συναλλαγές και να δείξουν την αθροιστική τους επιρροή. Παρ' όλα αυτά η αξία που δημιουργείται από επενδύσεις σε άυλα περιουσιακά στοιχεία σπάνια συνδέεται με διακριτές συναλλαγές. Αντίθετα, είναι άμεσα συνδεδεμένες με συμπληρωματικές επενδύσεις σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Π.χ. η αξία μιας μάρκας είναι εξαρτώμενη από τα δικαιώματα των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας πάνω στην τεχνολογία μιας εταιρίας καθώς επίσης και στις δαπάνες σε διαφήμιση ή σε άλλες δραστηριότητες μέσω των οποίων αυξάνεται η φήμη της εταιρίας. Επιπλέον, η διαδικασία δημιουργίας πολύτιμων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι πάντα γραμμική ή άμεση. Μία αποτυχία σε ένα πρόγραμμα έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να οδηγήσει σε αντιλήψεις που αλληλεπιδρούν με τα ευρήματα κάποιου άλλου προγράμματος και να καταλήξουν στην απροσδόκητη δημιουργία αξίας. Με τον ίδιο τρόπο μπορεί να οδηγήσουν και στην καταστροφή και μείωση αξίας.

- Τιμές μετοχών και ομολόγων: οι τιμές των μετοχών και των ομολόγων αποτελούν ένα μέτρο της αξίας των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων των οργανισμών. Η αξία αυτή είναι ουσιαστικά η συνολική αξία των φυσικών και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συν την αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οργανισμών. Οπότε, εξετάζοντας τη διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων ενός οργανισμού και την αξία των υλικών του περιουσιακών του στοιχείων, έχουμε ένα μέτρο για την εκτίμηση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

- Τιτλοποίηση εισοδηματικών ροών: Ορισμένες εταιρίες έχουν επιχειρήσει να τιτλοποιήσουν τις εισοδηματικές ροές που προέρχονται από άυλα περιουσιακά στοιχεία, χρησιμοποιώντας χρηματοοικονομικά εργαλεία όπως είναι τα asset-backed securities (ABSs). Πρόκειται για τραπεζικά ομόλογα ή πιστοποιητικά τα οποία καλύπτονται από διάφορες μορφές τραπεζικών απαιτήσεων όπως καταναλωτικά δάνεια, συμβάσεις Leasing, απαιτήσεις από πιστωτικές κάρτες κ.λ.π. που δίνουν στον κάτοχό τους αδιαίρετο δικαίωμα σε κάθε μορφή απαίτησης που καλύπτει το χρεόγραφο.

- Επιχειρώντας να ερμηνεύσουν κάπως τις συνολικές πληροφορίες που παρέχονται από τις τιμές των μετοχών, ορισμένες εταιρίες έχουν αναπτύξει μέτρα για εσωτερική χρήση. Αυτά τα μέτρα χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση και καταγραφή μη χρηματοοικονομικής επίδοσης της εταιρίας και για την απεικόνιση του συνδέσμου μεταξύ των άυλων παραγόντων που συνεισφέρουν στην επίτευξη αυτής της επίδοσης, καθώς επίσης και στη σύνδεση της χρηματοοικονομικής επίδοσης με τη μη χρηματοοικονομική επίδοση.

3.10. Μειονεκτήματα δεικτών μέτρησης

Ορισμένα από τα παραπάνω προαναφερθέντα μέτρα έχουν αποτελέσει χρήσιμα εργαλεία στις διοικήσεις των εταιριών. Παρ' όλα αυτά κανένα δεν χρησιμοποιείται συστηματικά από μία υπολογίσιμη ομάδα εταιριών προκειμένου να μπορέσει να αποτελέσει σημείο αναφοράς για τη σύγκριση των επιδόσεων των εταιριών μεταξύ τους.

Οι παραπάνω δείκτες μέτρησης παρουσιάζουν ορισμένα μειονεκτήματα τα οποία είναι τα εξής:

1. Οι αγοραίες τιμές των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι υπερβολικά άστατες και κατά συνέπεια δεν αποτελούν τους καταλληλότερους δείκτες για την εκτίμηση της βαθύτερης αξίας.

2. Οι αγοραίες τιμές των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων παρέχουν συνολικά στοιχεία και δεν δίνουν πληροφορίες για τη φύση μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων, πόρων ή άλλων παραγόντων που παράγουν αυτή την αξία. Επομένως, οι τιμές των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιούνται περιορισμένα από τους managers, για τη λήψη καθημερινών αποφάσεων σχετικά με επενδύσεις σε άυλα περιουσιακά στοιχεία και σχετικά με τη διατήρηση ή την αύξηση της αξίας τους.

3. Όσον αφορά τα ABSs, δεν εκδίδονται σε δημόσια αγορά παρά μόνο ιδιωτικά στα χρηματοοικονομικά ιδρύματα. Επιπλέον, οι πληροφορίες τέτοιου είδους συναλλαγών είναι συνήθως εμπιστευτικές. Έτσι, παρ' όλο που τέτοιες συναλλαγές βοηθούν στην εκτίμηση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων, η πληροφόρηση που παρέχουν δεν διαχέεται σε άλλους επενδυτές και στην αγορά γενικά.

3.11. Η αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επηρεάζονται από πολλούς παράγοντες ανάμεσα στους οποίους είναι και η οικονομία, η εκτέλεση και η εμπειρία. Και αυτά όμως με τη σειρά τους επηρεάζουν τρία βασικά συστατικά ενός οργανισμού, τα οποία είναι οι αξίες του (πολιτιστικές και χρηματοοικονομικές), οι διαδικασίες (το πώς γίνεται η δουλειά), και οι πόροι (ανθρώπινο δυναμικό, διευκολύνσεις, δάνεια) (Christensen's VPR framework). Μέσω της επιρροής τους στα παραπάνω στοιχεία ενός οργανισμού, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία προσφέρουν νέους τρόπους διοίκησης καθώς επηρεάζουν τομείς οι οποίοι διοικούνται δύσκολα.²⁵

3.12. Παράγοντες που επηρεάζουν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Η αναγνώριση και η συνεπακόλουθη άνοδος της σημασίας και της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων αποτελεί χαρακτηριστικό της διοίκησης και διαχείρισης των επιχειρήσεων εδώ και καιρό. Παραδείγματα όπως η διαχείριση της γνώσης (Knowledge Management), τα Balanced Scorecards (BSC) και ο στρατηγικός σχεδιασμός (Strategic Planning) προσπαθούν να ποσοτικοποιήσουν και να μετατρέψουν σε υλικά, περιουσιακά στοιχεία επιχειρήσεων που από φύσεώς τους είναι άυλα. Αν και είναι πολλά τα παραδείγματα των εργαλείων και μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τη μετατροπή των άυλων στοιχείων σε απτά, παρ' όλα αυτά είναι χρήσιμο να αναρωτηθεί κανείς πώς έχει ξεκινήσει αυτή η τάση και ποια είναι τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από αυτό.

Οι τρεις ιδέες οι οποίες ρίχνουν φως στους παράγοντες που καθορίζουν τη σπουδαιότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι οι εξής:

- Οικονομία
- Εκτέλεση
- Εμπειρία

Η οικονομική πλευρά των άυλων στοιχείων αποτελείται από δύο βασικούς τομείς. Ο πρώτος είναι η γενική ιδέα ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία συνεισφέρουν στην αύξηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Παραδείγματα αποτελούν η εκτίμηση της αξίας της μάρκας (brand valuation), και το ανθρώπινο κεφάλαιο (human capital).

²⁵ Four Groups Ltd, (2007), Managing Intangibles: Linking Behaviour to Bottom Line Performance

Η δεύτερη οικονομική πλευρά των άυλων περιουσιακών στοιχείων εξετάζει την αύξηση της αποδοτικότητας και την μείωση του κόστους μέσω της βελτιωμένης κατανόησης των κοστών των άυλων στοιχείων και των παραγόντων παραγωγής.

Η λογιστική κόστους δραστηριότητας (activity based costing) είναι ένα παράδειγμα αυτής της προσέγγισης. Η καλύτερη κατανόηση των κοστών παραγωγής των υλικών και των άυλων περιουσιακών στοιχείων, οδηγεί σε καλύτερη και αποδοτικότερη κατανομή των πόρων.

Η εκτέλεση, που αποτελεί τη δεύτερη ιδέα, μπορεί να αποτυπωθεί καλύτερα με την εξής φράση « δεν μπορείς να διαχειριστείς αυτό που δεν μπορείς να μετρήσεις».

Μέσω του καθορισμού και της μέτρησης της άυλης πλευράς μιας επιχείρησης, είναι δυνατά ο έλεγχος, η διαχείριση και η σχετική εκτέλεση.

Η τρίτη ιδέα αφορά την εμπειρία. Τα περισσότερα από αυτά που διαχειρίζονται οι managers είναι άυλα, οπότε οδηγούνται στη συμπεριφορά τους από την εμπειρία. Η φράση του Albert Einstein «η μόνη πηγή της γνώσης είναι η εμπειρία» αποτυπώνει αυτήν ακριβώς την ιδέα. Με την απόκτηση και την κωδικοποίηση των εμπειριών τους, οι managers, μπορούν να μετατρέψουν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία σε υλικά, διευρύνοντας ακόμη περισσότερο τις γνώσεις τους και αναζητώντας συνεχώς καινούριους τρόπους διαχείρισης και μετατροπής των άυλων στοιχείων σε υλικά.²⁶

3.13. Προσεγγίσεις προσδιορισμού της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Υπάρχουν τρεις βασικές προσεγγίσεις για τον προσδιορισμό της αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών.

Η πρώτη προσέγγιση είναι η εισοδηματική προσέγγιση (income approach). Η προσέγγιση αυτή μετράει την αξία ενός περιουσιακού στοιχείου με βάση την παρούσα αξία των μελλοντικών οικονομικών οφειλών. Τα οφέλη αυτά περιλαμβάνουν έσοδα, αποταμιεύσεις κόστους, μειώσεις στη φορολογία. Κατά την εφαρμογή στις επιχειρήσεις, αναπτύσσονται δείκτες αξίας προεξοφλώντας τις

²⁶ Four Groups Ltd, (2007), Managing Intangibles: Linking Behaviour to Bottom Line Performance

αναμενόμενες ταμειακές ροές στην παρούσα αξία τους με ένα ποσοστό απόδοσης που ενσωματώνει επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της χρήσης των ομολόγων, το αναμενόμενο ποσοστό πληθωρισμού, και τους κινδύνους που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη επένδυση. Το επιτόκιο προεξόφλησης που επιλέγεται βασίζεται γενικά σε ποσοστά απόδοσης διαθέσιμα από διαφορετικές επενδύσεις παρόμοιου τύπου και ποιότητας. Το πρόβλημα που παρατηρείται σε αυτή την προσέγγιση έγκειται στη δυσκολία πρόβλεψης των μελλοντικών ροών εσόδων και στη δυσκολία επιλογής του κατάλληλου επιτοκίου προεξόφλησης.

Η δεύτερη προσέγγιση είναι η προσέγγιση της αγοράς (market approach). Η προσέγγιση της αγοράς μετρά την αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μέσω μιας ανάλυσης των πρόσφατων πωλήσεων ή της προσφοράς αντίστοιχα συγκρίσιμης ιδιοκτησίας. Κατά την εφαρμογή της σε μια επιχείρηση, αυτή η προσέγγιση λαμβάνει υπόψη τη χρηματοοικονομική κατάσταση και τη λειτουργική επίδοση της εν λόγω επιχείρησης, συγκρινόμενα με επιχειρήσεις της ίδιας ή παρόμοιας επιχειρηματικής γραμμής. Η εκτίμηση αυτή είναι υποκείμενη σε αντίστοιχους οικονομικούς, περιβαλλοντικούς και πολιτικούς παράγοντες. Το μεγαλύτερο πρόβλημα σε αυτή την προσέγγιση είναι το γεγονός ότι είναι σχεδόν αδύνατο να βρεθεί μια συγκρίσιμη συναλλαγή, καθώς εξ' ορισμού η μάρκα διακρίνει τα προϊόντα που προσφέρονται από μια επιχείρηση από αυτά των ανταγωνιστών. Ένα δεύτερο, μεγαλύτερο πρόβλημα είναι η εκτίμηση της αξίας που πληρώνεται για μια μάρκα ή για μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων.

Η τρίτη προσέγγιση είναι η προσέγγιση του κόστους (cost approach). Η εκτίμηση του κόστους μετράει την αξία ενός περιουσιακού στοιχείου με βάση το κόστος που απαιτείται για την επανακατασκευή ή την αντικατάστασή του με άλλο παρόμοιας χρησιμότητας. Κατά την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης για την εκτίμηση της αξίας μιας επιχείρησης, η αξία βασίζεται στην καθαρή συνολική αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας στα οποία είναι βασισμένες συμφωνίες option και τα οποία δίνουν δικαίωμα στον κομιστή μιας συμφωνίας option να αγοράζει ή να πουλάει (underlying assets). Η τεχνική αυτή συνεπάγεται την επαναδιατύπωση του ισολογισμού της εταιρίας υποκαθιστώντας την αγοραία αξία των περιουσιακών της στοιχείων με τις λογιστικές της αξίες. Ο περιορισμός σε αυτή την προσέγγιση συνίσταται στην υποκατάσταση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου με το κόστος του. Η δυνατότητα να διαχωριστούν τα κόστη

ανάπτυξης είναι δυσκολότερη για δέσμες μαρκών, λόγω της δυσκολίας διαχωρισμού των δραστηριοτήτων που συνδέονται με περισσότερες της μιας μάρκες.

Μια εναλλακτική μέθοδος εκτίμησης της αξίας, αντί των παραπάνω μεθόδων είναι η λεγόμενη «Μέθοδος Εσωτερικής Μάρκας» (Interbrand Method). Η μεθοδολογία αυτή συνδυάζει παράγοντες όπως το μερίδιο της αγοράς, οι πωλήσεις και τα κέρδη με βασικά υποκειμενικά κριτήρια που συνδέονται με την ικανότητα μιας μάρκας να καθορίσει το κέρδος που προέρχεται από τη μάρκα. Η μέθοδος δημιουργεί ένα μεικτό σκορ για να κατατάξει τις μάρκες. Παρ' όλα αυτά πρόκειται για μια μεθοδολογία η οποία περιορίζεται από την υποκειμενική της προσέγγιση και τις υποθέσεις διαχωρισμού που κάνει (Smith and Parr, 1994). Πρώτα, υποθέτει ότι ένα μη επώνυμο προϊόν πρέπει να αποφέρει 5% του κέρδους στο κεφάλαιο που χρησιμοποιείται για την παραγωγή του προϊόντος. Δεύτερον, χρησιμοποιεί τον «Strength Multiple», που είναι ένας παράγοντας που χρησιμοποιείται ως multiple του καθαρού εισοδήματος για την απόκτηση εκτιμώμενης αξίας μιας μάρκας. Για τον καθορισμό αυτού του multiple, λαμβάνονται υπόψη επτά παράγοντες: η ηγεσία, η σταθερότητα, η αγορά, η διεθνότητα (internationality), η τάση, η υποστήριξη και η προστασία. Η επιλογή αυτών των παραγόντων και η ερμηνεία τους μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορετικά αποτελέσματα σχετικά με την ταξινόμηση των επώνυμων προϊόντων.

Μία ακόμη μέθοδος εκτίμησης είναι ο καθορισμός της αξίας ενός επώνυμου προϊόντος με βάση την επιπρόσθετη αξία που παρέχει ένα επώνυμο προϊόν σε σύγκριση με ένα ανταγωνιστικό μη επώνυμο προϊόν. Σ' αυτή την περίπτωση όμως θα πρέπει να καθοριστούν οι εταιρίες οι οποίες θεωρούνται ανταγωνιστές με μη επώνυμα προϊόντα και να γίνει διαχωρισμός από άλλες λειτουργίες της επιχείρησης ή από άυλα περιουσιακά στοιχεία που μπορούν επίσης να προσθέτουν αξία σε αυτήν.

3.14. Η αξία των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχειρηματικής μορφής, brand name.

Το brand name είναι πολύτιμο και μοναδικό περιουσιακό στοιχείο κάθε μεγάλου χρηματοοικονομικού οργανισμού. Μια πολύ ενδιαφέρουσα και δύσκολη διαδικασία στον χρηματοοικονομικό τομέα αλλά και ευρύτερα στο επιχειρηματικό γίνεσθαι. Η δημιουργία, η ισχυροποίηση και η διατήρηση στην κορυφή ενός brand

name, μιας επωνυμίας. Με τη χρήση πολύ λίγων λέξεων (1 έως 3) με φαντασία αλλά λιτά, το brand name γίνεται λογότυπο, η «σφραγίδα» που μόνιμα θα συνδέει μια επιχείρηση στη διαδρομή της. «Και είναι φυσικό αναφέρει στην «Κ» - στέλεχος μεγάλου χρηματοοικονομικού οργανισμού που διατηρεί την ανωνυμία του - στην εποχή μας, του έντονου ανταγωνισμού σε παγκόσμιο επίπεδο, όπου οι συγχωνεύσεις και οι εξαγορές αποτελούν μια συνήθη επιχειρηματική πρακτική, το brand name να έχει όλο και μεγαλύτερη αξία γιατί αποτελεί ίσως την πιο ισχυρή εμπορική δύναμη μιας επιχείρησης, ανήκει στα άυλα περιουσιακά στοιχεία και μεταφράζεται σε κεφάλαιο.

Το βασικό brand name ιδιαίτερα στο ευρύτερο τραπεζικό τομέα αποτελεί το σύμβολο ενός χρηματοοικονομικού οργανισμού, διαχέεται σε υπηρεσίες και προϊόντα και σφραγίζει την εμπιστοσύνη ανάμεσα στον οργανισμό, στους πελάτες, τους επενδυτές».

Εννέα διεθνείς χρηματοοικονομικοί οργανισμοί περιλαμβάνονται στην κατάταξη-αναφορά των 100 ισχυρότερων brand name για το 2006 που δημοσίευσε το περιοδικό BussinesWeek, με πρώτο της Coca Cola που αποτιμάται σε 67 δισ. δολάρια. Από τους χρηματοοικονομικούς οργανισμούς πρώτο brand name στην κατάταξη, στην 11η θέση, βρίσκεται της Citibank με αποτίμηση 21,4 δισ. δολάρια ενώ στην κατάταξη βρίσκονται τα brand name των χρηματοοικονομικών οργανισμών American Express (16,6 δισ. δολάρια), Merrill Lynch (13), HSBC (11,6), JP Morgan (10,2), Morgan Stanley (9,7), Coldman Sachs (9,6) UBS Ελβετία (8,7) και ING (3,4). Απαραίτητη προϋπόθεση για να περιληφθεί ένα brand name στην σχετική κατάταξη είναι το 1/3 περίπου των κερδών της εταιρείας να προέρχεται από δραστηριότητες εκτός των εθνικών της συνόρων ενώ να είναι ευρέως αναγνωρίσιμο σε διεθνές επίπεδο και εκτός της πελατειακής της βάσης.²⁷

²⁷ ΑΓΓΕΛΙΚΗ ΜΑΡΤΖΟΥΚΟΥ,

http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_economyepix_2_23/12/2006_209987

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η παγκοσμιοποίηση της αγοράς σήμερα και το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών έχουν καταστήσει αναγκαία την ύπαρξη διεθνών λογιστικών προτύπων. Οι επιχειρήσεις μπορούν πλέον, λόγω του ανοίγματος των κεφαλαιαγορών και των χρηματαγορών, να καταφύγουν σε δανεισμό αναζητώντας τόσο εγχώρια όσο και ξένα κεφάλαια. Ως εκ τούτου, οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες, με βάση τους οποίους γίνεται η μέτρηση της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητάς τους.

Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εξασφαλίζουν να είναι περιορισμένο το εύρος και η ποικιλία των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης.

Ο ισχυρός ανταγωνισμός και η διεθνής οικονομική κρίση έχουν οδηγήσει τις επιχειρήσεις σήμερα στην εστίαση στην ανάπτυξη όχι μόνο των πόρων και του κεφαλαίου αλλά κυρίως των άυλων περιουσιακών τους στοιχείων (φήμη, brand name, βάσεις δεδομένων, λίστες πελατών κ.λ.π.). Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία προσδίδουν ιδιαίτερα ισχυρό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και οδηγούν τις επιχειρήσεις σε αύξηση κερδών και ισχυροποίηση της θέσης τους.

Τα τελευταία χρόνια έχουν γίνει πολλές προσπάθειες για την εύρεση ενός αποτελεσματικού τρόπου μέτρησης και αποτίμησης των άυλων στοιχείων μιας επιχείρησης, αναδεικνύοντας το σπουδαίο τους ρόλο.

Το Διεθνές λογιστικό πρότυπο 38 αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αποτίμηση των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που κρίνεται απαραίτητη σε περίπτωση πώλησης, συγχώνευσης ή εξαγοράς μιας εταιρίας ή ξεχωριστών περιουσιακών στοιχείων, όπως πατέντες, πνευματικά δικαιώματα, βάσεις δεδομένων ή τεχνολογία. Ταυτόχρονα οδηγούν σε αποτελεσματικό και δίκαιο υπολογισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

Αυτό που πρέπει να επισημανθεί είναι ότι το διαρκώς μεταβαλλόμενο παγκόσμιο επιχειρησιακό περιβάλλον οδηγεί σε μία ανάγκη συνεχούς βελτίωσης των

Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προκειμένου να μπορούν να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις των επιχειρήσεων και να ακολουθούν τις αλλαγές.

Οι ραγδαία μεταβαλλόμενες οικονομίες των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και διεθνώς, δημιουργούν πολλές ευκαιρίες για μια άνευ προηγουμένου ανάπτυξη των επιχειρήσεων μέσω της τεχνολογίας και της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου. Η παγκοσμιοποίηση αυτή, όμως, έχει δημιουργήσει τέτοιους οικονομικούς και επιχειρηματικούς δεσμούς που η οικονομική αλληλεξάρτηση μεταξύ των χωρών έχει αυξηθεί σημαντικά. Τα δεδομένα αυτά καθιστούν επιβεβλημένη την εφαρμογή διεθνών προτύπων τα οποία να διασφαλίζουν υψηλής ποιότητας οικονομική πληροφόρηση η οποία να είναι συγκρίσιμη και κατανοητή, ανεξάρτητα από τη χώρα προέλευσής της.

Βιβλιογραφία

1. www.aicpa.org
2. Baxter, W.,T., 1979, Accounting Standards-Boon or curse?, Emmanuel Saxe Distinguished Lectures in Accounting 1978-1979, New York
3. Δημοσθένης Λ. Χέβας & Αφροδίτη Ι. Παπαδάκη, "Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο", Έκδοση 2004, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα
4. www.econ.uoi.gr/epixirimatikotita/pdf.../dialekseis_logistikis
5. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, Εγχειρίδιο Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 2000, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα
6. Μπερμπερίδου Α., Ποιές αλλαγές φέρνουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, Περιοδικό Χρήμα, Ιούνιος 2006, Τεύχος 322
7. Γεωργίου Άθως, Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα 2003
8. <http://www.taxheaven.gr/pages/ias>
9. Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Δρ. "Νικόλαος Τ. Πρωτοψάλτης , Γεώργιος Α. Κεραμόντε, έκδοση 2007.
10. Τσόλης Κ., Φίλιος Β., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 2004, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα
11. <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=48565>
12. www.dntzanatos.gr/members/Book1/pdf/138.pdf
13. Περιοδικό επιχείρηση, <http://www.epixeirisi.gr>
14. Goodwill and Other Intangible Assets, FASB (Financial Accounting Standards Board), 2001d, FASB Statement (SFAS) No. 142, Norwalk, Connecticut: FASB
15. Lev, B., Intangibles: Management, Measurement, and Reporting, 2001, Brookings Institute Press
16. Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης , Γεώργιος Α. Κεραμόντε , έκδοση 2007

17. <http://www.franchise-success.gr/htmlsite/greek/successdetails.asp?id=316&pstring=207>
18. Lev B., and Hand R.M. J., (2003), Intangible Assets: Values, Measures, and Risks, Oxford University Press
19. Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004), Measuring the strategic readiness of intangible assets, Harvard Business Review, Vol. 82 No 2, February, p. 52
20. <http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>
21. Contractor, J., Farok. (2000), Valuing Corporate Knowledge and Intangible Assets: Some General Principles, Knowledge and Process Management, Vol.7, No 4, pp 242-255
23. Four Groups Ltd, (2007), Managing Intangibles: Linking Behaviour to Bottom Line Performance
24. ΑΓΓΕΛΙΚΗ ΜΑΡΤΖΟΥΚΟΥ,
http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_economyepix_2_23/12/2006_209987
25. <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/7808>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΛΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

Άυλα περιουσιακά στοιχεία²⁸

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου

β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (βλ. ΔΠΧΑ 6 *Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων*) και

δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

3. Αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

α) στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια οικονομική οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* και ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*)

β) στα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)

γ) στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*

δ) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)

ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32. Η αναγνώριση και επιμέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* και το ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε κοινοπραξίες*

στ) στην υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*)

ζ) στο αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Το ΔΠΧΑ 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις

²⁸ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/index/circular/7808>

γνωστοποίησης για εκείνο το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

η) σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

4. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού υλικού και αντιμετωπίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού υλικού, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

5. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

6. Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

7. Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με έναν διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της εξερεύνησης ή ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστήριων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (τέτοια όπως ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλα κόστη (τέτοια όπως κόστη εκκίνησης), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικούς φορείς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Μια ενεργός αγορά είναι μια αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

- α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή
- β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση των οικονομικών οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρείας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο του αποκτώμενου.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

- α) που ελέγχεται από μια οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και
- β) από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, παραδείγματος χάρη του ΔΠΧΑ 2, *Παροχές* που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαστικά βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με

τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εισπραχθούν σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

Έρευνα είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε επί του παρόντος από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή

β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

9. Οι οικονομικές οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πηγών πόρων τέτοιων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων σημάτων και εκδοτικών τίτλων). Κοινά παραδείγματα στοιχείων που εμπερικλείονται σε αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, υποθηκικά δικαιώματα εξυπηρέτησης, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοστώσεις, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδια αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς.

10. Μερικά μόνο από τα στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 9 πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή, αναγνωρισιμότητα, έλεγχο πάνω σε ένα πόρο και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου δεν πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλ. παράγραφο 68).

Αναγνωρισιμότητα

11. Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να

αναγνωριστούν ιδιαιτέρως. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μια πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

12. Το περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή

β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Έλεγχος

13. Η οικονομική οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.

14. Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οικονομική οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια.

15. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει μια ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητές του σε αυτήν. Όμως, συνήθως μια οικονομική οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μια ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για έναν όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα χρήσης του και λήψης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και, επίσης πληροί τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.

16. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οικονομική οντότητα. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη

από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οικονομική οντότητα είναι παρ' όλ' αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

17. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τα μελλοντικά κόστη παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

18. Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

- α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου (βλ. παραγράφους 8-17) και
- β) τα κριτήρια αναγνώρισης (βλ. παράγραφους 21-23).

Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του.

19. Οι παράγραφοι 25-32 ασχολούνται με την εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί ξεχωριστά και οι παράγραφοι 33-43 ασχολούνται με την εφαρμογή σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων. Η παράγραφος 44 ασχολείται με την αρχική επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν με κρατική επιχορήγηση, οι παράγραφοι 45-47 με ανταλλαγές άυλων περιουσιακών στοιχείων και οι παράγραφοι 48-50 με τον χειρισμό της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας. Οι παράγραφοι 51-67 ασχολούνται με την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση των εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων

20. Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο.

Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες —δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου— θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Με συνέπεια προς την παράγραφο 63, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων,

πελατολογία και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης.

21. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:

α) πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

22. Η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

23. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει τον βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης, δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

24. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται αρχικώς στο κόστος.

Διακεκριμένη απόκτηση

25. Κανονικά, η τιμή που καταβάλλει η οικονομική οντότητα ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 στοιχείο α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.

26. Επιπλέον, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

27. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και

β) κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

28. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου

β) οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας και

γ) το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

29. Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- α) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης)
- β) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και
- γ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

30. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα και

β) οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου.

31. Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τις δραστηριότητες για την ανάπτυξη. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και τα σχετικά έξοδα των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των εξόδων.

32. Αν πληρωμή για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, το κόστος του είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης, εκτός αν κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τον χειρισμό της κεφαλαιοποίησης που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού*.

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

33. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανάκλα τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανάκλαται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 στοιχείο α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.

34. Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το ΔΠΧΑ 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι

ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο διακεκριμένα από την υπεραξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

- α) πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο και
- β) είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου 35. Η εύλογη αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων μπορεί συνήθως να επιμετρηθεί με αρκετή αξιοπιστία ώστε να αναγνωριστεί διακεκριμένα από την υπεραξία. Όταν, για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, υπάρχει μια σειρά πιθανών αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή εντάσσεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου, αντί να αποδεικνύει την αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης της. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, υπάρχει μια μαχητή θέση ότι η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

36. Ένα αποκτηθέν σε συνένωση επιχειρήσεων άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό ενσώματο πάγιο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, ένας τίτλος περιοδικού μπορεί να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από τη σχετιζόμενη βάση δεδομένων των συνδρομητών ή ένα εμπορικό σήμα για φυσικό μεταλλικό νερό μπορεί να σχετίζεται με μια συγκεκριμένη πηγή και να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από την πηγή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει την ομάδα των περιουσιακών στοιχείων ως ένα ενιαίο στοιχείο διακεκριμένα από την εύλογη αξία, αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

37. Οι όροι «μάρκα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων. Όμως, ο πρώτος είναι γενικός όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα υπηρεσιών) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και της τεχνικής εμπειρογνωμοσύνης. Ο αποκτών αναγνωρίζει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο μια ομάδα συμπληρωματικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που συνιστούν ένα σήμα αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων δεν επιμετρώνται αξιόπιστα. Αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ο αποκτών δύναται να τις αναγνωρίσει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο εφόσον τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές.

38. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και:

- α) δεν μπορεί να διαχωριστεί ή
- β) μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων συναλλαγών για τα ίδια η παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμηση της εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα συνεπάγετο τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.

39. Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργό αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου (βλ. επίσης την παράγραφο 78). Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Αν τρέχουσες προσφερόμενες τιμές δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης όμοιας συναλλαγής μπορεί να παρέχει μια βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μια ουσιώδης μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας της συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία εκτιμάται η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

40. Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του είναι το ποσό που η οικονομική οντότητα θα είχε πληρώσει γι' αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.

41. Οι οικονομικές οντότητες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα. Αυτές οι τεχνικές μπορεί να χρησιμοποιούνται για αρχική επιμέτρηση ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου αν επιδίωξη τους είναι να εκτιμούν την εύλογη αξία και αν αυτές αντανακλούν τρέχουσες συναλλαγές και πρακτικές του κλάδου στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο. Στις τεχνικές αυτές περιλαμβάνονται, όταν αρμόζει:

α) η χρήση συντελεστών πολλαπλασιασμού που αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς σε δείκτες που οδηγούν την κερδοφορία του περιουσιακού στοιχείου (όπως έσοδα, μερίδιο αγοράς και κέρδη εκμετάλλευσης) ή τα έσοδα από δικαιώματα που θα μπορούσαν να αποκτηθούν από την παραχώρηση των δικαιωμάτων του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε έτερο μέρος σε μια συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (όπως κατά την προσέγγιση «απαλλαγή δικαιωμάτων») ή

β) η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει

42. Δαπάνες για έρευνα ή ανάπτυξη που:

α) σχετίζονται με έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μια συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και

β) πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του έργου θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 54-62.

43. Η εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 54-62 σημαίνει ότι οι μεταγενέστερες δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν σε έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη και το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μια συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο:

α) αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνη που αφορά την έρευνα

β) αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνες που αφορούν την ανάπτυξη που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο της παραγράφου 57 και

γ) προστίθενται στη λογιστική αξία της έρευνας σε εξέλιξη ή του έργου ανάπτυξης που αποκτήθηκε αν είναι δαπάνη που αφορά την ανάπτυξη η οποία πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 57.

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

44. Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μια οικονομική οντότητα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοτώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μια τεκμαρτή αξία (σύμφωνα με τον άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 20) πλέον κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται.

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

45. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται μόνο σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

46. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

α) η σύνθεση (ήτοι κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή

β) η συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και

γ) η διαφορά του α) ή του β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας θα αντανakλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές.

Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

47. Η παράγραφος 21 στοιχείο β) ορίζει ειδικώς ότι προϋπόθεση της αναγνώρισης άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να επιμετράται αξιόπιστα. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του κόστους εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

48. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν θα αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.

49. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μια αναγνωρίσιμη πηγή πόρων (ήτοι δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

50. Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οικονομικής οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράψουν μια σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οικονομικής οντότητας. Όμως τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

51. Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο:

α) να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και

β) να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οικονομικής οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την αρχική επιμέτρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις και οδηγίες των παραγράφων 52-67 για όλα τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

52. Η οικονομική οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

- α) μια φάση έρευνας και
- β) μια φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα» και «ανάπτυξη» ορίζονται, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μια ευρύτερη έννοια για το σκοπό αυτού του Προτύπου.

53. Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως αν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

Φάση έρευνας

54. Άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

55. Στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

56. Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων
- β) η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων
- γ) η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και
- δ) η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Φάση ανάπτυξης

57. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

- α) την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει
- γ) την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- δ) πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- ε) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο

στ) την ικανότητα της να επιμετρά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

58. Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η οικονομική οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό γιατί η φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι περισσότερο προωθημένη παρά η φάση έρευνας.

59. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:

α) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων

β) ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπειρικλείουν νέα τεχνολογία

γ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή και

δ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

60. Για να αποδείξει η οικονομική οντότητα πώς ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οικονομική οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του ΔΛΠ 36.

61. Διαθεσιμότητα πόρων για ολοκλήρωση, χρησιμοποίηση και απόκτηση των ωφελειών από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποδεικνύεται, για παράδειγμα, από ένα επιχειρησιακό πρόγραμμα που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εξασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα της εξωτερικής χρηματοδότησης με την εξασφάλιση ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.

62. Τα κοστολογικά συστήματα της οικονομικής οντότητας μπορεί συχνά να επιμετρούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά, όπως μισθοί και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται για να εξασφαλίσουν συγγραφικά δικαιώματα ή άδειες ή ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού.

63. Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν θα αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

64. Δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

65. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου για το σκοπό της παραγράφου 24 είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για

πρώτη φορά πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης των παραγράφων 21, 22 και 57. Η παράγραφος 71 απαγορεύει επαναφορά δαπανών που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως ως έξοδα.

66. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

α) το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου

β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου

γ) οι εισφορές για την καταχώριση νομικών δικαιωμάτων και

δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Το ΔΛΠ 23 καθορίζει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως στοιχείο του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

67. Τα ακόλουθα δεν είναι συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου:

α) έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση

β) καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση και

γ) δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 65

Μια οικονομική οντότητα αναπτύσσει μια νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια του 20X5 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν NM1 000 (α), από τις οποίες NM900 πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 20X5 και NM100 πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 20X5 και 31ης Δεκεμβρίου 20X5. Η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να αποδείξει ότι, κατά την 1η Δεκεμβρίου 20X5, η παραγωγική διαδικασία πληρούσε τα κριτήρια για αναγνώριση ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το ανακτήσιμο ποσό της τεχνογνωσίας που ενσωματώθηκε στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται ότι είναι NM500.

Στο τέλος του 20X5, η παραγωγική διαδικασία καταχωρίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με ένα κόστος NM100 (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που τα κριτήρια αναγνώρισης πληρούνταν, τουτέστιν την 1η Δεκεμβρίου 20X5). Οι δαπάνες NM900 που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 20X5 αναγνωρίζονται ως έξοδα, γιατί τα κριτήρια αναγνώρισης δεν πληρούνταν μέχρι την 1η Δεκεμβρίου 20X5. Αυτές οι δαπάνες δεν αποτελούν μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας που αναγνωρίστηκε στον ισολογισμό.

Κατά τη διάρκεια του 20X6, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν NM2 000. Στο τέλος του 20X6, το ανακτήσιμο ποσό της τεχνογνωσίας που ενσωματώθηκε στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να

ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται ότι είναι NM1 900.

Στο τέλος του 20X6, το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας είναι NM2 100 (NM100 δαπάνες που αναγνωρίστηκαν στο τέλος του 20X5 πλέον δαπάνες NM2 000 που αναγνωρίστηκαν στο 20X6). Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια ζημία απομείωσης ύψους NM200 για να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της διαδικασίας πριν από τη ζημία απομείωσης (NM2 100) στο ανακτήσιμο ποσό της (NM1 900). Αυτή η ζημία απομείωσης θα αναστραφεί σε μια επόμενη περίοδο, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την αναστροφή μίας ζημίας απομείωσης του ΔΛΠ 36. (α) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΕΞΟΔΟΥ

68. Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 18-67) ή

β) το στοιχείο αποκτάται μετά από μια συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλ. ΔΠΧΑ 3).

69. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια οικονομική οντότητα, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, εκτός αν αποτελεί μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, οι δαπάνες για έρευνα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται (βλ. παράγραφο 54). Άλλα παραδείγματα εξόδων που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:

α) έξοδα για δραστηριότητες εκκίνησης (ήτοι κόστη εκκίνησης), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος στοιχείου των ενσώματων παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Τα κόστη εκκίνησης μπορεί να αποτελούνται από κόστη εγκατάστασης όπως νομικά κόστη και κόστη γραμματείας που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής οικονομικής οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης (ήτοι κόστη προ της έναρξης) ή δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (ήτοι κόστη προ της λειτουργίας)

β) δαπάνες εκπαίδευσης

γ) δαπάνες διαφήμισης και προώθησης

δ) δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οικονομικής οντότητας.

70. Η παράγραφος 68 δεν αποκλείει αναγνώριση μιας προπληρωμής ως ενός περιουσιακού στοιχείου, όταν η πληρωμή για την παράδοση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών.

Έξοδα παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

71. Δαπάνες, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχαν αναγνωριστεί ως έξοδα, δεν θα αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

72. Η οικονομική οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική της πολιτική τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74 ή τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 75. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

73. Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οικονομικής οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

Μέθοδος κόστους

74. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

75. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η εύλογη αξία θα προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

76. Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει:

- α) την αναπροσαρμογή άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία ή
- β) την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

77. Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς αναγνωριστεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, για το λόγο ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας (βλ. παράγραφο 65), η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό (βλ. παράγραφο 44).

78. Είναι ασύνηθες μια ενεργός αγορά με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στην παράγραφο 8 να υπάρχει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί να συμβεί. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μια ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοστώσεις παραγωγής. Όμως, μια ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα έκδοσης ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί

κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, μολοντί άλλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται και συμβάσεις διαπραγματεύονται μεταξύ κατ' ιδίαν αγοραστών και πωλητών, οι συναλλαγές αυτές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που καταβάλλεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου. Τέλος, οι τιμές συχνά δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.

79. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μια περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις σε εύλογη αξία δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασήμαντες διακυμάνσεις σε εύλογη αξία.

80. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής:

α) είτε επαναδιατυπώνεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του ή

β) συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

81. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, για το λόγο ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημία απομείωσης.

82. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί εφεξής να προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενεργό αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης απόσβεσης και κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης ζημίας απομείωσης.

83. Το γεγονός ότι δεν υπάρχει πλέον μια ενεργός αγορά για ένα αναπροσαρμοσμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να δείχνει ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και ότι χρειάζεται να εξεταστεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

84. Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.

85. Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

86. Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα

αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

87. Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν πραγματοποιηθεί το πλεόνασμα. Το σύνολο του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που πραγματοποιείται είναι η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε αναγνωρισθεί με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά από το «πλεόνασμα αναπροσαρμογής» στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

88. Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η οικονομική οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για την οικονομική οντότητα.

89. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται (βλ. παραγράφους 97-106) και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται (βλ. παραγράφους 107-110). Τα επεξηγηματικά παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

90. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μια άλλη διευθυντική ομάδα

β) των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο

γ) της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης

δ) της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο

ε) τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών

στ) του επιπέδου των εξόδων συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο

ζ) της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης

η) αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

91. Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

92. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

93. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μιας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

94. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα δεν θα υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οικονομική οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο που δύναται να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο (τις περιόδους) ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την οικονομική οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.

95. Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οικονομική οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

96. Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μια οικονομική οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος:

α) υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει

β) υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

γ) το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος

απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης

97. Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

98. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μια μέθοδο απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

99. Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*).

Υπολειμματική αξία

100. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:

- α) υπάρχει μια δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
- β) υπάρχει μια ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:
 - i) η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και

ii) πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρξει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

101. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μια υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η οικονομική οντότητα αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

102. Μια εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές, που θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους. Μια μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

103. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η επιβάρυνση απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης

104. Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μια ουσιώδη μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανακλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

105. Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

106. Συν τω χρόνω, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μια μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη παρά μια σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μια άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μη λαμβάνονται μέχρι τις τελευταίες περιόδους.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

107. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται.

108. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η οικονομική οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά

τους με τη λογιστική αξία τους
α) ετησίως και
β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

109. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

110. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ — ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

111. Για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36. Εκείνο το Πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

112. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα παύει να αναγνωρίζεται:

α) κατά τη διάθεση ή

β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

113. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται ως ακαθάριστα έσοδα.

114. Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

115. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 21 η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αντικατάστασης τμήματος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της

αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

116. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

117. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο για πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Γενικά

118. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:

α) αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν

β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές

γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου

δ) το συγκεκριμένο κονδύλιο (τα συγκεκριμένα κονδύλια) της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται

ε) μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

i) προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,

iii) αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 75, 85 και 86 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

iv) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

v) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

vi) κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,

vii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε

διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας και

viii) άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

119. Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οικονομικής οντότητας. Παραδείγματα ιδιαίτερων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

α) εμπορικά σήματα

β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους έκδοσης

γ) λογισμικό

δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων

ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης

στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα και

ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι κατηγορίες που αναφέρονται ανωτέρω διαχωρίζονται (συναθροίζονται) σε μικρότερες (μεγαλύτερες) κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε περισσότερη σχετικές πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

120. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 118 στοιχείο ε) σημεία iii)-v).

121. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μια ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους.

Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου

β) στη μέθοδο απόσβεσης ή

γ) στην υπολειμματική αξία.

122. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα:

α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχον αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία εκείνου του περιουσιακού στοιχείου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής. Γνωστοποιώντας αυτούς τους λόγους, η οικονομική οντότητα θα περιγράψει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή

β) μια περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας

γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία (βλ. παράγραφο 44):

i) την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,

ii) την λογιστική αξία τους και

iii) αν επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων

ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

123. Όταν η οικονομική οντότητα περιγράφει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως αόριστο, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τον πίνακα των παραγόντων στην παράγραφο 90.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

124. Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) κατά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:

i) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

ii) τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και

iii) τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση, με τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74

β) το ποσό του «πλεονάσματος αναπροσαρμογής» που αφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους και

γ) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

125. Μπορεί να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, κατηγορίες δεν συναθροίζονται, αν αυτό θα κατέληγε στη ενοποίηση μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά που έχουν επιμετρηθεί σύμφωνα με τις μεθόδους του κόστους και της αναπροσαρμογής.

Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

126. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το άθροισμα των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.

127. Τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης συνθέτουν όλες οι δαπάνες που άμεσα αφορούν τις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης (βλ. παραγράφους 66 και 67 για οδηγίες σχετικά με τον τύπο των δαπανών που συμπεριλαμβάνεται για το σκοπό της απαιτούμενης γνωστοποίησης της παραγράφου 126).

Άλλες πληροφορίες

128. Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται, να δίδει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) μια περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που είναι ακόμη σε χρήση και

β) μια σύντομη περιγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου ή γιατί είχαν αγοραστεί ή δημιουργηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* που εκδόθηκε το 1998.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

129. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του ΔΠΧΑ 3 εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του ΔΠΧΑ 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των αναγνωρισμένων της άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οικονομική οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

130. Σε διαφορετική περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

α) στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004 και

β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31η Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη.

Όμως, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οικονομική οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

130Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 2 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 6 σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

Ανταλλαγές όμοιων περιουσιακών στοιχείων

131. Η απαίτηση της παραγράφου 129 και της παραγράφου 130 στοιχείο β) να εφαρμοστεί το Πρότυπο αυτό μελλοντικά σημαίνει ότι εάν μια ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων επιμετρήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος Προτύπου βάσει της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ώστε να αντανakλά την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Πρόωρη εφαρμογή

132. Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 130 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 130. Όμως, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν από εκείνες τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος, θα εφαρμόσει επίσης τα ΔΠΧΑ 3 και ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 38 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ 1998)

133. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (εκδοθέν το 1998).

