

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ «ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕ ΘΕΜΑ:

«ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ
ΔΛΠ 38 ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ»

ΔΙΑΜΑΝΤΗΣ ΘΡΑΣΥΣΟΥΛΟΣ Α.Μ.: SMAF 11 /09

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σύνοψη	5
Εισαγωγή	6
1. <u>Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης – ιστορικό και σκοπός του Δ.Λ.Π. 38</u>	7
1.1 Ιστορικό και ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του Δ.Λ.Π. 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία»	7
1.2 Σκοπός και σημαντικότητα του Δ.Λ.Π. 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία»	7
1.3 Ορισμοί εννοιών	9
1.4 Προσδιορισμός άυλου ενεργητικού	11
1.4.1 Στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο	13
1.4.2 Τα στοιχεία του άυλου ενεργητικού	14
2. <u>Τα άυλα στοιχεία ως στοιχεία του ενεργητικού</u>	15
2.1 Αρχική αναγνώριση	16
2.1.1 Διακριτή απόκτηση	17
2.1.1.2 Απόκτηση ως μέρος μιας εξαγοράς επιχειρήσεων	17
2.1.1.3 Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης	18
2.1.1.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων	19
2.1.1.5 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία	19
2.1.1.6 Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία	20
2.2 Πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38 «άυλα	

περιουσιακά στοιχεία»	20
2.3 Προβλήματα καταχώρισης άυλων πόρων ως στοιχεία ενεργητικού στις λογιστικές καταστάσεις	22
3. <u>Η αντιμετώπιση του άυλου ενεργητικού από το ΔΛΠ 38 και την Ελληνική Νομοθεσία</u>	24
3.1 Η αντιμετώπιση του άυλου ενεργητικού από το ΔΛΠ 38	24
3.1.1 Αναγνώριση και καταχώριση	24
3.1.2 Αναγνώριση δαπανών στο κόστος άυλου περιουσιακού στοιχείου	30
3.1.3 Δαπάνες παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία	31
3.1.4 Αποσβέσεις	31
3.1.5 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου	32
3.1.5.1 Μέθοδος του κόστους	32
3.1.5.2 Μέθοδος της αναπροσαρμογής	32
3.1.5.3 Απομείωση της αξίας περιουσιακών Στοιχείων	34
3.1.5.4 Προσδιορισμός ωφέλιμου χρόνου ζωής	34
3.1.5.5 Άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές	36
3.1.5.6 Υπολειμματική αξία	36
3.1.5.7 Εκτιμήσεις και λάθη	37
3.1.6 Γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	38
3.1.6.1 Γενικές γνωστοποιήσεις	38

3.1.6.2 Πρόσθετες γνωστοποιήσεις	40
3.1.7 Αποσύρσεις και διαθέσεις	40
3.1.8 Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης δαπανών για άυλα περιουσιακά στοιχεία.	41
4. <u>Η αντιμετώπιση των άυλων στοιχείων από την Ελληνική Νομοθεσία</u>	42
4.1 Ορισμοί	
4.2 Αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στο Ε.Γ.Λ.Σ.	43
4.3 Απόσβεση	43
4.4 Κέρδος	44
4.5 Παρακολούθηση υπεραξίας, δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας, λοιπών δικαιωμάτων, έξοδα λοιπών ερευνών, έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων, έξοδα αναδιοργάνωσης.	44
5. <u>Διαφορές αντιμετώπισης μεταξύ ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας</u>	47
5.1 Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη	47
5.2 Διαφορά στην καταχώρηση	47
5.3 Αντιμετώπιση δαπανών έρευνας	48
5.4 Αποσβέσεις	48
5.5 Υπολειμματική αξία	49
5.6 Αποτίμηση αξίας	50
5.7 Αναπροσαρμογή αξίας	50
5.8 Πώληση – παύση χρήσης	51
5.9 Γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές	

Καταστάσεις	52
5.10 Απομείωση αξίας	52
6. <u>Τα συναφή με το ΔΛΠ 38 διεθνή λογιστικά πρότυπα</u> <u>(ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 22, ΔΛΠ 36)</u>	53
6.1 Εισαγωγικά – περιεχόμενο και συσχέτιση με την Ελληνική Νομοθεσία	53
6.2 Οι διαφορές του ΔΛΠ 1 με την Ελληνική Νομοθεσία	53
6.3 Οι διαφορές του ΔΛΠ 12 με την Ελληνική Νομοθεσία ως προς το άυλο ενεργητικό	55
6.4 Οι διαφορές του ΔΛΠ 22 με την Ελληνική Νομοθεσία ως προς το άυλο ενεργητικό	57
6.5 Οι διαφορές του ΔΛΠ 36 με την Ελληνική Νομοθεσία ως προς το άυλο ενεργητικό	60
7. <u>Τελικά συμπεράσματα</u>	62
<u>ΒΙΒΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ</u>	66
<u>ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ</u>	68

Σύνοψη

Στην διπλωματική αυτή εργασία παρουσιάζονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων προσεγγίζοντας τα σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 και την Ελληνική νομοθεσία.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα γίνει αναφορά στο ιστορικό και τον σκοπό των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 όπως και σε κάποιους ορισμούς εννοιών.

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα γίνει αναφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία ως στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης.

Στο τρίτο κεφάλαιο θα γίνει αναφορά ως προς την αντιμετώπιση του άυλου ενεργητικού μιας επιχείρησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.

Στο τέταρτο κεφάλαιο θα γίνει προσέγγιση της αντιμετώπισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ελληνική νομοθεσία.

Στο πέμπτο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι διαφορές αντιμετώπισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ ΔΛΠ 38 και της ελληνικής νομοθεσίας.

Στο έκτο κεφάλαιο θα γίνει μια προσέγγιση όσον αφορά τα συναφή με το ΔΛΠ 38 διεθνή λογιστικά πρότυπα όπως το ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 22, ΔΛΠ 36.

Στο έβδομο και τελευταίο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν τα τελικά συμπεράσματα.

Εισαγωγή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι κανόνες διεθνούς παραδοχής και αναγνώρισης, που περιγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ακόμα θέτουν κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, για σκοπούς σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε αυτές να παρουσιάζονται με τον πλέον ειλικρινή και ακριβή τρόπο.

Η αλλαγή που επήλθε τα τελευταία χρόνια με την υποχρεωτική εισαγωγή των κατά κοινή ομολογία βελτίωσε την σύνταξή τους με αποτέλεσμα το επενδυτικό κοινό να απολαμβάνει υψηλότερου επιπέδου πληροφόρηση. Τα ΔΛΠ, όμως, τα οποία από το 2005 είναι υποχρεωτικά για τις εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις, διαφέρουν σε πολλά σημεία από την Ελληνική Νομοθεσία όπως αυτή απεικονίζεται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό είναι ιδιαίτερα αισθητό στο ΔΛΠ 38 και στα συναφή προς αυτό ΔΛΠ.

Σειρά άρθρων έχει δει στο φως της δημοσιότητας, ως προς τη σκοπιμότητα εισαγωγής και υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ, των διαφορών της με την σχετική Ελληνική νομοθεσία και τέλος, της χρησιμότητας των. Όμως ειδικότερα, η αρθρογραφία ως προς το ΔΛΠ 38 το οποίο αντιμετωπίζει την καταγραφή του άυλου ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις είναι αρκετά περιορισμένη τουλάχιστον σε ότι αφορά την ελληνική πραγματικότητα.

Η παρούσα εργασία θα μελετήσει, μέσα στα πλαίσια της ελληνικής πραγματικότητας, τα ευεργετήματα που απορρέουν από την εφαρμογή του ΔΛΠ 38 στο σύγχρονο Ελληνικό επιχειρησιακό περιβάλλον. Είναι διάχυτη στους περισσότερους η αντίληψη μέσα από την μελέτη της σχετικής βιβλιογραφίας πως η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις Ελληνικές επιχειρήσεις θα συνδράμει ουσιαστικά στην ακριβέστερη πληροφόρηση των Ελλήνων επενδυτών ή όλων όσων θέλουν να επενδύσουν στην Ελληνική Κεφαλαιαγορά και θα διευκολύνει τις Ελληνικές επιχειρήσεις να ανταγωνίζονται, σε ισότιμη βάση, για την εξεύρεση πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς αγορές.

Παρακάτω θα ασχοληθούμε με τον ορισμό του άυλου ενεργητικού αλλά και με σύντομη επισκόπηση της αρθρογραφίας σχετικά με το ΔΛΠ 38. Επιπλέον θα αναφερθούμε στην ελληνική νομοθεσία συγκριτικά με το ΔΛΠ 38 και θα προσπαθήσουμε να καταγράψουμε τις διαφορές που υφίστανται.

1. Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία της επιχείρησης – ιστορικό και σκοπός του Δ.Λ.Π. 38

1.1 Ιστορικό και ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»

Το Δ.Λ.Π. 38 άυλα περιουσιακά στοιχεία εκδόθηκε το 2004 (31 Μαρτίου) και αντικατέστησε το αρχικό Δ.Λ.Π. 38 που είχε εκδοθεί το 1998. Είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Μερικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τα ακόλουθα:

- τα λογισμικά προγράμματα,
- τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας,
- τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας,
- τα δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών,
- οι παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, κ.λπ.

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 38 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 31η Μαρτίου 2004 και μετά.

1.2 Σκοπός και σημαντικότητα του Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»

Η καθιέρωση του Δ.Λ.Π. 38 αποσκοπεί στην διαμόρφωση και τη γνωστοποίηση των μεθόδων λογιστικού χειρισμού των άυλων Περιουσιακών Στοιχείων. Συγκεκριμένα καταγράφονται τα κριτήρια προκειμένου μια οντότητα να αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο, καθορίζεται ο τρόπος της αρχικής αναγνώρισης και της μεταγενέστερης επιμέτρησής του, ο λογιστικός χειρισμός των μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται για ένα άυλο περιουσιακού στοιχείο, ο τρόπος απόσβεσής του, ο καθορισμός της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας του, θέματα σχετικά με τις δαπάνες έρευνας και τις δαπάνες ανάπτυξης, οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να δημιουργηθεί ή να αποκτηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς και οι διάφορες γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνονται σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά περίπτωση.

Στο ελληνικό δίκαιο τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Στο ΔΛΠ38 ανώτατο όριο είναι τα 20 έτη.

στην οντότητα.

Εμπειρικές έρευνες δείχνουν ότι οι λεγόμενες εταιρείες εντάσεως γνώσης (knowledge-intensive companies), έχουν αγοραία αξία μεγαλύτερη από τη λογιστική τους αξία. Η διαφορά μεταξύ αγοραίας αξίας και λογιστικής αξίας συνιστά την λεγομένη προστιθέμενη αξία (market value added-MVA) και σχετίζεται συνήθως με την αυξανόμενη σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα με έρευνα του Ινστιτούτου Brookings, το 1983 το ποσοστό των υλικών περιουσιακών στοιχείων στην κεφαλαιοποίηση των επιχειρήσεων ήταν 62% και των άυλων 38%. Το 2000 το ποσοστό των υλικών περιουσιακών στοιχείων, ήταν μόλις 15%, ενώ των άυλων έφτασε το 85% της αγοραίας κεφαλαιοποίησης. Αυτό σημαίνει ότι το μεγαλύτερο μέρος της αξίας της επιχείρησης βρίσκεται στο ανθρώπινο κεφάλαιο της, στους πελάτες της και στους συνεργάτες της, καθώς και στις διαδικασίες που συνδέουν όλα τα παραπάνω. Η ανάπτυξη του τομέα των υπηρεσιών, η τεχνολογία, η πληροφορικής και η παγκοσμιοποίηση, σηματοδοτούν μία νέα εποχή, όπου τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν καταλάβει κυρίαρχο ρόλο. Έτσι ενώ τα υλικά περιουσιακά στοιχεία είναι πάντα απαραίτητα, στην πραγματικότητα τα άυλα στοιχεία, όπως οι ιδέες, οι επωνυμίες και η αφοσίωση των πελατών, αυξάνουν τις πωλήσεις και την κερδοφορία της επιχείρησης.

Κάποιες ισχυρές προσωπικότητες, του επιχειρηματικού και ακαδημαϊκού χώρου, συμβουλεύουν τους διευθύνοντες συμβούλους των επιχειρήσεων να επικεντρωθούν στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποτελούν τις «βασικές» δεξιότητες μιας επιχείρησης, ώστε να αγωνιστούν για το μέλλον. Πραγματικά, πολλοί μάνατζερ, έχουν πειστεί ότι η αξία της επιχείρησης, δημιουργείται από τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Όμως, επειδή τα άυλα στοιχεία δεν εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, παραγκωνίζονται. Εξάλλου οι μάνατζερ αμείβονται με βάση τα ορατά αποτελέσματα. (Svebly, 1997, ρ.9).

Ακόμα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία διευκολύνουν εν τέλει την επιχείρηση στο να πετύχει οικονομικές επιδόσεις πέραν των συνηθισμένων. Παρόλο που οι στρατηγικοί πόροι της επιχείρησης είναι ένας συνδυασμός υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που στην πραγματικότητα

κατευθύνουν και αναπτύσσουν τις μελλοντικές δυνατότητες κερδοφορίας της επιχείρησης (Lev.2001 p.21).

Επίσης λόγω του μεγάλου ανταγωνισμού που κυριαρχεί τα τελευταία χρόνια μεταξύ των επιχειρήσεων, ο οποίος διαρκώς οξύνεται, η μελλοντική βιωσιμότητα των επιχειρήσεων μπορεί να διασφαλισθεί μόνο με τη δημιουργία των άυλων στοιχείων της που δημιουργούνται μέσω της διαδικασίας έρευνας και ανάπτυξης, την καινοτομία και το ανθρώπινο κεφάλαιο (Sussland,2001 p.26).

1.3 Ορισμοί εννοιών

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 38 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- **Ενεργός αγορά**

Είναι μια αγορά όπου ισχύουν όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις ότι τα στοιχεία που διαπραγματεύονται μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή, μπορούν να βρεθούν κανονικά πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές οποτεδήποτε, και οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

- **Ημερομηνία συμφωνίας για μια συνένωση επιχειρήσεων**

Είναι η ημερομηνία που επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των μερών και, στην περίπτωση επιχειρήσεων με μετοχές που διαπραγματεύονται δημόσια, είναι η ημερομηνία που η συμφωνία ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της εξαγοραζόμενης έχει αποδεχτεί την προσφορά του αποκτώντος, ώστε αυτός να αποκτά τον έλεγχο.

- **Απόσβεση**

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

- **Περιουσιακό στοιχείο**

Είναι ένας πόρος ελεγχόμενος από μια οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, και από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

- **Λογιστική αξία**

Είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημιάς απομειώσεως αυτού.

- **Κόστος**

Είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το χρόνο κτήσεως ή παραγωγής του ή το ποσό που αποδίδεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Π. (π.χ. του Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών).

- **Αποσβέσιμο ποσό**

Είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μείον την υπολειμματική αξία του.

- **Ανάπτυξη**

Είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσεως σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως.

- **Ειδική αξία**

Είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η 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 αναμένεται 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 δυο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

- **Ζημία απομειώσεως**

Είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

- **Άυλο περιουσιακό στοιχείο**

Είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

- **Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία**

Είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

- **Έρευνα**

Είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της αποκτήσεως νέας επιστημονικής τεχνικής γνώσεως και αντιλήψεως.

- **Υπολειμματική αξία**

Ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οντότητα εκτιμά να λάβει σήμερα από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στην κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

- **Ωφέλιμη ζωή**

Είναι είτε η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα. Ο αριθμός παραγωγής ή ομοίων μονάδων που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο

1.4 Προσδιορισμός άυλου ενεργητικού

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και η ένταση του ανταγωνισμού ολοένα και αυξάνεται η σπουδαιότητα των καινοτομιών και της γνώσης. Η διεθνής τάση πλέον είναι τα υλικά στοιχεία της επιχείρησης να καταλαμβάνουν πολύ μικρότερο ποσοστό της συνολικής αξίας μιας επιχείρησης από ότι παλιότερα. Το υπόλοιπο μέρος της αξίας της αντιστοιχεί σε στοιχεία που δεν είναι ορατά με γυμνό μάτι, το λεγόμενο άυλο ενεργητικό (Intellectual Capital).

Τα άυλα στοιχεία ενεργητικού είναι, από λογιστικής άποψης, εκείνα τα στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης που δεν έχουν φυσική υπόσταση. Έναν πολύ ευρύ ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, δίνει η ακαδημαϊκή βιβλιογραφία. Σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τις επωνυμίες, την αφοσίωση των καταναλωτών, το ανθρώπινο κεφάλαιο, την αφοσίωση και τις γνώσεις των εργαζομένων.

Παρακάτω παραθέτουμε ορισμένους από τους πλέον αποδεκτούς και διαδεδομένους ορισμούς που έχουν δοθεί για το υπό εξέταση στοιχείο του ενεργητικού.

Το Κέντρο Έρευνας Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων στο Πανεπιστήμιο της Νέας Υόρκης, δίνει δύο ορισμούς :

- Ευρύς ορισμός: Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, είναι οι ασώματες πηγές (nonphysical sources) πιθανών μελλοντικών οικονομικών ωφελειών για μία επιχείρηση ή εναλλακτικά, όλα τα στοιχεία μιας επιχείρησης που υπάρχουν μαζί με τα χρηματικά και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία.
- Στενός ορισμός : Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι οι ασώματες πηγές πιθανών μελλοντικών οικονομικών ωφελειών για μία επιχείρηση, τα οποία έχουν αποκτηθεί μέσω συναλλαγής ή αναπτυχθεί εσωτερικά από αναγνωρίσιμα κόστη, έχουν ορισμένη χρονική διάρκεια ζωής, έχουν αγοραστική αξία ανεξάρτητη από την επιχείρηση και ανήκουν ή ελέγχονται από την επιχείρηση.
- Το FASB, Exposure Draft, Business Combinations and Intangible Assets, δίνει ακόμη έναν παρόμοιο ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. «Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, είναι μη κυκλοφορούντα (non-current) περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν φυσική υπόσταση.»
- Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) αναφέρονται με τον ορό ασώματες ακινητοποιήσεις, τα οποία είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά, τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μόνα τους , είτε μαζί με την οικονομική μονάδα (Γρηγοράκος ,2000 ,σελ.150),

Επίσης στα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούμε να κατατάξουμε τις επωνυμίες προϊόντων, τις δεξιότητες του προσωπικού (Richard B. Frantzreb, 2001), τις επενδύσεις σε πληροφορική, τις δαπάνες απόκτησης πελατών κ.α. Ιδιαίτερη περίπτωση είναι η υπεραξία μιας επιχείρησης- πιο γνωστή ως "φήμη και πελατεία"- που αφορά αποκλειστικά προσδοκίες του μελλοντικού οφέλους από συνέργιες μεταξύ άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Συμπυκνώνοντας τα παραπάνω υιοθετούμε τον εξής ορισμός για το άυλο ενεργητικό. Άυλο ενεργητικό είναι ένα αναγνωρίσιμο (identifiable) μη χρηματικό στοιχείο ενεργητικού χωρίς φυσική υπόσταση το οποίο κατέχεται για την παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή και για διοικητικούς σκοπούς, Παραδείγματα αυλών στοιχείων του ενεργητικού είναι τα ακόλουθα:

- Άδειες ευρεσιτεχνίας
- Εμπορικά δικαιώματα
- Πνευματική ιδιοκτησία, συγγραφικά δικαιώματα
- Ηλεκτρονικό λογισμικό

- Δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών
- Πελατολόγια
- Σχέσεις πελατών, προμηθευτών
- Μερίδιο αγοράς

1.4.1 Στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο

Τα κύρια στοιχεία, σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, τα οποία πρέπει να έχει κάποιο περιουσιακό στοιχείο για να χαρακτηριστεί ως άυλο είναι η αναγνωρισιμότητα, ο έλεγχος, η ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών.

Η αναγνωρισιμότητα χαρακτηρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν η οντότητα μπορεί να το διαχωρίσει και να το εξατομικεύσει ώστε να μην συγχέεται με την υπεραξία που αποκτάται σε μια εξαγορά επιχείρησης. Η αναγνωρισιμότητα ως άυλου ενός περιουσιακού στοιχείου επιτυγχάνεται όταν διαχωρίζεται, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πουληθεί, μεταβιβαστεί, εκμισθωθεί ή ανταλλαχθεί, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Προκύπτει από συμβατικά ή νομικά και άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις, ασχέτως αν αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα.

Το δεύτερο χαρακτηριστικό που πρέπει να έχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για να μπορεί η οντότητα να το εντάσσει στα περιουσιακά της στοιχεία είναι ο έλεγχος επί του στοιχείου, δηλαδή η οντότητα να είναι ο καρπωτής των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που δημιουργούνται από αυτό το περιουσιακό στοιχείο καθώς και η δυνατότητα να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η οντότητα αποκτά καταφανώς το δικαίωμα να ελέγχει τα μελλοντικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν αυτό το δικαίωμα της απορρέει από ένα νόμιμο δικαίωμα 78που είναι δικαστικά εκτελεστό, ενώ σε άλλες περιπτώσεις είναι πιο δύσκολο να αποδείξει ότι έχει τον έλεγχο.

Το τρίτο απαραίτητο χαρακτηριστικό για τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι τα μελλοντικά έσοδα που θα προέλθουν από αυτό. Τα έσοδα αυτά μπορεί να προέρχονται από την πώληση προϊόντων, από την υπηρεσιών, την εξοικονόμηση κόστους ή τέλος οποιαδήποτε άλλη ωφέλεια από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Συνοψίζοντας θα λέγαμε ότι άυλο περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38 είναι το αναγνωρίσιμο μη νομισματικό

περιουσιακό στοιχείο που δεν έχει φυσική υπόσταση και συγκεντρώνει τα τρία χαρακτηριστικά: είναι αναγνωρίσιμο, ελέγχεται από την οντότητα και θα της αποφέρει μελλοντικά οφέλη. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι παραδείγματος χάριν, τα λογισμικά προγράμματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών, οι παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, κ.λπ.

1.4.2 Τα στοιχεία του άυλου ενεργητικού

Η σπουδαιότητα του άυλου ενεργητικού γίνεται πιο σημαντική όταν αναλύσουμε τα στοιχεία από τα οποία απαρτίζεται. Αυτά μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις κατηγορίες (Sveiby, 1997, ρ. 10):

- το ανθρώπινο κεφάλαιο (employee competence),
- την εσωτερική δομή (internal structure -οργανωσιακό κεφάλαιο) και
- την εξωτερική δομή (external structure -πελατειακό κεφάλαιο).

Η σημαντικότερη ίσως κατηγορία του άυλου ενεργητικού είναι το ανθρώπινο κεφάλαιο. Δηλαδή, όλοι όσοι εργάζονται σε μια επιχείρηση και συμβάλλουν στην παραγωγή των προϊόντων της ή στην παροχή των υπηρεσιών της. Η σπουδαιότητα αυτού του κεφαλαίου είναι πολύ μεγάλη και αυξάνεται συνεχώς, γιατί όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα των σύγχρονων επιχειρήσεων και ο χρόνος που απαιτείται για να αποκτήσει ένας καινούργιος εργαζόμενος τις απαιτούμενες γνώσεις και δεξιότητες, τόσο πιο σίγουρο είναι ότι η γνώση θα παίζει καίριο ρόλο στην οικονομία. Έτσι οι επιχειρήσεις πλέον δίνουν μεγάλη σημασία στο έμψυχο δυναμικό τους αναγνωρίζοντας ότι αποτελεί την κύρια πηγή ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Η εμπειρία, οι γνώσεις και οι ικανότητες του κάθε εργαζομένου προσφέρουν στην εταιρία σημαντικά έσοδα.

Τα εμπορικά σήματα (brands), συνιστούν ένα άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα στοιχείου άυλου ενεργητικού. Λογίζονται σαν μια οποιαδήποτε φράση, σύμβολο, ή σχέδιο που καθίσταται αναγνωριστικό και διαχωριστικό για ένα προϊόν ή μια ομάδα προϊόντων σε σχέση με άλλα. Ειδικά αναφερόμενοι στα εμπορικά σήματα (brands), τονίζουμε πως δεν αποτελούν απλώς ένα όνομα ή και σύμβολο. Τα εμπορικά σήματα δημιουργούν μια μοναδική εικόνα (image) για το εκάστοτε προϊόν ή και υπηρεσία, του οποίου η ποιότητα και δυνατότητες αξιολογείται από τους πελάτες.

Η καινοτομία είναι ένα άλλο στοιχείο άυλου ενεργητικού, που μπορεί να επιτευχθεί μέσω των επενδύσεων σε έρευνα και ανάπτυξη που τελικά δημιουργούν αξία για την επιχείρηση (Sveiby, 1997, ρ. 153). Χάρη σε αυτήν εξασφαλίζεται η μακροχρόνια επιβίωση της επιχείρησης, καθώς τα καινοτόμα προϊόντα και οι βελτιωμένες διαδικασίες ευθύνονται για την επιτυχία των επιχειρήσεων στο έντονα ανταγωνιστικό, σύγχρονο, οικονομικό περιβάλλον. Οι νέες ιδέες λοιπόν, αποφέρουν οφέλη στις επιχειρήσεις τουλάχιστον για ένα χρονικό διάστημα. (Lev, 2001, ρ. 2, 34, 37)

Η υπεραξία είναι ένα άλλο παράδειγμα αυλού ενεργητικού. Μπορούμε να υποστηρίξουμε είναι ότι η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης εξειδίκευσης στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής ανάπτυξης του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, και δυναμισμού της εταιρίας. Όλες οι επιχειρήσεις προσπαθούν να επιτύχουν όλα τα παραπάνω , ώστε να αποκτήσουν όσο γίνεται καλύτερο goodwill, το οποίο θα τους εξασφαλίσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και μακροχρόνια βιωσιμότητα.

2. Τα άυλα στοιχεία ως στοιχεία του ενεργητικού

Παρά την μεγάλη σπουδαιότητα τους οι άυλοι πόροι πρέπει να πληρούν ορισμένα κριτήρια προκειμένου να αναγνωριστούν ως ενεργητικό. Τα κριτήρια αυτά θα προσπαθήσουμε να προσεγγίσουμε παρακάτω. Για να αναγνωριστεί ένα άυλο στοιχείο ως στοιχείο του ενεργητικού και να καταγραφεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει:

- Να είναι αναγνωρίσιμο στοιχείο
- Να υπάρχει έλεγχος πόρων
- Να υπάρχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Ας εξετάσουμε κάθε στοιχείο ξεχωριστά.

Πρέπει να υπάρχει «αναγνωρισιμότητα» για να μπορεί να ξεχωρίζει το άυλο στοιχείο από την υπεραξία. Ένα άυλο ξεχωρίζει από την υπεραξία όταν μπορεί να διαχωριστεί (separable) , δηλαδή μπορούν να πωληθούν , δανεισθούν και να ανταλλαχθούν τα

μελλοντικά οικονομικά οφέλη του στοιχείου χωρίς να χρειάζεται να γίνει εκποίηση μελλοντικών οικονομικών οφελών από άλλα σχετικά στοιχεία ενεργητικού της επιχείρησης.

Πρέπει να υπάρχει «έλεγχος πόρων», και άρα η δυνατότητα αποκλεισμού άλλων (τρίτων) από τα οφέλη (που προέρχονται από τους πόρους). Ο έλεγχος συνήθως αποδεικνύεται με την κατοχή νομικών δικαιωμάτων. Χωρίς την κατοχή νομικών δικαιωμάτων είναι δύσκολο να αποδειχθεί έλεγχος.

Τέλος σημειώνεται η ανάγκη να υπάρχουν «μελλοντικά οικονομικά οφέλη» τα οποία μπορούν να προέλθουν από πώληση προϊόντων και υπηρεσιών, τη μείωση εξόδων ή και άλλα οφέλη από τη χρήση του στοιχείου.

Συμπερασματικά ένα από το πιο βασικά χαρακτηριστικά ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αποτελεί ο έλεγχος και τα οικονομικά του οφέλη. Το κριτήριο αυτό είναι απαραίτητο για τη περιγραφή ενός στοιχείου, έτσι ώστε να επιτραπεί η χρηματική του μέτρηση και εν συνέχεια η καταχώρηση του ως ενεργητικού στοιχείου.

2.1 Αρχική αναγνώριση

Για να αναγνωρίσει μια οντότητα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να εμφανίζει τα τρία χαρακτηριστικά, δηλαδή, την αναγνωρισιμότητα, τον έλεγχο και τα μελλοντικά κέρδη αλλά και επιπρόσθετα :

- Να θεωρείται πιθανή η εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που θα πηγάζουν από το στοιχείο αυτό για την οντότητα. Είναι ευθύνη της διοίκησης της οικονομικής μονάδας να εκτιμήσει την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών βάσει λογικών και βάσιμων παραδοχών για τις οικονομικές συνθήκες που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Ο βαθμός βεβαιότητας των αναμενόμενων μελλοντικών εισροών από τη χρησιμοποίηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης θα πρέπει να αξιολογηθεί από την οντότητα δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.
- Να μπορεί με αξιοπιστία να αποτιμηθεί το κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται αρχικά στο κόστος του. Για να προσδιοριστεί το κόστος της αρχικής αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να εξεταστεί ο τρόπος απόκτησης του.

Ακολουθούν μερικές περιπτώσεις απόκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και ο προσδιορισμός του αρχικού κόστους αναγνώρισης αυτού.

2.1.1 Διακριτή απόκτηση

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται διακριτά, η τιμή που καταβάλλεται, αντανακλά την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράτε αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μεμονωμένα αποτελείται από την τιμή αγοράς του και συμπεριλαμβάνει κάθε εισαγωγικό δασμό και κάθε μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς, μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμής. Επιπλέον περιλαμβάνει και κάθε άμεσα αποδοτέο κόστος (π.χ. επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες) προετοιμασίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του. Στην περίπτωση που η πληρωμή δεν είναι της μετρητοίς, αλλά αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η ισοδύναμη τιμή του σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ της ισοδύναμης τιμής σε μετρητά και του συνολικά καταβαλλόμενου τιμήματος καταχωρείται ως δαπάνη τόκου κατά τη διάρκεια της περιόδου της πιστώσεως. Εναλλακτικά θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του Δ.Λ.Π. 23 και οι τόκοι να κεφαλαιοποιηθούν.

2.1.1.2 Απόκτηση ως μέρος μιας εξαγοράς επιχειρήσεων

Ένας άλλος τρόπος απόκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παρατηρείται κατά την εξαγορά επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή (σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 συνενώσεις επιχειρήσεων) το κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία αντανακλά την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Συνεπώς ο αποκτών μπορεί να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου ξεχωριστά από την υπεραξία, εφόσον η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, ανεξάρτητα αν

αυτό το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώμενο πριν την απόκτηση.

Βασικό θέμα για την ξεχωριστή αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σε μία εξαγορά επιχειρήσεων είναι η δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησής του. Την πιο αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας αποτελούν οι αγοραίες τιμές σε μια ενεργό αγορά. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι η τρέχουσα προσφερόμενη τιμή, όταν αυτή είναι διαθέσιμη, ή όταν αυτή δεν είναι διαθέσιμη θα μπορούσαμε να λάβουμε ως βάση την τιμή της πιο πρόσφατης όμοιας συναλλαγής, με την προϋπόθεση ότι δεν άλλαξε το οικονομικό περιβάλλον και οι οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία πραγματοποίησης της όμοιας συναλλαγής μέχρι την ημερομηνία εκτίμησης της εύλογης αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Ως αρχικό κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, το οποίο δεν διαπραγματεύεται σε μια ενεργό αγορά, θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι είναι το ποσό που θα είχε πληρώσει η οντότητα, την συγκεκριμένη ημερομηνία αγοράς, αν είχε αποκτήσει το περιουσιακό στοιχείο μέσω μιας συναλλαγής με κανονικές συνθήκες. Για τον προσδιορισμό αυτού του ποσού η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της το αποτέλεσμα όμοιων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.

Η αναγκαιότητα προσδιορισμού του αρχικού κόστους αναγνώρισης οδήγησε πολλές εταιρείες που έχουν συχνή αγοραπωλησία άυλων περιουσιακών στοιχείων στην ανάπτυξη τεχνικών για την έμμεση εκτίμηση της εύλογης αξίας τους. Στην περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε με εξαγορά επιχειρήσεως μπορεί να διαχωρίζεται αλλά μόνο σε συνδυασμό με άλλα ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία ο αποκτών αναγνωρίζει την ομάδα των περιουσιακών στοιχείων ως ένα ενιαίο σύνολο, ξεχωριστά από την υπεραξία, αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα (π.χ. εμπορικό σήμα για φυσικό μεταλλικό νερό το οποίο σχετίζεται με συγκεκριμένη πηγή).

2.1.1.3 Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

Όταν μια κυβέρνηση μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μια οντότητα δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης, κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο, όπως άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εκμετάλλευσης καζίνο, δικαιώματα χρησιμοποίησης κρατικών

λιμένων, άδειες εισαγωγής κλπ, η οντότητα (ακολουθώντας και το Δ.Λ.Π. 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης) έχει δύο δυνατότητες σχετικά με την αρχική αναγνώριση:

- Να καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία.
- Να μην καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, αλλά σε μια τεκμαρτή αξία προσαυξημένη με κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για την χρήση που προορίζεται.

2.1.1.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

Είναι δυνατό να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με ένα ή περισσότερα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή το κόστος του στοιχείου που αποκτήθηκε αποτιμάται στην εύλογη αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου. Εάν δεν μπορεί να γίνει επιμέτρηση στην εύλογη αξία, είτε διότι η πράξη ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας είτε διότι η εύλογη αξία του παραχωρηθέντος και του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε ως κόστος λαμβάνεται η λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου. Η ύπαρξη εμπορικής ουσίας μιας πράξης ανταλλαγής προσδιορίζεται με μέτρο την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της οντότητας.

2.1.1.5 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Υπάρχουν δαπάνες που πραγματοποιούν οι οντότητες για την απόκτηση μελλοντικών ωφελειών οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν στα ακόλουθα δύο αποτελέσματα :

- Να μη δημιουργηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, διότι δεν πληροί τα κριτήρια καταχώρησής του με βάση το Πρότυπο αυτό, δηλαδή να είναι μια αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την οντότητα, που να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα το κόστος της. Τέτοιες δαπάνες συχνά ονομάζονται ως δαπάνες συμβάλλουσες στην εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία και καταχωρούνται στα αποτελέσματα. Για τον ίδιο λόγο η διαφορά της αγοραίας αξίας μιας οντότητας με την λογιστική αξία της αναγνωρίσιμης καθαρής της περιουσίας, αυτό που συχνά

αποκαλείται ως (Goodwill ή αέρας), δεν θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα.

- Στην δεύτερη περίπτωση η οντότητα δημιουργεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει τις ιδιότητες για τη καταχώρησή του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όπως αυτές καθορίζονται με το πρότυπο αυτό.

2.1.1.6 Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στην περίπτωση που η οντότητα δημιουργεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο κατέχει τις ιδιότητες για τη καταχώρησή του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, υπάρχουν οι ακόλουθες δυο δυσκολίες για την οικονομική οντότητα :

- να διαπιστώσει αν και σε ποια χρονική στιγμή υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο άυλο περιουσιακό στοιχείο που θα αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και
- να προσδιορίσει αξιόπιστα και επακριβώς το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου (ώστε να διαχωριστεί από το κόστος των δαπανών που συμβάλλουν στην εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία).

Μια οικονομική οντότητα για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια καταχώρησής του, κατατάσσει τη δημιουργία του σε δύο φάσεις, στην φάση έρευνας και στην φάση ανάπτυξης.

2.2 Πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38«Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»

Κάθε οντότητα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική απεικόνιση των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων, εκτός από τις εξής περιπτώσεις :

- Εάν ένα άλλο Δ.Λ.Π. ρυθμίζει τα θέματα ενός ειδικού τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει το άλλο πρότυπο π.χ. η υπεραξία που προκύπτει κατά την εξαγορά επιχειρήσεων (Δ.Π.Χ.Π. 3), η μίσθωση (Δ.Λ.Π. 17), άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση κατά την συνήθη δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 2), οι συμβάσεις Κατασκευής Έργων (Δ.Λ.Π. 11) κ.λπ.
- Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίστηκαν στο Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Γνωστοποίηση και Παρουσίαση. Σχετικά με την καταχώριση και αποτίμηση ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζονται τα:
- Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα : Καταχώριση και αποτίμηση,

- Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές,
- Δ.Λ.Π. 28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς και
- Δ.Λ.Π. 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες.
- Αν κάποιες δραστηριότητες ή συναλλαγές χαρακτηρίζονται από μεγάλη εξειδίκευση και δημιουργούν λογιστικά θέματα των οποίων η αντιμετώπιση απαιτεί ιδιαίτερους και διαφορετικούς τρόπους τότε αυτές θα πρέπει να εξαιρεθούν από την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 38. Τέτοιες περιπτώσεις είναι :
- Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, όπως μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή οι δαπάνες ανάπτυξης και εξόρυξης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων και
- Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές η μη εφαρμογή αφορά μόνο τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, ενώ το Πρότυπο θα εφαρμοστεί κανονικά για όλα τα άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία αυτών (π.χ. ηλεκτρονικό λογισμικό).

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό (ενσώματο) υλικό, όπως π.χ. ένα ηλεκτρονικό μαγνητικό μέσο (δισκέτα) στη περίπτωση ηλεκτρονικών προγραμμάτων ή σε μία σειρά νομιμοποιητικών εγγράφων σχετικά με τη νομική τεκμηρίωση στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας.

Αν ένα περιουσιακό στοιχείο εμπεριέχει τόσο στοιχεία άυλου όσο και υλικού περιουσιακού στοιχείου, για να επιλέξουμε με ποιο Λογιστικό Πρότυπο πρέπει να αντιμετωπίζεται, με το Δ.Λ.Π. 38 ή το Δ.Λ.Π. 16 (Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις) θα πρέπει να προβούμε σε μια κρίση σχετικά με ποιο από τα δύο στοιχεία (ενσώματο ή ασώματο) είναι το πλέον ουσιώδες. Από τα πλέον εύγλωττα παραδείγματα για την περίπτωση αυτή είναι η αντιμετώπιση ενός CD το οποίο περιλαμβάνει λογισμικό. Αν το λογισμικό το οποίο εμπεριέχεται στο ηλεκτρονικό μέσο είναι κάποιο λειτουργικό σύστημα το οποίο είναι απαραίτητο για την ομαλή λειτουργία του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή, θα πρέπει να ακολουθείται το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις», αφού κρίνεται ότι το λογισμικό αυτό είναι ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και η αξία του ενσωματώνεται στην αξία του μηχανήματος.

Όταν όμως το λογισμικό δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή και η απόκτησή του παρέχει την δυνατότητα στον χρήστη να το εγκαταστήσει σε οποιοδήποτε Ηλεκτρονικό Υπολογιστή και να το χρησιμοποιεί, τότε θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο και να εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 38. Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται βάσει μιας σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δικαιώματα σύμφωνα με τις μισθωτικές συμφωνίες για στοιχεία όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα και τα οποία αποκλείονται από το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», εμπίπτουν στο Δ.Λ.Π. 38 γιατί μετά την αρχική αναγνώριση, ο μισθωτής διαπραγματεύεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει της σύμβασης μίσθωσης.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται επίσης σε μια σειρά δαπανών που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα, όπως οι δαπάνες διαφήμισης, εκπαιδευσεως, εκκινήσεως, έρευνας και ανάπτυξεως. Οι δαπάνες της έρευνας και ανάπτυξης αν και πολλές φορές καταλήγουν σε ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο (με φυσική υπόσταση) όπως για παράδειγμα ένα πρωτότυπο, εμπίπτουν στο Πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38, γιατί πρωτεύουσα σημασία έχει το άυλο συνθετικό του στοιχείο, δηλαδή, η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

2.3 Προβλήματα καταχώρισης άυλων πόρων ως στοιχεία ενεργητικού

στις Λογιστικές Καταστάσεις

Η μέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι σαφώς μία περισσότερο πολύπλοκη διαδικασία από την μέτρηση των υλικών στοιχείων για πολλούς λόγους. Παρακάτω παραθέτουμε ορισμένους.

Η αναγνώριση και αποτίμηση των στοιχείων του άυλου ενεργητικού είναι από τα δυσκολότερα προβλήματα της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Τα οικονομικά στελέχη μιας επιχείρησης και οι εξωτερικοί αναλυτές αντιμετωπίζουν το πρόβλημα σχετικά με το ποιες από τις δαπάνες που γίνονται για τα άυλα στοιχεία θα έχουν ως πιθανό αποτέλεσμα μελλοντικά οφέλη (Jan Mouritsen, 2004), οπότε θεωρούνται στοιχεία του ενεργητικού, και ποιες όχι, οπότε πρέπει να αντιμετωπιστούν λογιστικά ως έξοδα. Επιπλέον, ιδιαίτερο πρόβλημα υπάρχει με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργεί η ίδια η επιχείρηση και τα οποία, σχεδόν ποτέ δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό της, γιατί οι επιχειρήσεις σπανίως τηρούν στοιχεία ως προς το κόστος

δημιουργία τους. Έτσι τελικά παρόλη τη σπουδαιότητα τους τα περισσότερα από αυτά οι επιχειρήσεις δεν τα αποτιμούν και δε τα εμφανίζουν στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν λόγω των πολλών προβλημάτων που συνεπάγεται αυτή η διαδικασία.

Για να καταχωρήσει μια οικονομική μονάδα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει αυτό να χαρακτηρίζεται όπως αναφέραμε παραπάνω από τρία βασικά χαρακτηριστικά, την αναγνωρισιμότητα, τον έλεγχο, και τα μελλοντικά κέρδη. Έτσι πρέπει να θεωρείται και να εκτιμάται πόσο πιθανή είναι η εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που θα πηγάζουν από το στοιχείο αυτό για την επιχείρηση. Είναι ευθύνη της διοίκησης της οικονομικής μονάδας να εκτιμήσει την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών βάσει λογικών και βάσιμων παραδοχών για τις οικονομικές συνθήκες που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης του στοιχείου (Chatzke, 2003). Αυτή ακριβώς η ευθύνη συνιστά μια αντικειμενική δυσκολία καταγραφής του στον άμεσο χρονικό ορίζοντα. Επιπλέον και ο βαθμός βεβαιότητας των αναμενόμενων μελλοντικών εισροών του στοιχείου κρίνεται ιδιαίτερα δύσκολος στον τρόπο εκτίμησης του.

Επίσης για να μπορεί με αξιοπιστία να αποτιμηθεί το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως για παράδειγμα η αποτίμηση του ανθρώπινου δυναμικού (γνώσεις, δεξιότητες και ικανότητες ενός ανθρώπου) είναι πολύ δύσκολο. Η δυσκολία, έγκειται στο γεγονός ότι στη διαδικασία μέτρησης αναπόφευκτα υπεισέρχονται πολλές υποκειμενικές εκτιμήσεις και αυτό όπως είναι φυσικό συνεπάγεται μείωση της αντικειμενικότητας της μέτρησης και άρα της βαρύτητας της σαν πληροφορία.

Έτσι, προκειμένου να επιτευχθεί περισσότερη αντικειμενικότητα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται αρχικά στο κόστος του παρόλο που υπάρχει η άποψη ότι η αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι στην χρησιμότητα του και όχι στο κόστος του (Seetharaman, 2002). Για να προσδιοριστεί το κόστος της αρχικής καταχώρησης του, θα πρέπει να εξεταστεί ο τρόπος απόκτησης του. Οι τρόποι απόκτησης ενός άυλου στοιχείου αφορούν:

- Μεμονωμένη απόκτηση.
- Απόκτηση ως μέρος μιας ενοποίησης περιουσιακών στοιχείων.
- Απόκτηση μέσω μιας Κρατικής Επιχορήγησης.
- Από ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων.

Για την μέτρηση και αποτίμηση των άυλων πόρων έχουν προταθεί αρκετές μέθοδοι, κάθε μία έχει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της όπως είναι φυσικό. Βέβαια σκοπός αυτής της εργασίας είναι η παρουσίαση του ΔΛΠ 38 και η σύγκρισή του με την ελληνική πρακτική και όχι η εύρεση του καλύτερου τρόπου αποτίμησης και καταγραφής των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

3. Η αντιμετώπιση του άυλου ενεργητικού από το ΔΛΠ 38 και την ελληνική νομοθεσία

3.1 Η αντιμετώπιση του άυλου ενεργητικού από το ΔΛΠ 38

3.1.1 Αναγνώριση και Καταχώριση

Το ΔΛΠ 38 εκδόθηκε το 1998 και αντικατάστησε το ΔΛΠ 9 "Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης " και άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιουλίου 1999 και μετά. Το ΔΛΠ 38 στοχεύει στο να καταγράψει και να υποδείξει το λογιστικό χειρισμό όλων των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Επίσης μας υποδεικνύει πως μία επιχείρηση θα πρέπει να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, καθώς και τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται.

Μας καθορίζει συγκεκριμένους κανόνες αποτίμησης για την λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και τους κανόνες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 οι κανόνες για το άυλο ενεργητικό πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις , εκτός από ορισμένες περιπτώσεις που αναφέρονται στο ΔΛΠ 38 από την παρ. 1 έως και 6.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 ο ορισμός για το άυλο ενεργητικό στοιχείο είναι ο ακόλουθος. «Άυλο ενεργητικό είναι ένα αναγνωρίσιμο (διακριτό), μη νομισματικό στοιχείο του ενεργητικού, χωρίς φυσική υπόσταση, το οποίο κατέχεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, για να μισθωθεί σε άλλους ή για να χρησιμοποιηθεί για διοικητικούς σκοπούς.» (Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Αναλυτική Παρουσίαση», Β' έκδοση, Τόμος Β', Αθήνα, Ιούνιος 2006, σελίδα 1110)

Κατά το ΔΛΠ 38 μία επιχείρηση ελέγχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, αν η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να κατέχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα

δημιουργηθούν από αυτό και ταυτόχρονα να έχει και την δυνατότητα να αποτρέψει άλλους ανταγωνιστές από τα οφέλη αυτά.

Επίσης η τεχνική και γνώση της αγοράς μπορεί να αποδώσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη όταν η γνώση προστατεύεται με νόμιμα δικαιώματα όπως για παράδειγμα συγγραφικά δικαιώματα, ένα περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας ή οτιδήποτε άλλο μπορεί να στηριχθεί νομικά. 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 επιχείρηση. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει το μελλοντικό κόστος παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο στοιχείο, ότι για να καταχωρηθεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να πληρούνται οι παρακάτω όροι.

1. Να ισχύει ο ορισμός του άυλου στοιχείου όπως αναφέρθηκαν παραπάνω, και
2. Να συντρέχουν τα κριτήρια καταχώρησης που υπάρχουν στο ΔΛΠ 38, όπως θα τα παρουσιάσουμε παρακάτω.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνον όταν:

1. Πιθανολογείται ισχυρά ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
2. Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ξεχωριστά, όταν το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα και συμβαίνει αυτό, όταν τα ανταλλάγματα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτελείται από την τιμή αγοράς του, και διάφορα άλλα έξοδα αγοράς όπως κάθε εισαγωγικό δασμό, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, και κάθε εμπορική έκπτωση και μείωση τιμής εκπίπτει για τον προσδιορισμό του κόστους.

Κατά το ΔΛΠ 38 ότι σε μερικές περιπτώσεις ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, όταν μία κυβέρνηση μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία επιχείρηση 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.

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή με ένα νόμιμο άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτιμάται στην εύλογη αξία του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, που είναι ισοδύναμη με την εύλογη αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου, το οποίο αναπροσαρμόζεται στο ποσό των μετρητών που μεταβιβάστηκε. Το ΔΛΠ 38 αναφέρει επίσης για το άυλο ενεργητικό ότι μία εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν πρέπει να καταχωρείται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.

Σε μερικές περιπτώσεις, αναλαμβάνονται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, που πληροί τα κριτήρια καταχώρησης αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία. Μερικές φορές είναι δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για καταχώρηση. Μια επιχείρηση, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο αν πληρεί τα κριτήρια για καταχώρηση, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε: (α) μία φάση έρευνας, και (β) μία φάση ανάπτυξης.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από φάση έρευνας δεν πρέπει να καταχωρείται. Δαπάνες έρευνας πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα. Το ΔΛΠ 38 δέχεται την άποψη ότι, στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, μια επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Άρα, αυτές οι δαπάνες καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνον όταν, μία επιχείρηση μπορεί να αποδείξει όλα τα παρακάτω:

- Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του.
- Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει αυτό.
- Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο

- Ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- Την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις δαπάνες του άυλου περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεως του. Τα κοστολογικά συστήματα μιας επιχείρησης πρέπει να μπορούν να αποτιμούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά, όπως μισθοί και άλλες δαπάνες που αναλαμβάνονται για να εξασφαλίσουν συγγραφικά δικαιώματα ή άδειες ή ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού.

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που μπορεί άμεσα να αποδοθούν ή να κατανεμηθούν επάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, για τη δημιουργία, την παραγωγή και προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που προορίζεται αυτό. Το κόστος περιλαμβάνει, όλα τα παρακάτω:

1. Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλύσκονται για τη δημιουργία του.
2. Τους μισθούς, ημερομίσθια και άλλα σχετικά κόστη προσωπικού άμεσα απασχολούμενου.
3. Κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου, όπως αμοιβές για κατοχύρωση ενός νομικού δικαιώματος και η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών.
4. Γενικά κόστη που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στο περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, μία κατανομή της απόσβεσης των ενσώματων παγίων, ασφαλίσεων και ενοικίων)

Παράλληλα, τα ακόλουθα δεν μπορούν να αναγνωριστούν ως στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

1. Δαπάνες πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά κόστη, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορεί άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση.
2. Καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που προκύπτουν προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει προγραμματισμένη απόδοση.

3. Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο. Στο ΔΛΠ 38 αναφέρεται ότι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, εκτός αν: (α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληρεί τα κριτήρια καταχώρησης και ,(β) το στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές πρέπει να αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) κατά την ημερομηνία της αγοράς. Για παράδειγμα, δαπάνες για έρευνα καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα, όταν γίνονται. Παραδείγματα άλλων δαπανών που καταχωρούνται ως έξοδα, όταν αναλαμβάνονται περιλαμβάνουν:

1. Δαπάνες για δραστηριότητες έναρξης εργασιών του αυλού στοιχείου. Οι δαπάνες εκκίνησης μπορεί να συνίστανται από κόστος ίδρυσης, όπως κόστος νομικής και γραμματειακής φύσης που αναλαμβάνεται κατά την ίδρυση μιας νομικής οντότητας, δαπάνες για την έναρξη μίας νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης ή δαπάνες για έναρξη νέων εκμεταλλεύσεων ή για προώθηση νέων προϊόντων ή διαδικασιών

2. Δαπάνες εκπαίδευσης.

3. Δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης και προώθησης.

4. Δαπάνες για μετεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχείρησης.

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι μεταγενέστερες δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αγορά του ή την ολοκλήρωση του θα πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, εκτός αν: (α) πιθανολογείται ότι αυτές οι δαπάνες θα καταστήσουν το περιουσιακό στοιχείο ικανό να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη και (β) οι δαπάνες μπορεί να αποτιμηθούν και να αποδοθούν στο περιουσιακό στοιχείο αξιόπιστα.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα καταχωρημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρούνται ως έξοδα, αν αυτές οι δαπάνες απαιτούνται για να συντηρούν και διατηρούν το περιουσιακό στοιχείο στην αρχική του κατάσταση . Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί, αν μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να ενισχύουν την αξία ή να διατηρούν τα οικονομικά οφέλη που θα εισρέουν στην επιχείρηση από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία. Γι' αυτό, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες δαπάνες άμεσα σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα

σύνολο. Άρα σε σπάνιες περιπτώσεις θα αναλαμβάνονται δαπάνες στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης. Επίσης μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μία 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 το ΔΛΠ 38, η εύλογη αξία πρέπει να προσδιορίζεται με αντιπαραβολή σε μία ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός εφαρμόζεται, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς καταχωρηθεί στο κόστος. Επίσης, ο επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε ληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και καταχωρηθεί με ένα συμβολικό ποσό. Σε ορισμένες χώρες, μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοτώσεις παραγωγής. Όμως, μία 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 ενεργητικού είναι μοναδικό. Επίσης, μολονότι άυλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται οι συμβάσεις είναι προϊόν διαπραγμάτευσης μεταξύ κατ' ιδίαν αγοραστών και πωλητών, και οι συναλλαγές αυτές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που πληρώνεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου και πολλές φορές οι τιμές δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Επίσης αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να πιστώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια κάτω από τον τίτλο «Διαφορά Αναπροσαρμογής». Όμως, μία αύξηση αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο μέχρι το σημείο που αυτή αναστρέφει μία μείωση αναπροσαρμογής του ίδιου περιουσιακού στοιχείου και αυτή

η μείωση αναπροσαρμογής είχε προηγουμένως καταχωρηθεί ως ένα έξοδο. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο. Όμως, μία μείωση αναπροσαρμογής πρέπει να χρεώνεται άμεσα σε βάρος κάθε σχετικής διαφοράς αναπροσαρμογής, μέχρι το σημείο που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στη "διαφορά αναπροσαρμογής" σε σχέση με αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Η σωρευμένη διαφορά αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα εις νέο, όταν πραγματοποιηθεί η διαφορά.

3.1.2 Αναγνώριση δαπανών στο κόστος άυλου περιουσιακού στοιχείου

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38 όλες οι δαπάνες που πραγματοποιεί μια οντότητα για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, και να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκαν εκτός από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

- Αν οι δαπάνες αυτές αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και πληρούν τα κριτήρια καταχωρήσεως τους στο κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων (σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω).
- Αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε στα πλαίσια μιας εξαγοράς επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή, και με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 3 «Συνενώσεις επιχειρήσεων,» οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για το άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ακόμα και οι δαπάνες αγοράς θα πρέπει να αποτελούν μέρος της υπεραξίας κατά την ημερομηνία αγοράς. Αναλυτικά όλες οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για την απόκτηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών και οι οποίες δεν οδηγούν στην δημιουργία ή απόκτηση κάποιου άυλου ή άλλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που πραγματοποιήθηκαν.

Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι οι δαπάνες για έρευνα, εκτός εάν αποτελούν μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, οι δαπάνες εκκινήσεως (δαπάνες ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, οι δαπάνες για την έναρξη νέων εκμεταλλεύσεων, νέων εγκαταστάσεων, νέων προϊόντων κ.λπ.) εκτός εάν αυτές περιλαμβάνονται στην αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (βλ. Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις), οι δαπάνες εκπαίδευσης, οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης, οι

δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχειρήσεως, κ.λπ.

3.1.3 Δαπάνες παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

Με βάση το Πρότυπο αυτό, οι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικώς είχαν καταχωρηθεί ως έξοδα, δεν πρέπει να αναγνωρίζονται ως μέρος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

3.1.4 Αποσβέσεις

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ορθώς εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του. Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανακλά το πρόγραμμα κατά τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλύσκονται από την επιχείρηση. Αν αυτό το πρόγραμμα δεν μπορεί να καθορίζεται αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος πρέπει να χρησιμοποιείται. Η χρέωση της απόσβεσης για κάθε περίοδο πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο. Μία ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται και οι οποίες περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, επιλέγεται βασιζόμενη στο πρόγραμμα των οικονομικών ωφελειών και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 πρέπει να εκτιμάται ότι είναι στο μηδέν, εκτός των παρακάτω περιπτώσεων:

1. Υπάρχει μία δέσμευση με ένα τρίτο πρόσωπο να το αγοράσει στο τέλος της ζωής του ή
2. Υπάρχει μία ενεργός αγορά, και ταυτόχρονα ισχύουν, ότι
 - i. υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί από την αγορά
 - ii. πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι για να προσδιορίσει μία επιχείρηση πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 "Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων". Είναι μερικές φορές δύσκολο να διαπιστώνεται, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, γιατί, μεταξύ άλλων, δεν υπάρχει αναγκαστικά οποιαδήποτε προφανής απόδειξη

απαξίωσης. Αυτή η δυσκολία προκύπτει ειδικώς, αν το περιουσιακό στοιχείο έχει μία μακρά ωφέλιμη ζωή. Ως συνέπεια, το ΔΛΠ 38 απαιτεί, ένα ετήσιο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου στοιχείου, αν η ωφέλιμη ζωή του υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια.

Ακόμα αναφέρεται στο ΔΛΠ 38 ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται κατά την διάθεση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίηση του και από την μεταγενέστερη διάθεση του. Τα κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να προσδιορίζονται, ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

3.1.5 Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου

Για την επιμέτρηση μετά την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου υπάρχουν δύο μέθοδοι, η μέθοδος του κόστους και η μέθοδος της αναπροσαρμογής. Εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, τότε όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του, δηλαδή τα όμοιας φύσης και χρήσης, πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει ενεργός αγορά τα στοιχεία πρέπει να αποτιμούνται με τη μεθόδου του κόστους μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης.

3.1.5.1 Μέθοδος του κόστους

Σύμφωνα με την μέθοδο του κόστους ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αρχική του αναγνώριση, πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομειώσεως του.

3.1.5.2 Μέθοδος της αναπροσαρμογής

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αρχική του αναγνώριση, θα πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον κάθε

μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομειώσεως του. Η αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία θα πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά. Οι αναπροσαρμογές αυτές θα πρέπει να γίνονται αρκετά συχνά ώστε η λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η μέθοδος αναπροσαρμογής επιβάλλει δύο περιορισμούς. Συγκεκριμένα δεν επιτρέπει:

- την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία, ή
- την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος τους.

Μια οντότητα μπορεί να επιλέξει την μέθοδο της αναπροσαρμογής, αν έχει αρχικώς αναγνωρίσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο στο κόστος του. Στην περίπτωση που η αρχική αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει μέρος μόνο του κόστους, γιατί το άυλο δεν πληρούσε έως κάποια χρονική στιγμή τα κριτήρια αναγνώρισής του στα άλλα περιουσιακά στοιχεία, η μέθοδος της αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται για το σύνολο του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Επίσης η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται και για τις περιπτώσεις που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο λήφθηκε μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και έχει αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό.

Σε κάθε αναπροσαρμογή οι σωρευμένες αποσβέσεις του αναπροσαρμοζόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί :

- είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με την μεταβολή της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η αναπόσβεστη αξία μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του,
- είτε να συμψηφίζονται έναντι της προ-αποσβέσεως λογιστικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό να αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Μια οντότητα αναπροσαρμόζει την αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόσει και την αξία όλων των άλλων περιουσιακών στοιχείων της ίδιας κατηγορίας εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά. Στην περίπτωση που η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου έχει αναπροσαρμοστεί με αναφορά σε μια ενεργό αγορά, η οποία παύει να υφίσταται (και να αποτελεί βάση για μελλοντικές αναπροσαρμογές στην αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου), η

λογιστική αξία του στοιχείου θα ισούται με την τελευταία αναπροσαρμοσμένη αξία του μειωμένη με κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά απομείωσης.

3.1.5.3 Απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων

Επίσης σημειώνεται ότι αν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, τότε η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από την ημερομηνία αυτή και μετά. Με βάση το Δ.Λ.Π. 38 αν έχουμε αύξηση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας μιας αναπροσαρμογής, αυτή θα πρέπει να καταχωρείται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια στο λογαριασμό διαφορές αναπροσαρμογής. Αντίθετα, κάθε μείωση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής, πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο της χρήσης. Η σωρευμένη Διαφορά Αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα Κέρδη εις νέο μόνο στην περίπτωση που αυτή πραγματοποιείται στο σύνολό της, δηλαδή μόνο στην περίπτωση απόσυρσης ή διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου. Όμως μέρος της σωρευμένης Διαφοράς Αναπροσαρμογής μπορεί να πραγματοποιείται καθώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την οντότητα.

3.1.5.4 Προσδιορισμός Ωφέλιμου χρόνου ζωής

Κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι παρακάτω παράγοντες:

- Η προσδοκώμενη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και η δυνατότητα διεύθυνσης του από άλλη διευθυντική ομάδα.
- Οι συνηθισμένοι κύκλοι παραγωγικής ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου και η ύπαρξη ευρείας πληροφόρησης για την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής όμοιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται με όμοιο τρόπο.
- Η πιθανή τεχνική, τεχνολογική ή άλλη απαξίωση.
- Η σταθερότητα του κλάδου στον οποίο λειτουργεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο και οι μεταβολές στην αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών που προέρχονται από το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

- Οι αναμενόμενες πράξεις από τους ανταγωνιστές ή από πιθανούς νέους ανταγωνιστές.
- Το ύψος των δαπανών συντηρήσεως που θα απαιτηθούν ώστε το άυλο περιουσιακό στοιχείο να μπορεί να αποφέρει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και αν η οντότητα έχει την πρόθεση και την ικανότητα να τα καλύψει.
- Η περίοδος στην οποία η οντότητα θα ελέγχει νόμιμα το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Η συνάρτηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου με την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Λαμβανομένης υπόψη της ταχείας τεχνολογικής εξέλιξης και της συνεχούς ανάπτυξης εφαρμογών πληροφορικής, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση και για αυτό η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη. Σημειώνεται ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να έχει μεγάλη ή και αόριστη χρονική διάρκεια. Αυτή η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής σε μια συντηρητική βάση αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μιας ωφέλιμης ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο ισχύος τους, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με την διάρκεια της περιόδου που θα γίνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Εάν πρόκειται για συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα που μεταβιβάζονται για ορισμένη χρονική περίοδο που μπορεί να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή θα περιλαμβάνει την περίοδο της ανανέωσης μόνο αν αποδεικνύεται ότι θα γίνει ανανέωση χωρίς σημαντικό κόστος. Αν μια οντότητα θέλει να αποδείξει την βεβαιότητα της ανανέωσης ενός συμβατικού ή άλλου νόμιμου δικαιώματος χωρίς σημαντικό κόστος θα πρέπει να υπάρχουν και οι εξής τρεις προϋποθέσεις :

- Να υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει.
- Να υπάρχει απόδειξη ότι θα εκπληρωθούν οι αναγκαίοι όροι για να επιτευχθεί η ανανέωση των νόμιμων δικαιωμάτων

Το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν από την ανανέωση. Σε αντίθετη περίπτωση, που προβλέπεται σημαντικό

κόστος για την ανανέωση, τότε αυτό το κόστος αντιπροσωπεύει στην ουσία το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

3.1.5.5 Άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει από την στιγμή που το άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση και παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται ή καταταχθεί ως διαθέσιμο προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Εκμεταλλεύσεις. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από την οντότητα. Εάν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα πρέπει να χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης.

Οι μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής :

- η σταθερή μέθοδος απόσβεσης,
- η μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου,
- η μέθοδος απόσβεσης βάσει των μονάδων παραγωγής.

Η επιλογή της μεθόδου αποσβέσεως για κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει να κάνει κυρίως με το ποιο είναι το ακολουθούμενο πρόγραμμα αναλώσεως των οικονομικών ωφελημάτων που θα αποφέρει. Η μέθοδος που θα επιλεγεί θα πρέπει να ακολουθείται από χρήση σε χρήση σταθερά εκτός από την περίπτωση που θα υπάρξει μεταβολή στο πρόγραμμα των μελλοντικών ωφελειών. Κάθε χρήση, θα πρέπει να επιβαρύνεται με τις αποσβέσεις του άυλου περιουσιακού στοιχείου που αναλογούν, ως έξοδο, εκτός της περιπτώσεως που κάποιο άλλο Δ.Λ.Π. επιτρέπει ή απαιτεί οι αποσβέσεις να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα οι αποσβέσεις ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στην λογιστική αξία των αποθεμάτων.

3.1.5.6 Υπολειμματική αξία

Στο παρόν Δ.Λ.Π. αναφέρεται ότι η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ότι είναι μηδέν σε κάθε περίπτωση, εκτός εάν:

- Υπάρχει μια δέσμευση από ένα τρίτο μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή
- Υπάρχει μια ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και μπορεί να υπολογιστεί η υπολειμματική αξία του με παραπομπή σε αυτή την αγορά και πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας του. Αν μια οντότητα εμφανίζει μια υπολειμματική αξία μεγαλύτερη του μηδενός, σημαίνει ότι αυτή αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν το τέλος της οικονομικής ζωής του. Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η υπολειμματική αξία μπορεί ακόμα και να υπερβεί τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτές τις περιπτώσεις η απόσβεση είναι μηδενική έως ότου η υπολειμματική αξία μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους και κάθε μεταβολή της αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

3.1.5.7 Εκτιμήσεις και λάθη

Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου έχει αλλάξει σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις θα πρέπει να μεταβάλλεται ανάλογα και η περίοδος απόσβεσής του, ενώ αν έχει επέλθει μια ουσιώδης μεταβολή στο προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών θα πρέπει να μεταβάλλεται η μέθοδος απόσβεσης. Τέτοιες μεταβολές αντιμετωπίζονται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη». Κατά την διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατόν να γίνει αντιληπτό πως η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι σωστή, π.χ. στην περίπτωση που έχει καταχωρηθεί μια ζημιά απομείωσης υπάρχει ένδειξη ότι η περίοδος απόσβεσης πρέπει να αλλάξει.

Αντίστοιχα κατά την διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατόν να γίνει αντιληπτό ότι άλλαξε το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών και η μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου αντιπροσωπεύει

καλύτερα το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών σε σχέση με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης η οποία είχε ακολουθηθεί.

3.1.6 Γνωστοποιήσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:

- Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία αλλά και τη σωρευμένη απόσβεση (συν αθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου, και
- Τη θέση του στοιχείου (στοιχείων) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται.

3.1.6.1 Γενικές γνωστοποιήσεις

Στις Οικονομικές Καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα παρακάτω για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων διακρίνοντας αυτά στα εσωτερικώς δημιουργημένα και στα λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία:

- Εάν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και εάν είναι περιορισμένες τις ωφέλιμες ζωές και τους χρησιμοποιούμενους συντελεστές απόσβεσης.
- Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές.
- Η κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις (συμπεριλαμβανομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης).
- Η θέση του στοιχείου στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων στην οποία περιλαμβάνεται η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως:
Θα εμφανίζονται :

- Οι προσθήκες, με διάκριση όσων προέρχονται από εσωτερική ανάπτυξη και αυτών που προέρχονται από εξαγορά επιχειρήσεων.
- Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις.
- Οι αυξήσεις ή μειώσεις της λογιστικής αξίας που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση, είτε λόγω αναπροσαρμογής, είτε από ζημιά απομειώσεως που καταχωρήθηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας από την καθαρή θέση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.
- Οι ζημίες απομειώσεως που αναγνωρίστηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.
- Οι ζημίες απομειώσεως που αναστράφηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Η απόσβεση που αναγνωρίστηκε στη χρήση.
- Οι καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που ανακύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οντότητας.
- Όποιες άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να περιλαμβάνει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσεως και χρήσεως στις εκμεταλλεύσεις μιας οντότητας.

Μερικές κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι :

- Σήματα προϊόντων.
- Τίτλους εφημερίδων και περιοδικών και γενικότερα τίτλους εκδόσεων.
- Λογισμικό Ηλεκτρονικών Υπολογιστών.
- Άδειες και Παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων.
- Συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και λοιπά δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης.
- Συνταγές, τύποι, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι παραπάνω κατηγορίες αυτές μπορεί να διαχωρίζονται σε μικρότερες ή να συναθροίζονται σε μεγαλύτερες κατηγορίες αν αυτό θα προσέφερε περισσότερες

πληροφορίες στο χρήστη των οικονομικών καταστάσεων. Μία οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36. Μια οντότητα γνωστοποιεί τη φύση και το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε μια λογιστική εκτίμηση, που έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση ή αναμένεται να έχει (ουσιώδη επίδραση) στις επόμενες χρήσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8. Τέτοιες γνωστοποιήσεις π.χ. μπορεί να αφορούν μεταβολές στην ωφέλιμη ζωή, στην μέθοδο απόσβεσης, στην υπολειμματική αξία κ.λπ.

3.6.1.2. Πρόσθετες γνωστοποιήσεις

Στις οικονομικές καταστάσεις επιπλέον πρέπει να γνωστοποιείται :

- Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αξιολογηθεί ότι έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική του αξία και τον ή τους σημαντικότερους παράγοντες που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής.
- Μία περιγραφή, τη λογιστική αξία του και τον εναπομείναντα χρόνο ωφέλιμης ζωής (περίοδο αποσβέσεως) για κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο που είναι σημαντικό για το σύνολο των μεγεθών των Οικονομικών της Καταστάσεων.
- Για τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία που η οντότητα απέκτησε μέσω μιας Κρατικής Επιχορήγησης και αρχικώς καταχωρήθηκαν στην εύλογη αξία η οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιεί την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα στοιχεία, τη λογιστική τους αξία και με ποια μέθοδο επιμετρούνται μετά την αναγνώριση (του κόστους ή της αναπροσαρμογής).
- 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 για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- Το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

3.1.7 Αποσύρσεις και διαθέσεις

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει οριστικά να διαγραφεί όταν πωληθεί ή όταν δεν αναμένονται οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίησή του καθώς και από τη μεταγενέστερη πώλησή του. Όταν κατά την διαγραφή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προκύπτει κέρδος ή ζημιά, από την διαφορά του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να

καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά την ημερομηνία που διαγράφεται, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα (εκτός αν το Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις απαιτεί διαφορετικά σε πράξη πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν αναγνωρίζονται στα τακτικά έσοδα (δηλ. στον κύκλο εργασιών). Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή είναι επί πιστώσει το αντάλλαγμα αναγνωρίζεται στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18 αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

3.1.8 Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης δαπανών για άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Έστω η εταιρεία (Α) αναπτύσσει ένα νέο προϊόν. Το κόστος που πραγματοποιείται από το τμήμα έρευνας και ανάπτυξης της εταιρείας, κατά την χρήση 2007 χαρακτηρίστηκε ως έρευνα, το οποίο ανήλθε στο ποσό των € 250.000. Στην επόμενη χρήση 2008, έγιναν οι αντίστοιχες μελέτες που αφορούσαν στην τεχνική και εμπορική τεκμηρίωση του προϊόντος. Το συνολικό κόστος των δαπανών αυτών ανήλθε στο ποσό των € 50.000. Επιπλέον, στην χρήση 2009, η εταιρεία αντέκρουσε επιτυχώς ένα δικαστικό αγώνα, για να προστατεύσει τα αποκλειστικά δικαιώματα εκμετάλλευσης του προϊόντος. Το σύνολο των δικαστικών εξόδων, ανήλθε στο ποσό των € 10.000.

Η λογιστική απεικόνιση των ανωτέρω, έχει ως εξής:

Χρήση 2007	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα Χρήσης	250.000	
Διαθέσιμα		250.000

Χρήση 2008	Χρέωση	Πίστωση
Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	50.000	
Διαθέσιμα		50.000

Χρήση 2009	Χρέωση	Πίστωση
------------	--------	---------

Αποτελέσματα Χρήσης	10.000	
Διαθέσιμα		10.000

Αν η εταιρεία έχανε τη δίκη, το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα ετίθετο υπό αμφισβήτηση.

4. Η αντιμετώπιση των άυλων στοιχείων από την Ελληνική Νομοθεσία

4.1 Ορισμοί

Τα άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) κατά την ελληνική νομοθεσία είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά, τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μόνα τους , είτε μαζί με την οικονομική μονάδα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ.2.2.110 και άρθρο 42ε, παρ. 3, Ν. 2190/1920, Γρηγοράκος, 2000, σελ. 150). Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

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

Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, το γνωστό όρο της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίδουν στη μονάδα, που λειτουργεί παραγωγικά, συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. (Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 2005, Γ. Αληφαντή ,2005)

Στους άνω λογαριασμούς καταχωρούνται όλα τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρεία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών (άρθρο 42ε, παρ. 3, Ν. 2190/1920 Χρήστου Ν. Τότση, 2007). Αντιθέτως δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες ασφάλισης των δικαιωμάτων, οι επιστημονικές και τεχνικές συμβουλές που παρέχονται στο Δημόσιο ή και σε τρίτους καθώς και οι δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού. Οι δαπάνες αυτές

καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. (Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Πεταλάς, 2004)

4.2 Αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στο Ε.Γ.Λ.Σ.

Κατά την Ελληνική Νομοθεσία η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, που αποκτούνται από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους υπό - λογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 2, Γρηγοράκος, 2000)

4.3 Απόσβεση

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. (Ε.Γ.Λ.Σ., παρ. 2.2.100 περ. 4, Γρηγοράκος, 2000) η αξία κτήσεως των αυλών περιουσιακών στοιχείων αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε αυλού στοιχείου, και σε περίπτωση που το αυλό δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Το Υπ. Οικονομικών με εγκύκλιο του έκρινε ότι η δαπάνη εμπορικού σήματος, επειδή είναι επένδυση και συμβάλει στην απόκτηση εισοδήματος από την επιχείρηση για περισσότερες από μια διαχειριστικές χρήσεις, αποσβένεται ισόποσα σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, με έναρξη από το μήνα τον οποίο άρχισε η εκμετάλλευση η χρήση του σήματος. Όταν ολοκληρώνεται η απόσβεση των αξιών των αυλών περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπό λογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 8, Γρηγοράκος, 2000). Σε περίπτωση που το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταργηθεί, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεως του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημιές» (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 9, Γρηγοράκος, 2000).

Σε περίπτωση πωλήσεως άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου στην πίστωση του άυλου περιουσιακού στοιχείου καταχωρείται το τίμημα της πωλήσεως και οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση. Το αποτέλεσμα που προκύπτει

μεταφέρεται στους λογαριασμούς 81.03 ή 81.02 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 10, Γρηγοράκος, 2000).

4.4 Κέρδος

Η ωφέλεια ή κέρδος από εκχώρηση δικαιωμάτων σύμφωνα με το σημερινό νόμο θεωρείται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς, το κέρδος ή η ωφέλεια, που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση κάθε δικαιώματος που είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος. Ενδεικτικώς, ο φορολογικός νόμος αναφέρει τα εξής δικαιώματα:

- Δικαίωμα μίσθωσης ή υπομίσθωσης,
- Δικαίωμα προνομίου.
- Δικαίωμα ευρεσιτεχνίας.
- Δικαίωμα άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσικλέτας δημόσιας χρήσεως, και
- Η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα, τα οποία ισοδυναμούν με εκχώρηση.

Η ωφέλεια που προκύπτει, όταν εκχωρούνται αυτά τα δικαιώματα, καθώς και οιοδήποτε άλλο δικαίωμα ή προνόμιο συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13, παρ. 1, εδάφ. β' του φορολογικού Ν. 2238/1994. (Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & στοιχείων, Δ. Σταματόπουλος, 2007).

4.5 Παρακολούθηση Υπεραξίας, Δικαιωμάτων Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας, Λοιπών Δικαιωμάτων, Έξοδα Λοιπών Ερευνών, Έξοδα κτήσεως Ακινήτοποιήσεων, Έξοδα Αναδιοργάνωσης.

Στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Κωδ . Ν. 2190/1920 (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 3 και άρθρο 43, παρ. 4, περ. β, Ν. 2190/1920. Γρηγοράκος, 2000 - Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Πεταλάς, 2004).

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστωσης στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμικού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ. 3, Γρηγοράκος, 2000). Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 3, Γρηγοράκος, 2000 - άρθρο 43, παρ. 4β, Κωδ. Ν. 2190/1920, Χρήστου Ν. Τότση).

Στο λογαριασμό 16.00 καταχωρείται μόνο η υπεραξία της επιχειρήσεως που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας. Η υπεραξία της επιχειρήσεως, που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της, καταχωρείται στο λογαριασμό «υπεραξία επιχειρήσεως» των ασώματων ακινητοποιήσεων και αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. (άρθρο 43, παρ. 4, περ.β, Κωδ. Ν. 2190/1920, Χρήστου Ν. Τότση)

Στο λογαριασμό 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτά πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών. Για την καταχώρηση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό 16.01 αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία, ότι τα δικαιώματα, για τα οποία γίνονται έξοδα θα αποδώσουν αποτελέσματα στην οικονομική μονάδα. Για παράδειγμα τα δικαιώματα που έχει αποκτήσει μια επιχείρηση για τη συνεχή εκμετάλλευση μιας ταινίας

παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής / ιδιοκτησίας» είτε στον υπό - λογαριασμό 16.01.01 «Άδειες Παραγωγής και Εκμεταλλεύσεως» είτε σε άλλο υπό - λογαριασμό του 16.01. Η αξία κτήσεως των αυλών περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε αυλού στοιχείου και, σε περίπτωση που το αυλό δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 4, Γρηγοράκος ,2000). Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε αυλού στοιχείου. Πάντως, η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια. (άρθρο 43 (παρ. 4, περ. γ', Κωδ. Ν. 2190/1920, Χρήστου Ν. Τότση)

Στο λογαριασμό 16.05 «Λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα. Τα «Λοιπά Δικαιώματα» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου (άρθρο 43, παρ. 4, περ. δ, Κωδ. Ν. 2190/1920, Χρήστου Ν. Τότση).

Στο λογαριασμό 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία -λατομεία (Ε.Γ.Λ.Σ. 2.2.110, περ. 14, Γρηγοράκος, 2000). Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας αποσβένονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Έρευνας και Τεχνολογίας (άρθρο31, παρ. ία, Ν. 2238/1994) (Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & στοιχείων, Δ. Σταματόπουλος, 2007).

Στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων" παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων

ακινήτοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινήτοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως τους (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 16, Γρηγοράκος, 2000).

Στο λογαριασμό 16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από την ανάπτυξη της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 19, Γρηγοράκος, 2000). Τα έξοδα αναδιοργανώσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες, όμως, δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε έτη (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110, περ. 23, Γρηγοράκος, 2000 - άρθρο 43, παρ. 3, περ. α, Κωδ. Ν. 2190/1920, Χρήστου Ν. Τότση).

5. Διαφορές αντιμετώπισης μεταξύ ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σε αυτό το κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με τις διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ του ΔΛΠ 38 και της Ελληνικής Νομοθεσίας.

5.1 Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη

Η πρώτη διαφορά μεταξύ του ΔΛΠ 38 και της Ελληνικής Νομοθεσίας είναι ότι το ΔΛΠ 38 απαιτεί όπως μία επιχείρηση καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο (στο κόστος), όταν και μόνον όταν: Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Ενώ σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία τα Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινήτοποιήσεις) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, τα οποία μπορείς να τα εκτιμήσεις χρηματικά και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής χωρίς να γίνεται καμία αναφορά στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

5.2 Διαφορά στην καταχώρηση

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν πληρεί τόσο τον

ορισμό όσο και τα κριτήρια καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, το ΔΛΠ 38 απαιτεί οι δαπάνες για ένα τέτοιο στοιχείο να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Σ' αυτό το σημείο σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες για τα κριτήρια καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, παρά μόνο τεχνικής φύσεως ως προς την παρουσίαση και τυποποίηση των λογαριασμών βάση του Ε.Γ.Λ.Σ.

5.3 Αντιμετώπιση Δαπανών Έρευνας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 απαιτεί όλες οι δαπάνες έρευνας να καταχωρούνται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται. Το ΔΛΠ 38 δέχεται την άποψη ότι, στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, μια επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Άρα ,αυτές οι δαπάνες καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι δαπάνες έρευνας πρέπει να καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται και να μην μεταφέρονται ως ενεργητικό στοιχείο σε επόμενη χρήση.

5.4 Αποσβέσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη. Το ΔΛΠ 38 απαιτεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του.. Το ΔΛΠ 38 δεν επιτρέπει μία επιχείρηση να προσδιορίζει μία απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Σε σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρχει πειστική απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα είναι μία καθορισμένη περίοδος μεγαλύτερη από είκοσι χρόνια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το ΔΛΠ 38 απαιτεί μία επιχείρηση:(α) να αποσβένει το άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του,(β) να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του άυλου περιουσιακού στοιχείου τουλάχιστον ετησίως για να εξακριβώνει, αν υπάρχει ζημία απομείωσης, και (γ) να γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους η εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια αντικρούεται, καθώς επίσης

και τους παράγοντες οι οποίοι έπαιξαν ένα ουσιώδη ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία τα άυλα πάγια στοιχεία, όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων, και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα, με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άλλα άυλα στοιχεία, όπως δικαιώματα εκμετάλλευσης και άδειες λειτουργίας, αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειας του. Επίσης τα άυλα πάγια αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας, (π.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από το νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους, είτε αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό αποσβένονται σε 3 χρόνια. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 απαιτεί ότι η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανακλά το ρυθμό κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, θα πρέπει να υιοθετείται η σταθερή μέθοδος. Η χρέωση της απόσβεσης πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο.. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία η μέθοδος απόσβεσης είναι η σταθερή μέθοδος όπου όπως αναφέραμε παραπάνω αποσβένονται ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους με κάποιους περιορισμούς στα ανώτατα όρια.

5.5 Υπολειμματική Αξία

Το ΔΛΠ 38 απαιτεί η υπολειμματική αξία ενός άθλου περιουσιακού στοιχείου να θεωρείται ότι είναι μηδέν, εκτός αν: (α) υπάρχει μία δέσμευση από ένα τρίτο μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή (β) υπάρχει μια ενεργός αγορά για αυτό τον τύπο του περιουσιακού στοιχείου και πιθανολογείται ότι μία τέτοια αγορά θα υπάρξει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού

στοιχείου. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία όταν η υπολειμματική αξία είναι μηδέν το καταχωρούμε με αξία ένα ευρώ για να απεικονίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, και δεν γίνεται καμία αναφορά αν υπάρχει δέσμευση να το αγοράσει τρίτος η για πιθανή ενεργός αγορά στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

5.6 Αποτίμηση Αξίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 μετά την αρχική καταχώριση, το ΔΛΠ 38 απαιτεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο να αποτιμάται, σύμφωνα με έναν από τους δύο ακόλουθους χειρισμούς:(α) βασικός χειρισμός: κόστος μείον σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης, ή (β) επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός: αναπροσαρμοσμένη αξία μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Η αναπροσαρμοσμένη αξία πρέπει να είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Επιπρόσθετα, άπαξ και μία επιχείρηση επιλέγει αυτόν τον χειρισμό, το ΔΛΠ 38 απαιτεί να γίνονται αναπροσαρμογές κατά τακτικά διαστήματα ούτως ώστε η λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου να μη διαφοροποιείται ουσιωδώς από αυτό που θα μπορούσε να προσδιοριστεί χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία η Αποτίμηση αυτών περιουσιακών στοιχείων που αποκτούνται από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεως τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο. Επίσης δεν υπάρχουν διατάξεις για παραπομπές σε ενεργό αγορά, ούτε οδηγίες πώς να καταγράφονται οι αναπροσαρμογές ώστε η λογιστική αξία να μη διαφοροποιείται ουσιωδώς από αυτό που θα μπορούσε να προσδιοριστεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

5.7 Αναπροσαρμογή Αξίας

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ως προς την αναπροσαρμογή αξίας άυλου αγαθού τη δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης. Επίσης οι αναπροσαρμογές καθορίζονται από ανεξάρτητους επίσημους

εκτιμητές κατά τακτά χρονικά διαστήματα 3-5 ετών, το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής αξίας παρουσιάζεται στα ίδια κεφάλαια και δεν είναι διανεμητέο. Αντίθετα, στην Ελληνική νομοθεσία δεν περιέχουν διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση άυλων αγαθών. Τίθεται λοιπόν για μία ακόμη φορά ζήτημα προσδιορισμού της αξίας αποτίμησης του παγίου για φορολογικούς σκοπούς, το οποίο επηρεάζει:

- τον καθορισμό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων, όπου προβλέπονται
- το ζήτημα του φορολογικού χειρισμού (δηλ. συνυπολογισμού στα φορολογητέα εισοδήματα ή όχι) των κερδών ή ζημιών που τυχόν θα προκύψουν από την αποτίμηση.
- τον προσδιορισμό και περαιτέρω φορολογικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημίας από τυχόν μεταγενέστερη πώληση του παγίου.

5.8 Πώληση – Παύση χρήσης

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ως προς την αναπροσαρμογή αξίας άυλου αγαθού τη δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης. Επίσης οι αναπροσαρμογές καθορίζονται από ανεξάρτητους επίσημους εκτιμητές κατά τακτά χρονικά διαστήματα 3-5 ετών, το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής αξίας παρουσιάζεται στα ίδια κεφάλαια και δεν είναι διανεμητέο. Αντίθετα, στην Ελληνική νομοθεσία δεν περιέχουν διατάξεις σχετικά με την αποτίμηση άυλων αγαθών. Τίθεται λοιπόν για μία ακόμη φορά ζήτημα προσδιορισμού της αξίας αποτίμησης του παγίου για φορολογικούς σκοπούς, το οποίο επηρεάζει:

- τον καθορισμό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων, όπου προβλέπονται
- το ζήτημα του φορολογικού χειρισμού (δηλ. συνυπολογισμού στα φορολογητέα εισοδήματα ή όχι) των κερδών ή ζημιών που τυχόν θα προκύψουν από την αποτίμηση.
- τον προσδιορισμό και περαιτέρω φορολογικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημίας από τυχόν μεταγενέστερη πώληση του παγίου.

5.9 Γνωστοποιήσεις στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Συμφωνά με το ΔΛΠ 38 οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων: (α) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποίησε, (β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν, (γ) τη προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροισθέντων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου, (δ) τη θέση του στοιχείου (στοιχείων) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται, ενός αγορασμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δε χρειάζονται. Αντίθετα η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί τόσο λεπτομερής γνωστοποιήσει στις οικονομικές καταστάσεις. Μπορεί όμως να αναφέρουμε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων περισσότερες πληροφορίες όταν το άυλο στοιχείο κατέχει σημαντική αξία ως προς το σύνολο της αξίας του Ενεργητικού.

5.10 Απομείωση Αξίας

Το ΔΛΠ 38 αναφέρει για το άυλο ενεργητικό ότι για να προσδιορίσει μία επιχείρηση πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 "Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων". Είναι μερικές φορές δύσκολο να διαπιστώνεται, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, γιατί, μεταξύ άλλων, δεν υπάρχει αναγκαστικά οποιαδήποτε προφανής απόδειξη απαξίωσης. Αυτή η δυσκολία προκύπτει ειδικώς, αν το περιουσιακό στοιχείο έχει μία μακρά ωφέλιμη ζωή. Ως συνέπεια, αυτού το ΔΛΠ 38 απαιτεί, ένα ετήσιο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου στοιχείου, αν η ωφέλιμη ζωή του υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια. Αντίθετα στην ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι αντίστοιχο για την απομείωση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

6. Τα συναφή με το ΔΛΠ 38 διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 22, ΔΛΠ 36)

6.1 Εισαγωγικά – Περιεχόμενο και συσχέτιση με την Ελληνική Νομοθεσία

Η σχέση που έχει το ΔΛΠ 38 με τα συναφή του πρότυπα είναι πολύ σημαντική γιατί έτσι μπορούν να εκτιμηθούν οι μελλοντικές λογιστικές επιπτώσεις που θα έχει η αγορά, ή η δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Πιο αναλυτικά οι επιπτώσεις αυτές μπορούν να ταξινομηθούν στην παρουσίαση και γνωστοποίηση των άυλων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, στην αναβαλλόμενη φορολογία και την καταγραφή των αναβαλλόμενων φόρων σχετικά με τα άυλα στοιχεία, την καταγραφή της υπεραξίας από εξαγορές και συγχωνεύσεις το οποίο είναι στοιχείο του άυλου ενεργητικού, και τελικώς η καταγραφή και η αντιμετώπιση της υποτίμησης των άυλων στοιχείων του ενεργητικού.

Το ΔΛΠ 1 αλλά και η ελληνική νομοθεσία αναφέρουν πως πρέπει να συντάσσονται και να εμφανίζονται ακριβοδίκαια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τα στοιχεία του άυλου ενεργητικού.

Το ΔΛΠ 12 μας αναφέρει τον τρόπο παρακολούθησης των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις για το μελλοντικό φόρο που θα κληθεί να πληρώσει η που θα γλιτώσει η επιχείρηση από τις δαπάνες που δημιουργούνται για τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού. Η ελληνική νομοθεσία δεν αναφέρει τίποτα ως προς την αναβαλλόμενη φορολογία σχετικά με το άυλο ενεργητικό.

Το ΔΛΠ 22 και η ελληνική νομοθεσία αναφέρουν περί την δημιουργία συγχωνεύσεων και εξαγορών και αναγνωρίζουν υπεραξία που προκύπτει από την διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε η ανταλλάχθηκε μεταξύ τους το οποίο αποτελεί στοιχείο του άυλου ενεργητικού.

Το ΔΛΠ 36 και η ελληνική νομοθεσία μας αναφέρουν, κυρίως την λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

6.2 Οι διαφορές του ΔΛΠ 1 με την Ελληνική Νομοθεσία

Το ΔΛΠ 1 και η ελληνική νομοθεσία αναφέρουν πως πρέπει να συντάσσονται και να εμφανίζονται ακριβοδίκαια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τα στοιχεία του άυλου ενεργητικού.

Η Ελληνική νομοθεσία αναφέρει στο άρθρο 42α του 2190/1920 τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά μεμονωμένες επιχειρήσεις. Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. (Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Πεταλάς, 2004). Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις επιχειρήσεων τα οποία εμπεριέχουν και ότι έχει σχέση με τα άυλα στοιχεία του Ενεργητικού είναι:

- Ισολογισμός
- Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως
- Προσάρτημα

Στο Άρθρο 42α,§2 του Ν .2190/1920 αναφέρεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως ,της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας το οποίο όπως είναι φυσικό αφορά και τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού.

Με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ δεν υπάρχουν πλέον αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 κατά γενικό κανόνα το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή στην παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και η πληροφόρηση τους σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.(Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία των ΔΛΠ, Ν. Πρωτοψάλτης και Π.Βρουστούρης, 2001)

Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις και αφορούν και το άυλο ενεργητικό είναι τα παρακάτω:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.
- Επεξηγηματικές σημειώσεις

Άρα οι γενικές λογιστικές Αρχές που έχουν σχέση με το άυλο ενεργητικό είναι οι παρακάτω :

1. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

2. Τήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων σχετικά με την καταγραφή των άυλων στοιχείων.
 3. Ομοιομορφία της παρουσίασης και ταξινόμησης των στοιχείων.
 4. Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις όπως τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού .
 5. Συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες σχετικά με τα άυλα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων .
 6. Όταν η παρουσίαση των άυλων στοιχείων μεταβάλλεται ,τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται με ανάλογη γνωστοποίηση.
 7. Ποιοτικά χαρακτηριστικά όπως, σαφήνεια, συνέπεια, αξιοπιστία, σημαντικότητα και επικράτηση της ουσίας επί του τύπου έχουν εφαρμογή και στα άυλα στοιχεία του ενεργητικού.
- Η Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων, πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως πράγμα που, όπως είναι φυσικό, αφορά και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία .

6.3 Οι διαφορές του ΔΛΠ 12 με την Ελληνική Νομοθεσία ως προς το άυλο ενεργητικό

Το ΔΛΠ 12 αναφέρει τον τρόπο παρακολούθησης των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών και των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων για το μελλοντικό φόρο που θα κληθεί να πληρώσει ή που θα γλιτώσει η επιχείρηση από τις δαπάνες που δημιουργούνται για τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού. Η ελληνική νομοθεσία δεν αναφέρει τίποτα ως προς την αναβαλλόμενη φορολογία σχετικά με το άυλο ενεργητικό. Όπως αναφέραμε στην εισαγωγή η Ελληνική νομοθεσία δεν μας αναφέρει για τους αναβαλλόμενους φόρους σε σχέση με το άυλο ενεργητικό αλλά μας υποδεικνύει γενικά ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό ». Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων / εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Στις περί ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων διατάξεις του Ν.2190/1920 δεν προβλέπεται κάτι σχετικό με τους αναβαλλόμενους φόρους και ειδικά κάτι με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία . Όμως με βάση το άρθρο 42α παρ. 2 και 3 επιτρέπει την παρέκκλιση από τις διατάξεις του νόμου προκειμένου να αποδοθεί η πραγματική εικόνα με απόλυτη σαφήνεια, η καταχώριση

αναβαλλόμενων φόρων επιβάλλεται σε περίπτωση που το ύψος τους είναι σημαντικό και επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις. (Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Πεταλάς, 2004 – Κώδικας ΑΕ και ΕΠΕ, Χρήστος Ν. Τότσης, 2007)

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 το πιο σημαντικό θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος της λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών. Είναι ουσιώδες, γιατί οι φορολογικές διατάξεις είναι διαφορετικές από τα Λογιστικά πρότυπα ως προς τον χρόνο, την μέθοδο αποσβέσεως, την αξία απομείωσης του, και για τις δαπάνες που σχετίζονται με τα άυλα πάγια, οι οποίες μπορεί να μην εκπίπτουν φορολογικά. Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις προκύπτουν από τις εκάστοτε διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, που προσδιορίζουν τον κατά χρήση πληρωτέο φόρο, ενώ οι μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν σε κάθε χρήση, έχουν σχέση με τον μελλοντικό διακανονισμό της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων που απεικονίζεται στον Ισολογισμό. Το ΔΛΠ 12 αναφέρει ότι για όλες τις προσωρινές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του Ισολογισμού, καταχωρείται αναβαλλόμενος φόρος, όπως στην περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων. (Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία των ΔΛΠ, Ν. Πρωτοψάλτης και Π. Βρουστούρης, 2001).

Για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου / συμψηφιστέου φόρου (deferred tax asset), πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα ότι η εταιρεία θα είναι κερδοφόρος όταν μελλοντικά κλείσει η χρονική αυτή διαφορά, έτσι ώστε να συμψηφίσει την απαίτηση με την φορολογική υποχρέωση. Απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων. Χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς.

Επίσης το ΔΛΠ 12 αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς σχετικά με τα άυλα πάγια, έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστικοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

6.4 Οι διαφορές του ΔΛΠ 22 με την Ελληνική Νομοθεσία ως προς το

άυλο ενεργητικό

Το ΔΛΠ 22 και η ελληνική νομοθεσία αναφέρουν σχετικά με τις συγχωνεύσεις και εξαγορές αναγνωρίζοντας υπεραξία που προκύπτει από την διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε ή ανταλλάχθηκε και το οποίο αποτελεί στοιχείο του άυλου ενεργητικού

Το ΔΛΠ 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως "εξαγορές" (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεραξίας (goodwill) που προκύπτει σαν διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε η ανταλλάχθηκε και το αντίστοιχο ποσοστό της καθαρής θέσης της αγορασθείσας εταιρείας, εκπεφρασμένα σε αγοραίες αξίες (fair value). Εάν το τίμημα δεν καταβάλλεται με μετρητά αλλά με πίστωση ορισμένης χρονικής διάρκειας, τότε για τον υπολογισμό του κόστους αγοράς υπολογίζεται η παρούσα αξία του επί πιστώσει τιμήματος, και εν συνεχεία ενδεχομένως η τυχόν υπεραξία.

Για να αναγνωρισθεί μία συγχώνευση σαν «pooling or uniting of interests» πρέπει να συντρέχουν οι εξής τρεις προϋποθέσεις ταυτοχρόνως:

- σχετική αναλογία στις αγοραίες αξίες των δυο εμπλεκόμενων εταιρειών
- συνέχιση περίπου του ίδιου ποσοστού ψήφου των εταιρών και στην νέα εταιρεία
- ανταλλαγή η συνάθροιση πλειοψηφικών πακέτων από κάθε μία από τις εταιρείες.

Επίσης όταν δεν είναι δυνατόν να εντοπισθεί ο αγοραστής, τότε η συγχώνευση θεωρείται "pooling or uniting of interests". Στο "pooling of interest" δεν αναγνωρίζεται υπεραξία (goodwill) λογιστικά. Όλα τα σχετικά έξοδα, πρέπει να πάνε στα αποτελέσματα. Η απόσβεση του goodwill γίνεται στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια. Κάθε χρόνο γίνεται επανεκτίμηση αυτής, και αν προκύψει διαφορά, τότε λογίζεται σαν διόρθωση.

Το κόστος αγοράς (που διαμόρφωσε την υπεραξία) επιτρέπεται να αλλάξει μεταγενέστερα, όταν υπάρξουν μεταβολές σε μελλοντικά γεγονότα και εκτιμήσεις που είχαν γίνει αρχικά οπότε γίνεται αναγκαίο να αναθεωρηθεί πάλι η τρέχουσα αξία της αγορασθείσας εταιρείας και όταν το αρχικό τίμημα υποστεί αλλαγή ένεκα διαφόρων αιτιών και συμφωνιών.

Η αρνητική υπεραξία (negative goodwill, που προκύπτει όταν το κόστος απόκτησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είναι μικρότερο της πραγματικής αξίας τους)

θα πρέπει να μειώνει αναλογικά την αξία των αποκτούμενων στοιχείων. Όταν αυτό δεν είναι δυνατόν, η διαφορά που προκύπτει χαρακτηρίζεται ως αρνητική υπεραξία και απεικονίζεται αφαιρετικά του ενεργητικού στην υπεραξία, το οποίο αποσβένεται σε 5 έτη ή έως το πολύ 20 έτη όταν μπορεί να αιτιολογηθεί.

Η διαφορά μεταξύ πραγματικής αξίας των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης που αγοράζεται και τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση, περιγράφεται ως υπεραξία και είναι συνήθως θετική οπότε αποσβένεται σε μία περίοδο 20 ετών (μαχητό τεκμήριο). Αν η ανωτέρω διαφορά είναι αρνητική, τότε καταχωρείται ως έκπτωση (μείωση) των περιουσιακών στοιχείων και κατά την έκταση που σχετίζεται με αναμονή μελλοντικών ζημιών, καταχωρείται ως έσοδο όταν πραγματοποιούνται οι ζημίες τις αγοραζόμενης επιχείρησης. Κατά την έκταση που δεν σχετίζεται με αναμενόμενες μελλοντικές ζημίες καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως ως εξής :

1. Το ποσό αυτής που δεν υπερβαίνει τις πραγματικές αξίες των αποκτηθέντων μη νομισματικών στοιχείων, καταχωρείται στα έσοδα συστηματικά κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής των στοιχείων αυτών.
2. Το επί πλέον των πραγματικών αξιών των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων αυτής τμήμα, καταχωρείται αμέσως ως έσοδο.

Κατά την ημερομηνία απόκτησης μιας επιχείρησης από μια άλλη, ο αγοραστής πρέπει να καταχωρεί μια πρόβλεψη που δεν εμφανίζεται ως υποχρέωση στην αγοραζόμενη επιχείρηση, εάν ο αγοραστής έχει αναπτύξει ένα σχέδιο για τερματισμό, ή μείωση των δραστηριοτήτων της αγοραζόμενης. Η πρόβλεψη αυτή αφορά αποζημιώσεις εργαζομένων, κλείσιμο εγκαταστάσεων και τερματισμό συμβάσεων που είχαν καταστεί επαχθείς.

Όταν η συμφωνία μιας αγοράς προβλέπει προσαρμογή του τιμήματος αγοράς υπό την αίρεση μελλοντικών γεγονότων, το ποσό της προσαρμογής συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αγοράς κατά την ημερομηνία αγοράς, αν η αναπροσαρμογή είναι πιθανή και το ποσό μπορεί να υπολογισθεί βάσιμα.

Το κόστος μιας αγοράς πρέπει να αναπροσαρμόζεται όταν ύστερα από την ημερομηνία αγοράς παύει να υπάρχει η αίρεση που επιδρά στο τίμημα αγοράς, οπότε η πληρωμή του ποσού είναι πιθανή και αξιόπιστα εκτίμηση. Τέτοιες προσαρμογές διορθώνουν είτε την υπεραξία ή την υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση.

Η Ελληνική νομοθεσία αναφέρει ότι ο Ν.2190/20, ομιλεί περί συγχώνευσης για περιπτώσεις όπου υπάρχει 100% θυγατρική εταιρεία .Στις άλλες περιπτώσεις ,ο Ν.2190/20 αποδέχεται τον νόμο 2515/97 για συγχωνεύσεις τραπεζικών ιδρυμάτων όπου επιτρέπεται η αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες αξίες , καθώς επίσης και η τεχνική συνάθροισης συμφερόντων (συμψηφισμός μόνο του μετοχικού κεφαλαίου της απορροφημένης).

Στις άλλες περιπτώσεις ο Ν.2190/20 αποδέχεται τον 1297/72 για συγχωνεύσεις λοιπών εταιρειών όπου και επιβάλλεται η αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες αξίες (αρ .9 Ν.2190/20) και δεν αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφημένης. (Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 2005, Γ.Αληφαντή, 2005). Στον 2166/93 δεν επιβάλλεται αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες όμως αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφημένης, και αυτό γίνεται με τεχνική της συνάθροισης συμφερόντων. Γενικά στα Ελληνικά πρότυπα , οι συγχωνεύσεις θεωρούνται νομικής μορφής μετασχηματισμοί και όχι εξαγορές και λογίζονται με τη μέθοδο της συνάθροισης συμφερόντων. Σπάνια αναγνωρίζεται υπεραξία , η οποία και αποσβένεται σε 5 χρόνια ισόποσα. Το κόστος αγοράς είναι η ονομαστική αξία του ποσού που πληρώνεται.

Τέλος η αρνητική υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο κατά την ενοποίηση και αναγράφεται απευθείας στην καθαρή θέση (συν διαφορά ενοποίησης). Ο Ν. 2190/1920 στο άρθρο 103 παρ. 1 και 2 εμμέσως πλην σαφώς αναγνωρίζει ως μέθοδο ενοποίησης την μέθοδο αγοράς. (Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Πεταλάς, 2004) Οι διαφορές ενοποίησης (υπεραξία), εφόσον είναι θετικές, αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία, είτε εμφανίζονται αφαιρετικά στα ίδια κεφαλαία. Αν είναι πιστωτικές καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια και μπορούν να μεταφέρονται στα αποτελέσματα μερικώς ή ολικώς μόνον αν αντιστοιχούν σε δυσμενή μελλοντικά αποτελέσματα, ή σε προβλέψεις μελλοντικών δαπανών που θα πραγματοποιηθούν, ή αν αντιστοιχούν σε πραγματοποιημένο κέρδος (άρθρο 103 παρ. 3, Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Πεταλάς, 2004).

Στην περίπτωση που συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 96 παρ.1 περί επιχειρήσεων που έχουν τεθεί υπό την ενιαία Διεύθυνση, ή που τα διοικητικά όργανα των επιχειρήσεων αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα, η επιβαλλόμενη από το Νόμο ενοποίηση θα μπορούσε να θεωρηθεί ως συνένωση δικαιωμάτων όπως προσδιορίζεται από το ΔΛΠ 22. Για την περίπτωση της συγχώνευσης με

απορρόφηση, που είναι μίας συνήθης πρακτική στη χώρα μας, το άρθρο 71 του Ν. 2190/20 προβλέπει την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των συγχωνευομένων εταιριών, το οποίο, σε συνδυασμό με την παρ. 4 β του άρθρου 43, στην περίπτωση της συγχώνευσης με απορρόφηση, καταλήγει στην καταχώρηση υπεραξίας που προβλέπεται από το ΔΛΠ 22.

6.5 Οι διαφορές του ΔΛΠ 36 με την Ελληνική Νομοθεσία ως προς το

άυλο ενεργητικό

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της υποτίμησης της αξίας τους. (Λογιστικές Εργασίες τέλους χρήσης 2005, Γ. Αληφαντή 2005)

Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως. Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Τόσο η Ελληνική νομοθεσία όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την υποτίμηση της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός ότι το πνεύμα τόσο της Ελληνικής νομοθεσίας όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά

Πρότυπα απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

Γενικά ο Ν. 2190 στο άρθρο 43 παρ.5 ε, (Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Πεταλάς, 2004 – Κώδικας ΑΕ και ΕΠΕ, Χρήστος Ν. Τότσης, 2007) στην ουσία αναφέρεται μόνον στην υποτίμηση των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων για την οποία σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής. Αναφορά στον τρόπο υπολογισμού της υποτίμησης δεν γίνεται. Η πρόβλεψη αυτή βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως. Η αποτίμηση στην χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί, αν οι λόγοι που επέβαλλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν. Το τελευταίο σημαίνει, ότι η αναστροφή ζημιών που έπαψαν να υπάρχουν δεν είναι υποχρεωτική.

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την υποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησης του και της αξίας της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η καθαρή αξία πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία της χρήσης του. Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να υποστηρίζονται επαρκώς και αφορούν το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα του κατάσταση. Ο συντελεστής προεξόφλησης ο οποίος χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι αποφορολογημένος και να αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της αγοράς του στοιχείου αυτού. Η εκτίμηση της υποτίμησης θα πρέπει να γίνεται για κάθε στοιχείο ξεχωριστά.

Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορά, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής .

Επίσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, κατά πόσο η αναγνώριση της ζημίας από υποτίμηση που έγινε σε προηγούμενα χρόνια συνεχίζει να υφίσταται ή έχει μειωθεί. Η μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έσοδο ,εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία ,όπου η μείωση της υποτίμησης θα πρέπει να προσαυξήσει την αξία αναπροσαρμογής. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως ότι η μείωση της υποτίμησης, η οποία αφορά υπεραξία (goodwill) επιτρέπεται μόνο εάν η ζημία προήλθε από συγκεκριμένη έκτακτη αιτία, η οποία δεν αναμένεται να επαναληφθεί.

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας που προκύπτει κατά την αγορά μιας επιχείρησης και των παγίων περιουσιακών στοιχείων με εξαίρεση τις επενδύσεις σε ακίνητα και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Συνοπτικώς, το πρότυπο αυτό ορίζει: Αν και μόνον αν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική του αξία, τότε η λογιστική του αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό. Η προκύπτουσα ζημία καταχωρείται ως έξοδο, εκτός και αν το περιουσιακό στοιχείο λογιστικοποιείται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες, οπότε η ζημία καταχωρείται σε μείωση της υπάρχουσας διαφοράς αναπροσαρμογής και το τυχόν εναπομένον καταχωρείται ως έξοδο.

Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το μεγαλύτερο μεταξύ καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και αξίας χρήσεως αυτού. Αξία χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ροών που αναμένονται από την χρήση του και από τη διάθεση του κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

7. Τελικά συμπεράσματα

Από την παραπάνω ανάλυση κατέστη προφανές ότι νέα δεδομένα και ιδιαίτερους κώδικες αξιολόγησης της οικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων δημιουργεί η εφαρμογή του ΔΛΠ 38, αλλά και των συναφών μ' αυτό προτύπων. Έχει υποστηριχθεί

κατά κόρον ότι τα ΔΛΠ θα εκφράσουν ορθολογικά την οικονομική οντότητα των επιχειρήσεων. Ωστόσο, εξίσου ζωηρές είναι και οι επιφυλάξεις οι οποίες διατυπώνονται για το εάν και κατά πόσον τα ΔΛΠ, θα αποτρέψουν τις κάθε λογής αλχημείες που παρατηρούνται στα οικονομικά στοιχεία ορισμένων εταιρειών.

Καθίσταται γενικά προφανές ότι η εφαρμογή όλων των συναφών με το ΔΛΠ 38, προτύπων θα επιτείνει την ανάγκη της «μεσολάβησης» εξειδικευμένων αναλυτών προκειμένου να αναγνωρίζονται και κατανοούνται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα των επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι οι απλοί επενδυτές είναι δυσκολότερο να κατανοήσουν την οικονομική εικόνα και, συνεπώς, την αξία της κάθε εταιρείας και θα χρειάζονται την βοήθεια ειδικών.

Θα μπορούσε να προταθεί ως λύση η φορολογική αναμόρφωση. Δηλαδή να μπορεί η επιχείρηση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, να χρησιμοποιεί ως βάση το αποτέλεσμα που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις που θα συντάσσονται βάση των ΔΛΠ και μετά να προσθέτει και να αφαιρεί έσοδα η δαπάνες που έχουν διαφορετικοί φορολογική μεταχείρισης από πλευράς φορολογίας εισοδήματος. Σε πολλές χώρες (όπως στις Η.Π.Α) η επιχείρηση μπορεί να συντάξει τη φορολογική της δήλωση με την δυνατότητα φορολογικής αναμόρφωσης για αυτό έχουμε και την αναβαλλόμενη φορολογία (deferred tax).

Επίσης με τις ρυθμίσεις του Ν.3301/2004 δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να τηρούν τα βιβλία τους είτε με βάση τα ΔΛΠ είτε με βάση την ελληνική νομοθεσία αλλά όσες επιχειρήσεις επιλέξουν να τηρήσουν τα βιβλία με βάση τα ΔΛΠ υποχρεούνται να συντάξουν ΠΙΝΑΚΑ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ. Αυτή η προαιρετική τήρηση που αφορά και το ΔΛΠ 38, είναι μία καθαρά ελληνική πρωτοτυπία που στην ουσία ακυρώνει τα ΔΛΠ και κυρίως υιοθετήθηκε γιατί οι φορολογικές αρχές δεν είναι σε θέση να ελέγξουν την φορολογητέα ύλη βάση των ΔΛΠ αλλά και για να δοθεί στις επιχειρήσεις πίστωση χρόνου ώστε να προσαρμοστούν. Ωστόσο χάρις σ' αυτές τις αλλαγές οι επιχειρήσεις αγοράζουν χρόνο γιατί δεν είναι υποχρεωμένες να αλλάξουν άμεσα το λογιστικό τους σχέδιο και γενικότερα να προσαρμοστούν τα λογιστήρια στα δεδομένα των ΔΛΠ, επίσης έχουν ένα μεταβατικό στάδιο να διατηρήσουν όλες τις ελληνικές λογιστικές συνήθειες τις οποίες βάση των ΔΛΠ πρέπει να αλλάξουν ριζικά.

Με την εισαγωγή και εφαρμογή των ΔΛΠ (τόσο του 38 όσο και των συναφών με αυτό) στο ελληνικό επιχειρηματικό περιβάλλον, θα υπάρξει μια μετατόπιση από

«Οικονομικές Καταστάσεις συναλλακτικά ακριβείς και νομικά κατοχυρωμένες σε Οικονομικές Καταστάσεις χρηματοοικονομικά ακριβείς και εκτιμητικά προσδιορισμένες». Οι συγκεκριμένες τακτικές και πρακτικές θα επηρεάσουν την καθημερινή εταιρική πραγματικότητα. Ο νομικός κόσμος, που έως τώρα είχε παράδοση «πρωταγωνιστή» στη διαχείριση και γενικά εμπλοκή με τα εταιρικά και κυρίως φορολογικά θέματα των επιχειρήσεων θα χρειαστεί να επαναπροσδιορίσει τη θέση του και να εμπλουτίσει τις οικονομικές και λογιστικές γνώσεις του, βασισμένες πλέον στο νέο, πέρα των εθνικών ορίων, πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Για τους παραπάνω λόγους το ΔΛΠ 38 και τα συναφή του πρότυπα πρόκειται να αλλάξουν συνολικά την οικονομική ζωή της χώρας. Συνακόλουθα, η νέα αυτή οικονομική πραγματικότητα θα επιφέρει αλλαγές και στις μικρές εταιρείες. Θα χρειαστεί να εξευρεθεί τρόπος, ώστε οι αλλαγές αυτές να ρυθμιστούν με τους καταλληλότερους θεσμικούς μηχανισμούς, λαμβάνοντας πάντα υπ' όψιν τις επιπτώσεις στο κόστος που μπορεί να έχουν οι ρυθμιστικοί αυτοί μηχανισμοί.

Τέλος μέσω γενικά των ΔΛΠ θα οδηγηθούμε αναγκαστικά στη σταδιακή εξάλειψη των γνωστών "παρατηρήσεων και σημειώσεων" που παρατηρούνται στους ισολογισμούς. Ένα άλλο σημαντικό συμπέρασμα είναι ότι σε αντίθεση με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι πιο κοντά στις φορολογικές πληροφορίες που ζητά το δημόσιο, το ΔΛΠ 38 και τα συναφή του πρότυπα πλησιάζουν περισσότερο στην χρηματοοικονομική ανάλυση και σκοπεύουν πρωτίστως στην ενημέρωση του κοινού. Επίσης οι παρατεταμένες περιοδοί απόσβεσης, υπό τον όρο ότι είναι δικαιολογημένες, θα επιδράσουν θετικά στα καθαρά έσοδα γιατί κατά τις Ελληνικές Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές αποσβένονται με την σταθερή μέθοδο για μία περίοδο που δεν υπερβαίνει τα 5 έτη ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 η απόσβεση γίνεται επί συστηματικής βάσης κατά τη βέλτιστη εκτίμηση της διάρκειας ωφέλιμης ζωής, όχι πάνω από 20έτη.

Από το άλλο μέρος , οι αυστηρότεροι κανόνες καταχώρησης δαπανών ως άυλου ενεργητικού θα επιφέρουν αρνητική επίδραση στα καθαρά έσοδα γιατί κατά την Ελληνική νομοθεσία οι κεφαλαιοποιημένες δαπάνες σήμερα περιλαμβάνουν ποικιλία στοιχείων δαπανών ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 αρκετές από τις δαπάνες αυτές όπως: Δαπάνες έρευνας - Δαπάνες εγκατάστασης - Δαπάνες εκκίνησης - Δαπάνες

διαφήμισης - Δαπάνες επανεγκατάστασης πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα της χρήσης.

Έτσι, σε τελική ανάλυση θα πρέπει να πραγματοποιείται λεπτομερής αναθεώρηση όλων των αυλών στοιχείων για να μπορούμε να εκτιμήσουμε εάν κατά πόσο τα εν λόγω στοιχεία μπορούν να καταχωρηθούν σαν άυλα στοιχεία του ενεργητικού και να αποσβεστούν ή να καταχωρηθούν στις δαπάνες σαν έξοδα όταν πραγματοποιούνται, και το σημαντικότερο είναι ότι θα πρέπει να καθορίζονται οι οικονομικές ωφέλιμες ζωές οποιωνδήποτε στοιχείων πληρούν τα κριτήρια των άυλων στοιχείων, καθώς θα πρέπει να εξετάζεται εάν απομειώνεται η αξία των εν λόγω άυλων στοιχείων.

ΒΙΒΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γρηγοράκος Θεόδωρος (2000), Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα.
2. Γρηγοράκος Θεόδωρος (2001), Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα.
3. Λεονταρής Μιλτιάδης (2000), Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.
4. Σακέλλης Εμμανουήλ (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Α Τόμος) , Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα.
5. Σταματόπουλος Δημήτρης (2007), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.
6. Σταματόπουλος Δημήτρης (2008), Ανάλυση – Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα.
7. Κων/νος Πεταλάς (2004), Μέλος της ΣΟΛ, Γνωρίζοντας την Ανώνυμη Εταιρία, Αθήνα.
8. Ν.Πρωτοψάλτης και Π.Βρουστούρης (2001), Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία των ΔΛΠ, Αθήνα.
9. Γ.Αληφαντή (2005) Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης 2005, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα.
10. Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη (2006), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παραδείγματα – εφαρμογές, Θεσσαλονίκη.
11. Χρήστος Ν. Τότσης (2007), Κώδικας ΑΕ και ΕΠΕ, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.
12. Grant Thornton (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση, Β' έκδοση, Τόμος Β', Αθήνα.
13. Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Γεώργιος Α. Κεραμόντε (2007), Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.
14. Δημήτρης Ντζανάτος (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια

και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.

15. Lev B., and Schwartz A. (1971), "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements", *The Accounting Review*, January 1971.
16. Sveiby, K.E. (1997), *The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-based Assets*, Berrett-Koehler, San Francisco.
17. Seetharaman A., Nadzir, Z. A. B. M., Gulanan S. (2001), "A conceptual Study on Brand Valuation", *Journal of Product & Brand Management*, Vol. 10, No. 4, pp. 243-256.
18. Sussland, Willy (Nov.2001), "Creating business value through Intangibles", *Journal of Business Strategy*, p. 23-28.
19. Seetharaman A., Hadi Helmi and A.S. Saravanan (2002) "Intellectual Capital accounting and reporting in the Knowledge economy", *journal of intellectual Capital*, Vol.3 No 2, pp. 128-148.
20. Mouritsen, Marr, Bukh (2004), "Reporting on intellectual capital", *Journal of Measuring Business Excellence*, Vol.8 No.1, pp. 46-54.
21. Chatzkel Jay (2003), "The collapse of Enron and the role of intellectual capital", *journal of intellectual Capital*, Vol.4 No 2, pp. 127-143.
22. Greuning Hennie and Marius Koen (2001), *International Accounting Standards: A Practical Guide*, The World Bank, Washington.
23. International Accounting Standards Committee (2000), *International Accounting Standards Explained*, John Wiley & Sons Ltd, London.
24. Lev. B. (2001), *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*, Brookings Institution Press, Washington, D. C
25. Fernandez Pablo (2002), "Valuations of Brands and Intellectual Capital", IESE, University of Navarra, January, Research Paper No 456, pp. 1-20.
26. Nobes C. & Parker R. (2000), "Comparative International Accounting", 6th edition, Pentice Hal.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. Epsilon 7 (www.e-forologia.gr) : On-line Ολοκληρωμένη Τράπεζα Φορολογικής & Εργατικής Ενημέρωσης, Epsilon Net Α.Ε.
2. Πανδέκτης (www.pandektis.gr) :On-line Τράπεζα Πληροφοριών, Ε.Σακέλλης & Συνεργάτες Α.Ε.
3. www.logistis.gr
4. www.taxheaven.gr ή www.gus.gr
5. www.dntzanatos.gr
6. www.power-tax.gr
7. www.taxgr.gr

Διαδικτυακοί Τόποι

A. Οργανισμών

1. www.fasb.org (Financial Accounting Standards Board)
2. www.hba.gr (Ενωση Ελληνικών Τραπεζών)
3. www.iasb.org.uk (International Accounting Standards Board)
4. www.ifac.org (International Federation of Accountants)

B. Επιχειρήσεων

1. www.deloitte.com (Deloitte Touche Tohmatsu)
2. www.ey.com (Ernst & Young)
3. www.kpmg.com (KPMG)
4. www.pwcglobal.com (PriceWaterhouseCoopers)