



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38

του

ΓΡΗΓΟΡΙΑΔΗ ΑΓΑΘΟΚΛΗ

Επιβλέπων καθηγητής: Σαμαρά Αγγελική

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Νοέμβριος 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Κεφ.1: Εισαγωγή.....	σελ 3
Κεφ.2:Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	σελ 5
Κεφ.3: Θεσμικό Πλαίσιο.....	σελ 8
Κεφ.4: Case studies.....	σελ 28
Κεφ.5: Συμπεράσματα-Περιορισμοί- Προτάσεις για Μελλοντική έρευνα.....	σελ 36
Βιβλιογραφία.....	σελ 39

Κεφάλαιο 1: 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.

Στην συγκεκριμένη διπλωματική εργασία, παρουσιάζεται το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 38, Τα άυλα Πάγια Περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας. Το κεφάλαιο 1, περιέχει την εισαγωγή, στο κεφάλαιο 2 υπάρχει η βιβλιογραφική επισκόπηση και η ιστορική αναδρομή. Στο κεφάλαιο 3 παρατίθεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει το ΔΛΠ38. Τέλος, στο κεφάλαιο 4, γίνεται μια προσπάθεια εφαρμογής του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38, σε επιχειρηματικές οντότητες μέσω πραγματικών λογιστικών και οικονομικών γεγονότων, ώστε να γίνεται κατανοητός ο λογιστικός χειρισμός του, καθώς και η γενικότερη λογική του συγκεκριμένου Προτύπου. Η εργασία καταλήγει με τα συμπεράσματα και τις προτάσεις για μελλοντική εξέταση ζητημάτων.

Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Η εισαγωγή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης(ΔΠΧΠ), άλλαξε ριζικά τον τρόπο απεικόνισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων στην χώρα μας. Τα ΔΛΠ ξεκίνησαν να εφαρμόζονται από τις 1/1/2003, από τις εισηγμένες. Σχετικός Νόμος 2992/2002. Τα ΔΠΧΠ καταρτίζονται από ένα ανεξάρτητο οργανισμό, το συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το οποίο έχει έδρα το Λονδίνο από το 2001. (IASB). Αποστολή του Συμβουλίου είναι η ανάπτυξη ενός μοναδικού συνόλου λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, κατανοητά εφαρμόσιμα και παγκόσμιας αποδοχής, έτσι ώστε οι δημοσιευμένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις να είναι διαφανείς, συγκρίσιμες και να απεικονίζουν την πραγματική εικόνα των επιχειρήσεων και οργανισμών.

Αρχικά, η επιτροπή συστάθηκε στο Λονδίνο το 1973. Ονομαζόταν Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC) και είχε ως βασικό σκοπό την ανάπτυξη και την προώθηση της χρήσης και της εφαρμογής αυτών των προτύπων . Η σύσταση της ανωτέρω Επιτροπής ήταν απόρροια της συμφωνίας των λογιστικών σωμάτων των παρακάτω χωρών:

ΗΠΑ ,Αυστραλίας ,Μεξικού, Γαλλίας, Γερμανίας, Ιαπωνίας, Ιρλανδίας, Καναδά, Ηνωμένου Βασιλείου, Ολλανδίας.

Ωστόσο, μια αναθεωρημένη συμφωνία και καταστατικό υπογράφηκαν το Νοέμβριο του 1982. Η διεξαγωγή των εργασιών της IASC γίνεται από ένα Συμβούλιο που συγκροτείται από αντιπροσωπείες 13 χωρών και 4 οργανώσεων, κατ' ανώτατο όριο, που ενδιαφέρονται για την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών. Οι ιδιότητες των μελών της IASC αναγνωρίζονται στην Αναθεωρημένη Συμφωνία και επιβεβαιώνονται από τις Αμοιβαίες Δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει τόσο η IASC όσο και η IFAC, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants). Παράλληλα, στις 01/04/2001 τα ΔΛΠ μετονομάζονται σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Στόχος τους είναι να απεικονίσουν τα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων με ακρίβεια και ορθότητα έτσι ώστε αφενός μεν να είναι αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, αφετέρου να μπορούν να γίνουν συγκρίσεις τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο.

Η αποστολή του Συμβουλίου αποτελεί και τον σκοπό της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΠΧΠ από μια χώρα. Το Συμβούλιο λαμβάνει υπόψη του τυχόν διαφορές από χώρα σε χώρα. Ο σκοπός του Συμβουλίου είναι να εναρμονίσει τους εθνικούς Νόμους και θεσμικά πλαίσια σε ένα κοινό πλαίσιο για τα κράτη μέλη της Ε.Ε. Οι γενικές λογιστικές αρχές που ακολουθούνται κατά την κατάρτιση και δημοσίευση των ΔΠΧΠ είναι οι εξής:

- Η δεδουλευμένη Βάση: Τα λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται την στιγμή πραγματοποίησής τους.
- Η συνέχεια της δραστηριότητας: Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στην βάση ότι η οντότητα θα συνεχίσει την δραστηριότητά της και στο μέλλον.
- Αξιοπιστία
- Συγκρισιμότητα: Οι χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων, αλλά και διαχρονικά από έτος σε έτος.
- Σχετικότητα: Η πληροφόρηση πρέπει να είναι σχετική ώστε να βοηθάει στην λήψη Οικονομικών αποφάσεων.
- Κατανοητότητα: Η πληροφόρηση που παρέχεται θα πρέπει να γίνεται κατανοητή από τους χρήστες.
- Ουσιαστικότητα: Η πληροφόρηση των ΔΠΧΠ θα πρέπει να εμπεριέχει ουσιώδη στοιχεία που αφορούν την οντότητα.

Η σημαντικότητα των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων μιας Οντότητας εμφανίζεται σε αρκετές βιβλιογραφίες. Κατά τον Sveiby, (1997), τα άυλα μεγέθη είναι αυτά τα οποία προσδίδουν αξία σε μια επιχείρηση. Τονίζει την απουσία των άυλων Περιουσιακών Στοιχείων από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο Levy,(2001), τονίζει την σημαντικότητα των άυλων στοιχείων μιας επιχείρησης σε σχέση με τα μη άυλα στοιχεία. Παρόλο που είναι αναγκαίος ο συνδυασμός και των δύο, η επιχείρηση αποκτά στρατηγικό πλεονέκτημα από την ποιότητα των άυλων Περιουσιακών Στοιχείων. Στο ίδιο μήκος κύματος, ο Sussland,(2001), υποστηρίζει ότι ο ολοένα και μεγαλύτερος ανταγωνισμός των επιχειρήσεων, οδηγεί στην καλύτερη αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού, στην βελτίωση της καινοτομίας και στην βελτίωση της έρευνας και ανάπτυξης. Οι επιχειρήσεις οι οποίες θα

μπορέσουν να διαχειριστούν και να αναπτύξουν τα πιο πάνω στοιχεία, θα μπορέσουν να ξεχωρίσουν από τον ανταγωνισμό. Ο Chatzkel,(2003), αναφέρεται στην εκτίμηση των οικονομικών ωφελειών σε μία οικονομική μονάδα και τονίζει τον ρόλο και την ευθύνη της διοίκησης μιας επιχείρησης να προβαίνει σε ορθές εκτιμήσεις.

Οι Chen et al. (2005), Huang and Wang (2008), Shakina και Molodchik (2014) συμφωνούν ότι τα άυλα Περιουσιακά στοιχεία μια οντότητας είναι οι σημαντικότερες στρατηγικές πηγές της. Η συγκεκριμένη φύση ενός άυλου Περιουσιακού στοιχείου επιτρέπει την δημιουργία ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, αλλά παράλληλα δυσκολεύει την πρακτική εφαρμογή και την θεωρητική και λογιστική αντιμετώπισή του.

Πολλοί ακαδημαϊκοί έχουν ασχοληθεί με την λογιστική αντιμετώπιση της υπεραξίας μιας επιχείρησης, η οποία αποτελεί για πολλές εταιρείες το μεγαλύτερο άυλο στοιχείο της. (Wiese, 2005, Seetharaman et al. 2004, Henning et al. 2000, Jennings et al. 1996).

Κεφάλαιο 3: Θεσμικό Πλαίσιο

Σκοπός του προτύπου είναι, να καθορίσει τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται ως άυλο στις οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρείας και να προδιαγράψει το μετέπειτα λογιστικό χειρισμό του, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις στους Επεξηγηματικούς πίνακες.

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.

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 το ανώτατο όριο ανέρχεται στα 20 έτη. 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.

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.

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.

Η σπουδαιότητα του άυλου ενεργητικού γίνεται πιο σημαντική όταν αναλύσουμε τα στοιχεία από τα οποία απαρτίζεται. Αυτά μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις κατηγορίες:

- 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 έμπυχο 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. 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.

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.

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. Το εν λόγω πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από: 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 Ακινήτοποιήσεις) 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 Ακινήτοποιήσεις», 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, εκπαιδύσεως, εκκινήσεως, έρευνας και αναπτύξεως. 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.

Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου του ενεργητικού:

- Αναγνωρίσιμο είναι ένα στοιχείο όταν μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την επιχείρηση και να πωληθεί, μεταβιβαστεί παραχωρηθεί ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ανεξάρτητα από το εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την επιχείρηση ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Για παράδειγμα, η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία πληρωμή με στόχο την απόκτηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ξεχωριστά. Κατά συνέπεια δεν ικανοποιεί τα κριτήρια ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.

- Η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο του στοιχείου του ενεργητικού

Έλεγχος υπάρχει όταν έχει την δύναμη τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτό και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα αυτή συνήθως απορρέει από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εάν δεν υπάρχουν αυτά, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδεχτεί ο έλεγχος χωρίς όμως κάτι τέτοιο να αποκλείεται.

Για παράδειγμα, τεχνικές γνώσεις και γνώσεις που κατέχει μια επιχείρηση μπορεί να την αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Ο έλεγχος προκύπτει εάν για παράδειγμα η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα πχ. Συγγραφικά δικαιώματα, ή υποχρέωση του προσωπικού της εταιρείας σε τήρηση εχεμύθειας.

Επίσης, μια οντότητα μπορεί να έχει στο δυναμικό της μία ομάδα εργαζομένων υψηλής εξειδίκευσης και προστιθέμενες αξίας. Από μια τέτοια ομάδα προφανώς αναμένει μελλοντικά οφέλη και πιθανώς να εκτιμά ότι έχει την δυνατότητα να την

διατηρήσει στο δυναμικό της. Όμως είναι εξαιρετικά δύσκολο σε μία τέτοια περίπτωση να αποδείξει ότι έχει τον έλεγχο.

- Να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το στοιχείο του ενεργητικού:

Τα οφέλη μπορούν να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από την χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία αναμένεται να προσφέρει μελλοντικά οφέλη μέσω της μείωσης του κόστους παραγωγής.

Τα δικαιώματα από την χρήση μιας κινηματογραφικής ταινίας αναμένεται να προσφέρουν μελλοντικά οφέλη μέσω της αύξησης των εσόδων από την προβολή τους.

Το αποκλειστικό δικαίωμα πώλησης προϊόντων σε μια περιοχή μπορεί να αποφέρει μελλοντικά οφέλη τόσο από τα έσοδα όσο και από την ενδεχόμενη δυνατότητα ελέγχου μιας αγοράς και αποκλεισμού των ανταγωνιστών από την πώληση και άλλων προϊόντων της.

- Το κόστος του στοιχείου του ενεργητικού να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα
Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας όταν :
- Διαχωρίζεται ή μπορεί να διαιρεθεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί μεμονωμένα, είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση
- Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ανεξάρτητα από το εάν διαχωρίζονται από την οντότητα

Το κριτήριο του ελέγχου πληρείται όταν:

- Η οντότητα έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο,
- Και έχει τη δυνατότητα να αποτρέψει άλλους να επωφεληθούν από αυτά τα μελλοντικά οφέλη

Ο έλεγχος ασκείται με την κατοχύρωση νομικών δικαιωμάτων, αλλά και με την αποκλειστική κατοχή τεχνικών γνώσεων ή εξειδικευμένων πρακτικών παραγωγής (know-how)

- Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη από τη χρήση του στοιχείου, είτε με τη μορφή εσόδου από πώληση προϊόντων και υπηρεσιών, είτε ως μειωτικό στοιχείο κόστους από τη συμμετοχή του στην παραγωγική διαδικασία.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις, είναι η δυνατότητα να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι η αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού, πρέπει να γίνεται στο κόστος και ταυτόχρονα οι διοικήσεις θα πρέπει να προβαίνουν σε πολύ συχνές εκτιμήσεις της πιθανότητας να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη στο μέλλον.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εφόσον ικανοποιεί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου καθώς και τα εξής:

Εκτιμάται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Κατά την αρχική αναγνώριση το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποτιμάται στο κόστος κτήσης του. Το πρότυπο περιγράφει έξι διαφορετικούς τρόπους απόκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για κάθε μία από αυτές τις περιπτώσεις θέτει συγκεκριμένους κανόνες ως προς την αναγνώριση και την αρχική αποτίμηση.

1. Αυτοτελή απόκτηση στα πλαίσια μιας αγοράς
2. Απόκτηση μέσω επιχειρηματικής συνένωσης
3. Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης
4. Απόκτηση μέσω ανταλλαγής
5. Εσωτερική ανάπτυξη
6. Απόκτηση μέσω αγοράς:

Πρόκειται για απόκτηση στα πλαίσια μιας εμπορικής συναλλαγής με την οποία μία επιχείρηση αποκτά την κυριότητα ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου. Σε μια τέτοιου τύπου συναλλαγή μεταξύ ενημερωμένων μερών τα κριτήρια αναγνώρισης συνήθως ικανοποιούνται. Επίσης το κόστος κτήσης λόγω της φύσης της συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με τρόπο αξιόπιστο. Στο σημείο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να αναφέρουμε τι προσδιορίζει το κόστος κτήσης ενός άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνεται:

1. Η τιμή αγοράς του
2. Εισαγωγικοί δασμοί και μη επιστρεπτέοι

3. Αφαιρούνται τυχόν εμπορικές εκπτώσεις ή άλλες μειώσεις της τιμής.

Επιπλέον, προστίθεται κάθε άμεσα επιρρεπτό κόστος για την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου με στόχο να φτάσει στην κατάσταση με βάση την προοριζόμενη χρήση του (Ενδεικτικά αναφέρονται κόστη ειδικών συμβούλων, κόστη δοκιμών.) Κόστη που πραγματοποιούνται αφού το περιουσιακό στοιχείο έχει έλθει σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί δεν κεφαλαιοποιούνται.

Σύμφωνα με ΔΛΠ 38, ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού που προκύπτει κατά την ενοποίηση εταιρειών, θα πρέπει να πληροί τις συνθήκες αναγνώρισης ανεξάρτητα από το εάν εμφανίζεται ή όχι στις οικονομικές καταστάσεις της εξαγοραζόμενης εταιρείας, επειδή θα εμφανίζεται στις ενοποιημένες καταστάσεις. Αυτή η περίπτωση πρέπει να εξετάζεται πάντα σε συνδυασμό με τα όσα ορίζει το Δ.Π.Χ.Π 3 περί συνενώσεων επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3 εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αποτιμάται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι ανεξάρτητη από το εάν αυτό είχε αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της εξαγοραζόμενης επιχείρησης. Ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, εάν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η εύλογη αξία ενός στοιχείου δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα όταν:

- i. Δεν μπορεί να διαχωριστεί
- ii. Όταν μπορεί να διαχωριστεί, αλλά δεν υπάρχουν συναλλαγές για ίδια ή παρόμοια στοιχεία ενεργητικού και συνεπώς η εκτίμηση της εύλογης αξίας του θα συνεπάγετο τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.

Όταν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε αυτό δεν παριστάνεται χωριστά αλλά συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία (goodwill) της επιχείρησης.

Το ΔΛΠ 38 ορίζει τις μεθόδους προσδιορισμού της εύλογης αξίας ενός άυλου στοιχείου. Αυτές είναι:

α) χρησιμοποίηση των τιμών που διαμορφώνονται σε μια ενεργό αγορά.

Κρίνεται σκόπιμο να αναφέρουμε ένα παράδειγμα ενεργούς αγοράς:

Οι άδειες χρήσης ταξί σε μια ορισμένη περιοχή αποτελούν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που διαπραγματεύεται σε μία ενεργό αγορά. Τα χαρακτηριστικά εκείνα που

προσδίδουν στην συγκεκριμένη αγορά το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό είναι τα ακόλουθα:

1. Η άδεια χρήση ταξί εντός μίας συγκεκριμένης γεωγραφικής ζώνης αποτελεί ένα ομοιογενές προϊόν (ίδια χαρακτηριστικά).
2. Αγορές και πωλήσεις λαμβάνουν χώρα σε μια συστηματική βάση
3. Οι τιμές προκύπτουν από μία συνεχή διαδικασία ισορροπίας μεταξύ προσφοράς και ζήτησης.

Άδειες καλωδιακής τηλεόρασης δίνονται από το κράτος και αφορούν διαφορετικές περιοχές και γεωγραφικές ζώνες. Αν και είναι πιθανό να υπάρχουν αγορές και πωλήσεις η αγορά δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ενεργός καθώς λείπει η ομοιογένεια του πωλούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Καθώς κάθε άδεια αναφέρεται σε διαφορετική γεωγραφική ζώνη, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ίδια με κάποια άλλη.

β) στις περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται ενεργός αγορά, η εύλογη αξία είναι το ποσό που η οντότητα θα πλήρωνε για την απόκτηση του σε μια ακριβοδίκαιη συναλλαγή μεταξύ μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και αξιοποιούν όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες.

γ) χρήση ειδικών μεθόδων προσδιορισμού της εύλογης αξίας, όπως η προεξόφληση εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών από το άυλο παγίου του ενεργητικού.

Στην περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο πάγιο, το κόστος με το οποίο θα αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι τέτοιο ώστε να μην δημιουργεί αρνητική υπεραξία (negative goodwill).

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής μέσω κρατικής επιχορήγησης (π.χ. μεταβίβαση αδειών χρήσης αεροδρομίων, λιμανιών, ραδιοφωνικών σταθμών)

Η οντότητα έχει δυνατότητα επιλογής να καταχωρήσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού είτε στην εύλογη αξία του είτε σε μια τεκμαρτή αξία σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Δ.Λ.Π 20. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να πληρούνται τα κριτήρια για την αναγνώριση του άυλου περιουσιακού στοιχείου ως τέτοιο. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να ανταλλαγεί με κάποιο άλλο ενσώματο ή ασώματο περιουσιακό στοιχείο. Σε αυτή την περίπτωση, το Δ.Λ.Π 38 διακρίνει δύο περιπτώσεις:

Ανταλλαγή ανόμοιων στοιχείων του ενεργητικού:

Σε αυτή την περίπτωση το άυλο στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του στοιχείου που ανταλλάσσεται, πλέον την αξία των μετρητών που ενδεχομένως

δόθηκαν για την απόκτηση του. Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από τη συναλλαγή, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Ανταλλαγή όμοιων περιουσιακών στοιχείων:

Στην περίπτωση όπου ανταλλάσσονται ομοειδή στοιχεία του ενεργητικού (εξαιρετικά σπάνια), δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος ή ζημία από τη συναλλαγή στα αποτελέσματα της χρήσης και το πάγιο αναγνωρίζεται με τη λογιστική αξία του στοιχείου που δόθηκε ως αντάλλαγμα.

Απόκτηση μέσω επιχορήγησης:

Είναι πιθανό ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι συμβολικού ποσού μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης.

Η λογιστικοποίηση αυτού του τύπου συναλλαγής θα γίνει σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 και η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει μεταξύ:

1. Να αναγνωρίσει τόσο το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία.
2. Να αναγνωρίσει τόσο το άυλο όσο και την επιχορήγηση στο συμβολικό ποσό πλέον τα άμεσα αποδοτέα έξοδα.

Παράδειγμα παραχωρήσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν οι άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, οι άδειες εισαγωγής, κτλ.

Απόκτηση μέσω ανταλλαγής:

Εάν η απόκτηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αποκτάται στα πλαίσια μιας ανταλλαγής με μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία το κόστος αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός εάν: Η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας.

Δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που λήφθηκε ούτε αυτού που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του είναι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Κόστος εσωτερικά Δημιουργούμενου άυλου Περιουσιακού Στοιχείου:

Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου παγίου στοιχείου, περιλαμβάνει τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που αυτό πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης. Τέτοια κόστη είναι:

- κόστη υλικών και υπηρεσιών
- εργατικά έξοδα
- γενικά έξοδα που μπορούν να κατανεμηθούν.

Δεν περιλαμβάνει :

- Έξοδα πώλησης διοίκησης και διάθεσης, εκτός και αν αυτά κατανέμονται άμεσα
- Έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού που σχετίζονται με τη χρήση του παγίου
- Λειτουργικές ζημιές που προέκυψαν, ώστε το στοιχείο να ξεκινήσει την προγραμματισμένη λειτουργία του.

Τα έξοδα που πραγματοποιεί η οντότητα για τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών που δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου παγίου, περιγράφονται ως εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία.

Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία, δεν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, επειδή δεν αποτελεί αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση που να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα στάδια ανάπτυξης εσωτερικά δημιουργούμενου πάγιου στοιχείου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 είναι: Στάδιο έρευνας, Στάδιο ανάπτυξης.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Δ.Λ.Π 38, όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο της ερευνητικής διαδικασίας για τη δημιουργία ενός άυλου στοιχείου, αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα της χρήσης και απαγορεύεται ρητά η κεφαλαιοποίηση τους.

Όταν δε είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τα έξοδα του σταδίου ανάπτυξης, αναγνωρίζονται όλα ως έξοδα και βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 71 του προτύπου, δεν επιτρέπεται η επαναφορά και κεφαλαιοποίηση δαπανών που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα σε προηγούμενη χρήση. Στο στάδιο της ανάπτυξης καταγράφονται όλα τα έξοδα που θα αποτελέσουν το κόστος του παγίου στοιχείου, αρκεί η οντότητα να μπορεί να αποδείξει σωρευτικά τα ακόλουθα:

1. Την τεχνική δυνατότητα να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο, ώστε αυτό να μπορεί να διατεθεί για πώληση ή χρήση.
2. Την πρόθεση να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο.
3. Τον τρόπο με τον οποίο θα προκύψουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη (οι διαδικασίες αυτές ορίζονται από το Δ.Λ.Π 36)
4. Τη διαθεσιμότητα των απαιτούμενων πόρων για την ολοκλήρωση του παγίου στοιχείου
5. Τη δυνατότητα αξιόπιστης μέτρησης των δαπανών που θα αποδοθούν στο πάγιο.

Παραδείγματα δαπανών

Φαση ετευνας

φαση αναπτυξης

Δραστηριότητες με στόχο την απόκτηση νέων γνώσεων	Σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προπαραγωγής πρωτοτύπων
Αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας	Σχεδιασμός στοιχείων που περικλείουν νέα τεχνολογία
Αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα διαδικασίες	Σχεδιασμός κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης
Σχεδιασμός, αξιολόγηση και τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων	Δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

Εσωτερικά δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αντίστοιχα και οι σχετικές δαπάνες.

Στο κόστος εσωτερικού δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου ενσωματώνονται όλες οι άμεσα επιρριπτές δαπάνες που είναι απαραίτητες για την προετοιμασία.

Ενδεικτικά παραδείγματα κόστους που ενσωματώνεται αποτελούν:

Το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την δημιουργία του.

Αμοιβές προς εργαζομένους που γίνονται άμεσα για την δημιουργία του

Δαπάνες για την κατοχύρωση δικαιωμάτων και απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για την δημιουργία του.

Ενδεικτικά παραδείγματα κόστους που δεν ενσωματώνεται είναι:

Έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα

Αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται προτού το περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την αναμενόμενη απόδοση και

Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργήσει το περιουσιακό στοιχείο.

Η εσωτερική δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, γιατί:

Δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα που ελέγχονται από την επιχείρηση

Δεν ικανοποιεί το κριτήριο για αξιόπιστη μέτρηση του κόστους κτήσης της.

Αποτίμηση μετά την αρχική αναγνώριση:

Για την μεταγενέστερη αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων το πρότυπο επιτρέπει την χρησιμοποίηση είτε της μεθόδου του κόστους είτε της εύλογης αξίας.

Εάν επιλεγεί το μοντέλο της εύλογης αξίας, τότε:

Όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας πρέπει να αποτιμώνται στην εύλογη αξία, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά

Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή.

Μοντέλο Κόστους:

Εάν επιλεγεί το μοντέλο του κόστους τότε το άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αρχική αναγνώριση θα απεικονίζεται:

Στο κόστος κτήσης, μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Μοντέλο εύλογης αξίας

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον κάθε μεταγενέστερη συσσωρευμένη απόσβεση και πιθανή ζημία απομείωσης. Η εύλογη αξία όμως, θα πρέπει να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργό αγορά. Εάν δεν υπάρχει, τότε δεν επιτρέπεται η υιοθέτηση του μοντέλου. Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

Το μοντέλο της εύλογης αξίας δεν επιτρέπει:

Την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία ή την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά διαφορετικά εκτός από το κόστος.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικά αναγνωριστεί στο κόστος. Εάν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί πλέον να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργό αγορά, η λογιστική αξία του πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και πιθανές ζημιές απομείωσης.

Εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, θα πρέπει:

Είτε να αναπροσαρμόζεται αναλογικά τόσο η αξία κτήσης όσο και η σωρευμένη απόσβεση έτσι ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του, είτε να διαγράφεται κατά το ποσό που είναι απαραίτητο έτσι ώστε η καθαρή αξία του περιουσιακού στοιχείου να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη.

Εάν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση είτε θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως αποθεματικό αναπροσαρμογής, είτε θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, ή μείωση θα αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο.

Τα σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, μπορεί να μεταφέρεται τμηματικά καθώς το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση.

Αποσβέσεις:

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να αποσβένονται. Η απόσβεση εξαρτάται από βασικά συστατικά στοιχεία που απαιτούνται για τον υπολογισμό της και τα οποία είναι: Η ωφέλιμη ζωή, η υπολειμματική αξία και η μέθοδος απόσβεσης

Ωφέλιμη ζωή

Το πρότυπο εισάγει την έννοια της αόριστης ωφέλιμης ζωής για ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αόριστη διάρκεια ζωής δεν σημαίνει απεριόριστη, σημαίνει ότι βάση της ανάλυσης που έχει κάνει μια επιχείρηση, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές για αυτήν.

Το πρώτο πράγμα που πρέπει επομένως να αξιολογήσει μία επιχείρηση είναι εάν το περιουσιακό στοιχείο έχει ορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής ή αόριστη. Ενδεικτικοί παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής, είναι οι ακόλουθοι:

- Η προσδοκώμενη χρήση
- Οι συνηθισμένοι κύκλοι της παραγωγικής ζωής για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο βάσει διαθέσιμων πληροφοριών
- Της ταχύτητας τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων μορφών απαξίωσης
- Της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το στοιχείο λειτουργεί
- Τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών
- Του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται
- Της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια υπάρχουν και

- Αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι σε άμεση σύνδεση με την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής, οι κανόνες απόσβεσης είναι οι ακόλουθοι:

- Η αποσβεστέα αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του
- Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση
- Η απόσβεση διακόπτεται στην νωρίτερα ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση και της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται.
- Η μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει τον ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν
- Οι αποδέκτες μέθοδοι περιλαμβάνουν την σταθερή μέθοδο, την μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και την μέθοδο της μονάδας παραγωγής

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής δεν αποσβένονται. Όμως σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, απαιτείται να εξετάζονται για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με την λογιστική τους αξία. Η εξέταση γίνεται σε ετήσια βάση.

Υπολειμματική αξία:

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με ορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός εάν:

Υπάρχει μια δέσμευση τρίτου μέρους να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Μια μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Επανεξέταση ωφέλιμης ζωής

Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, θα επανεξετάζεται τουλάχιστον ετήσια. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση αυτή. Αν τα γεγονότα δεν υποστηρίζουν την παραδοχή

για αόριστη ωφέλιμη ζωή, η μεταβολή της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε ορισμένη θα αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Το πρότυπο επιβάλλει σειρά γνωστοποιήσεων οι οποίες στοχεύουν να παράσχουν πληροφορίες σχετικά με την διαχείριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων πρέπει να δίνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Εάν οι ωφέλιμες ζωές είναι ορισμένες ή αόριστες
- Τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- Τις μεθόδους απόσβεσης
- Την μικτή λογιστική αξία και τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην έναρξη και λήξη της περιόδου
- Συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και την λήξη της περιόδου που δείχνει:

Προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, αποκτήθηκαν ξεχωριστά ή που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων.

Αυξήσεις ή μειώσεις κατά την διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές και από ζημίες απομείωσης και αναγνωρίστηκαν στα ίδια κεφάλαια Ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα

Ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα

Τις συνολικές αποσβέσεις

Τις καθарές συναλλαγματικές διαφορές από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων εξωτερικού και λοιπές μεταβολές στη λογιστική αξία κατά την διάρκεια της περιόδου

Ειδικές γνωστοποιήσεις:

Για τα άυλα με αόριστη διάρκεια ζωής την λογιστική τους αξία εκείνου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία:

Την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,

Την λογιστική αξία τους και την μέθοδο αποτίμησης μετά την αρχική αναγνώριση

Την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν ενεχυριαστεί για την εξασφάλιση υποχρεώσεων

Το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Το άθροισμα των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα. Το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι οι δαπάνες που γίνονται κατά το στάδιο της έρευνας, θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν. Κατά συνέπεια, η διάκριση των δαπανών έρευνας από αυτές της ανάπτυξης είναι ιδιαίτερα σημαντική για την ορθή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

Δαπάνες έρευνας:

- Δραστηριότητες για την απόκτηση τεχνογνωσίας
- Έρευνα για υλοποίηση πορισμάτων έρευνας
- Έρευνα για ανάπτυξη νέων προϊόντων ή μεθόδων
- Σχεδιασμός και πειραματισμός σε νέα σχέδια και μεθόδους παραγωγής

Δαπάνες ανάπτυξης:

- Τελική αξιολόγηση εναλλακτικών σχεδίων προϊόντων ή γραμμών παραγωγής
- Σχεδιασμός δοκιμή και τελική κατασκευή προϊόντων πρωτοτύπων ή γραμμών παραγωγής.

Κεφάλαιο 6: Case Studies

Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης

Η επιχείρηση Α αναπτύσσει και κατασκευάζει σκεύη κουζίνας και αυτή την στιγμή τρέχει τα ακόλουθα έργα έρευνας και ανάπτυξης νέων προϊόντων:

	Έργο				
	1	2	3	4	5
Κεφαλαιοποιημένη δαπάνη για ανάπτυξη σε μεταφορά 1/1/12	280		450		
Δαπάνη για ανάπτυξη που προέκυψε εντός του έτους					
Μισθοί, ημερομίσθια	35	29		60	20
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	2	5			3
Υλικά και υπηρεσίες	3	13		11	4
Πατέντες και άδειες	1	2			
Έξοδα για έρευνα αγοράς		10		2	

Έργο 1: αρχικά αναμενόταν να είναι πού επικερδές, αλλά αυτή η κερδοφορία είναι πλέον αμφίβολη, μιας και ο υπεύθυνος επιστήμονας του προγράμματος έχει μείνει εκτός προγράμματος, με αποτέλεσμα οι ανταγωνιστές να κερδίζουν έδαφος.

Έργο 2: Αυτά τα κόστη αφορούν ένα νέο έργο, που ικανοποιεί τα κριτήρια για την κεφαλαιοποίηση της δαπάνης και που αναμένεται να διαρκέσει για τρία χρόνια

Έργο 3: η εμπορική παραγωγή ξεκίνησε μέσα στη χρονιά. Οι πωλήσεις ήταν 20.000 μονάδες το 2012 και οι μελλοντικές πωλήσεις αναμένονται να είναι:

2013: 30.000 μονάδες

2014: 60.000 μονάδες

2015: 40.000 μονάδες

2016: 30.000 μονάδες

Έργο 4: αυτά τα κόστη αφορούν ένα νέο έργο, που ικανοποιεί τα κριτήρια για την κεφαλαιοποίηση της δαπάνης και αναμένεται να διαρκέσει για τρία χρόνια

Έργο 5: είναι ένα ακόμα νέο έργο που περιλαμβάνει την ανάπτυξη ενός loss leader προϊόντος

Η πολιτική της εταιρείας είναι να κεφαλαιοποιεί τα κόστη ανάπτυξης, όπου επιτρέπεται από το ΔΛΠ38. Δαπάνες σε μεταφορά αποσβένονται ισόποσα με βάση την αναμενόμενη ζωή πωλήσεων των έργων, ξεκινώντας από το πρώτο έτος πώλησης.

Ζητείται: χειρισμός των πιο πάνω έργων στις λογιστικές καταστάσεις της επιχείρησης για το έτος που έληξε την 31/12/2012.

Η εταιρεία θα πρέπει να αξιολογήσει ποιες από τις δαπάνες που έχει διενεργήσει στο παρελθόν και στην τρέχουσα χρήση, ικανοποιούν τα κριτήρια για κεφαλαιοποίηση και ποιες θα πρέπει να μεταφερθούν άμεσα στα αποτελέσματα χρήσης.

Δαπάνες που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα:

	Ποσό στα αποτελέσματα	Παρατηρήσεις
Δαπάνες έρευνας	12	Η κατηγορία δαπανών που αφορά έρευνα αγοράς μεταφέρεται στα αποτελέσματα
Διαγραφή έργου νο1	321	Το έργο δεν αναμένεται να αποφέρει μελλοντικά οφέλη και διαγράφεται
Διαγραφή έργου νο5	27	Το έργο δεν αναμένεται να αποφέρει μελλοντικά οφέλη και οι δαπάνες μεταφέρονται στα αποτελέσματα
Αποσβέσεις έργου νο3	90	450/5 χρόνια
Σύνολο στα αποτελέσματα	450	

Ποσά που αναγνωρίζονται στην κατάσταση Οικονομικής Θέσης:

Υπόλοιπο έναρξης	730	Έργο νο1 και νο3
Ανάπτυξη έτους	120	Έργο νο2 και έργο νο4
Αποσβέσεις χρήσης	(90)	Αποσβέσεις έργου νο3
Διαγραφές χρήσης	(280)	Υπόλοιπο έναρξης έργο νο1
Υπόλοιπο στην λήξη	480	

Διαφορές Αναπροσαρμογής:

Η εταιρεία Πατέντα αγοράζει την 1/7/2009 τα δικαιώματα πώλησης ενός εμπορικού σήματος σειράς προϊόντων ομορφιάς. Το κόστος αγοράς είναι 1.000.000 ευρώ και η διάρκεια προστασίας του σήματος ανέρχεται σε 25 χρόνια. Η διοίκηση της εταιρείας όμως εκτιμά ότι τα χαρακτηριστικά του προϊόντος είναι τέτοια που η αναμενόμενη ωφέλεια από τις πωλήσεις των προϊόντων δεν θα ξεπεράσει τα 5 χρόνια. Για το περιουσιακό στοιχείο δίνονται τα ακόλουθα πληροφοριακά στοιχεία.

- Το περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με την μέθοδο της αναπροσαρμογής
- Στις αρχές του 2010 η αξία του λόγω πτώσης της ζήτησης στα σχετικά προϊόντα έχει μειωθεί στις 300.000.
- Η εκτιμώμενη απομένουσα ωφέλιμη ζωή αναθεωρείται σε 3 χρόνια
- Στις αρχές του 2012 μια έρευνα δείχνει ότι τα συγκεκριμένα προϊόντα ομορφιάς περιέχουν απαραίτητα συστατικά για την προστασία του δέρματος. Η διοίκηση εκτιμά την αξία του δικαιώματος στα 1.200.000 ενώ η απομένουσα ωφέλιμη ζωή αναθεωρείται στα έξι χρόνια.

Ζητείται η διενέργεια των λογιστικών εγγραφών αποτύπωσης των ανωτέρων γεγονότων.

Ημερομηνία	Λογαριασμός	Χρεώση	Πίστωση	Αιτιολογία
1/7/09	Δικαιώματα	1.000.000		Αγορά δικαιώματος
	Ταμείο		1.000.000	
31/12/09	Αποσβέσεις	100.000		Υπολογισμός αποσβέσεων(1.000.000/5)*1/2
	Δικαιώματα		100.000	
1/1/10	Ζημίες απομείωσης	600.000		900.000-300.000=600.000
	Δικαιώματα		600.000	
31/12/10	Αποσβέσεις	100.000		300.000/3 χρόνια
	Δικαιώματα		100.000	
31/12/11	Αποσβέσεις	100.000		300.000/3 χρόνια
	Δικαιώματα		100.000	
1/1/12	Δικαιώματα	1.100.000		
	Κέρδη		400.000	

	αναστροφής ζημιών			
	Αποθεματικά εύλογης αξίας		700.000	

Η ανάλυση της τελευταίας εγγραφής είναι η ακόλουθη:

Αξία με ζημίες απομείωσης αναμορφώσεις		Αξία χωρίς ζημίες απομείωσης	
Αξία κτήσης	1.000.000	Αξία κτήσης	1.000.000
Αποσβέσεις 2009	(100.000)	Αποσβέσεις 06	(100.000)
Απομείωση 2010	(600.000)		
Αποσβέσεις 2010	(100.000)	Αποσβέσεις 07	(200.000)
Αποσβέσεις 2011	(100.000)	Αποσβέσεις 08	(200.000)
Λογιστική αξία 1/1/12	100.000		500.000
Εύλογη αξία	1.200.000	Εύλογη αξία	1.200.000
Διαφορά	1.100.000	Διαφορά αναπ/γής	700.000

Για να προσδιορίσουμε το αποθεματικό εύλογης αξίας συγκρίνουμε την εύλογη αξία με την αξία που θα είχε το περιουσιακό στοιχείο εάν δεν είχε υποστεί απομείωση. Αυτός ο χειρισμός προκύπτει από τις διατάξεις περί αναστροφής ζημιών απομείωσης.(ΔΛΠ 36, παρ.119)

Τα τελευταία 20 χρόνια, μεγάλος αριθμός εταιρειών, έχει επενδύσει μεγάλα ποσά στην εσωτερική ανάπτυξη νέων άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως για παράδειγμα, λογισμικά προγράμματα. Ο λογιστικός χειρισμός αυτών των περιουσιακών στοιχείων περιγράφεται στο ΔΛΠ 38- άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Ζητούμενο: Έχοντας υπόψη τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 38, να εξηγήσετε κατά πόσο άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύχθηκαν εσωτερικά πρέπει να αναγνωριστούν και αν ναι, πως θα πρέπει να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία κατά την αρχική τους και μεταγενέστερη αναγνώριση.

Η Βιογενετική ΑΕ, είναι φαρμακευτική εταιρεία εισηγμένη στο χρηματιστήριο. Κατά την διάρκεια του 2012, είχε τις ακόλουθες συναλλαγές:

1) Την 1/7/2012, έλαβε τελική έγκριση προώθησης από το Υπουργείο Υγείας ενός νέου φαρμακευτικού προϊόντος για την αντιμετώπιση της παχυσαρκίας. Το κόστος ανάπτυξης του νέου προϊόντος ήταν 6.000.000. Το διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας πιστεύει ότι η εισαγωγή του νέου προϊόντος είναι επιτυχημένη και αναμένει ότι το συγκεκριμένο φαρμακευτικό προϊόν θα αρχίσει να αποδίδει κέρδη εντός 12 μηνών από την ημερομηνία έγκρισης. Η βιογενετική ΑΕ, καταχώρησε στις αρμόδιες κρατικές αρχές, το δικαίωμα ευρεσιτεχνίας της, την 1/7/2012. το κόστος εγγραφής του δικαιώματος ευρεσιτεχνίας ήταν 1.500.000 και ισχύει για τρία χρόνια.

2) την 1/10/2012, η Βιογενετική ΑΕ, άρχισε ένα νέο πρόγραμμα έρευνας, σκοπός του οποίου είναι η ανάπτυξη ενός νέου φαρμάκου για τον καρκίνο. Για το συγκεκριμένο πρόγραμμα, η εταιρεία έχει αγοράσει ηλεκτρονικούς υπολογιστές με κόστος 200.000 ευρώ και έχει πληρώσει μισθούς προσωπικού 400.000. Οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές έχουν 4 χρόνια ωφέλιμη ζωή.

Την 1/9/2012, η Βιογενετική ΑΕ, αγόρασε από το Υπουργείο Υγείας, τον τελευταίο κατάλογο με τα ονόματα όλων των εγγεγραμμένων ιατρών. Το κόστος του καταλόγου ήταν 500.000. Οι ιατρικοί επισκέπτες της εταιρείας, έχουν ήδη αρχίσει να επισκέπτονται τους ιατρούς που εμφανίζονται στον κατάλογο, για να εξηγήσουν και να προωθήσουν το νέο φάρμακο κατά της παχυσαρκίας. Αναμένεται ότι αυτές οι επισκέψεις σε ιατρούς θα δημιουργήσουν πωλήσεις κατά την διάρκεια του κύκλου ζωής του νέου φαρμάκου.

Ζητούμενο:

1) Να εξηγηθεί πως θα παρουσιαστούν οι πιο πάνω συναλλαγές στην Κατάσταση Οικονομικής θέσης της Βιογενετικής ΑΕ, κατά την 31/12/2012

2) Να παρουσιάσετε τα έξοδα που θα συμπεριληφθούν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της Βιογενετικής ΑΕ για το έτος που έληξε στις 31/12/2012

Επίλυση:

Άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, είναι ένα αναγνωρίσιμο, μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Για να αναγνωριστεί πρέπει να είναι αναγνωρίσιμο, να ελέγχεται από την επιχείρηση και να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση του. Περαιτέρω, το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Ο γενικός κανόνας του ΔΛΠ 38 είναι ότι άυλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούνται εσωτερικά, συνήθως δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι υπάρχουν βασικές δυσκολίες α) διαπίστωσης για το αν και πότε ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη και β) αξιόπιστου προσδιορισμού του κόστους κτήσης.

Η εξαίρεση του γενικού κανόνα αποτελούν τα κόστη ανάπτυξης τα οποία κεφαλαιοποιούνται όταν και μόνο όταν πληρούν τα κριτήρια του ΔΛΠ 38. Αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος. Αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούνται εσωτερικά, το ΔΛΠ 38 θέτει επιπλέον κριτήρια και συνθήκες αναγνώρισης. Διαχωρίζει τις δαπάνες σε δύο στάδια. Το στάδιο της έρευνας και το στάδιο της ανάπτυξης.

Οι δαπάνες στο στάδιο της έρευνας δεν κεφαλαιοποιούνται διότι θεωρείται ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει οριοθετημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη.

Οι δαπάνες στο στάδιο της ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται όταν και μόνο όταν η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

- Την τεχνική δυνατότητα και πρόθεση ολοκλήρωσης του άυλου στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς πώληση ή χρήση
- Την ικανότητα της να το χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει
- Πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη.

Μετά την αρχική τους αναγνώριση, άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται κατά την διάρκεια της ωφέλιμης τους ζωής. Σε περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αρχική του αναγνώριση, δεν πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης και

κεφαλαιοποίησης, τότε διαγράφεται. Άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή, δεν αποσβένονται αλλά εξετάζονται σε ετήσια βάση για πιθανές ενδείξεις απομείωσης.

B) Κατάσταση Οικονομικής θέσης κατά την 31/12/2012 (Απόσπασμα)

Ενσώματα Πάγια (Σημ.1)	187.500
Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Σημ.2)	6.691.000

Κατάσταση Αποτελεσμάτων για το έτος που έληξε 31/12/2012 (Απόσπασμα)

Αποσβέσεις ενσωμάτων (Σημ.1)	12.500
Αποσβέσεις Αυλών Περιουσιακών Στοιχείων (Σημ.2)	1.309.000
Μισθοί Προσωπικού	400.000

Σημείωση 1:

Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές (κόστος)	200.000
Αποσβέσεις (200.000*(3/12))	(12.500)
Αναπόσβεστο Ποσό	187.500

Διαφορές Αναπροσαρμογής:

Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού αποτιμάται από μια εταιρεία στην εύλογη αξία. Το στοιχείο αποτιμήθηκε σε 800 ευρώ το 2011 έναντι του κόστους κτήσης που ήταν 400 ευρώ, υπήρξε κατά συνέπεια πλεόνασμα ανατίμησης ύψους 400 ευρώ στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Στο τέλος του 2012, το στοιχείο εκτιμήθηκε και προέκυψε ότι η αξία του ανέρχεται σε 300 ευρώ. Να αναφέρετε το λογιστικό χειρισμό για την αποτίμηση.

Η αρχική ανατίμηση ποσού 400 ευρώ θα μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια απευθείας. Η μεταγενέστερη υποτίμηση των 500 ευρώ αρχικά θα διαγράψει το πλεόνασμα ανατίμησης μηδενίζοντάς το και μια χρέωση 100 ευρώ θα αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα του 2012.

Λογιστικές εγγραφές (2011)

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Ασώματα Πάγια	400	
Αποθεματικά αναπροσαρμ		400

2012:

Αποθεματικά αναπροσαρμ	400	
Ζημία απομείωσης	100	
Ασώματα Πάγια		500

2013:

Ασώματα Πάγια	300	
Αποτελέσματα Χρήσης		100
Αποθεματικά Αναπροσαρ		200

Κεφάλαιο 7: Συμπεράσματα- Περιορισμοί-Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

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 έντονες είναι και οι επιφυλάξεις οι οποίες διατυπώνονται για το εάν και κατά πόσον τα ΔΛΠ , θα αποτρέψουν τις 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 διαφορετική φορολογική μεταχείριση 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 πίνακα συμφωνίας λογιστικής-φορολογικής βάσης. 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 χάρη 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 περιόδους 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 την άλλη μεριά , 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 άυλων 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.

Χρειάζεται περαιτέρω διερεύνηση σχετικά με το πως αναγνωρίζονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, πως αυτά γνωστοποιούνται στους χρήστες των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, καθώς και το πώς αντιμετωπίζονται φορολογικά. Κρίνεται αναγκαίο να τονίσουμε ότι λόγω της φύσης των άυλων Περιουσιακών στοιχείων (δυσκολία στον αντικειμενικό προσδιορισμό και αποτίμηση) πολλές φορές γίνονται αντικείμενο φορολογικής χειραγώγησης, καθώς και χρησιμοποίησής τους από την διοίκηση μιας οντότητας για μη σωστή πληροφόρηση. Η σημαντικότητα των άυλων Περιουσιακών Στοιχείων μιας οντότητας απαιτεί περαιτέρω έρευνα τόσο στον χρηματοοικονομικό χειρισμό τους, όσο και στην συνεχή παρακολούθησή τους από την Διοίκηση μιας Οντότητας. Παράλληλα χρειάζεται η εξέταση ειδικού εξωτερικού οργάνου όπου θα παρακολουθεί αποκλειστικά τις μεταβολές των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων μιας Οντότητας.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία:

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. Καραγιάννης Ιωάννης, Καραγιάννης Δημήτριος, Καραγιάννη Αικατερίνη, (2007), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα Εφαρμογές Δ.Π.Χ.Π. στην πράξη*, Εκδόσεις Καραγιάννη, Θεσσαλονίκη
7. Νεγκάκης Χρήστος. (2015) *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές*.
8. Νεγκάκης Χρήστος, (2015) *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Ειδικά Θέματα*.
9. Ντζανάτος Δημήτριος, (2008), *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά*, εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Ξένη Βιβλιογραφία:

1. Grant Thornton (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση, Β' έκδοση, Τόμος Β'*, Αθήνα
2. Lev B., and Schwartz A. (1971), "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements", *The Accounting Review*, January 1971
3. Sveiby, K.E. (1997), *The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-based Assets*, Berrett-Koehler, San Francisco
4. 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
5. Lev. B. (2001), *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*, Brookings Institution Press, Washington, D. C
6. International Accounting Standards Committee (2000), *International Accounting Standards Explained*, John Wiley & Sons Ltd, London.
7. Chatzkel Jay (2003), "The collapse of Enron and the role of intellectual capital", *journal of intellectual Capital*, Vol.4 No 2.
8. Chen, M.C., Cheng, S.J. and Hwang, Y. (2005), An empirical investigation of the relationship between intellectual capital and firms' market value and financial performance. *Journal of Intellectual Capital*. Vol.6, no2.
9. Huang, C & Wang, M.C. (2008) The effects of economic value added and intellectual capital on the market value of firms, *Journal of Management*. Vol25, No4
10. Shakina, E & Molodchik, M. (2014) Intangible-driven value creation: supporting and obstructing factors. *Measuring Business Excellence*. Vol.18, No3.
11. Wiese, A. (2005) Accounting for goodwill: The transition from amortisation to impairment-an impact assessment. *Meditari Accountancy Research*. Vol.13, No1

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

Epsilon 7 (www.e-forologia.gr)

www.logistis.gr

www.taxheaven.gr

Διαδικτυακοί Τόποι

www.fasb.org

www.iasb.org.uk

www.deloitte.com

www.ey.com