



Μεταπτυχιακή εργασία με θέμα:

«ΔΔΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία»

Π.Μ.Σ. Στρατηγική διοικητική λογιστική και χρηματοοικονομική  
διοίκηση για στελέχη επιχειρήσεων.

Επιμέλεια εργασίας: Κυριακή Ξανθοπούλου (Α.Μ. 17019)

Επιβλέπων καθηγητής: Χρήστος Νεγκάκης

Περιεχόμενα	
Περιεχόμενα πινάκων.....	<b>Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.</b>
<b>Περίληψη.....</b>	<b>3</b>
<b>Abstract .....</b>	<b>3</b>
Εισαγωγή.....	4
1.1 Ιστορική Αναδρομή.....	6
1.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	6
1.3 Σκοπός των ΔΛΠ.....	7
1.4 Όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ.....	8
1.4 Αρχές των ΔΛΠ.....	10
1.5 Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ.....	11
1.6 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας.....	14
Κεφάλαιο 2° Διεθνή Λογιστικά Προϊόντα 38.....	16
2.1 Γενικά στοιχεία.....	16
2.2 Πεδία εφαρμογής.....	17
2.3 Αναγνώριση.....	19
2.4 Διάκριση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	21
2.5 Διακεκριμένη απόκτηση.....	21
2.6 Απόκτηση μέσω μιας συνένωσης επιχειρήσεων.....	22
2.7 Απόκτηση μέσω κρατικών επιχορηγήσεων.....	23
2.8 Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων.....	23
2.9 Εσωτερικά δημιουργούμενα περιουσιακά στοιχεία.....	24
2.10 Φάση έρευνας και ανάπτυξης.....	24
2.10.1 Φάση έρευνας.....	24
2.10.2 Φάση ανάπτυξης.....	25
2.11 Κόστος εσωτερικής υπεραξίας (Goodwill).....	25
2.12 Transfer pricing.....	28
2.13 Σύνοψη.....	30
Κεφάλαιο 3° Βιβλιογραφική Ανασκόπηση.....	31
Κεφάλαιο 4° Σύγκριση ΕΛΠ και ΔΛΠ σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	35
4.1 Εισαγωγή.....	35
4.2 Ομοιότητες.....	36
4.3 Διαφορές.....	37
4.4 Συνέπειες Εφαρμογής ΔΛΠ 38.....	39
4.5 Εφαρμογές χρήσης ΔΛΠ 38.....	40

4.5.1 Εφαρμογή 1 .....	40
4.5.2 Εφαρμογή 2 .....	41
4.5.3 Εφαρμογή 3 .....	42
4.6 Σύνοψη .....	42
Συμπεράσματα.....	43
Αναφορές.....	50
Παράρτημα .....	<b>Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.</b>

## Συντομογραφίες

Δ.Λ.Π: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Π.Χ.Π: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

MNC (Multi National Companies): Πολυεθνικές Εταιρείες Μ.Μ.Ε

P.I.R.(internal revenue service): Εσωτερική Υπηρεσία Εσόδων

IPSAS(B) ( International Public Sector Accounting Standards(Board)): Διεθνή Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Ο.Ο.Σ.Α.: Οργανισμός Οικονομικών Συνεργασίας και Ανάπτυξης

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

### **Περίληψη**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ξεκίνησαν ως ιδέα από την ανάγκη των διεθνών επενδυτών να έχουν μια καλύτερη ενημέρωση για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων άλλων χωρών, ώστε να ξέρουν αν αξίζει να επενδύσουν σε άλλες χώρες και επιχειρήσεις. Οι απαιτήσεις των διεθνών επενδυτών, ιδιαίτερα στην εποχή της παγκοσμιοποίησης των αγορών, είναι ιδιαίτερα μεγάλες. Τα ΔΛΠ, και ειδικότερα τα ΔΛΠ 38 που αφορούν τα άυλα στοιχεία, είναι μια περίπτωση που χρήζουν μια αυξημένη μελέτη, ειδικότερα στο περιβάλλον κρίσης που υπάρχει και λειτουργεί η χώρα μας. Η εργασία αυτή μελετά βιβλιογραφικά τα ΔΛΠ 38 και πως αυτά λειτουργούν στην Ελλάδα.

### **Abstract**

International Accounting Standards began as an idea of the need for international investors to have a better understanding of the financial situation of companies in other countries, so they know whether they are worth investing in other countries and businesses. The demands of international investors, particularly in the era of globalization of markets, are particularly high. IAS, and IAS 38 on Intangible Assets, is a case that requires an increased study, especially in the crisis environment that exists and operates in our country. This work studies bibliographically and through research the IAS 38 and how they operate in Greece.

## Εισαγωγή

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ εφεξής) όπως είναι πιο ευρέως γνωστά, είναι πρότυπα που εκδίδονται από το Ίδρυμα IFRS και το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) για την παροχή μιας κοινής παγκόσμιας γλώσσας για τις επιχειρηματικές υποθέσεις, ώστε οι λογαριασμοί των εταιρειών να είναι κατανοητοί και συγκρίσιμοι στα διεθνή σύνορα. Αποτελούν συνέπεια της αυξανόμενης διεθνούς συμμετοχής και του εμπορίου και είναι ιδιαίτερα σημαντικές για τις εταιρείες που έχουν συναλλαγές σε πολλές χώρες.

Αυτά αντικαθιστούν προοδευτικά τα πολλά διαφορετικά εθνικά λογιστικά πρότυπα. Αυτοί είναι οι κανόνες που πρέπει να τηρούν οι λογιστές για να τηρούν λογιστικά βιβλία που είναι συγκρίσιμα, κατανοητά, αξιόπιστα και συναφή με τους εσωτερικούς ή εξωτερικούς χρήστες.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ) βρίσκονται στο επίκεντρο της άμεσης ημερήσιας διάταξης διότι, από το 2005, οι εισηγμένες εταιρείες στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης οφείλουν να αναφέρουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους στην μορφή των ΔΛΠ. Οι εταιρείες προετοιμάζονται για την αποδέσμευση των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ ολοένα και περισσότερο και στη χώρα μας. Οι επενδυτές έχουν δει ενδιάμεσες εκθέσεις με βάση τα ΔΛΠ, αλλά δεν έχουν δοκιμάσει ακόμη το πλήρες φάσμα των προσαρμογών του τέλους χρήσεως που θα μπορούσαν να προκαλέσουν τα ΔΛΠ.

Συνεπώς, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των ΔΛΠ για τους επενδυτές είναι ακόμα, ειδικότερα για την Ελλάδα, θέμα τρέχουσας εικασίας.

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των ΔΛΠ είναι κάπως υποθετικά, παρά τον ενθουσιασμό των φερόμενων αλτρουιστών υπευθύνων στα λογιστικά γραφεία. Μέχρι τώρα, η μεγαλύτερη επιτυχία των ΔΛΠ είναι ότι έχουν γίνει δεκτά σε περίπου 100 χώρες. Η βαθιά ανησυχία είναι ότι οι διαφορές στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που είναι αναπόφευκτες μεταξύ των χωρών έχουν ωθηθεί προς τα κάτω στο επίπεδο της εφαρμογής και τώρα θα αποκρύπτονται από ένα στρώμα της ομοιομορφίας. Η αντίληψη ότι μόνο ομοιόμορφα πρότυπα θα παράγουν ομοιόμορφη χρηματοοικονομική πληροφόρηση φαίνεται να είναι άγνωστη, μόνο και μόνο επειδή αγνοεί τους βαθιά ριζωμένους πολιτικούς και οικονομικούς παράγοντες που επηρεάζουν τα κίνητρα των συντακτών των οικονομικών καταστάσεων και διαμορφώνει αναπόφευκτα την πρακτική των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Η εισαγωγή και η αποδοχή των ΔΛΠ στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνοδεύεται και από μια σειρά από πλεονεκτήματα. Το πρώτο πλεονέκτημα- στις οικονομίες κλίμακας- αποτελεί τη βάση όλων των μορφών ομοιόμορφης σύναψης συμβάσεων: οι ενιαίοι κανόνες πρέπει να εφευρεθούν μόνο μία φορά. Είναι ένα είδος «δημόσιου αγαθού», καθώς το οριακό κόστος ενός πρόσθετου χρήστη που τις υιοθετεί είναι μηδενικό. Το δεύτερο πλεονέκτημα των ομοιόμορφων προτύπων είναι η προστασία που προσφέρουν στους ελεγκτές έναντι των διαχειριστών που παίζουν ένα παιχνίδι «shopping shopping». Εάν όλοι οι ελεγκτές καλούνται να επιβάλουν τους ίδιους κανόνες, οι διαχειριστές δεν μπορούν να απειλήσουν να ψωνίσουν για έναν ελεγκτή ο οποίος θα εκφέρει γνώμη χωρίς επιφυλάξεις σχετικά με έναν ευνοϊκότερο κανόνα. Το τρίτο πλεονέκτημα είναι η εξάλειψη των εξωτερικών πληροφοριών που προκύπτουν από την έλλειψη συγκρισιμότητας. Εάν οι επιχειρήσεις ή/ και οι χώρες χρησιμοποιούν διαφορετικές λογιστικές τεχνικές- ακόμη και αν έχουν αναμφισβήτητα αποκαλυφθεί σε όλους τους χρήστες- μπορούν να επιβάλουν κόστος σε άλλους λόγω έλλειψης συγκρισιμότητας. Στο βαθμό που οι επιχειρήσεις εσωτερικοποιήσουν αυτά τα αποτελέσματα, θα είναι επωφελής για αυτούς να χρησιμοποιούν τα ίδια πρότυπα με άλλα. Αυτά τα πλεονεκτήματα υποδηλώνουν ότι κάποιος βαθμός ομοιομορφίας στα λογιστικά πρότυπα αναμένεται να προκύψει σε μια ρύθμιση της αγοράς.

### 1.1 Ιστορική Αναδρομή

Τα ΔΛΠ άρχισαν ως μια προσπάθεια εναρμόνισης της λογιστικής σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση, αλλά η αξία της εναρμόνισης έκανε γρήγορα την ιδέα ελκυστική σε όλο τον κόσμο. Ωστόσο, έχει συζητηθεί εάν έχει πραγματοποιηθεί de facto εναρμόνιση ή όχι. Τα πρότυπα που εκδόθηκαν από το IASC (ο προκάτοχος του IASB) εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται σήμερα και ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), ενώ τα πρότυπα που εκδίδει το IASB ονομάζονται ΔΠΧΠ. Τα ΔΛΠ εκδόθηκαν μεταξύ του 1973 και του 2001 από το Συμβούλιο της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) (Bontis, 2002).

Την 1η Απριλίου 2001, το νέο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ανέλαβε από την IASC την ευθύνη για τον καθορισμό διεθνών λογιστικών προτύπων. Κατά την πρώτη συνεδρίασή του, το νέο συμβούλιο υιοθέτησε τα υφιστάμενα πρότυπα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεργησιών (SIC). Το ΣΔΛΠ εξακολούθησε να αναπτύσσει πρότυπα καλώντας τα νέα πρότυπα «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» (Saleem, 2015).

Οι δυσκολίες που αντιμετώπισαν τα ΔΛΠ είναι (Özrehlivan, 2015):

1. Ότι δεν υιοθετούνται στις ΗΠΑ
2. Ορισμένες κριτικές από τη Γαλλία
3. Ότι το ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες δεν είχε καθόλου θετικά αποτελέσματα για 6 χρόνια στην υπερπληθωριστική οικονομία της Ζιμπάμπουε.

Το ΣΔΛΠ προσέφερε απαντήσεις στις δύο πρώτες κριτικές, αλλά δεν έδωσε καμία απάντηση στην τελευταία κριτική, ενώ το ΔΛΠ 29 τέθηκε σε εφαρμογή τον Μάρτιο του 2014 στην αρχική αναποτελεσματική του μορφή στη Βενεζουέλα και τη Λευκορωσία.

### 1.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη αναπαράσταση των οικονομικών θέσεων και των οικονομικών επιδόσεων μιας οικονομικής οντότητας. Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές μιας οντότητας, η οποία είναι χρήσιμη σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχειριστικής διαχείρισης των πόρων που της έχουν ανατεθεί.

Για την επίτευξη αυτού του στόχου, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες για τα περιουσιακά στοιχεία και τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας. Αυτές οι πληροφορίες, μαζί με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να προβλέπουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας και, ειδικότερα, τον χρόνο και τη βεβαιότητά τους.

### 1.3 Σκοπός των ΔΛΠ

Τα γενικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ είναι τα εξής (Chatzkel, 2002):

1. Δίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα ΔΛΠ: Η δίκαιη παρουσίαση απαιτεί την πιστή απεικόνιση των αποτελεσμάτων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και όρων σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων που ορίζονται στο Πλαίσιο των ΔΛΠ.
2. Προκαταρκτική ανησυχία: Οι οικονομικές καταστάσεις υφίστανται με βάση τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα, εκτός εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την οικονομική οντότητα είτε να παύσει να διαπραγματεύεται, ή δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να το πράξει.
3. Δεδουλευμένη λογιστική βάση: Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα στοιχεία ενεργητικού, παθητικού, ιδίων κεφαλαίων, εσόδων και εξόδων όταν πληρούν τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία αυτά στο πλαίσιο των ΔΛΠ.
4. Σημασία και συνάθροιση: Κάθε σημαντική κατηγορία παρόμοιων στοιχείων πρέπει να παρουσιάζεται χωριστά. Στοιχεία που έχουν διαφορετική φύση ή λειτουργία παρουσιάζονται ξεχωριστά, εκτός εάν είναι αδιάφορα.
5. Συμψηφισμός: Η «απαγόρευση» απαγορεύεται γενικά στα ΔΛΠ. Εντούτοις, ορισμένα πρότυπα απαιτούν αντιστάθμιση όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις (όπως στην περίπτωση της λογιστικής καταχώρησης των υποχρεώσεων καθορισμένων παροχών στο ΔΛΠ 19 και της καθαρής εμφάνισης των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων στο ΔΛΠ 12).
6. Συχνότητα υποβολής εκθέσεων: Τα ΔΛΠ απαιτούν τουλάχιστον μία φορά κάθε έτος να παρουσιάζεται πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, οι εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο δημοσιεύουν



επίσης ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (για τις οποίες η λογιστική είναι πλήρως συμβατή με τα ΔΛΠ) για τις οποίες η παρουσίαση είναι σύμφωνη με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Έκθεση Χρηματοοικονομικής Αναφοράς .

7. Συγκριτικές πληροφορίες: Το ΔΛΠ απαιτεί από τις οντότητες να παρουσιάζουν συγκριτικές πληροφορίες για την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Επιπλέον, πρέπει να παρέχονται επίσης συγκριτικές πληροφορίες για αφηγηματικές και περιγραφικές πληροφορίες, εάν είναι σχετικές με την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Το πρότυπο ΔΛΠ 1 απαιτεί επίσης μια πρόσθετη κατάσταση οικονομικής θέσης (που ονομάζεται επίσης τρίτος ισολογισμός) όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκ των υστέρων μια λογιστική πολιτική ή προβαίνει σε αναδρομική επαναδιατύπωση στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις ή όταν ανακατατάσσει στοιχεία στην οικονομικές δηλώσεις. Αυτό συνέβη π.χ. με την υιοθέτηση του αναθεωρημένου προτύπου ΔΛΠ 19 (από την 1η Ιανουαρίου 2013) ή όταν εγκρίθηκαν τα νέα πρότυπα ενοποίησης IFRS 10-11-12 (από την 1η Ιανουαρίου 2013 ή το 2014 για τις εταιρείες στην Ευρωπαϊκή Ένωση).
8. Συνέπεια της παρουσίασης: Το ΔΛΠ απαιτεί την παρουσίαση και την ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις να διατηρούνται από την μια περίοδο στην άλλη, εκτός εάν:
  - μετά από σημαντική αλλαγή στη φύση των πράξεων της οικονομικής οντότητας ή την επανεξέταση των οικονομικών της καταστάσεων, μια άλλη παρουσίαση ή ταξινόμηση θα ήταν καταλληλότερη λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια επιλογής και εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8, ή
  - ένα πρότυπο IFRS απαιτεί μια αλλαγή.

#### 1.4 Όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ χρησιμοποιούνται σε πολλά μέρη του κόσμου, όπως η Νότια Κορέα, η Ευρωπαϊκή Ένωση, η Ινδία, το Χονγκ Κονγκ, η Αυστραλία, η Μαλαισία, το Πακιστάν, η Ρωσία, η Χιλή, οι Φιλιππίνες, η Νότια Αφρική, η Σιγκαπούρη και η Τουρκία. Αναμένεται γενικά ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ σε όλο τον κόσμο θα είναι επωφελής για τους επενδυτές και τους άλλους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, μειώνοντας το κόστος σύγκρισης εναλλακτικών επενδύσεων και αύξησης της ποιότητας των πληροφοριών (Aliyen, 2005).

Οι εταιρείες αναμένεται επίσης να ωφεληθούν, καθώς οι επενδυτές θα είναι πιο πρόθυμοι να παρέχουν χρηματοδότηση. Οι εταιρείες που έχουν υψηλά επίπεδα διεθνών δραστηριοτήτων είναι μεταξύ των ομάδων που θα επωφεληθούν από τη μετάβαση στα ΔΛΠ. Οι εταιρείες που συμμετέχουν σε ξένες δραστηριότητες και επενδύουν επωφελούνται από τη μετάβαση λόγω της αυξημένης συγκρισιμότητας ενός καθορισμένου λογιστικού προτύπου (Bontis, 1998).

Ωστόσο, ο Ball εξέφρασε κάποιο σκεπτικισμό σχετικά με το συνολικό κόστος του διεθνούς προτύπου. υποστηρίζει ότι η εφαρμογή των προτύπων θα μπορούσε να είναι χαλαρή και οι περιφερειακές διαφορές στη λογιστική θα μπορούσαν να σκονιστούν πίσω από μια ετικέτα. Εξέφρασε επίσης ανησυχίες σχετικά με την έμφαση της εύλογης αξίας των ΔΛΠ και την επιρροή των λογιστών από περιοχές μη κοινοτικού δικαίου, όπου οι ζημιές αναγνωρίστηκαν με μικρότερο χρονικό διάστημα (Bontis, 1999).

Για να αξιολογήσει την πρόοδο προς την κατεύθυνση ενός ενιαίου καθορισμένου παγκόσμιου λογιστικού προτύπου, το Ίδρυμα IFRS έχει αναπτύξει και δημοσιεύσει προφίλ σχετικά με τη χρήση των ΔΛΠ σε επιμέρους δικαιοδοσίες. Αυτά βασίστηκαν σε πληροφορίες από διάφορες πηγές. Το σημείο εκκίνησης ήταν οι απαντήσεις που έδωσαν οι οργανισμοί τυποποίησης και άλλοι σχετικοί φορείς σε μια έρευνα που διενήργησε το Ίδρυμα IFRS. Επί του παρόντος, τα προφίλ έχουν ολοκληρωθεί για 124 δικαιοδοσίες, συμπεριλαμβανομένων όλων των δικαιοδοσιών της G20 συν 104 άλλα. Τελικά, το σχέδιο είναι να έχει ένα προφίλ για κάθε δικαιοδοσία που έχει υιοθετήσει τα ΔΛΠ ή είναι σε πρόγραμμα για την υιοθέτηση τους (Bontis, 2002).

Το 2002, η Ευρωπαϊκή Ένωση συμφώνησε ότι από την 1η Ιανουαρίου 2005 θα ισχύουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς των εισηγμένων εταιρειών της ΕΕ.

Προκειμένου να εγκριθούν για χρήση στην ΕΕ, τα πρότυπα πρέπει να εγκριθούν από τη ρυθμιστική επιτροπή λογιστικών βιβλίων (ARC), η οποία περιλαμβάνει εκπροσώπους κυβερνήσεων των κρατών μελών και ενημερώνεται από ομάδα εμπειρογνομώνων λογιστών γνωστή ως Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Ως αποτέλεσμα, τα ΔΛΠ όπως εφαρμόζονται

στην ΕΕ ενδέχεται να διαφέρουν από αυτά που χρησιμοποιούνται αλλού (Aliyev, 2005).

Το ΣΔΛΠ συνεργάζεται με την ΕΕ για να βρει έναν αποδεκτό τρόπο για την εξάλειψη μιας παραμένουσας ανωμαλίας όσον αφορά τη λογιστική αντιστάθμισης. Το Κέντρο Μεταρρυθμίσεων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Παγκόσμιας Τράπεζας συνεργάζεται με χώρες της περιοχής του ΕΕΣ για να διευκολύνει την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ και των ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ (Bontis, 1999).

Ενώ το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθόρισε τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος των νέων προτύπων ενοποίησης του ΔΛΠ 10 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, ΔΛΠ 11 Κοινές Διατάξεις και ΔΛΠ 12 Γνωστοποιήσεις Συμμετοχών σε Λοιπές Οντότητες την 1η Ιανουαρίου 2013, η ARC αποφάσισε να καθυστερήσει την υποχρεωτική ημερομηνία έναρξης ισχύος των εταιρειών που απαριθμούνται στο την Ευρωπαϊκή Ένωση κατά ένα έτος. Επομένως, τα πρότυπα τέθηκαν σε ισχύ μόλις την 1η Ιανουαρίου 2014 (Hajdukova, 2015).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ξεκίνησε μια γενική ανάλυση των επιπτώσεων των 8 ετών χρήσης των ΔΛΠ στην ΕΕ για τους συντάκτες και τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων από τον ιδιωτικό τομέα. Η μελέτη θα περιλαμβάνει συνολική αξιολόγηση του κατά πόσον ο κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου («κανονισμός για τα ΔΛΠ») πληροί τους διττούς αρχικούς στόχους για τη διασφάλιση υψηλού βαθμού διαφάνειας και συγκρισιμότητας των δημοσιονομικών καταστάσεων των Ευρωπαϊκών των επιχειρήσεων και την αποτελεσματική λειτουργία της αγοράς σε σύγκριση με την κατάσταση πριν από την εφαρμογή των ΔΛΠ το 2005. Θα περιλαμβάνει επίσης ανάλυση κόστους-οφέλους και αξιολόγηση και ανάλυση των οφελών και των μειονεκτημάτων που επιφέρει ο κανονισμός για τα ΔΛΠ για διάφορες ομάδες ενδιαφερομένων (Σαρμανιώτης, 2004).

#### 1.4 Αρχές των ΔΛΠ

Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών πληροφοριών περιλαμβάνουν (Bontis, 1998):

1. Συνάφεια
2. Πιστή αναπαράσταση
3. Η βελτίωση των ποιοτικών χαρακτηριστικών περιλαμβάνει:
4. Συγκρισιμότητα

5. Επαληθεύσιμο
6. Επικαιρότητα
7. Κατανόηση

#### 1.5 Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ

Τα ΔΛΠ είναι κατηγοριοποιημένα σε μια σειρά από πρότυπα, μέσα από τα οποία οι υπεύθυνοι των εταιρειών καλούνται να αναπαραστήσουν την οικονομική κατάσταση των οργανισμών των οποίων εποπτεύουν. Οι παρακάτω πίνακες παρουσιάζουν συνοπτικά τα πρότυπα αυτά, τα οποία αποτελούν τα ΔΛΠ (Bontis, 2002).

ΔΛΠ 1	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Καταστάσεις Ταμειακών ροών
ΔΛΠ 8	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού
ΔΛΠ 11	Συμβάσεις Κατασκευής
ΔΛΠ 12	Φόροι Εισοδήματος
ΔΛΠ 16	Ενσώματα Πάγια
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18	Έσοδα
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζόμενους
ΔΛΠ 20	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της

	Κρατικής Υποστήριξης
ΔΛΠ 21	Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος
ΔΛΠ 23	Κόστος Δανεισμού
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
ΔΛΠ 26	Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία
ΔΛΠ 27	Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες
ΔΛΠ 29	Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
ΔΛΠ 32	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση
ΔΛΠ 33	Κέρδη Ανά Μετοχή
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά
ΔΛΠ 36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία
ΔΛΠ 38	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
ΔΛΠ 39	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΔΛΠ 41	Γεωργία
--------	---------

Πίνακας 1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΧΑ 1	Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ
ΔΠΧΑ 2	Πληρωμές Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους
ΔΠΧΑ 3	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
ΔΠΧΑ 4	Ασφαλιστικές Συμβάσεις
ΔΠΧΑ 5	Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
ΔΠΧΑ 6	Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
ΔΠΧΑ 7	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΠΧΑ 8	Λειτουργικοί Τομείς
ΔΠΧΑ 9	Χρηματοοικονομικά Μέσα
ΔΠΧΑ 10	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
ΔΠΧΑ 11	Κοινή Ρυθμίσεις
ΔΠΧΑ 12	Παρουσίαση των Συμφερόντων σε άλλες οντότητες
ΔΠΧΑ 13	Επιμέτρηση της εύλογης αξίας
ΔΠΧΑ 14	Επιμέτρηση Έυλογης Αξίας
ΔΠΧΑ 15	Έσοδα από Συμβάσεις με Πελάτες

Πίνακας 2 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

## 1.6 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας

Η μελέτη αυτή εξετάζει τον αντίκτυπο της υιοθέτησης των ΔΛΠ στις οικονομικές επιδόσεις των ελληνικών εταιρειών, και ποιο συγκεκριμένα της υιοθέτησης και εφαρμογής του ΔΛΠ 38, το οποίο αφορά σε άυλα αγαθά. Τα κύρια ερευνητικά ερωτήματα είναι τα εξής. Ποια είναι τα ΔΛΠ, και ποιο συγκεκριμένα τα ΔΛΠ 38, κατά πόσον αυτά έχουν αναλυθεί αρκετά από την βιβλιογραφία, πόσο αυτά έχουν γίνει αντιληπτά στην ελληνική λογιστική πραγματικότητα και κατά πόσον έχουν γίνει δεκτά και χρησιμοποιήσιμα από τους Έλληνες λογιστές. Αν και κατά βάση τα ΔΛΠ χρησιμοποιούνται από εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, μια και η έναρξη εφαρμογής τους το 2005 αρχικά αφορούσε μόνο αυτές, σταδιακά και άλλες επιχειρήσεις άρχισαν να τα εντάσσουν στις λογιστικές τους καταστάσεις, κυρίως αυτές οι οποίες είχαν διεθνοποιημένο χαρακτήρα, μια και παγκοσμίως χρησιμοποιούνται ευρέως.

Η μελέτη αυτή επιδιώκει επίσης να προσδιορίσει τις οικονομικές ιδιότητες των επιχειρήσεων που συμμορφώθηκαν οικειοθελώς με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ. Τέλος, η εργασία εξετάζει κατά πόσον η υιοθέτηση των ΔΛΠ, και ποιο συγκεκριμένα του ΔΛΠ 38, μειώνει το επίπεδο διαχείρισης των κερδών και ενισχύει τη συνάφεια με την αξία των λογιστικών αριθμών που βασίζονται στα ΔΛΠ. Η μελέτη εστιάζεται στις επιχειρήσεις που υιοθέτησαν τα ΔΛΠ μετά το 2005, τι αφορά αυτό το πρότυπο, το νομικό και οικονομικό καθεστώς, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα στην εφαρμογή τους, τα πεδία εφαρμογής τους και τις διαφορές τους με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ εφεξής).

Στη συγκεκριμένη διπλωματική εργασία θα ασχοληθούμε με το ΔΛΠ 38, το οποίο αφορά τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία μιας οντότητας, καθώς επίσης καθορίζει τα κριτήρια αναγνώρισης και αποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί γνωστοποιήσεις σχετικά μ' αυτά. Ως άυλο περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζουμε το αναγνωρίσιμο περιουσιακό αυτό, μη χρηματικό πάγιο, το οποίο δεν έχει φυσική ή υλική υπόσταση, όπως για παράδειγμα:

- |                               |                       |
|-------------------------------|-----------------------|
| ❖ Φήμη                        | ❖ Τίτλοι εφημερίδων   |
| ❖ Πελατεία                    | ❖ Ονόματα ιστοσελίδων |
| ❖ Λογισμικό ενός υπολογιστή   | ❖ Μουσικά έργα        |
| ❖ Άδεια ασκήσεως επαγγέλματος | ❖ Εικόνες             |
| ❖ Trademarks                  | ❖ Μουσική             |

- ❖ Δικαιώματα
- ❖ Υπηρεσίες συμβολαίου
- ❖ Leasing
- ❖ Franchising
- ❖ Πατέντες
- ❖ Μυστικές φόρμουλες και συνταγές κ.α.

Ακόμα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να πληρούν τα κριτήρια της αναγνωσιμότητας, του ελέγχου αλλά και της εισροής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών στην οντότητα. Ως κριτήριο της αναγνωσιμότητας εννοούμε τη δυνατότητα του περιουσιακού στοιχείου να είναι διαχωριστέο, δηλαδή, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από τη χρήση του στοιχείου, να μπορεί να ανταλλαχθούν, πωληθούν, δανεισθούν κ.λπ.. (Νεγκάκης, 2015).

Ένα περιουσιακό στοιχείο για να αναγνωρισθεί ως άυλο, θα πρέπει να πληροί τα εξής κριτήρια:

1. Να είναι αξιόπιστη η αποτίμηση του κόστους του άυλου περιουσιακού στοιχείου
2. Να αναμένεται πως θα εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η εργασία χωρίζεται αποτελείται από τα παρακάτω κεφάλαια. Στο πρώτο εισαγωγικό κεφάλαιο, γίνεται μια σύντομη παρουσία της ιστορίας των ΔΛΠ, πως εφευρέθηκαν και ποιες ήταν οι ανάγκες που οδήγησαν στη δημιουργία τους, μια περιεκτική παρουσίαση των ΔΛΠ, τι είναι, ποιος ο σκοπός τους και σε τι χρησιμεύουν. Στο δεύτερο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν τα ΔΛΠ 38, ποιος ακριβώς ο ρόλος τους, το νομικό πλαίσιο λειτουργίας τους, ο σκοπός τους και οι λόγοι χρήσης τους.

Στο τρίτο κεφάλαιο θα παρουσιαστεί η βιβλιογραφία που αποτέλεσε τη βάση συγγραφής της εργασίας. Στο επόμενο κεφάλαιο θα παρουσιαστούν τα ΔΛΠ και πως αυτά χρησιμοποιούνται και λειτουργούν στην Ελλάδα. Θα αναλυθεί το νομικό πλαίσιο που έχουν στην Ελλάδα καθώς και η έκταση χρήσης τους. Θα γίνει μια εκτενής αναφορά, θεωρητική και πρακτική μέσα από παραδείγματα, των ΔΛΠ 38, σε τι αποσκοπούν και πως εφαρμόζονται στην ελληνική λογιστική πραγματικότητα.

Τέλος θα παρουσιαστούν τα συμπεράσματα που εξάγομε από την βιβλιογραφική έρευνα, καθώς και κάποιες προτάσεις που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε μελλοντικές έρευνες.



Σκοπός της εργασίας είναι η παρουσίαση ενός πολύ χρήσιμου εργαλείου για τους σύγχρονους λογιστές, το οποίο είναι ευρέως χρησιμοποιούμενο στο εξωτερικό, αλλά στην Ελλάδα μόλις τώρα άρχισε να γίνεται αποδεκτό ως προς τη χρησιμότητα και τη λειτουργικότητά του, το οποίο μπορεί να φέρει μια σύγχρονη μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των λογιστικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες λόγω κρίσης και παγκόσμιας πραγματικότητας, έχουν την ανάγκη εξ ορθολογισμού αλλά και προσέλκυσης κεφαλαίων από τις διεθνείς χρηματαγορές.

## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> Διεθνή Λογιστικά Προϊόντα 38

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν αντιμετωπίζονται ειδικά σε άλλο Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από μια οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνο εάν πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το πρότυπο καθορίζει επίσης τον τρόπο μέτρησης της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για άυλα περιουσιακά στοιχεία.

### 2.1 Γενικά στοιχεία

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από (Islam, 2014):

1. Άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
2. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση
3. Την αναγνώριση και τη μέτρηση των στοιχείων του ενεργητικού έρευνας και αξιολόγησης (βλ ΔΛΠ 6 Εξερεύνηση και αξιολόγηση των ορυκτών πόρων)
4. Δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικών φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναγεννητικών πόρων

Αν ένα άλλο Πρότυπο καθορίζει τη λογιστική καταχώριση ενός συγκεκριμένου τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου, μια οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο αντί του

παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν ισχύει για (Edvinsson, 1996):

1. Άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μια οντότητα προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 11 Κατασκευαστικά Συμβόλαια).
2. Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος).
3. Μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.
4. Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους (βλέπε ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους).
5. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στο ΔΛΠ 32. Η αναγνώριση και η επιμέτρηση της σε ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καλύπτονται από το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές καταστάσεις, ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες.
6. Την υπεραξία που αποκτήθηκε σε μια συνένωση επιχειρήσεων.
7. Τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από τον ασφαλιστή, συμβατικά δικαιώματα βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Το ΔΛΠ 4 καθορίζει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για αυτές αλλά όχι για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Επομένως, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε αυτά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
8. Μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που έχει ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΛΠ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

## 2.2 Πεδία εφαρμογής

Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να περιέχονται σε/ ή επί φυσικής ουσίας όπως τα cd (στην περίπτωση λογισμικού υπολογιστή), νομικής τεκμηρίωσης (στην περίπτωση του λογισμικού) άδειες ή δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ή ταινία. Για να προσδιορίσετε αν ένα περιουσιακό στοιχείο ενσωματώνει και τα δύο τα άυλα και

απτά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ακίνητα, εγκαταστάσεις και Εξοπλισμό ή ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, η οντότητα χρησιμοποιεί την κρίση σε να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι σημαντικότερο (Edvinsson, 1997).

Για παράδειγμα, το λογισμικό του υπολογιστή για ένα ηλεκτρονικό μηχάνημα ελεγχόμενο από ηλεκτρονικό υπολογιστή που δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς αυτό το συγκεκριμένο λογισμικό είναι αναπόσπαστο μέρος του σχετικού υλικού και αντιμετωπίζεται ως περιουσιακά στοιχεία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του σχετικού υλικού, το λογισμικό υπολογιστή αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο (Islam, 2014).

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, στις δαπάνες για τη διαφήμιση, την κατάρτιση, δραστηριότητες εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης είναι και κατευθύνονται στην ανάπτυξη της γνώσης. Ως εκ τούτου, αν και αυτές οι δραστηριότητες μπορεί καταλήγουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική ουσία (π.χ. πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του, το περιουσιακό στοιχείο, είναι δευτερογενές από το άυλο στοιχείο του, δηλαδή τη γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό (Islam, 2014).

Στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε υλικό είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο μισθωτής λογίζεται για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται υπό χρηματοδότηση σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Δικαιώματα βάσει συμφωνιών παραχώρησης αδειών για αντικείμενα όπως κινηματογραφικές ταινίες, μαγνητοσκοπήσεις, έργα, χειρόγραφα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (Munir, 2016).

Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να συμβούν εάν υπάρχουν δραστηριότητες ή συναλλαγές εξειδίκευσης και προκαλούν λογιστικά ζητήματα που μπορεί να χρειαστεί να αντιμετωπιστούν με έναν διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα προκύπτουν από τη λογιστική καταχώρηση των δαπανών για την εξερεύνηση, για την ανάπτυξη και εξόρυξη κοιτασμάτων πετρελαίου, αερίου και ορυκτών σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστικών συμβάσεων. Επομένως, το παρόν

Πρότυπο δεν ισχύει και δεν εφαρμόζονται στις δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβάσεις. Ωστόσο, ισχύει αυτό το Πρότυπο σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (όπως λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών) και άλλες δαπάνες (όπως δαπάνες εκκίνησης), στις εξορυκτικές βιομηχανίες ή στους ασφαλιστές (Saleem, 2015).

### 2.3 Αναγνώριση

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου, ώστε να το διακρίνει από την υπεραξία. Η υπεραξία που αναγνωρίζεται *«σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι ένα στοιχείο ενεργητικού που αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε ένα επιχειρηματικό συνδυασμό που δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά και αναγνωρίζονται ξεχωριστά»* (Chatzkel, 2002). Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη μπορεί να προκύψουν από τη συνέργεια μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, ατομικά, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στο οικονομικές δηλώσεις. Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο αν (Chatzkel, 2002):

1. Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαχωριστεί από την οντότητα και πωλούνται, μεταβιβάζονται, αδειοδοτούνται, μισθώνονται ή ανταλλάσσονται, είτε μεμονωμένα είτε με μαζί με μια σχετική σύμβαση, αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ανεξάρτητα από αυτό εάν ο φορέας προτίθεται να το πράξει
2. Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα από το αν αυτά τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις.

Οι παραπάνω δύο συμβάσεις μπορούν να συντρέχουν ή να ισχύει και μόνο η μία από τις δύο. Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να αποδείξει ότι το αντικείμενο πληροί τα παρακάτω χαρακτηριστικά (Chatzkel, 2002):

1. Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου
2. Τα κριτήρια αναγνώρισης

Αυτή η απαίτηση ισχύει για τα έξοδα που αρχικά προέκυψαν για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και εκείνων που προκύπτουν στη συνέχεια για προσθήκη, αντικατάσταση τμήματος ή υπηρεσία του. Οι παράγραφοι 25-32 αφορούν την *«εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης χωριστά τα αποκτηθέντα άυλα περιουσιακά στοιχεία και οι παράγραφοι 33-43 αφορούν την αίτησή τους για άυλα περιουσιακά στοιχεία συνενώσεις επιχειρήσεων»* (Saleem, 2015).

Η παράγραφος 44 ασχολείται με την αρχική μέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν με κρατική επιχορήγηση, οι παράγραφοι 45-47 με ανταλλαγές άυλων περιουσιακών στοιχείων και παράγραφοι 48-50 με την επεξεργασία εσωτερικής παραγόμενης υπεραξίας. Οι παράγραφοι 51-67 ασχολούνται με την αρχική αναγνώριση και τη μέτρηση των εσωτερικά παραγόμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων *«είναι τέτοια που σε πολλές περιπτώσεις δεν υπάρχουν προσθήκες ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο ή αντικαταστάσεις μέρους του»* (Andriessen, 2002).

Κατά συνέπεια, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχοντα άυλα περιουσιακά στοιχεία *«αντί να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου»* (Guthrie, 2001). Επιπλέον, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο και όχι στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης στο σύνολό τους (Guthrie, 2001).

Επομένως, μόνο σπάνια θα προκύψουν μεταγενέστερες δαπάνες μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωσή του ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου- να αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του προσόν. Σύμφωνα με την παράγραφο 63: *«οι μεταγενέστερες δαπάνες για εμπορικά σήματα, mastheads, εκδοτικούς τίτλους, λίστες πελατών και παρόμοια αντικείμενα (είτε εξωτερικά αποκτηθέντα ή εσωτερικά παραγόμενα) αναγνωρίζεται πάντοτε στα αποτελέσματα ως πραγματοποιημένα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι δαπάνες αυτές δεν μπορούν να διακριθούν από τις δαπάνες που μπορούν να αναπτύξουν την επιχείρηση στο σύνολό της»* (Guthrie, 2001).

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εάν και μόνο εάν (Guthrie, 2001):

1. Είναι πιθανό ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη είναι που αναλογεί στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα.
2. Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η οντότητα αξιολογεί την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών χρησιμοποιώντας εύλογες και υποστηρικτικές υποθέσεις που αντιπροσωπεύουν την καλύτερη διαχείριση και εκτίμηση του συνόλου των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μια οντότητα χρησιμοποιεί την κρίση για να εκτιμήσει το βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή του, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων κατά την αρχική αναγνώριση, δίνοντας μεγαλύτερη βαρύτητα στις εξωτερικές απόδειξη (Edvinsson, 1997).

#### 2.4 Διάκριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εισέρχονται στην κατοχή της οντότητας αποτελώντας μέρος της περιουσίας της με δυο τρόπους. Ο ένας τρόπος είναι η απόκτηση από τρίτους (ανταλλαγή, εξαγορά, συνένωση επιχειρήσεων ή διακεκριμένη απόκτηση), ο οποίος αποτελεί τα εξωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία και ο άλλος είναι να δημιουργηθούν μέσω της διαδικασίας της έρευνας και ανάπτυξης, εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία (Edvinsson, 1997).

#### 2.5 Διακεκριμένη απόκτηση

Η διακεκριμένη απόκτηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου από τρίτους, αφορά την τιμή που καταβάλλει η οντότητα για την απόκτηση αυτού να αντανακλά τις προσδοκίες πως πιθανότατα τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα (Edvinsson, 1997).

Επιπλέον, το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά θα πρέπει να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Μέσα στο κόστος απόκτησης περιλαμβάνονται (Edvinsson, 1996):

- ❖ η τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών
- ❖ κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Ως άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας εννοούμε (Andriessen, 2002):

- ❖ το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου
- ❖ οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου
- ❖ το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι (Edvinsson, 1996):

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

## 2.6 Απόκτηση μέσω μιας συνένωσης επιχειρήσεων

Βάσει του Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μέσω μιας συνένωσης επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης (Guthrie, 2001).

Η εύλογη αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο 38 και το Δ.Π.Χ.Π. 3, η οντότητα αναγνωρίζει ως άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης

ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωρισθεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι «ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο, διακεκριμένα από την εύλογη αξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου, αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα» (Edvinsson, 1996).

## 2.7 Απόκτηση μέσω κρατικών επιχορηγήσεων

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι μιας τεκμαρτής δαπάνης, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία οντότητα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοτώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 (Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης), η οντότητα μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά. Αν η οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, τότε αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μία τεκμαρτή αξία (σύμφωνα με τον άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 20) πλέον κάθε δαπάνη που είναι άμεσα συνδεδεμένη με την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση του (Edvinsson, 1996).

## 2.8 Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων

Ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει είτε με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο είτε με συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Η αποτίμηση του κόστους για τη δημιουργία αυτού του τύπου περιουσιακού στοιχείου γίνεται στην εύλογη αξία. Εξαίρεση αποτελεί η μη ύπαρξη εμπορικής υπόστασης της ανταλλαγής ή εάν η εύλογη αξία δε μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε, ούτε του περιουσιακού στοιχείου που πάρθηκε ως αντάλλαγμα (Edvinsson, 1997).

Μπορούμε να πούμε πως μια ανταλλαγή έχει εμπορική αξία όταν η σύνθεση (δηλαδή ο κίνδυνος, ο χρόνος και το ποσό) των ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου



που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε ή όταν «η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και τέλος, όταν η διαφορά των δυο προηγούμενων παρατηρήσεων είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων» (Chen, 2004).

## 2.9 Εσωτερικά δημιουργούμενα περιουσιακά στοιχεία

Με τον όρο εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, εννοούμε τα στοιχεία αυτά που η ίδια η οντότητα δημιουργεί. Παρόλα αυτά όμως, υπάρχει δυσκολία ως προς την αναγνώριση του στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, καθώς δε γνωρίζουμε εάν και πότε θα αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην οντότητα καθώς επίσης ο προσδιορισμός του κόστους του περιουσιακού στοιχείου δε μπορεί να είναι αξιόπιστος (Saleem, 2015) .

Στο κόστος αυτό συμπεριλαμβάνονται έξοδα τα οποία μπορούν να αποδοθούν ή να διαχωριστούν σε μια λογική βάση. Ωστόσο όμως, υπάρχουν κάποια έξοδα, τα οποία παρόλο που έχουν δημιουργηθεί για να αποτελέσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τελικά δε δημιουργούν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά μια εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία (Saleem, 2015).

## 2.10 Φάση έρευνας και ανάπτυξης

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, πλέον υπάρχει διαχωρισμός των δαπανών για τα εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία σε αντίθεση με τα ΕΓΛΣ. Οι δαπάνες χωρίζονται σε δυο φάσεις, η μια είναι η φάση έρευνας και η άλλη είναι η φάση ανάπτυξης (Σαρμανιώτης, 2004).

### 2.10.1 Φάση έρευνας

Στη φάση της έρευνας ανήκουν οι δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται για τη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, καθώς η οντότητα δε μπορεί να τεκμηριώσει την ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών οφελών, κι έτσι οι δαπάνες αυτές χαρακτηρίζονται μονίμως ως έξοδα. Παράδειγμα τέτοιων εξόδων αποτελούν τα (Voon, 2011):

1. Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
2. Η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,

3. Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες
4. Η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

#### 2.10.2 Φάση ανάπτυξης

Στη φάση ανάπτυξης, ανήκουν οι δαπάνες εκείνες που μπορούν να δημιουργήσουν ένα (εσωτερικά δημιουργούμενο) άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για να γίνει αυτό, η οντότητα θα πρέπει να αποδείξει τα εξής κριτήρια αναγνώρισης (Tavousi, 2015):

- ❖ Το άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι τεχνικά ολοκληρωμένο, με απώτερο σκοπό την πώληση του ή χρήση του
- ❖ Η οντότητα να είναι σε θέση να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να προβεί σε πώληση ή χρήση αυτού
- ❖ Η οντότητα να είναι ικανή να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο ( τεχνικοί, οικονομικοί και άλλοι πόροι)
- ❖ Η προϋπόθεση πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη

Στο κόστος που δημιουργείται για τη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, περιλαμβάνονται το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληροί τα κριτήρια της αναγνώρισης. Έτσι λοιπόν, δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία αναγνώρισης θεωρούνται έξοδα (Tavousi, 2015).

#### 2.11 Κόστος εσωτερικής υπεραξίας (Goodwill )

Σε ορισμένες περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών, αλλά δεν έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλοντες στην εσωτερική παραγόμενη υπεραξία. Η εσωτερική υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως «περιουσιακό στοιχείο επειδή δεν είναι αναγνωρίσιμος πόρος (δηλ. Δεν είναι διαχωρίσιμος ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα) που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος» (Tavousi, 2015).

Οι διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οικονομικής οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μπορεί ανά πάσα στιγμή να καλύπτουν ένα φάσμα παραγόντων που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Ωστόσο, οι διαφορές αυτές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων στοιχείων ενεργητικού που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα. Η PIR διαπίστωσε ανησυχίες ότι, για ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η απαίτηση να περιληφθούν σε εύλογη αξία είναι δαπανηρή (λόγω της ανάγκης χρήσης ειδικών αποτίμησης), σύνθετη και χρονοβόρα (Rahib, 2016).

Ορισμένοι χρήστες σχολίασαν ότι οι αποτιμήσεις μπορούν συχνά να περιλαμβάνουν τέτοια υποκειμενικότητα, ώστε να μην παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες, αναφέροντας συνήθως ως άχρηστα πεδία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τις μάρκες των πελατών. Αντίθετα, και δεδομένου ότι πρόκειται για καλή θέληση, υπάρχουν πάντα αντιφατικές απόψεις, ορισμένοι χρήστες υποστηρίζουν την αναγνώριση αυτών των άυλων περιουσιακών στοιχείων ξεχωριστά, διότι αυτό παρέχει μια εικόνα για τον λόγο για τον οποίο έγινε μια εξαγορά και για τους κύριους τίτλους / αξίες του αποκτώμενου (Rahib, 2016).

Έτσι, το IASB βρίσκεται στην δύσκολη θέση να προχωρήσει αυτό το θέμα και να επιτύχει μια πρόοδο που να είναι οικονομικά αποδοτική και να παρέχει παράλληλα χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες. Γνωρίζοντας ότι αυτό θα είναι σχεδόν σίγουρα μια εισβολή στο παιχνίδι των απόψεων, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει επιλέξει μερικούς βασικούς τομείς για να εξετάσει (Rahib, 2016).

Έχει δοθεί προσοχή στην υπολογισμό ορισμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων σε υπεραξία και όχι στην αναγνώρισή τους ξεχωριστά. Αυτό θα ήταν είτε όταν είναι δύσκολη η αξιόπιστη μέτρηση, είτε για τα εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Ωστόσο, θα δημιουργούσε ένα παράδοξο πρόβλημα: ενώ αυτό θα ήταν σύμφωνο με το ΔΛΠ 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία στην μη αναγνώριση των εσωτερικά παραγόμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων», θα ήταν ασυμβίβαστο με το ΔΛΠ 38 στη λογιστική των αποκτώμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι αναγνωρίσιμα (Andriessen, 2003).

Παρόλο που είναι αξιοσημείωτες οι προσεγγίσεις υποσυγκέντρωσης, φαίνεται ότι υπάρχει ελάχιστη ζήτηση να αποκλείονται άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία εάν θα

είχαν ως αποτέλεσμα την αναδιάρθρωση της καλής θέλησης, δεδομένων των προκλήσεων που αντιμετωπίζει το IASB με απομείωση της υπεραξίας (Aliyev, 2005).

Συνοπτικά, το προσωπικό του IASB πιστεύει ότι πρέπει να υπάρξει ισχυρό επιχείρημα για την πραγματοποίηση αλλαγών στο ΔΛΠ 38 σε σχέση με άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία, ιδίως καθώς οι απαιτήσεις για άυλα περιουσιακά στοιχεία σε μια συνένωση επιχειρήσεων έχουν ήδη τροποποιηθεί δύο φορές από το 2004. Παρ' όλα αυτά, υπάρχει η παραδοχή ότι η καθοδήγηση σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να βελτιωθεί και αυτό είναι το σημείο στο οποίο θα επικεντρωθεί το ΔΛΠ (Aliyev, 2005).

Με τη συνεχή ανάπτυξη τεχνολογίας και δεδομένων πελατών, το ΔΛΠ προτείνει ότι πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στην παροχή καθοδήγησης σχετικά με άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με πελάτες. Καθώς οι εταιρείες διατηρούν πολύ πιο σημαντικές πληροφορίες σχετικά με τους πελάτες, μία πρόταση είναι να αναφερθούν αυτές οι πληροφορίες ως δεδομένα πελατών και όχι ως λίστες πελατών (Aliyev, 2005).

Επιπλέον, το προσωπικό του ΔΛΠ δεν πιστεύει ότι η βάση για την αναγνώρισή τους ως περιουσιακών στοιχείων πρέπει να προκύπτει από το εάν ο πελάτης έχει σύμβαση με την οικονομική οντότητα ή όχι. Ενώ οι νόμοι περί προστασίας δεδομένων ενδέχεται να απαγορεύουν την πώληση προσωπικών δεδομένων, οι γενικές πληροφορίες σχετικά με τις προτιμήσεις αγοραστών και τα δημογραφικά στοιχεία ενδέχεται να μεταφερθούν ευκολότερα. Εάν αυτά τα δεδομένα πελατών θεωρούνται χωριστά και όχι συμβατικά, τότε αυτό μπορεί να είναι σημαντικό για την αναγνώρισή τους ξεχωριστά από την υπεραξία (Chatzkel, 2004).

Πολλοί συμμετέχοντες από το PIR πρότειναν την επανεισαγωγή της απόσβεσης της υπεραξίας, πιστεύοντας ότι αντικατοπτρίζει την κατανάλωση των πόρων που αποκτήθηκαν με την πάροδο του χρόνου. Παρ' όλα αυτά, πολλοί από τους ερωτηθέντες εξακολουθούσαν να προτιμούν μια προσέγγιση που αφορά μόνο την απομείωση και αυτή η προσέγγιση επικεντρώνεται σε μεγάλο βαθμό στο ΔΛΠ. Ενώ θα αναλυθεί η μικτή απόσβεση και η απομείωση, φαίνεται πολύ πιθανότερο να διατηρηθεί το τρέχον πρότυπο μόνο για απομείωση, με βελτιώσεις (Chatzkel, 2002).

Η κύρια κριτική που σκέφτεται το ΔΛΠ είναι ότι η απομείωση συχνά αναγνωρίζεται πολύ αργά και σε πολύ μικρά ποσά, και επομένως είναι «πολύ μικρή, πολύ αργά».

Ένας τρόπος με τον οποίο το ΔΛΠ ανταποκρίνεται σε αυτό είναι μέσω της ανάπτυξης μιας νέας προσέγγισης στο πλαίσιο του σημερινού μοντέλου που αφορά μόνο την απομείωση, που ονομάζεται προσέγγιση προ-απόκτησης (PH) (Andriessen, 2002).

## 2.12 Transfer pricing

Η κατανόηση της φύσης και των χαρακτηριστικών των άυλων περιουσιακών στοιχείων των πολυεθνικών επιχειρήσεων και των συναφών θεμάτων των συστημάτων μεταβίβασης τιμολόγησης θεωρείται ουσιαστικό βήμα για τον σχεδιασμό των σωστών και καταλληλότερων συστημάτων τιμολόγησης για τις πολυεθνικές εταιρείες. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία χρειάζονται *«διαφορετική ανάλυση από ό, τι απαιτείται για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, διότι αποτελούν το κλειδί για την εμπορική επιτυχία, ιδίως στη βιομηχανία υψηλής τεχνολογίας»* (Angram, 2015).

Επιπλέον, μπορεί να είναι δύσκολη η χρήση της παραδοσιακής συγκριτικής ανάλυσης που χρησιμοποιείται με τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι μια MNC δεν επιθυμεί να κινδυνεύει να συμμετέχει στο να επιτρέψει σε μη συνδεδεμένα μέρη να εκμεταλλεύονται την πνευματική τους ιδιοκτησία. Επομένως, θα ήταν μεγάλο λάθος οι διευθύνοντες σύμβουλοι και τα οικονομικά στελέχη των πολυεθνικών εταιρειών να πιστεύουν ότι ένα σύστημα ταιριάζει σε όλους (Σαρμανιώτης, 2004).

Πρόσφατα, οι πολυεθνικές και οι φορολογικές αρχές αντιμετωπίζουν μεγαλύτερες προκλήσεις όσον αφορά τη μεταβίβαση των τιμών των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Για τις πολυεθνικές εταιρείες, οι προκλήσεις περιλαμβάνουν (Bontis, 1998):

1. Την παγκοσμιοποίηση των πολυεθνικών επιχειρήσεων και την ταχεία επέκταση των διασυνοριακών συναλλαγών στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου υπηρεσιών και τεχνολογίας
2. Τη μετάβαση από μια οικονομία της μεταποιητικής βιομηχανίας σε μια οικονομία υπηρεσιών που διεγείρεται από την καινοτόμο τεχνολογία
3. Την αυξανόμενη σημασία των άυλων αγαθών στην παραγωγή εισοδήματος για τις MNC

Πολλές σημαντικές τάσεις έχουν αυξήσει τη σημασία της τιμολόγησης μεταβίβασης των άυλων περιουσιακών στοιχείων για τις πολυεθνικές εταιρείες. Πρώτον, η αυξανόμενη παγκοσμιοποίηση των αγορών και η ενοποίηση της δομής της αγοράς,

όπως η αναδιάρθρωση των τηλεπικοινωνιών, της ηλεκτρονικής, της φαρμακευτικής, της αεροδιαστημικής και άλλων βιομηχανιών στην Ευρώπη, είναι αποτέλεσμα της εξάλειψης των εμπορικών φραγμών μέσω μιας ενοποιημένης αγοράς της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Tavousi, 2015).

Δεύτερον, το 1986, το τμήμα 482 του αμερικανικού IRC τροποποιήθηκε για να δημοσιεύσει τις διατάξεις περί «υπεράριθμων δικαιωμάτων», μέσω του θεσμοθετημένου προτύπου ανάλογα με το εισόδημα. Ήταν μια απάντηση στον ισχυρισμό της IRS, ότι οι MNC δεν καταβάλλουν το δίκαιο μερίδιό τους στη φορολογική αρχή των Η.Π.Α. και στις φορολογικές αποφάσεις του δικαστηρίου, στις οποίες οι M.N.C φέρονται να κατευθύνουν το εισόδημα σε συναφείς ομάδες στις χώρες του «φορολογικού παραδείσου» (Levy, 2001). Στη συνέχεια, οι φορολογικοί κανονισμοί των Η.Π.Α. και του εξωτερικού άρχισαν να ορίζουν αυτό το πρότυπο από την άποψη του αποτελέσματος του ανταγωνισμού. Τα μέλη του ΟΟΣΑ χρησιμοποίησαν τους ίδιους κανόνες στους αντίστοιχους φορολογικούς τους κανονισμούς. Ως αποτέλεσμα, οι κανόνες τεκμηρίωσης έγιναν η παγκόσμια παράδοση και οι φορολογικοί έλεγχοι των μεταβιβάσιμων ναύλων των πολυεθνικών εταιρειών κυριαρχούσαν στις φορολογικές διαφορές μεταξύ των περισσότερων αλλοδαπών φορολογικών αρχών (Ibid.). Τέλος, η υπόθεση της DHL έχει γίνει ένα ορόσημο και μια καλή προειδοποίηση για τις προσαρμογές των μεταβιβάσιμων τιμών των άυλων περιουσιακών στοιχείων των μεταφορικών μέσων (Bontis, 1998).

Τρίτον, η αυξανόμενη ανησυχία προέρχεται από την αυξανόμενη εγρήγορση και πολυπλοκότητα των εθνικών φορολογικών αρχών που ασχολούνται με την προστασία του μεριδίου της χώρας τους στο φορολογητέο εισόδημα των πολυεθνικών. Πρόσφατα, κάθε ΕΣΕ έχει συνειδητοποιήσει την ευθύνη και την υποχρέωσή του να καθιερώσει και να τεκμηριώσει ένα υγιές και πρακτικό σύστημα τιμολόγησης μεταφοράς. Αυτά τα έγγραφα έγιναν το επίκεντρο σε όλους τους φορολογικούς ελέγχους των τιμών μεταβίβασης και η επιτυχία των MNC στον «έλεγχο και η ικανότητά του να διατηρεί εύλογα αποθεματικά για λόγους χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι άμεσα ανάλογη με την ποιότητα των αναλύσεων. Αυτά τα σημεία αναφοράς αποτελούν επίσης το κλειδί για την επιτυχία σε οποιοδήποτε στρατηγικό πρόγραμμα φορολογικού σχεδιασμού που χρησιμοποιείται από μια MNC» (Aliyev, 2005). Περαιτέρω, περισσότερες φορολογικές αρχές ανά τον κόσμο ανοίγουν τις

πόρτες τους για να παρακινήσουν τις MNCs να εξετάσουν τις συμφωνίες προκαταβολικής τιμολόγησης (Andriessen, 2002).

Τέλος, στον 21<sup>ο</sup> αιώνα, η σημαντική και ταχεία ανάπτυξη των παραδειγμάτων εποχής του ηλεκτρονικού εμπορίου και των εταιρειών παροχής υπηρεσιών, ανάλογα με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες τους, ωθεί τις φορολογικές αρχές να συνεχίσουν να εξετάζουν προσεκτικά την πρακτική των εταιρειών για τις τιμές μεταβίβασης. Πολλές χώρες συνεχίζουν να εκδίδουν νέους φορολογικούς κανονισμούς σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης και να προσαρμόζουν τα παλαιά για να ανταποκριθούν στις νέες προκλήσεις του ηλεκτρονικού εμπορίου. Η τεχνολογία ηλεκτρονικού εμπορίου έχει ενθαρρύνει τις MNCs να ενσωματώσουν τις επιχειρήσεις τους με τους προμηθευτές και τους πελάτες τους, ανεξάρτητα από τις γεωγραφικές τοποθεσίες που σχετίζονται με τη δραστηριότητα (Andriessen, 2003).

Το ηλεκτρονικό εμπόριο διευκολύνει επίσης την αυξανόμενη παγκοσμιοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, ώστε οι εταιρείες που μέχρι τώρα ήταν περιορισμένες στις εθνικές τους αγορές να είναι πλέον σε θέση να πραγματοποιούν διασυνοριακές συναλλαγές. Στο παρελθόν, έπαιρνε χρόνια ή και δεκαετίες για να δημιουργήσει είτε το εμπορικό σήμα είτε την αξία της αγοράς με βάση την οργανική ανάπτυξη. Τώρα, οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με το ηλεκτρονικό εμπόριο έχουν δει μεγάλες αυξήσεις στις αξίες της μάρκας και άλλων δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σε πολύ μικρότερο χρονικό διάστημα (Saleem, 2015).

### 2.13 Σύνοψη

Επιπλέον, και ίσως το πιο σημαντικό, διαπιστώνεται ότι τα οφέλη από την εισαγωγή των ΔΛΠ μπορεί να γίνει μόνο σε χώρες με ισχυρή νομική επιβολή, γεγονός που υποδηλώνει συμπληρωματική σχέση μεταξύ του συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μιας χώρας και των νομικών θεσμών της. Επιπλέον, η αρνητική συσχέτιση μεταξύ του κόστους του χρέους και του υπό όρους συντηρητισμού, διαπιστώνεται ότι υπάρχει μόνο στις χώρες όπου χρησιμοποιούνται ευρέως οι λογιστικές συμφωνίες.

### Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

Στο παρόν κεφάλαιο θα γίνει μια σύντομη ανασκόπηση της βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, ελληνικής και ξένης, η οποία χρησιμοποιήθηκε ώστε να περατωθεί η παρούσα εργασία. Κριτήρια επιλογής των πηγών ήταν η επιστημονική τους αρτιότητα, η παραπομπή τους σε σύγχρονες και αξιόλογες πηγές, τα ίδια τα κείμενα ήταν πηγή για τη συγγραφή και άλλων επιστημονικών άρθρων, το κύρος των επιστημονικών περιοδικών όπου δημοσιεύονταν και τέλος τα συμπεράσματα τα οποία είχαν οι συγγραφείς τους, τα οποία αποτέλεσαν κριτήρια ανάπτυξης και συγγραφής της παρούσας εργασίας.

Ο Rahib (Rahib, 2016) θεωρεί πως η μέτρηση της ικανοποίησης από την εργασία πραγματοποιείται χρησιμοποιώντας το σύνολο των μεταβλητών ορισμένων κριτηρίων που ορίζονται από τους ειδικούς. Αυτή τη μέτρηση μπορούν να τη βασίσουν σε γλωσσικές αξιολογήσεις μια σειράς μεταβλητών, οι οποίες αντιπροσωπεύονται από



ασαφή σύνολα ως επίπεδα προτίμησης. Στην εργασία τους συνδύασαν μια θεωρία ασαφών συνόλων με μια κοινή ανάλυση και τη χρησιμοποίησαν ώστε να μετρήσουν την ικανοποίησης εργασίας των υπαλλήλων ενός ξενοδοχείου. Σχεδίασαν μάλιστα και έναν ειδικό αλγόριθμο, ο οποίος του βοήθησε στην επίλυση της ασαφούς ικανοποίησης της εργασίας. Αφού συνέλλεξαν μια σειρά από στατιστικά στοιχεία, καθόρισαν τις πιο στενές απόψεις των εργαζομένων και των εμπειρογνομώνων.

Σύμφωνα με τους Munir και Rahman (2016) έχουν σαν έναυσμα της εργασίας τους ότι ο κύκλος εργασιών των εργαζομένων, συνήθως συσχετίζεται με τη δυσαρέσκεια τους. Θεωρούν επίσης πως ο κύκλος εργασιών των εργαζομένων είναι σημαντικός παράγοντας επηρεασμού της στάσης και της συμπεριφοράς τους. Μέσα από έρευνα με 179 ερωτηματολόγια, τα οποία διανεμήθηκαν σε νοσηλευτές σε ιδιωτικά νοσοκομεία υγειονομικής περίθαλψης στη Μαλαισία, προσπάθησαν να αποδείξουν η υποκίνηση οδηγεί σε χαμηλότερη παραγωγικότητα, στρες και συγκρούσεις στον χώρο εργασίας, ότι οι δυσαρεστημένοι υπάλληλοι ενδέχεται να εγκαταλείψουν την εργασία τους, ή και να εκφράσουν αρνητικά συναισθήματα. Τα ευρήματα της μελέτης τους είναι σημαντικά για τους οργανισμούς, ώστε να παρέχονται ακριβής παράγοντες που επηρεάζουν την εργασιακή ικανοποίηση των εργαζομένων.

Ο Dhurup (Dhurup, 2016) ασχολείται με τον κατασκευαστικό κλάδο, του οποίου ο αντίκτυπός στην ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας, μέσα από τη παρεχόμενη εργασία, είναι ένα σημαντικό συστατικό στοιχείο της αγοράς εργασίας. Αυτό οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στα χαρακτηριστικά που συμβάλλουν στην ανάπτυξη του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (ΑΕΠ) μιας χώρας. Ο συγγραφέας πιστεύει πως η ομαδική εργασία είναι απαραίτητη στον κλάδο αυτό και πως αν αντιμετωπιστεί σωστά, μπορεί να συμβάλει, μεταξύ άλλων, στη δέσμευση των εργαζομένων σε έναν οργανισμό και στην ικανοποίηση από την εργασία τους. Η έρευνα του βασίστηκε σε στοιχεία από 178 εργαζόμενους, τα οποία αναλύθηκαν και τα αποτελέσματα έδειξαν πως η ομαδική εργασία, η κανονιστική και η συναισθηματική δέσμευση συμβάλλουν θετικά στην ικανοποίηση από την εργασία, ενώ η δέσμευση συνέχισης αντανακλά αρνητική σχέση με την ικανοποίηση από την εργασία.

Ο Voon (Voon, 2011) ξεκινά την εργασία του με τη θεώρηση ότι η εκάστοτε ηγεσία διαθέτει μια επιρροή στις διαδικασίες μεταξύ προϊσταμένων και υπαλλήλων, όπου

ένας ηγέτης επιχειρεί να επηρεάσει τη συμπεριφορά των υφισταμένων για την επίτευξη των οργανωτικών στόχων. Η οργανωτική επιτυχία στην επίτευξη των στόχων της εξαρτάται από τους ηγέτες της οργάνωσης και τους ηγετικούς τρόπους. Η υιοθέτηση των κατάλληλων μορφών ηγεσίας, μπορεί να επηρεάσει την ικανοποίηση των εργαζομένων. Τα στοιχεία αυτά βασίζονται σε στοιχεία που πάρθηκαν από τη μελέτη δύο στελεχών του δημοσίου τομέα της Μαλαισίας. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το μεταμορφωτικό ηγετικό στυλ έχει μια ισχυρότερη σχέση με την ικανοποίηση από την εργασία.

Οι Σαρμανιώτης και Καργίδης (2004) μελετούν τις εξαγωγικές επιχειρήσεις και πιο συγκεκριμένα το πώς οι επιχειρήσεις αυτές οφείλουν να προσαρμοστούν στα σύγχρονα δεδομένα, ώστε να επιβιώσουν στο σύγχρονο παγκόσμιο ανταγωνιστικό περιβάλλον, μέσα από τη σπουδαιότητα εφαρμογής του μάρκετινγκ σχέσεων ώστε να επιδιώξουν την ικανοποίηση των πελατών τους στο εξωτερικό. Αυτό μπορεί να γίνει μέσα από την εισαγωγή ενός συστήματος διοίκησης που θα επιτρέπει τις αλλαγές αυτές, ώστε οι εργαζόμενοι να μπορούν να αποδώσουν τα μέγιστα.

Ο Avram (2015) έχει σαν στόχο της μελέτης του να τονίσει τον ρόλο διαμεσολάβησης της ικανοποίησης από την εργασία στη σχέση μεταξύ της αντίληψης του κλίματος ασφάλειας και της οργανωτικής εμπιστοσύνης και να τονίσει τις επιπτώσεις των διαστάσεων του κλίματος ασφάλειας στις διαστάσεις της οργανωτικής εμπιστοσύνης. Η μελέτη του έγινε μέσα από τη συλλογή δεδομένων από 147 συμμετέχοντες από το σύστημα υγείας, η οποία αποδεικνύει πως η ικανοποίηση από την εργασία είναι βασικός παράγοντας στη σχέση μεταξύ της αντίληψης του κλίματος ασφάλειας και της οργανωτικής εμπιστοσύνης.

Ο Islam (2014) μελετά την σημασία της οργανωτικής υποστήριξης (POS) και της οργανωτικής παιδείας (OLC), η οποία είναι ζωτικής σημασίας για τα διευθυντικά στελέχη, διότι έχει πολλές συνέπειες γι' αυτούς. Μια και δεν είχε προϋπάρξει προηγούμενη έρευνα για τη σχέση μεταξύ POS και OLC, ο συγγραφέας έχει σαν σκοπό τη διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο τα OLC και POS βοήθησαν οργανισμούς να προωθήσουν τη συμπεριφορά των υπαλλήλων σε επιπλέον ρόλο, παρά την ικανοποίηση από την εργασία. Αφού συνέλλεξε στοιχεία από 412 υπαλλήλους που εργάζονται στον τραπεζικό τομέα της Μαλαισίας, με απλή τυχαία

δειγματοληψία, βρέθηκε πως σχετίζονται θετικά τα POS και OLC με την ικανοποίηση από την εργασία.

Ο Tavousi (2015) μελετά το πώς οι βασικές αυτοαξιολογήσεις (CSE) είναι ένα ευρύ, ενσωματωτικό χαρακτηριστικό που υποδεικνύεται από την αυτοεκτίμηση, τον τόπο ελέγχου, τη γενικευμένη αυτο-αποτελεσματικότητα και τον (χαμηλό) νευρωτισμό (υψηλή συναισθηματική σταθερότητα). Σκοπός της εργασίας είναι η διερεύνηση του ρόλου των βασικών αυτοαξιολογήσεων και των χαρακτηριστικών τους στους άγχους εργασίας και την ικανοποίηση από την εργασία. Η μελέτη του βασίζεται σε στοιχεία από 45 άνδρες και 183 γυναίκες από υπαλλήλους του Πανεπιστημίου Azad, ως προς τη διαπροσωπική σύγκρουση σε μια σειρά από διαφορετικές κλίμακες. Τα ευρήματα αποκαλύπτουν την αρνητική συσχέτιση της αυτοεκτίμησης, της γενικευμένης αλληλεπίδρασης και των βασικών αυτοαξιολογήσεων με τις διαπροσωπικές συγκρούσεις στην εργασία, τους οργανωτικούς περιορισμούς και την ικανοποίηση από την εργασία.

Ο Saleem (2015) μελετά τον αντίκτυπο των μορφών ηγεσίας στην ικανοποίηση από την εργασία, ώστε να συμπεράνει αν η οργανωτική πολιτική που έχει γίνει αντιληπτή, έχει μεσολαβητικό ρόλο ή όχι. Η έρευνα είναι ποσοτική και το δείγμα της μελέτης επιλέχθηκε με τυχαία δειγματοληψία. Η έρευνα αποκάλυψε ότι η μετασχηματιστική ηγεσία έχει θετικό αντίκτυπο στην ικανοποίηση από την εργασία.

Οι Özpehlivan και Acar (Özpehlivan και Acar, 2015) μελετούν την έννοια της ικανοποίησης από την εργασία και πως αυτή καθορίζει την συμπεριφορά των ατόμων μέσα στον εργασιακό χώρο. Οι συμπεριφορές του ατόμου διαμορφώνουν τις οργανωτικές συμπεριφορές μέσω ομάδων μέσα στην οργάνωση και την οργανωτική κουλτούρα. Η μελέτη τους στόχευε να εννοιοποιήσει μια σειρά από ερευνητικά κενά, ώστε μέσα από τη μέτρηση της έννοιας των βασικών και απαραίτητων παραγόντων και την ανάπτυξη ενός πολυδιάστατου μέσου μέτρησης της ικανοποίησης από την εργασία με την εξέταση των πολιτισμικών επιπτώσεων, η οποία έρευνα έγινε με ερωτηματολόγια σε άτομα από άλλες χώρες ή πολιτισμούς, να δημιουργηθεί μια κλίμακα μέτρησης, η οποία περιλαμβάνει έξι διαστάσεις ικανοποίησης από την εργασία.

Ο Hajdukova (2015) στην εργασία του ασχολείται με το επίπεδο ικανοποίησης των εργαζομένων από την εργασία, το οποίο αντανακλάται και στη συμπεριφορά τους

μέσα στον εργασιακό χώρο ως άνθρωποι. Ο συγγραφέας θεωρεί πως το χαμηλό επίπεδο ικανοποίησης από την εργασία μπορεί να αντικατοπτρίζεται από τη μειωμένη σταθερότητα, την πειθαρχία, την ευθύνη, καθώς και τη μικρότερη ισχύ, τις διακυμάνσεις, την έλλειψη προσωπικού κ.ο.κ. Σκοπός του είναι να προσδιορίσει το επίπεδο ικανοποίησης, με επιλεγμένους παράγοντες, μέσα από την έρευνα της ικανοποίησης από την εργασία των εργαζομένων.

Ο Aliyev (2005) στη μελέτη του διερευνά ποιοι παράγοντες επηρεάζουν το επίπεδο αυτο-αποτελεσματικότητας στην ψυχολογική διαβούλευση. Μια σειρά από μεταβλητές όπως το φύλο, η ηλικία και η επαγγελματική αρχαιότητα, το είδος της επιχείρησης στο οποίο εργάζονται και οι υπηρεσίες από τις οποίες αποφοίτησαν οι ψυχολογικοί σύμβουλοι στην επαρχία Gaziantep, είναι οι μεταβλητές πάνω στην οποία συλλέχθηκαν μια σειρά από στοιχεία, τα οποία έδειξαν πως υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των σημείων δοκιμής.

## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> Σύγκριση ΕΛΠ και ΔΛΠ σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

### 4.1 Εισαγωγή

Η παγκοσμιοποίηση των διεθνών χρηματοπιστωτικών αγορών αύξησε την ανάγκη για παγκοσμίως συγκρίσιμα λογιστικά πρότυπα και ρυθμίσεις (Bontis, 1999). Η απαιτούμενη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ειδικότερα από εισηγμένες επιχειρήσεις που λειτουργούν σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα βοηθήσει τους επενδυτές στη λήψη αποφάσεων και θα ενισχύσει την αποτελεσματικότητα της χρηματιστηριακής αγοράς (Chatzkel, 2002). Ταυτόχρονα, η παγκόσμια αποδοχή των ΔΛΠ μπορεί να υποδηλώνει την υψηλή τους ποιότητα (Islam, 2014).

Η συμμόρφωση με τα ΔΛΠ είναι υποχρεωτική για εισηγμένες εταιρείες στην Ελλάδα. Οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ από τον Ιανουάριο του 2005. Οι εταιρείες που δεν είναι εισηγμένες

χρησιμοποιούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Η μετάβαση από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορεί να επηρεάσει τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων. Αυτό το αποτέλεσμα μπορεί να παρακινήσει τις επιχειρήσεις να αναπτύξουν μηχανισμούς προσαρμογής για την αντιμετώπιση πιθανών δυσμενών συνεπειών από την εφαρμογή των ΔΛΠ (Chatzkel, 2004) και θα μπορούσε να οδηγήσει σε συμπεριφορά που αποσκοπεί στη βελτίωση ορισμένων λογιστικών μεταβλητών, όπως η κερδοφορία και η αποζημίωση, (Fierer, 2003).

#### 4.2 Ομοιότητες

Μελέτες έχουν δείξει ότι οι παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση παροχής εθελοντικών γνωστοποιήσεων με βάση τα ΔΛΠ περιλαμβάνουν το μέγεθος, την κερδοφορία και τη μόχλευση, οι οποίες είναι μεγαλύτερες για τους εθελοντές που γνωστοποιούν τα ΔΛΠ (Chen, 2004) και διασπορά ιδιοκτησίας (Marr, 2005). Προηγούμενες έρευνες έδειξαν επίσης, ότι η χρήση των ΔΛΠ ενισχύει τη συγκρισιμότητα και την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών και οδηγεί σε εναρμόνιση των λογιστικών στοιχείων, αύξηση των επενδύσεων και χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου (Aliyev, 2005). Οι Renders και Gaeremynck (Munir, 2016) αναφέρουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ συνοδεύεται από λιγότερη διαχείριση των κερδών. Η μετάβαση στα ΔΛΠ παρουσιάζει δυσκολίες στις επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των τεχνικών διαφορών, του κόστους αλλαγής και προσαρμογής, του παράγοντα χρόνου και της ανεπαρκούς εμπειρίας και γνώσης (Chatzkel, 2004). Επιπρόσθετα, ο προσανατολισμός των ΔΛΠ σε εύλογες αξίες είναι πιθανό να εισάγει μεταβλητότητα στις λογιστικές αξίες (Aliyev, 2005), καθώς και στο οικονομικό προφίλ των επιχειρήσεων που τα υιοθετούν. Οι εκτιμήσεις αυτές μπορεί να επηρεάσουν τις οικονομικές συμπεριφορές των επιχειρήσεων και μπορεί να τους παρακινήσουν να επαναπροσδιορίσουν τις στρατηγικές τους και τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων, προκειμένου να μετριάσουν τις δυσμενείς επιπτώσεις της υιοθεσίας στους λογιστικούς τους αριθμούς (Chen, 2005).

Η χρηματοοικονομική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΛΠ φαίνεται να παρέχει περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την απόδοση της εταιρείας (Bontis, 1999). Οι χώρες με ισχυρούς μηχανισμούς προστασίας των επενδυτών και ισχύουσες ρυθμίσεις ενδέχεται να αντιμετωπίσουν χαμηλότερο κόστος μετάβασης στα ΔΛΠ (Anram, 2015). Ως εκ τούτου, το θεσμικό πλαίσιο μιας χώρας μπορεί να επηρεάσει τις επιδράσεις της υιοθέτησης των ΔΛΠ.

### 4.3 Διαφορές

Οι βασικές διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΠΧΑ (Chen, 2004) αφορούν την παρουσίαση των οικονομικών αποτελεσμάτων, την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, τη λογιστική αντιμετώπιση και την απόσβεση ορισμένων ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων, τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης και την κεφαλαιοποίηση, τα κριτήρια, την τιμολόγηση και την αξιολόγηση των τίτλων και των χρηματοπιστωτικών μέσων, την αναβαλλόμενη φορολογία, τη διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοδοτικής μίσθωσης, τις παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, τις προβλέψεις, τα κριτήρια και μεθόδους ενοποίησης και τη λογιστική αποτίμησης της υπεραξίας και της υπεραξίας.

Η μελέτη Marr και Starovic (Marr και Starovic, 2005) ορίζει τις ακόλουθες κατηγορίες παραγόντων που εμποδίζουν τη μέτρηση των άυλων παγίων στοιχείων:

1. Ιστορικοί λόγοι: η αδυναμία της λογιστικής να εισαγάγει νέες μορφές αξίας. Παρόλο που οι λογιστικές μέθοδοι επανεξάγονται πολύ συχνά, έχουν σχεδιαστεί για τη μέτρηση φυσικών και υλικών περιουσιακών στοιχείων από την αρχή.
2. Προβλήματα μέτρησης: τα στοιχεία της γνώσης είναι δύσκολο να αποτυπωθούν σε οποιαδήποτε μορφή. Είναι σαφές ότι είναι εξαιρετικά δύσκολο για κάποιον να εισαγάγει τη δημιουργικότητα του εργαζομένου, που βρίσκεται στο επίκεντρο της διαδικασίας δημιουργίας αξίας.
3. Ο χαρακτήρας προσαρμογής του άυλου στοιχείου, με την έννοια του μοναδικού για κάθε εταιρεία. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο αναγνωρίζεται ως στοιχείο ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Έτσι, το ίδιο στοιχείο για την εταιρεία "Α" μπορεί να αναγνωριστεί ως ένας πολύ σημαντικός πόρος και για την εταιρεία "Β" μπορεί να είναι άχρηστο. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο υπάρχουν τόσα πολλά μέτρα πνευματικού κεφαλαίου, τα οποία δυσχεραίνουν τη σύγκριση μεταξύ των εταιρειών.
4. Η διπλή φύση του πνευματικού κεφαλαίου: αποτελείται ταυτόχρονα από δυναμικό και στατικό στοιχείο.

Ως συστήματα μέτρησης επιδόσεων, μερικά από τα ανωτέρω μοντέλα συχνά αποτυγχάνουν στην επιτυχία των στόχων τους, κυρίως λόγω επιχειρησιακών

δυσκολιών. Οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν τα στρατηγικά εντοπισμένα μέτρα, όπως τους χαρακτηρίζει ο Walsh (Aliyev, 2005), είναι:

1. Σπανιότητα των διαθέσιμων πληροφοριών: Οι θέσεις των κρίσιμων μεγεθών που δεν είναι ορατές από όλους και δεν αλληλεπιδρούν καθημερινά στην εταιρεία. Πρόκειται για τα αόρατα στοιχεία της εταιρείας, τα οποία συχνά δεν είναι ορατά από την ίδια την εταιρεία.
2. Υψηλό κόστος συλλογής πληροφοριών (Tate, 2000): ως αποτέλεσμα του προηγούμενου σημείου είναι το γεγονός ότι, αυτού του είδους τα συστήματα μέτρησης απαιτούν τη χρήση καλά εκπαιδευμένων εργαζομένων και εργαλείων, τα οποία παρουσιάζουν υψηλό κόστος και οδηγούν σε:
  - Υψηλά απαιτούμενα κεφάλαια
  - Διαλυτοποίηση στοιχείων της εταιρείας: διότι σε αυτά τα στοιχεία βρίσκεται η πηγή του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, είναι λογικό να μην απαιτείται η ευρεία έκθεση του πνευματικού κεφαλαίου. Επιπλέον, λόγω του προηγούμενου στοιχείου, δεν είναι αποτελεσματική η χρήση τέτοιων μέτρων μόνο για την παροχή των διαχειριστικών πληροφοριών.
  - Ανθρώπινη συμπεριφορά κατά την αξιολόγηση: Αποδείχθηκε ότι όταν οι άνθρωποι γίνονται αντικείμενα μελέτης, παρατήρησης και ανάλυσης (όπως στην περίπτωση του ορισμού των ανθρώπινων κεφαλαίων) δεν παρουσιάζουν κανονική συμπεριφορά, γεγονός που μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα της απόδοσης μέτρησης.

Συνοψίζοντας, πρέπει να επιλεγούν οι πιο πολύτιμες και σημαντικές μέθοδοι για την χρήση του ΔΛΠ 38, ώστε να βοηθήσουν στον καθορισμό της μεθοδολογίας της χρήσης των ΔΛΠ από τις εταιρείες. Ο Πνευματικός Συντελεστής Προστιθέμενης Αξίας (VAIC) που παρουσιάστηκε από τον Pulic (Voon, 2011) μετρά την αξία και την ικανότητα της αξιοποίησης με βάση το κεφάλαιο που χρησιμοποιείται ήδη, το ανθρώπινο και το διαρθρωτικό κεφάλαιο. Αυτή η θεωρία αποτελείται από κάτι γενικό αλλά μπορεί να είναι η βάση μιας νέας φόρμουλας. Ο Sullivan (Saleem, 2015) θεωρούσε τα πνευματικά δικαιώματα ως πολύτιμο μέρος του πνευματικού κεφαλαίου και αξίζει να αναφερθούμε στα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας κάθε φορά που δημιουργείται ένα νέο μοντέλο. Ο Anderson & McLean (Bontis, 2002), εναλλακτικά,

παρουσίασαν μια λογιστική μέθοδο που αναλύει τη μέτρηση των ταμειακών ροών που επηρεάζονται από ορισμένα γεγονότα.

#### 4.4 Συνέπειες Εφαρμογής ΔΛΠ 38

Τα αποτελέσματα της αλλαγής από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε ΔΛΠ για τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα των ελληνικών εταιρειών ήταν και είναι πολύ σημαντικά. Από τα συμπεράσματα προκύπτει ότι τα αποτελέσματα εφαρμογής του ΔΛΠ κατά την περίοδο υιοθεσίας του 2005 ήταν δυσμενείς όσον αφορά την ευελιξία και τη ρευστότητα. Το 2006, οι επιχειρήσεις ανέφεραν καλύτερα μέτρα χρηματοοικονομικής απόδοσης των προοπτικών ανάπτυξης και των μελλοντικών προοπτικών ανάπτυξης, ίσως επειδή έγιναν πιο εξοικειωμένοι με τα IFRS και προσαρμόστηκαν σε αυτά (Dhurup, 2016).

Οι έρευνες έδειξαν ότι ορισμένες επιχειρήσεις παρείχαν προαιρετικές γνωστοποιήσεις για τα ΔΛΠ πριν από την περίοδο της έγκρισης. Οι παράγοντες που σχετίζονται με την εθελοντική παροχή λογιστικών πληροφοριών βάσει των ΔΛΠ περιλαμβάνουν το μεγάλο μέγεθος και το ισχυρό χρέος και κεφαλαιακές ανάγκες. Κατά την αναζήτηση κεφαλαίων, οι εθελοντές που γνωστοποιούν τα ΔΛΠ ίσως πιστεύουν ότι παρέχουν στους δανειστές και τους επενδυτές πρωτογενής πληροφορίες, αποδεικνύοντας αξιοπιστία και ποιότητα στους αναφερόμενους χρηματοοικονομικούς τους αριθμούς (Chatzkel, 2002).

Οι μελέτες έδειξαν ότι κατά την περίοδο υιοθεσίας υπάρχουν κάποιες αποδείξεις για τη διαχείριση των αποδοχών. Είναι δυνατό, υπό το πρίσμα σημαντικών δαπανών μετάβασης στα ΔΛΠ, οι επιχειρήσεις να μπορούν να διαχειρίζονται τους λογιστικούς τους αριθμούς προκειμένου να μετριάσουν πιθανές αρνητικές επιπτώσεις στα αποτελέσματα της υιοθέτησης των ΔΛΠ. Στην επόμενη περίοδο, ωστόσο, το επίπεδο διαχείρισης των αποδοχών, μειώνεται σημαντικά. Τελικά, η εφαρμογή των ΔΛΠ παρέχει λογιστικά μέτρα που αφορούν περισσότερο την αξία κατά το δεύτερο έτος της υιοθέτησης σε σύγκριση με το έτος υιοθεσίας. Κατά το δεύτερο έτος της υιοθέτησης, η φύση και οι απαιτήσεις των ΔΛΠ ήταν σαφέστερες, και η διαδικασία της εφαρμογής των ΔΛΠ ήταν πιο οικεία στους χρήστες, ενώ η επίδραση των ΔΛΠ στους οριστικούς λογιστικούς αριθμούς παρουσιάστηκε με πιο εμφανή και ορατό τρόπο (Avram, 2015).



Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε συστήματα βασιζόμενες σε μετόχους, είναι πιο εξοικειωμένες με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και αντιμετωπίζουν συνέχεια λιγότερα έξοδα μετάβασης. Έχουν υπάρξει πολλές μελέτες που συγκρίνουν την εμπειρία του ελληνικού ΔΛΠ με το κοινό δίκαιο χώρες ή / και άλλες χώρες μη κοινού δικαίου. Πολλοί λογιστές εφαρμόζουν λογιστικά πρότυπα, ειδικά όταν προετοιμάζουν ή αναθεωρούν μια αλλαγή στη λογιστική ρύθμιση, και τα ΔΛΠ είναι εξαιρετικά χρήσιμα σε αυτές τις ενέργειες (Özrehliyan, 2015).

Οι εκτιμήσεις των ειδικών επισημαίνουν τις σημαντικές επιδράσεις της υιοθέτησης των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις και επιτρέπουν στις ρυθμιστικές αρχές να καθορίζουν λογιστικούς κανόνες που διευκολύνουν τη μετάβαση στα ΔΛΠ και μειώνουν τη διαχείριση της ασυμμετρίας και των κερδών. Οι επενδυτές, εγχώριοι και ξένοι, όταν σκοπεύουν να επενδύσουν στην Ελλάδα, αξιολογούν την επίδραση των ΔΛΠ στους ελληνικούς λογαριασμούς και επανεξετάζουν τις επενδύσεις τους, καθώς και το αν θα συνεχίσουν να επενδύουν εντός και εκτός Ελλάδας. Συγκρίνουν την ελληνική εμπειρία με την εμπειρία άλλων χωρών ή χωρών και εξετάζουν το ενδεχόμενο εισόδου σε κεφαλαιαγορές που πρόκειται να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ (Andriessen, 2003).

Ο κύριος περιορισμός σε αυτού του είδους των εργασιών, σχετίζεται με την αντίληψη ότι η συμπεριφορά και οι επιλογές των διαχειριστών μπορεί να μην είναι πάντοτε είναι παρατηρήσιμες. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι δύσκολο να καθοριστεί εάν η επίδραση επηρεάζει τα οικονομικά αποτελέσματά ευκαιριακά, για την ομαλή μετάβαση στα ΔΛΠ. Επομένως, τα μέτρα που χρησιμοποιούνται στην ανάλυση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη μόνο ως πληρεξούσια για τα χαρακτηριστικά που εξετάζονται. Οι επιπτώσεις της υιοθέτησης των ΔΛΠ θα διαφέρουν από χώρα σε χώρα, ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιείται, την εταιρική κουλτούρα και πρακτική και το νομικό και οικονομικό περιβάλλον (Aliyev, 2005).

#### 4.5 Εφαρμογές χρήσης ΔΛΠ 38

##### 4.5.1 Εφαρμογή 1

Φάση έρευνας και Φάση ανάπτυξης (Νεγκάκης, 2015)

Η εταιρεία “Παναντεπόν” δραστηριοποιείται στο χώρο των φαρμακευτικών σκευασμάτων και από 01/01/20X17 έως 30/06/20X07 τα κόστη έρευνας για ένα νέο φάρμακο ανήλθαν στα 350.000,00€.

Έπειτα από τα θετικά αποτελέσματα της έρευνας, η εταιρεία προχώρησε στη φάση ανάπτυξης του νέου αυτού φαρμάκου στις 01/07/20X7. Στις 26/11/20X7, δόθηκε έγκριση για την παραγωγή του φαρμάκου κι έτσι η εταιρεία θεωρεί πως πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης για τα έξοδα ανάπτυξης εκείνη την ημερομηνία. Από την 01/07/20X7 έως την 26/11/20X7, τα έξοδα ανάπτυξης ανέρχονται σε 462.000,00€. Ακόμα, στο συγκεκριμένο ποσό ανέρχονται και έξοδα διοίκησης ποσού 35.000,00€, γενικά έξοδα διοίκησης σχετικά με το εν λόγω φάρμακο ποσού των 67.000,00€.

Να προσδιοριστούν τα έξοδα που θα κεφαλαιοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας “Πανατεπόν” στις 31/12/20X7, λαμβάνοντας υπόψη πως όλα τα προαναφερθέντα έξοδα αναγνωρίστηκαν στη συγκεκριμένη χρήση.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ 38, τα έξοδα έρευνας ύψους 350.000,00€ δεν κεφαλαιοποιούνται. Ακόμη, τα έξοδα διοίκησης, έξοδα ανάπτυξης και γενικά έξοδα διοίκησης ύψους 462.000,00€ 35.000,00€ και 67.000,00€ επίσης δεν κεφαλαιοποιούνται αφού τα κριτήρια αναγνώρισης ικανοποιούνται στις 26/11/20X7. Παρόλο που η εταιρεία στις 26/11/20X7 θεωρεί πως τα κριτήρια αναγνώρισης για τα έξοδα πληρούνται εκείνη την ημέρα, αρχικά πραγματοποιήθηκαν ως έξοδα.

#### 4.5.2 Εφαρμογή 2

Απομείωσης αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η εταιρεία “ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ ΑΕ” έχει στην κατοχή της άυλο περιουσιακό στοιχείο, λογισμικό, αξίας κτήσεως 8.000,00€, σωρευμένη απόσβεση 3.500,00€ και υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή 3έτη. Τα ποσά αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό της 31/12/20X8. Η εύλογη αξία του εκείνη την ημερομηνία είναι 6.400,00€.

Να προσδιοριστεί η αναπροσαρμογή του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Λογιστική αξία= αξία κτήσης-σωρευμένες αποσβέσεις

$$8000-3500= 4.500€$$

Νέα λογιστική αξία = 6.400€(εύλογη αξία), οπότε η διαφορά αναπροσαρμογής είναι:  
 $6.400-4.500= 1.900€$ .

Οι αποσβέσεις για τα υπολειπόμενα χρόνια ωφέλιμης ζωής ανέρχονται σε:  $6.400/3= 2.133,33€$

Οπότε:  $2.133,33 \times 3= 6.399,99 \approx 6.400,00€$

#### 4.5.3 Εφαρμογή 3

Εταιρεία έχει στην κατοχή της άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας 6000€, ωφέλιμη ζωή 3έτη και σωρευμένη απόσβεση 2500€. Η εταιρεία αποφασίζει να προβεί σε πώληση του περιουσιακού στοιχείου με τιμή πώλησης 4000€.

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο      σωρευμένη απόσβεση

6000 | 2500                      2500 | 2500

|3500

Λογιστικές εγγραφές:

Σωρευμένες αποσβέσεις      2500

Άυλο περ. Στοιχείο                      2500

Χρηματικά διαθέσιμα      4000

Άυλο περ. Στοιχείο                      3500

Κέρδη προς διάθεση                      500

#### 4.6 Σύνοψη

Υπάρχουν πολλές ερευνητικές ευκαιρίες για τη σύγκριση των ΔΛΠ και των ΕΛΠ. Οι μελέτες συνεχίζουν να αντιμετωπίζουν σημαντικά ερωτήματα σχετικά με τις συνέπειες

της υιοθέτησης των ΔΛΠ, συχνά εξετάζοντας την επίδραση της αλλαγής των προτύπων στα ΔΛΠ την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων ή τα αποτελέσματα της κεφαλαιαγοράς. Ως ένα άλλο παράδειγμα, ο σχεδιασμός μιας μελέτης απαιτεί ένα μέτρο διαφορών κατά πάσα πιθανότητα πως μια χώρα όπως η Ελλάδα, παρακολουθεί τη συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα, συμπεριλαμβανομένων των ΔΛΠ, και να αναλάβει δράση σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.

## Συμπεράσματα

Κρίναμε σκόπιμο η έρευνα μας να κινηθεί με δύο ερευνητικές μεθόδους ταυτόχρονα, ώστε να έχουμε ποιο ασφαλή συμπεράσματα για τα ΔΛΠ 38. Ο μεν πρώτος βιβλιογραφικός, θα μας έδινε την επιστημονική τεκμηρίωση για το πώς έχουν νομοθετηθεί και τι ακριβώς διαχειρίζονται τα ΔΛΠ. Ο δεύτερος μέσα από την βιβλιογραφική έρευνα, θα μας έδινε το κίνητρο να παραθέσουμε κάποιες προτάσεις για τα ΔΛΠ 38, ώστε να μπορούν να βοηθήσουν στην λογιστική απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων με τρόπο χρήσιμο και ωφέλιμο.

Οι έρευνες για τη μέτρηση και τη διαχείριση του πνευματικού κεφαλαίου αυξάνονται συνεχώς σε αριθμό και ποιότητα. Το γεγονός ότι άρχισε να διαμορφώνεται η μακροοικονομική διάσταση του πνευματικού κεφαλαίου μέσα από τα ΔΛΠ, αποδεικνύει τη σημασία αυτού του στοιχείου. Οι διαχειριστικές πρακτικές μέχρι

σήμερα, ήταν πολλές φορές σε λάθος κατεύθυνση, και αυτό εξανάγκασε πολλές επιχειρήσεις να δημιουργήσουν τη θέση του Υπεύθυνου Γνώσης. Αυτό αποδεικνύει δηλαδή, την εστίαση στη διαχείριση άυλων περιουσιακών στοιχείων και οφείλεται στην πεποίθηση ότι η αξιολόγηση των στοιχείων πνευματικού κεφαλαίου έχει πολλαπλά οφέλη:

1. Κατάκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος
2. Αυξημένη απόδοση της εταιρείας
3. Βελτίωση της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων

Το ενδιαφέρον της έρευνα μας επικεντρώθηκε στην εμπειρική- πρακτική επαλήθευση αυτών των παραδοχών, προκειμένου να καταστεί σαφές ο τρόπος με τον οποίο τα πνευματικά στοιχεία αποκτούν λογιστική αξία. Αυτή η προσπάθεια είναι αρκετά δύσκολη, κάτι που μπορεί να αποτελέσει ευκαιρία για περαιτέρω έρευνα. Το πιο δύσκολο μέρος οφείλεται στη φύση των στοιχείων του διανοητικού κεφαλαίου. Τα διανοητικά στοιχεία είναι εξαιρετικά δύσκολο να διαμορφωθούν σε ένα αποδεκτό πλαίσιο, και με τη σειρά τους να αποκρυσταλλωθούν ξεκάθαρα σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Έτσι, η δημιουργία ενός κοινώς αποδεκτού θεωρητικού πλαισίου της έννοιας του πνευματικού κεφαλαίου είναι μία από τις μεγαλύτερες προκλήσεις, κάτι που φάνηκε και από την βιβλιογραφική μας έρευνα. Σε αυτό θα βοηθήσει μια διαμόρφωση, μιας κοινώς αποδεκτής ορολογίας του πεδίου διανοητικού κεφαλαίου, κάτι που θα ενισχύσει τη χρήση των ΔΛΠ 38.

Τα μοντέλα που μέχρι σήμερα έχουν αναπτυχθεί και καταδείξαμε μέσα από την βιβλιογραφική μας έρευνα, ορίζουν πολλές διαστάσεις του πνευματικού κεφαλαίου, με χαρακτηριστικά ποιότητας και ποσότητας. Πέρα από την ενσωμάτωση των θεωρητικών πόρων-δυνατοτήτων της εταιρείας, ο ακριβής τόπος ή ο ρόλος δεν έχουν καθοριστεί μέχρι σήμερα μέσα στις επιχειρήσεις. Φυσικά το πνευματικό κεφάλαιο παρουσιάζει μια μεγάλη ιδιοσυγκρασία και δεν είναι δυνατόν να αναπτύξουμε μια κοινή φόρμουλα που να ικανοποιεί το σύνολο των εταιρειών. Αυτό που μπορεί να οριστεί, είναι ένα σύνολο λογιστικών και χρηματοοικονομικών αρχών, που θα διαχειριστούν τη μέτρηση και τη διαχείριση αυτού του στοιχείου.

Αυτό το χαρακτηριστικό των άυλων αγαθών, οδηγεί σε μια από της προκλήσεις που αντιμετώπισε η έρευνά μας, και θα μπορούσε κάλλιστα να αποτελέσει εφαλτήριο για περεταίρω επιστημονική έρευνα: τα μέτρα που έχουν αναπτυχθεί με βάση την

ανάπτυξη για μια συγκεκριμένη οργάνωση. Οι υποθέσεις που τους συνοδεύουν είναι εξαιρετικά εξειδικευμένες και η επιτυχημένη εφαρμογή τους από άλλες εταιρείες απαιτεί εισαγωγές και προσπάθειες.

Η αλυσίδα της θεωρίας της αξίας της γνώσης, είναι ένα ενδιαφέρον πλαίσιο για τη μετατροπή της γνώσης και των στοιχείων άυλων αγαθών, σε αξία που μπορεί να αποτελέσει πολύτιμη πυξίδα για την ανάπτυξη της νοηματικής σημασίας των κεφαλαίων και πως αυτά θα γίνονται διαχειρίσιμα από λογιστικής άποψης. Η εμπειρική επαλήθευση των υποθέσεων μας, ως προς την επιρροή των άυλων αγαθών μέσα από τα ΔΛΠ 38 στην απόδοση της εταιρείας, αποδείχθηκε ότι υπάρχουν σχέσεις και αλληλεπιδράσεις μεταξύ τους. Πεδίο για τη μελλοντική έρευνα, είναι ο τρόπος αλληλεπίδρασης αυτών των στοιχείων. Ενώ βρίσκεται ο δεσμός μεταξύ ανθρώπινου, διαρθρωτικού και σχεσιακού κεφαλαίου και μέτρα οικονομικής απόδοσης (όπως ROI, κέρδη κτλ.), ο τρόπος επιρροής δεν μπορεί να καθοριστεί. Αυτό συμβαίνει λόγω των εισαγωγών και των αλληλεπιδράσεων των στοιχείων διανοητικού κεφαλαίου και της μακροπρόθεσμης επιρροής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κάτι που επίσης αποτέλεσε μια από τις δυσκολίες που αντιμετώπισε η έρευνα μας, μια και είναι ισχνές οι βιβλιογραφικές αναφορές, αλλά ταυτόχρονα αποτελεί ενδιαφέρον πεδίο για μελλοντική έρευνα.

Επιπλέον, το ανθρώπινο κεφάλαιο ως ο πιο πολύτιμος πόρος μιας επιχείρησης, επιβεβαιώνεται από τις εμπειρικές προσεγγίσεις που κατεδείχθη και από τη βιβλιογραφική μας έρευνα. Ο αριθμός των ερευνών σε αυτό το πεδίο συνεχώς αυξάνεται χωρίς την προσθήκη της εμπειρικής επαλήθευσης. Ο επιστημονικός χαρακτήρας της έννοιας του πνευματικού κεφαλαίου υποδεικνύει την ανάγκη της σύνθεσης των ερευνών σε ένα πλαίσιο, προκειμένου να ενσωματωθεί το νόημα στο σημερινό σχηματισμό του.

Τα άυλα αγαθά αποδεικνύεται ότι είναι το νετρίνο της διοικητικής επιστήμης. Οι διαχειριστές γνωρίζουν τι υπάρχει στην εταιρεία, αλλά δεν μπορούν να το ορίσουν με νόημα. Λόγω της σημασίας των αποτελεσμάτων που έχουν τα στοιχεία της, αποτελούν τον κύριο τομέα της έρευνας των ημερών μας και είναι βέβαιο ότι τελικά θα οδηγήσει στην εναλλαγή της έννοιας της εταιρείας, των δραστηριοτήτων και της διαχείρισης των εταιρειών.

Η έρευνά μας επικεντρώθηκε στην επίδραση των ΔΛΠ 38, όπως και γενικά των ΔΛΠ στην εφαρμογή τους στις ελληνικές λογιστικές καταστάσεις. Προς το σκοπό αυτό, πραγματοποιήσαμε την έρευνα και τα ευρήματά μας επιβεβαιώνουν τον αντίκτυπο τόσο στη δραστηριότητα των επιχειρήσεων, όσο και στις σχέσεις των λογιστικών καταστάσεων με την χρηματοδότηση, την εισροή κεφαλαίων και των έλεγχο των πληροφοριών και των λογιστικών.

Οι ερωτηθέντες, όπως και η βιβλιογραφία, υπογράμμισαν την υπερβολική πολυπλοκότητα των κανονισμών, ως πηγές σύγχυσης. Αυτό συμβαδίζει με τη βιβλιογραφία για παρόμοιες αλλαγές στο περιβάλλον των ΗΠΑ αλλά και της Ευρώπης. Η παρατήρηση της πραγματικής διαδικασίας παρέχει διπλή συμβολή. Πρώτον, η προσέγγισή μας επικεντρώνεται στις αντιλήψεις και τις πρακτικές και όχι στις μεταβλητές που μελετώνται μέσω της στατιστικής ανάλυσης. Από την άλλη πλευρά, συμπληρώνουμε τις πρώτες εργασίες για να επισημάνουμε την πολυπλοκότητα των οικονομικών αποφάσεων. Η συμπεριφορά των λογιστών είναι πολλαπλή και δεν είναι μια στατική μεταβλητή. Έχουμε δει ότι ενόψει του φόβου της αστάθειας, που θεωρείται ως πραγματικό πρόβλημα από τους περισσότερους, οι συμπεριφορές δεν είναι ομοιογενείς. Τα αποτελέσματα είναι συχνά αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων, συμβιβασμών ή δοκιμών και σφαλμάτων, μιας διαδικασίας στην οποία ο λογιστής είναι ένας δρών μεταξύ άλλων.

Έχουμε επίσης δείξει ότι τα λογιστικά αποτελέσματα έχουν ένα καθεστώς που προσομοιάζει με ιερό τοτέμ. Υπάρχει ένα παράδοξο, υπό την έννοια ότι τα νέα πρότυπα παρουσιάστηκαν ως βασισμένα σε μια «ταμειακή κουλτούρα».

Στην ελληνική λογιστική πραγματικότητα, οι λογιστές επικεντρώνονται στα λογιστικά αποτελέσματα. Όπως έχουμε δει, αυτό μπορεί να είναι συνέπεια της λειτουργικής σταθεροποίησης προς τις λογιστικές πληροφορίες που οδηγεί στην επαγωγή της πληροφορίας μεταξύ των λογιστών. Οι τυποποιημένοι ρυθμιστές οφείλουν να δώσουν προσοχή σε τέτοιου είδους πιθανές επιπτώσεις. Ακόμη και αν τα ΔΛΠ 38 χρησιμοποιούνται και εκτός από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να αναγνωρίσει τον φόβο της μεταβλητότητας των κερδών, ιδίως μέσω της αυξημένης χρήσης των ΔΛΠ, ως εναλλακτική λύση στα καθαρά έσοδα.

Τα ευρήματά μας μας οδήγησαν επίσης σε πιο απροσδόκητες παρατηρήσεις. Από μια ευρύτερη προοπτική, παρατηρήσαμε την επιρροή των οικονομικών καταστάσεων στις οικονομικές αποφάσεις γενικά. Κατά τη δημιουργία νέων προτύπων, οι τυποποιημένοι ρυθμιστές τείνουν να δημιουργούν έναν κόσμο όπου η ουσία και η μορφή αλληλοσυνδέονται όλο και περισσότερο. Η προσαρμογή σε αυτόν τον νέο κόσμο απαιτεί μια διαδικασία μάθησης. Ως εκ τούτου, μπορεί να υπάρχει ένα νέο παράδειγμα χρήσης λογιστικών πληροφοριών, όχι από τους χρήστες, αλλά και από τους διαχειριστές.

Ο τύπος της ποσοτικής έρευνας που διεξάγεται σε αυτή τη μελέτη έχει τους περιορισμούς της. Δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι τα ευρήματά μας είναι γενικώς γενικεύσιμα. Υπάρχει μια συμφραζόμενη ειδικότητα στη λειτουργία του ταμία, η οποία ενισχύει την ιδιαίτερη εστίαση στα λογιστικά αποτελέσματα. Ο CFO είναι ταυτόχρονα ανώτερος υπάλληλος και υπεύθυνος για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και, ως εκ τούτου, υπόκειται σε σύγκρουση συμφερόντων που δεν ισχύει αναγκαστικά σε άλλα επίπεδα διευθυντικών στελεχών. Επομένως, τα ευρήματά μας δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε όλες τις διευθυντικές λειτουργίες.

Η απουσία μιας ισχυρής και εύρυθμης λογιστικής παράδοσης του δημόσιου τομέα μείωσε τη δυνατότητα ενεργού αντίστασης και, συνεπώς, ευνόησε την αποδοχή των νέων συστημάτων λογιστικής και αναφοράς. Το συγκεκριμένο πλαίσιο της χώρας ευνόησε τη ριζική αλλαγή των υπαρχόντων συστημάτων λογιστικής και αναφοράς του δημόσιου τομέα. Οι μεταρρυθμιστές της λογιστικής πίστευαν έντονα ότι το IPSAS θα ενίσχυε τη διεθνή συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της Ελλάδας με εκείνες άλλων χωρών της ΕΕ και του ΟΟΣΑ και θα ήταν πιο ορθολογικό να χρησιμοποιήσει το έργο του IPSASB παρά να «επαναφεύρει τον τροχό».

Η δέσμευση, η γνώση και η εργασιακή εμπειρία κατέστησαν δυνατή την επιτυχή υιοθέτηση του συστήματος πλήρους λογιστικής της αυτοτέλειας των χρήσεων και ενοποιημένου συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης βάσει της IPSAS. Λόγω της διαθεσιμότητας εντατικής εκπαίδευσης και δικτύωσης με τα εμπλεκόμενα μέρη, η λογιστική αλλαγή έχει αποδειχθεί αρκετά ομαλή, από τους πρώτους που επιδιώκει μια τέτοια λογιστική καινοτομία.



Υπό το πρίσμα των σημερινών μη θετικών οικονομικών τάσεων πολλών από τις επιχειρήσεις, δεδομένου του αντίκτυπου που θα προκύψει από την εφαρμογή του ΔΛΠ 38, κυρίως στο επίπεδο της πρώτης υιοθέτησης τους, θα περίμενε κανείς οι ελληνικές επιχειρήσεις καλούνται να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή στην επικοινωνία με τους επενδυτές και άλλων ενδιαφερομένων μερών τις ιδιαιτερότητες και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της μεταβολής της προόδου, προκειμένου να προετοιμαστούν και οι ενδιαφερόμενοι για τη μετάβαση προς την εσωτερική εθνική λογιστική εναρμόνιση.

Η ιδέα αυτή ενισχύεται από την υψηλή μεταβλητότητα της αξίας των οικονομικών καταστάσεων που προκύπτουν με βάση τα στοιχεία της οικονομικής κατάστασης που δηλώθηκαν με τις εθνικές λογιστικές αρχές με εκείνες που εξετάζουν τις τροποποιήσεις που εισάγεται από το ΔΛΠ 38. Η διαδικασία εναρμόνισης των λογιστικών στοιχείων φαίνεται να είναι αληθινή, από την άλλη, αναλύοντας την τελευταία των διαθέσιμων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Όπως προκύπτει από την ανάλυση σχετικά με την εφαρμογή του τα ΔΛΠ είναι σαφώς μη ικανοποιητικά: οι επιχειρήσεις δεν κοινοποιούν καμία πληροφορία, επισημαίνοντας ένα σημαντικό πρόβλημα στην αντιμετώπιση του προβλήματος της εισαγωγής των ΔΛΠ στην ελληνική λογιστική πραγματικότητα. Κατά τη γνώμη μας, αυτή η έλλειψη και η κακή επικοινωνία προς το εξωτερικό δεν είναι ο καλύτερος τρόπος αντιμετώπισης της ευαίσθητης μετάβασης προς τα ΔΛΠ, κάτι που η IAS δεν παρουσιάζει μόνο ως ένα εσωτερικό λογιστικό πρόβλημα αλλά μια πολύπλοκη διαδικασία που χαρακτηρίζεται από σημαντικές επιπτώσεις σε επίπεδο διαχείρισης, πολιτιστικού, οργανωτικού και επιχειρησιακού επιπέδου, μια μετάβαση που δημιουργεί βαθιές αλλαγές εντός της επιχείρησης και απαιτεί επαρκή επικοινωνία στο εξωτερικό.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ είναι μια πολύ μεγάλη κίνηση για τις επιχειρήσεις, τη ρυθμιστική αρχή των λογιστών και την κυβέρνηση στην Ελλάδα, επειδή τα οφέλη είναι περισσότερα από τα μειονεκτήματα που συζητήθηκαν προηγουμένως στην παρούσα εργασία. Για κάθε καλό πράγμα που εισάγεται υπάρχουν και προκλήσεις. Τα ΔΛΠ δεν μπορούν να εφαρμοστούν εάν το προσωπικό δεν προχωρήσει σε κάποια μορφή κατάρτισης. Οι πόροι κατάρτισης πρέπει να είναι άμεσα διαθέσιμοι σε προσιτές τιμές. Εάν είναι δυνατόν, η κυβέρνηση πρέπει να επιχορηγήσει το κόστος

των πόρων κατάρτισης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εταιρείες πρέπει να προσθέσουν χρηματοοικονομικό προσωπικό πιο εξοικειωμένο με τα ΔΛΠ στην ομάδα τους και αυτό συνεπάγεται πρόσθετο κόστος που συμβαδίζει με τα μειονεκτήματα της υιοθέτησης των ΔΛΠ στην Ελλάδα.

Μια άλλη πρόκληση είναι ότι οι οργανισμοί πρέπει να αναβαθμίσουν την τεχνολογία των πληροφοριών κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται με πρόσθετο κόστος για την αναβάθμιση του συστήματος τεχνολογίας πληροφοριών, γεγονός που συνάδει με τα μειονεκτήματα της υιοθέτησης των ΔΛΠ. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα υπονομεύσει επίσης τις εγχώριες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, το οποίο είναι συνεπές με τις παραλείψεις της υιοθέτησης των .

Τα ΔΛΠ θα ενισχύσουν επίσης την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων, με συγκρίσιμο και διαφανή τρόπο. Τα ΔΛΠ επιτρέπουν στους τοπικούς επενδυτές να λάβουν μια καλύτερη επενδυτική απόφαση. Η αμφιβολία που προκύπτει φυσικά είναι ότι οι περιορισμένες πληροφορίες σχετικά με τη μετάβαση στα ΔΛΠ δεν οφείλεται σε μια στάση εξυπηρέτησης αλλά σε ένα πολύ πιο σοβαρό θέμα καθυστέρησης ως προς την εφαρμογή τους. Συνοπτικά, αυτή η μελέτη αποκαλύπτει πώς αλλάζουν τα συστήματα λογιστικής και αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων στην αλληλεπίδραση των ευνοϊκών εξωγενών και ενδογενών δυνάμεων που συμβαίνουν σε μακροοικονομική και μικροοικονομική κλίμακα μιας συγκεκριμένης χώρας.

Το ΔΛΠ 38 είναι ένα ευρύτερο πεδίο λογιστικής το οποίο δεν μπορεί να αναλυθεί σε μία μόνο μελέτη. Η μελέτη αυτή επικεντρώθηκε στις επιπτώσεις της υιοθέτησης του ΔΛΠ 38 στην Ελλάδα, στην οποία η οικονομική κρίση έχει μια σειρά από περιορισμούς και δομικές αδυναμίες, όσον αφορά τις πολυεθνικές εταιρείες και στον τραπεζικό τομέα. Ωστόσο, θα ήταν εξαιρετικά σκόπιμο να διεξαχθούν περαιτέρω μελέτες σχετικά με τη σύγκριση των λογιστικών αρχών της Ελλάδας με τα ΔΛΠ και με την πρακτική έννοια και εφαρμογή τους. Περαιτέρω μελέτες θα πρέπει να γίνουν σχετικά με την εφαρμογή των εγκεκριμένων προτύπων και τον τρόπο με τον οποίο οι εταιρείες στην Ελλάδα εφαρμόζουν αυτά τα πρότυπα. Τέλος, ένας άλλος τομέας μελέτης που προτείνεται για περαιτέρω έρευνα θα είναι το πώς οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις υιοθετούν και συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ στην Ελλάδα στο εγγύς μέλλον.

## Αναφορές

- Aliyev, R. E. (2005). Self-efficacy in counseling: The role of organizational psychological capital, job satisfaction, and burnout. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 190, σσ. 97 – 105.
- Andriessen, .. (2003, January). Intangibles – selecting the right tools. *FINANCE & MANAGEMENT*.
- Andriessen, D. (2002). Intellectual capital research – rigor or relevance. *Paper presented at the 6th world congress on the management of intellectual capital*. Hamilton, Ontario, Canada.
- Avram, E. D. (2015). Perceived safety climate and organizational trust: the mediator role of job satisfaction. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 187, σσ. 679 – 684.
- Bontis, .. N. (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, 36(2), σσ. 63-76.

- Bontis, N. (2002). Managing organizational knowledge by diagnosing intellectual capital: framing and advancing the state of the field. *World Congress on Intellectual Capital Readings* (σσ. 13-56). Boston, MA: Butterworth-Heinemann/KMCI Press.
- Bontis, N. D. (1999). The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangible resources capital. *European Management Journal*, 14(4), σσ. 356-65.
- Chatzkel, .. (2002). A conversation with Goran Roos. *Journal of Intellectual Capital*, 3(2).
- Chatzkel, J. (2004). Moving through the crossroads. *Journal of Intellectual Capital*, 5(2), σσ. 337-9.
- Chen, J. C. (2005). An empirical investigation of the relationship between intellectual capital and firms' market value and financial performance. *Journal of Intellectual Capital*, 6(2), σσ. 159-76.
- Chen, J. Z. (2004). Measuring intellectual capital: a new model and empirical study. *Journal of Intellectual Capital*, 5(1), σσ. 195-212.
- Dhurup, M. J. (2016). Finding Synergic Relationships in Teamwork, Organizational Commitment and Job Satisfaction: A Case Study of a Construction Organization in a Developing Country. *Procedia Economics and Finance*, 35, σσ. 485 – 492.
- Edvinsson, L. ., (1996). Developing a model for managing intellectual. *European Management Journal*, 17(4), σσ. 391-402.
- Edvinsson, L. (1997). Developing intellectual capital at Skandia. *Long Range Planning*, 30(3), σσ. 366-73.
- Firer, S. a. (2003). Intellectual capital and traditional measures of corporate performance. *Journal of Intellectual Capital*, 4(3), σ. 348.
- Guthrie, J. (2001). The management, measurement and the reporting of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 2(1), σ. 27.
- Hajdukova, A. J. (2015). The job satisfaction as a regulator of the working behaviour. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 190, σσ. 471 – 476.
- Islam, T. S. (2014). Exploring the relationship between POS, OLC, job satisfaction and OCB. *Proceda- Sociaal and Behavioral Sciences*, 114, σσ. 164-169.
- Marr, B. a. (2005). Defining intellectual capital: a three-dimensional approach. *Management Decision*, 43(9), σσ. 1114-1128.
- Munir, R. I. (2016). Determining Dimensions of Job Satisfaction using Factor Analysis. *Procedia Economics and Finance*, 37, σσ. 488 – 496.
- Neuman, W. L. (2013). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. London: Pearson Education.
- Özpehlivan, M. A. (2015). Assessment of a Multidimensional Job Satisfaction Instrument. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 210, σσ. 283 – 290.

- Rahib, H. T. (2016). Measurement of job satisfaction using fuzzy sets. *Procedia Computer Science*, 102, σσ. 294 – 301.
- Saleem, H. (2015). The impact of leadership styles on job satisfaction and mediating role of perceived organizational politics. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, σσ. 563 – 569.
- Tavousi, M. N. (2015). Dispositional Effects on Job Stressors and Job Satisfaction: The Role of Core Evaluations. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 190, σσ. 61 – 68.
- Voon, M. M. (2011). The influence of leadership styles on employees' job satisfaction in public sector organizations in Malaysia. *International Journal of Business, Management and Social Sciences*, 2(1), σσ. 24-32.
- Νεγκάκης, Χ. Ι. (2015). *Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς : θεωρία και εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη.
- Σαρμανιώτης, Χ. Θ. (2004). Το μάρκετινγκ των σχέσεων και η ικανοποίηση των πελατών του εξωτερικού. *Αγορά χωρίς σύνορα*, 10(2), σσ. 148-159.