



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΚΑΙ ΧΕΙΡΑΓΩΓΗΣΗ ΚΕΡΔΩΝ**

ΤΟΥ

ΧΟΣΤΕΛΙΔΗ ΙΟΡΔΑΝΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΑΝΕΣΤΗΣ ΛΑΔΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2018

Ευχαριστίες

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Ανέστη Λαδά, για την στήριξη που μου προσέφερε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας, καθώς και για τις γνώσεις που μου παρείχε μέσω της διδασκαλίας του στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου για τη υπομονή και τη στήριξη που μου προσέφερε το χρονικό διάστημα που εκπονούσα την εργασία μου.

Περίληψη

Η παρούσα εργασία εξετάζει και αναλύει θεωρητικά και πρακτικά τον λογιστικό χειρισμό, όπως ορίζεται από το πλαίσιο για τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία στο ΔΛΠ και ΕΛΠ 38. Η εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια. Με την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας γίνεται επιπλέον μια παρουσίαση και ανάλυση του τρόπου χειραγώγησης κερδών και της λογιστικής αντιμετώπισης τους. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται αναφορά στο κεφάλαιο δυο για τα μοντέλα χειραγώγησης των κερδών, καθώς και τη προσέγγιση για την δημιουργική λογιστική. Ειδικότερα, στο κεφάλαιο τρία αναλύεται το ΔΛΠ και ΕΛΠ 38 τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Αρχικά, παρουσιάζεται ο τρόπος δημιουργίας περιουσιακών παγίων εσωτερικών και εξωτερικών. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στον τρόπο αποτίμησης με τις μεθόδους κόστους και αναπροσαρμογής. Γίνεται ο διαχωρισμός της ωφέλιμης ζωής και της διαδικασίας που εξακολουθείτε μέσω των αποσβέσεων. Στα έξοδα ερευνάς και ανάπτυξης, αναφέρονται τα κριτήρια αναγνώρισης των εξόδων δημιουργίας ενός νέου άυλου εσωτερικά δημιουργούμενου περιουσιακού στοιχείου. Είναι απαραίτητα για την περιγραφή ενός άυλου στοιχείου, έτσι ώστε να επιτραπεί η χρηματική του μέτρηση και στη συνέχεια να καταχωρηθεί στο ενεργητικό του ισολογισμού μαζί με τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία. Διαφορετικά, αν δεν πληρούνται τα κριτήρια, οι δαπάνες απόκτησης ή εσωτερικής δημιουργίας αναγνωρίζονται ως έξοδα με την πραγματοποίησή τους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται η μελέτη περίπτωσης για εσωτερικά δημιουργούμενα στοιχεία με αναφορά σε νέες τεχνολογίες όπως το δίκτυο 5G, ψηφιακές άδειες και δικαιώματα χρήσης λογισμικών καθώς και η διαδικασία έρευνας και ανάπτυξης τους. Τα εσωτερικά δημιουργούμενα καινοτόμα στοιχεία μπορούν να κρύβουν μέσα τους υπερτίμηση. Τέλος, παρατίθενται τα συμπεράσματα σχετικά με τον έλεγχο και τη χρήση των άυλων στοιχείων καθώς και στοχευμένες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες.....	2
Περίληψη.....	3
Περιεχόμενα.....	4
Κατάλογος πινάκων.....	5
Κατάλογος διαγραμμάτων.....	5
Κεφάλαιο 1 : Εισαγωγή	
1.1.Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	6
1.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα	6
1.3 Δομή της διπλωματικής	7
Κεφάλαιο 2: Επισκόπηση βιβλιογραφίας	
2.1 Εισαγωγή.....	9
2.2 Βιβλιογραφικές έρευνες	9
2.3 Εννοιολογική προσέγγιση της δημιουργικής λογιστικής.....	10
2.4 Μοντέλα για τον εντοπισμό της Χειραγώγησης των κερδών.....	12
2.5 Βασικά Χαρακτηριστικά της Χειραγώγησης Λογιστικών κερδών.....	14
2.6 Συμπεράσματα.....	16
Κεφάλαιο 3 :Μορφές άυλων περιουσιακών στοιχείων	
3.1 Εισαγωγή.....	18
3.2 ΕΛΠ.....	19
3.3 ΔΛΠ 38.....	21
3.4 Πεδίο Εφαρμογής.....	21
3.5 Ορισμοί.....	22
3.6 Τα Κριτήρια Αναγνώρισης των Άυλων Περιουσιακών στοιχείων.....	23
3.7 Μορφές Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων.....	24
3.7.1 Εσωτερικά δημιουργούμενα	24
3.7.2 Εξωτερικά δημιουργούμενα.....	25
3.8 Αρχική Αποτίμηση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων	28
3.8.1 Μέθοδος κόστους.....	28
3.8.2 Μέθοδος αναπροσαρμογής.....	29
3.9 Ωφέλιμη ζωή.....	31
3.9.1 Άυλων Στοιχείων Με Περιορισμένη Ωφέλιμη Ζωή.....	32

3.9.2 Άυλων Στοιχείων Με Αόριστη Ωφέλιμη Ζωή.....	33
3.10 Αποσύρσεις και διαθέσεις	34
3.11 Εμπορικά σήματα.....	35
3.12 Υπεραξία.....	36
3.13 Εισαγωγή στα στάδια έρευνας και ανάπτυξης.....	38
3.13.1 Στάδιο έρευνας	39
3.13.2 Στάδιο ανάπτυξης.....	39

Κεφάλαιο 4 : Μελέτη περίπτωσης εσωτερικής δημιουργίας

4.1 Εισαγωγή.....	42
4.2 Connection (5G).....	43
4.2.1 Στάδιο ερευνάς	44
4.2.2 Στάδιο ανάπτυξης.....	45
4.2.3 Υπεράξια.....	46
4.3 Ψηφιακές άδειες	
4.3.1 Στάδιο ανάπτυξης.....	47
4.3.2 Στάδιο ανάπτυξης.....	48
4.4 Πνευματικά δικαιώματα(Windows 10).....	48
4.4.1 Άδεια Χρήσης Λογισμικού.....	50
4.4.2 Windows 10.....	51

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα και προτάσεις για μελλοντική έρευνα

5.1 Συμπεράσματα	52
5.2 Προτάσεις έρευνας.....	52
Βιβλιογραφία.....	53

Κατάλογος πινάκων

Πίνακας 1 : "Κίνηση δεδομένων ανά χωρά ".....	44
Πίνακας 2 : "Σύγκριση 4G και 5G".....	46
Πίνακας 3 : " Προβλέψεις και σύγκριση 5G".....	47

Κατάλογος διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1 : "Εναλλακτική μέθοδοι επιμέτρησης άυλων στοιχείων ".....	28
Διάγραμμα 2 : "Σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού ".....	30
Διάγραμμα 3 : "Λογιστικός χειρισμός ωφέλιμης ζωής".....	32
Διάγραμμα 4 : "Χειρισμός φάσεων έρευνας και ανάπτυξης".....	41

Κεφάλαιο 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Παρατηρούμε ότι η χειραγώγηση κερδών είναι ένα σύνθημα παγκόσμιας κλίμακας. Η απάτη στις επιχειρήσεις μέσω της χειραγώγησης κερδών είναι ένα θέμα που λαμβάνει σημαντική και αυξανόμενη προσοχή από τις ρυθμιστικές αρχές και τους ελεγκτές. Όλο και περισσότερο, οι ελεγκτές καλούνται να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο και να εντοπίσουν τις απάτες παρατηρώντας τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εκάστοτε επιχειρήσεων. Ένα επιπλέον εργαλείο στα χέρια των ελεγκτών είναι ότι οι επιχειρήσεις πλέον, ανεξάρτητα του μεγέθους τους και του τομέα δραστηριοποίησης τους, σε παγκόσμιο επίπεδο εφαρμόζονται τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π).

Στη οικονομική πραγματικότητα, η πλειοψηφία των επιχειρήσεων καλείται να ανταποκριθεί στις νέες συνθήκες (φορολογίας, capital control) που διαμορφώνονται στο ευμετάβλητο οικονομικοπολιτικό περιβάλλον. Οι εταιρίες αλλάζουν ριζικά, κάποιες από αυτές τις αλλαγές περιλαμβάνουν την δημιουργία άυλων πάγιων. Πιο συγκεκριμένα η σημασία των άυλων παγίων τονίζεται από το γεγονός ότι δεν είναι απαγορευτικά στον τομέα της υψηλής τεχνολογίας, αλλά αντίθετα κυριαρχούν σε κάθε τέτοια επιχείρηση που λειτουργεί σωστά. Κάποια παραδείγματα άυλων παγίων είναι οι πατέντες, τα εμπορικά σήματα, οι λίστες των πελατών.

1.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής αποσκοπεί στην εκπλήρωση ενός διπλού σκοπού. Από τη μία πλευρά, είναι να συγκρίνει τον τρόπο δημιουργίας των εσωτερικά και εξωτερικά άυλων στοιχείων καθώς και να ορίσει τον σωστό λογιστικό χειρισμό τους. Πιο συγκεκριμένα, αναλύονται τα κριτήρια αναγνώρισης, καθώς και ο διαχωρισμός της διαδικασίας έρευνας και

ανάπτυξης. Όσον αφορά το ερευνητικό κομμάτι, η παρούσα διπλωματική επικεντρώνεται στην εξέταση τριών στοιχείων διαφορετικών χρονικά ώστε να βρεθούν διαφορές και ομοιότητες.

Από την άλλη, επιχειρείται να δώσει απαντήσεις στα ερωτήματα όπως:

- Ποια είναι η διαδικασία δημιουργίας εσωτερικών περιουσιακών στοιχείων μέσω ερευνάς και ανάπτυξης;
- Πότε μπορούν τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης να οδηγήσουν σε ένα νέο άυλο περιουσιακό στοιχείο;
- Ποια είναι αυτή η επιπλέον αξία που υπάρχει στο νέο στοιχείο λόγω της αποτίμησης και των μελλοντικών ταμειακών ροών που θα αποφέρει;
- Πότε σταματάει η διαδικασία στο στάδιο έρευνας καθώς δεν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης και δεν ολοκληρώνεται η δημιουργία νέου στοιχείου;

1.3 Δομή της διπλωματικής

Η συγκεκριμένη διπλωματική είναι χωρισμένη σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο υπάρχουν εισαγωγικές παρατηρήσεις καθώς και ο σκοπός με τα ερευνητικά ερωτήματα που απαντώνται στην συνέχεια.

Στο δεύτερο κεφάλαιο υπάρχει η επισκόπηση της βιβλιογραφίας σχετικά με την εννοιολογική προσέγγιση της δημιουργικής λογιστικής καθώς και των περιγραφή των άυλων στοιχείων. Έπειτα αναλύονται τα μοντέλα για τον εντοπισμό χειραγώγησης των κερδών καθώς και τα βασικά χαρακτηριστικά της χειραγώγησης λογιστικών κερδών.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι μορφές των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Έπειτα γίνεται αναφορά στα κριτήρια αναγνώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Παρουσιάζονται οι έννοιες του εσωτερικά και εξωτερικά δημιουργούμενων περιουσιακών στοιχείων καθώς και ο διαχωρισμός της ωφέλιμης ζωής τους, με βάση αν είναι αόριστη ή περιορισμένη. Τέλος, αναφέρεται αναλυτικά ο χειρισμός των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης.

Στο τέταρτο κεφάλαιο πραγματοποιείται η περίπτωση ανάλυσης και σύγκρισης τριών άυλων στοιχείων, το συγκεκριμένο κεφάλαιο χωρίζεται σε τρεις υποενότητες. Στην πρώτη υποενότητα πραγματοποιείται μία εισαγωγή στις νέες τεχνολογίες δικτύων 5G καθώς και στο στάδιο έρευνας και ανάπτυξης που προηγήθηκε. Στην δεύτερη ενότητα παρατίθενται ψηφιακές άδειες καθώς και οι διαδικασίες απόκτησης τους. Στην τρίτη ενότητα

παρουσιάζεται το πιο γνωστό άυλο που είναι οι πνευματικά δικαιώματα και άδεια χρήσης λογισμικού. Στο Πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά τα συμπεράσματα της παρούσας διπλωματικής καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 2^ο

ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται επισκόπηση της βιβλιογραφίας που χρησιμοποιήθηκε για την εκπόνηση της διπλωματικής. Ακολουθεί αναφορά στα σημαντικότερα βιβλία και επιστημονικά άρθρα, αναλύεται η λογιστική αντιμετώπιση άυλων πάγιων, η δημιουργία υπεραξίας και χειραγώγηση των κερδών μέσω της δημιουργικής λογιστικής. Προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό για τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των κοστών ανάπτυξης. Τα αναγνωρίσιμα ασώματα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τα υποδείγματα, τα πνευματικά δικαιώματα, τις άδειες, τα εμπορικά σήματα και τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας. Αυτά τα είδη που έχουν ως κοινό στοιχείο ότι υπάρχει μικρή ή καθόλου φυσική ουσία, έχουν μια οικονομική ζωή μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτους. Σε πολλές, αλλά όχι σε όλες τις περιπτώσεις, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι διαχωρίσιμα.

2.2 Βιβλιογραφικές έρευνες

Η P.C. Liao et al. (2013) εξηγούν το επίπεδο γνωστοποίησης του πνευματικού κεφαλαίου των άυλων στοιχείων καθώς είναι πολύ σημαντικό οι εταιρείες στη βιομηχανία υψηλής τεχνολογίας συνδέονται με υψηλότερο επίπεδο γνωστοποίησης μετά την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΑ καθώς υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα να δοθεί μια υπεραξία.

Η Osinski (2017) εξηγεί ότι η ύπαρξη μεθόδων αποτίμησης πνευματικού κεφαλαίου και άυλων περιουσιακών στοιχείων που προορίζονται για συγκεκριμένους κλάδους, δημόσιους ή ιδιωτικούς. Τα μακροχρόνια περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που παρέχουν οικονομικά οφέλη σε μια επιχείρηση για έναν αριθμό μελλοντικών περιόδων. Η αξία ενός ασώματου

περιουσιακού στοιχείου είναι συνάρτηση των δικαιωμάτων ή των προνομίων που σχετίζονται με την κυριότητά τους.

Ο S.Powell (2003) αναφέρει ότι η λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων ήταν ένας από τους λιγότερο ανεπτυγμένους τομείς της λογιστικής θεωρίας και ρύθμισης. Με την πάροδο του χρόνου ο ρόλος των ασώματων περιουσιακών στοιχείων έχει αυξηθεί και έχει γίνει σημαντικότερος για την λειτουργία και την ευημερία πολλών τύπων επιχειρήσεων.

Η L.Quilligan (2006) αναλύει ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο που δεν έχει φυσική ουσία και πρέπει να προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα. Η αναγνώριση και η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να αξιολογούνται κατά περίπτωση.

Οι I.Rodon et al.(2002) αναφέρουν ότι τα συστήματα μέτρησης αποτυγχάνουν να κατανοήσουν επαρκώς το πνευματικό κεφάλαιο (IC) με διαφανή αλλά περιεκτικό τρόπο. Παρά τις προσπάθειες να πληρούνται οι προϋποθέσεις και ορισμένες φορές να ποσοτικοποιούνται τα άυλα στοιχεία, δεν υπάρχει ακόμη ένα τυποποιημένο σύστημα που να είναι επαρκώς ανεπτυγμένο και να γίνει αποδεκτό σε παγκόσμιο επίπεδο.

2.3 Εννοιολογική προσέγγιση της δημιουργικής λογιστικής και ορισμός της χειραγώγησης των κερδών.

Σύμφωνα με τον Σπάθη (2002) αναφέρει ότι η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στον σκόπιμο χειρισμό (manipulation) στοιχείων τους, όπως υπερτίμηση στοιχείων ενεργητικού, πωλήσεων και κερδών ή υποτίμηση των υποχρεώσεων, εξόδων ή ζημιών με σκοπό να επιτευχθεί το επιθυμητό ύψος τους. Οι χειρισμοί αυτοί έχουν σαν αποτέλεσμα τη σημαντική αλλοίωση της ορθής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τον ορισμό που προτείνουν τα ΕΛΠ για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, πρόκειται για εξατομικευμένα και μη νομισματικά στοιχεία, χωρίς υλική υπόσταση. Άρα τα άυλα πάγια αναγνωρίζονται αρχικώς και στη συνέχεια, εφόσον μπορεί να ισχύσει αυτό, θα

παρουσιάζονται ως εξατομικευμένα. Εξατομικεύσιμο σημαίνει, ότι η αξία του είναι διαχωρίσιμη και εν δυνάμει η αξία αυτή μπορεί να πωληθεί, μεταβιβασθεί ή εκχωρηθεί με συμβατικούς όρους. Τα βασικά κριτήρια αναγνώρισης για τον καθορισμό του εάν τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να αναγνωριστούν είναι, εάν τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αναγνωριστούν διακεκριμένα στα πλαίσια της επιχείρησης, και αν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη και τέλος εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Οι άυλες υποχρεώσεις έχουν και αρνητικές επιπτώσεις στους αποδοτικούς δείκτες της επιχείρησης, ενώ τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν θετική αντίκτυπο στην απόδοση της επιχείρησης. Ο συνδυασμός άυλων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, επιβεβαιώνει τον κρίσιμο ρόλο στη χρηματοοικονομική απόδοση της επιχείρησης, καθώς υπάρχει αντίθεση ρόλων των άυλων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις των εταιρειών.

Σύμφωνα με τους Burgstahler και Dichev (1997) που πρώτοι που εφάρμοσαν αυτή τη μεθοδολογία, ήταν οι managers ωραιοποιούν την εικόνα των εταιρικών αποτελεσμάτων, με κύριο σκοπό να αποφύγουν τη δημοσίευση ζημιών στο τέλος της εκάστοτε διαχειριστικής χρήσης και αρνητικών μεταβολών στα κέρδη από τη μια διαχειριστική χρήση στην άλλη. Αυτή η κατάσταση ωστόσο δημιουργεί μια ασυνέχεια στις κατανομές των αποτελεσμάτων χρήσης γύρω από το σημείο μηδέν που ερμηνεύεται από τους ερευνητές ως ένδειξη "earnings management" και του οποίου η έκταση μπορεί να μετρηθεί μέσω ενός απλού τυπικού στατιστικού ελέγχου. Οι ελληνικές επιχειρήσεις πρωτίστως ενδιαφέρονται για την εικόνα που παρουσιάζουν και λιγότερο τα λογιστικά αποτελέσματα. Πολλές ελληνικές επιχειρήσεις προκειμένου να παρουσιάζουν ωραία εικόνα στον ισολογισμό τους χωρίς όμως να καταβάλλουν υψηλούς φόρους, καταφεύγουν στην άσκηση δημιουργικής λογιστικής δημοσιεύοντας οριακά κέρδη προ φόρων. Στην Ελλάδα οι μέχρι σήμερα γνωστές παραποιήσεις, είχαν στόχο κυρίως τη μείωση των κερδών και της αντίστοιχης φορολογίας μέσα από τη διόγκωση των εξόδων. Οι ελληνικές εταιρίες στις έρευνες αυτές κατατάσσονται πρώτες στη χειραγώγηση κερδών. Με την είσοδο όμως πολλών επιχειρήσεων στο Χρηματιστήριο και την αυξημένη ενασχόληση του επενδυτικού κοινού, η προσπάθειά τους εστιάζεται πλέον στην αύξηση των εσόδων και στην ταχεία ανάπτυξή τους που θα έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των κερδών. Αν αυτό δεν συμβαίνει στην πραγματικότητα, αρκετές εταιρείες καταφεύγουν στην παραποίηση των οικονομικών τους καταστάσεων μέσα από επεμβάσεις στα λογιστικά τους βιβλία "cook the books".

Ο N.Macintosh (1995) εξετάζει το φαινόμενο χειρισμού κέρδους και εξομάλυνση εισοδήματος από μια "ηθική προοπτική". Η ηθική φαίνεται να οδηγεί σε ένα τρόπο να αποφασίζει ανάμεσα στους ηθικούς ισχυρισμούς, την δικαιοσύνη, την ελευθερία και την επιβίωση για τη λήψη κρίσεων αποφάσεων. Τα συστήματα διαχείρισης και λογιστικής διαχείρισης θεωρούνται ότι παίζουν σημαντικό ρόλο σε αυτή τη διαδικασία και, στην πραγματικότητα, αποτελούν το έδαφος για τον αγώνα και την αντίσταση των διαχειριστών συμπεριλαμβανομένων των δραστηριοτήτων χειραγώγησης κερδών.

Η χειραγώγηση της αγοράς αποτελεί μια ηθελημένη πρακτική να επηρεάσει το δίκαιο και ελεύθερο πνεύμα της αγοράς, με το να δημιουργεί πλαστά στοιχεία σε σχέση με το ύψος της τιμής μιας μετοχής. Υπάρχει η λευκή χειραγώγηση κερδών που θεωρείται ωφέλιμη και βελτιώνει την ποιότητα αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με αυτή την κατηγορία, τα διοικητικά στελέχη γνωστοποιούν περισσότερες και καλύτερες πληροφορίες παρά αρνητικές, γεγονός που ωφελεί τους επενδυτές.

2.4 Μοντέλα για τον εντοπισμό της χειραγώγησης των κερδών

Όπως αναφέρει ο M.McNichols (2010) υπάρχουν διάφορα μοντέλα για τον εντοπισμό χειραγώγησης των κερδών όπως το μοντέλο Healy (1985), De Angelo (1986), Jones (1991) και το τροποποιημένο μοντέλο Dechow (1995) , Kothari (2005) και το πρόσφατα μοντέλο Stubben (2010).

Το επιχείρημα του Healy (1984) ήταν ότι η συστηματική χειραγώγηση των κερδών πραγματοποιείται σε κάθε περίοδο. Έτσι, τα δεδουλευμένα ορίστηκαν ως η διαφορά μεταξύ των αναφερόμενων κερδών και των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες.

Μοντέλο De Angelo (1986) είναι η δεύτερη απόπειρα για μέτρησης των δεδουλευμένων σύμφωνα με το οποίο, τα δεδουλευμένα μετρώνται υπολογίζοντας, τη διαφορά μεταξύ των συνολικών δεδουλευμένων κατά την τρέχουσα περίοδο και των συνολικών δεδουλευμένων κατά την προηγούμενη περίοδο ώστε να βρεθεί αν υπάρχει κάποια διάφορα στην περιοδικότητα.

Το μοντέλο Jones (1991) μετρά τα μη διακριτικά δεδουλευμένα συμπεριλαμβανομένων και των μεταβλητών των εγκαταστάσεων, της ιδιοκτησίας και του εξοπλισμού, προκειμένου να ελέγξει οποιαδήποτε αλλαγή στα μη διακριτικά δεδουλευμένα.

Τροποποιημένο μοντέλο Dechow (1995) είναι πιο αποτελεσματικό μοντέλο από το μοντέλο Jones(1991) για την ανίχνευση της χειραγώγησης των κερδών, υποστηρίζοντας ότι το νέο αυτό μοντέλο Jones δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα χειραγώγησης των εσόδων, η οποία θεωρείται ως μη διακριτική σύμφωνα με το μοντέλο Jones. Το μοντέλο κάνει παλινδρόμηση των συνολικών δεδουλευμένων στις ακαθάριστες ενσώματες ακινητοποιήσεις και τις αλλαγές στις εισπράξεις σε μετρητά, έτσι ώστε να παρουσιάσει στους συντελεστές που στη συνέχεια χρησιμοποιούνται για την μέτρηση των διαχειριζόμενων δεδουλευμένων

Όπως αναφέρουν SP Kothari. et al. (2005) το μοντέλο χαρακτηρίζεται από συγκρίσεις με τις δοκιμές χρησιμοποιώντας παραδοσιακά μέτρα διακριτικής αυτοτέλειας (μοντέλα Jones και Dechow). Η αντιστοίχιση των επιδόσεων όσον αφορά τον έλεγχο απόδοσης των στοιχείων ενεργητικού για την επίδραση της απόδοσης σε διακριτικές απαιτήσεις. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι τα μέτρα συγκριτικής απόκρισης βάση απόδοσης αυξάνουν την αξιοπιστία των συμπερασμάτων από την έρευνα διαχείρισης των κερδών όταν η υπό δοκιμή υπόθεση δεν συνεπάγεται ότι η διαχείριση των κερδών θα ποικίλει ανάλογα με τις επιδόσεις.

2.5 Βασικά χαρακτηριστικά της χειραγώγησης λογιστικών κερδών

Από τις συχνότερες μορφές είναι η διαχείριση των κερδών και η πιο σπάνια είναι οι πληρωτέοι λογαριασμοί. Η καταγραφή εικονικών συναλλαγών θεωρείται η πιο επιθετική μορφή δημιουργικής λογιστικής. Η υιοθέτηση πρακτικών χειραγώγησης των κερδών προέρχεται από κίνητρα όπως τα συμβόλαια αποζημίωσης των στελεχών και η μερισματική πολιτική, η μετάθεση αναγνώρισης εσόδων ή εξόδων σε προγενέστερες ή μεταγενέστερες χρήσεις και η αλλαγή των μεθόδων αποτίμησης.

Στο μοντέλο του ο Z. Rezaee (2005) σημειώνει ότι τα κίνητρα αυτά μπορεί να είναι και ψυχωτικά δηλαδή η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων ορισμένων στελεχών να καταστρώνουν και να εμπλέκονται σε δολοπλοκίες. Στα κίνητρα μπορούμε να συμπεριλάβουμε το ιδεολογικό υπόβαθρο όπως επίσης και την προσπάθεια της διοίκησης να δημιουργήσει ένα ισχυρό brand που θα καθιερώσει την επιχείρηση στον κλάδο και ανεβάσει την τιμή των μετοχών. Η απάτη σε χρηματοοικονομικά δελτία (FSF) έχει κοστίσει πάνω από 500 δισεκατομμύρια δολάρια τα τελευταία χρόνια σε όσους συμμετέχουν στην αγορά, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των πιστωτών, των συνταξιούχων και των

εργαζομένων. Με τον όρο της επίβλεψης ο Rezaee αναφέρεται στην έκταση και την ποιότητα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων τόσο από την μεριά του εσωτερικού ελέγχου, όσο και από την μεριά του εξωτερικού ελέγχου.

Η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων επηρεάζει στις σχέσεις της διοίκησης με τους επενδυτές, τους πιστωτές της καθώς και τις τράπεζες. Τέλος υπάρχουν ποινές που ξεκινούν από χρηματικά πρόστιμα όπως επίσης και ποινές φυλάκισης για τα εμπλεκόμενα στελέχη. Σημαντικό ρόλο παίζει και το φορολογικό περιβάλλον καθώς μέσα στα πλαίσια του ελεύθερου ανταγωνισμού της αγοράς και στο ρυθμιστικό περιβάλλον που θέτει όρια και επιβάλλει συγκεκριμένες ρυθμίσεις. Η χειραγώγηση των κερδών είναι δυνατό να λειτουργήσει κατασταλτικά προς αυτή την κατεύθυνση καθώς η διοίκηση μπορεί να αποφασίσει την εμφάνιση μικρότερων κερδών στις καταστάσεις της σε περιόδους όπου η φορολογία εμφανίζεται αυξημένη γίνεται λόγος για συχνότερη και εκτενέστερη χρησιμοποίηση χειραγώγησης. Ένα επιπλέον κίνητρο είναι ένα μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης (stock option) το οποίο έχει αξία μόνο όταν οι τιμές των μετοχών ξεπερνούν κάποιο κατώτατο σημείο, ώστε να αυξήσουν τα οικονομικά κέρδη της επιχείρησης.

Οι Ben-Hsien Bao et al.(2004) αναφέρουν ότι μεγιστοποίηση της τιμής μίας μετοχής είναι ακόμα ένας τρόπος για να το πετύχει μέσω της μεθόδου της εξομάλυνσης των κερδών (income smoothing) και γίνεται συνήθως για να εξαλειφθεί η μεταβλητότητα στα κέρδη κάποιας επιχείρησης. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι τα βελτιωμένα κέρδη ποιότητας έχουν τα υψηλότερα κέρδη πολλαπλών κερδών, ενώ τα non-smooth, non-quality έχουν το χαμηλότερο κόστος πολλαπλών κερδών. Για να έχει αυτό αποτέλεσμα στη τιμή της μετοχής η εξομάλυνση των κερδών δεν είναι απαραίτητο να απαλειφθεί ολοκληρωτικά η μεταβλητότητα, αρκεί μονάχα να περιοριστεί ώστε να μην είναι εμφανή στους ελεγκτές. Όσο αυξάνεται η μεταβλητότητα των καθαρών κερδών κατά τη διάρκεια μιας διαχειριστικής περιόδου τόσο αυξάνεται η παρουσία λογιστικών χειρισμών που μειώνουν την αντίληψη για την ποιότητα των κερδών, την τιμή της μετοχής και την αξία της επιχείρησης. Επομένως οι επιχειρήσεις με χαμηλή μεταβλητότητα στα κέρδη μπορούν να πετύχουν ευκολότερα υψηλή τιμή στην μετοχή τους. Οι λογιστικές αρχές GAAP επιβάλουν το αποτέλεσμα της αποπληρωμής να καταγραφεί ως έκτακτο στα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας. Η διοίκηση όμως μπορεί να επηρεάσει το αποτέλεσμα της χρήσης επιλέγοντας την περίοδο της οποίας τα κέρδη επιθυμεί να μεταβάλλει καθώς θα την επιλέξει για την αποπληρωμή του χρέους. Οι εταιρείες με σκοπό να μετριάσουν τις πιθανές ζημιές μιας αρχικής συναλλαγής αποφασίζουν να ανοίξουν μια νέα θέση προς την αντίθετη κατεύθυνση όπως για παράδειγμα

η κατοχή χρημάτων σε ξένο νόμισμα, η κατοχή αξιόγραφων σε σταθερό επιτόκιο σε αντιπαράθεση με αξιόγραφα μεταβλητού επιτοκίου που έχει ήδη στη διάθεση της. Η χρήση των παραγώγων είναι ένα εργαλείο που μετριάξει και αντισταθμίζει τον κίνδυνο.

Αντίθετα στις αποδεκτές λογιστικές αρχές των GAAP, μια εξαγορά πρέπει να αναφέρεται ως μια αγορά. Το γεγονός αυτό αφήνει πόρτες ανοικτές για τη διαχείριση των κερδών εφόσον με αυτόν τον τρόπο προστατεύονται τρέχοντα αλλά και μελλοντικά έσοδα. Συνήθως όταν μια συγχώνευση πραγματοποιείται έχει προηγηθεί μεταξύ των εταιρειών μια συμφωνία που αναμένεται να αποφέρει αύξηση στα τρέχοντα ή μελλοντικά αποτελέσματα. Ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων της αποκτηθείσας με τα αποτελέσματα της μητρικής. Όταν η αποκτούσα ενοποιήσει τα κέρδη της με αυτά της αποκτηθείσας, καθώς είναι ευνοϊκή συμφωνία της ενοποίησης, λαμβάνει αυτομάτως μια ώθηση στα κέρδη του τρέχοντος έτους.

Όπως αναφέρουν οι Kieso et al. (2001) οι εταιρείες δεν υποχρεούνται να δηλώνουν κέρδος ή ζημία για επαναγορά ιδίων μετοχών στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, επειδή δεν αναγνωρίζονται έσοδα στη συναλλαγή. Οι εταιρείες που αλλάζουν τα GAAP πρέπει να φροντίζουν ώστε η χρηματιστηριακή αγορά να μην βλέπει την αλλαγή, καθώς μειώνει την ποιότητα των κερδών. Η τεχνική “Shrink the ship” συνίσταται στη μείωση των κυκλοφορούντων μετοχών με σκοπό την αύξηση του κέρδους ανά μετοχή. Αν και η επαναγορά ιδίων μετοχών απαγορεύεται, μπορεί να συμβεί κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις. Αυτές είναι η μείωση του κεφαλαίου, η στήριξη της χρηματιστηριακής τιμής όταν η τρέχουσα τιμή είναι σημαντικά χαμηλότερη από αυτή που ορίζει η οικονομική κατάσταση της εταιρείας και η διανομή μετοχών στο προσωπικό της εταιρείας.

Από τις πλέον πιο πολυσυζητημένες μορφές χειραγώγησης είναι η αύξηση της ζήτησης στο κλείσιμο της αγοράς, ώστε να δοθεί ένα θετικό μήνυμα για την συγκεκριμένη μετοχή, με αποτέλεσμα την παραπλάνηση του επενδυτικού κοινού. Συντονισμένες κινήσεις αγοράς και πώλησης μετοχών που εισάγονται ταυτόχρονα ή σχεδόν αμέσως στην ίδια τιμή και ποσότητα από διαφορετικούς όμως φορείς που προκαλεί την εντύπωση πως η μετοχή αποκτά ενδιαφέρον στον επενδυτικό κόσμο. Η άλλη όψη του ίδιου νομίσματος έχει να κάνει με την εισαγωγή εντολών σε μεγάλο όγκο οι οποίες όμως δεν στοχεύουν στην καλύτερη τιμή αλλά εμφανίζονται στην αγορά. Στην πραγματικότητα η εντολή θα ανακληθεί, δεν θα εκτελεσθεί όμως θα πλαστεί η ψευδής εικόνα ότι υπάρχει ζήτηση για την μετοχή, παρότι η εντολή θα ακυρωθεί.

2.6 Συμπεράσματα

Στην σωστή καταπολέμηση του φαινομένου αυτού είναι η άσκηση μίας αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης. Με βασικά στελέχη το διοικητικό συμβούλιο, την επιτροπή ελέγχου, τα υψηλά στελέχη και οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές. Σημαντικό ρόλο έχει και το ίδιο το κράτος της κάθε χώρας μιάς και θα πρέπει να τιμωρούνται τα στελέχη και οι επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε τέτοιου είδους καταστάσεις. Με το τρόπο αυτό θα παραδειγματιστούν όσοι σκέφτονται να διαπράξουν κάτι το αντίστοιχο και ακόμα θα σωφρονιστούν όσοι ήδη το έχουν διαπράξει. Πράγμα το οποίο έγινε με την γνωστή εταιρία Enron όπου μετά την εμφάνιση του τεράστιου αυτού σκανδάλου η SEC έλαβε μια σειρά από μέτρα μεταξύ αυτών και η φυλάκιση των παραβατών για αρκετά χρόνια όπως και με διάφορα θεσπίσματα περιορισμών ασφαλείας για τις εταιρίες που εξαπάτησαν το κοινό και ακόμα με νέες ποινές για τις δημόσιες επιχειρήσεις που εξαπάτησαν τους επενδυτές τους για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 20 ετών. Όλο και περισσότερο, οι εξωτερικοί ελεγκτές καλούνται να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο βοηθώντας τους οργανισμούς να προλαμβάνουν και να εντοπίζουν τις απάτες. Η ανίχνευση της απάτης δεν είναι εύκολη υπόθεση και απαιτεί διεξοδική γνώση σχετικά με τη φύση της απάτης, τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να δεσμευτεί και να αποκρύπτεται.

Ο Θ.Σιώτης et al. (2010) αναφέρει ότι ο ρόλος του ελεγκτή είναι αρκετά σημαντικός μιάς και οφείλει να ασκεί αντικειμενική κριτική και να είναι πάντοτε αμερόληπτος. Επίσης πρέπει να είναι συνεχώς ενημερωμένος με νέες διατάξεις και νόμους που θεσπίζονται από τα αρμόδια όργανα και τις επιτροπές. Στη συνέχεια, πρέπει να διαθέτει ευθυκρισία και να λειτουργεί χωρίς να θεωρεί τίποτα ως δεδομένο και να διενεργεί τον κάθε έλεγχο σε βάθος. Οι ελεγκτές μπορούν να διακριθούν σε εσωτερικούς και εξωτερικούς πράγμα το οποίο δεν καθιστά κάποιον λιγότερο σημαντικό από τον άλλο. Και οι δύο χρειάζονται για την ορθή λειτουργία της εταιρίας με το δικό τους ξεχωριστό ρόλο.

Συγκριμένα ο εξωτερικός ελεγκτής εξετάζει ευρύτερα τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας και το κατά πόσο είναι ορθές, πράγμα το οποίο τον καθιστά αναγκαίο ενώ αντίθετα ο εσωτερικός ελεγκτής περιορίζεται εντός της επιχείρησης στην οποία και είναι υπάλληλος. Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι αναγκασμένος αν εντοπίσει κάποια παραποίηση να το αναφέρει άμεσα στο ανάλογο τμήμα της διοίκησης που έχει την εποπτεία του, αντιθέτως αν η παραποίηση που θα εντοπίσει αναφέρεται σε διοικητικό στέλεχος τότε ο ελεγκτής θα

πρέπει αμέσως να το αναφέρει στην επιτροπή ελέγχου. Για έναν ορθό έλεγχο θα πρέπει η διοίκηση και τα ανώτερα στελέχη να κατανοούν τη σοβαρότητα του ρόλου του ελεγκτή και να είναι συνεργάσιμα μαζί του. Βάση αυτών τίθεται το θέμα της ηθικής δημιουργικής λογιστικής, σε οικονομικές εργασίες οι οποίοι και υποστηρίζουν πως θα πρέπει να τηρούνται αυστηρά οι κανόνες ηθικής και δεοντολογίας. Η εργασία του εσωτερικού ελεγκτή δεν μπορεί να αντικατασταθεί από αυτή του εξωτερικού ελεγκτή οι οποίοι χρησιμοποιούν συνήθως τα αποτελέσματα του πρώτου για συμπλήρωμα στην εργασία τους.

Πέρα όμως τις διαφορές των δύο ελεγκτών υπάρχουν και αρκετές ομοιότητες όπως, ότι και οι δύο χρησιμοποιούν ίδιες ελεγκτικές διαδικασίες και φυσικά και οι δυο διενεργούν έλεγχο στην ίδια επιχείρηση. Επίσης, και από τις δύο πλευρές θα πρέπει να υπάρχει πάντα άψογη συνεργασία και κατανόηση, να μπορούν να ανταλλάξουν διάφορες απόψεις και να συμφωνήσουν ή ακόμα και να διαφωνήσουν, να ανταλλάσσουν γνώσεις και εμπειρίες και όλα αυτά με σκοπό την αποκάλυψη της παραποίησης της επιχείρησης. Πρέπει να υπάρχουν γραπτές διαδικασίες τις οποίες όλοι θα τηρούν για τον καλύτερο έλεγχο της εταιρείας. Όπως επίσης και η έρευνα εσωτερικού ελέγχου καθώς και των υπολοίπων τμημάτων της επιχείρησης. Η ομάδα ελέγχου θα πρέπει να είναι σε συνεχή επικοινωνία με τους διοικούντες της εταιρίας όπως και με τα υπόλοιπα στελέχη της επιχείρησης και να καταγράφει τις αντιδράσεις τους σε τυχόν ύποπτες κινήσεις και δραστηριότητες. Για την αποφυγή δυσάρεστων καταστάσεων θα μπορούσε η εταιρία να οργανώσει και να δημιουργήσει μια σειρά από μέτρα ώστε να παρεμποδίσει και να εντοπίσει πιθανότατα λάθη και παραποιήσεις.

Σύμφωνα με τον Σπάθη (2002) είναι καιρός να περάσουμε από την εποχή του «γρήγορου χρήματος», «των λογιστικών τρυκ», των «διευθυντικών στελεχών εκτός ελέγχου» στην εποχή της ενίσχυσης της διαφάνειας, της αξιοπιστίας και της εμπιστοσύνης στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Αυτό είναι μέλημα πρώτα από όλα των ίδιων των επιχειρήσεων και των στελεχών τους, αλλά και των ρυθμιστικών αρχών και της κυβέρνησης. Οι τελευταίες παρεμβάσεις, έστω και με αρκετή καθυστέρηση, στον τομέα των ελέγχων, της εταιρικής διακυβέρνησης, της κωδικοποίησης της χρηματιστηριακής νομοθεσίας, κινούνται προς τη σωστή κατεύθυνση, με την προϋπόθεση της αυστηρής εφαρμογής τους. Βέβαια όλα τα παραπάνω συνδέονται άμεσα και με το θέμα της επιχειρηματικής ηθικής. Μελλοντικά ίσως και να επικρατήσει στην φιλοσοφία μιας επιχείρησης και να συνειδητοποιήσουν το γεγονός ότι η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων συνιστά τεράστιο έγκλημα με δεκάδες προεκτάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΜΟΡΦΕΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.1 Εισαγωγή

Η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών, που αφορούν οικονομικές και μη μετρήσιμες καταστάσεις μίας επιχείρησης, αποτέλεσε διαχρονικά έως και σήμερα έναν από τους κυριότερους σκοπούς της λογιστικής επιστήμης. Η διαμόρφωση λογιστικών αρχών και κανόνων αποδίδεται αναμφίβολα στην ύπαρξη και διαχρονική παρουσία δύο αιτίων. Αφενός στην ανάπτυξη και εξέλιξη του επιστημονικού κλάδου της λογιστικής και αφετέρου στην εξέλιξη του δικαίου όπως αυτή εκφράζεται και αποτυπώνεται σήμερα μέσω της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, αποτελούν τις οδηγίες που προδιαγράφουν τους κανόνες που πρέπει να ακολουθούνται για τη λογιστική αντιμετώπιση οικονομικών μεγεθών. Μέσω της εφαρμογής τους διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων και περιορίζεται το εύρος των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ των λογιστικών πρακτικών.

Τα άυλα είναι μη οικονομικά στοιχεία, χωρίς φυσική υπόσταση, που κατέχοντα από την επιχείρηση και τα οποία θα επιφέρουν πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να πρώτα να αναγνωρίζεται και έπειτα να είναι πιθανό ότι θα εισρεύσουν οικονομικά οφέλη. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να κατηγοριοποιηθούν περαιτέρω σε αναγνωρίσιμα και μη προσδιορίσιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία.. Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα πνευματικά δικαιώματα, οι άδειες, το franchise, τα εμπορικά σήματα υπάγονται στην κατηγορία αναγνωρίσιμων άυλων αγαθών, ενώ η υπεραξία είναι το πιο κοινό μη προσδιορίσιμο άυλο. Η αρχική καταχώρηση των άυλων πάγιων πραγματοποιείται στο κόστος το οποίο αποτελείται από την τιμή αγοράς μείον δασμούς και φόρους, και τα κόστη που σχετίζονται άμεσα με την προετοιμασία του παγίου προκειμένου αυτό να είναι έτοιμο για χρήση μείον πιθανές εκπτώσεις. Με την πάροδο του χρόνου ο ρόλος των ασώματων περιουσιακών στοιχείων έχει αυξηθεί και έχει γίνει σημαντικότερος για την λειτουργία και την ευημερία πολλών τύπων επιχειρήσεων.

3.2 ΕΛΠ

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ¹ τα άυλα στοιχεία είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης. Τα οικονομικά αυτά αγαθά μπορούν πρόσθετα να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μόνα τους, είτε ως ενιαίο σύνολο. Διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα πνευματική ιδιοκτησία, η πελατεία και φήμη. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση. Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά.

Ορισμοί² που βοηθούν στην κατανόηση είναι η διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή και στην κατάσταση αποτελεσμάτων ενός στοιχείου που εμπίπτει στους σχετικούς ορισμούς του παρόντος νόμου και ικανοποιεί τα επόμενα κριτήρια:

α) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ή θα εκρεύσουν από αυτή.

β) το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μια αξία που μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο όταν είναι διαχωρίσιμο από την οντότητα ώστε να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται, ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση. Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα. Υπεραξία είναι η διαφορά μεταξύ του τιμήματος για την απόκτηση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας και του αθροίσματος της εύλογης αξίας των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Θετική υπεραξία αντιπροσωπεύει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευθούν και να αναγνωριστούν ξεχωριστά κατά την εξαγορά μιας οντότητας. Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας για την παραγωγή νέων βελτιωμένων υλικών, εργαλείων, πριν την έναρξη της παραγωγής ή χρήσης αυτών. Έρευνα είναι η πρωταρχική και σχεδιασμένη έρευνα που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης.

¹ Π.Δ. 1123/1980, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

² Ν.Κωνσταντίνος (2005). ΕΛΠ ,σελ 8-9

Λογιστικές πολιτικές³ είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Βασικές λογιστικές αρχές είναι η αρχή της λογιστικής οντότητας, αρχή της συνέχειας των χρήσεων, αρχή της περιοδικότητας, αρχή της νομισματικής μονάδας, ιστορικού κόστους, πραγματοποίηση εσόδων και συσχέτισης εσόδων-εξόδων, αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων, αντικειμενικότητας, συνέπειας των λογιστικών μεθόδων, ουσιώδους πληροφόρησης, συντηρητικότητας και επαρκούς αποκάλυψης

Συνοψίζοντας, μπορούμε⁴ να αναφέρουμε ότι με βάση την ελληνική νομοθεσία τα άυλα πάγια στοιχεία, όπως τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσώματων παγίων κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειας τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους, ενώ ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης και τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ότι και τα δύο νομοθετήματα παρουσιάζουν λογιστικό σχέδιο λογαριασμών καθώς και συνδεσμολογία των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων με το σχέδιο λογαριασμών.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν⁵:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών
- ε) Το Προσάρτημα

³ Θ.Σιώτης, (2006),Χ/Λ,σελ 27

⁴ Π.Δ. 1123/1980

⁵ Ν. Κωνσταντίνος(2005). ΕΛΠ,ΣΕΛ 8-9

3.3 ΔΛΠ 38

Το ΔΛΠ 38 αναφέρεται⁶ στην περιγραφή λογιστικής αντιμετώπισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Θα γίνει ανάλυση πάνω στο θέμα της αναγνώρισης, καταχώρησης καθώς και αποτίμησής τους. Ο σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το πρότυπο επίσης καθορίζει, πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα πάγια κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό όφελος για την επιχείρηση και όταν το κόστος του άυλου παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν ξεχωριστό άυλο.

3.4 Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις του πρότυπου⁷ εφαρμόζονται στο σύνολο των άυλων περιουσιακών στοιχείων με εξαίρεση στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος), στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους), στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17. Σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καθώς προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 39. Την αναγνώριση και αποτίμηση τόσο των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση όσο και τις δαπάνες για αναπτύξει εξόρυξη ορυκτών (ΔΠΧΑ6)⁸. Επιπλέον το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής). Σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται

⁶ ΔΛΠ 38, παρ 1

⁷ Χ.Νεγκάκης, ΔΠΧΑ (2015), σελ 253

⁸ ΔΛΠ 38, παρ 2

ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τότε το στοιχείο που ενσωματώνει αμφοτέρω άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις.

3.5 Ορισμοί

Ενεργός αγορά είναι μία αγορά⁹ όπου ισχύουν κάποιες προϋποθέσεις, πρέπει τα στοιχεία που διαπραγματεύονται μέσα στην αυτήν να είναι ομοιογενή, να υπάρχουν πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές και οι τιμές είναι διαθέσιμες σε όλους. Η ημερομηνία της συμφωνίας για μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών. Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης. Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του. Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε επί του παρόντος από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης. Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Ωφέλιμη ζωή είναι η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα. Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία.

Η υπεραξία που αποκτάται¹⁰ σε μια συνένωση αντανακλά τις μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα. Το περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωσιμότητας κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν διαχωρίζεται ή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί ή ενοικιαστεί.

⁹ ΔΛΠ 38, παρ 8

¹⁰ ΔΛΠ 38, παρ 11

3.6 Τα Κριτήρια αναγνώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Τα αναγνωρίσιμα ασώματα περιουσιακά στοιχεία¹¹ έχουν πολλά κοινά σημεία με τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία και η λογιστική αντιμετώπιση είναι σχεδόν όμοια. Εάν τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αναγνωριστούν διακεκριμένα στα πλαίσια της επιχείρησης, εάν η χρήση των ασώματων περιουσιακών στοιχείων ελέγχονται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα ενεργειών και γεγονότων του παρελθόντος. Επιπλέον να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη να εισρεύσουν στην επιχείρηση και το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα. Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο απαιτεί την απόδειξη ότι πληρείται ο ορισμός του άυλου περιουσιακού στοιχείου και ότι αυτό δεν συγχέεται με την υπεραξία, που αποκτάται σε μια εξαγορά επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταχωρούνται μόνο εκείνα τα άυλα που συγκεντρώνουν τα βασικά χαρακτηριστικά αναγνώρισης. Για να πληρείται επομένως ο ορισμός του άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να συγκεντρώνονται τα 3 βασικά κριτήρια αναγνωρισιμότητα, έλεγχος και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

Η αναγνωρισιμότητα επιτυγχάνεται όταν το στοιχείο είναι διαχωριστέο, να αποτελέσει ξεχωριστό κομμάτι και να αποκοπεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί. Αναφορικά με το δεύτερο κριτήριο, ο έλεγχος υπάρχει αν η επιχείρηση λαμβάνει τα μελλοντικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο, αποκλείοντας τρίτα πρόσωπα, φυσικά και νομικά, από την εκμετάλλευση και την πρόσβαση στις ωφέλειες αυτές. Ο έλεγχος απορρέει συνήθως από την κατοχή νομικών δικαιωμάτων που είναι εκτελεστά δικαστικώς (copyrights). Η τεχνολογία, είναι δυσκολότερο να αποδειχτεί ο έλεγχος, διότι η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.

Τέλος στην περίπτωση αυτή υπάρχει ανεπαρκής έλεγχος πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη όταν δεν υπάρχουν νομικά δικαιώματα. Με την απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις αποδεικνύουν ότι η επιχείρηση είναι ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Για την εκτίμηση της πιθανότητας των μελλοντικών ωφελειών, για να κεφαλαιοποιηθεί ένα άυλο στοιχείο ή οι βελτιώσεις του πρέπει πρώτα πληρούνται τα κριτήρια να γνωρίσει δηλαδή να αναμένονται να εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη και να έχει γίνει αξιόπιστη

¹¹ ΔΛΠ 38, παρ 21

απότμηση του στοιχείου. Μονό τότε μπορεί να καταγραφεί στο ενεργητικό και να αποτιμηθεί αρχικά στο κόστος¹². Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποτελούν το τρίτο κριτήριο αναγνώρισης των άυλων στοιχείων αφορούν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών η πνευματική ιδιοκτησία σε μια παραγωγική διαδικασία, που μπορεί να μειώσει τα μελλοντικά κόστη παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

3.7 ΜΟΡΦΕΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.7.1 Εσωτερικά δημιουργούμενα

Για την ορθή αναγνώριση ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου στοιχείου η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μία αναγνωρίσιμη πηγή πόρων που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος¹³. Το στάδιο της έρευνας, και το στάδιο της ανάπτυξης είναι οι δυο βασικοί πυλώνες για την δημιουργία. Υπάρχει πιθανότητα η επιχείρηση να μην μπορεί να διαχωρίσει το στάδιο της έρευνας από το στάδιο της ανάπτυξης για ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Με αποτέλεσμα οι δαπάνες που σχετίζονται με τη δημιουργία του ως να έχουν πραγματοποιηθεί μόνο για το στάδιο της έρευνας.

Είναι μερικές φορές δύσκολο¹⁴ να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη και να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας.

¹² Χ.Νεγκάκης, ΔΠΧΑ, (2015), σελ 255

¹³ ΔΛΠ 38, παρ 48

¹⁴ ΔΛΠ 38, παρ 51

Μπορεί να υπάρχουν διαφορές¹⁵ μεταξύ της αγοραίας αξίας και της λογιστικής αξίας των καθαρών στοιχείων του ενεργητικού καθώς τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων στοιχείων του ενεργητικού που ελέγχονται από την επιχείρηση. Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού.

3.7.2 Εξωτερικά δημιουργούμενα

Μεμονωμένη απόκτηση

Η μεμονωμένη απόκτηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνεται από την τιμή αγοράς εισαγωγικούς δασμούς μετά την αφαίρεση των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμής. Επιπλέον περιλαμβάνει και όλα τα κόστη προετοιμασίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου ώστε να είναι έτοιμο για χρήση συμπεριλαμβανόμενα κόστη δόκιμων¹⁶. Το κόστος κτήσης ενός άυλου στοιχείου που αποκτάται μεμονωμένα αποτιμώνται αξιόπιστα ειδικά στις περιπτώσεις που το τίμημα αγοράς του ορίζεται με τη μορφή μετρητών. Αν η εξόφληση του στοιχείου ξεπερνά τα συνήθη πιστωτικά όρια, το κόστος κτήσης αυτού ισούται με την τιμή του της μετρητοίς. Τα έσοδα και τα σχετικά έξοδα των δραστηριοτήτων αυτών αναγνωρίζονται στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου. Εξαιρέση του γενικού αυτού κανόνα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία η διαφορά αυτή κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο ΔΛΠ 23 (κόστος δανεισμού). Η αναγνώριση¹⁷ των κοστών στη λογιστική αξία ενός άυλου στοιχείου διακόπτεται όταν το στοιχείο είναι σε κατάσταση που απαιτείται για να λειτουργεί με τον επιδιωκόμενο τρόπο ως εκ τούτου κόστη χρήσης και αναδιάταξης του άυλου δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική του αξία.

¹⁵ ΔΛΠ 38, παρ 50

¹⁶ ΔΛΠ 38, παρ 27

¹⁷ Χ.Βλάχος, Λ.Λουκά,(2009),ΔΛΠ38 (10.11)

Συνένωση

Το κόστος απόκτησης κατά τη συνένωση επιχειρήσεων είναι η εύλογη αξία του, κατά την ημερομηνία απόκτησης ή συνένωσης. Η πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας αποτελούν οι αγοραίες τιμές (οι χρηματιστηριακές τιμές και τρέχουσες προσφερόμενες τιμές) εφόσον είναι διαθέσιμες σε όλους¹⁸. Όταν η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα τότε δεν αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά θα συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία έκτος και αν το άυλο στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και δεν είναι δυνατό να διαχωριστεί. Ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού, σε μία συνένωση επιχειρήσεων θα πρέπει να αναγνωρίζεται εφόσον ικανοποιούνται τα κριτήρια της πιθανής δημιουργίας και εισροής από την αξιοποίηση του μελλοντικών οικονομικών οφελών, καθώς και της αξιόπιστης αποτίμησης του κόστους του.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου¹⁹. Η χρήση των συντελεστών πολλαπλασιασμού (multiples), που αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς, που θα μπορούσαν να αποκτηθούν από την παραχώρηση της χρήσης του άυλου στοιχείου σε ένα τρίτο. Οι οικονομικές οντότητες²⁰ που εμπλέκονται στην αγορά και πώληση άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα. Αυτές οι τεχνικές μπορεί να χρησιμοποιούνται για αρχική επιμέτρηση ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου αν επιδίωξη τους είναι να εκτιμούν την εύλογη αξία και αν αυτές αντανακλούν τρέχουσες συναλλαγές. Οι τεχνικές, περιλαμβάνουν την προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο ή την εκτίμηση των εξόδων που αποφεύγει η οικονομική οντότητα κατέχοντας το άυλο περιουσιακό. Η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που αναμένονται να δημιουργηθούν από την αξιοποίηση του εν λόγω στοιχείου του ενεργητικού (DCF).

¹⁸ Χ.Νεγκάκης, ΔΠΧΑ (2015), σελ 257

¹⁹ ΔΛΠ 38, παρ 33

²⁰ Χ.Βλάχος, Λ.Λουκά, (2009), ΔΛΠ38 (10.12)

Η μόνη περίπτωση²¹ κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και είτε δεν μπορεί να διαχωριστεί είτε μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων ανταλλαγής.

Επιχορήγηση

Όταν μεταβιβάζεται ή διατίθεται δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο, συνήθως άδειες λειτουργίας εκμετάλλευσης και δικαιώματα ονομάζεται επιχορήγηση. Από την μεριά της η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία ή να καταχωρήσει το στοιχείο σε μια τεκμαρτή αξία προσαυξημένη με κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την προετοιμασία του στοιχείου για την χρήση που προορίζεται. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20²² λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην δίκαιη αξία ή να μην αναγνωρίσει το στοιχείο ενεργητικού στη δίκαιη αξία αλλά στο εικονικό αντίτιμο πλέον άμεσα αποδοτέες δαπάνες για την προετοιμασία του στοιχείου για την προγραμματισμένη χρήση του²³.

Ανταλλαγή

Απόκτηση με ανταλλαγή²⁴ ενός άυλων περιουσιακών στοιχείων με ένα ή περισσότερα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου αποτιμάται στην εύλογη αξία του εκτός αν η συναλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία που παραλήφθηκε ως αντάλλαγμα και του στοιχείου που παραχωρήθηκε σε αυτήν. Ειδικότερα²⁵ μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική υπόσταση αν η σύνθεση των ταμιακών

²¹ ΔΛΠ 38, παρ 38

²² ΔΛΠ 38, παρ 44

²³ Χ.Βλάχος, Λ.Λουκά,,(2009),ΔΛΠ38 (10.14)

²⁴ ΔΛΠ 38, παρ 45

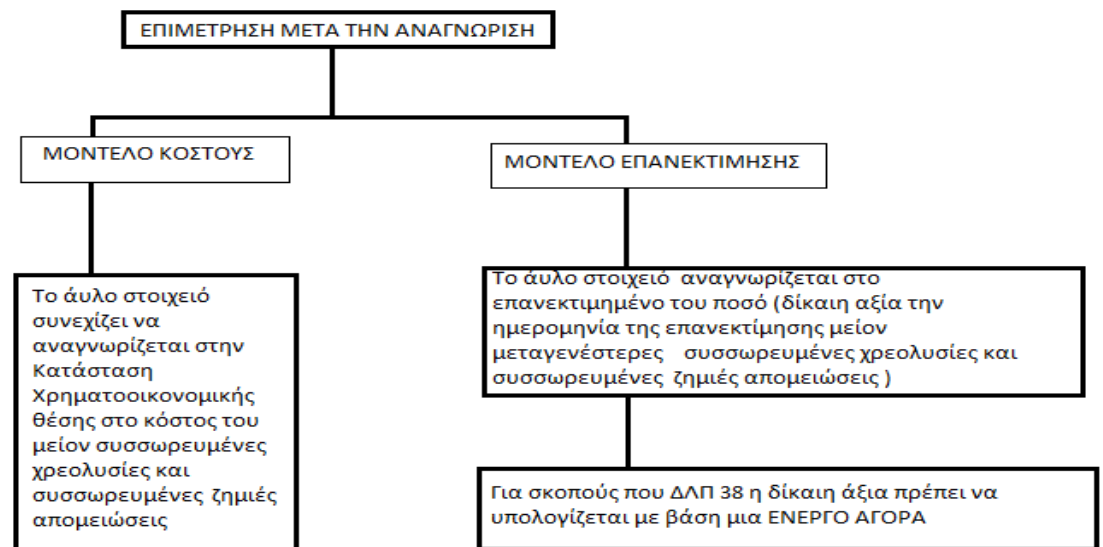
²⁵ Χ.Νεγκάκης, ΔΠΧΑ(2015), σελ 258

ροών του παραιτηθέντος περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ή αν ειδική αξία του επηρεαζόμενων από την συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και η διάφορα των στοιχείων είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανατασσόμενων στοιχείων.

3.8 ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.8.1 Μέθοδος κόστους

Τα άυλα πάγια αποτιμώνται ²⁶ στο κόστος κτήσεως μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις μείον τις σωρευμένες ζημιές απομειώσεις. Μεταγενέστερη αποτίμηση μπορεί να γίνει είτε με τη μέθοδο του κόστους, είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. Τα επόμενα κόστη όπως διαφήμιση, προώθηση, εκπαίδευση προσωπικού, διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα αρχικές λειτουργικές ζημιές δεν συμπεριλαμβάνονται.



Διάγραμμα 1: "Εναλλακτική μέθοδοι επιμέτρησης άυλων στοιχείων" Πηγή: Βλάχος (2009)

²⁶ Χ.Βλάχος, Λ.Λουκά,,(2009),ΔΛΠ38 (10.21)

3.8.2 Μέθοδος αναπροσαρμογής

Το άυλο στοιχείο απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία²⁷, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομειώσεις. Αν χρησιμοποιείτε αυτή η μέθοδος τότε πρέπει όλα τα στοιχεία της ίδιας κατηγορίας να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο έκτος αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά. Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το άυλο τότε αναγνωρίζεται στο κόστος μείον συσσωρευμένες αποσβέσεις και μείον απομειώσεις²⁸. Σε κάθε αναπροσαρμογή οι σωρευμένες αποσβέσεις του αναπροσαρμοζόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί, είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με την μεταβολή της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η αναπόσβεστη αξία μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.

Η συχνότητα²⁹ των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Για αυτό το λόγο όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επανεκτιμάται τότε πρέπει να γίνονται με μελλοντικές επανεκτιμήσεις με επαρκή συχνότητα έτσι ώστε η εκάστοτε λογιστική του αξία να μη διαφέρει από την δίκαιη αξία του. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μια περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις σε εύλογη αξία δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Η αύξηση της λογιστικής αξίας³⁰ ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση στο λογαριασμό διάφορες αναπροσαρμογής. Στα αποτελέσματα της οντότητας αναγνωρίζεται η μείωση της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής³¹.

Το σωρευμένο πλεόνασμα³² αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν πραγματοποιηθεί το πλεόνασμα. Το

²⁷ ΔΛΠ 38, παρ 72

²⁸ ΔΛΠ 38, παρ 81

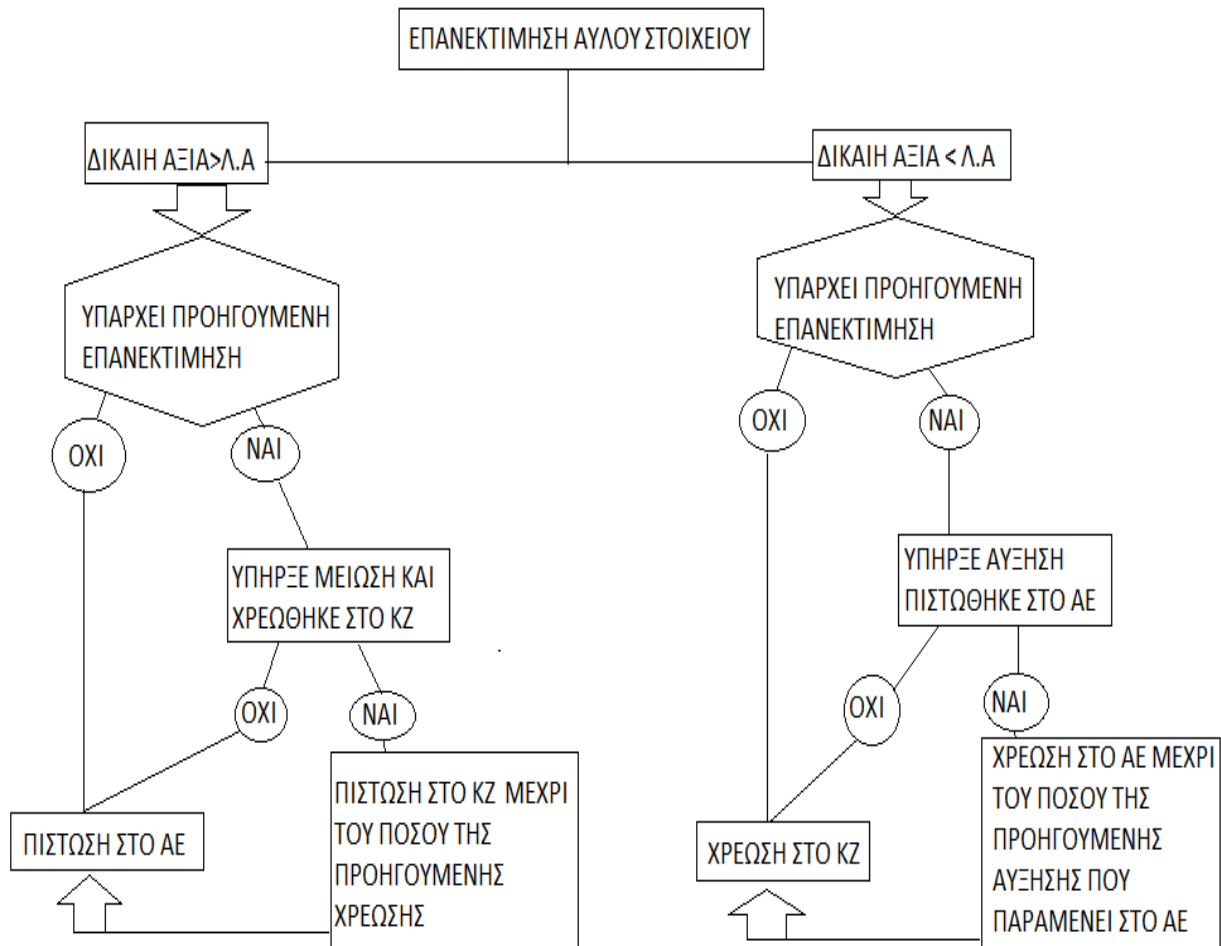
²⁹ Χ.Βλάχος, Λ.Λουκάς,,(2009),ΔΛΠ38 (10.21)

³⁰ ΔΛΠ 38, παρ 85

³¹ ΔΛΠ 38, παρ 86

³² ΔΛΠ 38, παρ 87

σύνολο του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου μεταφέρατε στα αποτελέσματα χρήσης. Ακόμη η διάφορα ανάμεσα στη απόσβεση τα άξια μεταφέραται κατευθείαν από τον λογαριασμό της καθαρής θέσης στα αποτελέσματα εις νέον χωρίς να περάσει από την κατάσταση συνολικών εσόδων είτε είναι θετική είτε είναι αρνητική μεταβάλλοντας την διάφορα αναπροσαρμογής .



Διάγραμμα 2: "Σχεδιάγραμμα λογιστικού χειρισμού ",

Πηγή : Βλάχος (2009)

3.9 Ωφέλιμη ζωή

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση. Οι παράγοντες που λαμβάνονται

υπόψη³³ κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μια άλλη διευθυντική ομάδα. Των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο, της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη. Της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο. Τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών και οι απαιτούμενες δαπάνες συντήρησης για τη λήψη αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών. Η σταθερότητα του κλάδου στον οποίο λειτουργεί το άυλο στοιχείο και οι μεταβολές στην αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών που προέρχονται από το στοιχείο αυτό. Τέλος της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

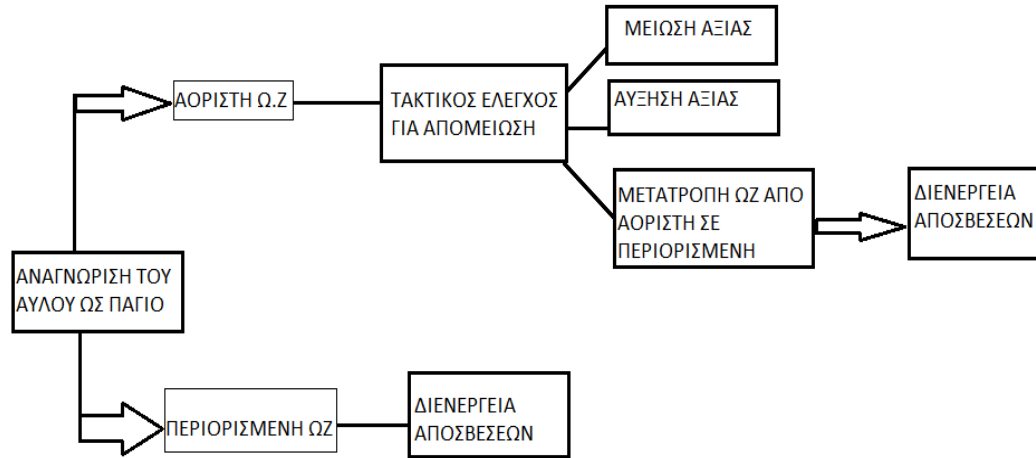
Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες³⁴ που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται αντίθετα, η περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται (βλ. Διάγραμμα 3) και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Μια οικονομική οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος αν υπάρχει απόδειξη ότι τα δικαιώματα θα ανανεωθούν υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη³⁵. Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση

³³ ΔΛΠ 38, παρ 90

³⁴ ΔΛΠ 38, παρ 95

³⁵ ΔΛΠ 38, παρ 94

με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση, το κόστος ανανέωσης αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης.



Διάγραμμα 3 : "Λογιστικός χειρισμός ωφέλιμης ζωής"

Πηγή: Νεγκάκης (2015)

3.9.1 Άυλα στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή

Τα άυλα στοιχεία³⁶ που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη οικονομική ζωή υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση της αξίας τους, η οποία διενεργείται σε κάθε χρήση και ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία. Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ή όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5. Η υπολειμματική αξία³⁷ ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν υπάρχει μια δέσμευση

³⁶ ΔΛΠ 38, παρ 97

³⁷ ΔΛΠ 38, παρ 100

τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή υπάρχει μια ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38³⁸, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

Συνεπώς, η οικονομική οντότητα εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτούμενο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης. Αν έχει υπάρξει μια ουσιώδη³⁹ μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανακλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

3.9.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή

Ο όρος "αόριστος" δεν σημαίνει "απεριόριστος"⁴⁰. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνο εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από

³⁸ ΔΛΠ 38, παρ 108

³⁹ ΔΛΠ 38, παρ 109

⁴⁰ ΔΛΠ 38, παρ 91

αόριστη σε περιορισμένη θα πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

3.10 Αποσύρσεις και διαθέσεις

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα διαγράφεται ⁴¹ κατά τη διάθεση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους πώλησης, της σύναψης σύμβαση μίσθωσης ή της δωρεάς. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

⁴¹ ΔΛΠ 38, παρ 112-117

3.11 Εμπορικά σήματα

Εμπορικό σήμα είναι⁴² το διακριτικό γνώρισμα των προϊόντων και των υπηρεσιών μια επιχείρησης. Εμπορικό σήμα θεωρείται κάθε σημείο επιδεικτικό γραφικής παραστάσεως, ικανό να διακρίνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας επιχειρήσεως από εκείνα άλλων επιχειρήσεων. Μπορούν να αποτελέσουν σήμα ιδίως οι λέξεις, τα ονόματα φυσικών ή νομικών προσώπων, τα ψευδώνυμα, οι απεικονίσεις, τα σχέδια, τα γράμματα, οι αριθμοί, οι ήχοι, συμπεριλαμβανομένων των μουσικών φράσεων, το σχήμα του προϊόντος ή της συσκευασίας του. Η εγγραφή του εμπορικού σήματος⁴³ είναι ένας από τους πιο αποτελεσματικούς τρόπους για την οικοδόμηση και υπεράσπιση μιας μάρκας. Στην Ευρώπη, τα εμπορικά σήματα μπορούν να καταχωρηθούν σε εθνικό επίπεδο ως εθνικό σήμα ή σε επίπεδο ΕΕ ως σήμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το σήμα είναι σημάδι που διακρίνει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες μιας εταιρίας από εκείνα της άλλης. Ως δείκτες επιχειρηματικής προέλευσης, τα εμπορικά σήματα μπορούν να είναι λέξεις, λογότυπα, συσκευές ή άλλα χαρακτηριστικά ή συνδυασμός αυτών. Ένα εμπορικό σήμα μπορεί να γίνει ένα από τα σημαντικότερα περιουσιακά στοιχεία μιας εταιρίας. Το εμπορικό σήμα λειτουργεί ως κινητήριος μοχλός της καινοτομίας. Η καταχώριση ενός σήματος είναι ένας τρόπος για να εξασφαλιστεί ότι κανένας άλλος δεν το χρησιμοποιεί. Υπάρχουν δύο βασικοί τρόποι καταχώρισης ενός σήματος στην ΕΕ. Μπορούν είτε να καταχωρηθούν σε εθνικό επίπεδο στα γραφεία βιομηχανικής ιδιοκτησίας των χωρών της ΕΕ ή σε επίπεδο ΕΕ ως «σήμα της Ευρωπαϊκής Ένωσης» (EUTM). Το ίδιο σήμα μπορεί να καταχωρηθεί σε επίπεδο ΕΕ ή και σε εθνικό επίπεδο. Το σύστημα EUTM αποτελείται από μια ενιαία διαδικασία καταχώρισης που παρέχει στον ιδιοκτήτη αποκλειστικό δικαίωμα σε όλες τις 28 χώρες της ΕΕ. Τα εθνικά σήματα μπορεί να είναι καλύτερα για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις ή για τοπικές επιχειρήσεις που δεν χρειάζονται προστασία σε επίπεδο ΕΕ.

Στην Ευρώπη⁴⁴ εφαρμόζεται ένα σύστημα καταχώρισης σημάτων σε τέσσερα επίπεδα. Εάν αιτείστε προστασία σε μία μόνο χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), για παράδειγμα στη χώρα στην οποία έχετε την έδρα σας ή στην οποία επιθυμείτε να δραστηριοποιηθείτε

⁴² gge.gov.gr

⁴³ ec.europa.eu

⁴⁴ euipo.europa.eu

επιχειρηματικά, να καταχωρίσετε το σήμα σας απευθείας στο αντίστοιχο εθνικό γραφείο Διανοητικής Ιδιοκτησίας (ΔΙ). Το κόστος της ηλεκτρονικής αίτησης στο EUIPO ανέρχεται σε 850 ευρώ και η υποβολή της αίτησης γίνεται σε μία μόνο γλώσσα. Αφού ολοκληρωθεί η καταχώριση, να ανανεώνετε επ' αόριστον το σήμα σας κάθε 10 χρόνια. Η τέταρτη οδός κατοχύρωσης σήματος στην ΕΕ είναι η διεθνής διαδικασία. Υπάρχει η εθνική, περιφερειακή ή κοινοτική αίτηση κατοχύρωσης σήματος για να επεκτείνετε την προστασία του σήματός σας. Όλη η αξία μιας επωνυμίας, ήτοι η φιλοσοφία της, οι αξίες της, η τεχνογνωσία της, το προσωπικό της, τα προϊόντα της και τα άυλα περιουσιακά της στοιχεία αντικατοπτρίζονται σε ένα σύμβολο

3.12 Υπεραξία

Η υπεραξία μετριέται⁴⁵ ως η διαφορά μεταξύ της αξίας του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος σε εύλογη αξία, το ποσό κάθε μη ελέγχουσας συμμετοχής και σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιείται σταδιακά, την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του συμμετοχικού τίτλου του αποκτώντα στο αποκτώμενο και το καθαρό ποσό των ημερομηνιών απόκτησης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων. Όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του αποκτώμενου αποτιμώνται πλήρως σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΧΠ 3. Συνεπώς, ο προσδιορισμός της υπεραξίας πραγματοποιείται μόνο κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό διαφέρει από τη λογιστική των εξαγορών κατά το ΔΠΧΑ 3. Οι ενοποιημένες οικονομικές⁴⁶ καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές αρχές για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα υπό παρόμοιες συνθήκες. Τα συμφέροντα μειοψηφίας⁴⁷ θα πρέπει να παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, αλλά να διαχωρίζονται από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων της μητρικής εταιρείας. Τα συμφέροντα μειοψηφίας στα κέρδη ή τις ζημίες του ομίλου πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Όταν οι ζημίες⁴⁸ που σχετίζονται με τη μειοψηφία υπερβαίνουν το δικαίωμα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια της σχετικής θυγατρικής, η υπέρβαση και τυχόν περαιτέρω ζημίες που αποδίδονται στη μειοψηφία επιβαρύνουν τον όμιλο, εκτός εάν η μειοψηφία έχει

⁴⁵ ΔΠΧΑ 3, παρ 32

⁴⁶ ΔΛΠ 27, παρ 28

⁴⁷ ΔΛΠ 27, παρ 33

⁴⁸ ΔΛΠ 27 παρ 35

δεσμευτική υποχρέωση και είναι σε θέση να προβεί καλά τις απώλειες. Όταν ο όμιλος έχει απορροφήσει υπερβολικές ζημιές, εάν η εν λόγω θυγατρική μεταγενέστερα δηλώνει κέρδη, όλα αυτά τα κέρδη αποδίδονται στον όμιλο μέχρις ότου ανακτηθεί το μερίδιο της μειοψηφίας στις ζημιές που είχε απορροφήσει προηγουμένως ο όμιλος. Ο αποκτών υποχρεούται⁴⁹ να αποκαλύπτει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και το οικονομικό αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων που συμβαίνει είτε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου αναφοράς είτε μετά το τέλος της περιόδου αλλά πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση.

Η υπεραξία που αποκτάται⁵⁰ σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαίτερος. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μία πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

Ο λογαριασμός υπεραξία⁵¹ της επιχειρήσεως είναι η διαφορά που προκύπτει, κατά την εξαγορά ή συγχώνευση μιας επιχειρήσεως στο σύνολό της, μεταξύ του τιμήματος αγοράς και της προσδιοριζόμενης σύμφωνα με το πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Η υπεραξία αυτή μπορεί να προκύπτει από πιθανώς υποτιμημένα ή υπερτιμημένα στοιχεία του Ενεργητικού ή και των Υποχρεώσεων, ή να οφείλεται στην υπεραξία απόκτησης, δηλαδή τη φήμη και πελατεία. Η υπεραξία είναι ένα ασφάλιστρο που καταβάλλεται πάνω στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αγοράς μιας εταιρείας. Με ποσοτικοποιημένους όρους, η υπεραξία αντιπροσωπεύεται συνήθως από το επιπλέον κόστος που καταβλήθηκε κατά τη διάρκεια μιας εξαγοράς πέρα από την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων. Η υπεραξία μπορεί να είναι θετική και αρνητική και αποτελεί μέρος οποιασδήποτε εξαγοράς. Η διάρκεια ζωής της υπεραξίας δεν είναι καθοριστική, έχει ωφέλιμη ζωή που είναι αόριστη σε αντίθεση με τα περισσότερα από τα άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η υπεραξία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, οι άδειες εκμετάλλευσης, τα franchises εμπίπτουν στην κατηγορία των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η υπεραξία της

⁴⁹ ΔΠΧΑ3 ,παρ 59

⁵⁰ ΔΛΠ 38 παρ 11

⁵¹ <https://www.taxheaven.gr/>

επιχειρήσεως αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες πρέπει να είναι συνεχείς και δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε (5) έτη.

3.13 Εισαγωγή στα στάδια έρευνας και ανάπτυξης

Η J..Reinganum (2005) ανέφερε ότι η ανάλυση του χρονοδιαγράμματος της καινοτομίας παρουσιάζει μια ιδιαίτερη καινοτομία και εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο τα αναμενόμενα οφέλη, το κόστος της έρευνας και ανάπτυξης και οι αλληλεπιδράσεις μεταξύ ανταγωνιστικών επιχειρήσεων συνδυάζονται για τον προσδιορισμό του τρόπου διεξαγωγής των δαπανών μεταξύ των επιχειρήσεων και με την πάροδο του χρόνου, την ταυτότητα της καινοτόμου επιχείρησης. Δεδομένου ότι έχει βελτιωθεί η καινοτομία, μπορεί να εξεταστεί η έκταση και ο χρόνος διάδοσης της χρήσης. Αυτό μπορεί να εξαρτηθεί από διάφορους παράγοντες, συμπεριλαμβανομένης της ύπαρξης ανταγωνιστικών εταιρειών και ιδρυμάτων, οι οποίες ενδέχεται να διευκολύνουν ή να επιβραδύνουν τη διάδοση καινοτομιών.

Η Έρευνα και Ανάπτυξη (Research and Development) είναι μία από τις σημαντικότερες δραστηριότητες μιας επιχείρησης μιας και της δίνει την δυνατότητα, συμβαδίζοντας παράλληλα με τις τεχνολογικές εξελίξεις, να προσφέρει καινοτόμα προϊόντα ή υπηρεσίες στους πελάτες της και κατά επέκταση να δημιουργεί αξία για την ίδια. Είναι προφανές ότι τμήματα ερευνών και ανάπτυξης υπάρχουν σε μεγάλες επιχειρήσεις και η λειτουργία τους κοστίζει σημαντικά. Αυτό σημαίνει ότι το κόστος λειτουργίας τους επιβαρύνει την τιμή πώλησης του παραγόμενου προϊόντος. Συνεπώς αν το τμήμα ερευνών δεν αποδίδει θετικά αποτελέσματα ώστε να αντισταθμίσει το κόστος λειτουργίας του από τις οικονομίες που δημιουργούν οι καινοτομίες του, είναι ασύμφορη η λειτουργία του.

3.13.1 Στάδιο έρευνας

Οι δαπάνες έρευνας⁵² από μόνες τους δεν είναι ικανές σαν δημιουργήσουν ένα άυλο προϊόν καθώς η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει θα υπάρχουν μελλοντικά οφέλη. Τα έξοδα έρευνας επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης. Η επιχείρηση οφείλει να τηρεί

⁵² ΔΛΠ38 ,παρ 54-55

ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά της αρχεία στα οποία θα καταχωρούνται οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Στο ΔΛΠ 38, όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται σε αυτό το στάδιο και μπορεί να αφορούν δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση γνώσης, στην αναζήτηση νέων υλικών και καινοτομιών για την παραγωγή προϊόντων, θα πρέπει να αναγνωρίζονται και να μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο κανόνας που ισχύει είναι ότι τα έξοδα που διενεργούνται κατά την φάση της έρευνας αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ μόνο τα έξοδα που αφορούν το στάδιο της ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Εάν τα δυο αυτά στάδια δεν μπορούν να διαχωριστούν⁵³ με σαφήνεια τότε όλα τα έξοδα που αφορούν την ανάπτυξη του άυλου παγίου θα αντιμετωπιστούν σαν να αφορούν αποκλειστικά το στάδιο της έρευνας, δηλαδή αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδα. Σε κάθε περίπτωση, απαγορεύεται να κεφαλαιοποιηθούν μετά την αναγνώριση του άυλου παγίου έξοδα που πριν την αναγνώριση είχαν αναγνωριστεί ως έξοδα στα αποτελέσματα.

3.13.2 Στάδιο ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο⁵⁴ που προέρχεται από ανάπτυξη θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση. Την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό. Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο. Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο. Την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του. Στη φάση ανάπτυξης⁵⁵ ενός εσωτερικού προγράμματος, η οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό γιατί η φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι περισσότερο προωθημένη παρά η φάση έρευνας.

⁵³ ΔΛΠ38 ,παρ 53

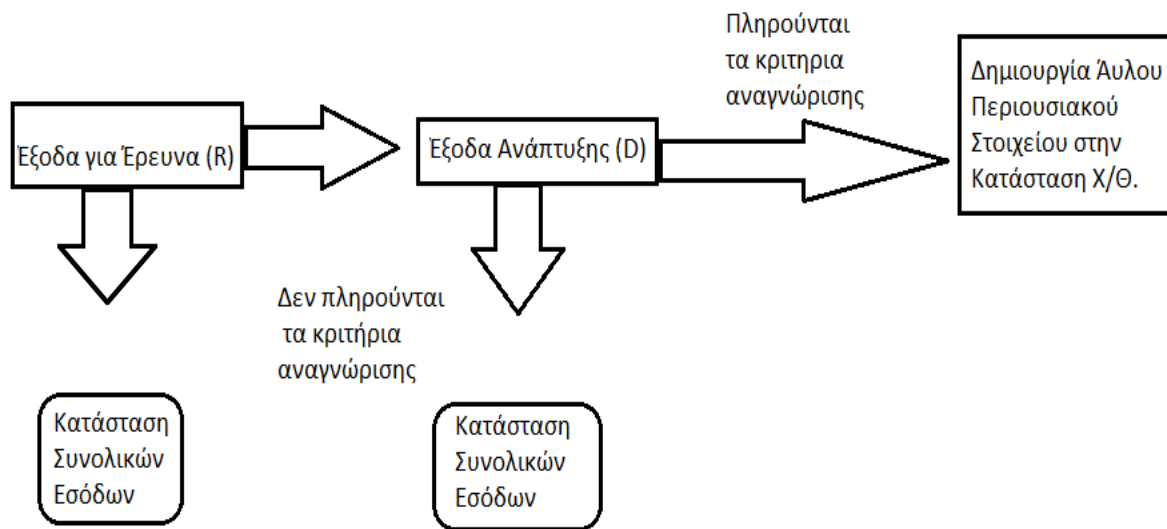
⁵⁴ ΔΛΠ38 ,παρ 57

⁵⁵ ΔΛΠ38 ,παρ 58

Για να αποδείξει η οντότητα⁵⁶ πως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του ΔΛΠ 36.

Τέλος το στάδιο της ανάπτυξης ακολουθεί το στάδιο της έρευνας και έτσι παρέχει στην επιχείρηση τη δυνατότητα να μπορεί να αποδείξει βάσιμα, ότι θα δημιουργηθεί ένα άυλο πάγιο ώστε να αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αντιθέτως, όλα εκείνα τα έξοδα που διενεργούνται στη φάση της ανάπτυξης δύναται είτε να μεταφερθούν στα αποτελέσματα της χρήσεως είτε να κεφαλαιοποιηθούν δηλαδή να αναγνωριστούν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο στο ενεργητικό της επιχείρησης. Οι δαπάνες ανάπτυξης μπορούν είτε να αναγνωριστούν ως έξοδα και να επηρεάσουν τα αποτελέσματα της χρήσης, είτε εφόσον πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις να αναγνωριστούν ως περιουσιακά στοιχεία. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι δαπάνες ανάπτυξης να απεικονίζονται στον Ισολογισμό μαζί με τα άυλα πάγια στοιχεία. Κατά την τελευταία δεκαετία η Ελλάδα παρουσιάζει χαμηλά επίπεδα δαπανών για Έρευνα & Ανάπτυξη ως ποσοστό του εθνικού ΑΕΠ, κυρίως λόγω των πολύ χαμηλών δαπανών για Έρευνα & Ανάπτυξη στον ιδιωτικό τομέα .

⁵⁶ ΔΛΠ38 ,παρ 60



Διάγραμμα 4: "Χειρισμός φάσεων έρευνας και ανάπτυξης" , Πηγή: Χ.Νεγκάκης (2015)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ

4.1 Εισαγωγή

Τα εσωτερικά άυλα στοιχεία δημιουργήθηκαν μέσα από την διαδικασία ερευνάς και ανάπτυξης. Το ΔΛΠ 38 απαγορεύει οποιαδήποτε αναγνώριση εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξίας. Ο λόγος είναι ότι η εσωτερική δημιουργούμενη υπεράξια δεν αποτελεί προσδιορισμό πόρο που ελέγχεται από την οντότητα και του οποίου το κόστος δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία⁵⁷. Αντίθετα η αναγνώριση ενός εσωτερικά δημιουργούμενου στοιχείου είναι μια συνθέτη διαδικασία, ιδιαίτερα όταν πρέπει να συγκριθεί με την αναγνώριση των εξωτερικά δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Μια τέτοια⁵⁸ περίπτωση μπορεί να είναι ο διαχωρισμός του κόστους δημιουργίας από το κόστος της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας.

Οι δαπάνες ερευνάς δεν αναγνωρίζονται⁵⁹ ως άυλο στοιχείο ενεργητικού άλλα καταχωρούνται ως έξοδα στο κέρδος ή ζημιά περιόδου, τέτοιου είδους έξοδα είναι δραστηριότητες για την απόκτηση νέας γνώσης, αναζήτηση, αξιολόγηση και τελική επιλογή εφαρμογών. Από τη άλλη πλευρά οι δαπάνες ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν και να αναγνωριστούν από στοιχείο ενεργητικού όταν πληρούνται όλα τα κριτήρια. Τέτοιου είδους δαπάνες είναι η σχεδίαση κατασκευή και έλεγχος πρωτότυπων και μοντέλων πριν από την παραγωγή, η χρήση και η σχεδίαση εργαλείων νέας τεχνολογίας.

4.2 Connection (5G)

Η νέα εποχή στον κόσμο του διαδικτύου πλησιάζει. Το 5G βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο ανάπτυξης και διαμηνύει πως με τις υψηλές ταχύτητές του, σύντομα θα αλλάξει οριστικά και

⁵⁷ Χ.Βλάχος, Λ.Λουκά,,(2009),ΔΛΠ38 (10.15)

⁵⁸ Νεγκάκης, ΔΠΧΑ, (2015), σελ 259

⁵⁹ Χ.Βλάχος, Λ.Λουκά,,(2009),ΔΛΠ38 (10.15)

αμετάκλητα τις ζωές μας προς το καλύτερο⁶⁰. Το 5G θα αποτελέσει τη κινητήρια δύναμη της παγκόσμιας οικονομίας. Αμάξια χωρίς οδηγό, εικονική πραγματικότητα, «έξυπνες» πόλεις, ρομπότ, όλα θα χρειάζονται το δίκτυο 5G για να λειτουργήσουν. Το νέο δίκτυο θα ανοίξει τον δρόμο για χειρουργικές επεμβάσεις και ασφαλέστερη μετακίνηση, ρομποτική και άλλα επιτεύγματα της τεχνολογίας θα συνδέονται στο 5G. Η κυβέρνηση του Τράμπ σκέφτεται να χρηματοδοτήσει τη δημιουργία δημόσιας υπηρεσίας για την παροχή 5G. Ένα τέτοιο εγχείρημα θα κόστιζε εκατοντάδες δισεκατομμύρια δολάρια, κάτι που το καθιστά απαγορευτικό ακόμη και για την οικονομία των ΗΠΑ.

Οι μεγαλύτερες εταιρείες που ασχολούνται με το διαδίκτυο είναι ήδη σε προχωρημένα στάδια ανάπτυξης και τα πρώτα δίκτυα αναμένεται να τεθούν σε λειτουργία μέσα στα επόμενα χρόνια. Αναμένεται να αυξήσει την ταχύτητα της διαδικτυακής σύνδεσής κατά δέκα φορές σε σχέση με τον προκάτοχό της, το 4G. Το παλιότερο δίκτυο δεν έχει το απαιτούμενο εύρος ζώνης για να διαχειριστεί τις τεράστιες ποσότητες δεδομένων που μεταδίδουν οι εν λόγω συσκευές. Για να τα πετύχει όλα αυτά, το 5G θα μεταδίδεται μέσω ηλεκτρομαγνητικών κυμάτων απίστευτα υψηλής συχνότητας. Μεγαλύτερη συχνότητα ισούται με μεγαλύτερη ταχύτητα και μεγαλύτερο εύρος ζώνης. Το πρόβλημα είναι ότι αυτά τα κύματα δεν μπορούν να περάσουν από τοίχους, παράθυρα ή οροφές και όσο περισσότερο ταξιδεύουν, τόσο περισσότερο αποδυναμώνονται. Αυτό σημαίνει πως ακόμα και μετά την κυκλοφορία του, το 5G δεν θα αντικαταστήσει τον προκάτοχο του, αλλά θα λειτουργήσει σαν συμπλήρωμά του, τουλάχιστον για τα πρώτα χρόνια κυκλοφορίας του.

Η βιομηχανία ασύρματου δικτύου περιμένει το 5G το 2020. Αυτό τον μήνα, το 5G ξεπέρασε ένα σημαντικό εμπόδιο όταν η 3GPP, που αποτελεί διεθνή κοινοπραξία εταιρειών ασύρματου δικτύου, ενέκρινε το τεχνολογικό πρότυπο για τα δίκτυα της επόμενης γενιάς. Το 2019, η Ένωση Διεθνών Τηλεπικοινωνιών των Ηνωμένων Εθνών αναμένεται να αναθεωρήσει το πρότυπο της 3GPP. Αφού γίνει αυτό, οι εταιρείες ασύρματου δικτύου θα μπορούν να ξεκινήσουν να πωλούν και να αγοράζουν εξοπλισμό 5G. Η δημιουργία του άυλου αυτού περιουσιακού στοιχείου (5G) προήλθε μέσα από τη διαδικασία ερευνάς και ανάπτυξης. Η Samsung Electronics πραγματοποίησε την τελική διάσκεψη στην Κορέα ολοκληρώνοντας το 5G πρότυπο για εμπορευματοποίηση 21 Μαΐου 2018 για την ολοκλήρωση τη πρώτης φάσης. Προμηθευτές chipset, φορητών συσκευών και εξοπλισμού, όπως η Samsung, η Qualcomm, καθώς και μεγάλοι φορείς κινητής τηλεφωνίας όπως η Verizon έδειξαν ενδιαφέρον⁶¹. Οι Verizon και AT&T έχουν ήδη κάνει μεγάλα βήματα

⁶⁰ www.kathimerini.gr

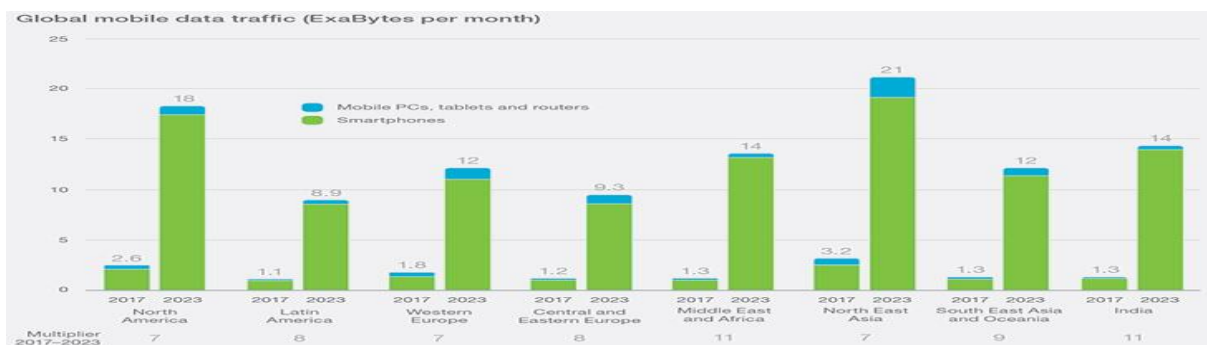
⁶¹ www.samsung.com

προόδου στη δοκιμή του 5G. Μάλιστα, η δεύτερη ισχυρίζεται πως μέσα στο τρέχον έτος, θα ξεκινήσει να λειτουργεί το δίκτυο της, παρόλο που κανείς δεν θα μπορεί να το χρησιμοποιήσει πραγματικά, ωστόσο οι συσκευές κυκλοφορήσουν στα ράφια των μαγαζιών. Και κάτι τέτοιο δεν αναμένεται να συμβεί πριν το 2020.

4.2.1 Στάδιο ερευνάς

Όπως προκύπτει από τα ευρήματα της έκθεσης⁶², η διακίνηση δεδομένων κινητής τηλεφωνίας αναμένεται να γνωρίσει μεγάλη άνοδο και συγκεκριμένα να οκταπλασιαστεί μέσα στην περίοδο που καλύπτει η έκθεση, φτάνοντας τα 100 exabyte/μήνα έως το 2023. Αυτό αντιστοιχεί σε 5,5 εκατομμύρια χρόνια συνεχούς ροής βίντεο υψηλής ευκρίνειας. Η διακίνηση δεδομένων κινητής τηλεφωνίας συνεχίζει να αυξάνεται σε όλες τις γεωγραφικές περιοχές, ενώ η υψηλότερη μέση χρήση ανά συσκευή smartphone παρατηρείται στη Βόρεια Αμερική, με πάνω από 7GB το μήνα έως το τέλος του 2017. Σύμφωνα με την ίδια έκθεση, η κατανάλωση δεδομένων για υπηρεσίες βίντεο εξακολουθεί να ωθεί την ανάπτυξη της διακίνησης δεδομένων ευρυζωνικής κινητής τηλεφωνίας. Η κινητήρια δύναμη πίσω από την άνοδο των υπηρεσιών βίντεο είναι οι millennials (η γενιά της νέας χιλιετίας), δηλαδή τα άτομα ηλικίας μεταξύ 15 και 24 ετών, τα οποία παρακολουθούν 2,5 φορές περισσότερο βίντεο συνεχούς ροής (streaming) σε σχέση με τα άτομα άνω των 45. Η συνεχής ροή βίντεο σε υψηλή ανάλυση και η αναδυόμενη τάση αυξημένης ροής, όπως είναι το βίντεο 360 μοιρών, θα επηρεάσει τον όγκο κατανάλωσης δεδομένων. Επιπλέον, εξετάζει την εμφάνιση νέων περιπτώσεων χρήσης, που συνοδεύουν την εξέλιξη των δυνατοτήτων του δικτύου ρολόγια τύπου smartwatch, και επισκευές με χρήση επαυξημένης πραγματικότητας (VR).

Πινάκας 1: "Κίνηση δεδομένων ανά χώρα " Πηγή: sepe



⁶² <http://www.sepe.gr>

4.2.2 Στάδιο ανάπτυξης

Η Samsung οδηγεί το πρότυπο 5G ως πρωτοπόρο στους τομείς ανάπτυξης νέων τεχνολογιών, τυποποιημένων δραστηριοτήτων και διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας. Η εταιρεία πέτυχε στην πρώτη επίδειξη κινητικότητας 5G μεταξύ σταθμών βάσης σε μια ζώνη εξαιρετικά υψηλής συχνότητας το 2015, έχοντας ξεκινήσει την έρευνα 5G από το 2012. Το 2017, η εταιρεία πέτυχε την επικοινωνία 5G σε ένα ταχύπλοο όχημα που ταξίδευε στα 200km/h και κατέδειξε την πρώτη λήψη 8K βίντεο στον κόσμο και την μεταφόρτωση 4K βίντεο σε ένα τρένο. Η εποχή του 5G δεν ορίζεται ως ακόμα μια συμβατική τεχνολογική εξέλιξη αλλά ως ένας ολόκληρος ανασχηματισμός δικτύου, υποστήριξε ο Chief Strategy Officer της WIND Ελλάς.

Σε ελληνικό επίπεδο αναφέρθηκε στις περιοχές verticals που θα επηρεαστούν από τη νέα πραγματικότητα του 5G, όπως ο τομέας της υγείας, η ενέργεια, η αυτοκινητοβιομηχανία, οι μεταφορές και η βιομηχανία, επισημαίνοντας πόσο σημαντικό και κρίσιμο για τον κλάδο είναι να μπουν οι σωστές παράμετροι στο επενδυτικό πλαίσιο για όλα τα έργα και τις υποδομές που απαιτεί το 5G⁶³. Το επενδυτικό πλαίσιο γύρω από τη νέα αυτή τεχνολογία είναι μια κρίσιμη πρόκληση για την πολιτεία και τους παρόχους που προετοιμάζονται να επενδύσουν εκατομμύρια για την ανάπτυξη των νέων υποδομών. Αναφερόμενος στη χώρα μας, ο Α.Τζωρτζακάκης είπε ότι η wind έχει ήδη ξεκινήσει τις ενέργειες υπό την αιγίδα του Υπουργείου προκειμένου να εγκαινιάσει τη λειτουργία πιλοτικού 5G το 2019 στην Καλαμάτα. Τόνισε πως λόγω έλλειψης βαριάς βιομηχανίας και οικονομιών κλίμακας στην Ελλάδα, δεν θα μας απασχολήσουν όλες οι περιοχές εφαρμογής 5G, ενώ παράλληλα οι περιορισμοί του διαθέσιμου εισοδήματος θέτουν τη ζήτηση για τις τηλεπικοινωνίες κάτω από έντονες πιέσεις. Οι κανονισμοί είναι ιδιαίτερα αυστηροί και όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη χρειάζεται να συμμορφώνονται πλήρως.

⁶³ www.capital.gr

Πίνακας 2 : "Σύγκριση 4G και 5G (2/2017)" , Πηγή⁶⁴

	4G	5G
Αυξημένες Ανώτατες Τιμές	1 Gbps	20 Gbps
Ποσοστό Δεδομένων Εμπειρίας Χρήστη	10 Mbps	100 Mbps
Αφάνεια	10msec	1msec
Αριθμός Συνδεδεμένων Συσκευών	105/km ²	106/km ²

4.2.3 Υπεράξια

Τα έσοδά τους, σε συνδυασμό με το Internet of Things (IoT) δύναται να ενισχυθούν στην Ελλάδα έως και 2 δις ευρώ έως το 2026, ενώ της ευρύτερης αγοράς έως και 4 δις. ευρώ. Οι πλειστηριασμοί 5G στην Ευρώπη είναι μια σημαντική πρόκληση για τα δίκτυα κινητής τηλεφωνίας, σύμφωνα με το Bloomberg Intelligence. Επίσης πήρανε έγκριση για τον οικιακό δρομολογητή 5G περισσότερες από 550 εταιρείες συμμετέχουν ως μέλη. Αυτό θα οδηγήσει την αγορά στην εμπορευματοποίηση του προτύπου 5G, για να χρησιμοποιηθεί ως βασική υποδομή για την προσεχή τέταρτη βιομηχανική επανάσταση. Έως το 2023, θα υπάρχουν 1 δισεκατομμύριο συνδρομές επαυξημένων ευρυζωνικών κινητών.

Οι παραπάνω προβλέψεις⁶⁵ είναι από τα σημαντικότερα στατιστικά στοιχεία, που παρουσιάζονται στην έκθεση Ericsson Mobility Report. Σύμφωνα με το Report, η τεχνολογία 5G, η οποία αρχικά αναμένεται να υλοποιηθεί σε πυκνοκατοικημένες αστικές περιοχές, θα καλύψει πάνω από 20% του παγκόσμιου πληθυσμού, έως το τέλος του 2023. Οι πρώτες υλοποιήσεις δικτύων 5G θα ξεκινήσουν σε αρκετές χώρες, όπως ενδεικτικά στις ΗΠΑ, Νότια Κορέα, Ιαπωνία και Κίνα.

⁶⁴ <https://www.samsung.com/gr>

⁶⁵ <http://www.sepe.gr>

Πινάκας 3:" Προβλέψεις και σύγκριση 5G" Πηγή: sepe



4.3.1 Ψηφιακές άδειες

Οι ψηφιακές άδειες⁶⁶ είναι ένα ακόμα άυλο προϊόν το οποίο κρύβει μέσα του υπεράξια και για αυτό το λόγο δημοπρατείται. Πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα η δημοπρασία των αδειών έγινε ανά κατηγορία εμβέλειας και προγράμματος και δημιουργήθηκε από το ΕΣΡ. Συμμετείχαν οι εταιρίες οι οποίες πληρούσαν τις προϋποθέσεις που τίθενται με το σχέδιο νόμου. Εκδοθήκαν ξεχωριστές προκηρύξεις για την εμβέλεια, το πρόγραμμα αλλά και ως προς την περιφέρεια για τις περιοχές απονομής. Τα κανάλια που λειτουργούν τώρα και δεν θα πάρουν άδεια θα πρέπει να κλείσουν σε τρεις μήνες από την ανάδειξη των νικητών (Mega). Εκτός αν προτιμήσουν να διεκδικήσουν θεματική άδεια, οπότε θα πρέπει μέσα στο τρίμηνο αυτό να μετατραπούν σε θεματικά. Η εκπομπή επίγειας ψηφιακής ραδιοφωνικής εκπομπής, σημειώνεται στην έκθεση, αποτελεί παροχή υπηρεσιών ηλεκτρονικών επικοινωνιών και προϋποθέτει τη συνεργασία δύο διαφορετικών φορέων του παρόχου δικτύου και του παρόχου περιεχομένου, για τους οποίους καθιερώνεται η υποχρέωση να είναι διαφορετικά νομικά πρόσωπα.

4.3.2 Στάδιο ανάπτυξης

Αρχικά καταβλήθηκαν τα 3,5 εκατ. ευρώ από το συνολικό τίμημα των 35 εκατ. ευρώ για μία τηλεοπτική άδεια. Υπενθυμίζεται ότι οι σταθμοί που έχουν πάρει μία άδεια είναι οι Αlpha, ANT1, STAR, ΣΚΑΪ, Epsilon⁶⁷. Να απορρίψει το αίτημα των τηλεοπτικών σταθμών που

⁶⁶ www.efsyn.gr

⁶⁷ <https://www.newsit.gr>

ζητούν την ακύρωση της προκήρυξης του διαγωνισμού για τη χορήγηση των 7 τηλεοπτικών αδειών με τιμή εκκίνησης 35 εκ. ευρώ για κάθε άδεια αποφάσισε η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, σε διάσκεψη κλεισμένων των θυρών. Τα κανάλια υποστήριζαν, μεταξύ των άλλων, ότι η προκήρυξη όσο και οι σχετικές κοινές αποφάσεις των υπουργών Ψηφιακής Πολιτικής και Οικονομικών που αφορούν τις δημοπρατούμενες άδειες παρόχων επίγειας ψηφιακής τηλεοπτικής ευρυεκπομπής ελεύθερης λήψης, εθνικής εμβέλειας και ενημερωτικού προγράμματος, και ειδικά ως προς τα οικονομικά δεδομένα, έρχεται σε σύγκρουση με το Σύνταγμα, τους ευρωπαϊκούς και ελληνικούς νομοθετικούς κανόνες, αλλά είναι αντίθετες και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Για τη συμμετοχή μίας επιχείρησης Μ.Μ.Ε. στη διαδικασία αυτή είναι να διαθέτει ελάχιστο κεφάλαιο που θα διασφαλίζει τη λειτουργία της, αφού θα είναι υποχρεωμένη στη διατήρηση του κεφαλαίου το οποίο ορίζεται στα δέκα (10) έτη⁶⁸. Η λειτουργία των ιδιωτικών ραδιοφωνικών σταθμών που μεταδίδουν το πρόγραμμά τους σε ελεύθερη λήψη μέσω επίγειας ψηφιακής ευρυεκπομπής, υπόκειται σε αδειοδότηση, η οποία γίνεται κατόπιν διαγωνιστικής διαδικασίας μέσω δημοπρασίας. Οι άδειες διακρίνονται σε εθνικής και περιφερειακής εμβέλειας και οι σταθμοί, αναλόγως του χαρακτήρα του προγράμματος τους, σε ενημερωτικούς και μη ενημερωτικούς.

4. 4 Πνευματικά δικαιώματα

Το πνευματικό δικαίωμα υφίσταται σε έργα, όπως βιβλία, θέατρο, ζωγραφική, γλυπτική, φωτογραφία, αρχιτεκτονική αλλά και άλλες δημιουργίες όπως λογισμικό ή βάσεις δεδομένων. Το πνευματικό δικαίωμα, ανάλογα με την νομοθεσία, συνήθως αποκτάται αυτοδικαίως χωρίς να απαιτείται αίτηση του δημιουργού ή καταχώριση του έργου σε κάποια υπηρεσία.

Ο ΟΠΙ (Οργανισμός Πνευματικής Ιδιοκτησίας) είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου που εδρεύει στην Αθήνα και εποπτεύεται από το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού. Κύριος σκοπός του ΟΠΙ είναι η προστασία των δημιουργών και των δικαιούχων συγγενικών δικαιωμάτων, η μέριμνα για την εφαρμογή των διεθνών συμβάσεων, η εποπτεία των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης και η νομοπαρασκευαστική εργασία σε θέματα πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων⁶⁹. Ο ΟΠΙ στο πλαίσιο των

⁶⁸ <https://www.e-nomothesia.gr>

⁶⁹ (<https://www.opi.gr/index.php/opi/genika>)

αρμοδιοτήτων του ασχολείται γενικά με κάθε πρόβλημα που εμφανίζεται στο χώρο της πνευματικής ιδιοκτησίας και των συγγενικών δικαιωμάτων, εκπροσωπεί την Ελλάδα στους αρμόδιους διεθνείς οργανισμούς καθώς και στα Όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διοργανώνει επίσης σεμινάρια για την επιμόρφωση και ενημέρωση των δικαστών, δικηγόρων, διοικητικών υπαλλήλων, δημιουργών, δικαιούχων συγγενικών δικαιωμάτων, φοιτητών και σπουδαστών για θέματα πνευματικής. Ο ΟΠΙ έχει πραγματοποιήσει έναν μεγάλο αριθμό δράσεων για τη μείωση και σταδιακή εξάλειψη του φαινομένου της πειρατείας των πνευματικών έργων και εξακολουθεί να δραστηριοποιείται στον τομέα αυτό. Το παρατηρητήριο συγκέντρωσε το σχετικό νομικό πλαίσιο, τόσο το ελληνικό όσο και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τις αρμόδιες υπηρεσίες, τους Οργανισμούς Συλλογικής Διαχείρισης και Προστασίας, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οποίος παραβαίνει αυτούς τους κανόνες κάνει πειρατεία.

Η πειρατεία ως όρος⁷⁰ που εκφράζει στην καθομιλουμένη την έννοια της προσβολής των δικαιωμάτων της πνευματικής ιδιοκτησίας, αναφέρεται στην κατασκευή, διανομή και πώληση μη εξουσιοδοτημένων αντιγράφων (πειρατικών αντιγράφων) υλικού προστατευόμενου από την πνευματική ιδιοκτησία. Η πειρατεία στην πνευματική ιδιοκτησία εκδηλώνεται με διάφορες μορφές και αφορά κυρίως στον τομέα της μουσικής, των οπτικοακουστικών έργων, των προγραμμάτων Η/Υ, των εκδόσεων και των ραδιοτηλεοπτικών εκπομπών. Η πειρατεία αγαθών που ενσωματώνουν δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας αποτελεί ένα παγκόσμιο φαινόμενο, που αποκτά ανησυχητικές διαστάσεις. Ο Παγκόσμιος Οργανισμός Τελωνείων σε μια πρόσφατη έρευνα ανακοίνωσε ότι το 5% του παγκόσμιου εμπορίου αφορά σε πειρατικά προϊόντα. Η ΕΕ αντίστοιχα διαπίστωσε ότι ένα ποσοστό της τάξεως του 5-7% του παγκόσμιου εμπορίου βασίζεται στην πειρατεία, που ισοδυναμεί με απώλεια εσόδων έως και 300 εκατομμυρίων ευρώ. Ερευνώντας στο ίδιο επίπεδο ο ΟΟΣΑ τοποθετεί τις υπολογιζόμενες απώλειες στο παγκόσμιο εμπόριο λόγω της πειρατείας πάνω από το 5%. Τα ίδια ανησυχητικά νούμερα παρουσιάζονται και στον τομέα της απώλειας θέσεων εργασίας λόγω του φαινομένου της πειρατείας. Υπολογίζεται ότι χάνονται περίπου 120.000 θέσεις εργασίας το χρόνο στις ΗΠΑ και 100.000 θέσεις στην ΕΕ. Οι συνέπειες του φαινομένου της πειρατείας περιλαμβάνουν απώλεια εισοδήματος λόγω μειωμένων εισπράξεων ΦΠΑ και τελωνειακών δασμών, απώλεια θέσεων εργασίας, μη δυνατότητα ανάπτυξης των σχετικών πολιτιστικών και βιομηχανιών.

⁷⁰ (<https://www.opi.gr/index.php/genikes-pliروفories-pi/paratiritirio-peirateia>)

4.4.1 Άδεια χρήσης λογισμικού

Το πιο τρανό παράδειγμα άυλων στοιχείων είναι οι άδειες χρήσης διάφορων λογισμικών και προγραμμάτων. Πολλοί άνθρωποι μπερδεύονται⁷¹ με την λέξη "ελεύθερο" γιατί ή λέξη ως όρος "ελεύθερο λογισμικό" δεν εκφράζει αυτό που νομίζουν. Για αυτούς το "ελεύθερο" σημαίνει "δωρεάν". Όταν μιλάμε για Ελεύθερο Λογισμικό εννοούμε ελεύθερο και όχι χρήματα. Το λογισμικό που απλά δεν πληρώνεις για να το αποκτήσεις, μόνο ελεύθερο δεν είναι. Μπορεί να σας απαγορέψει την διακίνησή του, και σίγουρα δεν μπορείτε να το βελτιώσετε. Το λογισμικό που προσφέρεται χωρίς χρήματα είναι συνήθως ένα "όπλο" που χρησιμοποιείται για να προωθήσει κάποιο σχετικό προϊόν ή για να οδηγήσει έναν μικρότερο ανταγωνιστή εκτός δουλειάς και φυσικά δεν υπάρχει καμία εγγύηση ότι θα παραμείνει δωρεάν. Ότι διατίθεται χωρίς πνευματικά δικαιώματα μπορεί να αρπαχτεί και να ενσωματωθεί σε προγράμματα κλειστής αρχιτεκτονικής. Στη συνέχεια όποιες βελτιώσεις γίνουν δεν είναι "ελεύθερες". Για να παραμείνει λοιπόν ελεύθερο ένα λογισμικό θα πρέπει να είναι κατοχυρωμένο και να συνοδεύεται από άδεια.

Η έκφραση "πνευματικά δικαιώματα" (copyrights) είναι το μέσον προστασίας της εργασίας οποιουδήποτε δημιουργού. Σε πολλές χώρες το λογισμικό που γράφετε, προστατεύεται αυτόματα. Η άδεια χρήσης είναι οι κανόνες, υπό τους οποίους οι συγγραφείς, επιτρέπουν τη χρήση της δημιουργίας τους από άλλους, με όρους που οι ίδιοι καθορίζουν. Εξαρτάται από τον συγγραφέα αν θα συμπεριλάβει άδεια χρήσης όπου θα καθορίζεται με ποιους όρους θα χρησιμοποιηθεί το λογισμικό του. Οι εταιρείες παραγωγής λογισμικού για να προστατεύσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία διαθέτουν μόνο τον μεταγλωττισμένο κώδικα (που δεν διαβάζεται από ανθρώπους) και βάζουν πολλούς περιορισμούς στη χρήση του λογισμικού.

Τόσο η σημείωση πνευματικών δικαιωμάτων όσο και η άδεια ειδοποίησης θα πρέπει να εμφανίζονται στα δικαιολογητικά έγγραφα, και το όνομα του κατόχου των πνευματικών δικαιωμάτων ή συναφών φορέων δεν πρέπει να χρησιμοποιείται στη διαφήμιση. Ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων δεν πρέπει να προβαίνει σε δηλώσεις σχετικά με την καταλληλότητα αυτού του λογισμικού για οποιονδήποτε σκοπό. Μια άδεια χρήσης λογισμικού, παραχωρεί στο χρήστη το νόμιμο δικαίωμα χρήσης ενός αντιγράφου του λογισμικού. Η άδεια χρήσης προορίζεται μόνο για τη χρήση αυτού του αντιγράφου του λογισμικού και όχι του ίδιου του λογισμικού. Για καθένα από τα προϊόντα λογισμικού που

⁷¹ <https://el.wikibooks.org/wiki/>

χρησιμοποιείται, παραχωρείται στο χρήστη μια άδεια χρήσης και αυτή η άδεια χρήσης τεκμηριώνεται στην άδεια χρήσης τελικού χρήστη⁷².

Το λογισμικό προστατεύεται από τη νομοθεσία περί πνευματικής ιδιοκτησίας, η οποία δηλώνει ότι το προϊόν δεν είναι δυνατό να αντιγραφεί χωρίς την άδεια του κατόχου των πνευματικών δικαιωμάτων. Με την αγορά ενός νέου προγράμματος εκχωρείται επομένως στον χρήστη μια άδεια χρήσης του συγκεκριμένου λογισμικού, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Ο έλεγχος της άδειας χρήσης λογισμικού όπως ορίστηκε γίνεται με ένα αρχείο το οποίο περιλαμβάνει πληροφορίες που συσχετίζουν ένα χρήστη με τις εφαρμογές που έχει νόμιμο δικαίωμα να χρησιμοποιεί. Η άδεια χρήσης είναι απόλυτα προσωποποιημένη, αφορά επομένως τη συγκεκριμένη συσκευή που ταυτοποιεί τον χρήστη. Η άδεια χρήσης έχει διάρκεια ενός έτους και ανανεώνεται κάθε χρόνο με τη λήξη της.

4.4.2 Windows 10

Αυτές οι άδειες είναι τυπικές για εταιρείες στις οποίες μπορεί να αγοραστεί μεγαλύτερος όγκος αδειών χρήσης που μπορούν να ενεργοποιηθούν ταυτόχρονα σε πολλούς υπολογιστές⁷³. Εφόσον χρησιμοποιείτε το λογισμικό, σημαίνει ότι αποδέχεστε τους παρόντες όρους. Όπως περιγράφεται παρακάτω, η χρήση ορισμένων δυνατοτήτων εκλαμβάνεται επίσης ως συγκατάθεσή σας για τη μετάδοση ορισμένων τυπικών πληροφοριών υπολογιστή για τις υπηρεσίες που βασίζονται στο Internet. Η Microsoft παρέχει μαζί με το λογισμικό υπηρεσίες που βασίζονται στο Internet, έχει το δικαίωμα να τις αλλάξει ή να τις ακυρώσει ανά πάσα στιγμή. Παραχωρείται μόνο η άδεια χρήσης του λογισμικού, δεν πωλείται το λογισμικό.

Εάν αποκτήσατε το λογισμικό στις Ηνωμένες Πολιτείες, το δίκαιο της Πολιτείας της Ουάσινγκτον διέπει την ερμηνεία της παρούσας σύμβασης και εφαρμόζεται στις απαιτήσεις σχετικά με την αθέτησή της, ανεξαρτήτως της διένεξης των αρχών του δικαίου. Οι νόμοι της πολιτείας όπου διαμένετε διέπουν κάθε άλλη αξίωση, συμπεριλαμβανομένων αυτών που εγείρονται στα πλαίσια νόμων προστασίας καταναλωτών, νόμων αθέμιτου ανταγωνισμού και αστικών αδικημάτων. Εάν αποκτήσατε το λογισμικό σε οποιαδήποτε άλλη χώρα, ισχύουν οι νόμοι της συγκεκριμένης χώρας.

⁷² <http://www.blogica.gr>

⁷³ <https://el.stealthsettings.com>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Συμπεράσματα

Στην παραπάνω εργασία έγινε μια προσπάθεια να προσεγγίσουμε την έννοια της χειραγώγησης των κερδών καθώς και τους τρόπους αντιμετώπισης τους. Το συμπέρασμα στο οποίο μπορεί κανείς να καταλήξει μέσα από την έρευνα που προηγήθηκε βασισμένη σε τρία διαφορεικά άυλα στοιχεία, αποδεικνύοντας ότι υπάρχουν ομοιότητες και διαφορές στον τρόπο δημιουργίας εσωτερικών περιουσιακών στοιχείων. Ομοιότητες είναι, ότι και στις τρεις περιπτώσεις ακολουθήθηκε η διαδικασία έρευνας και ανάπτυξης, που είναι χρονοβόρα και αρκετά δαπανηρή. Διαφορές υπάρχουν στα κόστη δημιουργίας καθώς και στις αποτυχημένες περιπτώσεις που δεν προχώρησαν σε ανάπτυξη. Το συμπέρασμα είναι ότι η διαδικασία δημιουργίας είναι πολύ σύνθετη όμως το νέο άυλο κάνει πιο ισχυρό το brand της εταιρείας ανεβάζει τις χρηματιστικές τιμές και για τα πρώτα χρόνια μπορεί να το πουλήσει η νοικιαστεί με επιπλέον αξία.

5.2 Προτάσεις έρευνας

Επίσης, θα πρότεινα οι μελλοντικές έρευνες να εστιάζουν στο πεδίο της έρευνας και ανάπτυξης στα τεχνολογικά προϊόντα όπως δικαιώματα για εφαρμογές και προγράμματα όπως (android, ios). Επιπλέον πρέπει και η ελληνική νομοθεσία να δημιουργήσει ένα σταθερό φορολογικό κλίμα για να προσελκύσει νέους επενδυτές.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Θ.Σιώτης,Α.Ζωίστσας,(2010),Σύγχρονη εκλεκτική, Εκδόσεις: Σοφία
- Θ.Σιωτης ,(2006),Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις :Μπαρουνάκης
- Κωνσταντίνος Βασσάκης (2017) "Έρευνα και Ανάπτυξη (R&D) βασικό συστατικό της καινοτομίας".
- Νίκος Σγουρινάκης(2016) "Ο λογιστικός χειρισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων (άυλων παγίων) κατά τα ΕΛΠ"
- Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος(2015). ΕΛΠ Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων Σχέδιο Λογαριασμών. Οικονομικές Καταστάσεις των Ε.Λ.Π .
- Π.Δ. 1123/1980, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)
- Χ.Βλάχος, Α.Λουκά, (2009) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις : Globaltraning
- Χ.Νεγκάκης, (2015) IFRS, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Εκδόσεις: Αειφόρος Λογιστική
- Χ.Σπαθή (2002) "Εμπειρική διερεύνηση της παραποίησης οικονομικών καταστάσεων". τεύχος 570

Ξενόγλωσση

- Abdifatah Ahmed Haji, Nazli Anum Mohd Ghazali, (2018) "The role of intangible assets and liabilities in firm performance: empirical evidence", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 19 Issue: 1, pp.42-59.
- Alexander Mohr, Georgios Batsakis, (2014) "Intangible assets, international experience and the internationalisation speed of retailers", *International Marketing Review*, Vol. 31 Issue: 6, pp.601-620
- Burgstahler και Dichev *Journal of Accounting and Economics* Volume 24, Issue 1, December 1997, Pages 99-126
- Capkun, Vedran and JENY, Anne and Jeanjean, Thomas and Weiss, Lawrence A., (2008). *Earnings Management and Value Relevance During the Mandatory Transition from Local GAAPs to IFRS in Europe*
- DeAngelo, L. (1986). Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public shareholders. *The Accounting Review*, 61: 400-420
- Dechow, P., R. Sloan and A. Sweeney. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2): 193-225
- Healy, P. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions, *Journal of Accounting and Economics*, 7: 85-107.
- Irena Rodov, Philippe Leliaert, (2002) "FiMIAM: financial method of intangible assets measurement", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 3 Issue: 3, pp.323-336,

- Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29: 193-228
- Kothari, S.P., Leone, A. and Wasley, C. (2005), “Performance matched discretionary accrual measures”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39, pp. 163–197.
- Marilei Osinski, Paulo Mauricio Selig, Florinda Matos, Darlan José Roman, (2017) "Methods of evaluation of intangible assets and intellectual capital", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 18 Issue: 3, pp.470-485
- Maureen F. McNichols (2000).*Journal of Accounting and Public Policy* 19 Research design issues in earnings management studies.
- Md. Musfiqur Rahman, Mohammad Moniruzzaman, Md. Jamil Sharif ,(2013) Techniques, Motives and Controls of Earnings Management
- Norman B. Macintosh(1995)The Ethics of profit manipulation: A Dialectic of Control Analysis *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 6, Issue 4, August 1995, Pages 289-315
- Patricia M. Dechow, Amy P. Hutton, Jung Hoon Kim, Richard G. Sloan(2011) Detecting Earnings Management: A New Approach
- Paul M. HEALY (1984) *Journal of Accounting and Economics* THE EFFECT OF BONUS SCHEMES ON ACCOUNTING DECISIONS
- P.C. Liao, Ann Ling-Ching Chan, Jia-Lang Seng, (2013) "Intellectual capital disclosure and accounting standards", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 113 Issue: 8, pp.1189-1205

- Powell, Stephen John, Accounting for Intangible Assets: Current Requirements, Key Players and Future Directions. European Accounting Review, Vol. 12, No. 4, 2003.
- Quilligan, Laura (2006), Intangible Assets identification and valuation under IFRS 3 , Accountancy Ireland, Vol. 38 Issue 3, p10
- Zabihollah Rezaee (2002) Fogelman College of Business and Economics, 300 Fogelman College Admin. Building, The University of Memphis, Memphis, TN 38152-3120

Διαδικτυακοί ισότοποι

- <https://www.taxheaven.gr>
- <http://gge.gov.gr>
- <https://el.wikibooks.org>
- <https://el.wikipedia.org>
- <http://www.epixeiro.gr>
- <http://www.businessnews.gr>
- <http://www.sepe.gr>
- <https://www.e-nomothesia.gr>
- <https://www.opi.gr>
- <https://startupper.gr>
- <http://www.accounting-degree.org/>
- <http://www.kathimerini.gr>
- <http://ec.europa.eu>
- <http://euipo.europa.eu>
- <https://el.stealthsettings.com>