

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 (Δ.Λ.Π. 38) - ΑΥΛΑ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ



Διπλωματική Εργασία
που υποβλήθηκε στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του
Ελληνικού μεσογειακού Πανεπιστήμιου
ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση Μεταπτυχιακού
Διπλώματος
Ειδίκευσης στη Λογιστική και Ελεγκτική από τον
Δοριάκης Γεώργιος
A.M.:191

ΔΗΛΩΣΗ ΑΥΘΕΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ COPYRIGHT

«Ο μεταπτυχιακός φοιτητής που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει την απόλυτη ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στη βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και χαρακτήρα της χρήσης(μη εμπορικός , μη κερδοσκοπικός αλλά εκπαιδευτικός ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί(τμήμα του κειμένου, πίνακες, σχήματα εικόνες κ.λπ.), του ποσοστού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright, και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου»

Δοριάκης Γεώργιος

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

- Επιβλέπων καθηγητής: Δρ. Παναγιώτης Ταχυνάκης, Αναπληρωτής Καθηγητής, ΠΑ.ΜΑΚ.
- Θεόδωρος Σταματόπουλος, Καθηγητής ΕΛ.ΜΕ.ΠΑ. (Μέλος τριμελούς)
- Σταύρος Αρβανίτης, Αναπληρωτής Καθηγητής ΕΛ.ΜΕ.ΠΑ. (Μέλος τριμελούς)

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι κανόνες διεθνούς παραδοχής και αναγνώρισης που περιγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Ο ρόλος των άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει αυξηθεί τα τελευταία χρόνια και έχει γίνει σημαντικότερος για την λειτουργία και την ευημερία πολλών τύπων επιχειρήσεων. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να μελετήσει βιβλιογραφικά το Διεθνές λογιστικό πρότυπο 38 και να αναλυθούν οι κανόνες που διέπουν τη λογιστική παρακολούθηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε ήταν μέσα από την επισκόπηση της βιβλιογραφίας να βρεθούν τα θετικά αλλά και τυχόν προβλήματα και περιορισμοί από την εφαρμογή του προτύπου και στην συνέχεια μέσω πρακτικών εφαρμογών να δοθεί μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα της εφαρμογής του.

Η εργασία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η πολυπλοκότητα του χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων, που απορρέει από την υποκειμενική και μη απτή τους φύση δεν επιτρέπει την απόλυτη εναρμόνιση τους στο περιβάλλον της οικονομικής οντότητας. Τέλος προτείνεται να πραγματοποιείται λεπτομερής αναθεώρηση όλων των αυλών στοιχείων για να μπορούμε να εκτιμήσουμε εάν κατά πόσο τα εν λόγω στοιχεία μπορούν να καταχωρηθούν σαν άυλα στοιχεία του ενεργητικού και να αποσβεστούν ή να καταχωρηθούν στις δαπάνες σαν έξοδα όταν πραγματοποιούνται

Λέξεις κλειδιά : Διεθνές λογιστικό πρότυπο 38 (ΔΛΠ 38), Άυλα περιουσιακά στοιχεία, δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, εσωτερικός δημιουργούμενη υπεραξία

ABSTRACT

International Accounting Standards are rules of international acceptance and recognition that describe the information and information that should be listed in a company's financial statements.

The role of intangible assets has increased in recent years and has become more important for the operation and prosperity of many types of businesses. The aim of this paper is to study the International Accounting Standard 38 bibliographically to analyze the rules governing the accounting monitoring of intangible assets in accordance with the International Accounting Standard 38.

The methodology that was followed was through the review of the literature to find the positive but also any problems and limitations from the application of the standard and then through practical applications to give a more complete picture of its application.

The paper concludes that the complexity of handling intangible assets arising from their subjective and tangible nature does not allow for their absolute harmonization with the environment of the entity. Finally, it is suggested that a detailed review of all yard data be carried out so that we can assess whether these items can be recorded as intangible assets and depreciated or recorded as an expense.

Key words: International Accounting Standard 38 (IAS 38), intangible assets, research and development, goodwill

Πίνακας περιεχομένων

Περιεχόμενα

<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ Δ.Λ.Π.38</u>	7
<u>1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ</u>	7
<u>1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</u>	8
<u>1.3 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</u>	8
<u>1.4 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 38</u>	9
<u>1.5 ΟΡΙΣΜΟΙ</u>	12
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ</u>	15
<u>2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ</u>	15
<u>2.2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ</u>	15
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 «ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ»</u>	22
<u>3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ</u>	22
<u>3.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ</u>	22
<u>3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u>	30
<u>3.4 ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u>	31
<u>3.5 ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u>	33
<u>3.6 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u>	34
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 38 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ</u>	36
<u>4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ</u>	36
<u>4.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</u>	36
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΧΡΗΣΗΣ Δ.Λ.Π 38 (CASE STUDIES)</u>	40
<u>5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ</u>	40
<u>5.2 ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ</u>	40
• <u>Εφαρμογή 1</u>	40
• <u>Εφαρμογή 2</u>	41
• <u>Εφαρμογή 3</u>	43
• <u>Εφαρμογή 4</u>	44
• <u>Εφαρμογή 5</u>	44
• <u>Εφαρμογή 6</u>	45
• <u>Εφαρμογή 7</u>	47
• <u>Εφαρμογή 8</u>	48

• Εφαρμογή 9	49
• Εφαρμογή 10	49
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	51
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ Δ.Λ.Π.38

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Στο παρόν κεφάλαιο θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε τον σκοπό και την δομή της εργασίας μας αλλά και ταυτόχρονα να εισαχθούμε και στις βασικές έννοιες των Δ.Λ.Π. και ιδιαίτερα του Δ.Λ.Π 38

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα εμφανίζονται για πρώτη φορά το 1973 μετά από πρόταση της AISG (Accountants international study group) προς τους λογιστικούς φορείς της Αυστραλίας, Γαλλίας, Γερμανίας, Ιαπωνίας, του Μεξικού, Ηνωμένου Βασιλείου Ολλανδίας και της Ιρλανδίας δημιουργήθηκε η επιτροπή λογιστικών προτύπων IASC (International Accounting Standards Committee) με σκοπό την δημιουργία λογιστικών προτύπων τα οποία θα χρησιμοποιούνταν διεθνώς.

Το πρώτο αποτέλεσμα της εν λόγω επιτροπής ήταν η έκδοση των δύο πρώτων διεθνών λογιστικών προτύπων το 1975 που αφορούσαν το αντικείμενο της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των αποθεμάτων

Την 1η Απριλίου 2001, το νέο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων IASB(International Accounting standard board) ανέλαβε από την IASC την ευθύνη για τον καθορισμό διεθνών λογιστικών προτύπων με σκοπό την εναρμόνιση τους με αυτών των Ηνωμένων πολιτειών Αμερικής.

Τα νέα πρότυπα άλλαξαν την ονομασία του σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και ξεκίνησαν νέα αρίθμηση. Αντίθετα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η αρίθμηση σταμάτησε στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41.

¹Η ιστορία του Διεθνούς λογιστικού Προτύπου 38 ξεκινάει τον Φεβρουάριο του 1977 με την δημοσίευση ενός προσχέδιου για το ΔΛΠ 9 που αφορούσε την λογιστική αντιμετώπιση των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης το οποίο εφαρμόστηκε για πρώτη φορά τον Ιανουάριο του 1980

Τον Αύγουστο του 1991 δημοσιεύτηκε ένα προσχέδιο για αντικατάσταση του εν λόγω προτύπου εστιάζοντας κυρίως στα κόστη έρευνας και ανάπτυξης . Η δημοσίευση του

¹ <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

έγινε Τον Δεκέμβριου του 1993 και εφαρμόστηκε για πρώτη φορά τον Ιανουάριο του 1995.

Τον Σεπτέμβριο του 1998 δημοσιεύεται για πρώτη φορά το νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 που αφορούσε τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία και αντικατέστησε το υφιστάμενο πρότυπο.

²Τον Μάρτιο του 2004 το πρότυπο αντικαθίσταται καλύπτοντας τη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων που έχουν ημερομηνία την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004 και όλα τα υπόλοιπα Άυλα περιουσιακά στοιχεία που αρχίζουν για ετήσιες περιόδους από την ή μετά την 31 Μαρτίου του 2004.

Εν συνέχεια τον Μάιο του 2008 ολοκληρώθηκε η τροποποίηση σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση των εξόδων διαφήμισης και προώθησης.

Τον Απρίλιο του 2009 ολοκληρώθηκε η τροποποίηση σχετικά με την αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων κατά τις συγχωνεύσεις,

τον Δεκέμβριο του 2013 ολοκληρώθηκε η τροποποίηση σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση των συσσωρευμένων

Ενώ τέλος τον Μάιο του 2014 έγινε η τελική τροποποίηση μέχρι και σήμερα που αποσαφήνισε τις αποδεκτές μεθόδους αποσβέσεων και απομείωσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων και εφαρμόστηκε για πρώτη φορά την 1^η Ιανουαρίου του 2016.

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει την εφαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων στην λήψη σωστών πληροφοριών και αποφάσεων από την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα η εργασία εστιάζει στο Διεθνές λογιστικό Πρότυπο 38, τη δομή του, την εφαρμογή του, αλλά και τυχόν προβλήματα που προκύπτουν από την χρήση του ώστε να επιτευχθεί ο παραπάνω στόχος εφαρμόζοντας το συγκεκριμένο πρότυπο.

1.3 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Αναλυτικά, το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας ασχολείται με εισαγωγικές έννοιες για το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 όπου γίνεται αρχικά μια ιστορική αναδρομή για το εν λόγω πρότυπο και στη συνέχεια παρατίθενται ορισμοί όπως και ο σκοπός του προτύπου και το πεδίο εφαρμογής τους.

Στη συνέχεια το δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται επισκόπηση ξένης και Ελληνικής βιβλιογραφίας με καταγραφή και ανάλυση μελετών οι οποίες έχουν γίνει για το Δ.Λ.Π 38 μέσα στην τελευταία δεκαετία δίνοντας έμφαση σε συγκεκριμένες στοιχεία

² Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

και χαρακτηριστικά του προτύπου τα οποία αναλύονται πιο συγκεκριμένα στην εισαγωγή του συγκεκριμένου κεφαλαίου.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται μια πιο βαθιά ανάλυση του πρότυπου αναλύοντας συνολικά τις δομές και τα χαρακτηριστικά το διεθνές λογιστικού προτύπου 38. Ενώ στο 4^ο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση των διαφορών του πρότυπου με την Ελληνική νομοθεσία.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μια προσπάθεια εφαρμογής τους Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38, σε επιχειρηματικές οντότητες μέσω πραγματικών λογιστικών και οικονομικών γεγονότων, ώστε να γίνεται κατανοητός ο λογιστικός χειρισμός και η λογική του ΔΛΠ 38.

Η εργασία καταλήγει με τα συμπεράσματα και τις προτάσεις για μελλοντική εξέταση του εν λόγω προτύπου.

1.4 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 38

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο πρότυπο. Αυτό το πρότυπο απαιτεί μια οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία .

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

³Το Διεθνές λογιστικό πρότυπο 38 εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- 1.4.1 άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου
- 1.4.2 χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ,όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
- 1.4.3 την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (βλέπε ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων) και
- 1.4.4 δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων. (όπως τροπ. με τον 1910/2005 (ΔΠΧΠ 6)

Αναλυτικότερα σύμφωνα με την παράγραφο 3 του προτύπου αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

³ Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

- 1.4.4.1 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).
- 1.4.4.2 στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος).
- 1.4.4.3 Στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.
- 1.4.4.4 Στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους).
 - 1.4.4.5 Σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καθώς προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 39. Η αναγνώριση και επιμέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και το ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες. Στην υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων (Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων).
- 1.4.4.6 Στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Το Δ.Π.Χ.Π. 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για εκείνα τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- 1.4.4.7 Σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες. (ΔΠΧΠ5)

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

Το Δ.Λ.Π 38 εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε μια σειρά δαπανών που αφορούν τη διαφήμιση, εκπαίδευση, εκκίνηση, έρευνα και ανάπτυξη. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης και μπορεί να καταλήξουν σε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση. Ο λογιστικός χειρισμός τους όμως

αντιμετωπίζεται από το Δ.Λ.Π 38 καθώς το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

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

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

1.5 ΟΡΙΣΜΟΙ

⁴Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθούμε στους ορισμούς που δίνεις ο συγγραφέας του ΔΛΠ 38 στην παράγραφο 8 του προτύπου ξεκινώντας από τον ορισμό του του άυλου περιουσιακού στοιχείου που ασχολείται η συγκεκριμένη εργασία

«Άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται κάθε αναγνωρίσιμο, μη χρηματικό πάγιο, χωρίς φυσική υπόσταση που κρατείται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς»

Όπως βλέπουμε από τον ορισμό του προτύπου παρόλο που δεν έχει φυσική υπόσταση η αξίας του μπορεί να καθοριστεί ως μετρήσιμο μέγεθος. Όπως για παράδειγμα οι άδειες, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, το πελατολόγιο κλπ.

Στην παράγραφο 8 του προτύπου ορίζονται ακόμα οι παρακάτω έννοιες-ορισμοί:

Ενεργός αγορά

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

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

Ημερομηνία της συμφωνίας

Για μια συνένωση επιχειρήσεων, είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μια ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση των

⁴ Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

οικονομικών οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρείας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος, ώστε ο αποκτών να αποκτήσει τον έλεγχο του αποκτώμενου.

Αποσβέση

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

Ένα περιουσιακό στοιχείο

Είναι ένας πόρος:

α) που ελέγχεται από μια οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και

β) από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα

Λογιστική αξία

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

Κόστος

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

Αποσβέσιμο ποσό

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

Ανάπτυξη

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

Ειδική αξία

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

Εύλογη αξία

Είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε καθαρά εμπορική βάση.

Ζημία απομείωσης

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

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία

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

Έρευνα

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

Υπολειμματική αξία

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

Ωφέλιμη ζωή

Είναι:

- α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή
- β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση ή οποία επικεντρώνεται κυρίως στο να αναλύσει ένα σημαντικό αριθμό μελετών που έχουν εκπονηθεί για το Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 38 , τη χρηματοοικονομική συνάφεια (Value Relevance) και την σημασία που έχει στη λογιστική παρακολούθηση των Άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ακόμα η βιβλιογραφική επισκόπηση επικεντρώνεται στις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης (research and development, R&D) όπως και στην εσωτερικώς δημιουργουμένη υπεραξία (goodwill) και το λογιστικό χειρισμό τους σε σχέση με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία

2.2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Η Elena-Mirela Nichita (2019) εξετάζει πως αντιμετωπίζεται ο ορισμός, η μέτρηση, η αναγνώριση και το δυναμικό των άυλων περιουσιακών στοιχείων για την δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών από την χρησιμοποίησή τους. Συμπεραίνοντας ότι παρόλο που το πλαίσιο των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν είναι καθολικά αποδεκτό δίνεται έμφαση στην συμβολή τους για διεύρυνση της ανταγωνιστικότητας και την αύξηση των επιδόσεων και των κερδών.

Tami Dinh, Brigitte Eierle, Wolfgang Schultze, Leif Steeger, (2015) Αναλύουν τις συνέπειες της κεφαλαιοποίησης των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης στο πλαίσιο του ΔΛΠ 38 για τις προβλέψεις κερδών μέσα από ένα δείγμα γερμανικών εισηγμένων εταιριών. Καταλήγοντας ότι η πολυπλοκότητα της κεφαλαιοποίησης του κόστους ανάπτυξης επηρεάζει αρνητικά την ακρίβεια των προβλέψεων, κάτι που συμβάλλει στη συνεχιζόμενη αμφιλεγόμενη συζήτηση σχετικά με την λογιστική παρακολούθηση των αυτοπαραγόμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων

Cate Eltsen, Nick Hill (2017) Η Ocean Tomo είναι μια τράπεζα εμπορικής πνευματικής ιδιοκτησίας που παρέχει χρηματοοικονομικά προϊόντα και υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένης της εμπειρογνομosύνης, της αποτίμησης, της έρευνας, των αξιολογήσεων, των επενδύσεων, της διαχείρισης κινδύνων και των συναλλαγών. Στην ετήσια μελέτη της για την αξία της αγοράς των άυλων περιουσιακών στοιχείων εξετάζει τα στοιχεία της αγοραίας αξίας-συγκεκριμένα και τον ρόλο που διαδραματίζουν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στα ανώτατα όρια της εταιρικής αγοράς σε μια σειρά ευρετηρίων σε όλο τον κόσμο, παρατηρώντας ότι η άυλη αξία της αγοράς περιουσιακών στοιχείων αποτελεί ισχυρή αντανάκλαση της καινοτομίας στη μεγαλύτερη οικονομία.

Οι Marilei Osinski, Paulo Mauricio Selig, Florinda Matos, Darlan José Roman (2017) μας εξηγούν ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν τα μέγιστα περιουσιακά στοιχεία μια εταιρίας . Η ύπαρξη μεθόδων αποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων προορίζεται για συγκεκριμένες βιομηχανίες δημόσιες ή ιδιωτικές ενώ

καταλήγει ότι τα μακροχρόνια περιουσιακά στοιχεία είναι και εκείνα που παρέχουν οφέλη σε μια επιχείρηση

Η έρευνα του Michal Novak (2018) σε εισηγμένες οντότητες στο PSE για την γνωστοποίηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων βάσει των ΔΠΧΑ είχε ως αποτέλεσμα ένα φτωχό επίπεδο γνωστοποίησης ανάμεσα στο δείγμα. Πιο συγκεκριμένα όμως το επίπεδο της γνωστοποίησης ήταν σε καλύτερο επίπεδο στις μεταποιητικές εταιρίες σε σχέση με αυτές τη παροχής υπηρεσιών.

Η Ελένη Ηλιάδου (2016) στην ερευνά της για την επίδραση του ΔΛΠ 38 στον χρηματοπιστωτικό τομέα συμπεραίνει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία παρόλο που η μη υλική τους υπόσταση τα καθιστά δύσκολα στο να αναγνωριστούν και να αποτιμηθούν αποκτούν ολοένα και μεγαλύτερο ρόλο στην λειτουργία των επιχειρήσεων. Ειδικότερα η υιοθέτηση του ΔΛΠ 38 επέφερε πλήθος αλλαγών όπως η κατάργηση των εξόδων εγκατάστασης, τα διαφορετικά κριτήρια αναγνώρισης άυλων περιουσιακών στοιχείων, η αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων αόριστης διάρκειας και το εύρος των γνωστοποιήσεων. Τέλος μελετώντας την χρήση του ΔΛΠ 38 από την Τράπεζα Πειραιώς καταλήγει ότι ο έλεγχος απομείωσης που προβλέπετε από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 είχε ως αποτέλεσμα την ύπαρξη σημαντικών μεταβολών σε συγκεκριμένα έτη λόγω της μείωσης των αναμενόμενων ταμειακών ροών από θυγατρικές λόγω των οικονομικών συγκυριών που οδήγησαν σε υποχώρηση της ανακτήσιμης αξίας έναντι της λογιστικής.

Οι Francesco Mazzi , Richard Slack , Ιωάννης Τσαλαβούτας, Φάνης Τσόλγκας (2019) στο άρθρο τους για την κεφαλαιοποίηση των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και αν αυτό μπορεί να οδηγήσει σε κρατική διαφθορά μας αναλύουν ότι Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία ορίζει ότι το κόστος ανάπτυξης πρέπει να κεφαλαιοποιείται εάν πληρούνται ορισμένοι όροι που καθορίζονται στο πρότυπο. Ωστόσο, αυτό απαιτεί διαχειριστική κρίση και επομένως μπορεί να υπόκειται σε οπορτουνισμό. Η διαφθορά είναι ένα διαπερατό ανεπίσημο χαρακτηριστικό της χώρας που διεισδύει στη συμπεριφορά των επιχειρήσεων, επηρεάζοντας την εταιρική παράβαση. Υποθέτουν λοιπόν ότι ένα περιβάλλον με υψηλή διαφθορά διευκολύνει τη διοίκηση στην αιτιολόγησή τους για την εκπλήρωση των κριτηρίων κεφαλαιοποίησης περιουσιακών στοιχείων που θα έπρεπε να είχαν δαπανηθεί, εν μέρει ή εξ ολοκλήρου. Αυτά τα κεφαλαιοποιημένα περιουσιακά στοιχεία δεν θα δημιουργήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνεπάγεται έμμεσα η αναγνώρισή τους. Αυτή η αναγνώριση, ωστόσο, στέλνει θετικά (αν και παραμορφωμένα) σήματα της αγοράς για μελλοντικά κέρδη και αυξάνει τα κέρδη που παρουσιάζονται στο τρέχον έτος. Καταλήγοντας την έρευνα τους διαπιστώνουν ότι υπάρχει μια θετική σχέση μεταξύ της διαφθοράς σε επίπεδο χώρας και του κόστους ανάπτυξης που έχει κεφαλαιοποιηθεί σε ένα συγκεκριμένο έτος. Επιπλέον, όσο υψηλότερα είναι τα επίπεδα της διαφθοράς στη χώρα, τόσο χαμηλότερη είναι η συμβολή του κεφαλαιοποιημένου κόστους ανάπτυξης σε ένα δεδομένο έτος στη μελλοντική κερδοφορία. Τέλος, η σχέση αυτή μετριάζεται από τα επίπεδα διεθνοποίησης των εταιριών.

Οι S. Sharma και K. Darhni (2019) στην έρευνα τους για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μας λένε ότι είναι αναγνωρίσιμα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς φυσική ουσία. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι μη φυσικές πηγές αξίας που παράγονται από την καινοτομία , τα μοναδικά οργανωτικά σχέδια ή τις πρακτικές ανθρώπινου

δυναμικού. Στην έρευνα τους εξετάζουν τη σημασία που αποδίδεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τις διαστάσεις που σχετίζονται με τη μέτρηση και την αναφορά των άυλων περιουσιακών στοιχείων και τη σχέση μεταξύ προσανατολισμού προς άυλα περιουσιακά στοιχεία και επιλεγμένων μεταβλητών. Οι Sharma και Darhni λοιπόν συλλέγοντας δεδομένα και χρησιμοποιώντας ένα δομημένο ερωτηματολόγιο από 164 επαγγελματίες διαπίστωσαν ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από το νόμο περί πνευματικής ιδιοκτησίας έχουν μεγαλύτερη σημασία από τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αναλύοντας τους παράγοντες και τις μεταβλητές της ερευνάς τους που επικεντρώνεται γεωγραφικά στην Ινδία προέβησαν σε πολύ σημαντικά συμπεράσματα. Η αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η διαχείριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίστηκαν ως τα κυριότερα θέματα. Η ανάλυση συμπλέγματος χρησιμοποιήθηκε για να κατηγοριοποιήσει τους ερωτηθέντες βάσει του προσανατολισμού τους προς άυλα περιουσιακά στοιχεία. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης έδειξαν ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ διαχείρισης άυλων περιουσιακών στοιχείων και σημασίας που αποδίδεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Οι Steve c. Lim, Antonio J Macias, Thomas Moeller (2019) στο άρθρο τους για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την δομή κεφαλαίου καταγράφουν ότι ένα σημαντικό και αυξανόμενο ποσοστό των εταιρικών στοιχείων ενεργητικού αποτελείται από άυλα περιουσιακά στοιχεία. Παρά την αυξανόμενη σημασία τους, τα εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, απουσιάζουν σε μεγάλο βαθμό από τους ισολογισμούς και άλλες εταιρικές εκθέσεις. Κατά συνέπεια, η έρευνα εμπειρικής κεφαλαιουχικής δομής έχει δυσκολευτεί να αξιολογήσει τις επιπτώσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων στη μόχλευση. Ο υψηλός κίνδυνος αποτίμησης και η χαμηλή δυνατότητα εξασφάλισης ορισμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων όπως π.χ. υπεραξία, ενδέχεται να αποθαρρύνουν τη χρηματοδότηση του χρέους. Αντίθετα, τα αποκαλούμενα αναγνωρίσιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να υποστηρίξουν το χρέος επειδή είναι ξεχωριστά αναγνωρίσιμα, πολύτιμα και ενδεχομένως εξασφαλισμένα και συμβάλλουν στη δημιουργία ταμειακών ροών. Παρατηρώντας στην έρευνα τους εκτιμήσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων βάσει αγορών, διαπίστωσαν μια ισχυρή θετική σχέση μεταξύ των αναγνωρίσιμων άυλων περιουσιακών στοιχείων και της χρηματοοικονομικής μόχλευσης. Τέλος καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι, τα αναγνωρίσιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία υποστηρίζουν τη χρηματοδότηση χρέους όσο και τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, ιδίως σε επιχειρήσεις που δεν διαθέτουν άφθονα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία.

Ο Peterson k Ozili (2019) στο άρθρο του που δημοσιεύτηκε στην Αφρό-Ασιατική εφημερίδα οικονομικών και λογιστικής ερευνά την σχέση μεταξύ των διακριτικών προβλέψεων για την απώλεια δανείων και των τραπεζικών άυλων στοιχείων μεταξύ των αφρικανικών τραπεζών. Λαμβάνοντας υπόψιν του μελέτες που εξετάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επηρεάζουν τις αποφάσεις κερδοφορίας και αποτίμησης των επιχειρήσεων, με σχεδόν καμία έμφαση στο ρόλο των προβλέψεων για την απώλεια δανείων. Εξετάζει αν οι τράπεζες αυξάνουν (μειώνουν) τις προβλέψεις για ζημίες από δάνεια σε απάντηση σε κινδύνους που σχετίζονται με επενδύσεις σε άυλα περιουσιακά στοιχεία. Καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι οι προβλέψεις για διακριτική ευχέρεια δανείων συνδέονται αντιστρόφως με τα ασώματα πάγια στοιχεία των τραπεζών και με την αλλαγή των άυλων περιουσιακών στοιχείων, αλλά η αντίστροφη σχέση αποδυναμώνεται σε περιβάλλοντα με ισχυρή προστασία των επενδυτών. Ακόμα παρατηρείτε ότι η εξομάλυνση των εσόδων μειώνεται μεταξύ των τραπεζών που έχουν μεγάλες

επενδύσεις σε άυλα περιουσιακά στοιχεία, ενώ η εξομάλυνση του εισοδήματος είναι έντονη μεταξύ των τραπεζών που έχουν λίγες επενδύσεις σε άυλα περιουσιακά στοιχεία,

Οι Mark P. Bauman και Kenneth W. Shaw (2018) μελετούν την αποτίμηση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με πελάτες σε δείγμα αμερικανικών εταιρειών που διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με πελάτες συνδέονται θετικά με τις τιμές των μετοχών, αλλά αποτιμώνται με έκπτωση σε σχέση με την υπεραξία. Αυτά τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι οι πληροφορίες που σχετίζονται με την αξία χάνουν εάν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τον πελάτη ενσωματώνονται στην υπεραξία και όχι ως ξεχωριστά. Τα αποτελέσματα της έρευνας τους μπορεί να είναι χρήσιμα για αυτούς που ενδεχομένως εξετάζουν το ενδεχόμενο να επεκτείνουν στις δημόσιες εταιρείες μια πρόσφατη ενημέρωση για τα λογιστικά πρότυπα που επιτρέπει στις ιδιωτικές εταιρείες να μην αναγνωρίζουν ξεχωριστά από την υπεραξία ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τους πελάτες.

Οι Chih-Fong Tsai, Yu- Hsin Lu και David C. Jen (2012) ερευνούν το πόσο σημαντικό είναι για τους επενδυτές και τους πιστωτές να κατανοήσουν τους κρίσιμους παράγοντες που επηρεάζουν την αξία μιας επιχείρησης πριν λάβουν αποφάσεις σχετικά με επενδύσεις και δάνεια. Δεδομένου ότι η οικονομία της γνώσης έχει εξελιχθεί, η μέθοδος για τη δημιουργία σταθερής αξίας έχει μεταφερθεί από τα παραδοσιακά φυσικά περιουσιακά στοιχεία σε άυλη γνώση. Ως εκ τούτου, η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει γίνει ένα ευρέως διαδεδομένο θέμα ενδιαφέροντος για το μέλλον της οικονομίας. Η μελέτη τους εκμεταλλεύεται την επιλογή χαρακτηριστικών, ένα σημαντικό βήμα προ επεξεργασίας δεδομένων στην εξόρυξη δεδομένων, για τον εντοπισμό σημαντικών και αντιπροσωπευτικών παραγόντων που επηρεάζουν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συγκεκριμένα, εξετάζουν πέντε μεθόδους επιλογής χαρακτηριστικών, οι οποίες περιλαμβάνουν ανάλυση βασικών συστατικών (PCA), σταδιακή παλινδρόμηση (STEPWISE), δέντρα απόφασης (DT), κανόνες σύνδεσης (AR) και γενετικούς αλγόριθμους (GA). Επιπλέον, τα νευρωτικά δίκτυα πολλαπλών επιπέδων (MLP) χρησιμοποιούνται ως μοντέλο πρόβλεψης για να κατανοήσουν ποια χαρακτηριστικά που επιλέγονται από αυτές τις πέντε μεθόδους και μπορούν να επιτρέψουν στο μοντέλο πρόβλεψης να αποδώσει καλύτερα. Με βάση το επιλεγμένο σύνολο δεδομένων που περιέχει 61 μεταβλητές, το πειραματικό αποτέλεσμα δείχνει ότι ο συνδυασμός των αποτελεσμάτων από τις μεθόδους επιλογής πολλαπλών χαρακτηριστικών εκτελεί τα καλύτερα. $GA \cap STEPWISE, DT \cup PCA$ και η μέθοδος επιλογής ενός μοναδικού χαρακτηριστικού DT παράγουν περίπου 75% ακρίβεια πρόβλεψης, οι οποίες επιλέγουν 26, 22 και 7 μεταβλητές αντίστοιχα.

Οι Anis Maaloul, Walid Ben Amar, Daniel Zeghal (2016) διερευνούν τη σχέση μεταξύ της εθελοντικής αποκάλυψης των άυλων στοιχείων και των προγνώσεων των οικονομικών αναλυτών σχετικά με τα κέρδη. Οι γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για την εργασία τους συλλέχθηκαν μέσω ανάλυσης περιεχομένου των ετήσιων εκθέσεων ενός δείγματος αμερικανικών μη χρηματοπιστωτικών επιχειρήσεων, ενώ οι προβλέψεις περιουσιακών στοιχείων των αναλυτών προέκυψαν από τη βάση δεδομένων Bloomberg Professional. Τα αποτελέσματα της έρευνας τους δείχνουν ότι οι αυξημένες άυλες γνωστοποιήσεις επηρεάζουν τις προβλέψεις κερδών των αναλυτών, την ακρίβεια, τη διασπορά και τις ευνοϊκές συστάσεις συναίνεσης. Ωστόσο, το αποτέλεσμα αυτό ποικίλλει ανάλογα με τη φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Οι Andrews, D. και A. de Serres (2012), εξετάζει την αυξανόμενη σημασία του άυλου περιουσιακού στοιχείου ως πιθανής πηγής καινοτομίας και της αύξησης της παραγωγικότητας και τη συμβολή της αποδοτικής κατανομής των πόρων στη διαδικασία αυτή. Η υλοποίηση των ευκαιριών ανάπτυξης που συνεπάγονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εξαρτάται από την ικανότητα ανακατανομής της εργασίας και του κεφαλαίου στην πιο παραγωγική χρήση τους, η οποία καθορίζεται από το σχεδιασμό πολιτικών πλαισίων. Η αναδιάταξη των απτών πόρων αποκτά αυξημένη σημασία, δεδομένων των εγγενών δυσκολιών στην αποτελεσματική κατανομή των άυλων στοιχείων. Συμπεραίνουν ότι, τα χαρακτηριστικά των άυλων περιουσιακών στοιχείων δημιουργούν ατέλειες στην αγορά, οι οποίες εμποδίζουν την κατανομή των νέων ιδεών όπου μπορούν να αναπτυχθούν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Παρότι συνήθως χρησιμοποιούνται διάφορα μέσα πολιτικής για την αντιμετώπιση αυτών των αδυναμιών της αγοράς. Στην έρευνα τους εξετάζουν ακόμα πώς η αυξανόμενη σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων επηρεάζει την καταλληλότητα αυτών των εργαλείων πολιτικής. Το αποτέλεσμα είναι ότι εντοπίζονται ορισμένα θέματα πολιτικής, τα οποία καλύπτουν τη χρηματοδότηση των νεοσύστατων επιχειρήσεων, τη μεταχείριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά και λογιστικά πλαίσια, την πολιτική ανταγωνισμού στην ψηφιακή οικονομία και τον ρόλο των πλαισίων δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σε ταχέως αναπτυσσόμενους τομείς ως τεχνολογία πληροφοριών.

Οι Vincent O'Connell Naser AbuGhazaleh και Abdelmounaim Kintou (2017), ερευνούν το αντίκτυπο της επιτυχίας του προγράμματος έρευνας και ανάπτυξης στην απόφαση να κεφαλαιοποιηθούν οι δαπάνες ανάπτυξης στις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις. Η χρηματοοικονομική αναφορά των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να έχει σημαντικές συνέπειες για τις στρατηγικές επενδύσεις των επιχειρήσεων στην. Ωστόσο, τα θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έχουν παραμεληθεί σε μεγάλο βαθμό στη βιβλιογραφία διαχείρισης της έρευνας και ανάπτυξης. Στη μελέτη τους υποθέτουν πρώτα ότι η κεφαλαιοποίηση των δαπανών ανάπτυξης των επιχειρήσεων μετά την υποχρεωτική υιοθέτηση του ΔΛΠ 38 επηρεάζεται θετικά και σημαντικά από ένα μέτρο επιτυχίας του προγράμματος έρευνας και ανάπτυξης. Τα ευρήματα, από την έρευνα τους, η οποία βασίζεται σε ένα πανευρωπαϊκό δείγμα επιχειρήσεων αποκαλύπτουν ισχυρή υποστήριξη για αυτήν την πρόβλεψη ενώ ταυτόχρονα ισχυροποιούν την δεύτερη τους υπόθεση, η οποία προβλέπει ότι η κεφαλαιοποίηση δαπανών ανάπτυξης σε συνδυασμό με αξιολόγηση της έρευνας και ανάπτυξης επιτυχία του προγράμματος έχει θετικό και σημαντικό αντίκτυπο στην ανάπτυξη της αξίας των μετόχων. Συνεπώς, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι μια σημαντική πρόκληση για τους επαγγελματίες στο εσωτερικό των επιχειρήσεων είναι να αναπτύξουν βελτιωμένα μέτρα επιτυχίας στην έρευνας και ανάπτυξης και να κοινοποιήσουν αυτές τις πληροφορίες σε ανώτερα στελέχη.

Οι YC Lin, CS Young, WC Sun, MF Chiu (2015), εξετάζουν κατά πόσον οι πληροφορίες σχετικά με την κεφαλαιοποίηση άυλων περιουσιακών στοιχείων βελτιώνουν την ακρίβεια των προβλέψεων των αναλυτών μετά την υιοθέτηση του ΔΠΧΑ 3 και του ΔΛΠ 38 για τις ασιατικές επιχειρήσεις και όσον η προβλεπόμενη συνάφεια των πληροφοριών για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που καθοδηγούνται από το ΔΠΧΠ 3 και το ΔΛΠ 38 εξαρτάται από το επίπεδο των συνολικών δυνητικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, την προέλευση του νόμου, το επίπεδο επιβολής του νόμου και το επίπεδο διαχείρισης των κερδών. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης τους δείχνουν ότι η κεφαλαιοποίηση των άυλων στοιχείων σύμφωνα με τους κανόνες του ΔΠΧΠ 3 και του ΔΛΠ 38 βελτιώνει σημαντικά την ακρίβεια των

προβλέψεων των αναλυτών για τις προβλέψεις των επιχειρήσεων με υψηλότερο επίπεδο υποκειμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων, επιχειρήσεων που εδρεύουν σε χώρες του κοινού δικαίου και επιχειρήσεις που είναι λιγότερο ύποπτες από κέρδη διαχείριση.

Συμφώνα με τους V Sacui, D Sala (2012) η σημασία των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το χαρακτηριστικό γνώρισμα της νέας οικονομίας. Στις οικονομίες που βασίζονται στη γνώση, τα άυλα στοιχεία των επιχειρήσεων καθίστανται βασικοί καθοριστικοί παράγοντες της σταθερής τρέχουσας και μελλοντικής ανταγωνιστικότητας, καθώς και της σταθερής αξίας και ανάπτυξης. Παρά την εμφανή τους ικανότητα δημιουργίας αξίας, ένα μεγάλο μέρος των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν αντανακλάται στους ισολογισμούς της επιχείρησης. Τα στοιχεία που είναι υπεύθυνα για αυτήν την κατάσταση είναι οι οικονομικές ιδιότητες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που διαφέρουν από τις οικονομικές ιδιότητες των ενσώματων παγίων. Καταλήγοντας συμπεραίνουν ότι οι επενδύσεις σε άυλα περιουσιακά στοιχεία πιο επικίνδυνες από τις επενδύσεις σε ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Στην έρευνα τους οι S Denicolai, A Zucchella, R Strange (2014) ερευνούν και μετρούν τον αντίκτυπο των άυλων στοιχείων στην σταθερή ανάπτυξη. Διαχωρίζοντας τα εσωτερικά και τα εξωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία και αναλύοντας το ρόλο που διαδραματίζει το μέγεθος της επιχείρησης, μετρώντας αν μπορεί να μεταβάλει τη σχέση μεταξύ άυλων στοιχείων και επιδόσεων. Συγκεκριμένα, εστιάζουν στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που καταγράφονται στα βιβλία των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η εμπειρική τους ανάλυση διερευνά μια ιδιόκτητη βάση δεδομένων 294 εισηγμένων εταιρειών που εδρεύουν στην Ευρώπη. Τα ευρήματα επιβεβαιώνουν ότι τα άυλα στοιχεία είναι ζωτικής σημασίας για την ενίσχυση της απόδοσης της επιχείρησης, δείχνουν ότι αυτό το αποτέλεσμα ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης και ότι δημιουργείται πρόσθετη ώθηση από εξωτερικά δημιουργούμενα άυλα στοιχεία.

Οι CGL Cosmulese, V Grosu, E HLACIUC (2017) αναλύουν ότι την εποχή της γνώσης, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν μεγαλύτερη στρατηγική σημασία από τα περιουσιακά στοιχεία. Διαπιστώθηκε ότι η αγοραία αξία της οντότητας είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία της, η διαφορά της οποίας οφείλεται σε άυλα στοιχεία. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που είναι δύσκολο να αναγνωριστούν και να αξιολογηθούν είναι συνήθως εσωτερικά δημιουργημένα εμπορικά σήματα, λίστες πελατών, τίτλοι ειδήσεων και περιοδικά, εμπορικά σήματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά μυστικά, υπεραξία κ.ο.κ. Στην πραγματικότητα, αυτός ο τύπος περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να βρεθεί στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. Η έρευνα τους καταλήγει ότι όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μέτρησή τους, αν και υπόκειται σε πολλές επιστημονικές μελέτες, είναι αρκετά αμφιλεγόμενη. Έτσι, οποιαδήποτε μεθοδολογία αξιολόγησης μπορεί, από ορισμένες απόψεις, να αμφισβητηθεί

Οι M Ciftci, N Zhou (2016), μελετάν πώς μπορούμε να βελτιώσουμε την αξία της οικονομικής πληροφόρησης για τις άυλες επιχειρήσεις που ασχολούνται με άυλες δραστηριότητες με τη διερεύνηση δύο εναλλακτικών λύσεων: την αξιοποίηση των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης και την αποκάλυψη άυλων πληροφοριών. Χρησιμοποιώντας τις αναφορές ευρεσιτεχνιών / παραπομπές σε πληρεξούσιο για άυλη ένταση, διαπιστώνουν ότι η αύξηση της σχέσης αξίας των

αποκαλύψεων αριθμών / αναφορών ευρεσιτεχνίας είναι μεγαλύτερη από αυτή της κεφαλαιοποίησης δαπανών έρευνας και ανάπτυξης για την ομάδα υψηλού διπλώματος ευρεσιτεχνίας και αντίστροφα για το χαμηλό ή μεσαίο δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ομάδα. Οι επενδυτές ευνοούν την αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας για επιχειρήσεις με πιο επιτυχημένες καινοτομίες. Δεδομένου ότι η αποκάλυψη άυλων πληροφοριών μπορεί να οδηγήσει σε απόκτηση από τους αντιπάλους, διαπιστώνουμε ότι, για την ομάδα υψηλού διπλώματος ευρεσιτεχνίας, η αυξανόμενη σημασία της αποκάλυψης αριθμών ευρεσιτεχνιών / παραπομπών είναι πιο έντονη για επιχειρήσεις σε βιομηχανίες με ισχυρότερη προστασία της πνευματικής ιδιοκτησίας. Συνολικά, τα αποτελέσματά της εργασίας τους υποδεικνύουν ότι η γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων της έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να βελτιώσουν την αξία των οικονομικών καταστάσεων για επιχειρήσεις πλούσιες σε άυλα στοιχεία και τα αυξητικά οφέλη από την αποκάλυψη αυτή θα είναι μεγαλύτερα στις βιομηχανίες με ισχυρή προστασία της πνευματικής ιδιοκτησίας.

Η μελέτη των Feng Gu Baruch Lev (2011) αναπτύσσει μια οικονομική προσέγγιση για την εκτίμηση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν καταχωρηθεί στον ισολογισμό της επιχείρησης. Τα αποτελέσματά της έρευνας τους δείχνουν ότι οι επενδύσεις στην E & A, τη διαφήμιση, τα εμπορικά σήματα και την τεχνολογία των πληροφοριών είναι σημαντικοί παράγοντες άυλων κεφαλαίων και με τη σειρά τους της εταιρικής αξίας. Η προσέγγισή τους φαίνεται να είναι χρήσιμη για τους επενδυτές που αναζητούν πληροφορίες σχετικά με τις μελλοντικές επιδόσεις των εταιρειών με άυλες επενδύσεις. Επισημαίνουν ακόμα ότι τα μέτρα που βασίζονται σε άυλα στοιχεία μπορούν να διακρίνουν αποτελεσματικά τα υπερτιμημένα και τα υποτιμημένα αποθέματα.

Tami Dinh, Wolfgang Schultze, Thomas List, and Nadine Zbiegly (2020) Με βάση την ιδέα ότι οι επιπτώσεις της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ εξαρτώνται από τις αλλαγές στο θεσμικό περιβάλλον, αναλύουν στην εργασία τους τις επιπτώσεις ενός σημαντικού χαρακτηριστικού των ΔΠΧΑ: τη λογιστική για την έρευνα και την ανάπτυξη (E & A) σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Οι εθνικοί κανονισμοί κοινοποίησης μπορούν να κάνουν την κεφαλαιοποίηση της E & A περισσότερο πληροφοριακή όταν οι επενδυτές είναι σκεπτικοί για την κεφαλαιοποίηση λόγω ανησυχιών αξιοπιστίας. Ακόμα διαπιστώνουν ότι οι επιχειρήσεις με υψηλότερα επίπεδα γνωστοποιήσεων E & A που δεν είναι ύποπτες για τη διαχείριση των κερδών γενικά έχουν χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου και υψηλότερες αγοραίες αξίες. Το κόστος αύξησης κεφαλαίου και αγοραίων τιμών μειώνεται με την αύξηση της κεφαλαιοποίησης της E & A, υποδεικνύοντας ότι η κεφαλαιοποίηση εισάγει αβεβαιότητα πληροφόρησης που δεν μπορεί να επιλυθεί με καλύτερη αποκάλυψη. Τα ευρήματα υποδηλώνουν ότι το θεσμικό αποτέλεσμα της γνωστοποίησης έχει ισχυρή επιρροή στην πληροφόρηση του ΔΠΧΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 «ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ»

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 38 που αποτελεί και το βασικό αντικείμενο έρευνας της συγκεκριμένης εργασίας. Η Παρουσίαση γίνεται με σκοπό να σκιαγραφηθούν οι κανόνες του και να παρουσιαστούν τα βασικά χαρακτηριστικά του προτύπου.

3.2 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο από μια επιχείρηση είναι να μπορεί να αιτιολογηθεί ο ορισμός του καθώς και τα κριτήρια αναγνώρισης του.

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

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου τμήματα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούν να συμπληρωθούν ή να αντικατασταθούν με άλλα. Συνεπώς, ένα μεγάλο μέρος μεταγενέστερων δαπανών μπορεί να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και αυτό δεν συμβαδίζει με τον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Επιπροσθέτως, επειδή είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, όσες πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου, θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου.

⁵Ακόμα πρέπει να σημειωθεί πως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται μόνο και μόνο όταν:

- A. πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- B. όταν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η αρχική αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να γίνεται στο κόστος

Η οντότητα αξιολογεί την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών χρησιμοποιώντας εύλογες και υποστηρικτικές υποθέσεις που αντιπροσωπεύουν την καλύτερη διαχείριση και εκτίμηση του συνόλου των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

⁵ Βλάχος Χ. και Λουκά Λ (2009), Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2009

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος

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

6

3.2.1 Διακεκριμένη Απόκτηση

Η τιμή που καταβάλει μία επιχείρηση για να αποκτήσει μεμονωμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα να εισρεύσουν στην επιχείρηση τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Με άλλα λόγια η επίδραση αυτής της πιθανότητας αντανακλάται και στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου το οποίο μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα όταν η αγορά γίνεται με μετρητά ή άλλα χρηματικά περιουσιακά στοιχεία.

⁷Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

- A. Την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
- B. Κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους:

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

⁶ Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

⁷ Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

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

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

3.2.2 Απόκτηση μέσω συνένωσης επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μέσω μιας συνένωσης επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης

Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το Δ.Π.Χ.Π. 3, ο αποκτών αναγνωρίζει ως άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωρισθεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο, διακεκριμένα από την υπεραξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου, αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

⁸Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν

- Πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνωρισθεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και
- Είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή αλλά νομικά δικαιώματα

3.2.3 Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

Σε μερικές περιπτώσεις ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι μιας τεκμαρτής δαπάνης, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία οντότητα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοστώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 (Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης), η οντότητα μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει τόσο, το άυλο

⁸ <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά. Αν η οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, τότε αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μία τεκμαρτή αξία (σύμφωνα με τον άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 20) πλέον κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα με την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση του.

3.2.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

⁹Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει είτε με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο είτε με συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Αυτή όμως η διαδικασία απαιτεί αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας των δύο μερών της, ώστε κατά την ανταλλαγή να υπάρχει ισορροπία της αξίας μεταξύ του παραληφθέντος και του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου. Αυτό, για παράδειγμα, επιτυγχάνεται με κάλυψη της διαφοράς της εύλογης αξίας του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου με καταχώρηση της όποιας ζημιάς απομείωσης του ως λογιστική αξία στην πλευρά του παραληφθέντος.

Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η ανταλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας ούτε του παραληφθέντος αλλά ούτε και του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, δεν απαιτείται ρύθμιση μεταξύ του κόστους των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

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

- Η σύνθεση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος και το ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή
- Η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και
- Η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική αξία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανάκλα τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

⁹ <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

3.2.5 Εσωτερικώς δημιουργούμενη Υπεραξία

¹⁰Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δημιουργείται σε περιπτώσεις που εμφανίζονται δαπάνες με σκοπό την απόκτηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών δίχως όμως να συντελούν σε δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που να πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης που ορίζει το παρόν Πρότυπο. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μια αναγνωρίσιμη πηγή πόρων που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

Ομοίως, μια διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οικονομικής οντότητας με την αξία της λογιστικής αξίας της αναγνωρίσιμης καθαρής περιουσίας της δεν αποτελεί άυλο περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, μια τέτοια διαφορά δεν μπορεί να καταχωρηθεί.

3.2.6 Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

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

1. ¹¹να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και
2. να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οικονομικής οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

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

- μια φάση έρευνας και
- μια φάση ανάπτυξης.

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

¹⁰ Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

¹¹ Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

Φάση Έρευνας

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

Όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στη φάση έρευνας αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα και πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Αυτό συμβαίνει διότι η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο να δημιουργεί μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων που αναφέρονται στο εν λόγω πρότυπο είναι τα εξής:¹²

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

Φάση ανάπτυξης

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

- I. την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
- II. την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό
- III. την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- IV. πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

¹² Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

- V. τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- VI. την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.

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

- I. ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων,
- II. ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,
- III. ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή και
- IV. ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

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

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

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

3.2.7 Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει όλες τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τη στιγμή που το

περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε ως άυλο μέσω της διαδικασίας που περιγράφεται παραπάνω. Δαπάνες που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις απαγορεύεται να επαναφερθούν.

¹³Ακόμα θα πρέπει να αναφερθεί ότι το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι:

- I. το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλύσκονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- II. το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου
- III. οι εισφορές για την καταχώριση νομικών δικαιωμάτων και
- IV. η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Ενώ τέλος τα παρακάτω δεν είναι συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- I. έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση
- II. καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση και
- III. δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

3.2.8 Αναγνώριση μιας δαπάνης

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αναγνωρίζονται και να καταχωρούνται ως έξοδα εκτός αν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή αν το στοιχείο αποκτάται μέσω μιας συνένωσης επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί και το ποσό των δαπανών καταχωρείται ως υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια οικονομική οντότητα, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Παραδείγματα εξόδων που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:¹⁴

¹³ <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

¹⁴ Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) (2006)

- Δαπάνες για δραστηριότητες εκκίνησης (κόστη εκκίνησης) ,εκτός αν περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων ακινητοποιήσεων. Τα κόστη εκκίνησης μπορεί να αποτελούνται από κόστη εγκατάστασης όπως νομικά κόστη και κόστη γραμματείας που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής οικονομικής οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης
- Δαπάνες εκπαίδευσης.
- Δαπάνες διαφήμισης και προώθησης.
- Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οικονομικής οντότητας.

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

3.3 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

¹⁵Μια επιχείρηση ,για την αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, έχει την δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ της μεθόδου κόστους και την μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Αν επιλέξει την μέθοδο της αναπροσαρμογής τότε θα πρέπει και όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας που ανήκει το άυλο περιουσιακό στοιχείο που αναπροσαρμόζεται, να αντιμετωπιστούν λογιστικά με την ίδια μέθοδο εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά.

Όλα τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα για να αποφευχθεί η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που δεν αντιπροσωπεύουν την πραγματική αξία αλλά ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

- *Μέθοδος κόστους*

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας του.

- *Μέθοδος αναπροσαρμογής*

¹⁵ Βλάχος Χ. και Λουκά Λ (2009), Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2009

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποτιμάται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία που είναι η πραγματική του αξία κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και ζημιά απομείωσης.

Η αναπροσαρμογή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με δύο τρόπους:

1. Αναδιαμορφώνοντας την σωρευμένη απόσβεση ανάλογα με την μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ώστε η λογιστική του αξία μετά την αναπροσαρμογή να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.
2. Συμψηφίζοντας την σωρευμένη απόσβεση με την λογιστική αξία που είχε το στοιχείο πριν γίνει απόσβεση και αναδιαμορφώνοντας το καθαρό ποσό ώστε η νέα αξία να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.

3.4 ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

¹⁶Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η οικονομική οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για την οικονομική οντότητα.

Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Τα επεξηγηματικά παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο εξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

Υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μμελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οικονομική οντότητα. Ενώ η νομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες. Για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αξιολογούνται οι παρακάτω παράγοντες.

- της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μια άλλη διευθυντική ομάδα.
- των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης

¹⁶ Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο

- της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης
- 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
- του επιπέδου των εξόδων συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο
- 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.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανakλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φθάσει στο επίπεδο αυτό.

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

Τέλος, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται, θα πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν οι συνθήκες εξακολουθούν να την καθιστούν αόριστη. Αν δεν γίνεται αυτό, τότε η μεταβολή της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 – Λογιστικές αρχές και μέθοδοι, μμεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα

εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

3.5 ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα παύει να αναγνωρίζεται:¹⁷

1. κατά την διάθεση
2. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρήση ή την διάθεση του στοιχείου.

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

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

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

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

¹⁷ Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

3.6 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

¹⁸Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:

1. αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
2. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές
3. την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου
4. το συγκεκριμένο κονδύλιο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται
5. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:
 - προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων
 - τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις
 - αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 75, 85 και 86 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)
 - ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)
 - ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)

¹⁸ Βλάχος Χ. και Λουκά Λ (2009), Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2009

- κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου
- τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας και
- άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Τέλος, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να γνωστοποιήσει τα ακόλουθα:

1. για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχον αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία εκείνου του περιουσιακού στοιχείου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής. Γνωστοποιώντας αυτούς τους λόγους, η οικονομική οντότητα θα περιγράψει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή
2. μια περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας
3. για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία
 - την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
 - την λογιστική αξία τους και
 - αν επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής
4. την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων
5. το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΑΦΟΡΕΣ Δ.Λ.Π 38 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π 38 στην Ελλάδα έφερε πολύ σημαντικές αλλαγές στην αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων καλύπτοντας σημαντικά κενά που υπήρχαν έως τότε. Οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ του ΔΛΠ 38 και της Ελληνικής Νομοθεσίας είναι η παρακάτω:

4.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

- Διαφορά στον τρόπο καταχώρησης

Στην Ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες για το ποια είναι τα κριτήρια καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάρα μόνο ως προς την παρουσίαση και την τυποποίηση των λογαριασμών βάση του Ε.Γ.Λ.Σ. Στο Δ.Λ.Π. 38 αν ένα αυλό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τόσο τον ορισμό όσο και τα κριτήρια της καταχώρησης απαιτεί οι δαπάνες για ένα τέτοιο στοιχείο να καταχωρούνται ως έξοδα.

- Αντιμετώπιση δαπανών έρευνας και ανάπτυξης

Η Ελληνική νομοθεσία θεωρούσε ότι οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης ως ίδιο παραγωγή άυλου περιουσιακού στοιχείου . Το Δ.Λ.Π. 38 όμως διαχωρίζει τις δαπάνες έρευνας από τις δαπάνες ανάπτυξης , με τις δαπάνες έρευνας να μην τις κεφαλαιοποιεί αλλά να τις μεταφέρει στα αποτελέσματα ενώ οι δαπάνες ανάπτυξης για να μπορέσουν να κεφαλαιοποιηθούν θα πρέπει να τηρούνται συγκεκριμένα κριτήρια αλλιώς και σε αυτή την περίπτωση επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης

- Αποσβέσεις

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη. Το ΔΛΠ 38 απαιτεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του. Το ΔΛΠ 38 δεν επιτρέπει μία επιχείρηση να προσδιορίζει μία απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Σε σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρχει πειστική απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα

είναι μία καθορισμένη περίοδος μεγαλύτερη από είκοσι χρόνια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το ΔΛΠ 38 απαιτεί μία επιχείρηση:

1. να αποσβένει το άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του,
2. να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του άυλου περιουσιακού στοιχείου τουλάχιστον ετησίως για να εξακριβώνει, αν υπάρχει ζημία απομείωσης, και
3. να γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους η εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια αντικρούεται, καθώς επίσης και τους παράγοντες οι οποίοι έπαιξαν ένα ουσιώδη ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

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

- Υπολειμματική αξία

Το ΔΛΠ 38 απαιτεί η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να θεωρείται ότι είναι μηδέν, εκτός αν:

1. υπάρχει μία δέσμευση από ένα τρίτο μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή
2. υπάρχει μια ενεργός αγορά για αυτό τον τύπο του περιουσιακού στοιχείου και πιθανολογείται ότι μία τέτοια αγορά θα υπάρξει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου

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

- Αναπροσαρμογή της αξίας

Μία ακόμη διαφορά μεταξύ ελληνικής νομοθεσίας και Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38 στο πεδίο της αποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει να κάνει με την δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας τους. Πιο συγκεκριμένα, ενώ το εν λόγω διεθνές λογιστικό πρότυπο επιτρέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων και μάλιστα σε τακτική βάση, η ελληνική νομοθεσία όχι μόνο δεν προβλέπει αλλά απαγορεύει ρητά την αναπροσαρμογή της λογιστικής τους αξίας.

- Κόστη κτήσης

Μια ακόμα διαφορά σχετίζεται με τα κόστη για την κτήση άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 ορίζει ρητά ότι τα συγκεκριμένα έξοδα αυξάνουν την αξία κτήσεως και συνεπώς αναγνώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αντιθέτως η ελληνική νομοθεσία αντιμετώπιζε διαφορετικά τα συγκεκριμένα κόστη καταχωρώντας τα στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

- Πώληση-παύση χρήσης

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

1. τον καθορισμό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων, όπου προβλέπονται
2. το ζήτημα του φορολογικού χειρισμού των κερδών ή ζημιών που τυχόν θα προκύψουν από την αποτίμηση.

3. τον προσδιορισμό και περαιτέρω φορολογικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημίας από τυχόν μεταγενέστερη πώληση του παγίου.

- Γνωστοποιήσεις

Συμφωνά με το ΔΛΠ 38 οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:

1. τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποίησε,
2. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
3. τη προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση έναρξης και τέλους περιόδου,
4. τη θέση του στοιχείου (στοιχείων) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται, ενός αγορασμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δε χρειάζονται.

Αντίθετα η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί τόσο λεπτομερές γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Μπορεί όμως να αναφέρουμε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων περισσότερες πληροφορίες όταν το άυλο στοιχείο κατέχει σημαντική αξία ως προς το σύνολο της αξίας του Ενεργητικού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΧΡΗΣΗΣ Δ.Λ.Π 38 (CASE STUDIES)

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Στην παρούσα ενότητα γίνεται προσπάθεια μέσω πρακτικών εφαρμογών να γίνει μια παρουσίαση της εφαρμογής του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 38 σε επιχειρήσεις με σκοπό να κατανοήσουμε περαιτέρω την εφαρμογή του προτύπου.

5.2 ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

- **Εφαρμογή 1**

Την 1/1/20X1 η εκδοτική ΑΕ αγοράζει τα δικαιώματα του βιβλίου «Εγχειρίδια των ΔΛΠ στα Ελληνικά» αντί του ποσού των 10 εκατομμυρίων ευρώ πληρωτέα την 31/12/20X2. Οι πληρωμές για αγορά πνευματικών δικαιωμάτων συνήθως γίνονται τις μετρητοίς. Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι 10% ζητείται

1. Πως θα καταχωρηθεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εκδοτικής ΑΕ την 1/1/20X1;
2. Να δοθούν οι εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας για τα έτη 20X1 και 20X2 (Βλάχος και Λουκά, 2009)

Απάντηση:

1. Προεξοφλητικός συντελεστής 2^{ου} χρόνου (10%)= 0,826

Το κόστος του άυλου στοιχείου είναι: 10 εκατ.*0,826= 8,26 εκατ. Ευρώ

Η διαφορά μεταξύ των 10 εκατ. Ευρώ που θα πληρωθούν σε δύο χρόνια και των 8,26 που θα κεφαλαιοποιηθούν αποτελεί χρηματοοικονομικό έξοδο που θα καταχωρηθεί στις χρήσεις 20X1 και 20X2

2. Καταχώρηση άυλου περιουσιακού στοιχείου

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΧΡΕΩΣΗ(εκατ. Ευρώ)	ΠΙΣΤΩΣΗ(εκατ. Ευρώ)
1/1/20X1	Άυλο στοιχείο	8,26	
	πίστωσης		8,26

31/12/20X1	Τόκοι(8,26*10%)	0,83	
	Πιστωτή		0,83
31/12/20X2	Τόκοι(8,26+0,83εκατ)* 10%	0,91	
	Πιστωτής		0,91
31/12/20X2	Πιστωτής	10,00	
31/12/20X2	Τράπεζα		10,00

- **Εφαρμογή 2**

Την 1 Ιουνίου 20X9 η ομόνοια ΑΕ έκανε δημόσια πρόταση για να εξαγοράσει το 100% της Αλιευτικής ΑΕ. Η πρόταση έγινε πλήρως αποδεκτή την 1 Ιουλίου 20X9 και συμπεριλάμβανε:

1. 25 εκατ. Ευρώ μετρητά
2. 15 εκατ. Σε ομόλογα της Ομόνοια ΑΕ
3. Έκδοση 20 εκατ. Μετοχών της ομόνοια ΑΕ ονομαστικής αξίας 1 ευρώ. Η τιμή της μετοχής στο ΧΑΑ την 1 Ιουνίου 20X9 ήταν 3 ευρώ και την 1 Ιουλίου 20X9 ήταν 4 ευρώ

Η εύλογη αξία των υλικών παγίων στοιχείων ενεργητικού της Αλιευτικής ΑΕ ήταν 64 εκατ. Ευρώ . Επιπρόσθετα η εταιρία είχε και τα εξής άυλα στοιχεία του ενεργητικού:

- α) Το σήμα brand « blue fish » το οποίο είναι ανταγωνιστικό του « Pink fish» που κατέχει ανταγωνιστής και το οποίο έχει περίπου την ίδια φήμη στην αγορά. Ο ανταγωνιστής αγόρασε πρόσφατα το « Pink fish» από μεγάλη πολυεθνική που εδρεύει στην Ιταλία για 12 εκατ. Ευρώ
- β) Κυβερνητική άδεια (License) για εξόρυξη πολύτιμων λίθων από ορυχείο στην Παλλήνη. Η αξία της άδειας είναι δύσκολο να εκτιμηθεί καθώς έχει παραχωρηθεί δωρεάν από την κυβέρνηση. Το διοικητικό Συμβούλιο της Ομόνοια ΑΕ εκτιμά την άδεια στα 9 εκατ. Ευρώ καθώς η κατοχή και χρήση της θα φέρει σημαντικά μελλοντικά οφέλη στην εταιρία
- γ) Άδεια από την διεθνή Ένωση Αλιείας για ψάρεμα σε διεθνή ύδατα. Η άδεια είναι για ποσόστωση 10.000 τόνων ψαριού κατά έτος αλλά η Διεθνής Ένωση έχει το δικαίωμα να αναπροσαρμόζει την ποσόστωση ετησίως. Τις σχετικές άδειες για ψάρεμα σε διεθνή ύδατα τις εμπορεύεται η Γαλλική Εταιρία Fishing

Quotas International. Η τιμή των αδειών αυτών, που εκτιμούνται ανάλογα με το δικαίωμα ψαρέματος είναι 1600 ευρώ /έτος (Βλάχος και Λουκά, 2009)

Ερωτάται ποια αύλα στοιχεία του ενεργητικού μπορεί να αναγνωρίσει η εταιρία στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές της καταστάσεις ;

Απάντηση:

Εύλογη αξία τμήματος εξαγοράς	Σημ.	Εκατ. Ευρώ	Εκατ. ευρώ
Μετοχές(4*20 εκατ. ευρώ)		80	
Ομόλογα		15	
μετρητά		25	120
Εύλογη αξία αναγνωρίσιμων στοιχείων ενεργητικού			
Υλικά παγία στοιχεία ενεργητικού		64	
Σήμα	1	12	
Άδεια για εξόρυξη πολύτιμων λίθων	2	-	
Άδεια για ψάρεμα	3	16	(92)
Υπεραξία	4		28

Σημειώσεις :

- α) Υπάρχει ένδειξη ότι το σήμα μπορεί να πωληθεί και η τιμή των 12 εκατ. Ευρώ φαίνεται λογική. Τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 πληρούνται και μπορεί να γίνει αναγνώριση/ κεφαλαιοποίηση
- β) Με δεδομένο ότι δεν πληρώθηκε οποιοδήποτε ποσό για την άδεια και δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το άυλο στοιχείο, η άδεια για εξόρυξη δεν μπορεί να αναγνωριστεί
- γ) Με δεδομένο ότι υπάρχει ενεργός αγορά και υποθέτοντας ότι τα υπόλοιπα κριτήρια του ΔΛΠ 38 πληρούνται, η άδεια για ψάρεμα μπορεί να αναγνωριστεί

- **Εφαρμογή 3**

Η εταιρεία «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» δραστηριοποιείται στο χώρο των σαμπουάν και από 01/01/2016 έως 30/06/2016 τα κόστη έρευνας για ένα νέο προϊόν ανήλθαν σε 365.000,00€. Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας, η «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» προχώρησε στη φάση ανάπτυξης του νέου προϊόντος την 01/07/2016. Την 31/10/2016, δόθηκε έγκριση για παραγωγή του προϊόντος κι έτσι η εταιρεία θεωρεί πως τα κριτήρια αναγνώρισης για τα έξοδα ανάπτυξης πληρούνται εκείνη την ημερομηνία, αν και η φάση ανάπτυξης ολοκληρώνεται τότε, δηλαδή 31/10/2016. Από 01/01/2016 έως 31/10/2016 τα έξοδα ανάπτυξης ανέρχονται σε 548.000,00€. Επίσης, στο εν λόγω ποσό των 548.000,00€ έξοδα διοίκησης για το συγκεκριμένο προϊόν ποσού 72.000,00€ (από 01/07/2016-31/10/2016), αλλά και έξοδα για τη διαφημιστική καμπάνια για προώθηση του προϊόντος (01/11/2016) ποσού 179.000,00€, δεν περιλαμβάνονται καθώς η «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» δεν ήταν σίγουρη ως προς τον απαιτούμενο χειρισμό τους. Θα προσδιοριστούν τα έξοδα που θα κεφαλαιοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις της «ΟΜΟΡΦΟΣ ΚΟΣΜΟΣ ΙΚΕ» την 31/12/2016, θεωρώντας πως όλα τα προαναφερθέντα έξοδα αναγνωρίστηκαν στην συγκεκριμένη χρήση. (Νεγκάκης,2015)

Απάντηση:

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα έξοδα έρευνας ποσού 365.000,00€ δεν κεφαλαιοποιούνται. Τα έξοδα ανάπτυξης ποσού 548.000,00€ και τα έξοδα διοίκησης για το εν λόγω προϊόν ποσού 72.000,00€ δεν κεφαλαιοποιούνται, καθώς τα κριτήρια αναγνώρισης ικανοποιούνται στις 31/10/2016 με την ολοκλήρωση της φάσης ανάπτυξης. Επίσης, δε μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν καθώς αναγνωρίστηκαν, αρχικά, σαν έξοδα.

Τέλος, δεν κεφαλαιοποιούνται και τα άλλα γενικά έξοδα διοίκησης σχετικά με το συγκεκριμένο προϊόν ποσού με 72.000,00€ αλλά και τα έξοδα για τη διαφημιστική καμπάνια προώθησης του προϊόντος ποσού 179.000,00€.

- **Εφαρμογή 4**

Η εταιρεία “Παναντεπόν” δραστηριοποιείται στο χώρο των φαρμακευτικών σκευασμάτων και από 01/01/20X17 έως 30/06/20X7 τα κόστη έρευνας για ένα νέο φάρμακο ανήλθαν στα 350.000,00€. Έπειτα από τα θετικά αποτελέσματα της έρευνας, η εταιρεία προχώρησε στη φάση ανάπτυξης του νέου αυτού φαρμάκου στις 01/07/20X7. Στις 26/11/20X7, δόθηκε έγκριση για την παραγωγή του φαρμάκου κι έτσι η εταιρεία θεωρεί πως πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης για τα έξοδα ανάπτυξης εκείνη την ημερομηνία. Από την 01/07/20X7 έως την 26/11/20X7, τα έξοδα ανάπτυξης ανέρχονται σε 462.000,00€. Ακόμα, στο συγκεκριμένο ποσό ανέρχονται και έξοδα διοίκησης ποσού 35.000,00€, γενικά έξοδα διοίκησης σχετικά με το εν λόγω φάρμακο ποσού των 67.000,00€.

Να προσδιοριστούν τα έξοδα που θα κεφαλαιοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας “Παναντεπόν” στις 31/12/20X7, λαμβάνοντας υπόψιν πως όλα τα προαναφερθέντα έξοδα αναγνωρίστηκαν στη συγκεκριμένη χρήση. (Νεγκάκης, 2015)

Απάντηση:

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

- **Εφαρμογή 5**

Εταιρεία έχει στην κατοχή της άυλο περιουσιακό στοιχείο αξίας 6000€, ωφέλιμη ζωή 3έτη και σωρευμένη απόσβεση 2500€. Η εταιρεία αποφασίζει να προβεί σε πώληση του περιουσιακού στοιχείου με τιμή πώλησης 4000€. (Νεγκάκης, 2015)

Να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές.

Απάντηση:

<u>Άυλο περιουσιακό στοιχείο</u>	<u>σωρευμένη απόσβεση</u>
6000 2500	2500 2500
3500	

Λογιστικές εγγραφές

Σωρευμένες αποσβέσεις 2500

<u>Άυλο περιουσιακό στοιχείο</u>	<u>2500</u>
Χρηματικά διαθέσιμα	4000
Άυλο περιουσιακό στοιχείο	3500
<u>Κέρδη προς διάθεση</u>	<u>500</u>

- **Εφαρμογή 6**

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

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

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

- 1) Την 1/7/2012 έλαβε τελική έγκριση από το Υπουργείο Υγείας ενός νέου φαρμακευτικού προϊόντος για την αντιμετώπιση της παχυσαρκία. Το κόστος της ανάπτυξης του νέου προϊόντος ήταν 6.000.000. Το διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας πιστεύει ότι η εισαγωγή του νέου προϊόντος είναι επιτυχημένη και αναμένει ότι το συγκεκριμένο φαρμακευτικό προϊόν θα αρχίσει να αποδίδει κέρδη εντός 12 μηνών από την ημερομηνία έγκρισης. Η βιογενετική ΑΕ, καταχώρησε στις αρμόδιες κρατικές αρχές, το δικαίωμά ευρεσιτεχνία της, την 1/7/2012, το κόστος εγγραφής του δικαιώματος ευρεσιτεχνίας ήταν 1.500.000 και ισχύει για τρία χρόνια.
- 2) Την 1/10/2012 η βιογενετική ΑΕ, άρχισε ένα νέο πρόγραμμα έρευνας, σκοπός του οποίου είναι η ανάπτυξη ενός νέου φαρμάκου για τον καρκίνο. Για το συγκεκριμένο πρόγραμμα, η εταιρεία έχει αγοράσει ηλεκτρονικούς υπολογιστές με κόστος 200.000 ευρώ και έχει πληρώσει μισθούς προσωπικού 400.000 ευρώ. Οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές έχουν 4 χρόνια ωφέλιμη ζωή.
- 3) Την 1/9/2012, η Βιογενετική ΑΕ, αγόρασε από το Υπουργείο Υγείας, τον τελευταίο κατάλογο με τα ονόματα όλων των εγγεγραμμένων ιατρών. Το κόστος του καταλόγου ήταν 500.000. Οι ιατρικοί επισκέπτες της εταιρείας, έχουν ήδη αρχίσει να επισκέπτονται τους ιατρούς που εμφανίζονται στον κατάλογο, για να εξηγήσουν και να προωθήσουν το νέο φάρμακο κατά της παχυσαρκίας. Αναμένεται ότι αυτές οι επισκέψεις σε ιατρούς θα δημιουργήσουν πωλήσεις κατά την διάρκεια του κύκλου ζωής του νέου φαρμάκου

Ζητείται

- 1) Να εξηγηθεί πως θα παρουσιαστούν οι πιο πάνω συναλλαγές στην Κατάσταση Οικονομικής θέσης της Βιογενετικής ΑΕ, κατά την 31/12/2012
- 2) Να παρουσιάσετε τα έξοδα που θα συμπεριληφθούν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της Βιογενετικής ΑΕ για το έτος που έληξε στις 31/12/2012

Απάντηση:

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

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

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

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

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

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

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

ζωή, δεν αποσβένονται αλλά εξετάζονται σε ετήσια βάση για πιθανές ενδείξεις απομείωσης.

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

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

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

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

Σημείωση 1:

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

• **Εφαρμογή 7**

Η Εταιρεία «ΛΑΜΔΑ» δραστηριοποιείται στο χώρο των καλλυντικών και από την 01/01/20X7 έως 30/06/20X7 τα κόστη έρευνας για ένα νέο προϊόν ανήλθαν σε 255.000 χιλ. ευρώ. Βάσει των αποτελεσμάτων την έρευνας, η «ΛΑΜΔΑ» προχώρησε στη φάση ανάπτυξης του νέου προϊόντος της 01/07/20X7. Την 31/10/20X7, δόθηκε έγκριση για παραγωγή του προϊόντος και έτσι η εταιρεία θεωρεί πως τα κριτήρια αναγνώρισης για τα έξοδα ανάπτυξης πληρούνται εκείνη την ημερομηνία, αν και η φάση ανάπτυξης ολοκληρώνεται τότε δηλαδή 31/10/20X7. Από 01/07/20X7 έως 31/10/20X7 τα έξοδα ανάπτυξης ανέρχονται στα 459.000 ευρώ. Επίσης, στο εν λόγω ποσό των 459.000 ευρώ έξοδα διοίκησης για το συγκεκριμένο προϊόν ποσού 51.000 ευρώ (από 01/07/20X7-31/10/20X7), γενικά έξοδα διοίκησης σχετικά με το λόγω προϊόν ποσού 51.000 ευρώ (από 01/07/20X7-31/10/20X7) αλλά και έξοδα για τη διαφημιστική καμπάνια για προώθηση του προϊόντος (01/11/20X7) ποσού 119.000 ευρώ δεν συμπεριλαμβάνονται, καθώς η «ΛΑΜΔΑ» δεν ήταν σίγουρη ως προς το απαιτούμενο χειρισμό τους.

Ζητείται: Να προσδιοριστούν τα έξοδα που θα κεφαλαιοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις της «ΛΑΜΔΑ» την 31/12/20X7, θεωρώντας πως όλα τα προαναφερθέντα έξοδα αναγνωρίστηκαν στην συγκεκριμένη χρήση (Νεγκάκης,2015)

Απάντηση:

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 τα έξοδα έρευνας του ποσού των 255.000 ευρώ δεν κεφαλαιοποιούνται. Τα έξοδα ανάπτυξης ποσού 459.000 ευρώ και τα έξοδα διοίκησης για το εν λόγω προϊόν ποσού 51.000 ευρώ δεν κεφαλαιοποιούνται, καθώς τα κριτήρια

αναγνώρισης ικανοποιούνται στις 31/12/20X7 με την ολοκλήρωση της φάσης ανάπτυξης. Επίσης, δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν καθώς αναγνωρίστηκαν αρχικά σαν έξοδα

Τέλος δεν κεφαλαιοποιούνται και τα άλλα γενικά έξοδα διοίκησης σχετικά με το συγκεκριμένο προϊόν ποσού 51.000 ευρώ αλλά και τα έξοδα για τη διαφημιστική καμπάνια προώθησης του προϊόντος ποσού 119.000 ευρώ

• **Εφαρμογή 8**

Η εταιρεία «ΖΗΤΑ» κατέχει άυλο περιουσιακό στοιχείο με αξία κτήσης 145.000 ευρώ και σωρευμένη απόσβεση 87.000 ευρώ και υπολειπόμενη διάρκεια ωφέλιμης ζωής πέντε έτη. Στον ισολογισμό της 31/12/20X3, το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται με τα προαναφερθέντα ποσά, ενώ η εύλογη αξία εκείνη την ημερομηνία είναι 101.500 ευρώ (Νεγκάκης,2015)

Ζητείται να προσδιοριστεί η αναπροσαρμογή του άυλου περιουσιακού στοιχείου .

Απάντηση:

Η λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται αν από την αξία κτήσης αφαιρεθούν οι συσσωρευμένες αποσβέσεις, οπότε ανέρχεται σε:

$$145.000-87.000=58.000 \text{ ευρώ}$$

Η νέα λογιστική αξία ανέρχεται σε 101.500 οπότε η διαφορά αναπροσαρμογής είναι :

$$101.500-58.000=43.500 \text{ ευρώ}$$

Ακόμη, οι αποσβέσεις για τα επόμενα 5 έτη, τον υπολειπόμενο δηλαδή, χρόνο ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα ανέλθουν σε:

$101.500/5=20.300$ ευρώ $\Rightarrow 20.300*5=101.500$ ευρώ

- **Εφαρμογή 9**

Η εταιρεία «ΒΗΤΑ» κατέχει το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας «ΔΕΛΤΑ», ενός τηλεοπτικού σταθμού που συνάπτει άμεσα συμβόλαια με διαφημιστικές εταιρείες, οι όροι των οποίων επαναδιαπραγματεύονται δύο φορές τον χρόνο, με την αλλαγή της τηλεοπτικής σεζόν, δηλαδή κάθε εξάμηνο. Η «ΔΕΛΤΑ» θεωρεί ότι οι σχέσεις με τις διαφημιστικές εταιρείες είναι μακροπρόθεσμες και μπορεί να προβεί σε εκτίμηση της διάρκειας τους

Ζητείται να προσδιοριστεί αν η ωφέλιμη ζωή των σχέσεων με τους εν λόγω πελάτες που αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της «ΒΗΤΑ» είναι αόριστη (Νεγκάκης,2015)

Απάντηση:

Όταν εκτιμάται ότι δεν υπάρχει λήξη στην προβλεπόμενη περίοδο κατά την οποία ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές για την εταιρεία, τότε η ωφέλιμη ζωή του άυλου θεωρείται αόριστη.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η ωφέλιμη ζωή των σχέσεων με τους πελάτες της «ΔΕΛΤΑ» δεν μπορεί να καθοριστεί ως αόριστη, καθώς μπορεί να διακοπεί η σχέση με ορισμένους πελάτες αλλά και να αλλάξει η ακολουθούμενη μέχρι τώρα επιχειρησιακή της στρατηγική. Για αυτό απαιτείται εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του.

- **Εφαρμογή 10**

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

Απάντηση:

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

Λογιστικές εγγραφές :

2011: ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

Ασώματα πάγια	400	
Αποθεματικά αναπροσαρμογής		400

2012:

Αποθεματικά αναπροσαρμογής	400	
Ζημία απομείωσης	100	
Αποθεματικά αναπροσαρμογής		500

2013:

Ασώματα πάγια	300	
Αποτελέσματα χρήσης		100
Αποθεματικά αναπροσαρμογής		200

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευρέως αποδεκτό, ότι παίζουν σημαντικό ρόλο στο σημερινό παγκόσμιο οικονομικό και επιχειρησιακό περιβάλλον, το οποίο στηρίζεται στην καινοτομία και τη γνώση και συμβάλουν στη μεγιστοποίηση της αξίας και στην επιτυχία μιας επιχείρησης. Τα θέματα της μέτρησης, της αποτίμησης, της λογιστικής παρουσίασης, ακόμη και της προσέγγισης ενός κατάλληλου ορισμού των άυλων απέσπασαν το ενδιαφέρον τόσο της επιστημονικής όσο και της επιχειρηματικής διεθνούς κοινότητας, από τη δεκαετία κυρίως του '90 έως και σήμερα.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία έγινε προσπάθεια να αναλυθεί ο λογιστικός χειρισμός τους με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38. Το πρότυπο αυτό αποτελεί μια προσπάθεια εναρμόνισης της λογιστικής αντιμετώπισης των άυλων και εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες επιχειρήσεις από το 2005. Συγκεκριμένα ορίζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, αναφέρει το πεδίο εφαρμογής του, καθορίζει τα κριτήρια με τα οποία γίνεται τόσο η αρχική αναγνώριση, όσο και η Μεταγενέστερη επιμέτρησή τους, τον τρόπο απόσβεσής τους, τον τρόπο που τα άυλα Μπορούν να αποκτηθούν ή να δημιουργηθούν, ασχολείται με θέματα όπως η υπολειμματική τους αξία, οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης και οι μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν τα άυλα και τέλος αναφέρει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται κατά περίπτωση.

Ωστόσο, η πολυπλοκότητα του χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων, που απορρέει από την υποκειμενική και μη απτή τους φύση δεν επιτρέπει την απόλυτη εναρμόνιση και έτσι δίνεται έδαφος σε πρακτικές χειραγώγησης κερδών και παραποίησης ή ωραιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων.

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

Είναι προφανές ότι νέα δεδομένα και ιδιαίτερους κώδικες αξιολόγησης της οικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων δημιουργούνται από την εφαρμογή του ΔΛΠ 38, αλλά και άλλων προτύπων τα οποία έχουν συναφή χαρακτηριστικά με το εν λόγω πρότυπο. Έχει υποστηριχθεί κατά κόρον ότι τα ΔΛΠ θα εκφράσουν ορθολογικά την οικονομική οντότητα των επιχειρήσεων. Ωστόσο, υπάρχουν επιφυλάξεις οι οποίες διατυπώνονται για το εάν και κατά πόσον τα ΔΛΠ , θα αποτρέψουν τις κάθε λογής παρασπονδίες που παρατηρούνται στα οικονομικά στοιχεία ορισμένων εταιρειών.

Γίνεται εύκολα κατανοητό ότι με την εφαρμογή όλων των «συγγενικών» με το ΔΛΠ 38, προτύπων θα επιτείνει την ανάγκη της «μεσολάβησης» εξειδικευμένων αναλυτών προκειμένου να αναγνωρίζονται και κατανοούνται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα των επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι για τους απλούς επενδυτές είναι δυσκολότερο να κατανοήσουν την οικονομική εικόνα και, συνεπώς, την αξία της κάθε εταιρείας και θα χρειάζονται την βοήθεια ειδικών.

Υπάρχουν αρκετές μελέτες, στη διεθνή βιβλιογραφία στις οποίες έχει εξεταστεί η χρηματοοικονομική συνάφεια στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων κατά την διάρκεια των τελευταίων ετών. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιπροσωπεύουν το 60%-75% της αξίας κεφαλαιοποίησης της αγοράς στις περισσότερες αναπτυγμένες χρηματιστηριακές αγορές σε όλο τον κόσμο. Οι γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές, η υπεραξία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και η λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι αναποτελεσματικές και δημιουργούν δυνητικά προβλήματα. Αυτοί οι λογιστικοί κανονισμοί διευκολύνουν την διαχείριση των κερδών και το ξέπλυμα χρήματος, μειώνουν τον ανταγωνισμό στον τομέα των βιομηχανιών, και είναι πιθανό να αυξήσουν την επίπτωση της απάτης. Ακόμα πολλές έρευνες αναφέρουν ότι η κεφαλαιοποίηση των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να δημιουργήσει μια ευκαιρία στους μάνατζερ για συμμετοχή στην διαχείριση των κερδών.

Η υιοθέτηση του Δ.Λ.Π 38 αναφορικά με τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, παρέχει στους Managers τη δυνατότητα να επιλέγουν διαφορετικές μεθόδους αναγνώρισης των εξόδων Έρευνας και ανάπτυξης την κεφαλαιοποίηση και την εξοδοποίηση. Η λογιστική αυτή επιλογή δημιουργεί την ευκαιρία στις εταιρείες να επηρεάσουν βασικά οικονομικά μεγέθη οδηγώντας παράλληλα σε έλλειψη συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Μέσω των ΔΛΠ οδηγούμαστε αναγκαστικά στη σταδιακή εξάλειψη των γνωστών "παρατηρήσεων και σημειώσεων" που παρατηρούνται στους ισολογισμούς. Ένα άλλο σημαντικό συμπέρασμά είναι ότι σε αντίθεση με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι πιο κοντά στις φορολογικές πληροφορίες που ζητά το δημόσιο, το ΔΛΠ 38 και τα συναφή του πρότυπα πλησιάζουν περισσότερο στην χρηματοοικονομική ανάλυση και σκοπεύουν πρωτίστως στην ενημέρωση του κοινού.

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

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Βλάχος Χ. και Λουκά Λ (2009), Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2009, Εκδόσεις Παπαζήση – Globaltraining Τόμος Α΄, 5^η έκδοση Αθήνα
2. Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης(Δ.Π.Χ.Π.), Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Λονδίνο
3. Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμοι Α, Β, Γ, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα
4. Νομική βιβλιοθήκη (2007), ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (Δ.Π.Χ.Π.) 2006 - ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB))
5. Tami Dinh Brigitte Eierle Wolfgang Schultze Leif Steeger (2015), Research and Development, Uncertainty, and Analysts' Forecasts: The Case of IAS 38, Journal of International Financial Management & Accounting 26(3)
6. S Sharma K Darhni (2019), RELEVANCE OF INTANGIBLE ASSETS: AN OPINION OF INDIAN PRACTITIONERS. Journal of Commerce & Accounting Research . 2019, Vol. 8 Issue 1, p83-88. 6p.
7. Elena Mirela Nichita (2019), Intangible Assets – Insights From a Literature Review, Accounting and Management Information Systems, Vol. 18, No. 2, pp. 224-261, 2019
8. Francesco Mazzi , Richard Slack , Ιωάννης Τσαλαβούτας, Φάνης Τσόλγκας (2019), Country-level corruption and accounting choice: Research & development capitalization under IFRS, The British Accounting Review Volume 51, Issue 5, September 2019, 100821
9. Cate Elsten, Nick Hill (2017), Intangible Asset Market Value Study? , les Nouvelles - Journal of the Licensing Executives Society, Volume LII No. 4, September 2017
10. Michal Novak (2018), The Quality of Disclosure under IAS 38 in Financial Statements of Entities Listed on PSE

11. Peterson K Ozili (2019), Bank Loan Loss Provisions, Risk-Taking and Bank Intangibles Afro-Asian Journal of Finance and Accounting, 9(1): 21-39
12. Mark P. Bauman και Kenneth W. Shaw (2018), Value relevance of customer-related intangible assets, Research in Accounting Regulation Volume 30, Issue 2, October 2018, Pages 95-102
13. Chih-Fong Tsai, Yu- Hsin Lu και David C. Jen (2012), Determinants of intangible assets value: The data mining approach , Knowledge-Based Systems Volume 31, July 2012, Pages 67-77
14. Anis Maaloul, Walid Ben Amar, Daniel Zeghal (2016), Voluntary disclosure of intangibles and analysts' earnings forecasts and recommendations, Journal of Applied Accounting Research
15. Andrews, D. και A. de Serres (2012), Intangible Assets, Resource Allocation and Growth, OECD Economics Department Working Papers
16. Vincent O'Connell Naser AbuGhazaleh και Abdelmounaim Kintou (2017), The impact of R&D programme success on the decision to capitalize development expenditures in European firms, Technology Analysis & Strategic Management Volume 30, 2018
17. YC Lin, CS Young, WC Sun, MF Chiu (2015), The Relationship between the Capitalization of Intangible Assets and Financial Analysts' Earnings Forecast Errors: The Effect of IFRS 3 and IAS 38, Journal of Accounting Review, DOI:10.6552/JOAR.2015.61.2
18. V Sacui, D Sala (2012), Economic Properties of Intangible Assets. The Value Paradox, Revista de Management Comparat International Page Range: 793-803
19. S Denicolai, A Zucchella, R Strange (2014), The impact of intangibles on firm growth, Technology Analysis & Strategic Management Volume 27, 2015 Pages 219-236
20. CGL Cosmulese, V Grosu, E HLACIUC (2017), intangible assets with a high degree of difficulty in estimating their value, ecoforum Vol 6, No 3 (2017)
21. M Ciftci, N Zhou (2016), Capitalizing R&D expenses versus disclosing intangible information, Review of Quantitative Finance and Accounting volume 46, pages661–689(2016)
22. Feng Gu Baruch Lev (2011), Intangible Assets: Measurement, Drivers, and Usefulness, DOI: 10.4018/978-1-60960-071-6.ch007
23. Marilei Osinski, Paulo Mauricio Selig, Florinda Matos, Darlan José Roman (2017), Methods of evaluation of intangible assets and intellectual capital, Journal of Intellectual Capital ISSN: 1469-1930 Publication date: 10 July 2017

24. Lhaopadchan, S. (2010), "Fair value accounting and intangible assets: Goodwill impairment and managerial choice", *Journal of Financial Regulation and Compliance*, Vol. 18 No. 2, pp. 120-130. <https://doi.org/10.1108/13581981011033989>
25. Sahut, J., Boulerne, S. and Teulon, F. (2011), "Do IFRS provide better information about intangibles in Europe?", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 10 No. 3, pp. 267-290. <https://doi.org/10.1108/14757701111155798>
26. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>
27. Tami Dinh, Wolfgang Schultze, Thomas List, and Nadine Zbiegly (2020) R&D Disclosures and Capitalization under IAS 38 - Evidence on the interplay between national institutional regulations and IFRS adoption. *Journal of International Accounting Research* In-Press. <https://doi.org/10.2308/jiar-17-522>