

**ΘΕΜΑ: « Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΟ Δ.Λ.Π. 38 & ΟΙ
ΕΠΗΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ »**



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΤΖΕΛΕΠΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

**ΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ : ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ
ΦΕΤΣΚΑ ΗΛΙΑΝΑ**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	σελίδες
Εισαγωγή	4
1.1 Τι είναι τα πρότυπα	4
1.2 Ποια είναι τα πρότυπα.....	5
1.3 Γιατί πρέπει να εφαρμοστούν υποχρεωτικά.....	7
1.4 IASC	7
1.5 Σκοποί της IASC	8
1.6 Υποχρεώσεις των μελών της IASC.....	8
1.7 Περιεχόμενο του όρου <<οικονομικές καταστάσεις>>.....	9
1.7.1 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.....	9
1.8 Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.....	11
1.9 Γλώσσα	12
1.10 Το κύρος των προτύπων.....	12
1.11 Ελληνικά & Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	13
1.12 Επιπτώσεις εφαρμογής Δ.Λ.Π στις Ελληνικές επιχειρήσεις.....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	
2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	20
2.1 Έννοια των άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	20
2.2 Φορολογική αντιμετώπιση των άυλων παγίων στοιχείων.....	26
2.3 Λογιστική των άυλων παγίων στοιχείων.....	30
2.3.1 Γενικά περί της λογιστικής των άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων..	30
2.3.2 Απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	
3 Η ιστορία και το αντικείμενο του Δ.Λ.Π 38.....	36
3.1 Ιστορικό σημείωμα – ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του Δ.Λ.Π 38.....	36
3.2 Σκοπός του Δ.Λ.Π 38.....	36
3.3 Πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π 38.....	37
3.4 Ορισμοί εννοιών.....	39
3.5 Στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.....	40
3.5.1 Η αναγνωρισιμότητα.....	40
3.5.2 Ο έλεγχος.....	41
3.5.3 Η ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών.....	42
3.6 Καταχώρηση και αρχική αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	42
3.6.1 Εισαγωγή.....	42
3.6.2 Μεμονωμένη απόκτηση.....	43
3.6.3 Απόκτηση ως μέρος μίας ενοποιήσεως επιχειρήσεων.....	44
3.6.4 Απόκτηση μέσω μίας κρατικής επιχορήγησης.....	45
3.6.5 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων.....	45
3.7 Εσωτερικά δημιουργούμενη αξία.....	46
3.7.1 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία.....	46
3.7.2 Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	47
3.7.3 Κόστος εσωτερικά δημιουργούμενα άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	50
3.8 Καταχώρηση δαπανών.....	51
3.8.1 Καταχώρηση δαπανών χρήσεως στο κόστος άυλου περιουσιακού Στοιχείου.....	51
3.8.2 Καταχώρηση δαπάνης προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων.....	52

3.8.3	Καταχώρηση μεταγενέστερης δαπάνης.....	52
3.9	Μεταγενέστερη αποτίμηση – απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου..	55
3.9.1	Βασική μέθοδος μεταγενέστερης αποτίμησης άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	55
3.9.2	Εναλλακτική μέθοδος μεταγενέστερης αποτίμησης.....	55
3.10	Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	58
3.10.1	Έννοια απόσβεσης.....	58
3.10.2	Ωφέλιμος χρόνος ζωής.....	59
3.10.3	Μέθοδοι απόσβεσης.....	61
3.10.4	Υπολειμματική αξία.....	62
3.10.5	Αναθεώρηση της περιόδου αποσβέσεως και της μεθόδου αποσβέσεως..	63
3.11	Ανακτησιμότητα της λογιστικής αξίας.....	63
3.12	Αποσύρσεις και διαθέσεις	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.	Επισήμανση των σημαντικότερων αποκλίσεων των κρατούντων στη χώρα μας σχετικά με τα άυλα πάγια στοιχεία σε σύγκριση με τα οριζόμενα από το Δ.Λ.Π38.....	68
4.1	Ως προς την έννοια των άυλων παγίων στοιχείων.....	68
4.2	Ως προς την αναπροσαρμογή και την απομείωση της αξίας των άυλων παγίων στοιχείων.....	69
4.3	Ως προς την απόσβεση των άυλων στοιχείων.....	69
4.4	Έξοδα πολυετούς απόσβεσης.....	70
4.4.1	Έννοια των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως	70
4.4.2	Απόσβεση των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως	71
4.5	Επισήμανση των σημαντικότερων αποκλίσεων των εφαρμοζόμενων στη χώρα μας σχετικά με τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης σε σύγκριση με τα οριζόμενα από το Δ.Λ.Π38.....	74
4.5.1	Σχετικά με τα έξοδα ερευνών ανάπτυξης.....	74
4.5.2	Ποια έξοδα πολυετούς απόσβεσης προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ και τα οποία δεν αναγνωρίζει το πρότυπο.....	75

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1	Γνωστοποιήσεις.....	79
5.2	Μεταβατικές διατάξεις.....	82
5.3	Συμπεράσματα.....	87
5.4	Βιβλιογραφία.....	88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η καθοριστική ημερομηνία της 1/1/2005 σήμανε για όλες τις εισαγμένες εταιρείες της Ε.Ε. την υποχρεωτική σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Το γεγονός αυτό, της επίσημης πλέον και αμετάκλητης ημερομηνίας εφαρμογής των διεθνών προτύπων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, υπήρξε καταλύτης για την οριστική μετάβαση των οικονομικά και κοινωνικά σημαντικών επιχειρήσεων όλων των χωρών της Ευρώπης και όχι μόνο, σε μια πλατφόρμα προετοιμασίας, ανάλυσης και παρουσίασης των στοιχείων τους.

Η μετάβαση των ΔΛΠ δεν αποτελεί απλά μια ακόμη διαφορετική τεχνική παρουσίασης των οικονομικών πεπραγμένων των επιχειρήσεων, αλλά μια ξεχωριστή διαδικασία αναγνώρισης, αποτίμησης των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων, σε τέτοιο βαθμό, που ολόκληρη η επιχείρηση οφείλει να προσαρμοστεί, ούτως ώστε να παράσχουν όλα τα τμήματά της τις απαραίτητες πληροφορίες για την προετοιμασία των εναρμονισμένων με τα ΔΛΠ οικονομικών καταστάσεων τους.

Η διαφαινόμενη και πολυσυζητημένη μετάβαση σε ΔΛΠ ακόμη και μη εισαγμένων εταιρειών, εντείνει ακόμη περισσότερο την ανάγκη για μεγαλύτερη εξοικείωση και εμβάθυνση στη φιλοσοφία, τις αρχές και τους σκοπούς των ΔΛΠ.

1.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η ανάγκη που είχε δημιουργηθεί σε όλους τους οικονομολόγους ανά τον κόσμο να βρεθεί ένας τρόπος σωστής πληροφόρησης των μετόχων αλλά και των εμπλεκομένων με την οικονομική μονάδα, οδήγησε στο να αναπτυχθούν μοντέλα, για το κοινό συμφέρον, υψηλής ποιότητας, κατανοητά & εφαρμόσιμα που να είναι όσο το δυνατό πιο αντικειμενικά και εντελώς απαγκιστρωμένα από τις κατά τόπους φορολογικές αρχές.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποκαλούμενα «International Accounting Standards» (IAS) εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» - ΟΔΛΠ ([EN](#)) [«International Accounting Standards Board» (IASB)] που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και στον οποίο θα εκπροσωπείται η Επιτροπή. Στο

μέλλον, οι κοινοί αυτοί κανόνες θα μετονομαστούν σε «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» - ΔΠΧΠ , [«International Financial Reporting Standards» (IFRS)].

1.2 ΠΟΙΑ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στα πρότυπα ,ο τίτλος τους είναι ενδεικτικός των προβλέψεων που αναφέρεται το καθένα , ενώ η αρίθμηση τους είναι τυχαία και χρησιμοποιείτε μόνο από τους οικονομολόγους χάριν συντομίας , αυτά είναι.

Δ.Α.Π 1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .

Δ.Α.Π 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Δ.Α.Π 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.

Δ.Α.Π 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ , ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.

Δ.Α.Π 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Δ.Α.Π 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ.

Δ.Α.Π 12 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Δ.Α.Π 14 ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ..

Δ.Α.Π 15 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ.

Δ.Α.Π 16 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ.

Δ.Α.Π 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.

Δ.Α.Π 18 ΕΣΟΔΑ.

Δ.Α.Π 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ.

Δ.Α.Π 20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΕΙΣ.

Δ.Α.Π 21 ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ.

Δ.Α.Π 22 ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.

Δ.Α.Π 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.

Δ.Α.Π 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.

- Δ.Λ.Π 26** ΛΟΓΙΣΤ.ΑΡΧΕΣ & ΓΝΩΣΤ/ΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΟΙΚΟΝΟΜ. ΚΑΤΑΣ/ΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΠΡΟΓ/ΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ.
- Δ.Λ.Π 27** ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ.
- Δ.Λ.Π 28** ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.
- Δ.Λ.Π 29** ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ.
- Δ.Λ.Π 30** ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝ. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΤΩΝ ΣΥΝΑΦΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ.
- Δ.Λ.Π 31** ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.
- Δ.Λ.Π 32** ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ .
- Δ.Λ.Π 33** ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.
- Δ.Λ.Π 34** ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.
- Δ.Π.Χ.Α 5** ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ & ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
- Δ.Λ.Π 36** ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.
- Δ.Λ.Π 37** ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ , ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.
- Δ.Λ.Π 38** ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ – ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ .
- Δ.Λ.Π 39** ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ –ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ & ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.
- Δ.Λ.Π 40** ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ .
- Δ.Λ.Π 41** ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ.
- Δ.Π.Χ.Α 1** ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ.

Όταν τα πρότυπα αναθεωρούνται από την αρμόδια αρχή λογιστικών προτύπων , τότε πλέον αναφέρονται σαν Δ.Π.Χ.Α και όχι σαν Δ.Λ.Π .

1.3 ΓΙΑΤΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΟΥΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ

Είναι γνωστό της πάση ότι οι οικονομικές πληροφορίες που δίνονται από τις επιχειρήσεις είναι προσαρμοσμένες πάνω στις απαιτήσεις των τοπικών φορολογικών αρχών. Αυτό δημιουργεί προβλήματα στους επενδυτές αλλά και στους μετόχους των εταιρειών αφού δεν δείχνει την πραγματική οικονομική εικόνα των επιχειρήσεων αλλά την φορολογική εικόνα. Επίσης με δεδομένες τις διαφορές των φορολογικών αρχών από χώρα σε χώρα , δημιουργούνται λανθασμένες εντυπώσεις για μια οικονομική μονάδα , είτε αρνητική είτε θετική , πάντως όχι σωστή .

Με την εφαρμογή των προτύπων , όσο το δυνατό σε περισσότερες χώρες ή περιοχές του πλανήτη δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που είναι αναγνωρίσιμες και αναγνώσιμες από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων και έτσι αποτρέπουμε την αναρχία που υπάρχει ακόμα και σήμερα στο παγκόσμιο οικονομικό στερέωμα .

1.4 IASC

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία) που έγινε το Μάιο του 2000 τα μέλη της IASC ενέκριναν τη νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής:

- Επίτροποι (Trustees)

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- Επιτροπές

Με τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερχομένων και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου,

- να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου,
- να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό και
- να τροποποιούν το καταστατικό

1.5 ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ IASC

Οι σκοποί της IASC, όπως τίθενται στο Καταστατικό της είναι:

- (α) Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους, και
- (β) Να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η σχέση μεταξύ της IASC και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών [International Federation of Accountants –IFAC – ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο] επιβεβαιώνεται από τις αμοιβαίες δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει. Η ιδιότητα του μέλους της IASC (που είναι η ίδια όπως αυτή της IFAC) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη Συμφωνία, ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

1.6 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ IASC

Τα μέλη της IASC υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το συμβούλιο της IASC
- να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
- να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής,
- να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π από κάθε ουσιώδη άποψη,
- να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις

- πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π από κάθε άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής,
- να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π από κάθε ουσιώδη άποψη,
 - να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π διεθνώς.

1.7 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΟΡΟΥ <<ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ>>

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν

- a. ισολογισμό
- b. κατάσταση αποτελεσμάτων
- c. κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- d. κατάσταση ταμιακών ροών
- e. σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής.
 - i. Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.
 - ii. Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών –Λογιστών

1.7.1 ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για να επιτύχουν το σκοπό τους, δηλαδή την ουσιαστική πληροφόρηση των χρηστών, οι οικονομικές καταστάσεις οφείλουν να έχουν ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά. Τα πιο σημαντικά ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι η κατανοητότητα, η σαφήνεια, η αξιοπιστία, συγκρισιμότητα, η αρχή της οικονομικής ουσίας πάνω στον νομικό τύπο. Παρακάτω αναλύουμε συνοπτικά τα κυριότερα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.

Η κατανοητότητα και σαφήνεια

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διακατέχονται από σαφήνεια και να είναι κατανοητές στους χρήστες αυτών. Λέγοντας κατανοητές από τους χρήστες υπονοούνται οι έχοντες τη βασική οικονομική-λογιστική επάρκεια να κατανοήσουν τις πληροφορίες αυτές και οι γνωρίζοντες των θεμελιακών επιχειρηματικών πληροφοριών, και όλοι ανεξαιρέτως οι λήπτες των καταστάσεων αυτών.

Συνάφεια

Η συνάφεια των πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων είναι ένα εξίσου σημαντικό ποιοτικό χαρακτηριστικό για την εγκυρότητα αυτών βάσει των ΔΠΧΠ. Απώτερος σκοπός της κατάρτισης κάθε οικονομικής κατάστασης είναι η πληροφόρηση της πάσης φύσεως χρηστών των πληροφοριών, άρα οι πληροφορίες, που πρέπει να παρέχονται οφείλουν να είναι συναφείς με τις ανάγκες των χρηστών και να τους επιτρέπουν να κάνουν καλύτερη εκτίμηση των παρελθόντων, παρόντων και μελλοντικών γεγονότων, που αφορούν την επιχείρηση.

Σημαντικότητα

Άμεσα εξαρτώμενο με τη συνάφεια των οικονομικών καταστάσεων είναι και το ζήτημα της σημαντικότητας αυτών, του βαθμού δηλαδή επιρροής στη λήψη αποφάσεων από την εμφάνιση ή μη ορισμένων πληροφοριών και του τρόπου εμφάνισης και διατύπωσής τους. Εντέλει, το ΔΣ θα πρέπει να εμφανίζει όσο το δυνατόν πληρέστερα τα στοιχεία, που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις και να βοηθά το χρήστη των πληροφοριών να αποκτά χρησιμότητα και ωφέλεια από αυτές.

Αξιοπιστία

Συνακόλουθα με τα παραπάνω οι οικονομικές καταστάσεις, που καταρτίζονται βάσει των ΔΠΧΠ οφείλουν να είναι αξιόπιστες, να είναι δηλαδή απαλλαγμένες από βασικά λάθη και παραλείψεις, όπως επίσης και να μην διακατέχονται από μεροληψίες και προκαταλήψεις.

Συγκρισιμότητα

Παράλληλα οι οικονομικές καταστάσεις οφείλουν να έχουν το στοιχείο της συγκρισιμότητας, την παροχή δυνατότητας δηλαδή στο χρήστη των καταστάσεων να μελετήσει και να συγκρίνει τη δράση της επιχείρησης στο ομοιοεπαγγελματικό της περιβάλλον, είτε να συγκρίνει διαχρονικά την εξέλιξη των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ ο ελάχιστος βαθμός συγκρισιμότητας, που οφείλουν να παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης είναι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης.

Η αρχή της οικονομικής ουσίας πάνω από το νομικό τύπο.

Μια από τις σημαντικότερες καινοτομίες στην καθημερινή λογιστική εργασία αποτελεί η αρχή της οικονομικής ουσίας της συναλλαγής πάνω από το νομικό-φορολογικό τύπο της. Είναι το σημαντικό αυτό στοιχείο, που διασφαλίζει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και δεν διαστρεβλώνει την πραγματική εικόνα, ακόμα και αν η νομική φύση της συναλλαγής δίνει διαφορετική σημασία στη συναλλαγή.

Αυτή η αρχή διαπνέει το σύνολο των πρωτύπων, παρ'όλα αυτά χρειάζεται μεγάλη προσοχή στη χρήση της και ενδεχομένως ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα με το δικό μας φορολογικό-λογιστικό σύστημα, που βασίζεται κυρίως στις επιταγές του φορολογικού νομοθέτη.

1.8 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

Ένα Δ.Λ.Π είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Για αυτό τα εκδιδόμενα από την IASC Πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π έχει ως εξής:

- Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Ύστερα από την ενδελεχή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος.
- Το Σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Το εγκριμένο από το Συμβούλιο Σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του Σχεδίου.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το Σχέδιο αναθεωρείται.

- Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα ¾ των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.
- Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.
- Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.
- Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

1.9 ΓΛΩΣΣΑ

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την άδεια του Συμβουλίου, για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων ούτως ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συνέταξε τη μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

1.10 ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Μεμονωμένα, ούτε η IASC ούτε το λογιστικό επάγγελμα, έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η επιτυχία των προσπαθειών της IASC εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας.

Σε πολλές χώρες του κόσμου, το λογιστικό επάγγελμα έχει μια αξιοπρέπεια και θέση, που είναι μεγάλης σημασίας σε αυτές τις προσπάθειες.

Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με

την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

1.11 ΕΛΛΗΝΙΚΑ & ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η [Ευρωπαϊκή Επιτροπή](#) επεξεργάζεται τα [Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα](#) (ΔΛΠ) επί μία τριετία. Ο ακριβής καθορισμός τους θα έχει οριστικοποιηθεί μέχρι το τέλος του 2002, οπότε και θα δοθούν στη δημοσιότητα οι λεπτομέρειες εφαρμογής τους. Προς το παρόν, οι βασικές διαφορές των ΔΛΠ με τα Ελληνικά Πρότυπα μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων	
<ul style="list-style-type: none"> * Δεν συντάσσεται κατάσταση ταμ. ροών πλην των εισηγμένων. * Δεν συντάσσεται κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Κερδών εμμέσως. Πάγια Ενσώματα (Tangibles). * Γίνεται αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων ανά τέσσερα χρόνια (γήπεδα και κτίρια με συντελεστές και αντ. αξίες). 	<ul style="list-style-type: none"> * Επιπλέον κατάσταση ταμιακών ροών (cash flow statement). * Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. * Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων γίνεται σύμφωνα με πόρισμα έκθεσης, ανεξάρτητου εξειδικευμένου εκτιμητή.
Αϋλα (Intangibles)	
<ul style="list-style-type: none"> * Οι τόκοι αγοράς παγίων χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης (5 έτη). 	<ul style="list-style-type: none"> * Οι τόκοι για αγορά παγίων ενσωματώνονται στην αξία των παγίων, δεν αποσβένονται σε πέντε (5) έτη.
Αποσβέσεις (Depreciation) ενσώματων παγίων	
<ul style="list-style-type: none"> * Οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης 	<ul style="list-style-type: none"> * Δεν ορίζονται συντελεστές απόσβεσης

που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τα ενσώματα πάγια καθορίζονται με ΠΔ.	αλλά τα πάγια αποσβένονται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.
Αποσβέσεις (Depreciation) Αύλων	
* Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σε πέντε (5) έτη. * Ισχύει το ίδιο και για τα καθαρά άυλα.	* Τα διάφορα έξοδα αγοράς ή κατασκευής παγίων προσαυξάνουν την τιμή κτήσης τους και δεν αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. * Δεν αποσβένονται τα καθαρά άυλα σε πέντε χρόνια αλλά στην ωφέλιμη ζωή τους.
Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης	
* Τα έξοδα έρευνας καταχωρίζονται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης. * Τα έξοδα ανάπτυξης ομοίως.	* Τα έξοδα έρευνας επιβαρύνουν πάντα τα αποτελέσματα. * Τα έξοδα ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν.
Αποτίμηση χρεογράφων	
* Γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας και για κάθε στοιχείο χωριστά.	Διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: * Αποκτώνται με σκοπό το κέρδος σε σύντομο χρονικό διάστημα. * Αποκτώνται με σκοπό τη μακροπρόθεσμη διακράτηση. * Άλλος σκοπός πλην των ανωτέρω.
Αναβαλλόμενη φορολογία (Deferred taxation)	
* Δεν προβλέπεται από το Ν. 2190/20.	* Γίνεται πρόβλεψη καταβολής φόρων λόγω μόνιμων διαφορών και προσωρινών διαφορών.
Λογιστική παρακολούθηση της χρ. μίσθωσης (leasing)	
* Δεν γίνεται διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικής μίσθωσης και	* Έχουμε λειτουργική μίσθωση (είναι μικρότερη από την ωφέλιμη ζωή των

λειτουργικής μίσθωσης.	παγίων). * Έχουμε χρηματοδοτική μίσθωση (είναι για όλη την ωφέλιμη ζωή των παγίων).
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	
* Είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να λογιστικοποιεί προβλέψεις για προσωπικό με δικαιώματα συνταξιοδότησης.	Δύο είδη: * Πρόγραμμα προσδιορισμένου οφέλους. Απαιτείται αναλογιστική μελέτη. * Πρόγραμμα προσδιορισμένης συνεισφοράς. Ο εργοδότης πληρώνει ένα συγκεκριμένο ποσό σε κάποια ασφαλιστική εταιρεία.
Λοιπές προβλέψεις	
* Ισχύουν ό,τι για τα ΔΛΠ.	* Ισχύουν ότι για τα ΕΛΠ εκτός από: * Επιτρέπεται προεξόφληση μακροχρόνιων προβλέψεων σε παρούσες αξίες, κάτι που ρητώς δεν αναφέρεται στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.
Ενοποίηση οικονομικών καταστάσεων (Consolidation)	
* Ενοποιούνται μόνο οι θυγατρικές με ίδια δραστηριότητα.	* Ενοποιούνται όλες ανεξαρτήτως οι θυγατρικές.
Υπεραξία (Good will)	
* Αποτιμάται με ίδιο τρόπο, αποσβένεται με εφάπαξ.	* Αποσβένεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, όχι όμως μεγαλύτερη από 20 χρόνια.

Πηγή: Ημερησία

1.12 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων, που γίνεται ολοένα και πιο έντονη από τα μέσα της δεκαετίας του 1990. Σταδιακά, από το 1995, οι νομοθεσίες αρκετών κρατών - μελών επιβάλλουν τη χρήση των ΔΛΠ. Η οικονομική κρίση που ξέσπασε στην Ν.Α. Ασία το 1998 κατέστησε επιτακτική την ανάγκη για αξιόπιστα λογιστικά πρότυπα. Την ίδια χρονιά οι υπουργοί του G7 κάλεσαν όλες τις χώρες να μεριμνήσουν για την εφαρμογή γενικών αποδεκτών, ενώ το 2000 εξέφρασε την υποστήριξή της προς τα ΔΛΠ, η Επιτροπή της Βασιλείας.

Η ΕΕ αποδίδει τεράστια σημασία στη διεθνή εναρμόνιση όσον αφορά στην εφαρμογή λογιστικών προτύπων αφού αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ευόδωση της προσπάθειάς της για δίκαιο και αποτελεσματικό ανταγωνισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ΕΕ αναγνωρίζει ότι η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια, και η αξιοπιστία οικονομικών πληροφοριών, αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας αποθαρρύνει τις επενδύσεις λόγω αβεβαιότητας όσον αφορά την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών όπως αυτές παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι λύσεις που θα βελτιώσουν τη συγκρισιμότητα θα πρέπει να αντανakλούνται και διεθνώς διότι η άντληση κεφαλαίων δεν σταματά στα σύνορα μιας χώρας ή της Ευρώπης. Με το σκεπτικό αυτό, τα ΔΛΠ, παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδεκτά για να αποτελέσουν τον κοινό εκείνο παρονομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Παράλληλα, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, παρουσιάζονται ως το ελάχιστο που θα προσδώσει αξιοπιστία στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις.

Η ελληνική οικονομία, μετά τη μεγάλη και διαρκή προσπάθεια των τελευταίων ετών για σταθεροποίηση και τοποθέτησή της σε τροχιά ανάπτυξης, "καλύπτεται" από την ασφάλεια που της παρέχει η Οικονομική και Νομισματική Ένωση.

Η ένταξή μας όμως στην ONE και κατ'επέκταση η εγγύηση σταθερότητας που μας παρέχεται, αποτελεί το εφαλτήριο, την πρόκληση για περαιτέρω ανάπτυξη. Ο επόμενος στόχος της ελληνικής οικονομίας είναι η διαρθρωτική σύγκλιση της με τις ανεπτυγμένες οικονομίες των άλλων χωρών.

Η πραγματική σύγκλιση όμως προϋποθέτει τέτοιο βαθμό ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, ώστε να κλείσει η απομένουσα απόσταση από τις άλλες χώρες της Ε.Ε. Ως εκ τούτου απαιτούνται διαρθρωτικές αλλαγές στον τομέα των επιχειρήσεων, στη λειτουργία των αγορών, στην τόνωση του ανταγωνισμού. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τουλάχιστον για τις εταιρείες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, συμβάλει στη δημιουργία μιας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς, με μεγαλύτερο βάθος και υψηλότερη ρευστότητα, καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών.

Η υιοθέτηση ενιαίων λογιστικών προτύπων, όπως είναι τα ΔΛΠ, θα έχει θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις και κατ'επέκταση σε ολόκληρη την αγορά, καθώς θα συνεισφέρει στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της εγχώριας κεφαλαιαγοράς.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών, καλύπτουν τις απαιτήσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για ομοιόμορφη παρουσίαση των πληροφοριών και συγκρισιμότητα των στοιχείων των εισηγμένων εταιριών, ώστε οι επενδυτές να έχουν μεγαλύτερες δυνατότητες επιλογής με το χαμηλότερο το δυνατό κόστος.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) από τις εισηγμένες εταιρείες θα βελτιώσει τη γενικότερη εικόνα του ΧΑΑ και θα βοηθήσει στην προσέλκυση ξένων επενδύσεων οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν έναν πολύ σημαντικό μοχλό ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας.

Μια μεγαλύτερη αγορά, στη ζώνη του ευρώ, προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευχερέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους του κεφαλαίου και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό

προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ διευκολύνουν τους επενδυτές και τους αναλυτές να συγκρίνουν τις ελληνικές εταιρείες με άλλες στο εξωτερικό.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα παράσχει, εκτός άλλων και τα ακόλουθα οφέλη :

- Αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών,
- Βοήθεια στους επενδυτές για διευρωπαϊκές κλαδικές συγκρίσεις σε μια ολοένα και περισσότερο συγκλίνουσα κοινοτική κεφαλαιαγορά.
- Μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών, στην αναβάθμιση της πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού και στην τελική μείωση του κόστους κεφαλαίου (μετοχικού ή δανειακού),
- Ευκολότερη πρόσβαση σε μια ενιαία αγορά κεφαλαίου στην ΕΕ.
- Ευκαιρίες στις εταιρίες για επαναξιολόγηση εσωτερικών συστημάτων, διαδικασιών, αλλά και στρατηγικής.

Και έτσι

Βελτίωση της εμπιστοσύνης των επενδυτών και πελατών και αύξηση στα προς επένδυση κεφάλαια στις αγορές, προσελκύοντας ξένες επενδύσεις, αυξάνοντας τη ρευστότητα της αγοράς.

Παράλληλα, όμως, η μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα απαιτεί από τις εταιρίες εγρήγορηση και έγκαιρη προετοιμασία. Απαιτείται σωστή εκπαίδευση των στελεχών προσαρμογή των συστημάτων πληροφορικής. Το έκτακτο αυτό κόστος που θα δημιουργηθεί θα αντιμετωπισθεί από τις επιχειρήσεις μέσω του σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού ισόποσου του "κόστους" προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους, όπως προβλέπεται στο άρθρο νόμου.

Όσον αφορά τον τρόπο ελέγχου των επιχειρήσεων, προτείνεται ένα πλαίσιο το οποίο θα συζητηθεί με τους φορείς για να καταλήξουμε σε κοινά αποδεκτές ρυθμίσεις.

Η συζήτηση πρέπει να επικεντρωθεί στα εξής σημεία:

1. Αντικατάσταση ορκωτού ελεγκτού κάθε τρία χρόνια και ελεγκτικής εταιρίας μετά από ένα μέγιστο διάστημα.

2. Απαγόρευση παροχής υπηρεσιών συμβούλου και ελεγκτή από την ίδια εταιρία συγχρόνως ή πριν περάσουν τρία τουλάχιστον χρόνια από την απασχόληση με μια από τις δυο ιδιότητες. Η εφαρμογή αυτής της διάταξης πιθανό να χρειάζεται μεταβατική περίοδο για όσες εταιρίες έχουν κάνει τα σχέδιά τους ή έχουν συμβάσεις.

3. Κίνητρα (ή υποχρέωση) για διαρκή εκπαίδευση των ορκωτών ελεγκτών.

Πρέπει επίσης να εξεταστούν ορισμένες αλλαγές στο σύστημα εισαγωγής στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών σε εναρμόνιση με τα ισχύοντα σε άλλες χώρες ουσιαστική απελευθέρωση του επαγγέλματος. Οποιαδήποτε αλλαγή πρέπει να διασφαλίζει υψηλά standards για το ελεγκτικό επάγγελμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

α. Ε.ΓΛΣ

Κατά το Ε.ΓΛΣ «άυλα πάγια στοιχεία» (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες :

α. **Δικαιώματα**, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία

β. **Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις**, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στην δεύτερη αυτήν κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίδουν στην μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων».

Στο λογαριασμό **16.00** «υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)» παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Στην περίπτωση συγχωνεύσεως η πραγματική αξία της οικονομικής μονάδας προσδιορίζεται κατά τη διαδικασία που ορίζει το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργάνωσης, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των

στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μίας χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

Στο λογαριασμό **16.01** «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτάει πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών.

Για την καταχώρηση εξόδων αγοράς ή παραγωγής στο λογαριασμό 16.01 αποτελεί προϋπόθεση η προσδοκία ότι τα δικαιώματα για τα οποία γίνονται έξοδα θα αποδώσουν αποτελέσματα στην οικονομική μονάδα. Απαγορεύεται η αποθεματοποίηση εξόδων στους υπολογαριασμούς του 16, όταν είναι βέβαιο ότι δεν προσδοκείται οποιοδήποτε αποτέλεσμα από την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών.

Η αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Στους λογαριασμούς **16.02** «δικαιώματα (π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και **16.03** «λοιπές παραχωρήσεις» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των δικαιωμάτων αυτών, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.104.

Στο λογαριασμό **16.04** «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά τη χρήση, στην οικονομική μονάδα, ενσώματων πάγιων στοιχείων, για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτιμήσεως.

Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

Στο λογαριασμό **16.05** «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα εκείνα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.00-16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα.

Στην περίπτωση μισθωτικών δικαιωμάτων (δηλαδή μεταβιβάσεως από μισθωτή ακινήτου στην οικονομική μονάδα των μισθωτικών του δικαιωμάτων σε ορισμένο ακίνητο) που απορρέουν από σχετική σύμβαση μισθώσεως και το νόμο που ισχύει κάθε φορά, η αξία που καταβάλλεται στο μισθωτή αυτό ως αποζημίωση για τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων του καταχωρείται στη χρέωση οικείου υπολογαριασμού του 16.05 και αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο ισχύος του μισθωτικού δικαιώματος.

Σε περίπτωση ολοκληρώσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτοί εξισώνονται.

Σε περίπτωση οριστικής παύσεως της χρησιμοποιήσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου, πριν ολοκληρωθεί η απόσβεση της αξίας κτήσεώς του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτής μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημιές».

Σε περίπτωση πωλήσεως άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην περίπτ. 12 της παρ. 2.2.106 για το λογαριασμό 12.

II. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο – οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος – και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Στο λογαριασμό **16.10** «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και

οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως.

Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

Στο λογαριασμό **16.11** «έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» παρακολουθείται η αξία, π.χ. κτήσεως, των εξόδων αυτών, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτ. 6 της παρ. 2.2.104. για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία – μεταλλεία – λατομεία.

Στο λογαριασμό **16.12** «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία – μεταλλεία – λατομεία.

Στο λογαριασμό **16.13** «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Στο λογαριασμό **16.14** «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσανξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

Στο λογαριασμό **16.15** «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρακάτω περίπτωση 23.

Στο λογαριασμό **16.16** «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Στο λογαριασμό **16.17** «έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Στο λογαριασμό **16.18** «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Στο λογαριασμό **16.19** «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεώς του.

Στο λογαριασμό **16.98** «προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.109 για το λογαριασμό 15.09.

Τα έξοδα των λογαριασμών **16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18** και **16.19**, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού **16.15**, κατά πίστωση ή δάνειο, έπειτα από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών που μεταφέρονται από τον οικείο υπολογαριασμό του **44.15** «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων», αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πιστώσεως ή του δανείου ως εξής :

- Στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως μεταφέρεται από τον οικείο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 16.15 στο λογαριασμό 81.00.04 «συναλλαγματικές διαφορές» ποσό ίσο με το πηλίκον της διαιρέσεως του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσεως

αυτής μέχρι τη λήξη της αντίστοιχης πιστώσεως ή του αντίστοιχου δανείου. Για τον προσδιορισμό του ηλικίου της παραγράφου αυτής χρονική περίοδος μικρότερη από δώδεκα μήνες λογίζεται ως περίοδος ενός έτους.

- Σε περίπτωση που κατά την ημερομηνία χορηγήσεως της πιστώσεως ή του δανείου μέχρι την ημερομηνία ενάρξεως της παραγωγικής λειτουργίας των χρηματοδοτούμενων πάγιων στοιχείων μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, η τμηματική μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του οικείου υπολογαριασμού του 16.15 αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιοδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου.

- Σε περίπτωση ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα χρεωστικά υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 16.15, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, μεταφέρονται στο λογαριασμό 81.00.04 στο τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές του λογαριασμού 16.15, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσεως, μειώνουν τις χρεωστικές ή, στο μέτρο που δεν υπάρχουν χρεωστικές, μεταφέρονται σε αντίστοιχο κατά πίστωση ή δάνειο υπολογαριασμό του 44.15. Από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.01.04 «συναλλαγματικές διαφορές» το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στο ποσό των πιστώσεων ή δανείων που πληρώθηκε μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών του λογαριασμού **16.16** αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 16.99 στους οικείους λογαριασμούς του 16 οι αποσβέσεις και έτσι οι λογαριασμοί αυτού εξισώνονται.

β. ν.2190/1920

Κατά το ν.2190/1920 «ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτούνται από την εταιρεία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λ/σμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων

περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς τα ποσά που καταβάλλονται από την εταιρεία για την δημιουργία των αγαθών αυτών» (άρθρο 42^ε§3).

2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

α. ΚΒΣ

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΒΣ, για την παροχή υπηρεσίας σε επιτηδευματίες καθώς και σε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κλπ.), εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, κατά δε τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.2859/2000, ως παροχή υπηρεσίας θεωρείται και «η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού». Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο της μεταβιβάσεως ή της εκχωρήσεως του αγαθού.

Στην έννοια του όρου «άυλα αγαθά» περιλαμβάνονται τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες εκμεταλλεύσεως βιομηχανικών και εμπορικών σωμάτων και τα λοιπά παρόμοια δικαιώματα.

Η παραχώρηση δικαιωμάτων σε τρίτο προς εκμετάλλευση (όπως της φήμης – επωνυμίας – του σήματος κλπ) και με ταυτόχρονη εκχώρηση του δικαιώματος της αποκλειστικής εκμετάλλευσης σε συγκεκριμένη περιοχή έναντι σταθερής αμοιβής ή αμοιβής ως ποσοστού στα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου (Franchising), συνιστά εμπορική δραστηριότητα και εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

β. Φορολογία εισοδήματος

Διακρίνουμε δύο περιπτώσεις : την παραχώρηση της εκμεταλλεύσεως και την εκχώρηση (μεταβίβαση) άυλων πάγιων στοιχείων.

α. Κέρδος ή ωφέλεια από μεταβίβαση άυλων πάγιων στοιχείων.

Φορολογείται αυτοτελώς «με συντελεστή 30% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσυκλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα» (άρθρο 13§ 1β του ν.2238/1994).

Σημειώνεται ότι για να υπαχθεί στο φόρο η ωφέλεια, θα πρέπει να προέρχεται από σύμβαση μεταβίβασης του δικαιώματος με αντάλλαγμα, η οποία σύμβαση θα έχει καταρτισθεί ελεύθερα και οικιοθελώς.

Σημειώνεται περαιτέρω ότι η προαναφερόμενη φορολογική αντιμετώπιση, γίνεται μόνο αν η ωφέλεια προέρχεται από μεμονωμένη πράξη, που από τη φύση της δεν μπορεί να συγκεντρώσει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος. Στην αντίθετη περίπτωση που οι μεταβιβάσεις δικαιωμάτων διενεργούνται κατά σύστημα (π.χ. μεταβιβάσεις εισαγωγικών δικαιωμάτων από εμπορικό αντιπρόσωπο), τότε η προκύπτουσα ωφέλεια συνιστά κέρδος φορολογούμενο ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ωφέλειας λαμβάνεται υπόψη το συμφωνηθέν αντάλλαγμα, δηλαδή το τίμημα που αναγράφεται στο οικείο συμβόλαιο, εκτός αν ήθελε αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή με συγκεκριμένα στοιχεία ότι το πράγματι συμφωνηθέν είναι ανώτερο από εκείνο που αναγράφεται στο πωλητήριο συμβόλαιο (Σ.τ.Ε. 768/1991).

Η ωφέλεια ή το κέρδος φορολογείται κατά το χρόνο και κατά το μέτρο που καθίσταται απαιτητή και εκκαθαρισμένη η αξίωση του εκχωρητή για τη συμφωνηθείσα αντιπαροχή (Σ.τ.Ε. 1511/1991). Εάν η αντιπαροχή καταβάλλεται τμηματικά, κάθε τμήμα της αντιπαροχής φορολογείται στη χρήση που αυτό καθίσταται απαιτητό και καταβλητέο.

Το προκύπτον από τη μεταβίβαση των άυλων στοιχείων κέρδος συνιστά εισόδημα φορολογούμενο κατ' ειδικό τρόπο και συνεπώς αντιμετωπίζεται (λογιστικώς) με τον τρόπο που αντιμετωπίζονται τα εισοδήματα της κατηγορίας αυτής (δηλ. όπως οι τόκοι των καταθέσεων τραπεζών).

Επισημαίνεται ότι πριν από τη μεταβίβαση του άυλου στοιχείου «ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας που προκύπτει από την εφαρμογή αυτής της παραγράφου επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από την με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου. Η σχετική δήλωση υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα από τα οποία δύο (2) επιστρέφονται θεωρημένα στο δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας. Εάν η οικεία πράξη μεταβίβασης ή εκχώρησης γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αρνηθεί τη θεώρηση

του εγγράφου αυτού, εάν δεν επισυνάπτεται με αυτό αντίτυπο της οικείας δήλωσης και δεν αναγράφονται στο σώμα του εγγράφου τα στοιχεία αυτής. Στο ιδιωτικό αυτό έγγραφο πρέπει απαραίτητως να αναγράφεται το κέρδος ή η ωφέλεια που προέκυψε από την εκχώρηση του δικαιώματος ή του εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης της επιχείρησης.

Σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου από τα αναφερόμενα στη διάταξη αυτή, χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας για να καταβληθεί με βάση αυτή ο φόρος εφάπαξ, το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον συνυπεύθυνο με τον μεταβιβάζοντα ή εκχωρούντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται (άρθρο 13 § 1γ του ν.2238/1994).

β. Κέρδος ή ωφέλεια από τη μεταβίβαση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως άυλων παγίων στοιχείων

Τα δικαιώματα που αποκτά η επιχείρηση από την παραχώρηση σε τρίτους για εκμετάλλευση επί ορισμένο χρόνο δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας (λ.χ. ευρεσιτεχνίας, πνευματικής ιδιοκτησίας, μυστικές μέθοδοι παραγωγής) αποτελούν κέρδος από την άσκηση εμπορικής εκμεταλλεύσεως και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2238/1994 για το αποκτώμενο κατ' έτος ποσό (Υπ. Οικ. Ε. 17224/1961).

Στην περίπτωση που τα προαναφερόμενα δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής, τα δικαιώματα αυτά φορολογούνται κατ' αποκοπή με τους ακόλουθους συντελεστές (άρθρο 13 § 5 του ν.2238/1994).

- με 10% για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών και
- 20% για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές για τα άυλα στοιχεία που αναφέρονται στις διατάξεις του προαναφερόμενου άρθρου.

Στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημιώσεως κ.λπ. και του παρακρατούμενου φόρου, ο οποίος αποδίδεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Με την παρακράτη του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

γ. Είσπραξη ποσού για ηθική βλάβη της επιχείρησης:

Το ποσό της αποζημίωσης που εισπράττει η επιχείρηση κατόπιν δικαστικής απόφασης για την προσβολή άυλου περιουσιακού της στοιχείου (π.χ. επωνυμίας, σήματος κ.λπ.) καταχωρείται σε κατάλληλο υπολ/σμό του 81.10 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» και υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος. Για την είσπραξη της αποζημίωσης αυτής εκδίδεται τιμολόγιο του άρθρου 12 § 3 του Κ.Β.Σ.

γ. Φ.Π.Α

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά ή βιομηχανικά σήματα κ.λπ.) θεωρούνται και από άποψη Φ.Π.Α. ως πάγια περιουσιακά στοιχεία και ισχύουν και γι' αυτά τα όσα ισχύουν για τα ενσώματα πάγια.

Η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσεως ενός άυλου στοιχείου θεωρείται παροχή υπηρεσίας και υπόκειται σε Φ.Π.Α. 18% (άρθρο 8 § 1 περ. α' του ν.2859/2000).

Η μεταβίβαση αντιπροσώπευσης οίκου εξωτερικού που πραγματοποιείται με αντάλλαγμα θεωρείται πράξη παροχής υπηρεσιών και υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων σε επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα από πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ο.Κ. ή από πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα εκτός της Ε.Ο.Κ. υπόκειται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα (άρθρο 14 § 3 του ν.2859/2000).

Υπεύθυνος για την απόδοση του φόρου είναι ο αντιπρόσωπος του αλλοδαπού νομικού προσώπου και εφόσον δεν υπάρχει υποχρέωση ορισμού αντιπροσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 περ. ε', ο λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών (άρθρο 35 § 1 περ. γ' του ν.2859/2000).

Σε περίπτωση που ο μεταβιβάζων ή παραχωρών τη χρήση ενός άυλου στοιχείου είναι πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας ισχύουν τα ανωτέρω οποιοσδήποτε και αν είναι ο λήπτης που είναι εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 14 § 3 του ν.2859/2000).

2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2.3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

α. Ε.ΓΛΣ

*** Αξία κτήσης**

Τα ασώματα (ή άυλα) περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στους υπολ/σμούς 16.10 μέχρι 16.19 του πρωτοβάθμιου 16 «ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους λογ/σμούς του 16 με την αξία της κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την επιχείρηση απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Όταν, για την απόκτηση του άυλου παγίου στοιχείου η επιχείρηση δίνει μετοχές εκδόσεώς της, πρόκειται για εισφορά σε είδος και η αξία του στοιχείου προσδιορίζεται από την επιτροπή εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920.

*** Οι απόψεις του Υπουργείου Εμπορίου**

Σύμφωνα με τις απόψεις Υπ. Εμπορίου είναι δυνατή η αποτίμηση των άυλων στοιχείων μιας επιχειρήσεως που λειτουργεί με τη μορφή ανώνυμης εταιρίας (όπως η τεχνογνωσία, η επαγγελματική εμπειρία του προσωπικού της επιχειρήσεως, η φήμη της πελατείας αυτής) με σκοπό την εξεύρεση της χρηματικής του αξίας, προκειμένου είτε να υπολογιστεί η αξία της μετοχής αυτής ή να μετατραπεί σε επιχείρηση άλλης νομικής μορφής ή να συγχωνευθεί – με εξαγορά τμήματος ή του συνόλου της από άλλη – ή να συγχωνευθεί με περισσότερες επιχειρήσεις, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

- να είναι εφικτή η χρηματική αποτίμηση αυτών, του γεγονότων αυτού αποτελούντος θέμα πραγματικό για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση
- να σταθμιστεί η πραγματική αξία που θα έχουν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία στην ιδρυόμενη ή προκύπτουσα από συγχώνευση κ.λπ. ανώνυμη εταιρία, σε συνάρτηση πάντα και με το σκοπό της τελευταίας
- να είναι δεκτικά εμφανίσεως στον Ισολογισμό της επιχείρησης και να εμφανίζονται σ' αυτόν ως ενεργητικά στοιχεία της περιουσίας της, και

- **οι αντίστοιχες εγγραφές στον οικείο Ισολογισμό να είναι συνταγμένες με ακρίβεια και να στηρίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία** (Γνωμάτευση 476/95 Νομ. Συμβούλου Υπ. Εμπορίου που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Εμπορίου – εγγρ. Κ2 – 5238/17.10.95).

Παρατηρούμε σχετικά ότι, ούτε η επαγγελματική εμπειρία του προσωπικού της εταιρίας ούτε οι σχέσεις αυτής με την πελατεία της είναι δυνατό να αποτιμηθούν μεμονωμένα και να εμφανισθούν διακεκριμένα στον ισολογισμό της εταιρίας.

Όταν έναντι ενός συνολικού τιμήματος αποκτώνται περισσότερα από ένα ασώματα στοιχεία, στο καθένα στοιχείο εκχωρείται το προσήκον κόστος. Η κατανομή του συνολικού τιμήματος γίνεται με το μέθοδο που αναπτύσσεται στην § 1.6.4 της Τράπεζας Πληροφοριών «Πανδέκτης».

*** Αποσβέσεις, παύση χρησιμοποίησης ή πώληση**

Σε περίπτωση ολοκλήρωσεως της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι αποσβέσεις τους μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 16.99 στους οικείους λ/σμούς 16 και έτσι οι λ/σμοί αυτοί εξισώνονται.

Σε περίπτωση πώλησεως άυλου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναπτύσσονται στην § 1.11.1 της Τράπεζας Πληροφοριών «Πανδέκτης» στην αντίστοιχη περίπτωση του λ/σμού 12 με την επισήμανση ότι τα προκύπτοντα αποτελέσματα θεωρούνται έκτακτα και το μεν κέρδος καταχωρείται στο λ/σμό 81.03.05, η δε ζημία στον 81.02.05.

Σημειώνεται ότι ο φόρος εισοδήματος που καταβάλλεται κατά την πώληση άυλου πάγιου στοιχείου, καταχωρείται σε αρμόδιο υπολ/σμό του 33.13 (Υπ. Οικ. 1015040/Πολ. 1059/1996), το δε προκύπτον κέρδος, αγόμενο διαδοχικά στους λ/σμούς 80.00, 86 και 88.99, μεταφέρεται τελικά στην πίστωση υπολ/σμού του 41.91 «αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο».

*** Παραχώρηση της χρήσης**

Σε περίπτωση παραχωρήσεως της χρήσεως άυλου πάγιου στοιχείου, το κόστος της κτήσεως του στοιχείου εξακολουθεί αν εμφανίζεται στον αρμόδιο υπολ/σμό του 16 και να υποβάλλεται σε απόσβεση, το δε αποκτώμενο δουλευμένο έσοδο καταχωρείται στη πίστωση του λ/σμού 75.03 «έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις».

2.3.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

α. Ε.ΓΛΣ και ν.2190/1920

Ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 4) επαναλαμβάνει αυτούσιες τις διατάξεις του Ε.ΓΛΣ σχετικά με την απόσβεση των άυλων στοιχείων, που έχουν ανακεφαλαιωτικά ως εξής :

- Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λ/σμών «έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και «έξοδα λοιπών ερευνών», καθώς και οι παραχωρήσεις και τα δικαιώματα της βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λ/σμών «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και «λοιπές παραχωρήσεις» αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, εκτός αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση (άρθρο 43 § 4α σε συνδυασμό με την § 3α του ίδιου αριθμού)

- «Η υπεραξία της επιχειρήσεως (goodwill) αποσβένεται, είτε εφάπαξ, είτε τμηματική και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη» (άρθρο 43 § 4β)

- «Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή περιορισμένη διάρκεια» (άρθρο 43 § 4γ)

- «Τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» των λογαριασμών «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» και «λοιπά δικαιώματα», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου (άρθρο 43 § 4δ).

Το Ε.ΓΛΣ και ο ν.2190/1920 (άρθρο 42^ε § 7) επιβάλλουν τον άμεσο τρόπο αποσβέσεως των άυλων πάγιων στοιχείων. Το σχετικό ημερολογιακό άρθρο είναι της ακόλουθης μορφής:

66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο

Λειτουργικό κόστος

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως

66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομ. Ιδιοκτησίας κ.λπ

(εις) 16 **Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς
αποσβέσεως**

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως

16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομ. Ιδιοκτησίας κ.λπ

Εφόσον πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος αντί του 66.05 χρεώνεται ο 85.05.

Παράδειγμα

Επιχείρηση η οποία εξαγοράστηκε έχει υπεραξία 10.000.000 δρχ. στην οποία διενεργεί τμηματική απόσβεση και δικαιώματα χρήσης ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας για 6 χρόνια, αξίας 600.000 δρχ.

Η εγγραφή της ετήσιας απόσβεσης θα είναι η εξής :

66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ

ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

2.100.00

66.05 Αποσβ. ασώματων ακιν/σεων

και εξόδων πολυετούς αποσβ.

66.05.00 Αποσβ. υπεραξίας επιχειρ.

2.000.000

66.05.01 Αποσβ. δικαιωμάτων

Βιομηχανικής ιδιοκτησίας

100.000

66.05.01.00 Αποσβ. διπλωμάτων ευρεσιτεχν.

16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	2.100.000
16.99 Αποσβ. ασώματες ακίνητοπ. και έξοδα πολυετούς αποσβ.	
16.99.00 Αποσβ. υπεραξία επιχ/σεως	2.000.000
16.99.01 Αποσβ. δικαιώματα βιομηχ. Ιδιοκτησίας	<u>100.000</u>
16.99.01.00 Αποσβ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας	

Παράδειγμα

Επιχείρηση είχε αγοράσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης ενός λατομείου για δέκα χρόνια και είχε πληρώσει 1.000.000 δρχ. Μετά από 7ετή τμηματική απόσβεση το λατομείο έκλεισε από το κράτος, γιατί κρίθηκε ότι καταστρέφει το περιβάλλον.

Η επιχείρηση ήδη έχει αποσβέσει το κόστος κτήσης του δικαιώματος κατά 700.000 δρχ., εφ' όσον διενέργησε ισόποση τμηματική απόσβεση για 7 έτη :

$$(1.000.000 : 10) \times 7 = 700.000 \text{ δρχ. Μένει αναπόσβεστο υπόλοιπο } 300.000 \text{ δρχ.}$$

Επίσης θα πρέπει ο λ/σμός 16.02 με μεταφορά των αποσβέσεων των 7 ετών.

Οι λογιστικές εγγραφές οι οποίες θα γίνουν είναι :

81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟ/ΤΑ	300.000
81.02 Έκτακτες ζημιές	
81.02.99 Λοιπές έκτακτες ζημιές	
16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΝ/ΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒ.	300.000
16.02 Δικαιώματα εκμεταλ.ορυχείων - μεταλλείων – λατομείων	

16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒ.	700.000
16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακιν/σεις και αποσβ. εξ. Πολυετούς αποσβ.	
16.99.02 Αποσβ. δικαιώματα εκμεταλ. ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων	
16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒ.	700.000
16.02 Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων	

β. Φορολογία εισοδήματος

Το π.δ. 100/1998 δεν προβλέπει περί του τρόπου αποσβέσεως των άυλων πάγιων στοιχείων. Ισχύουν συνεπώς και από άποψη φορολογίας εισοδήματος τα προβλεπόμενα από το Ε.ΓΛΣ και το ν.2190/1920. Υπόψη και η διάταξη του άρθρου 31 § 1 περ. ι' του ν.2238/1994 σύμφωνα με την οποία από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων» υπό τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που θέτει η διάταξη αυτή. Η διάταξη όμως αυτή αναφέρεται στα περιοδικώς καταβαλλόμενα ποσά και τα οποία συνεπώς αφορούν έξοδα της χρήσεως και όχι στα εφάπαξ καταβαλλόμενα ποσά που αφορούν περισσότερες χρήσεις.

- Η δαπάνη αγοράς και γενικά αποκτήσεως της κυριότητας άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αποσβένεται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και πάντως μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιοσμένη διάρκεια (Υπ. Οικ. Πολ. 1047/4.2.2002).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3. Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΚΑΙ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 38

3.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ – ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 38

Το Δ.Λ.Π. με αριθμό 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία» εκδόθηκε το 1998 και αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 9 «Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης» και το Δ.Λ.Π. 4 «Λογιστική των αποσβέσεων» σε σχέση με τις αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Το Δ.Λ.Π. 38 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 1^η Ιουλίου 1999 και μετά, ενώ ενθαρρύνεται η εφαρμογή του ενωρίτερα.

3.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 38

Η καθιέρωση του Δ.Λ.Π. 38 αποσκοπεί στην διαμόρφωση και τη δημοσίευση των τρόπων και των μεθόδων λογιστικής αντιμετώπισης των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων. Συγκεκριμένα, καταγράφονται τα κριτήρια προκειμένου μια επιχείρηση να καταχωρήσει ένα στοιχείο στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθορίζεται ο τρόπος της αρχικής καταχώρησης και της μεταγενέστερης αποτίμησής του, ο τρόπος λογιστικού χειρισμού των μεταγενέστερων δαπανών που γίνονται για ένα άυλο περιουσιακού στοιχείο, ο τρόπος απόσβεσής του και οι υφιστάμενοι περιορισμοί στην ωφέλιμη ζωή και την υπολειμματική αξία του. Επίσης διευκρινίζονται θέματα σχετικά με τις δαπάνες έρευνας και τις δαπάνες ανάπτυξης, οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να δημιουργηθεί ή να αποκτηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς και οι διάφορες γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνονται σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά περίπτωση.

3.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 38

Κάθε οικονομική μονάδα πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για τη λογιστική

απεικόνιση των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων, εκτός από τις εξής περιπτώσεις:

α. Εάν ένα άλλο Δ.Λ.Π. ρυθμίζει τα θέματα ενός ειδικού τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το άλλο πρότυπο [π.χ. η υπεραξία που προκύπτει κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων (Δ.Λ.Π. 22), η μίσθωση (Δ.Λ.Π. 17), άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση κατά την συνήθη δραστηριότητά (Δ.Λ.Π. 2), οι συμβάσεις Κατασκευής Έργων (Δ.Λ.Π. 11) κ.λ.π.].

β. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίστηκαν στο Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση». [Σχετικά με την καταχώριση και αποτίμηση ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π. 25 (Λογιστική Επενδύσεων), Δ.Λ.Π. 27 (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές) το Δ.Λ.Π. 28 (Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς) και το Δ.Λ.Π. 31 (Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες)].

γ. Αν κάποιες δραστηριότητες ή συναλλαγές χαρακτηρίζονται από μεγάλη εξειδίκευση και δημιουργούν λογιστικά θέματα των οποίων η αντιμετώπιση απαιτεί ιδιαίτερους και διαφορετικούς τρόπους τότε αυτές θα πρέπει να εξαιρεθούν από την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 38. Τέτοιες περιπτώσεις είναι:

- Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, όπως μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή οι δαπάνες ανάπτυξης και εξόρυξης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων και
- Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές η μη εφαρμογή αφορά μόνο τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, ενώ το Πρότυπο θα εφαρμοστεί κανονικά για όλα τα άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία αυτών (π.χ. ηλεκτρονικό λογισμικό)

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό (ενσώματο) υλικό, όπως π.χ. ένα ηλεκτρονικό μαγνητικό μέσο (δισκέτα)

στη περίπτωση ηλεκτρονικών προγραμμάτων ή σε μία σειρά νομιμοποιητικών εγγράφων σχετικά με τη νομική τεκμηρίωση στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας. Αν ένα περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει τόσο στοιχεία άυλου όσο και υλικού περιουσιακού στοιχείου, για να επιλέξουμε με ποιο Λογιστικό Πρότυπο πρέπει να αντιμετωπίζεται, με το Δ.Λ.Π. 38 ή το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» θα πρέπει να προβούμε σε μια κρίση σχετικά με ποιο από τα δύο στοιχεία (ενσώματο ή ασώματο) είναι το πλέον ουσιώδες. Από τα πλέον εύλωτα παραδείγματα για την περίπτωση αυτή είναι η αντιμετώπιση ενός Compact Disk το οποίο περιλαμβάνει λογισμικό.

Αν το λογισμικό το οποίο περιλαμβάνεται στο ηλεκτρονικό μέσο είναι κάποιο λειτουργικό σύστημα το οποίο είναι απαραίτητο για την ομαλή λειτουργία του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή, θα πρέπει να ακολουθείται το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις, αφού κρίνεται ότι το λογισμικό αυτό είναι ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και η αξία του ενσωματώνεται στην αξία του μηχανήματος. Όταν όμως το λογισμικό δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα του Ηλεκτρονικού Υπολογιστή και η απόκτησή του παρέχει την δυνατότητα στον χρήστη να το εγκαταστήσει σε οποιοδήποτε Ηλεκτρονικό Υπολογιστή και να το χρησιμοποιεί τότε θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο και να εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 38.

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχονται βάσει μιας σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δικαιώματα σύμφωνα με τις μισθωτικές συμφωνίες για στοιχεία όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα και τα οποία αποκλείονται από το Δ.Λ.Π. 17 (Μισθώσεις) εμπίπτουν στο Δ.Λ.Π. 38 γιατί μετά την αρχική καταχώρηση, ο μισθωτής διαπραγματεύεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει της μισθοδοτικής σύμβασης.

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

3.4 ΟΡΙΣΜΟΙ ΕΝΝΟΙΩΝ

Στην ανάλυση του Δ.Λ.Π. 38 που θα ακολουθήσει θα χρησιμοποιήσουμε μια σειρά όρων και εννοιών τους οποίους παραθέτουμε όπως αυτοί περιλαμβάνονται στην επίσημη μετάφραση του Δ.Λ.Π. 38 που έχει γίνει από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς.

Ένα **περιουσιακό στοιχείο** είναι μια πηγή πόρων:

- α.** Ελεγχόμενη από μια επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, και
- β.** Από την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρέουν στην επιχείρηση

Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος.

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

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

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μείον την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- α.** Είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση.
- β.** Είτε ο αριθμός παραγωγής ομοίων μονάδων που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην επιχείρηση.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβάλλονται ή η πραγματική αξία της άλλης αντιπαροχής που δίδεται για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το χρόνο κτήσεως ή παραγωγής του.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό το οποίο μια επιχείρηση αναμένει να λάβει από ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του μετά την έκπτωση των αναμενόμενων δαπανών διαθέσεως.

Πραγματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με πλήρη γνώση και τη θέληση τους, κάτω από κανονικές συνθήκες συναλλαγών.

Ενεργός αγορά είναι μια αγορά όπου όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις υπάρχουν:

- α.** Τα στοιχεία που διαπραγματεύονται μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.
- β.** Οι επιθυμούντες αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να τους βρίσκει κανείς οποτεδήποτε, και
- γ.** Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Ζημία απομειώσεως είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

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

3.5 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΟΥΝ ΕΝΑ ΑΥΛΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ

Τα κύρια στοιχεία, σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, τα οποία πρέπει να έχει κάποιο περιουσιακό στοιχείο για να χαρακτηριστεί ως άυλο εξετάζονται παρακάτω:

3.5.1 Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ

Η αναγνωρισιμότητα χαρακτηρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν η οικονομική μονάδα μπορεί να το διαχωρίσει και να το εξατομικεύσει. Η εξατομικεύση επιτυγχάνεται αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να πουληθεί αυτούσιο, να εκμισθωθεί ή να ανταλλαχθεί, ή τέλος αν μπορεί η οικονομική

μονάδα να διανείμει τα καθορισμένα μελλοντικά οφέλη που θα προέρχονται από αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Η εξατομίκευση αυτή δεν αποτελεί πάντα την αναγκαία προϋπόθεση για την αναγνωρισιμότητα ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου όταν παρέχεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να είναι σε θέση να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο με κάποιο άλλο τρόπο. Τέτοιες είναι οι παρακάτω περιπτώσεις:

α. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, η συναλλαγή μπορεί να περικλείει τη μεταβίβαση των νόμιμων δικαιωμάτων που παρέχουν την δυνατότητα μια επιχείρηση να αναγνωρίζει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

β. Αν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργεί μελλοντικά οικονομικά οφέλη από κοινού με άλλα περιουσιακά στοιχεία και η επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίζει τα μελλοντικά οφέλη που θα εισρέουν από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο τότε αυτό κρίνεται αναγνωρίσιμο.

3.5.2 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ

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

Σχετικό παράδειγμα της ανάγκης για ύπαρξη νόμιμου δικαιώματος για τον χαρακτηρισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς που μπορεί να διαθέτει μια οικονομική μονάδα και να αναμένει μελλοντικά οφέλη επειδή δημιουργεί πελατειακές σχέσεις και αναπτύσσει αμοιβαία εμπιστοσύνη με τους πελάτες της και αυτοί θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οικονομική μονάδα. Η επιχείρηση όμως δεν έχει κάποιο νόμιμο δικαίωμα για προστασία, ή κάποιον άλλο τρόπο ελέγχου των σχέσεων της με τους πελάτες και επομένως έχει ανεπαρκή έλεγχο επί των

αναμενόμενων οικονομικών ωφελειών από τους πελάτες της και επομένως ούτε το μερίδιο αγοράς ούτε το πελατολόγιο μπορούν να χαρακτηρισθούν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

3.5.3 Η ΥΠΑΡΞΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΩΦΕΛΕΙΩΝ

Το τρίτο απαραίτητο χαρακτηριστικό για τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι τα μελλοντικά έσοδα που θα προέλθουν από αυτό. Έσοδα προερχόμενα από την πώληση προϊόντων, από την παροχή υπηρεσιών, την εξοικονόμηση κόστους ή τέλος οποιαδήποτε άλλη δυνητική ωφέλεια από το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Συνοψίζοντας θα λέγαμε ότι άυλο περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38 είναι το αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο που δεν έχει φυσική υπόσταση και συγκεντρώνει τα τρία χαρακτηριστικά: είναι αναγνωρίσιμο, ελέγχεται από την οικονομική μονάδα και θα της αποφέρει μελλοντικά οφέλη.

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι π.χ. τα λογισμικά προγράμματα, τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών, οι παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, κ.λ.π.

3.6 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

3.6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω για να καταχωρήσει μια οικονομική μονάδα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να εμφανίζει τα τρία χαρακτηριστικά από τον ορισμό, δηλαδή, την αναγνωρισιμότητα, τον έλεγχο και τα μελλοντικά κέρδη αλλά και:

α. Να θεωρείται πιθανή η εισροή μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που θα πηγάζουν από το στοιχείο αυτό για την επιχείρηση. Είναι ευθύνη της διοίκησης της οικονομικής μονάδας να εκτιμήσει την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών βάσει λογικών και βάσιμων παραδοχών για τις οικονομικές συνθήκες που

θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Ο βαθμός βεβαιότητας των αναμενόμενων μελλοντικών εισροών από τη χρησιμοποίηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης θα πρέπει να αξιολογηθεί από την επιχείρηση δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

β. Να μπορεί με αξιοπιστία να αποτιμηθεί το κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται αρχικά στο κόστος του. Για να προσδιοριστεί το κόστος της αρχικής καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να εξεταστεί ο τρόπος απόκτησής του. Ακολουθούν μερικές περιπτώσεις απόκτησης άυλου περιουσιακού στοιχείου και ο προσδιορισμός του αρχικού κόστους καταχώρησης.

3.6.2 ΜΕΜΟΝΩΜΕΝΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μεμονωμένα με αντιπαροχή της αγοράς του με τη μορφή μετρητών ή άλλων νομισματικών στοιχείων, ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους αρχικής καταχώρησης αποτιμάται αξιόπιστα. Το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μεμονωμένα αποτελείται από την τιμή αγοράς του, που συμπεριλαμβάνει κάθε εισαγωγικό δασμό και κάθε μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς καθώς και κάθε άμεσα αποδοτέα δαπάνη (π.χ. επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες) προετοιμασίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου ώστε να καταστεί αυτό ικανό προς χρήση. Το αρχικό κόστος καταχώρησης μειώνεται από κάθε εμπορική έκπτωση και μείωση τιμής.

Στην περίπτωση που η πληρωμή δεν είναι της μετρητοίς, αλλά αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η ισοδύναμη τιμή αυτού σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ της ισοδύναμης τιμής σε μετρητά και του συνολικά καταβαλλόμενου τιμήματος καταχωρείται ως δαπάνη τόκου κατά τη διάρκεια της περιόδου της πιστώσεως. Εναλλακτικά θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του Δ.Λ.Π. 23 και οι τόκοι να κεφαλαιοποιηθούν, (βλέπε σχετικά Δ.Λ.Π. 23).

Στην περίπτωση που το τίμημα για την απόκτηση του άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η ανταλλαγή μετοχών της επιχείρησης, το αρχικό κόστος καταχώρησης του περιουσιακού στοιχείου είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται.

3.6.3 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΜΙΑΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ένας δεύτερος τρόπος απόκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παρατηρείται κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή, (σύμφωνα με το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων») η απόκτηση του άυλου θεωρείται αγορά και το κόστος αγοράς αυτού του περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησής του.

Βασικό θέμα για την ξεχωριστή καταχώρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων είναι η δυνατότητα αξιόπιστης αποτίμησής του. Από τις περιπτώσεις με την πιο αξιόπιστη αποτίμηση της πραγματικής αξίας είναι οι δημοσιευόμενες αγοραίες τιμές σε μια ενεργό αγορά. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι η τρέχουσα προσφερόμενη τιμή, όταν αυτή είναι διαθέσιμη. Όταν αυτή δεν είναι διαθέσιμη θα μπορούσαμε να λάβουμε ως βάση την τιμή της πιο πρόσφατης όμοιας συναλλαγής, με την προϋπόθεση ότι δεν άλλαξε το οικονομικό περιβάλλον και οι οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία πραγματοποίησης της όμοιας συναλλαγής μέχρι την ημερομηνία εκτίμησης της πραγματικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Ως αρχικό κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, το οποίο δεν διαπραγματεύεται σε μια ενεργό αγορά, θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε ότι είναι το ποσό που θα είχε πληρώσει η επιχείρηση, την συγκεκριμένη ημερομηνία αγοράς, αν είχε αποκτήσει το περιουσιακό στοιχείο μέσω μιας συναλλαγής με κανονικές συνθήκες. Για τον προσδιορισμό αυτού του ποσού η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη της το αποτέλεσμα όμοιων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.

Η αναγκαιότητα προσδιορισμού του αρχικού κόστους καταχώρησης οδήγησε πολλές εταιρείες που έχουν συχνή αγοραπωλησία άυλων περιουσιακών στοιχείων στην ανάπτυξη τεχνικών για την έμμεση εκτίμηση της πραγματικής αξίας τους. Κατά τις τεχνικές αυτές εφαρμόζονται πολλαπλασιαστές που αντανakλούν στις τρέχουσες αγοραίες συναλλαγές, σε ορισμένους δείκτες αποδοτικότητας του περιουσιακού στοιχείου (έσοδα, μερίδια αγοράς, λειτουργικό κέρδος κλπ). Άλλες τεχνικές εκφράζουν την αρχική τιμή καταχώρησης του

ύλου περιουσιακού στοιχείου ως την προεξόφληση προσδοκώμενων μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών που θα προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, με βάση το Δ.Λ.Π.22 και το Δ.Λ.Π. 38, μπορεί να καταχωρηθεί από μια οικονομική μονάδα αν τηρεί τα κριτήρια καταχώρησής του (πιθανολογούνται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα το κόστος του) ακόμα και αν η αγοραζόμενη οικονομική μονάδα δεν το είχε καταχωρήσει στις οικονομικές της καταστάσεις.

Στην περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε με ενοποίηση επιχειρήσεων δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν καταχωρείται ως ένα ιδιαίτερο περιουσιακό στοιχείο αλλά ενσωματώνεται στην υπεραξία (Goodwill).

3.6.4 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΜΙΑΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ

Όταν μια κυβέρνηση μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μια επιχείρηση δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο, όπως άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εκμετάλλευσης καζίνο, δικαιώματα χρησιμοποίησης κρατικών λιμένων, άδειες εισαγωγής κ.λ.π., η επιχείρηση (ακολουθώντας και το Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών επιχορηγήσεων») έχει δύο δυνατότητες σχετικά με την αρχική καταχώρηση:

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

3.6.5 ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί επίσης να αποκτηθεί με ανταλλαγή (μερική ή ολική) ενός άλλου ανόμοιου άυλου ή ενσώματου περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή το κόστος του στοιχείου που αποκτήθηκε αποτιμάται στην

πραγματική αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου μειωμένη ή αυξημένη με το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

Στην περίπτωση της ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων δεν καταχωρείται κέρδος ή ζημία από την ανταλλαγή. Όμως η πραγματική αξία του στοιχείου που παραλήφθηκε μπορεί να αποδεικνύει την ύπαρξη ζημίας απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε. Στην περίπτωση αυτή, το στοιχείο που παραλήφθηκε, πρέπει να καταχωρηθεί με την πραγματική του αξία, ενώ για το στοιχείο που παραδόθηκε πρέπει να καταχωρηθεί και η ζημία απομείωσής του.

3.7 ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΑΞΙΑ

3.7.1 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Οι δαπάνες των οικονομικών μονάδων για την απόκτηση μελλοντικών ωφελειών μπορούν να οδηγήσουν σε δύο αποτελέσματα:

α. Να μη δημιουργηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, διότι δεν εκπληρώνει τα κριτήρια καταχώρησής του με βάση το Πρότυπο αυτό, δηλαδή να είναι μια αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, που να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα το κόστος της. Τέτοιες δαπάνες συχνά ονομάζονται ως δαπάνες «συμβάλλουσες στην εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία» και καταχωρούνται στα αποτελέσματα. Για τον ίδιο λόγο η διαφορά της αγοραίας αξίας μιας επιχείρησης με την λογιστική αξία της αναγνωρίσιμης καθαρής της περιουσίας, αυτό που συχνά αποκαλείται ως Goodwill ή «αέρας», δεν θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την επιχείρηση.

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

3.7.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στην περίπτωση που η επιχείρηση δημιουργεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει τις ιδιότητες για τη καταχώρησή του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, υπάρχουν δύο δυσκολίες για την επιχείρηση:

- α.** να διαπιστώσει αν και σε ποια χρονική στιγμή υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο άυλο περιουσιακό στοιχείο που θα αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και
- β.** να προσδιορίσει αξιόπιστα και επακριβώς το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου (και να διαχωριστεί από το κόστος των δαπανών που συμβάλλουν στην εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία). Επιπλέον μια επιχείρηση για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τα κριτήρια καταχώρησής του καταχωρεί τις δαπάνες δημιουργίας του σε δύο φάσεις:
 - α.** φάση έρευνας και
 - β.** φάση ανάπτυξης.

A. Φάση Έρευνας

Όπως αναφέρεται στην παραπάνω παράγρ. 1.4. έρευνα είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της αποκτήσεως νέας επιστημονικής τεχνικής γνώσεως και αντιλήψεως.

Δαπάνες για ερευνητική δραστηριότητα είναι αυτές που πραγματοποιούνται π.χ.:

- για την απόκτηση νέων γνώσεων
- για την αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων
- για την αναζήτηση εναλλακτικών υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών παραγωγής, συστημάτων και υπηρεσιών,
- για την διαμόρφωση, το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και την τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες κ.λ.π.

Η φάση έρευνας προηγείται της φάσης ανάπτυξης και καμία δαπάνη που πραγματοποιείται στη φάση έρευνας δεν μπορεί να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο, όταν πραγματοποιείται και να επιβαρύνει την χρήση στην οποία πραγματοποιείται.

Επίσης, αν μια επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος για να δημιουργήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, όλες οι δαπάνες αυτού του προγράμματος θεωρούνται δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη φάση της έρευνας και πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται και να επιβαρύνουν την χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

B. Φάση Αναπτύξεως

Όπως αναφέρεται στην παραπάνω παράγρ. 1.4., ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσεως σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως. Σύμφωνα με το παρόν Δ.Λ.Π. ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) πρέπει να καταχωρείται ως τέτοιο όταν και μόνο όταν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι ισχύουν αθροιστικά όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Να υπάρχει η τεχνική δυνατότητα να ολοκληρωθεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο, ώστε να είναι διαθέσιμο για να χρησιμοποιηθεί ή να πωληθεί.
- Να έχει την πρόθεση η οικονομική μονάδα να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο για να το πωλήσει ή να το χρησιμοποιήσει.
- Να έχει την ικανότητα να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Να μπορεί να αποδείξει ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά οικονομικά οφέλη (δηλαδή εκτός των άλλων πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο άυλο περιουσιακό στοιχείο, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητά του). Για να αποδείξει η οικονομική μονάδα ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οφέλη θα πρέπει να τα προσδιορίσει (εκτιμήσει) με τη χρησιμοποίηση των αρχών του Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Εάν εκτιμάται ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη μόνο από κοινού με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζει την αρχή των μονάδων ταμιακών ροών που αναφέρεται στο Δ.Λ.Π. 36.

- Να μπορεί να εξασφαλίσει τη διαθεσιμότητα των απαιτούμενων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και την πώληση ή χρησιμοποίηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό μπορεί να αποδεικνύεται από την ύπαρξη ενός ολοκληρωμένου επιχειρηματικού σχεδίου (business plan) στο οποίο να συμπεριλαμβάνονται η τεχνογνωσία, τα μέσα οι οικονομικοί και οι λοιποί πόροι που προβλέπονται να διατεθούν, αλλά και από την ένδειξη πρόθεσης εξωτερικών δανειστών να συμμετάσχουν στην ανάπτυξη του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

- Να μπορεί να αποτιμά αξιόπιστα όλες τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για το άυλο περιουσιακό στοιχείο σε όλη τη διάρκεια ανάπτυξής του. Τα χρησιμοποιούμενα κοστολογικά συστήματα πρέπει να παρέχουν την δυνατότητα της αξιόπιστης παρακολούθησης του κόστους των άυλων περιουσιακών στοιχείων όπως π.χ. παρακολούθηση του κόστους απασχόλησης και των λοιπών δαπανών που πραγματοποιούνται για την ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού, αδειών, ή συγγραφικών δικαιωμάτων.

Στη φάση αναπτύξεως ενός προγράμματος μια επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίζει και να αποδεικνύει ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη γιατί η φάση ανάπτυξης είναι πιο προωθημένη από τη φάση της έρευνας.

Δραστηριότητες ανάπτυξης είναι αυτές που πραγματοποιούνται π.χ. για:

- το σχεδιασμό, κατασκευή και δοκιμή προ – παραγωγής ή προ – χρησιμοποίησεως προτύπων προϊόντων,
- το σχεδιασμό εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που περικλείουν νέα τεχνολογία
- το σχεδιασμό, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκαταστάσεως που δεν είναι μιας οικονομικής οντότητας ώστε να μπορεί να καταστεί εμπορική παραγωγή,
- το σχεδιασμό, κατασκευή, και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικοί τίτλοι, πελατολόγια και άλλα στοιχεία όμοια σε ουσιαστικά χαρακτηριστικά δεν μπορεί να καταχωρηθούν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία, γιατί είναι αδύνατον να διαχωριστεί το κόστος τους από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης.

3.7.3 ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτελείται από το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα για τη δημιουργία του, από την ημερομηνία που το άυλο στοιχείο καλύπτει τα τρία κριτήρια καταχώρησης του στα άυλα περιουσιακά στοιχεία (αναγνωριστικότητα, έλεγχος, μελλοντικά οφέλη). Δηλαδή το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει δαπάνες που έγιναν σε προηγούμενο χρονικό διάστημα και έχουν περιληφθεί ως έξοδα σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις (βλέπε σχετικό παράδειγμα στο Παράρτημα).

Για να περιληφθούν δαπάνες στο κόστος καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να μπορούν να προσδιοριστούν άμεσα ή να κατανεμηθούν με μια λογική και συνεπή βάση και να έχουν χρησιμοποιηθεί για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του για τη χρήση που προορίζεται.

Δαπάνες οι οποίες θα μπορούσαν να συμπεριληφθούν στο κόστος καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- Οι δαπάνες των υλικών και των υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη δημιουργία του.
- Το κόστος μισθοδοσίας, δηλαδή, οι μισθοί, τα ημερομίσθια και τα λοιπά έξοδα προσωπικού που σχετίζονται άμεσα με τη δημιουργία του.
- Κάθε δαπάνη άμεσα σχετιζόμενη με την δημιουργία του, όπως π.χ. αμοιβές για την κατοχύρωση ενός νομικά καλυπτόμενου δικαιώματος, η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας ή αδειών που χρησιμοποιούνται στην δημιουργία του.
- Τα διάφορα γενικά έξοδα που απαιτούνται για τη δημιουργία του και μπορούν να κατανεμηθούν πάνω του με μια λογική βάση, όμοια με αυτές που χρησιμοποιούνται στην κατανομή των Γ.Β.Ε. στα αποθέματα (Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»). Σχετικά με τους τόκους δανεισμού προβλέπονται στο Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» ιδιαίτερα κριτήρια για την καταχώρηση των τόκων ως ένα μέρος του κόστους του εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Σε αντιπαράθεση μια οικονομική μονάδα δεν μπορεί να ενσωματώσει στο κόστος καταχώρησης ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού

στοιχείου διάφορα στοιχεία όπως έξοδα πωλήσεων, έξοδα διοικήσεως, άλλα γενικά έξοδα τα οποία δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Επίσης η αρχική λειτουργική ζημιά ή ανεπάρκεια που πραγματοποιήθηκε πριν επιτευχθεί η προγραμματισμένη απόδοση του άυλου, οι δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού της οικονομικής μονάδας για να μπορεί να τεθεί σε λειτουργία το άυλο κ.λ.π.

3.8 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

3.8.1 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

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

α. Αν οι δαπάνες αυτές αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και πληρούν τα κριτήρια καταχωρήσεως τους στο κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων (σύμφωνα με τα παραπάνω παράγρ. 2.6.3.).

β. Αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε στα πλαίσια μιας ενοποίησης επιχειρήσεων που ουσιαστικά αποτελεί μια ενιαία αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ξεχωριστά ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή, και με βάση το Δ.Λ.Π. 22 (αναθεωρημένο 1998) «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων», οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για το άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ακόμα και οι δαπάνες αγοράς θα πρέπει να αποτελούν μέρος της υπεραξίας κατά την ημερομηνία αγοράς. Αναλυτικά, όλες οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για την απόκτηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών και οι οποίες δεν οδηγούν στην δημιουργία ή απόκτηση κάποιου άυλου ή άλλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που πραγματοποιήθηκαν. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι οι:

- οι δαπάνες για έρευνα,
- οι δαπάνες εκκινήσεως (δαπάνες ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, δαπάνες για την έναρξη νέων εκμεταλλεύσεων, νέων εγκαταστάσεων, νέων προϊόντων κ.λ.π.)

εκτός αν αυτές περιλαμβάνονται στην αξία ενός στοιχείου των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων (βλ. Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»),

- οι δαπάνες για εκπαιδευτικές δραστηριότητες, οι δαπάνες για δραστηριότητες διαφήμισης και προώθησης,
- οι δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχειρήσεως, κ.λ.π.

3.8.2 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Μεγάλη σημασία για την καταχώρηση στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μιας δαπάνης που πραγματοποιείται από την οικονομική μονάδα έχει ο χρόνος πραγματοποίησής της. Με βάση το Πρότυπο αυτό, δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικώς είχαν καταχωρηθεί ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί από μια επιχείρηση, δεν πρέπει να καταχωρούνται ως μέρος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Έτσι η οικονομική μονάδα μπορεί να καταχωρεί στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δαπάνες που πραγματοποιούνται από την στιγμή που μπορεί να αποδείξει ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα τρία χαρακτηριστικά που προβλέπονται στο Δ.Λ.Π. 38 για την καταχώρησή του (παράγρ. 1.5.).

3.8.3 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Μεταγενέστερες δαπάνες είναι όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αγορά του ή την ολοκλήρωσή του. Οι δαπάνες αυτές πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης που πραγματοποιούνται, ενώ πρέπει να προστίθενται στο κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου μόνο εάν:

α. πιθανολογείται ότι τα έξοδα αυτά θα μεταβάλλουν το άυλο περιουσιακό στοιχείο, ούτως ώστε, να αποφέρει περισσότερα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από αυτά τα οποία είχαν εκτιμηθεί αρχικά, και

β. αυτά τα έξοδα μπορούν να αποτιμηθούν και να αποδοθούν αξιόπιστα στο άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Οι μεταγενέστερες δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα ή από αγορά προερχόμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και άλλα στοιχεία με όμοια ουσιαστικά χαρακτηριστικά καταχωρούνται πάντα στα έξοδα γιατί αφορούν εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία σύμφωνα και με την παραπάνω παράγρ. 2.6.2

Αν η οικονομική μονάδα πραγματοποιήσει δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για να μπορεί αυτό να διατηρηθεί σε τέτοια κατάσταση ώστε να επιτύχει το αρχικά εκτιμηθέν πρότυπο της απόδοσής του θα πρέπει καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης.

Επειδή από τη φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων παρουσιάζεται η αδυναμία προσδιορισμού το κατά πόσο θα συμβάλλουν οι τυχόν πραγματοποιούμενες μεταγενέστερες δαπάνες στην αύξηση ή την διατήρηση των αρχικώς εκτιμηθέντων μελλοντικών ωφελειών, αλλά και κατά πόσο αφορούν αποκλειστικά ένα συγκεκριμένο άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και όχι το σύνολο της αξίας της επιχείρησης, σπάνια πραγματοποιούνται δαπάνες μετά την αρχική καταχώρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου (αγορασμένου ή εσωτερικώς δημιουργούμενου) που να αποτελούν προσθήκη στο αρχικό κόστος του.

Παράδειγμα Εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38

Αρχική καταχώρηση εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

α. Έστω ότι η επιχείρηση «Δ» πραγματοποιεί διάφορες δαπάνες με σκοπό να αναπτύξει μια νέα παραγωγική διαδικασία. Στο διάστημα 1.1.2001 - 31.12.2001 πραγματοποίησε δαπάνες συνολικού ποσού 2.000 € από τις οποίες δαπάνες συνολικού ποσού 1.200 € πραγματοποιήθηκαν μέχρι την 30.11.2001 και δαπάνες 800 € πραγματοποιήθηκαν το διάστημα 1.12.2001-31.12.2001.

Η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι η νέα παραγωγική διαδικασία πληρεί τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 38 για να χαρακτηριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο την 1.12.2000 (αναγνωρισιμότητα, έλεγχος και μελλοντικά οικονομικά οφέλη) και μπορεί να προσδιορίσει πως το ανακτήσιμο ποσό για το περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή οι απαιτούμενες ταμιακές μονάδες για την άμεση απόκτησή του από την αγορά συμπεριλαμβανόμενων αναμενόμενων ταμειακών ροών) είναι 900 €

Ζητείται η εμφάνιση των ανωτέρω στις Οικονομικές Καταστάσεις της 31.12.2001

Απάντηση: Η εμφάνιση των ανωτέρω στις Οικονομικές Καταστάσεις της 31.12.2001 είναι η εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο (παραγωγική διαδικασία) €800

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Έξοδα χρήσεως €1.200

Δηλαδή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα με βάση το Δ.Λ.Π. 38 να καταχωρίσει οποιαδήποτε δαπάνη που πραγματοποιήθηκε πριν την εκπλήρωση των κριτηρίων για να χαρακτηριστεί άυλο περιουσιακό στοιχείο στα άυλα και για αυτό οι δαπάνες του διαστήματος 1.1.2001 – 30.11.2001 (ποσού 1.200 €) επιβαρύνουν τη χρήση 2001.

β. Στην συνέχεια και στη χρήση 2002 (από 1.1.2002 έως 31.12.2002) η επιχείρηση πραγματοποιεί δαπάνες για την παραγωγική διαδικασία συνολικού ποσού 2.000.€ Από τους υπολογισμούς της με βάση τα προβλεπόμενα στο Δ.Λ.Π. 36 το σύνολο του ανακτήσιμου ποσού του άυλου περιουσιακού στοιχείου ανέρχεται κατά την 31.12.2002 ανέρχεται στο ποσό των 2.500 €

Ζητείται η εμφάνιση των ανωτέρω στις Οικονομικές Καταστάσεις της 31.12.2002

Απάντηση : Η εμφάνιση των ανωτέρω στις Οικονομικές Καταστάσεις της 31.12.2002 είναι η εξής :

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο (παραγωγική διαδικασία) €2.500

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Ζημιά απομειώσεως Άυλου περιουσιακού στοιχείου
(παραγωγική διαδικασία) €300

Δηλαδή το άυλο στοιχείο το οποίο αρχικά εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης με συνολικό κόστος αξίας 2.800 €[800 €(από την προηγούμενη χρήση) πλέον 2.000 €(από δαπάνες της τρέχουσας χρήσης)] μειώνεται κατά 300 € με ζημιά απομειώσεως άυλου περιουσιακού στοιχείου καθόσον το σύνολο του ανακτήσιμου ποσού της 31.12.2002 ανέρχεται σε 2.500 €

3.9 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ - ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.

Για την μεταγενέστερη αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική καταχώρησή του υπάρχουν δύο μέθοδοι:

- α.** η βασική μέθοδος και
- β.** η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.

3.9.1 ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

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

3.9.2 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μετά την αρχική του καταχώρηση, θα πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομειώσεως του. Η αναπροσαρμογή σε μια πραγματική αξία θα πρέπει να προσδιορίζεται από παραπομπή σε μια ενεργό αγορά. Οι αναπροσαρμογές αυτές θα πρέπει να γίνονται αρκετά συχνά ώστε η λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Η εναλλακτική μέθοδος επιβάλλει δύο περιορισμούς. Συγκεκριμένα δεν επιτρέπει:

- α.** την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί ως περιουσιακά στοιχεία, και
- β.** την αρχική καταχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος τους.

Μια οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή της εναλλακτικής μεθόδου, αν έχει αρχικώς καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο στο κόστος του.

Στην περίπτωση που η αρχική καταχώρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει μέρος μόνο του κόστους, γιατί το άυλο δεν πληρούσε έως κάποια

χρονική στιγμή τα κριτήρια καταχώρησή του στα άυλα, η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται για το σύνολο του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Επίσης, η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος εφαρμόζεται και για τις περιπτώσεις που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο παραλήφθηκε μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και έχει καταχωρηθεί με ένα τεκμαρτό κόστος, (βλέπε και Δ.Ε. 5, παράγρ. 2.4 σχετικά με την αρχική καταχώρηση).

Το βασικό μειονέκτημα για την εφαρμογή της εναλλακτικής μεθόδου από την οικονομική μονάδα είναι η δυσκολία ύπαρξης μιας ενεργούς αγοράς για το άυλο περιουσιακό στοιχείο, δηλαδή μιας αγοράς στην οποία να υπάρχει η διαπραγμάτευση ομοιογενών (και όχι μοναδικών) άυλων περιουσιακών στοιχείων, που εύκολα βρίσκονται από τον καθένα, τόσο τους υποψήφιους αγοραστές, όσο και από τους δυνητικούς πωλητές και που οι τιμές διαπραγμάτευσής τους είναι διαθέσιμες στο κοινό. Υπάρχουν περιπτώσεις ενεργών αγορών για άυλα περιουσιακά στοιχεία σε ορισμένες νομοθεσίες, όπως π.χ. για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες κλπ. Όμως είναι δύσκολο να βρούμε κάποια ενεργό αγορά για άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως σήματα, δικαιώματα εκδόσεως ταινιών, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών κ.λ.π. Επίσης είναι σύνηθες φαινόμενο κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία να μεταβιβάζονται ελεύθερα μετά από διαπραγμάτευση μεταξύ του αγοραστή και του πωλητή. Έτσι η συμφωνηθείσα τιμή πώλησης είναι αυτή κατά την οποία υπάρχει συμφωνία βουλήσεων μεταξύ αγοραστή και πωλητή και επομένως σε καμία περίπτωση δεν μπορεί κάποιος να ισχυριστεί ότι αυτή αποτελεί ένδειξη της αξίας του μεταβιβαζόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου. Και βέβαια οι τιμές που διαμορφώνονται κατ' ιδίαν από τον αγοραστή και τον πωλητή δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η συχνότητα, των προβλεπόμενων από το Πρότυπο αυτό, αναπροσαρμογών εξαρτάται από την συχνότητα μεταβολής της πραγματικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Επομένως πρέπει να γίνονται οι αναγκαίες αναπροσαρμογές ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από τη πραγματική του αξία.

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

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

Όταν μια επιχείρηση αναπροσαρμόζει την αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε θα πρέπει να αναπροσαρμόσει και την αξία όλων των άλλων περιουσιακών στοιχείων της ίδιας κατηγορίας εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά.

Επειδή δεν πρέπει να γίνεται επιλεκτική αναπροσαρμογή στην αξία μόνο ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανήκει σε μια ομάδα άυλων περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσεως και χρήσεως στις εκμεταλλεύσεις της επιχείρησης θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα όλα μαζί. Σε περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ανήκει σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί η αξία του επειδή δεν διαπραγματεύεται σε μια ενεργό αγορά το περιουσιακό αυτό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημιά απομείωσής του.

Στην περίπτωση που η πραγματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου έχει αναπροσαρμοστεί με αναφορά σε μια ενεργό αγορά, η οποία παύει να υφίσταται (και να αποτελεί βάση για μελλοντικές αναπροσαρμογές στην αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου), η λογιστική αξία του στοιχείου θα ισούται με την τελευταία αναπροσαρμοσμένη αξία του μειωμένη με κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά απομείωσης.

Εάν δηλαδή για κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο πάψει να υφίσταται ενεργός αγορά πρέπει να εξεταστεί μήπως το άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένο και ενδεχομένως να χρειάζεται να εξεταστεί σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων».

Επίσης σημειώνεται ότι αν η πραγματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία, τότε η εναλλακτική μέθοδος εφαρμόζεται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 38 αν έχουμε αύξηση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας μιας αναπροσαρμογής, θα πρέπει να καταχωρείται κατευθείαν στην Καθαρή Θέση στο λογαριασμό «Διαφορά αναπροσαρμογής». Αν όμως η αύξηση αναπροσαρμογής αναστρέφει μια μείωση αναπροσαρμογής του ίδιου περιουσιακού στοιχείου που είχε καταχωρηθεί ως έξοδο τότε θα πρέπει να καταχωρηθεί και αυτή η αύξηση της αναπροσαρμογής ως έσοδο αλλά μόνο έως το ποσό που αντιστρέφει την προγενέστερη μείωση.

Αντίθετα, κάθε μείωση της λογιστικής αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου λόγω αναπροσαρμογής, πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο της χρήσης. Αν όμως το σωρευμένο ποσό της υπάρχουσας «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» για το συγκεκριμένο στοιχείο, είναι μεγαλύτερη από την μείωση αναπροσαρμογής τότε η μείωση θα πρέπει να καταλογισθεί άμεσα εις βάρος της υπάρχουσας «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» του συγκεκριμένου στοιχείου.

Η σωρευμένη «Διαφορά Αναπροσαρμογής» που περιλαμβάνεται στην Καθαρή Θέση, μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα «Κέρδη εις νέο» μόνο στην περίπτωση που αυτή πραγματοποιείται στο σύνολό της, δηλαδή μόνο στην περίπτωση απόσυρσης ή διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου. Όμως μέρος της σωρευμένης «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» μπορεί να πραγματοποιείται μόνο όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την οικονομική μονάδα και στην περίπτωση αυτή το ποσό της «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» για μεταφορά στα «Κέρδη εις νέο» ισούται με την διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που υπολογίζεται επί της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας του στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε προκύψει με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά της «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» στα «Κέρδη Εις Νέο», δεν γίνεται μέσω του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

3.10 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

3.10.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η αποσβεστέα αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια μιας ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει από την στιγμή που το άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση και διαρκεί για όλη την εκτιμηθείσα ωφέλιμη ζωή του που δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τα είκοσι έτη.

3.10.2 ΩΦΕΛΙΜΟΣ ΧΡΟΝΟΣ ΖΩΗΣ

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Σκοπός της απόσβεσης είναι η εμφάνιση της μείωσης στην λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου, που επέρχεται λόγω της ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Για το λόγο αυτό με τις αποσβέσεις πρέπει να γίνεται συστηματική κατανομή ως εξόδου, του κόστους ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου μείον την υπολειμματική αξία του, σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

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

- 1.** Η προσδοκώμενη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και η δυνατότητα διεύθυνσής του από άλλη διευθυντική ομάδα.
- 2.** Οι τυπικοί κύκλοι παραγωγικής ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου και η ύπαρξη δημόσιας πληροφόρησης για την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής όμοιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται με όμοιο τρόπο.
- 3.** Η πιθανή τεχνική, τεχνολογική ή άλλη απαξίωση.
- 4.** Η σταθερότητα της επιχείρησης στην οποία λειτουργεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο και οι μεταβολές στην αγορά προϊόντων ή υπηρεσιών που προέρχονται από το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- 5.** Οι αναμενόμενες πράξεις από τους ανταγωνιστές ή από πιθανούς νέους ανταγωνιστές.
- 6.** Το ύψος των δαπανών συντηρήσεως που θα απαιτηθούν ώστε το άυλο περιουσιακό στοιχείο να μπορεί να αποφέρει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και αν η επιχείρηση έχει την πρόθεση και την ικανότητα να τα καλύψει.
- 7.** Η περίοδος στην οποία θα ελέγχει νόμιμα η επιχείρηση το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- 8.** Η συνάρτηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου με την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας.

Λαμβανομένης υπόψη της ταχείας τεχνολογικής εξέλιξης και της συνεχούς ανάπτυξης εφαρμογών πληροφορικής, λογισμικά προγράμματα και άλλα παρόμοια άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση και γι' αυτό η ωφέλιμη ζωή τους θα πρέπει να είναι σύντομη. Εκτίμηση της ωφέλιμης

ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου για μεγάλο χρονικό διάστημα εμφανίζει αδυναμίες και θεωρείται λιγότερο αξιόπιστη. Για το λόγο αυτό το Δ.Λ.Π. 38 υιοθετεί την εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη των είκοσι ετών.

Σημειώνεται ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να έχει μεγάλη χρονική διάρκεια αλλά πάντοτε αυτή είναι ορισμένη και στηρίζεται σε μία συντηρητική βάση. Στις σπάνιες περιπτώσεις που η οικονομική μονάδα μπορεί να αποδείξει με εμπειριστατωμένο και πειστικό τρόπο ότι η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από είκοσι έτη τότε η επιχείρηση:

- Αποσβένει το άυλο περιουσιακό στοιχείο καθ' όλη τη διάρκεια της ορθώς εκτιμημένης ωφέλιμης ζωής.
- Εκτιμά τουλάχιστον ετησίως το ανακτήσιμο ποσό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να διαπιστώνει κάθε πιθανή ζημιά απομείωσής του.
- Γνωστοποιεί τους λόγους και τους παράγοντες που συνέβαλαν ουσιαστικά στο να εκτιμήσει τόσο την ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου επηρεάζεται από οικονομικούς παράγοντες (προσδιορισμός της περιόδου που θα λαμβάνονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη) αλλά και νομικούς (διάρκεια ισχύος του νομικού δικαιώματος επί του άυλου περιουσιακού στοιχείου). ορισμένη χρονική περίοδο, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο αυτή, εκτός εάν:

α. Τα νόμιμα δικαιώματα είναι ανανεώσιμα και

β. Η αναμενόμενη ανανέωση είναι βέβαιη.

Αν μια οικονομική μονάδα θέλει να υποστηρίξει την βεβαιότητα της ανανέωσης ενός νομικού δικαιώματος θα πρέπει να υπάρχουν και οι εξής τρεις προϋποθέσεις:

α. Καθώς πλησιάζει η αρχική ημερομηνία λήξεως του νόμιμου δικαιώματος να μην εμφανίζεται μείωση της πραγματικής του αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ή η μείωση δεν είναι μεγαλύτερη από το κόστος ανανέωσης του υποκειμένου δικαιώματος.

β. Να υπάρχει απόδειξη ότι τα νόμιμα δικαιώματα θα ανανεωθούν (π.χ. εμπειρία παρελθόντος).

γ. Να υπάρχει απόδειξη ότι θα εκπληρωθούν οι αναγκαίοι όροι για να επιτευχθεί η ανανέωση των νόμιμων δικαιωμάτων.

3.10.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Κάθε οικονομική μονάδα πρέπει να επιλέξει μια μέθοδο απόσβεσης για κάθε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έτσι ώστε οι αποσβέσεις του να αντανακλούν την ανάλωση των οικονομικών ωφελειών που προέρχονται από αυτό.

Οι μέθοδοι απόσβεσης είναι οι εξής:

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

Η επιλογή της μεθόδου αποσβέσεως για κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει να κάνει κυρίως με το ποιο είναι το ακολουθούμενο πρόγραμμα αναλώσεως των οικονομικών ωφελημάτων που θα αποφέρει. Η μέθοδος που θα επιλεγεί θα πρέπει να ακολουθείται από χρήση σε χρήση σταθερά εκτός από την περίπτωση που θα υπάρξει μεταβολή στο πρόγραμμα των μελλοντικών ωφελειών.

Στην περίπτωση που δεν μπορεί η επιλεγείσα μέθοδος απόσβεσης να αποδίδει αξιόπιστα την ανάλωση των οικονομικών ωφελειών του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να ακολουθείται η σταθερή μέθοδος ενώ σπάνια θα υπάρχει μια πειστική απόδειξη ώστε να χρησιμοποιηθεί κάποια άλλη μέθοδος που θα καταλήγει σε χαμηλότερα ποσά σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με την σταθερή μέθοδο.

Κάθε χρήση, θα πρέπει να επιβαρύνεται με τις αποσβέσεις του άυλου περιουσιακού στοιχείου που αναλογούν, ως έξοδο, εκτός της περιπτώσεως που κάποιο άλλο Δ.Λ.Π. επιτρέπει ή απαιτεί οι αποσβέσεις να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα οι αποσβέσεις ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στην λογιστική αξία των αποθεμάτων (Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»).

3.10.4 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ

Για τον προσδιορισμό του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σημαντικό στοιχείο είναι ο υπολογισμός της υπολειμματικής αξίας του. Όπως αναφέρθηκε στην Δ.Ε. 5 υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που αναμένει να λάβει μια επιχείρηση από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του μετά την έκπτωση των δαπανών διαθέσεως του.

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

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

Αν μια οικονομική μονάδα εμφανίζει μια υπολειμματική αξία μεγαλύτερη του μηδενός, σημαίνει ότι αυτή αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν το τέλος της οικονομικής ζωής του.

Όσο αφορά τις ακολουθούμενες μεθόδους αποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων για την μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρησης ισχύουν οι δύο μέθοδοι που αναφέρονται παραπάνω ως εξής:

- Η υπολειμματική αξία με τη βασική μέθοδο

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομειώσεως (βασική μέθοδος καταχώρησης), η υπολειμματική αξία υπολογίζεται με την χρήση των τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία αγοράς του, για την πώληση ενός παρόμοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και έχει χρησιμοποιηθεί σε όμοιες συνθήκες με αυτές που θα χρησιμοποιηθεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης. Δεν επιτρέπεται όμως η αύξηση της υπολειμματικής αξίας ενός άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου λόγω μεταβολών σε τιμές ή αξία.

- Η υπολειμματική αξία με την εναλλακτική μέθοδο

Αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει την εναλλακτική μέθοδο καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή το απεικονίζει σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία,

που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομείωσης, πρέπει να κάνει μια νέα εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία κάθε αναπροσαρμογής του με τη χρήση των τιμών που επικρατούν κατά την αναπροσαρμογή.

3.10.5 ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Κύριο χαρακτηριστικό των Δ.Λ.Π. σχετικά με τις αποσβέσεις είναι η υποχρέωση των επιχειρήσεων να αναθεωρούν τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, την περίοδο αποσβέσεως και την μέθοδο αποσβέσεως.

Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου έχει αλλάξει σημαντικά σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις θα πρέπει να μεταβάλλεται ανάλογα και η περίοδος απόσβεσής του, ενώ αν έχει επέλθει μια ουσιώδης μεταβολή στο προσδοκώμενο πρόγραμμα των οικονομικών ωφελειών θα πρέπει να μεταβάλλεται η μέθοδος απόσβεσης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές», οι μεταβολές αυτές θα πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων με αναπροσαρμογή της δαπάνης αποσβέσεως για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

3.11 ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

Μια επιχείρηση για να προσδιορίσει πότε απομειώνεται η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να χρησιμοποιεί το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Το πρότυπο αυτό καθορίζει πώς μια επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, πώς προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε καταχωρεί ή αναστρέφει μια ζημιά απομειώσεως.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων» όταν σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αγοράστηκε στα πλαίσια μιας ενοποίησης επιχειρήσεων (αγορά επιχειρήσεως), εμφανίζεται μια ζημιά απομειώσεως, πριν το τέλος της πρώτης εταιρικής χρήσης που αρχίζει μετά την απόκτηση, τότε η ζημιά απομειώσεως καταχωρείται ως μια αναπροσαρμογή τόσο στο ποσό που

καταχωρείται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, όσο και στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία της αγοράς.

Αν η ζημία απομείωσης αφορά σε συγκεκριμένα γεγονότα και αλλαγές συνθηκών που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία αγοράς, τότε θα καταχωρηθεί ως ζημία με βάση το Δ.Λ.Π. 36 και όχι ως μια αναπροσαρμογή στο ποσό που εκχωρείται στην υπεραξία.

Επιπλέον σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» κάθε επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους και το ανακτήσιμο ποσό καθώς και οι ζημίες απομείωσης του πρέπει να προσδιορίζονται, ακόμα και αν δεν υπάρχει ένδειξη απομείωσης του, αν:

- α.** δεν είναι ακόμη διαθέσιμο για χρήση, και
- β.** αποσβένεται για μια χρονική διάρκεια μεγαλύτερη των είκοσι ετών από την ημερομηνία που αυτό ήταν διαθέσιμο για χρήση.

Η ανάγκη να γίνεται στο τέλος κάθε χρήσης επανεκτίμηση της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι διαθέσιμο προς χρήση υπάρχει γιατί η δυνατότητα να δημιουργεί μελλοντικά οικονομικά οφέλη είναι αβέβαιη.

Όταν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μεγάλη γίνεται δυσκολότερο να διαπιστωθεί αν υπάρχει κάποια ένδειξη απομείωσης της αξίας του, για το λόγο αυτό πρέπει να γίνεται τουλάχιστον μια ετήσια εκτίμηση της λογιστικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο ωφέλιμος χρόνος ζωής του αρχικά ήταν μικρότερος της εικοσαετίας αλλά με μεταγενέστερες δαπάνες που διενεργήθηκαν επεκτάθηκε και πέραν της εικοσαετίας.

3.12 ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει οριστικά να διαγραφεί από την οικονομική μονάδα (απαλοιφή του από τον Ισολογισμό) όταν πωληθεί ή όταν δεν αναμένονται οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίησή του καθώς και από τη μεταγενέστερη πώλησή του.

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται με ένα άλλο όμοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν μπορεί να προκύψει κανένα κέρδος ή ζημία, γιατί το κόστος του αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι ίσο με τη λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανταλλάχθηκε.

Όταν κατά την διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προκύπτει κάποιο κέρδος ή κάποια ζημιά, από την διαφορά του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, αυτά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Όταν κατά την απόσυρση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προκύπτει κάποιο κέρδος ή κάποια ζημιά, από την διαφορά του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία απόσυρσής του από την ενεργό χρήση, αυτά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ενώ στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, θα πρέπει η οικονομική μονάδα να εξετάζει κάθε τέτοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο για ζημιά απομείωσής του και να καταχωρεί κάθε ζημιά απομειώσεως ανάλογα.

Παραδείγματα Εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38

Παράδειγμα 1ο

Αναπροσαρμογή της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Δύο εναλλακτικές μέθοδοι χειρισμού των σωρευμένων αποσβέσεων ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου. Έστω ότι η επιχείρηση ΔΕΛΤΑ εμφανίζει στον Ισολογισμό της 31.12.2001 ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αξία 1.000 € και σωρευμένες αποσβέσεις 100 € ενώ κατά την 31.12.2001 η αναπροσαρμοσμένη αξία του άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου ανέρχεται στο ποσό των 2.000 €. Σημειώνεται ότι για το άυλο αυτό στοιχείο η επιχείρηση ακολουθεί την εναλλακτική μέθοδο αποτίμησης.

Ζητείται να αναπτυχθούν οι δύο εναλλακτικές μέθοδοι χειρισμού των σωρευμένων αποσβέσεων

Απάντηση: Η επιχείρηση έχει τις παρακάτω δύο δυνατότητες χειρισμού των σωρευμένων αποσβέσεων:

α. Να επαναπροσδιορίσει τις σωρευμένες αποσβέσεις ανάλογα με την μεταβολή στην προ-αποσβέσεων λογιστική αξία, ούτως ώστε η αναπόσβεστη αξία μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Σύμφωνα με τον ανωτέρω χειρισμό έχουμε :

αξίες άυλου στοιχείου	αξίες προ της αναπ/γής	τελικό ποσό αναπ/στης αξίας μετά την αναπ/γή	συντελεστής αναπρος/γής	αξίες άυλου περιουσιακού στοιχείου μετά την αναπρ/γή
Αξία κτήσεως	1.000		$2,222=2000/900$	$(2,222*1000)=2.222$
Σωρευμένες αποσβέσεις	100		$2,222=2000/900$	$(2,222*100)=222$
Αναπόσβεστη αξία	900	2.000	$2,222=2000/900$	$(2,222*900)=2.000$

β. Να συμψηφίσει τις σωρευμένες αποσβέσεις έναντι της προ-αποσβέσεως λογιστικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό να το επαναπροσδιορίσει σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή στα προηγούμενα δεδομένα να συμψηφίσει τις σωρευμένες αποσβέσεις 100 € με την προ-αποσβέσεως λογιστική αξία και η αναπροσαρμογή να είναι της τάξεως των 1.100 € ώστε να φθάσει τα 2.000 €

Παράδειγμα 2ο

(Ωφέλιμος χρόνος ζωής άυλου περιουσιακού στοιχείου)

Μια οικονομική μονάδα αν μπορεί αξιόπιστα να προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου για περισσότερα από είκοσι έτη αποσβένει το άυλο περιουσιακό στοιχείο για όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής, αρκεί αυτή να έχει οριστεί επακριβώς.

Έτσι αν μια επιχείρηση έχει αγοράσει το αποκλειστικό δικαίωμα εκμετάλλευσης των διοδίων ενός αυτοκινητοδρόμου για τριανταπέντε έτη, θα το αποσβένει για τριανταπέντε έτη, αρκεί να μην υπάρχει κάποιο πρόγραμμα στην περιοχή που να προβλέπει την κατασκευή νέων εναλλακτικών αυτοκινητοδρόμων και να μπορεί να αποδείξει πειστικά ότι ο αυτοκινητό-δρομος θα είναι σε λειτουργία για τριανταπέντε έτη.

Αν μια άλλη επιχείρηση έχει αγοράσει το αποκλειστικό δικαίωμα να παράγει υδροηλεκτρική ενέργεια για πενήντα έτη μπορεί να αποσβένει το δικαίωμα σε πενήντα έτη, και εφόσον μπορεί να αποδείξει με πειστικά επιχειρήματα ότι οι αναμενόμενες δαπάνες παραγωγής της ηλεκτρικής ενέργειας είναι μικρότερες από τις δαπάνες λήψης ενέργειας από άλλες εναλλακτικές πηγές, και η περιβάλλουσα περιοχή αναμένεται να ζητά μια σημαντική ποσότητα ρεύματος για πενήντα χρόνια τουλάχιστον.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4. ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ ΤΩΝ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΤΩΝ ΚΡΑΤΟΥΝΤΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΟΡΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΟ Δ.Λ.Π 38

4.1 ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το Πρότυπο θέτει σαφή κριτήρια για την καταχώρηση ενός άυλου στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και συγκεκριμένα : την αναγνωρισιμότητα του άυλου στοιχείου, τον έλεγχό του από την επιχείρηση και την προσπόριση οικονομικών ωφελειών από την επιχείρηση.

Το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι καταχωρούνται στα βιβλία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργούμενα από την ίδια την επιχείρηση καταχωρούνται μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον προσδοκάται από την εκμετάλλευσή τους «έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης», ενώ κατά τις απόψεις του Υπουργείου Εμπορίου για να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

- ***να είναι εφικτή η χρηματική αποτίμηση αυτών***, του γεγονότος αυτού αποτελούντος θέμα πραγματικό για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση
- ***να σταθμιστεί η πραγματική αξία που θα έχουν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία*** στην ιδρύμενη ή προκύπτουσα από συγχώνευση κ.λπ ανώνυμη εταιρία, σε συνάρτηση πάντα και με το σκοπό της τελευταίας
- ***να είναι δεκτικά εμφανίσεως στον Ισολογισμό*** της επιχείρησης και να εμφανίζονται σ' αυτόν ως ενεργητικά στοιχεία της περιουσίας της, και
- ***οι αντίστοιχες εγγραφές στον οικείο Ισολογισμό να είναι συνταγμένες με ακρίβεια και να στηρίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία*** (Γνωμάτευση 476/95 Νομ. Συμβούλου Υπ. Εμπορίου που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Εμπορίου – εγγρ. Κ2-5238/17.10.95).

Παρατηρούμε σχετικώς ότι, ούτε η επαγγελματική εμπειρία του προσωπικού της εταιρίας ούτε οι σχέσεις αυτής με την πελατεία της είναι δυνατό να αποτιμηθούν μεμονωμένα και να εμφανιστούν διακεκριμένα στον ισολογισμό της εταιρίας.

Όταν έναντι ενός συνολικού τιμήματος αποκτώνται περισσότερα από ένα ασώματα στοιχεία, στο καθένα στοιχείο εκχωρείται το προσήκον κόστος. Η

κατανομή του συνολικού τιμήματος γίνεται με τη μέθοδο που αναπτύσσεται στην § 1.6.4 της Τράπεζας Πληροφοριών «Πανδέκτης».

Από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν θέτει σαφή κριτήρια βάση των οποίων να γίνεται επιστημονικός διαχωρισμός των άυλων πάγιων στοιχείων που αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία από την καλούμενη «υπεραξία» που συνίσταται από άυλα στοιχεία τα οποία όμως δεν καταχωρούνται στα βιβλία, αφού δεν συγκεντρώνουν τα προαναφερόμενα κριτήρια που ορίζει το Πρότυπο. Η ασάφεια αυτή έχει σοβαρές συνέπειες στην εκτίμηση της αξίας της επιχείρησης που έρχεται σε συγχώνευση με άλλες επιχειρήσεις από την Επιτροπή Εμπειρογνομόνων του άρθρου 9 του ν.2190/1920, η οποία επιμένει να εκτιμά τη σχέση ανταλλαγής των μετοχών των συγχωνευόμενων εταιριών, χωρίς να λαμβάνει υπόψη το goodwill των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων.

4.2 ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τόσο η αποτίμηση των άυλων πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία, που προβλέπεται από την εναλλακτική μέθοδο του Προτύπου 16 και η οποία μπορεί να εφαρμοστεί και επί άυλων πάγιων στοιχείων, όσο και η απομείωση της αξίας αυτών, που προβλέπεται από το Πρότυπο 36 και έχει εφαρμογή και επί άυλων πάγιων στοιχείων, είναι λογιστικοί χειρισμοί απαγορευμένοι από τις ισχύουσες διατάξεις που συνθέτουν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

4.3 ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το Πρότυπο ορίζει ότι η αποσβεστέα αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθώς εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του, η οποία κατά μαχητή εκδοχή δεν μπορεί να υπερβεί την 20ετία από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι διαθέσιμο για χρήση. Το Πρότυπο θέτει συγκεκριμένες προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή του άυλου στοιχείου σε περίοδο μεγαλύτερη των είκοσι ετών.

Υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το Πρότυπο είναι δυνατό να αναθεωρηθεί η μέθοδος απόσβεσης και η περίοδος απόσβεσης.

Το Ε.ΓΛΣ, ο ν.2192/1920 και η φορολογική νομοθεσία επαναλαμβάνουν σχεδόν αυτολεξεί ότι :

- για τα προστατευόμενα από το νόμο άυλα στοιχεία η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, στις περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια (ν.2190/1920, Υπ. Οικ. Πολ. 1047/4.2.202)
- για τα παραχωρημένα με σύμβαση άυλα πάγια στοιχεία, η απόσβεση πρέπει να γίνει σε ισόποσες δόσεις μέσα στο συμβατικό καιορισμένο χρόνο κάθε άυλου στοιχείου (άρθρο 43 § 4δ ν.2190/1920).

Τα προαναφερόμενα που ορίζονται από τις κείμενες στη χώρα μας διατάξεις, σε γενικές γραμμές συμπλέουν με τα οριζόμενα από το Πρότυπο, με την επισήμανση ότι δεν τίθεται από τις διατάξεις αυτές ανώτατο χρονίο όριο απόσβεσης (της 20ετίας), ούτε παρέχεται η δυνατότητα αναθεώρησης της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης, όπως προβλέπει το Πρότυπο.

Η κείμενη στη χώρα μας νομοθεσία όμως έρχεται σε κραυγαλέα αντίθεση με το Πρότυπο στο θέμα της απόσβεσης του goodwill, το οποίο σύμφωνα με τις εσφαλμένες και αντιεπισημονικές διατάξεις του Ε.ΓΛΣ και κατ' επέκταση του ν.2190/1920, αποσβενεται εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία είτε σε μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών.

4.4 ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

4.4.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Ε.ΓΛΣ ν.2190/1920

Κατά το Ε.ΓΛΣ, έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται :

- για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης
- για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως και
- για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την επιχείρηση για χρονική περίοδο μεγαλύτερη από ένα έτος και για το λόγο αυτόν αποσβένονται τμηματικά.

Τον αυτόν ορισμό δίνει και η διάταξη του άρθρου 42ε § 1 του ν.2190/1920.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση λαμβάνει επιχορήγηση για έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, τα λαμβανόμενα ποσά καταχωρούνται στην πίστωση κατάλληλων

υπολ/σμών του 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» και ακολουθείται η διαδικασία που περιγράφεται στα στοιχεία του λ/σμού 41.10.

4.4.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

α. Ε.ΓΛΣ

Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση, όπως αναπτύσσεται στους επιμέρους λ/σμούς που σχολιάζονται αμέσως παρακάτω. Πάντως, με εξαίρεση ορισμένα έξοδα, τόσο για τα απαριθμούμενα από το Ε.ΓΛΣ έξοδα όσο και για οποιαδήποτε άλλα χαρακτηρίζονται από την επιχείρηση ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, *ισχύει ο γενικός κανόνας ότι «αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία»*. Δηλαδή, η απόσβεση των εξόδων αυτών, κατά την κρίση της επιχείρησης μπορεί να γίνει, είτε στη χρήση που αυτά πραγματοποιήθηκαν, είτε σε 2, 3, 4 ή 5 έτη, αλλά τα ετήσια ποσά που αποσβένονται πρέπει να είναι ίσα (δηλαδή 1/2, 1/3, 1/4 ή 1/5, κατά περίπτωση). Σημειώνεται ότι δεν εφαρμόζεται η μέθοδος των δωδεκατημορίων, αλλά οποιοδήποτε μήνα του έτους πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα αυτά δυνατό να αποσβεστούν εφάπαξ κατά τη χρήση αυτή ή τμηματικά και ισόποσα, δηλαδή στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα να αποσβεστεί τουλάχιστον το 1/5 αυτών.

Εξαίρεση του παραπάνω γενικού κανόνα αποτελούν τα ακόλουθα έξοδα, για τα οποία ισχύουν ειδικές ρυθμίσεις που αναπτύσσονται στα σχόλια των οικείων λ/σμών :

- Τα «έξοδα ερευνών – ορυχείο – μεταλλείων – λατομείων» (λ. 16.11)
- Οι «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων» (λ. 16.15)
- Οι «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» (λ. 16.16)

Για την απόσβεση των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως σημειώνουμε τα εξής :

Η απόσβεση ορισμένων από τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, ως εκ' της φύσεως τους δεν πρέπει να βαρύνουν το λειτουργικό κόστος και κατ' επέκταση και το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Τέτοια έξοδα π.χ. είναι : οι «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» (λ. 16.15), τα «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» (λ. 16.10). Η δαπάνη αποσβέσεως των

εξόδων της κατηγορίας αυτής πρέπει να καταχωρείται εξολοκλήρου στη χρέωση του λ/σμού 85.05 και των αναλυτικών του

Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, τα οποία από τη φύση τους είναι οργανικά έξοδα πρέπει κατ' αρχή να βαρύνει το λειτουργικό κόστος και κατ' επέκταση και το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Τέτοια έξοδα αναμφισβήτητα είναι π.χ. τα «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» (λ. 16.14 και οι «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» (λ. 16.18)

Η δαπάνη της αποσβέσεως των εξόδων της κατηγορίας αυτής, εφόσον η απόσβεση γίνεται τμηματικά σε πέντε έτη, δηλαδή ετησίως κατά 1/5, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως οργανικό – ομαλό έξοδο και να καταχωρείται στη χρέωση του λ/σμού 66.05 «αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως» και των αρμοδίων υπολ/σμών του. Αντίθετα, η δαπάνη της αποσβέσεως που τυχόν υπερβαίνει ετησίως το 1/5 πρέπει να καταχωρείται στη χρέωση του λ/σμού 85.05 και των αναλυτικών του.

Η ημερολογιακή εγγραφή απεικόνισεως της αποσβέσεως των σχολιαζόμενων εξόδων είναι της ακόλουθης μορφής :

66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

66.05.18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου κλπ.

85. Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

85.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

85.05.10 Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

(εις) 16. Ασώματες **ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως**

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

16.99.18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

16.99.10 Αποσβεσμένα έξοδα πρώτης εγκατάστασης

Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της αποσβέσεως της αξίας κτήσεως των εξόδων πολυετούς αποσβέσεως, μεταφέρονται από τους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 16.99 στους οικείους λ/σμούς του 16 οι σωρευμένες αποσβέσεις και έτσι οι λ/σμοί αυτοί εξισώνονται, χωρίς να αφήνεται «αξία μνείας».

β. Φορολογία εισοδήματος

«Ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης θεωρούνται οι ενεργούμενες δαπάνες κατά το προκαταρκτικό στάδιο της επιχειρήσεως και μέχρι του χρόνου έναρξης λειτουργίας αυτής, ήτοι **διαφημίσεις**, έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, φόροι, τέλη χαρτοσήμου, μισθοί προσωπικού, έξοδα μελετών, η αποζημίωση που καταβάλλεται για την εξαγορά επιχείρησης (αέρας) ή εμπορικής επωνυμίας κλπ» (Υπ. Οικ. Εγκύκλιος 121/1955 και έγγραφο 109786/1994).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§ 1 περιπτ. ιβ' του ν.2238/1994, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα «τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων» τα οποία «αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία».

«Οσάκις δια τελεσιδίκου αποφάσεως του φορολογικού δικαστηρίου εκρίθη ότι ωρισμένη δαπάνη της επιχειρήσεως είναι εκπεστέα εκ των ακαθάριστων εσόδων αυτής τμηματικώς, καθ' ωρισμένας διαχειριστικές περιόδους, η κρίσις αυτή, καθ' όσον αφορά εις αυτήν την δαπάνην, είναι κατ' αρχήν δεσμευτική δια τα φορολογικά δικαστήρια τα επιλαμβανόμενα του προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως δια τα επομένας της εις ην αφορά η τελεσιδίκος απόφασις διαχειριστικής περιόδους» (Σ.τ.Ε. 114/1979).

Η απόσβεση των εξόδων πρώτης εγκαταστάσεως αρχίζει να λογίζεται από την πρώτη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία άρχισε η παραγωγική δραστηριότητα της επιχειρήσεως διαχειριστική περίοδο, δοθέντος ότι μόνο από την άσκηση δραστηριότητας δύναται να προκύψουν έσοδα επιτρέποντα τη διενέργεια αποσβέσεων (Σ.τ.Ε. 1698, 3903/1985).

4.5 ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ ΤΩΝ ΣΗΜΑΝΤΗΚΟΤΕΡΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΤΩΝ ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΣΕ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΟΡΙΖΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΤΟ Δ.Α.Π 38

4.5.1 ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ (Λ/σμός 16.12)

α. Έννοια των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης

Το Ε.ΓΛΣ δε δίνει τις έννοιες της έρευνας και της ανάπτυξης. Απλώς αναφέρει ότι στο λ/σμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία – μεταλλεία – λατομεία.

Με την απόφαση όμως των Υπουργών Βιομηχανίας Ενέργειας και Τεχνολογίας και Οικονομικών 12962/3.11.1984 καθορίστηκαν οι δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως επιστημονική και τεχνολογική έρευνα.

Δηλαδή, δεν γίνεται διάκριση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης σε δραστηριότητες έρευνας και δραστηριότητες ανάπτυξης σύμφωνα με όσα ορίζει το Πρότυπο 38.

β. Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης (Λ/σμός 92.02)

Το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, (χωρίς να περιγράφει τις δραστηριότητες της λειτουργίας αυτής), περιλαμβάνει όλα τα οργανικά έξοδα (ομάδες λογαριασμών 6) που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Το συνολικό κόστος της λειτουργίας ερευνών ανάπτυξης κατανέμεται ως εξής :

α.- Το κόστος των ερευνών ανάπτυξης «κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως» μεταφέρεται στο λ/σμό 93.16 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)» και, αφού ολοκληρωθεί με την προσθήκη και του κόστους των άμεσων υλικών, εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων (λ/σμός 16.12 «έξοδα ερευνών και ανάπτυξης»).

β.- Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

γ. Απόσβεση των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης

Τα έξοδα της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης που, σύμφωνα με όσα προαναφέραμε, καταχωρείται στο ενεργητικό του ισολογισμού στο λ/σμό 16.12

«έξοδα ερευνών και ανάπτυξης» αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής του, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Δηλαδή, δυνατό να αποσβεστούν σε δύο έτη και κατά έτος να αποσβένεται το 1/2, δυνατό σε τρία έτη και κατ' έτος να αποσβένεται το 1/3 κ.λπ.

δ. Αδυναμίες του εφαρμοζόμενου συστήματος

Το Ε.ΓΛΣ δεν διαχωρίζει το κόστος της φάσης έρευνας από το κόστος της φάσης ανάπτυξης, αφού ούτε εννοιολογικά διαστέλλει τις φάσεις αυτές. Ολόκληρο το κόστος και των δύο φάσεων, είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως κόστος ανάπτυξης με την αιτιολογία ότι από τις έρευνες προέκυψε κάποιο έργο «μακροχρόνιας αξιοποίησεως», δηλαδή κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο.

4.5.2 ΠΟΙΑ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΠΡΟΒΛΕΠΕΙ ΤΟ Ε.ΓΛΣ ΚΑΙ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΙ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Το Ε.ΓΛΣ προβλέπει τους ακόλουθους λ/σμούς εξόδων πολυετούς απόσβεσης στους οποίους καταχωρούνται δαπάνες, οι οποίες κατά το Πρότυπο 38 δεν πρέπει να κεφαλοποιούνται, αλλά να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

«Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης» (Λ/σμός 16.10)

Κατά το Ε.ΓΛΣ στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ίδρυσης, της κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμετάλλευσης. Στον ίδιο λ/σμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης του δεν καταχωρούνται στο προκείμενο λ/σμό, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό».

Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται, είτε κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Ήδη σύμφωνα με το IAS 38, τα έξοδα αυτά βαρύνουν τη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

«Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων» (Λ/σμός 16.13)

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση :

- για την αύξηση του κεφαλαίου της και
- για την έκδοση από αυτήν ομολογιακού δανείου

Τέτοια λ.χ. είναι τα έξοδα εκτύπωσης μετοχών ή ομολογιών, δημοσιεύσεων και ανακοινώσεων, αμοιβές συμβολαιογράφων, δικηγόρων και ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Τον ίδιο τρόπο απόσβεσης επιβάλλει και ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 3α) και ο φορολογικός ν.2238/1994 (άρθρο 31 § 1 περ.ιβ).

Ήδη σύμφωνα με τα IAS τα έξοδα αύξησης του κεφαλαίου είναι δυνατό να καταχωρηθούν σε μείωση της διαφοράς από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

«Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» (Λ/σμός 16.14)

Σ' αυτόν παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών και δικηγόρων τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λ/σμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους, αλλά εσφαλμένα αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος προγραμματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Τον αυτό τρόπο απόσβεσεως επιβάλλουν επίσης ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 3α) και ο φορολογικός ν.2238/1994 (άρθρο 31 § 1 περ. ιβ').

Τα έξοδα αυτά είναι ειδικά έξοδα κτήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων και πρέπει να βαρύνουν το κόστος κτήσης των στοιχείων αυτών, σύμφωνα με την § 15του IAS 16 «ενσώματες ακινητοποιήσεις», που ορίζει ότι το κόστος κτήσης των περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται οι μη επιστρεπτέτοι φόροι αγοράς, καθώς και κάθε άμεσο επιρριπτό έξοδο για να καταστεί το στοιχείο έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του.

Εσφαλμένα, συνεπώς, το Ε.ΓΛΣ αντιμετωπίζει τα εξεταζόμενα έξοδα ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

«Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων» (Λ/σμός 16.15)

Στον προκείμενο λ/σμό εμφανίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές των δανείων ή πιστώσεων σε ξένο νόμισμα που συνήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση (αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση) πάγιων στοιχείων και οι οποίες προκύπτουν :

(α) κατά την πληρωμή – εξόφληση δόσεων ή ολόκληρου του δανείου ή της πιστώσεως (πραγματοποιημένες συναλλακτικές διαφορές) και

(β) κατά την αποτίμηση σε ευρώ, κατά το τέλος της χρήσεως των υπολοίπων των δανείων αυτών (με πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές).

Ο λ/σμός αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς κατά πίστωση ή δάνειο στους οποίους καταχωρούνται οι προαναφερόμενες συναλλαγματικές διαφορές.

Η απόσβεση των προαναφερόμενων συναλλαγματικών διαφορών γίνεται κατά δάνειο τμηματικά ανάλογα με την κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου.

Επειδή δεν πρόκειται περί συναλλαγματικών διαφορών που προβλέπει η § 21 του Προτύπου 21 « Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος», οι συναλλαγματικές αυτές διαφορές συνιστούν έξοδο της χρήσεως στην οποία προέκυψαν και συνεπώς εσφαλμένα το Ε.Γ.Λ.Σ τις χαρακτηρίσει ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

«Έξοδα αναδιοργάνωσης» (Λ/σμός 16.17)

Στο λ/σμό καταχωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από σημαντικές επεκτάσεις του παραγωγικού δυναμικού της επιχειρήσεως ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Αναδιοργάνωση είναι η επανάληψη της οργανώσεως επί νέων βάσεων και αποβλέπει στην εξυγίανση της επιχειρήσεως με τη λήψη αναγκαίων μέτρων που θα την καταστήσουν βιώσιμη και αποδοτική.

Στον υπολ/σμό 16.17.00, σύμφωνα με την γνωμάτευση λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ.

Η απόσβεση των εξόδων αυτών γίνεται είτε εφάπαξ το έτος που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε πέντε έτη.

Ήδη το IAS 38 ορίζει ρητά στην § 57, ότι οι δαπάνες για επαναγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχείρησης καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως, όταν πραγματοποιούνται.

«Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» (Λ/σμός 16.18)

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται οι τόκοι μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων, τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Οι προαναφερόμενοι τόκοι αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Σύμφωνα με το IAS 23 «Κόστος Δανεισμού» και υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το IAS αυτό, το κόστος δανεισμού πρέπει να βαρύνει το κόστος του κατασκευαζόμενου πάγιου στοιχείου. Εσφαλμένα, συνεπώς, το Ε.ΓΛΣ αντιμετωπίζει τους τόκους αυτούς ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

«Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» (Λ/σμός 16.11)

Στο λ/σμό αυτόν παρακολουθούνται τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείου ή μεταλλείου ή λατομείου.

Το Ε.ΓΛΣ δεν διακρίνει τις έρευνες σε επιτυχείς ή ανεπιτυχείς, αλλά αδιακρίτως χαρακτηρίζει αυτές σε δαπάνες πολυετούς απόσβεσης.

Το άρθρο 6 § 5 του π.δ. 100/1998 ορίζει σχετικώς ότι «η απόσβεση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκτέλεση κάθε φύσης μεταλλευτικών ερευνών, καθώς και των συναφών με αυτές δαπανών γενικά διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4002/1959 «περί αργούντων μεταλλείων κ.λ.π.».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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

1. Η ωφέλιμη ζωή και οι χρησιμοποιούμενοι συντελεστές απόσβεσης,
2. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης,
3. Η κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οι σωρευμένες αποσβέσεις (συμπεριλαμβανομένων των σωρευμένων ζημιών απομειώσεως),
4. Η θέση του στοιχείου στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων στην οποία περιλαμβάνεται η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων,
5. Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως στην οποία θα εμφανίζονται:
 - Οι προσθήκες, με ιδιαίτερη εμφάνιση για όσες προέρχονται από εσωτερική ανάπτυξη και για όσες προέρχονται από μια ενοποίηση επιχειρήσεων.
 - Οι αποσύρσεις και οι διαθέσεις.
 - Οι αυξήσεις ή μειώσεις της λογιστικής αξίας που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση, είτε λόγω αναπροσαρμογής, είτε από ζημιά απομειώσεως που καταχωρήθηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας από την καθαρή θέση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων».
 - Οι ζημίες απομειώσεως που καταχωρήθηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων».
 - Οι ζημίες απομειώσεως που αναστράφηκαν από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων».
 - Η απόσβεση που καταχωρήθηκε στη χρήση.
 - Οι καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που ανακύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής επιχείρησης.
 - Όποιες άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω γνωστοποιήσεων αναφέρουμε ότι:

1. Στις γνωστοποιήσεις δεν είναι αναγκαία η ύπαρξη συγκριτικών πληροφοριών
2. Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να περιλαμβάνει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσεως και χρήσεως στις εκμεταλλεύσεις μιας επιχείρησης. Μερικές κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι:

I. Σήματα προϊόντων.

II. Τίτλους εφημερίδων και περιοδικών και γενικότερα τίτλους εκδόσεων.

III. Λογισμικό Ηλεκτρονικών Υπολογιστών.

IV. Άδειες και Παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων

V. Συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και λοιπά δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης.

VI. Συνταγές, τύποι, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα.

VII. Άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη

3. Οι παραπάνω κατηγορίες μπορεί να διαχωρίζονται σε μικρότερες ή να συναθροίζονται σε μεγαλύτερες κατηγορίες αν αυτό θα προσέφερε περισσότερες πληροφορίες στο χρήστη των οικονομικών καταστάσεων.

4. Μία επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 επιπλέον των πληροφοριών που αναφέρονται παραπάνω 3.1 περίπτωση 5.

5. Μια επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε μια λογιστική εκτίμηση, που έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση ή αναμένεται να έχει (ουσιώδη επίδραση) στις επόμενες χρήσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 . Τέτοιες γνωστοποιήσεις π.χ. μπορεί να αφορούν μεταβολές στην ωφέλιμη ζωή, στην μέθοδο απόσβεσης, στην υπολειμματικά αξία κ.λ.π.

A. ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Στις οικονομικές καταστάσεις επιπλέον πρέπει να γνωστοποιείται:

1. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται σε περισσότερα από είκοσι έτη, τους λόγους για τους οποίους αντικρούεται η προβλεπόμενη από το πρότυπο αυτό μέγιστη ωφέλιμη ζωή των είκοσι ετών καθώς και να περιγράψει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που επέδρασαν ούτως ώστε να εκτιμηθεί ότι έχει ωφέλιμη ζωή μεγαλύτερη των είκοσι ετών, (βλέπε παράγρ. 1.3.2)

2. Μία περιγραφή, την λογιστικά αξία του και τον εναπομείναντα χρόνο ωφέλιμης ζωής (περίοδο αποσβέσεως) για κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο που είναι σημαντικό για το σύνολο των μεγεθών των Οικονομικών της Καταστάσεων.

3. Για τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία που η οικονομική μονάδα απέκτησε μέσω μιας Κρατικής Επιχορήγησης και αρχικώς καταχωρήθηκαν στην πραγματική αξία η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί, (βλέπε και παράγρ. 2.4.):

- την πραγματική αξία που αρχικώς καταχωρήθηκε για αυτά τα στοιχεία
- τη λογιστική τους αξία, και
- με ποια μέθοδο απεικονίστηκαν (βασική ή εναλλακτική) για μεταγενέστερη αποτίμηση.

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 για εξασφάλιση υποχρεώσεων.

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

B. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΕΙΚΟΝΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ

Αν μια επιχείρηση έχει άυλα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία χρησιμοποιεί την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, δηλαδή τα απεικονίζει σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία θα πρέπει να προβαίνει στις εξής γνωστοποιήσεις:

α. για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων

1. Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής.
2. Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων.
3. Η λογιστική αξία που θα είχε συμπεριληφθεί στις Οικονομικές Καταστάσεις αν τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν είχαν εμφανιστεί με αναπροσαρμοσμένες αξίες, αλλά με τη βασική μέθοδο.

β. το ποσό της «Διαφοράς Αναπροσαρμογής» που αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την αρχή και το τέλος της χρήσης, τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσεως καθώς και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Σημειώνεται ότι αν και μπορεί για τις γνωστοποιήσεις, να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων που απεικονίζονται σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο αποτίμησης, αυτό απαγορεύεται αν κατά την συνάθροιση θα προέκυπτε μία συγκεντρωτική κατηγορία άυλων

περιουσιακών στοιχείων στην οποία θα περιλαμβάνονταν στοιχεία αποτιμημένα τόσο με τη βασική όσο και με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο για μεταγενέστερη αποτίμηση.

Γ. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν το άθροισμα των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που καταχωρήθηκε ως έξοδο κατά την διάρκεια της χρήσεως. Μια επιχείρηση δεν υποχρεώνεται, αλλά ενθαρρύνεται να παρέχει τις παρακάτω πληροφορίες:

- 1) Μια περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου της που είναι ακόμα σε χρήση
- 2) Μια σύντομη περιγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την επιχείρηση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια αυτού του προτύπου ή είχαν αγορασθεί ή είχαν δημιουργηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του Προτύπου.

5.2 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Στις μεταβατικές διατάξεις επιλύονται κάποιες περιπτώσεις εμφάνισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 38 ή την ημερομηνία υιοθεσίας του αν αυτή είναι νωρίτερα. Εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται παρακάτω στις Μεταβατικές Διατάξεις, το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά, εκτός αν δεν μπορεί να γίνει αυτό.

Η αναδρομική εφαρμογή των περιπτώσεων που καταγράφονται κατωτέρω στις μεταβατικές διατάξεις απαιτείται όταν αυτό είναι αναγκαίο για την απάλειψη κάθε άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο δεν έχει στο μέλλον τις ιδιότητες για καταχώρησή του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, ή αν η προηγούμενη αποτίμηση του άυλου στοιχείου είναι αντίθετη με τις αρχές του Δ.Λ.Π. 38 (π.χ. άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν ποτέ αποσβεστεί, ή που έχει αναπροσαρμοστεί η αξία τους χωρίς παραπομπή σε μια ενεργό αγορά).

Σε άλλες περιπτώσεις η μελλοντική εφαρμογή των προϋποθέσεων καταχωρήσεως και αποσβέσεως απαιτείται ή σε μερικές περιπτώσεις, επιτρέπεται.

Εάν προκύψει κάποιο κέρδος ή ζημιά από την πρώτη εφαρμογή των αρχών του Δ.Λ.Π. 38 πρέπει να καταχωρείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, Βασικά λάθη και Μεταβολές στις λογιστικές αρχές», [είτε ως μία αναπροσαρμογή στο υπόλοιπο των κερδών εις νέο της προηγούμενης χρήσης που παρουσιάζεται (βασική μέθοδος), είτε στο καθαρό κέρδος ή ζημιά για την τρέχουσα χρήση (εναλλακτική μέθοδος)]. Θα πρέπει η οικονομική μονάδα στην πρώτη χρήση εφαρμογής του Προτύπου να γνωστοποιήσει με τη δημοσίευση των Οικονομικών της Καταστάσεων τις μεταβατικές διατάξεις που υιοθέτησε, όταν αυτές επιτρέπουν μια επιλογή.

Οι μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων προβλέπουν τα εξής:

Μεταβατική διάταξη 1 (καταχώρηση άυλου περιουσιακού στοιχείου)

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει καταχωρηθεί ως ένα ιδιαίτερο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία εφαρμογής του Προτύπου ή της πρώτης υιοθέτησής του αλλά δεν έχει τα κριτήρια καταχώρησής του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Πως αντιμετωπίζεται;

Στην διάταξη αυτή υπάρχουν δύο περιπτώσεις:

α. Το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που ήταν μια αγορά.

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση επανακατανέμει το στοιχείο στην υπεραξία που προέρχεται από την ίδια αγορά και αναπροσαρμόζει την υπεραξία που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία αγοράς αναδρομικά σαν το στοιχείο να είχε συμπεριληφθεί πάντοτε στην υπεραξία που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία αγοράς.

β. Το άυλο περιουσιακό στοιχείο είτε αγοράστηκε αυτόνομα, είτε δημιουργήθηκε εσωτερικά από την επιχείρηση.

Στην περίπτωση αυτή η οικονομική μονάδα πρέπει να διαγράψει το στοιχείο και να το απαλείψει από τον πρώτο Ισολογισμό που συντάσσεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38.

Μεταβατική διάταξη 2 (καταχώρηση άυλου περιουσιακού στοιχείου).

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει καταχωρηθεί ως ένα ιδιαίτερο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία εφαρμογής του Προτύπου ή της πρώτης υιοθέτησής του και έχει τα κριτήρια καταχώρησής του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Πως αντιμετωπίζεται;

Στην διάταξη αυτή υπάρχουν δύο περιπτώσεις:

α. Το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρήθηκε αρχικά στο κόστος του

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση κατατάσσει το στοιχείο ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο κρίνοντας αν είχε προσδιοριστεί σωστά το αρχικά καταχωρηθέν κόστος. Σχετικά με τη μεταγενέστερη αποτίμηση και απόσβεση βλέπε παρακάτω στις μεταβατικές διατάξεις 4 και 5.

β. Το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρήθηκε αρχικά σε μια αξία διαφορετική από το κόστος του

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση κατατάσσει το στοιχείο ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και επανεκτιμά τη λογιστική αξία του στοιχείου στο κόστος (ή στο αναπροσαρμοσμένο ποσό μετά την αρχική καταχώρηση στο κόστος) μείον τη σωρευμένη απόσβεση που προσδιορίστηκε σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο.

Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού του αρχικού κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε το στοιχείο αυτό θα πρέπει να διαγραφεί (και από τον Ισολογισμό).

Μεταβατική διάταξη 3 (καταχώρηση άυλου περιουσιακού στοιχείου)

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν είχε προηγουμένως καταχωρηθεί ως ένα ιδιαίτερο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία εφαρμογής του Προτύπου ή της πρώτης υιοθέτησής του, αλλά έχει τα κριτήρια καταχώρησής του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Πως αντιμετωπίζεται;

Στην διάταξη αυτή υπάρχουν δύο περιπτώσεις:

α. Το άυλο περιουσιακό στοιχείο είχε αποκτηθεί σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που ήταν μία αγορά και είχε σχηματίσει μέρος της υπεραξίας που καταχωρήθηκε.

Στην περίπτωση αυτή το Πρότυπο ενθαρρύνει την καταχώρηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να την απαιτεί.

Αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται τότε αποτιμάται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο κόστος (ή αναπροσαρμοσμένο ποσό) μείον τη σωρευμένη απόσβεση που προσδιορίστηκε σύμφωνα με αυτό το Δ.Λ.Π. και αναπροσαρμόζει την υπεραξία που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία αγοράς

αναδρομικά σαν το άυλο περιουσιακό στοιχείο ουδέποτε είχε συμπεριληφθεί στην υπεραξία που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία της αγοράς.

β. Το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτήθηκε σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που ήταν μία αγορά αλλά με άλλο τρόπο (π.χ. δημιουργήθηκε εσωτερικά ή αγοράστηκε)

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Μεταβατική διάταξη 4 και 5 (απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απεικονιζόμενου σύμφωνα με τη βασική μέθοδο)

Μεταβατική διάταξη 4

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν είχε προηγουμένως αποσβεστεί ή η δαπάνη αποσβέσεως θεωρήθηκε ότι είναι μηδέν. Πως αντιμετωπίζεται;

Στην περίπτωση αυτή επαναφέρεται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου σαν η σωρευμένη απόσβεση είχε πάντοτε προσδιοριστεί σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38.

Μεταβατική διάταξη 5

Ένα περιουσιακό στοιχείο είχε προηγουμένως αποσβεστεί και η σωρευμένη απόσβεση που προσδιορίστηκε σύμφωνα με αυτό το Δ.Λ.Π. είναι διαφορετική από αυτήν που προσδιορίστηκε προηγουμένως (λόγω διαφορετικής μεθόδου απόσβεσης ή και περιόδου αποσβέσεως).

Πως αντιμετωπίζεται;

Στην περίπτωση αυτή δεν επαναφέρεται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου για κάθε διαφορά μεταξύ της σωρευμένης απόσβεσης σε προηγούμενα χρόνια και αυτής που υπολογίστηκε σύμφωνα με αυτό το Δ.Λ.Π., αλλά να αποσβένεται κάθε λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά της απομένουσας ωφέλιμης ζωής που προσδιορίστηκε σύμφωνα με αυτό το Δ.Λ.Π. (δηλαδή κάθε μεταβολή αντιμετωπίζεται ως μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης).

Μεταβατική διάταξη 6 (αναπροσαρμοσμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία)

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονιζόταν σε ένα αναπροσαρμοσμένο ποσό, που δεν ήταν προσδιορισμένο με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά.

Πως αντιμετωπίζεται;

Στην διάταξη αυτή υπάρχουν δύο περιπτώσεις:

α. Όταν υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο

Στην περίπτωση αυτή το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμόζεται με παραπομπή σε αυτή την ενεργό αγορά κατά την ημερομηνία ισχύος αυτού του Δ.Λ.Π. (ή κατά την ημερομηνία εφαρμογής του Δ.Λ.Π. εάν αυτή είναι προηγούμενη).

β. Όταν δεν υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο

Στην περίπτωση αυτή απαλείφεται το αποτέλεσμα κάθε αναπροσαρμογής και αποτιμάται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις που προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτό το Δ.Λ.Π.

5.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κατά τη σύνταξη της πτυχιακής μας εργασίας, έγινε απολύτως κατανοητή η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από όλες τις χώρες της Ε.Ε. Η αναγκαία τήρηση ίδιων αρχών, κανόνων και λογιστικών προτύπων από όλες τις επιχειρήσεις, η οποία έχει ως συνέπεια την διαφάνεια, την αξιοπιστία και την συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών δημιουργεί και στις ελληνικές επιχειρήσεις την αναγκαία αυτή προσαρμογή τους. Δίνεται η ευκαιρία ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, η ευκαιρία σύγκρισης της με των άλλων χωρών και επομένως μπορεί να γίνει πια η άρθρωση της λέξης του ανταγωνισμού.

Είναι φυσικά αναμενόμενη η σωστή εκπαίδευση των στελεχών των επιχειρήσεων, η εγρήγορση και η έγκαιρη προετοιμασία για να δημιουργήσουμε τα θετικά αποτελέσματα των Δ.Λ.Π.

Συγκεκριμένα μελετήσαμε το Δ.Λ.Π. 38 που ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Τονίσαμε την προσαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων στα Δ.Λ.Π., αλλά και αναφερθήκαμε και πριν από αυτήν, έτσι ώστε να μπορεί να γίνει κατανοητή η διαφορά που πια τα διακατέχει. Τέλος για κάποια ειδικά προβλήματα που μπορούν να εμφανιστούν κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αναφερθήκαμε στην επίλυσή τους σύμφωνα με τις σχετικές Μεταβατικές Διατάξεις.

5.4 **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Ø Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα –Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη
- Ø Γενικό Λογιστικό Σχέδιο-Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη
- Ø Globaltraining-Δρ. Χρίστος Βλάχος,Λουκάς Λουκά
- Ø Γενική Λογιστική-ΕΥΜ.Βούλγαρη-Παπαγεωργίου
- Ø Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα &Διερμηνείες-Βρουστούρης Π.,Πρωτοψάλτης Ν.

Ηλεκτρονικές Διευθύνσεις

- ο International Accounting Standards Boards www.iasc.org.uk
- ο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Ελλάδος www.soel.gr.
- ο Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών www.mnec.gr.
- ο Ημερησία www.google.gr.
- ο www.ssel.gr.