

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

«ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

- Η προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Η επιμέτρηση της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Ο καθορισμός γνωστοποιήσεων σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Στη λογιστική των άϋλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

Άϋλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 39.

Την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων από έρευνα και αξιολόγηση (Δ.Π.Χ.Π.6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων»).

Δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών πετρελαίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Περιουσιακό στοιχείο: Ένας πόρος που ελέγχεται από μια εταιρία ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην εταιρία μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο: Ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Έρευνα: Πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ωφέλιμη ζωή: Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την εταιρία ή το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η εταιρία αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Λογιστική αξία: Το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση όλων των σωρευμένων αποσβέσεων και ζημιών απομείωσης.

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

Απόσβεση: Η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου: Η αξία που η εταιρία εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, κατόπιν αφαίρεσης του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την εταιρία: Η παρούσα αξία των αναμενόμενων ταμιακών ροών, από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Ζημία απομείωσης: Το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενεργός αγορά: Αγορά στην οποία συντρέχουν όλα τα εξής:
τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή
υπάρχουν ανά πάσα στιγμή πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές
οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό

Ημερομηνία συμφωνίας για μια συνένωση επιχειρήσεων: Η ημερομηνία επίτευξης μιας ουσιαστικής συμφωνίας μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση των εταιριών των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία: Χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εισπραχθούν σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

ΑΨΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων: λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα συγγραφής, πελατολόγιο, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων κλπ

Ωστόσο, αν αποκτάται με συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Με βάση τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτείται αναγνωσιμότητα, έλεγχος του πόρου από την εταιρία και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

Οι δαπάνες απόκτησης ή εσωτερικής δημιουργίας αναγνωρίζονται ως έξοδα με την πραγματοποίησή τους.

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΑΪΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Αναγνωρισιμότητα – Προϋποθέσεις

Διαχωρίζεται, δηλαδή μπορεί να διαιρεθεί από την εταιρία και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί μεμονωμένα, είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ανεξάρτητα από το εάν διαχωρίζονται από την εταιρία.

Έλεγχος – Προϋποθέσεις

Η εταιρία μπορεί να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να έχει τη δυνατότητα να αποτρέψει άλλους να επωφεληθούν από αυτά τα μελλοντικά οφέλη.

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

Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη – Προϋποθέσεις

Από τη χρήση του στοιχείου, με τη μορφή εσόδου από πώληση προϊόντων και υπηρεσιών ή ως μειωτικό στοιχείο κόστους από τη συμμετοχή του στην παραγωγική διαδικασία.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΫΛΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί την απόδειξη ότι πληρείται ο ορισμός του άυλου περιουσιακού στοιχείου (αναγνωρισιμότητα, έλεγχος, μελλοντικά οικονομικά οφέλη) και τα κριτήρια αναγνώρισης.

Πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην εταιρία.

Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η αρχική αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να γίνεται στο κόστος.

Η διοίκηση κάθε εταιρίας πρέπει να εκτιμά συχνά τη πιθανότητα εισροής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών στο μέλλον.

ΜΟΡΦΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΫΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- ✓ Διακεκριμένη απόκτηση
- ✓ Ως μέρος συνένωσης επιχειρήσεων
- ✓ Μέσω κρατικής επιχορήγησης
- ✓ Μέσω ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων
- ✓ Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

ΔΙΑΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ

Η διακεκριμένη απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων ικανοποιεί εξ' ορισμού το κριτήριο για αναμενόμενα οικονομικά οφέλη και την συνήθως αξιόπιστη επιμέτρηση του κόστους του.

Κυρίως όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

ΔΙΑΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

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

Παραδείγματα:

το κόστος των παροχών προς εργαζομένους, με βάση το Δ.Λ.Π. 19, που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σε αυτή την περίπτωση το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Αντανακλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην εταιρία.

Σε αυτή τη μορφή απόκτησης ικανοποιείται πάντοτε το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση.

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Μόνη περίπτωση μη εφικτής αξιόπιστης αποτίμησης της εύλογης αξίας ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου:

Όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και:
δεν μπορεί να διαχωριστεί ή μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων συναλλαγών για τα ίδια ή παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμηση της εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα είχε ως αποτέλεσμα τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Μέθοδοι προσδιορισμού της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- χρησιμοποίηση των τιμών που διαμορφώνονται σε μια ενεργό αγορά
- στις περιπτώσεις όπου δεν υφίσταται ενεργός αγορά, είναι το ποσό που η εταιρία θα πλήρωνε για την απόκτηση του σε μια ακριβοδίκαιη συναλλαγή μεταξύ μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και αξιοποιούν όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες
- χρήση ειδικών μεθόδων προσδιορισμού της εύλογης αξίας, όπως η προεξόφληση εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το άυλο περιουσιακό στοιχείο

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ

Υπάρχει όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μια εταιρία άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοστώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης», η εταιρία έχει δυνατότητα επιλογής αναγνώρισης τόσο του άυλου περιουσιακού στοιχείου όσο και της επιχορήγησης αρχικά στην εύλογη αξία.

Διαφορετικά, αναγνωρίζει το άυλο περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μια τεκμαρτή αξία, με βάση το Δ.Λ.Π. 20, πλέον κάθε δαπάνη που αποδίδεται άμεσα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

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

Το κόστος του επιμετράται στην εύλογη αξία, εκτός αν η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία κανενός από τα ανταλλάξιμα περιουσιακά στοιχεία.

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο προσδιορισμός ύπαρξης εμπορικής ουσίας της πράξης ανταλλαγής γίνεται με την εξέταση της πιθανότητας μεταβολής των ταμιακών ροών λόγω της ανταλλαγής.

Αν:

- η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου
- η συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της εταιρίας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής
- η διαφορά των ανωτέρω είναι σημαντική σχετικά με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν:

- ✓ δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας
- ✓ είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

- ❖ Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, καθώς δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων, δηλαδή δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, που ελέγχεται από την εταιρία και μπορεί να υπάρξει αξιόπιστη αποτίμηση στο κόστος.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- ❖ Για την εκτίμηση του αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, κατατάσσεται η δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

⇒ Φάση έρευνας & ⇒ Φάση ανάπτυξης

- ❖ Αν δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός των δυο φάσεων, η εταιρία μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου σαν να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΦΑΣΗ ΕΡΕΥΝΑΣ

- ✓ Η εταιρία δε μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- ✓ Δαπάνες έρευνας αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

• ΦΑΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

- ✓ Η εταιρία μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το
 - περιουσιακό στοιχείο θα
 - δημιουργήσει πιθανά
 - μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
- ✓ Αυτό ισχύει, καθώς η φάση
- ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι περισσότερο προωθημένη παρά η φάση έρευνας.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΪΛΑ

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

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

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

- ✓ Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προπαραγωγής ή προχρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων, μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.
- ✓ Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία
- ✓ Ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή

ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΩΝ ΑΫΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- ❖ Εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, παραγωγή και προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιοριστεί από τη διοίκηση.
- ❖ Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους :
 - ✓ το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου
 - ✓ το κόστος των παροχών προς εργαζομένους, με βάση το Δ.Λ.Π. 19, που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου
 - ✓ οι εισφορές για την καταχώριση νομικών δικαιωμάτων
 - ✓ η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου

ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΩΝ ΑΫΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- ❖ Μη συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου:
- ✓ έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση
- ✓ καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση
- ✓ δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΕΞΟΔΟΥ

- ❖ Οι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζονται ως έξοδα με την πραγματοποίησή τους εκτός αν:
 - ✓ αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης
 - ✓ η απόκτηση γίνεται μετά από μια συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο
 - Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές, που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων, αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (Δ.Π.Χ.Α. 3).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΕΞΟΔΟΥ

- ❖ Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια εταιρία, αλλά κανένα (άυλο) περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται, το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί.

➡ Οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, με την πραγματοποίησή τους.

- ❖ Αρχικά αναγνωριζόμενες δαπάνες ως έξοδα, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, δεν αναγνωρίζονται μεταγενέστερα ως μέρος του κόστους του.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- ❖ Επιλογή της εταιρίας σχετικά με τη μέθοδο αποτίμησης
 - ✓ **Μέθοδος του κόστους:** Το άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στην αξία κτήσης μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις ενδεχόμενες συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.
 - ✓ **Μέθοδος της αναπροσαρμογής:** Το άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του.

Η εύλογη αξία του στοιχείου κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

✓ Μέθοδος της αναπροσαρμογής:

- ❖ Για την εφαρμογή της απαιτείται ενεργός αγορά.
- ❖ Αν για ένα άυλο στοιχείο δεν υπήρχε ενεργός αγορά και τώρα υπάρχει, μπορεί να αρχίσει να αναπροσαρμόζεται.
- ❖ Η ενεργός αγορά για άυλα στοιχεία δεν είναι συνήθης, εκτός ορισμένων μόνο εξαιρέσεων π.χ. άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες κ.λ.π.
- ❖ Αν πάψει να υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή κατηγορία, η λογιστική του αξία πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένης απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

✓ Μέθοδος της αναπροσαρμογής:

- ❖ Αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει και σε επιχορήγηση που λογίστηκε τεκμαρτά.
- ❖ Στην αρχή, έστω και αν εφαρμόζεται αναπροσαρμογή μετά την απόκτηση, λογίζεται το άυλο στοιχείο στο κόστος.
- ❖ Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, συμψηφίζονται τα πιστωτικά υπόλοιπα και χρησιμοποιείται από την αρχή η αξία αναπροσαρμογής, ή αναπροσαρμόζονται με συντελεστή οι αξίες κτήσης, οι αποσβέσεις κλπ.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

✓ Μέθοδος της αναπροσαρμογής:

- ❖ Αν σε μία κατηγορία άυλων στοιχείων που γίνεται αναπροσαρμογή ένα στοιχείο δεν μπορεί να αποτιμηθεί, εμφανίζεται στο κόστος μείον αποσβέσεις και προβλέψεις.
- ❖ Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των άυλων στοιχείων μεταφέρεται στην Καθαρή Θέση σε αποθεματικό ή μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης, μόνο αν αυτά είχαν πρωτύτερα επιβαρυνθεί με χρεωστική διαφορά και μέχρι αυτό το ποσό.
- ❖ Η χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής των άυλων στοιχείων μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης, εκτός αν υπάρχει αποθεματικό στην Καθαρή Θέση, οπότε συμψηφίζεται.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

- ❖ Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη ή περιορισμένη.
- ❖ Συνήθως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή.
- ❖ Η "αόριστη" διάρκεια ωφέλιμης ζωής, δεν σημαίνει "απεριόριστη", αλλά πάρα πολύ μεγάλη διάρκεια, έστω και αν, για τη συντήρησή του άυλου περιουσιακού στοιχείου, πραγματοποιούνται έξοδα.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

❖ Για τον καθορισμό της ωφέλιμης ζωής αξιολογούνται:

- ✓ προσδοκώμενη χρήση άυλου στοιχείου
- ✓ κύκλος ζωής με εξωτερικές αποδείξεις
- ✓ τεχνική ή άλλη απαξίωση
- ✓ σταθερότητα της αγοράς σχετιζόμενη με το άυλο στοιχείο
- ✓ αναμενόμενες ενέργειες (δυνητικών) ανταγωνιστών τι προβλέπεται να κάνουν οι ανταγωνιστές
- ✓ δαπάνες συντήρησης άυλου στοιχείου
- ✓ πρόθεση και ικανότητα για κάλυψη δαπανών συντήρησης
- ✓ νομικά ή άλλα χρονικά όρια για χρήση άυλου στοιχείου
- ✓ αν η ωφέλιμη ζωή του άυλου στοιχείου συνδέεται με την ωφέλιμη ζωή άλλων στοιχείων

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΫΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- ❖ Για τον προσδιορισμό της αποσβέσιμης αξίας των άυλων στοιχείων του ενεργητικού είναι απαραίτητο η εταιρία να εκτιμήσει την ωφέλιμη ζωή των στοιχείων αλλά και την υπολειμματική του αξία.

✓ Αν εκτιμάται ως απροσδιόριστη εξαιτίας του ότι δεν προβλέπεται να υπάρχει χρονικός περιορισμός στις καθαρές ταμιακές ροές που θα εισρεύσουν στην εταιρία, τότε αυτό δεν αποσβένεται.

✓ Αν εκτιμάται ως περιορισμένη, τότε η εταιρία προσδιορίζει την περίοδο και τη μέθοδο απόσβεσης.

❖ Θεωρείται μηδενική, εκτός και αν υπάρχει :

- ✓ δέσμευση από κάποιον τρίτο ότι θα αγοράσει το στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
- ✓ ενεργός αγορά και είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η υπολειμματική του αξία σε σχέση με αυτή αλλά υπάρχει και πιθανότητα ύπαρξης τέτοιας αγοράς στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΪΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- ❖ Η μέθοδος και η περίοδος απόσβεσης πρέπει να εξετάζονται στο τέλος κάθε χρήσης και να τροποποιούνται από την εταιρία σύμφωνα με τα νέα δεδομένα και εκτιμήσεις.
- ❖ Όταν προκύπτουν αλλαγές, αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8 περί μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων.

ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ- ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

- ❖ Το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» καθορίζει τις προϋποθέσεις και τον τρόπο απομείωσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

- ❖ Η αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει όταν :
 - ✓ διατίθεται
 - ✓ δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του
- ❖ Ενδεχόμενα κέρδη ή ζημιές από την απόσυρση ή διάθεση του άυλου στοιχείου, προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.
- ❖ Το κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός αν το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» απαιτεί διαφορετική ρύθμιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης.
- ❖ Τα κέρδη δεν αναγνωρίζονται ως ακαθάριστα έσοδα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- ❖ Για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας τα εσωτερικά δημιουργούμενα από άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία απαιτείται γνωστοποίηση σχετικά με :
 - ✓ αν και γιατί οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, γνωστοποιούνται οι ωφέλιμες ζωές και οι χρησιμοποιούμενοι συντελεστές απόσβεσης
 - ✓ τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους απόσβεσης
 - ✓ την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση, συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, έναρξης και τέλους περιόδου
 - ✓ το συγκεκριμένο κονδύλιο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία περιλαμβάνεται η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων
 - ✓ μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- ❖ Γνωστοποιούνται πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36.
- ❖ Το Δ.Λ.Π. 8 απαιτεί γνωστοποίηση του είδους και του ποσού μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μια ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους.
- ❖ Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία γνωστοποιούνται:
 - ✓ Η εύλογη καθώς και η λογιστική τους αξία
 - ✓ Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος αποτίμησης (μέθοδος κόστους ή αναπροσαρμογής)
 - ✓ Η ύπαρξη και οι λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων
 - ✓ Το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων
 - περιουσιακών στοιχείων

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- ❖ Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, γνωστοποιούνται :
 - ✓ κατά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής, η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωρισθεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο κόστους
 - ✓ το ποσό του «πλεονάσματος αναπροσαρμογής» που αφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους
 - ✓ τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόσθηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- ❖ Για λόγους γνωστοποιήσεων μπορεί να απαιτείται συνάθροιση κατηγοριών αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες.



Ωστόσο, αυτό δε γίνεται, αν θα κατέληγε στη ενοποίηση μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά που έχουν επιμετρηθεί σύμφωνα με τις μεθόδους του κόστους και της αναπροσαρμογής.

- ❖ Γνωστοποιείται το άθροισμα των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΔΛΠ 38, Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
- Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές
- Ντζανάτος, Δ. (2008) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
- Grant Thornton, (2009) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Grant Thornton, Αθήνα
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. and Hanekom, B. (2013), Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Wiley