

ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ : ΑΠΟΣΤΟΛΙΔΟΥ ΕΥΓΕΝΙΑ

ΑΘΗΝΑ 2016

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.00 «ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ (GOODWILL)».....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.01 «ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ».....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.02 «ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ-ΜΕΤΑΛΕΙΩΝ-ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ» ΚΑΙ 16.03 «ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ».....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.04 «ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ».....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.05 «ΛΟΙΠΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ».....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΑΝΑΝΕΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ.....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΤΟΥ ΕΓΛΣ ΠΟΥ ΧΡΕΙΑΖΟΝΤΑΙ ΕΙΤΕ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΙΤΕ ΟΧΙ	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	36
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	40

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα(επηρεασμένα σε σημαντικό βαθμό από τα Δ.Λ.Π) είναι κανόνες διεθνούς παραδοχής και αναγνώρισης, που περιγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ακόμα θέτουν κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, για σκοπούς σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε αυτές να παρουσιάζονται με τον πλέον ειλικρινή και ακριβή τρόπο.

Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) προκύπτει από την ανάγκη για ενιαίο τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές και εθνικό επίπεδο ώστε να επιτυγχάνεται διαφάνεια και συγκρισιμότητα που καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο αξιόπιστες για τους χρήστες τους. Οι ενιαίοι κανόνες σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων για τις επιχειρήσεις , έχουν σαν αποτέλεσμα την εξαγωγή σαφέστερων και ακριβέστερων συμπερασμάτων για την οικονομική θέση μιας οντότητας. Αντίθετη τακτική , δηλαδή μη εφαρμογή των ΕΛΠ , λειτουργεί αποτρεπτικά για την εισροή ξένων κεφαλαίων σε μια επιχείρηση.

Η αλλαγή που επήλθε τα τελευταία χρόνια με την υποχρεωτική εισαγωγή των κατά κοινή ομολογία βελτίωσε την σύνταξη τους με αποτέλεσμα το επενδυτικό κοινό να απολαμβάνει υψηλότερου επιπέδου πληροφόρηση. Η διεθνοποίηση των Λογιστικών Προτύπων όμως, τα οποία από το 2005 είναι υποχρεωτικά για τις εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις, διαφέρουν σε πολλά σημεία από την Ελληνική Νομοθεσία όπως αυτή απεικονιζότανε στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Σειρά άρθρων έχει δει το φως της δημοσιότητας, ως προς τη σκοπιμότητα εισαγωγής και υποχρεωτικής εφαρμογής των ΕΛΠ, των διαφορών της με την προηγούμενη σχετική Ελληνική Νομοθεσία και τέλος, της χρησιμότητας τους. Όμως ειδικότερα, η αρθρογραφία ως προς το άρθρο 18 του ΕΛΠ το οποίο αντιμετωπίζει την καταγραφή του άυλου ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις είναι αρκετά περιορισμένη τουλάχιστον σε ότι αφορά την ελληνική πραγματικότητα.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία θα μελετήσει, μέσα στα πλαίσια της ελληνικής πραγματικότητας, τα ευεργετήματα που απορρέουν από την εφαρμογή του ΕΛΠ (άρθρο 18) «Άυλα περιουσιακά στοιχεία» στο σύγχρονο Ελληνικό επιχειρησιακό περιβάλλον. Είναι διάχυτη στους περισσότερους η αντίληψη μέσα από την μελέτη της σχετικής βιβλιογραφίας πως η υιοθέτηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις Ελληνικές επιχειρήσεις θα συνδράμει ουσιαστικά στην ακριβέστερη πληροφόρηση των Ελλήνων επενδυτών ή όλων όσων θέλουν να επενδύσουν στην Ελληνική Κεφαλαιαγορά και θα διευκολύνει τις Ελληνικές επιχειρήσεις να ανταγωνίζονται, σε ισότιμη βάση, για την εξεύρεση πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς αγορές.

Στην εισαγωγή παρουσιάζεται μία συνοπτική αναφορά στα ΕΛΠ. Στα πέντε πρώτα κεφάλαια εξετάζεται ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Γίνεται μια επιμέρους ανάλυση για τον τρόπο και το πότε τα άυλα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, καθώς επίσης και με τον τρόπο με τον οποίο αποσβένονται.

Ακολουθούν τα κεφάλαια 6-7 όπου εξετάζεται ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καθώς επίσης και με τα Δ.Λ.Π. Παρουσιάζεται ο τρόπος καταχώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά βιβλία καθώς επίσης και οι μέθοδοι αποτίμησης τους.

Τέλος, στο κεφάλαιο 8-9 συνοψίζονται οι ομοιότητες και διαφορές κατά τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καθώς επίσης και οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ που χρήζουν προσαρμογής ή όχι.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική είναι μια καταγραφή των συναλλακτικών πράξεων (λογιστικών γεγονότων) με τη σειρά που συμβαίνουν. Η καταγραφή αυτή γίνεται με μια ιδιότυπη τεχνική, τη λογιστική τεχνική, που διασφαλίζει μια αξιοπιστία σ' αυτή τη καταγραφή. Λογιστική ακόμη είναι η επεξεργασία των λογιστικών πράξεων, ώστε να έχουμε την επιθυμητή πληροφόρηση που είναι άλλωστε ο σκοπός της λογιστικής. Θα ήταν ευχής έργο αυτή η καταγραφή και επεξεργασία να γίνεται με κανόνες καθολικής αποδοχής και παγκόσμιας εμβέλειας, ώστε όλοι οι χρήστες των λογιστικών δεδομένων να έχουν μια κοινή γλώσσα επικοινωνίας και πληροφόρησης. Αυτός ο ρόλος ανατίθενται στη λογιστική τυποποίηση.

Θα μπορούσε κάποιος να ορίσει τη λογιστική τυποποίηση σαν το σύνολο των ιδεών, αρχών και κανόνων, που όταν εφαρμοσθούν αυξάνουν τη σημασία των λογιστικών δεδομένων κυρίως από την άποψη της οικονομικής και κοινωνικής χρησιμότητας τους. Υπάρχουν δύο «σχολές» για τη λογιστική τυποποίηση. Αυτή που αρκείται στις γενικές λογιστικές αρχές και στις ομοιόμορφες οικονομικές καταστάσεις (αγγλοσαξονική άποψη) και αυτής της ολοκληρωμένης λογιστικής τυποποίησης με βάση τα λογιστικά σχέδια (Γαλλία, Ελλάδα).

Ιστορικά εμφανίζεται πρώτα η προσπάθεια ομοιόμορφης εμφάνισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Αργότερα διαπιστώνεται ότι δεν αρκεί η ομοιόμορφη εμφάνιση του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, αλλά μια ευρύτερη, ποικίλης όμως εκτάσεως, τυποποίηση όσο αναφορά την ορολογία, την κατάταξη των οικονομικών πράξεων, τη λειτουργία των λογαριασμών, τις μεθόδους αποτιμήσεως κ.λπ.

Η λογιστική τυποποίηση δεν σημαίνει πάντα ομοιομορφοποίηση. Τείνει να συγκρίνει την ανάγκη ενιαίας παρουσίασης των λογιστικών δεδομένων για γενικότερους σκοπούς με την ανάγκη προσαρμογής στις ιδιαίτερες συνθήκες και μέσα των επιμέρους οικονομικών μονάδων. Αυτό το δεύτερο στοιχείο υπερτερεί στις ρυθμίσεις που αφορούν το κόστος και γενικά την αναλυτική λογιστική, με κυριότερο όργανο-οδηγό τους επαγγελματικούς λογιστικούς οδηγούς. Ενώ αντίθετα το πρώτο στοιχείο υπερτερεί στη γενική λογιστική, με κυριότερο εργαλείο το γενικό λογιστικό σχέδιο.

Η τυποποίηση ενώ έχει σαν βασικό σκοπό να εξυπηρετήσει τις ανάγκες που συνδέονται με την ορθολογική διαχείριση της σύγχρονης επιχείρησης, δεν μπορεί να αγνοήσει και τους άλλους χρήστες των λογιστικών δεδομένων και συγκεκριμένα : τη Δημόσια Διοίκηση (αγορανομικοί – φορολογικοί έλεγχοι, ανάγκες Εθνικών Λογαριασμών), τις Τράπεζες (πιστοδοτικός έλεγχος), τους ασχολούμενους με την οικονομική έρευνα (στατιστικές υπηρεσίες, γραφεία ερευνών, τεχνικούς της Λογιστικής), τους μετόχους, τους εργαζόμενους στην επιχείρηση ή τους συναλλασσόμενους με αυτήν, τους καταθέτες όταν πρόκειται για τις τράπεζες, τους ασφαλισμένους όταν πρόκειται για τις Ασφαλιστικές Εταιρείες κ.λπ. Αυτά τα διαφορετικά συμφέροντα, πολλές φορές αντιτιθέμενα,

αλλά και η πολυσχιδής πραγματικότητα, κάνουν πιο δύσκολη τη χάραξη χρυσής τομής, όσο αφορά την έκταση και το βαθμό «ομοιομορφοποίησης» των λογιστικών δεδομένων.

Η Νομοθετική Καθιέρωση και η Εφαρμογή του Ελληνικού Σχεδίου Λογιστικού

Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο σαν θεσμός καθιερώθηκε με το νόμο 1041/2.4.1980 (άρθρα 47,48 και 49). Με αυτόν το νόμο, καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» καθιερώνεται η 1^η Ιανουαρίου του 1982 ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του, καθώς και το περιεχόμενο το οποίο περιλαμβάνει έξι μέρη. Κατόπιν, με το άρθρο 7 του νόμου 1882/1990 έγινε υποχρεωτική καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Λογιστή.

Ο ορισμός των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων(επηρεασμένα σε σημαντικό βαθμό από τα Δ.Λ.Π)

Στην προσπάθεια να εξηγήσουμε με απλοποιημένο τρόπο τι είναι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, θα λέγαμε ότι αποτελούν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στη σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως ακολούθως :

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση μεταβολών Χρηματοοικονομικής θέσης
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Εάν όμως θέλαμε να δώσουμε επίσημο ορισμό θα βασιζόμαστε στο άρθρο 2 του κανονισμού αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19^{ης} Ιουλίου 2002 το οποίο αναφέρει : «Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC- ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων».

Ο βασικός σκοπός των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αναφέρεται στην παράγραφο 4 του κανονισμού 1606/2002 : «Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές».

Αποτέλεσμα της εφαρμογής του κανονισμού είναι η ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συνοπτικά, θα λέγαμε ότι ένα υγιές χρηματοπιστωτικό σύστημα αντικατοπτρίζεται από μια ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, που χαίρει διεθνούς αποδοχής μέσα από τα γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα.

Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στοχεύουν στην περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών. Η επίτευξη αυτού του στόχου απαιτεί την σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, με διάφορα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστηριακή αγορά οπουδήποτε στο κόσμο.

Εν κατακλείδι, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ουσία της αποστολής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι η καθοριστική και ουσιαστική συμβολή τους σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης κατά την εφαρμογή τους.

Ιστορική αναδρομή

Τον Ιούνιο του 1973 έγινε η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, των ΗΠΑ, του Ενωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικού και είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee).

Πρωταρχικώς σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 έχουμε την έκδοση του πρώτου Ελληνικού Λογιστικού Προτύπου.

Το 1977, οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, οργανώθηκαν κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών.

Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (IASB) και η διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσο αναφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων.

Παράλληλα, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της IASB. Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής

και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC. Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης.

Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Δ.Λ.Π, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO). Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από τη διεθνή κοινότητα. Από το 1995 μέχρι το 1998, η IASC ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο.

Στην διακήρυξη της 30^{ης} Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν από το IOSCO (International Organization of Securities Commissions), την IAIS (International Association of Insurance Supervisors) και την Basel committee να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που έθεσε η IASC.

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24/03/2000) έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης, στις 13/06/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της ΕΕ : Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005.

Κατόπιν, στις 17/07/2000 το Συμβούλιο Ecofin επικροτεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση ενώ τονίζει την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Έπειτα, το Μάρτιο του 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ τα Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) κατά την περίοδο 1973 μέχρι το 2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στις 19/07/2002, εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από τη φύση των ΔΛΠ. Κάποιες διατάξεις του κανονισμού μιλούν για χρονικές δεσμεύσεις. Μερικές από αυτές είναι οι εξής:

- Στο άρθρο 4 του κανονισμού αναφέρεται : «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εάν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1

σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10^{ης} Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών».

Προσδιορισμός άυλου ενεργητικού

Η διεθνής τάση πλέον είναι τα υλικά στοιχεία της επιχείρησης να καταλαμβάνουν πολύ μικρότερο ποσοστό της συνολικής αξίας μιας επιχείρησης από ότι παλιότερα. Το υπόλοιπο μέρος της αξίας της αντιστοιχεί σε στοιχεία που δεν είναι ορατά με γυμνό μάτι, το λεγόμενο άυλο ενεργητικό. Τα άυλα στοιχεία ενεργητικού είναι , από λογιστικής άποψης, εκείνα τα στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχείρησης που δεν έχουν φυσική υπόσταση. Έναν πολύ ευρύ ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων δίνει η ακαδημαϊκή βιβλιοθήκη. Σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό τα άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τις επωνυμίες, την αφοσίωση των καταναλωτών, το ανθρώπινο κεφάλαιο, την αφοσίωση και τις γνώσεις των εργαζομένων.

Παρακάτω παραθέτω ορισμένους από τους πλέον αποδεκτούς και διαδεδομένους ορισμούς που έχουν δοθεί για το υπό εξέταση στοιχείο του ενεργητικού.

Το Κέντρο Έρευνας Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων στο πανεπιστήμιο της Νέας Υόρκης δίνει δύο ορισμούς :

- Ευρύς ορισμός : τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι οι ασώματες πηγές πιθανών μελλοντικών οικονομικών ωφελειών για μια επιχείρηση ή εναλλακτικά, όλα τα στοιχεία μιας επιχείρησης που υπάρχουν μαζί με τα χρηματικά και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία.
- Στενός ορισμός : τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι οι ασώματες πηγές πιθανών μελλοντικών οικονομικών ωφελειών για μία επιχείρηση, τα οποία έχουν αποκτηθεί μέσω συναλλαγής ή αναπτυχθεί εσωτερικά από αναγνωρίσιμα κόστη, έχουν ορισμένη χρονική διάρκεια ζωής , έχουν αγοραστική αξία ανεξάρτητη από την επιχείρηση και ανήκουν ή ελέγχονται από την επιχείρηση.
- Το FASB , Exposure Draft, Business Combinations and Intangible Assets, δίνει ακόμη ένα παρόμοιο ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν φυσική υπόσταση.
- Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αναφέρονται με τον όρο ασώματες ακινητοποιήσεις, τα οποία είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά, τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μόνα τους, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα (Γρηγοράκος , 2000 σελ.150).

Επίσης στα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούμε να κατατάξουμε τις επωνυμίες προϊόντων, τις δεξιότητες του προσωπικού, τις επενδύσεις σε πληροφορική, τις δαπάνες απόκτησης πελατών κ.α. Ιδιαίτερη περίπτωση είναι η υπεραξία μιας επιχείρησης πιο γνωστή ως «φήμη και πελατεία» που αφορά αποκλειστικά

προσδοκίες του μελλοντικού οφέλους από συνεργίες μεταξύ άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Συμπυκνώνοντας τα παραπάνω υιοθετούμε τον εξής ορισμό για το άυλο ενεργητικό. Άυλο ενεργητικό είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό στοιχείο ενεργητικού χωρίς φυσική υπόσταση το οποίο κατέχεται για την παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή και για διοικητικούς σκοπούς. Παράδειγμα άυλων περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού είναι τα ακόλουθα :

- Άδειες ευρεσιτεχνίας
- Εμπορικά δικαιώματα
- Πνευματική ιδιοκτησία, συγγραφικά δικαιώματα
- Ηλεκτρονικό λογισμικό
- Δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών
- Πελατολόγια
- Σχέσεις πελατών, προμηθευτών
- Μερίδιο αγοράς

Στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο

Τα κύρια στοιχεία, σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, τα οποία πρέπει να έχει κάποιο περιουσιακό στοιχείο για να χαρακτηριστεί ως άυλο είναι η αναγνωσιμότητα, ο έλεγχος και η ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών.

Η αναγνωσιμότητα χαρακτηρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν η οντότητα μπορεί να το διαχωρίσει και να το εξατομικεύσει ώστε να μην συγχέεται με την υπεραξία που αποκτάται σε μια εξαγορά επιχείρησης. Η αναγνωσιμότητα ως άυλου ενός περιουσιακού στοιχείου επιτυγχάνεται όταν διαχωρίζεται, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πουληθεί, μεταβιβαστεί, εκμισθωθεί ή ανταλλαχθεί, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Προκύπτει από συμβατικά ή νομικά και άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις, ασχέτως αν αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα.

Το δεύτερο χαρακτηριστικό που πρέπει να έχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο για να μπορεί η οντότητα να το εντάσσει στα περιουσιακά της στοιχεία είναι ο έλεγχος επί του στοιχείου, δηλαδή η οντότητα 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 οντότητα αποκτά καταφανώς το δικαίωμα να ελέγχει τα μελλοντικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν αυτό το δικαίωμα

της απορρέει από ένα νόμιμο δικαίωμα που είναι δικαστικά εκτελεστό, ενώ σε άλλες περιπτώσεις είναι πιο δύσκολο να αποδείξει ότι έχει τον έλεγχο.

Το τρίτο απαραίτητο χαρακτηριστικό για τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι τα μελλοντικά έσοδα που θα προέλθουν από αυτό. Τα έσοδα αυτά μπορεί να προέρχονται από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, την εξοικονόμηση κόστους ή τέλος οποιαδήποτε άλλη ωφέλεια από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Συνοψίζοντας, θα λέγαμε ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Ε.Λ.Π(άρθρο 18) είναι το αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο που δεν έχει φυσική υπόσταση και συγκεντρώνει τα τρία χαρακτηριστικά : είναι αναγνωρίσιμο, ελέγχεται από την οντότητα και θα της αποφέρει μελλοντικά οφέλη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.00 «ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ (GOODWILL)»

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ 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 πίστewος στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερής της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσης όπου είναι εγκατεστημένο, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού μηχανισμού. Αναλογικά ο Ν.2190/1920 ορίζει ότι η υπεραξία μιας επιχείρησης δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης της οικονομικής μονάδος και είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων.

Η υπεραξία παρακολουθείται στον λογ/μό 16.00 του Ε.Γ.Λ.Σ μόνο στη περίπτωση που υπάρχει εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης επιχείρησης, η οποία μετά από αυτή τη πράξη παύει να υπάρχει ως νομικό πρόσωπο. Αντιθέτως, σε περίπτωση αγοράς μετοχών μιας Ανώνυμης Εταιρείας ή εταιρικών μεριδίων σε περίπτωση μια Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης όπου η εξαγοραζόμενη εταιρεία εξακολουθεί να υφίσταται ως ιδιαίτερο νομικό πρόσωπο με τη μόνη διαφορά ότι η επιχείρηση «αλλάζει χέρια», η πιθανή υπεραξία που προκύπτει, από τη πώληση σε μεγαλύτερη τιμή από την χρηματιστηριακή, παρακολουθείται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 18 (Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις), μαζί με την αξία κτήσης τους.

Λογιστική παρακολούθηση του Goodwill

Στον παρόντα λογαριασμό παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας η οποία είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Απόσβεση λογαριασμού

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη, που πρέπει να είναι συνεχόμενα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.01 «ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ»

Τα Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας αποτελούν μία πολύ σημαντική κατηγορία άυλων παγίων, καθώς αποτελούν εκείνα τα άυλα στοιχεία, τα οποία με την κατοχή και αξιοποίηση τους προσδίδουν στην εταιρία πλεονεκτήματα

μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσης στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που αυτή κατέχει τα εν λόγω πάγια. Στη κατηγορία των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα εξής άυλα πάγια:

1. Διπλώματα ευρεσιτεχνίας
2. Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως
3. Σήματα
4. Μέθοδοι (Know-How)
5. Πρότυπα και σχέδια, κτλ

Ο λογαριασμός που χρησιμοποιείται για την καταχώρηση αυτών των άυλων παγίων είναι ο 16.01 – Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας. Τα άυλα πάγια καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο είναι διαφορετικό για κάθε περίπτωση παγίου:

1. Άυλα πάγια που αγοράζονται από τρίτους: το κόστος κτήσης είναι η αξία αγοράς προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς (συμβολαιογραφικά, αμοιβές δικηγόρων).
2. Άυλα πάγια που αποκτώνται λόγω συγχώνευσης με άλλη εταιρία ή λόγω εισφοράς τους σε αύξηση ή καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας: το κόστος κτήσης είναι η αξία εκτιμήσεως αυτών των άυλων παγίων, από τους εκτιμητές του άρθρου 9 του νόμου 2190/20.
3. Άυλα πάγια που παράγονται από την ίδια την εταιρία: το κόστος κτήσης είναι το κόστος παραγωγής.

Το κόστος κτήσης καταχωρείται στον λογαριασμό 16.01 – Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας, μόνο στην περίπτωση που υπάρχει η πεποίθηση πως τα συγκεκριμένα άυλα στοιχεία θα εξασφαλίσουν έσοδα στην επιχείρηση. Αν ισχύει το αντίθετο, «απαγορεύεται να καταχωρείται στους λογαριασμούς αυτούς κόστος κτήσεως άυλων στοιχείων που βάσιμα προσδοκείται ότι δεν θα αποφέρουν στην επιχείρηση έσοδα». Για να μεταβιβαστούν από το Κράτος, από επιχειρήσεις ή από ιδιώτες δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας απαιτείται σύμβαση εκχώρησης, σύμφωνα με την οποία ο εκχωρητής εκχωρεί στον εκδοχέα το δικαίωμα χρήσεως για μία ορισμένη χρονική περίοδο ή απεριόριστα. Σχετικά με τα έσοδα αλλά και τον χρόνο απόσβεσης του κόστους κτήσεως των δικαιωμάτων αυτών, δεν υπάρχει προς το παρόν μια γενική οδηγία λογιστικού χειρισμού τους. Παρόλα αυτά, ισχύει πως τα έσοδα από την εκχώρηση δικαιωμάτων δεν αντιμετωπίζονται ως έσοδα μίας μόνο λογιστικής περιόδου και το κόστος κτήσης ως έξοδο μίας λογιστικής περιόδου. Δυστυχώς όμως, δεν υπάρχει αναγνωρισμένη μέθοδος επιμερισμού τους στις επόμενες χρήσεις. Επιπρόσθετα, όταν γίνονται περιοδικές καταβολές για την εκχώρηση ενός δικαιώματος βιομηχανικής ιδιοκτησίας, αυτές θεωρούνται ως έξοδο της τρέχουσας λογιστικής περιόδου,

δηλαδή της περιόδου στην οποία οι καταβολές πραγματοποιούνται ή λογίζονται, και βαρύνουν το κόστος παραγωγής και τα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου.

Το ΕΓΛΣ ορίζει πως η αξία κτήσης των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένεται τμηματικά σε ισόποσες ετήσιες δόσεις μέσα στο χρόνο παραγωγικής χρησιμότητας, κάθε στοιχείου, και εφόσον το άυλο στοιχείο έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Από τα ακαθάριστα έσοδα από δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας «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».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.02 «ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ-ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ-ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ» ΚΑΙ 16.03 «ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ»

Τα δικαιώματα αυτά αναλύονται στον λογαριασμό 16.02 – Δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων – Μεταλλείων – Λατομείων και περιλαμβάνουν το κόστος κτήσης των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης των ορυχείων, των μεταλλείων, και των λατομείων, αλλά και τα έξοδα που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για να εξασφαλίσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης ορυχείων, μεταλλείων και λατομείων από την αντίστοιχη αρμόδια αρχή, όταν αυτά βρίσκονται στην έκταση της. Στο κόστος κτήσης αυτής της κατηγορίας άυλων παγίων, συνυπολογίζονται και τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως στους κύριους των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων (ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία) καθώς και τα ειδικά έξοδα που περιλαμβάνουν συμβολαιογραφικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων, κτλ. Ακόμη πρέπει να σημειωθεί σχετικά με τα έξοδα που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για να εξασφαλίσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης από την αντίστοιχη αρμόδια αρχή, όταν αυτά βρίσκονται στην έκταση της, πως η επιχείρηση είναι αυτή που θα αποφασίσει αν τα έξοδα αυτά πρέπει να ενταχθούν στο κόστος κτήσης. Στο κόστος κτήσης δεν καταχωρείται το κόστος κτήσης της κυριότητας των σχετικών εδαφικών εκτάσεων, οι φόροι μεταβίβασης τους, τα έξοδα των διενεργούμενων ερευνών, κλπ. Για τα δημόσια, τα κοινοτικά και ιδιωτικά λατομεία καθώς και τα για τα λατομεία που ανήκουν σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, δίνεται άδεια εκμετάλλευσης από τον νομάρχη εικοσαετούς διάρκειας, η οποία μπορεί να παραταθεί.

Οι αποσβέσεις στην συγκεκριμένη περίπτωση γίνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου που τα δικαιώματα εκμετάλλευσης εξασφαλίζουν ωφέλεια για τους κατόχους τους. Αν η περίοδος αυτή έχει βάσει νόμου περιορισμένη χρονική διάρκεια, η απόσβεση πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη της περιόδου αυτής. Τέλος, τα κέρδη από εκμετάλλευση ορυχείων, μεταλλείων και λατομείων φορολογείται με συντελεστή 20%.

Η κατηγορία των Λοιπών Παραχωρήσεων αναφέρεται στα ποσά τα οποία καταβάλλονται στις αρμόδιες αρχές για να χορηγήσουν άδειες νόμιμης άσκησης κάποιου κλειστού επαγγέλματος. Οι άδειες αυτές χορηγούνται μόνο όταν καλύπτονται και οι κατάλληλες προϋποθέσεις, οι οποίες διαφοροποιούνται κατά περίπτωση. Ο λογαριασμός στον οποίο τηρούνται τα παραπάνω ποσά, είναι ο 16.03 – Λοιπές Παραχωρήσεις. Το κόστος κτήσης των λοιπών παραχωρήσεων πρέπει βάσει νόμου να αποσβένεται μέσα στη περίοδο παραγωγικής χρησιμότητας του συγκεκριμένου άυλου παγίου. Η δαπάνη της απόσβεσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.04 «ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

Τα δικαιώματα αυτά αναφέρονται στα πάγια εκείνα των οποίων η αξία εισφέρεται σε είδος για ορισμένη χρονική διάρκεια σε μία ανώνυμη εταιρία με σκοπό την σύσταση της ή την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Η αξία τους υπολογίζεται από τους εκτιμητές βάσει του άρθρου 9 του νόμου 2190/1920, και η εισφορά αυτή αποτελεί εισφορά σε είδος. Αναλύοντας λίγο εκτενέστερα την παραπάνω πρόταση σημειώνουμε πως ο νόμος 2190/1920 ορίζει στο άρθρο 8 § 5 πως «το μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού που μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης». Με δεδομένο πως είναι δυνατή η χρήση των ενσώματων παγίων να αποτιμηθεί σε χρήμα, προκύπτει πως μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς στο μετοχικό κεφάλαιο μίας ανώνυμης εταιρίας. Ο λογαριασμός ο οποίος τηρείται είναι ο 16.04 – Δικαιώματα Χρήσεως Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων, και χρεώνεται με το ποσό στο οποίο αντιστοιχεί βάσει των υπολογισμών των αρμόδιων εκτιμητών στην χρήση των ενσώματων παγίων. Η αντίστοιχη πίστωση γίνεται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 40 – Κεφάλαιο και πιθανώς και πιθανά στον λογαριασμό 41.00 – Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο. Τα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων υπόκεινται και αυτά σε απόσβεση η οποία πρέπει να γίνεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στο χρόνο της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου. Το όφελος για την επιχείρηση που εισφέρει τα ενσώματα πάγια είναι οι μετοχές εκδόσεως της ανώνυμης εταιρίας στην οποία εισφέρει τα εν λόγω πάγια. Η εγγραφή σε αυτήν την περίπτωση είναι η παρακάτω:

Χρέωση:

18.00 Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή 18.01 Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις ή 34 Χρεόγραφα

Πίστωση:

56.00.XX Υπολογαριασμός του λογαριασμού 56.00 - Έσοδα επόμενων χρήσεων

Έπειτα, από τον υπολογαριασμό του λογαριασμού 56.00 - Έσοδα επόμενων χρήσεων, μεταφέρεται στον αρμόδιο λογαριασμό εσόδων από ενοίκια το ποσό των ενοικίων που αναλογεί στη χρήση. Ο αρμόδιος λογαριασμός είναι ένας από τους παρακάτω:

75.04 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων

75.05 Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων

75.06 Ενοίκια μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

75.07 Ενοίκια μεταφορικών μέσων

75.08 Ενοίκια επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

Το έσοδο που αναλογεί σε κάθε χρήση είναι το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας χρήσης των ενσώματων παγίων με τον αριθμό των ετών για τα οποία εισφέρεται. Ο εισφέρων τα ενσώματα πάγια οφείλει να προβεί στις απαραίτητες αποσβέσεις των στοιχείων, βασιζόμενος στους ισχύοντες συντελεστές απόσβεσης. Σχετικά με τα παραπάνω, η ΠΟΛ. 1005/14.01.2005 ορίζει με σαφήνεια πως «κατά την εισφορά χρήσης ακινήτου σε ομόρρυθμη, ή ετερόρρυθμη εταιρία, ή και εταιρία περιορισμένης ευθύνης, για ορισμένο χρονικό διάστημα, εφόσον η εταιρία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου, για την αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου της, λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εισφοράς χωρίς αποζημίωση, η εν λόγω εταιρία εκπίπτει την αξία της εισφερθείσας χρήσης του ακινήτου από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων που διαρκεί η εισφορά. Το εκπιπτόμενο αυτό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε διαχειριστικής περιόδου είναι ίσο με το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου με τα έτη διάρκειας της εισφοράς».

Στην περίπτωση όπου μία επιχείρηση εισφέρει τη χρήση ακινήτων σε μία ανώνυμη επιχείρηση για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα, και λαμβάνει για αυτήν εισφορά ως αντάλλαγμα μετοχές της ανώνυμης εταιρίας με αξία ίση με τη μισθωτική αξία του ακινήτου, το μίσθωμα αποτελεί για τον μέτοχο εισόδημα εξ οικοδομών. Το εισόδημα αυτό είναι ανεξάρτητο από την πραγματοποίηση ή μη κερδών από την ανώνυμη εταιρία και τη διανομή μερίσματος στους μετόχους της. Η φορολόγηση επιμερίζεται στα έτη στα οποία ισχύει η μίσθωση. Αντίθετα, δεν θεωρούνται εισόδημα για την επιχείρηση που παραχωρεί τη χρήση των ενσώματων παγίων, η παραχώρηση της χωρίς αντάλλαγμα, και τα έξοδα για την ανακαίνιση και τη διαρρύθμιση των ακινήτων αυτών, από την εταιρία που τα μισθώνει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.05 «ΛΟΙΠΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ»

Τα Λοιπά Δικαιώματα τηρούνται στον λογαριασμό 16.05 - Λοιπά Δικαιώματα, και σε αυτόν παρακολουθούνται τα άυλα πάγια τα οποία δεν εντάσσονται στους εξής λογαριασμούς:

16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)

16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.02 Δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

16.03 Λοιπές παραχωρήσεις

16.04 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων

Οι σημαντικότερες κατηγορίες άυλων παγίων που εντάσσονται στα λοιπά δικαιώματα είναι:

- **Μισθωτικά Δικαιώματα**

Είναι συχνό φαινόμενο ένας ενοικιαστής ενσώματου ή ασώματου παγίου, να μεταβιβάζει τα Μισθωτικά του Δικαιώματα σε μία επιχείρηση. Το αντάλλαγμα που εξασφαλίζει από τη μεταβίβαση αυτή, συμφωνείται με την επιχείρηση που αποκτά τα δικαιώματα, καταχωρείται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 16.05 - Λοιπά δικαιώματα, και αποσβένεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στη διάρκεια ζωής του άυλου παγίου. Στον εν λόγω λογαριασμό μπορούν να καταχωρηθούν και τα ποσά που ο μισθωτής καταβάλλει στον ιδιοκτήτη του παγίου, πέραν των μισθωμάτων, δηλαδή για αέρα. Υπάρχει επίσης η δυνατότητα τα ποσά που δίδονται για αέρα να θεωρηθούν συμπληρωματικά μισθώματα της περιόδου διάρκειας της μίσθωσης, και να ενταχθούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Και αυτά τα ποσά πρέπει να αποσβεστούν σε ίσες ετήσιες δόσεις, στη διάρκεια της μίσθωσης. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε περιπτώσεις εξώσεων και αποδέσμευσης των παγίων δεν καταχωρούνται στον λογαριασμό αυτό. Η καταχώρηση γίνεται σε αρμόδιο υπολογαριασμό του λογαριασμού 81.00 – Έκτατα και ανόργανα έξοδα.

Σχετικά με τα μισθωτικά δικαιώματα οφείλουμε να κάνουμε τις παρακάτω επισημάνσεις:

1. Καθώς δεν υπάρχει συγκεκριμένη μέθοδος υπολογισμού της υπεραξίας, αυτή καθορίζεται βάσει του ποσοστού που αντιπροσωπεύει στη συνολική υπεραξία της επιχείρησης.

2. Τα ποσά που καταβάλλονται για αέρα, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και η επιχείρηση οφείλει να τα αποσβέσει είτε εφάπαξ κατά τη περίοδο πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε περίοδο

πέντε ετών. Ο δικαιούχος του ποσού που δίνεται για αέρα, το εντάσσει στα εισοδήματα του από ακίνητα.

3. Η φορολόγηση για κάθε ποσό που καταβάλλεται πέραν από τα μισθώματα γίνεται με συντελεστή 20%. Με τον ίδιο συντελεστή φορολογείται και το κέρδος από την εκχώρηση ή μεταβίβαση ενός μισθωτικού δικαιώματος. Εφόσον ο δικαιούχος είναι πρόσωπο του άρθρου 101 § 1 του νόμου 2238/94, η φορολογική του υποχρέωση δεν εξαντλείται, αλλά το εισόδημα αυτό φορολογείται κατά τις γενικές διατάξεις του νόμου.

4. Εάν ένας μισθωτής παραιτηθεί οικιοθελώς από τα μισθωτικά του δικαιώματα, το έσοδο που αποκτά φορολογείται με 20%. Εάν όμως αναγκαστεί βάσει νόμου να στερηθεί τα μισθωτικά του δικαιώματα, το ποσό που λαμβάνει ως αποζημίωση δεν φορολογείται, γιατί θεωρείται πως η αποζημίωση θα χρησιμοποιηθεί για την μεταστέγασή του.

5. Σε περίπτωση που μία επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας γίνει αποδέκτης αποζημίωσης λόγω καταγγελίας σύμβασης εμπορικής μίσθωσης, οφείλει στα βιβλία της να εντάξει και το ποσό της αποζημίωσης, και θα φορολογηθεί για το μέρος της αποζημίωσης που απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών που θα πραγματοποιήσει λόγω της μετεγκατάστασης της σε άλλο ακίνητο. Για να ισχύσουν τα παραπάνω πρέπει α) η αποζημίωση να εισπραχθεί και β) οι δαπάνες να πραγματοποιηθούν εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Αν οι δαπάνες γίνουν σε επόμενη χρήση, η επιχείρηση φορολογείται για όλο το ποσό της αποζημίωσης. Οι δαπάνες μετεγκατάστασης που αναβάλλονται για την επόμενη χρήση θα εκπέσουν από τα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου, όταν πραγματοποιηθούν. Άρα το ποσό της αποζημίωσης δεν δύναται να μεταφερθεί στα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, ακόμη κι εάν οι δαπάνες μετεγκατάστασης πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια της.

6. Η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή σε περίπτωση συμβατικής ή υποχρεωτικής βάσει νόμου απομάκρυνσης του από το μίσθιο, δεν υπόκειται σε φορολογία. Αντιθέτως αν η αποζημίωση γίνεται λόγω λύσης της μισθωτικής σχέσης, υπόκειται σε φορολογία, διότι τα μισθώματα που καταβάλλονται για την εκτέλεση της μίσθωσης υπόκεινται και αυτά σε ΦΠΑ.

- **Πνευματική Ιδιοκτησία**

Οι νόμοι 2387/1920 και 2121/1993 ορίζουν για τα πνευματικά δικαιώματα τα παρακάτω: «Οι συγγραφείς, οι μουσικοί, οι ζωγράφοι ή οι σχεδιογράφοι, οι γλύπτες, οι τορνευτές, οι χαρακτες προτύπων ή από διασκευή, αντιγραφή ή μετάφραση έργων τέχνης έχουν εφ' όρου ζωής το αποκλειστικό δικαίωμα της εκδόσεως ή του πολλαπλασιασμού των έργων αυτών με αναπαραγωγή ή αντιγραφή με οποιονδήποτε τρόπο και με οποιοδήποτε τύπο ή της δημόσιας εκτελέσεως μουσικών θεατρικών έργων, μουσικών συνθέσεων, τεμαχίων ή αποσπασμάτων αυτών». Ο κάτοχος της πνευματικής ιδιοκτησίας πληρώνεται με δύο τρόπους για την παραχώρηση της χρήσης της:

1. Με ποσοστά επί των εσόδων που εξασφαλίζει η πώληση προϊόντων πνευματικής ιδιοκτησίας.

2. Με εφάπαξ αμοιβή που συμφωνείται ώστε ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων να παραχωρήσει οριστικά τα δικαιώματά του. Τα πνευματικά δικαιώματα υπόκεινται σε απόσβεση η οποία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Η απόσβεση πραγματοποιείται τις περισσότερες φορές μέσα σε χρονικό διάστημα μικρότερο από όσο ορίζει ο νόμος. Αυτό συμβαίνει γιατί είναι συχνό φαινόμενο τα πνευματικά δικαιώματα να χάνουν την αξία τους και να μειώνεται συνεπώς η ωφέλιμη ζωή τους συντομότερα από το αναμενόμενο. Όπου είναι δυνατόν, είναι θεμιτό να συνδέεται η απόσβεση με τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. Κάθε κέρδος και ωφέλεια που σχετίζεται με την χρήση πνευματικών δικαιωμάτων υπόκειται σε απόσβεση με συντελεστή 20%. Επίσης κατά την καταβολή ή πίστωση αμοιβών από συγγραφικά και μεταφραστικά δικαιώματα σε φυσικά πρόσωπα κάτοικους αλλοδαπής ή νομικά πρόσωπα που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου 20%. Στις περιπτώσεις διμερών συμβάσεων με χώρες του εξωτερικού, επειδή τίθεται το θέμα διπλής φορολόγησης, ακολουθείται σε αυτό το θέμα ότι επιβάλλει το καταστατικό της σύμβασης. Σχετικά με τα κληρονομούμενα πνευματικά δικαιώματα συγγραφέα, αυτά υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς και όχι εισοδήματος. Για τον λόγο αυτό δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος.

- **Λογισμικά Προγράμματα**

Τα Λογισμικά Προγράμματα σύμφωνα με το έγγραφο του ΣΛΟΤ 310/2005, δεν εντάσσονται πλέον στα έξοδα αναδιοργάνωσης και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 16.17.00 – Λογισμικά Προγράμματα Η/Υ, αλλά καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.05 – Λοιπά Δικαιώματα καθώς θεωρούνται άυλα πάγια. Κάθε πρόγραμμα για ηλεκτρονικό υπολογιστή μπορεί να ενταχθεί σε αυτήν την κατηγορία, και να προστατευτεί ως πνευματικό δημιούργημα, με εξαίρεση όμως τον αλγόριθμο. Η προστασία συνίσταται στην απαγόρευση αναπαραγωγής, μετάφρασης, προσαρμογής, διασκευής, ή οποιασδήποτε μετατροπής ή εμπορίας του προγράμματος χωρίς την άδεια του δημιουργού. Η παροχή λογισμικού και η κατασκευή ιστοσελίδων, θεωρούνται παροχή υπηρεσιών, και βάσει νόμου υποχρεώνονται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, επί των ακαθάριστων κερδών.

Η απόσβεση γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 11 § του προεδρικού διατάγματος 299/2003 είτε ετησίως με συντελεστή από 24% έως 30%, είτε εφάπαξ κατά τη χρήση που τίθενται σε λειτουργία τα λογισμικά προγράμματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : «ΑΝΑΝΕΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π»

Τα βασικά σημεία παρεμβάσεων στο σχέδιο λογαριασμών για την ευχερή εφαρμογή των ΕΛΠ σε σχέση με τα στοιχεία του λογαριασμού 16 παρατίθενται παρακάτω.

1. Ο λογαριασμός 16 μετονομάζεται σε « Άυλα πάγια» .
2. Καταργείται ο λογαριασμός 16.10 « Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς της ομάδας 6 του ΕΓΛΣ.
3. Καταργούνται οι λογαριασμοί 16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών». Τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6 .
4. Καταργείται ο λογαριασμός 16.13 «Έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής για λογιστικούς σκοπούς σε μείωση είτε της καθαρής θέσης , λογαριασμός 41.42 «Δαπάνες καθαρής θέσης»(λογιστική βάση) , είτε της σχετικής μακροπρόθεσμης υποχρέωσης (λογαριασμός 45), κατά περίπτωση . Σε ότι αφορά τις δαπάνες καθαρής θέσης, εάν τα εν λόγω ποσά αναγνωρίζονται φορολογικά στην περίοδο που πραγματοποιούνται , καταχωρούνται αρχικά στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς των εξόδων της ομάδας 6, ώστε να παρακολουθείται η φορολογική τους βάση. Στη συνέχεια , δεδομένου ότι τα ποσά αυτά για λογιστικούς σκοπούς δεν αφορούν έξοδα της κατάστασης αποτελεσμάτων μεταφέρονται στην καθαρή θέση (λογιστική βάση), καθώς αποτελούν διαφορά της λογιστικής από τη φορολογική βάση. Τέτοια περίπτωση είναι ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου , ο οποίος αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για φορολογικούς σκοπούς , δηλαδή είναι έξοδο της κατάστασης αποτελεσμάτων, για λογιστικούς σκοπούς όμως συνιστά μειωτικό στοιχείο του προϊόντος της αύξησης του κεφαλαίου (δηλαδή μειώνει απευθείας την καθαρή θέση). Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο φόρος καταχωρείται αρχικά σε κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 63 «Φόροι – τέλη» , με πίστωση της υποχρέωσης ή των ταμειακών διαθεσίμων και στη συνέχεια μεταφέρεται κατευθείαν στο κονδύλι της καθαρής θέσης που πρέπει να μειωθεί με πίστωση του εξόδου. Ο χειρισμός αυτός αναλύεται στην παρουσίαση του λογαριασμού 63 των αποτελεσμάτων. Σε κάθε περίπτωση πάντως , και βάσει της γενικής αρχής του νόμου, όταν τα σχετικά ποσά δεν είναι σημαντικά για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, μπορούν να καταχωρούνται στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6 , κατά περίπτωση , τόσο για φορολογικούς όσο και για λογιστικούς σκοπούς. Για παράδειγμα

φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου ποσού 10.000 ευρώ, σε μια επιχείρηση που παρουσιάζει κέρδη 500.000 ευρώ και έχει καταβλημένο κεφάλαιο 2.000.000 ευρώ, μπορεί να καταχωρείται στα αποτελέσματα ως έξοδο, τόσο για φορολογικούς όσο και για λογιστικούς σκοπούς.

5. Καταργείται ο λογαριασμός 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής σε αύξηση του κόστους κτήσης των σχετικών παγίων.
6. Καταργείται ο λογαριασμός 16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων» και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής στο σχετικό λογαριασμό εξόδου 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές».
7. Καταργείται ο λογαριασμός 16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής αφαιρετικά των σχετικών υποχρεώσεων των λογαριασμών 45.00 έως 45.12 του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις», εφόσον είναι σημαντικά. Σε διαφορετική περίπτωση, δηλαδή εάν δεν είναι σημαντικά, καταχωρούνται στα έξοδα της ομάδας 6, σύμφωνα με το άρθρο 22 του νόμου.
8. Ο λογαριασμός 16.17 «Έξοδα αναδιοργάνωσης» μετονομάζεται σε «Λογισμικά προγράμματα Η/Υ». Εφεξής, στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται μόνο δαπάνες σχετικά με λογισμικά προγράμματα ενώ οι δαπάνες αναδιοργάνωσης αναγνωρίζονται πλέον ως έξοδα και καταχωρούνται στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6.
9. Καταργείται ο λογαριασμός 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και τα σχετικά ποσά αναγνωρίζονται είτε σε αύξηση των παγίων που αφορούν είτε στα αποτελέσματα, ανάλογα με την υιοθετούμενη λογιστική πολιτική «Έξοδα μετεγκατάστασης επιχειρήσεως».
10. Καταργείται ο λογαριασμός 16.90 «Έξοδα μετεγκατάστασης επιχειρήσεως» και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6.
11. Στον κωδικό 16.90 και με τίτλο «Δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών» παρακολουθούνται εφεξής οι σχετικές δαπάνες.
12. Εισάγεται ο λογαριασμός 16.91 «Δαπάνες ανάπτυξης» ο οποίος αναλύεται κατά πρόγραμμα ανάπτυξης.
13. Εισάγεται ο αντίθετος λογαριασμός 16.40 «Απομείωση ασώματων άυλων στοιχείων» στον οποίο, με κατάλληλη ανάπτυξη σε τριτοβάθμιους, παρακολουθείται η τυχούσα απομείωση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Έτσι διευκολύνεται η παρακολούθηση των διαφορών της λογιστικής βάσης από τη φορολογική βάση των σχετικών παγίων, καθώς η σχετική απομείωση, ως μη πραγματοποιηθείσα ζημία, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από πλευράς φορολογίας

εισοδήματος. Με την εισαγωγή του 16.40 παύει να χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 44.10 του Ε.Γ.Λ.Σ.

14. Εισάγεται ο συμπληρωματικός λογαριασμός 16.99.50 στον οποίο παρακολουθούνται, με κατάλληλη περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών (ή με κάθε πρόσφορο μηχανογραφικό τρόπο) οι τυχούσες διαφορές σωρευμένων αποσβέσεων που προέρχονται από ποσά απομείωσης (λογαριασμός 16.40), ή από διενέργεια αποσβέσεων με διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης. Με δεδομένο ότι η φορολογία εισοδήματος προβλέπει συγκεκριμένους υποχρεωτικούς συντελεστές αποσβέσεων επί του κόστους κτήσης των άυλων παγίων, οι προαναφερθείσες διαφορές των αποσβέσεων, κατά κανόνα δεν αναγνωρίζονται για φορολογικούς σκοπούς στην περίοδο που διενεργούνται. Για το λόγο αυτό λογιστικοποιούνται διακεκριμένα με σκοπό τη διευκόλυνση της παρακολούθησης των διαφορών της λογιστικής βάσης από τη φορολογική βάση των σχετικών στοιχείων.
15. Με την κατάργηση των υπολογαριασμών του 16 που δεν αναγνωρίζονται πλέον ως περιουσιακά στοιχεία, καταργούνται και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί των σωρευμένων αποσβέσεων : 16.99.10, 16.99.11, 16.99.12, 16.99.13, 16.99.14, 16.99.15, 16.99.16, 16.99.18.
16. Ο λογαριασμός 16.99.17 «Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως» μετονομάζεται σε «Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα Η/Υ».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 :: ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π

• ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μην συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαιτέρως. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μια πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

Το περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν :

α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο

ή υποχρέωση ή β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

- **ΕΛΕΓΧΟΣ**

Η οικονομική οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρεε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλο τρόπο. Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οικονομική οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει μια ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητες του σε αυτήν.

Όμως, συνήθως μια οικονομική οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μια ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για έναν όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα χρήσης του και λήψης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και, επίσης πληροί τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.

Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οικονομική οντότητα. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία

(χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οικονομική οντότητα είναι παρόλα αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

- **Μελλοντικά οικονομικά οφέλη**

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τα μελλοντικά κόστη παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

- **Καταχώριση και αποτίμηση**

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί :

- τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και
- τα κριτήρια αναγνώρισης

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

Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν πρότυπο.

Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες – δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός

αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου – θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνο όταν :

- πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει τον βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης, δίνοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετρείται αρχικώς στο κόστος.

- **Αποτίμηση μετά την αναγνώριση**

Κανονικά, η τιμή που καταβάλλει η οικονομική οντότητα, ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.

Επιπλέον, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράτε αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει :

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

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι :

- το κόστος των παροχών προς εργαζόμενους που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου
- οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας και
- το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

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

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

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου :

- τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα και
- οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου.

Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην

κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τις δραστηριότητες για την ανάπτυξη. Επειδή, οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και τα σχετικά έξοδα των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των εξόδων.

Αν πληρωμή για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, το κόστος του είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης, εκτός αν κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τον χειρισμό της κεφαλαιοποίησης που επιτρέπεται από το Δ.Λ.Π 23 (Κόστος δανεισμού).

Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οικονομικής οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

Μέθοδος κόστους

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, η εύλογη αξία θα προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει :

- την αναπροσαρμογή άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία ή

- την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται, εφόσον, ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς αναγνωριστεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, για το λόγο ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό.

Είναι ασύνηθες μια ενεργός αγορά να υπάρχει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί να συμβεί. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μια ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοστώσεις παραγωγής. Όμως, μια ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα έκδοσης ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, μολονότι άυλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται και συμβάσεις διαπραγματεύονται μεταξύ των κατ' ιδίαν αγοραστών και πωλητών, οι συναλλαγές αυτές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που καταβάλλεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου. Τέλος, οι τιμές συχνά δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μια περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις σε εύλογη αξία δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασήμαντες διακυμάνσεις σε εύλογη αξία.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής :

- είτε επαναδιατυπώνεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του ή
- συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, για το λόγο ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, τότε θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημία απομείωσης.

Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί εφεξής να προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενεργό αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης απόσβεσης και κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης ζημίας απομείωσης.

Το γεγονός ότι δεν υπάρχει πλέον μια ενεργός αγορά για ένα αναπροσαρμοσμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να δείχνει ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και ότι χρειάζεται να εξεταστεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στη καθαρή βάση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν πραγματοποιηθεί το πλεόνασμα. Το σύνολο του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρσή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια τα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που πραγματοποιείται είναι η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε αναγνωριστεί με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά από το «πλεόνασμα αναπροσαρμογής» στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

- **ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ**

Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η οικονομική οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές για την οικονομική οντότητα. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων :

- της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μια άλλη διευθυντική ομάδα
- των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο
- της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης
- της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο
- τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών
- του επιπέδου των εξόδων συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φτάσει σε τέτοιο επίπεδο
- της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και
- αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνο εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα

και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φτάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των γρήγορων μεταβολών στη τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στη τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μιας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

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

Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οικονομική οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μια οικονομική οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος :

- υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συνααινέσει.
- Υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

- Το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

- **ΜΕΘΟΔΟΙ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Τέσσερις κατηγορίες προσεγγίσεων μέτρησης οι οποίες αποτελούν μια προέκταση της κατηγοριοποίησης που έχουν προτείνει οι Luthy (1998) και Williams (2000) είναι οι εξής :

- Άμεσες Μέθοδοι Διανοητικού Κεφαλαίου (Direct Intellectual Capital methods-DIC): Υπολογίζεται η χρηματική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, καθορίζοντας τα επιμέρους στοιχεία τους. Στη συνέχεια τα στοιχεία αυτά, αξιολογούνται είτε μεμονωμένα είτε ως αθροιστικοί συντελεστές.
- Μέθοδοι Κεφαλαιοποίησης της Αγοράς (Market Capitalization Methods-MCM) : Η διαφορά μεταξύ της κεφαλαιοποίησης στην αγορά μιας εταιρείας και της καθαρής θέσης των μετόχων της, υπολογίζεται ως η αξία του διανοητικού της κεφαλαίου ή άυλων περιουσιακών της στοιχείων.
- Μέθοδοι ποσοστού απόδοσης του ενεργητικού (Return on Assets methods- ROA) : Τα καθαρά κέρδη χρήσης μετά την αφαίρεση των φόρων διαιρούνται με το άθροισμα του συνόλου του ενεργητικού στην αρχή της περιόδου και του συνόλου του ενεργητικού στο τέλος της περιόδου. Στη συνέχεια ο ROA συγκρίνεται με το μέσο του κλάδου. Η διαφορά πολλαπλασιάζεται με τη μέση τιμή των υλικών περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας για τον υπολογισμό των ετήσιων μέσων εσόδων που προέρχονται από τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Διαιρώντας τη μέση τιμή των εσόδων με το μέσο κόστος του κεφαλαίου προκύπτει μια εκτίμηση της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων ή του διανοητικού κεφαλαίου.
- Scorecard Methods (SC) : Τα στοιχεία των άυλων περιουσιακών στοιχείων ή του διανοητικού κεφαλαίου καθορίζονται και δημιουργούνται στη συνέχεια δείκτες οι οποίοι καταγράφονται σε πίνακες ή διαγράμματα. Οι μέθοδοι αυτές είναι παρόμοιες με τις μεθόδους της πρώτης προσέγγισης (DIS), εκτός από το γεγονός ότι δεν γίνεται κάποια εκτίμηση για τη χρηματική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

- **ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς

δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων :

1. αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
 2. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές
 3. την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροισμένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου
 4. το συγκεκριμένο κονδύλιο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται
 5. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει :
- προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
 - τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,
 - αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν) ,
 - ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΕΛΠ (αν υπάρχουν),
 - ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΕΛΠ (αν υπάρχουν),
 - κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας και
 - άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.
 - Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας

οικονομικής οντότητας. Παραδείγματα ιδιαίτερων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν :

- εμπορικά σήματα
- τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους έκδοσης
- λογισμικό
- άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων
- συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης
- συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα και
- άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι κατηγορίες που αναφέρονται ανωτέρω διαχωρίζονται (συναθροίζονται) σε μικρότερες (μεγαλύτερες) κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε περισσότερο σχετικές πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το ΕΛΠ. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μια ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές :

- στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- στη μέθοδο απόσβεσης ή
- στην υπολειμματική αξία.

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα :

- για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχουν αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία εκείνου του περιουσιακού στοιχείου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής. Γνωστοποιώντας αυτούς τους λόγους, η οικονομική οντότητα θα περιγράψει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή
- μια περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας

- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία :
- την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
- την λογιστική αξία τους και
- αν επιμετρούνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής
- την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων
- το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Όταν, η οικονομική οντότητα περιγράφει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως αόριστο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 : ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΤΟΥ ΕΓΛΣ ΠΟΥ ΧΡΕΙΑΖΟΝΤΑΙ ΕΙΤΕ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΕΙΤΕ ΟΧΙ

Τα βασικά σημεία που χρήζουν προσοχής στο λογιστικό χειρισμό των διαφόρων υπολογαριασμών του λογαριασμού 16 στα Ε.Λ.Π, σε σχέση με το Ε.Γ.Λ.Σ συνοψίζονται ως εξής :

1. Δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία , ή τυγχάνουν διαφορετικού χειρισμού στα Ε.Λ.Π ,οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 16.10 έως 16.90.
Συγκεκριμένα :
 - (a) Τα «Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», οι «Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση πάγιων στοιχείων» και τα «Έξοδα έρευνας» αντιμετωπίζονται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων, στην περίοδο που προκύπτουν.
 - (b) Οι «Δαπάνες ανάπτυξης» αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο εφόσον καλύπτονται τα κριτήρια αναγνώρισης του άρθρου 18 του νόμου 4308/2014(παρ.1δ).
 - (c) Οι «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» δεν αναγνωρίζονται ως διακριτό περιουσιακό στοιχείο, αλλά παρέχεται η δυνατότητα προσαύξησης του κόστους κτήσης των παγίων, σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας(με καθολική εφαρμογή).
 - (d) Στο λογαριασμό 16.04 «Δικαιώματα χρήσης ενσώματων παγίων» παρακολουθείται το περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση

ακινήτου) που προκύπτει για την οντότητα που ανεγείρει ακίνητο σε οικόπεδο τρίτου, όταν η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης). Η αρχική αξία του άυλου στοιχείου είναι το κόστος κατασκευής του ακινήτου, υποκείμενο σε απόσβεση στο χρόνο διάρκειας της μίσθωσης.

2. Τα βασικά άυλα στοιχεία που αναγνωρίζονται στα Ε.Λ.Π είναι η «Υπεραξία», οι «Δαπάνες ανάπτυξης» και τα «Λοιπά άυλα» (κωδικοί 16.00 έως 16.05 και 16.17). Στα «Λοιπά άυλα» συμπεριλαμβάνεται και ο κωδικός 16.90, μετονομαζόμενος σε «Δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών» από «Έξοδα μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων ποδοσφαιριστών».
3. Τα άυλα στοιχεία των Ε.Λ.Π διαχωρίζονται σε εκείνα που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή εντός της οποίας αποσβένονται, και σε εκείνα που έχουν απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή τα οποία είτε δεν αποσβένονται υποκείμενα σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, είτε υπόκεινται σε δεκαετή απόσβεση, κατά την κρίση της οντότητας βάσει των συνθηκών που επικρατούν.
4. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση παρακολουθούνται ιδιαίτερα, είτε μέσω του σχεδίου λογαριασμών είτε στο μητρώο παγίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να ικανοποιούνται αυστηρά κριτήρια (προσδοκία εισροής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, δυνατότητα αξιοποίησης επιμέτρησης) καθώς και να προσδιορίζονται συγκεκριμένα χαρακτηριστικά που πρέπει να ενσωματώνονται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο (αναγνωρισιμότητα, έλεγχος από την οικονομική μονάδα, ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών) για να αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και να μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί. Στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν υπάρχουν τέτοια συγκεκριμένα κριτήρια. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π να μην εμφανίζονται στον Ισολογισμό πολλά άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμφανίζονται σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ έχοντας σαν αποτέλεσμα να μειώνεται το ενεργητικό της επιχείρησης.

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ, έξοδα όπως τα « έξοδα εγκατάστασης» και τα «έξοδα αναδιοργάνωσης» που κατά τεκμήριο θα δημιουργούσαν εισροές για μεγάλο διάστημα, μπορούσαν να κεφαλαιοποιηθούν. Με βάση τα ΕΛΠ τα έξοδα αυτά δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν αλλά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Η ρύθμιση των Ε.Λ.Π είναι πιο «συντηρητική» από το Ε.Γ.Λ.Σ καθώς οδηγεί σε μείωση των αποτελεσμάτων όταν

δημιουργούνται τέτοια έξοδα και δεν επιτρέπει την αδικαιολόγητη συσσώρευση τους.

Η υπεραξία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας της ενώ το Ε.Γ.Λ.Σ ορίζουν ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο 5 ετών. Επιπλέον, σε σχέση με τις ασώματες ακινητοποιήσεις παρατηρούμε ότι σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται και η υπεραξία. Στα Ε.Λ.Π εμφανίζεται εντελώς ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις και μάλιστα δεν πραγματεύεται μαζί με άυλα στοιχεία.

Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως τα οποία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ καταχωρούνται στον Ισολογισμό. Αναλυτικά σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ έξοδα πολυετούς αποσβέσεως είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωση της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο (οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος) και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά. Η απόσβεση τους θα πρέπει να γίνεται ή εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Τα Ε.Λ.Π περιέχουν σαφή διάταξη σύμφωνα με την οποία σε ορισμένες περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες παρόλο που θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη δεν οδηγούν όμως στην απόκτηση ή δημιουργία κανενός άυλου ή άλλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο να πληροί τα κριτήρια καταχώρισης. Οι δαπάνες αυτών των περιπτώσεων θα πρέπει να μεταφέρονται άμεσα στα αποτελέσματα.

Επίσης, τα Ε.Λ.Π προβλέπουν τη δυνατότητα αναπροσαρμογής του άυλου περιουσιακού στοιχείου στην πραγματική του αξία με αντίστοιχη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης κάτι που δεν προβλέπεται ούτε από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ούτε από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα εντός πέντε ετών χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Εξαιρέση αποτελούν ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία (πχ οι άδειες εκμετάλλευσης) που αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής τους ζωής. Βάσει του συγκεκριμένου προτύπου τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία στην συντριπτική πλειοψηφία τους εξοδοποιούνται και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία αναφέρονται. Η κεφαλαιοποίησή τους επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι αναμένονται μελλοντικά οφέλη από αυτά. Το άρθρο 18 του ΕΛΠ προβλέπει συστηματική απόσβεση του άυλου περιουσιακού στοιχείου εντός της ωφέλιμης ζωής του παγίου εφόσον αυτή δεν ξεπερνά τα 20 έτη. Αυτό συμβαίνει όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου.

Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.

Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το ΕΛΠ ορίζει ότι αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με διάρκεια ωφέλιμης ζωής που δεν μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια. Αυτά τα άυλα στοιχεία δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής ζωής του κάθε άυλου στοιχείου, ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου.

Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η αποτίμηση γίνεται στο κόστος κτήσης. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο διέπεται από την αρχή της συντηρητικότητας και πλαισιώνει την αρχή του ιστορικού κόστους. Οι παραπάνω αρχές καταδεικνύουν την πρόθεση της διοίκησης της επιχείρησης να δημοσιεύουν αληθινά αποτελέσματα ώστε να μην εξαπατούν και να μην παραπλανούν τους μετόχους προβάλλοντας εσφαλμένες και αναληθής πληροφορίες. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα υιοθετείται η αρχική αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία σε κάποιες περιπτώσεις καθώς επίσης υπάρχει η περίπτωση η μεταγενέστερη αποτίμηση να γίνει με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι η εύλογη αξία.

Άλλες κατηγορίες εξόδων, όπως τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων και τόκοι κατασκευαστικής περιόδου σύμφωνα με το ΕΓΛΣ μπορούσαν να κεφαλαιοποιηθούν. Με βάση τα ΕΛΠ τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να προστεθούν στο συνολικό κόστος του παγίου που αποκτήθηκε και να αποσβεστούν, με βάση το συντελεστή που αυτό αποσβένεται, ενώ οι τόκοι μπορούν δυνητικά να προστίθενται στο κόστος του παγίου και να αποσβένονται με τους συντελεστές που αποσβένεται και αυτό. Οι ρυθμίσεις των ΕΛΠ δεν είναι τόσο «συντηρητικές» όσο του ΕΓΛΣ καθώς απόσβεση των παγίων γίνεται σε διάστημα πολύ μεγαλύτερο εκείνου των παγιοποιημένων εξόδων.

Με βάση το ΕΓΛΣ υπήρχαν και μία σειρά άυλα πάγια (άδειες, δικαιώματα κτλ.) που χαρακτηρίζονταν ως «ασώματες ακινητοποιήσεις». Οι ακινητοποιήσεις αυτές, μπορούν να αποτελέσουν άυλα πάγια με βάση τα ΕΛΠ, αλλά πρέπει να πληρούν συγκεκριμένα κριτήρια, που επανεξετάζονται σε κάθε χρήση. Οι ρυθμίσεις των ΕΛΠ είναι πιο «συντηρητικές» των αντιστοίχων του ΕΓΛΣ.

Τελειώνοντας, με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ οι λογαριασμοί 16.11 «Έξοδα ερευνών – ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων» και 16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών» , καταχωρούνται στην ομάδα 1 ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π μεταφέρονται οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται εφεξής στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6. Επιπλέον, οι «Δαπάνες ανάπτυξης» αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο μόνο εφόσον καλύπτονται

τα κριτήρια αναγνώρισης του άρθρου 18 του νόμου 4308/2014(παρ.1δ) όπου και καταχωρούνται στην ομάδα 1 αλλιώς εάν δεν τα τηρούν καταχωρούνται στην ομάδα 6.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γκίκας Δ.Χ., Παπαδάκη Α.Ι. και Σιουγλέ, Γ.Σ. «Ανάλυση & Αποτίμηση επιχειρήσεων», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, 2010
- Κάντζος Κ., «Ανάλυση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων» Εκδόσεις Interbooks , Αθήνα, 2002
- Καραμάνης Κ., Βρουστούρης Π., «Λογιστική Οργάνωση στα Πλαίσια των Ε.Λ.Π», Εκδόσεις Μένιππος , Αθήνα , 2015
- Μπατσινίλας Ε.Γ & Πατατούκας Κ.Π., «Σύγχρονη Ανάλυση & Διερεύνηση των Οικονομικών Καταστάσεων», Εκδόσεις Σταμούλης , Αθήνα, 2012
- Νιάρχος Ν., «Χρηματοοικονομική Ανάλυση Λογιστικών Καταστάσεων», 7^η έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα, 2004
- Νικολάου Α.Ι., «Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, 1999
- Παπαδέας Π., Συκιανάκης Ν., «Ανάλυση & Διερεύνηση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή (Λογιστικά) Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» Εκδόσεις Παπαδέας , Αθήνα, 2016
- Σακέλλης Ε., «Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ», Εκδόσεις Σακέλλης, Πειραιάς, 2005
- Φίλος Ι., Αποστόλου Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Κλεδάριθμος, Αθήνα, 2009

