



ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ
ΜΕ ΤΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΟ Ε.Γ.Λ.Σ.
ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.

ΓΚΙΒΙΣΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	
ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ.....	4
1.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.00 ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	4
1.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.01 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ.....	6
1.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.02 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (Π.Χ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ) ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ – ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ – ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ	8
1.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.03 ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ	9
1.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.04 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	9
1.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.05 ΛΟΙΠΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
ΑΝΑΝΕΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	
ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Δ.Λ.Π. (38)	22
3.1 Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	22
3.2 Προσδιορισμός και Ορισμοί των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων.....	24
3.3 Αναγνωρισιμότητα Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου.....	27
3.4 Έλεγχος Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου	28
3.5 Αναγνώριση και Επιμέτρηση ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου.....	30
3.6 Αποτίμηση άυλου περιουσιακού στοιχείου	40
3.7 Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου	41
3.8 Ανάκτηση λογιστικής αξίας-Ζημιές απομείωσης άυλου περιουσιακού στοιχείου ..	43
3.9 Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	44
3.10 Γνωστοποιήσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	
ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΠ	49
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	55

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τον ορισμό που προτείνουν τα ΕΛΠ για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, πρόκειται για «εξατομικευμένα και μη νομισματικά στοιχεία, χωρίς υλική (φυσική) υπόσταση».

Μάλιστα εμφανίζεται ο όρος «εξατομικεύσιμα στοιχεία», που σημαίνει τα δυνάμενα να εξατομικευτούν, άρα τα άυλα πάγια αναγνωρίζονται αρχικώς και στη συνέχεια, εφόσον μπορεί να ισχύσει αυτό, θα παρουσιάζονται ως εξατομικευμένα.

Εξατομικευμένο δε, είναι ένα στοιχείο, όταν είναι απολύτως διακριτή η αξία του, σε σχέση με τα λοιπά στοιχεία της κατηγορίας στην οποία ανήκει.

Συνεπώς, υπό την έννοια αυτή, εξατομικεύσιμο σημαίνει ότι η αξία του είναι διαχωρίσιμη, κατ αρχάς και εν δυνάμει η αξία αυτή πωλείται, μεταβιβάζεται ή εκχωρείται με συμβατικούς όρους.

Με το προηγούμενο καθεστώς του ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/ 1980), τα άυλα πάγια στοιχεία ή ασώματες ακινητοποιήσεις, κατατάσσονταν σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι δυνατόν, υπό μία έννοια, να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε ως εξατομικευμένα, είτε αθροιστικώς, μαζί με την υπόλοιπη περιουσία της επιχείρησης. Αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και δίνουν στην οικονομική μονάδα συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα στοιχεία αυτά αναπτύσσονταν σε αναλυτικούς λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και διακρίνονταν στις εξής δύο κατηγορίες:

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

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

Τα ποσά που καταχωρίζονταν σε αυτούς τους λογαριασμούς, βάσει της τότε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας (Ν 2238/1994), αποσβένονταν εντός της πενταετίας ή δεκαετίας, κατά περίπτωση, ενώ σε ένα βαθμό, σύμφωνη ήταν και η εμπορική νομοθεσία (ΚΝ 2190/1920).

Στο νέο τοπίο των ΕΛΠ (λογ. 18 «Άυλα»), έχουμε αλλαγή σκηνικού και προσαρμογή στη «φιλοσοφία» που θέλει να παρουσιάζεται η, όσο το δυνατόν, πραγματική εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της οντότητας.

Στην κατηγορία λοιπόν των άυλων περιουσιακών στοιχείων, αναγνωρίζονται: οι δαπάνες ανάπτυξης (18.01), η υπεραξία (18.02) και τα λοιπά άυλα στοιχεία (18.03).

Κοντολογίς, πρόκειται για την υπεραξία, τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (με την ευρεία έννοια), καθώς και τα έξοδα αναδιοργάνωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ

1.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.00 ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η υπεραξία της επιχείρησης η αλλιώς goodwill καταχωρείται στον λογαριασμό 16.00 και είναι η υπεραξία που προκύπτει κατά την συγχώνευση ή την εξαγορά μιας επιχείρησης.

*Η πραγματική αξία σε περίπτωση συγχώνευσης προσδιορίζεται σύμφωνα με τον **N.2190/1920** , άρθρο 9 από τριμελή επιτροπή που αποτελείται από έναν ορκωτό ελεγκτή-λογιστή , έναν ορκωτό εκτιμητή και έναν εμπειρογνώμονα-εκπρόσωπο του αρμόδιου Επιμελητηρίου με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 9.*

Η υπεραξία της οικονομικής μονάδας στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης , της εκτεταμένης πελατείας , της μεγάλης πίστεως στην αγορά , της καλής οργανώσεως , της ιδιαίτερης της εξειδίκευσης στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσης που είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του δυναμικού και αποτελεσματικού διοικητικού και διευθυντικού της μηχανισμού.

*Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία και του κωδ. **N.2190/1920** ,πρέπει να διακρίνουμε δύο είδη υπεραξίας που προκύπτουν κατά την μετατροπή η συγχώνευση (και μεταβίβαση) επιχειρήσεως: 1) υπεραξία από μεταβολή των τιμών και 2) υπεραξία αποδοτικότητας (goodwill).*

- Υπεραξία από μεταβολή των τιμών είναι η διαφορά μεταξύ της πραγματικής καθαρής θέσης της επιχείρησης και της λογιστικής καθαρής θέσης της. Η υπεραξία αυτή προσδιορίζεται από την επιτροπή του άρθρου 9 κωδ. **N.2190/1920** και στις περιπτώσεις*

συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων , που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του **Ν.Δ 1297/1972** , δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο συγχωνεύσεως ή μετατροπής , αλλά κατά το χρόνο της διάλυσης της.

- Υπεραξία αποδοτικότητας είναι η διαφορά μεταξύ της τρέχουσας (αγοραίας) αξίας της επιχείρησης και της πραγματικής θέσης που προσδιορίζει η επιτροπή του άρθρου 9 κωδ.**Ν.2190/1920**. Η υπεραξία αυτή από την ελληνική επιστήμη ονομάζεται “υπερπρόσοδος” , ή “αξία υπερπρόσόδου” , η “υπεραξία της επιχείρησης” χρησιμοποιημένου συγχρόνως και του διεθνούς επιστημονικού όρου “GOODWILL” καθώς και του Γαλλικού “Fonds de Commerce” .Στην Ελληνική Πραγματικότητα έχουν επικρατήσει οι όροι “φήμη και πελατεία” και “αέρας”.

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

1.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.01 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ

Στο λογαριασμό 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα, όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες παραγωγής και εκμετάλλευσης, σήματα, μέθοδοι, πρότυπα, σχέδια, knowhow, παραχώρηση από δικαιώματα εκμετάλλευσης αδειών κινητής τηλεφωνίας κ.α.. Καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο είναι διαφορετικό για κάθε περίπτωση άυλου στοιχείου:

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

Το κόστος κτήσης καταχωρείται στον λογαριασμό 16.01 μόνο στην περίπτωση που υπάρχει η πεποίθηση πως τα συγκεκριμένα άυλα στοιχεία θα εξασφαλίσουν έσοδα στην επιχείρηση. Αν ισχύει το αντίθετο, απαγορεύεται να καταχωρηθεί.

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

Σχετικά με τα έσοδα από την εκχώρηση δικαιωμάτων δεν αντιμετωπίζονται ως έσοδα μίας μόνο λογιστικής περιόδου, και το κόστος κτήσης ως έξοδο μιας 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. Τέλος από τα ακαθάριστα έσοδα από δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, εκπίπτουν τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Όσον αφορά την αξία κτήσεως των άυλων περιουσιακών στοιχείων του λογαριασμού 16.01 αυτή αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. **(Π.Δ. 1123/1980)**

Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτάει πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών.

Σκοπός των δικαιωμάτων αυτών είναι η επιβράβευση και ανταμοιβή της πρωτοπορίας καθώς και η παροχή κινήτρων για έρευνα και ανάπτυξη καινοτομιών. Για να μεταβιβαστούν από το κράτος, από επιχειρήσεις ή από ιδιώτες απαιτείται σύμβαση εκχωρήσεως, σύμφωνα με την οποία ο εκχωρητής εκχωρεί στον εκδοχέα το δικαίωμα χρήσης για μία ορισμένη χρονική περίοδο η απεριόριστα. Στην Ελλάδα αποκλειστικά αρμόδιος φορέας είναι ο Οργανισμός Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας (Ο.Β.Ι).

1.3 ΛΟΓΑΡΙΑΜΟΣ 16.02 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (Π.Χ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ) ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΟΡΥΧΕΙΩΝ – ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ – ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται το κόστος κτήσης του δικαιώματος εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων , δηλαδή του εμπράγματος δικαιώματος της μεταλλειοκτησίας καθώς και τα σχετικά έξοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα προκειμένου να της χορηγηθεί το δικαίωμα αυτό από την Αρμόδια Αρχή. Επιπλέον συνυπολογίζονται στο κόστος κτήσης και τα ειδικά έξοδα που περιλαμβάνουν συμβολαιογραφικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων, τέλη χαρτοσήμου των σχετικών συμβάσεων κτλ. Όλα τα έξοδα αυτά καταχωρούνται μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση τα θεωρήσει αξιόλογα.

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 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.

1.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.03 ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθείται η αξία κτήσεως λοιπών δικαιωμάτων με την ίδια λογιστική αντιμετώπιση όπως στον λογαριασμό 16.02. Πιο συγκεκριμένα , παρακολουθούνται τα 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.

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.

1.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.04 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

*Ο λογαριασμός των δικαιωμάτων χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων αναφέρεται στα πάγια εκείνα των οποίων η αξία εισφέρεται στην οικονομική μονάδα για ορισμένη χρονική διάρκεια. Η αξία τους υπολογίζεται από τους εκτιμητές βάσει του άρθρου 9 του **N.2190/1920**. Στη χρέωση του λογαριασμού πρέπει να υπάρχει η αξία των παγίων η οποία πιστώνεται σε κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 40 – Κεφάλαιο.*

Σχετικά με την απόσβεση στα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων, γίνεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στο χρόνο της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου.

1.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16.05 ΛΟΙΠΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Εδώ παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται στις προηγούμενες κατηγορίες λογαριασμών (16.00-16.04). Οι σημαντικότερες κατηγορίες τέτοιων στοιχείων είναι οι εξής:

- **Μισθωτικά δικαιώματα**

Είναι συχνό φαινόμενο ένας ενοικιαστής ενσώματου ή άυλου παγίου, να μεταβιβάζει τα Μισθωτικά του δικαιώματα σε μια επιχείρηση. Το όφελος που εξασφαλίζει από την μεταβίβαση αυτή, συμφωνείται με την επιχείρηση που αποκτά τα δικαιώματα, καταχωρείται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του 16.05 – Λοιπά δικαιώματα, και αποσβένεται σε ετήσιες ισόποσες δόσεις μέσα στην 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 αυτά τα ποσά (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 αποδέσμευσης των παγίων δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτό αλλά σε υπολογαριασμό του 81.00 – Έκτακτα και ανόργανα έξοδα.

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

- Καθώς δεν υπάρχει συγκεκριμένη μέθοδος υπολογισμού της υπεραξίας, αυτή καθορίζεται βάσει του ποσοστού που αντιπροσωπεύει τη συνολική υπεραξία της επιχείρησης.
- Τα ποσά που καταβάλλονται για αέρα, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και η επιχείρηση οφείλει να τα αποσβέσει είτε εφάπαξ την περίοδο που πραγματοποιούνται είτε τμηματικά και

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

- 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 παρ.1 του Ν.2238/94, η φορολογική του υποχρέωση δεν εξαντλείται, αλλά το εισόδημα αυτό φορολογείται κανονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.
- Εάν ένας μισθωτής παραιτηθεί οικιοθελώς από τα μισθωτικά του δικαιώματα, το έσοδο που αποκτά φορολογείται με 20%. Εάν όμως αναγκαστεί βάση νόμου να στερηθεί τα μισθωτικά του δικαιώματα, το ποσό που λαμβάνει ως αποζημίωση δεν φορολογείται, γιατί θεωρείται πως η αποζημίωση θα χρησιμοποιηθεί για την μεταστέγαση του.
- 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.

- 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 σκιτσογράφοι, 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:

- Με ποσοστά επί των εσόδων που εξασφαλίζει η πώληση προϊόντων πνευματικής ιδιοκτησίας.
- Με εφάπαξ αμοιβή που συμφωνείται ώστε ο κάτοχος των πνευματικών δικαιωμάτων να παραχωρήσει οριστικά τα δικαιώματα 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 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.

Τέλος, δίνεται στον παρακάτω πίνακα η κατηγοριοποίηση των λογισμικών προγραμμάτων βάσει του τρόπου εξασφάλισης τους:

Πίνακας 1: Κατηγοριοποίηση Λογισμικών Προγραμμάτων

<i>ΤΡΟΠΟΣ ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ</i>	<i>ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΝΤΑΞΗΣ</i>
<i>Εισαγωγή τυποποιημένων λογισμικών προγραμμάτων (π.χ. ηλεκτρονικά παιχνίδια)</i>	<i>Εισαγωγή αγαθού</i>
<i>Εισαγωγή ειδικών λογισμικών συστημάτων κατασκευασμένα κατόπιν παραγγελίας</i>	<i>Εισαγωγή αγαθού ή Παροχή υπηρεσίας</i>
<i>Παροχή λογισμικών συστημάτων από ένα Κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ένα άλλο</i>	<i>Παροχή υπηρεσίας</i>

- ***Βάσεις δεδομένων***

Βάση δεδομένων είναι η συλλογή έργων, δεδομένων ή άλλων ανεξάρτητων στοιχείων διευθετημένων κατά συστηματικό τρόπο. (Ν.2121/1993 άρθρο 2,παρ. 2). Πνευματική δημιουργία θεωρούνται και οι βάσεις δεδομένων εξαιτίας της επιλογής ή διευθέτησης του περιεχομένου τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

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

Τα ΕΛΠ για να εφαρμοστούν σε σχέση με τα στοιχεία του λογαριασμού άυλων πάγιων (λογαριασμός 16) βάσει του ΕΓΛΣ, ανανεώθηκαν με τις παρεμβάσεις που εμφανίζονται στον πίνακα 2. Με κόκκινο χρώμα εμφανίζονται οι αλλαγές στην ονομασία των διαφόρων λογαριασμών ή οι προσθήκες νέων και με κενό εμφανίζονται οι λογαριασμοί που καταργήθηκαν.

Πίνακας 2: Ανανεώσεις Λογαριασμών ΕΓΛΣ σε ΕΛΠ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ε.Γ.Λ.Σ	Ε.Λ.Π
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	Άυλα πάγια
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως	Υπεραξία επιχειρήσεως
16.01	Δικαιώματα Βιομηχανικής ιδιοκτησίας	Δικαιώματα Βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.02	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
16.04	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων
16.05	Λοιπά δικαιώματα	Λοιπά δικαιώματα
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης	-
16.11	Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	-
16.12	Έξοδα λοιπών ερευνών	-
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	-
16.14	Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	-
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων	-

16.16	Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών	-
16.17	Έξοδα αναδιοργάνωσης / Λογισμικά προγράμματα	Λογισμικά προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών
16.18	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	-
16.40	-	Απομείωση άυλων περιουσιακών στοιχείων
16.40.00	-	Απομείωση υπεραξίας επιχειρήσεων
16.40.01	-	Απομείωση δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.40.02	-	Απομείωση δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων - λατομείων
16.40.04	-	Απομείωση δικαιωμάτων χρήσης ενσώματων πάγιων στοιχείων
16.40.05	-	Απομείωση λοιπών δικαιωμάτων
16.40.17	-	Απομείωση λογισμικών προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών
16.40.90	-	Απομείωση δαπανών μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών
16.40.91	-	Απομείωση δαπανών ανάπτυξης
16.40.98	-	Απομείωση προκαταβολών κτήσεως άυλων ακινητοποιήσεων

16.90	Έξοδα μετεγκατάστασης επιχειρήσεως	Δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών
16.91	-	Δαπάνες ανάπτυξης
16.98	Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων	Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων
44.10	Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων άυλων πάγιων στοιχείων	-
16.99		Αποσβεσμένα άυλα πάγια
16.99.00	Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως	Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως
16.99.01	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.99.02	Αποσβεσμένα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	Αποσβεσμένα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
16.99.04	Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων	Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
16.99.05	Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα	Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα
16.99.10	Αποσβεσμένα έξοδα ίδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης	-
16.99.11	Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων - λατομείων	-
16.99.12	Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών	-
16.99.13	Αποσβεσμένα έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	-
16.99.14	Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	-

16.99.15	Αποσβεσμένες συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων	-
16.99.16	Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών	-
16.99.17	Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργάνωσης / Λογισμικά προγράμματα	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών
16.99.18	Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	-
16.99.90	Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκαταστάσεως επιχειρήσεως	Αποσβεσμένες δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών
16.99.91	-	Αποσβεσμένες δαπάνες ανάπτυξης
16.99.50	-	Διαφορές σωρευμένων αποσβέσεων
16.99.50.00	-	Διαφορές αποσβεσμένης υπεραξίας επιχειρήσεων
16.99.50.01	-	Διαφορές αποσβεσμένων δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.99.50.02	-	Διαφορές αποσβεσμένων δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
16.99.50.04	-	Διαφορές αποσβεσμένων δικαιωμάτων χρήσης ενσώματων παγίων

16.99.50.05	-	Διαφορές αποσβεσμένων λοιπών δικαιωμάτων
16.99.50.17	-	Διαφορές αποσβεσμένων λογισμικών προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών
16.99.50.90	-	Διαφορές αποσβεσμένων δαπανών μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών
16.99.50.91	-	Διαφορές αποσβεσμένων δαπανών ανάπτυξης

Οι ανανεώσεις λοιπόν που προκύπτουν στους λογαριασμούς των άυλων πάγιων είναι οι εξής:

- Ο λογαριασμός **16**, από *Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης* μετατρέπεται σε *Άυλα πάγια*.
- Οι λογαριασμοί **16.10** (*Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης*), **16.11** (*Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων*) και **16.12** (*Έξοδα λοιπών ερευνών*) καταργήθηκαν και τα σχετικά ποσά τους καταχωρούνται στους ενδεδειγμένους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας **6**.
- Ο λογαριασμός **16.13** (*Έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων*) καταργήθηκε και τα σχετικά ποσά καταχωρούνται πλέον στον λογαριασμό **41.42** (*Δαπάνες καθαρής θέσης*) ή στο λογαριασμό **45** (*Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις*) κατά περίπτωση. Σε ότι αφορά τις εγγραφές του κωδικού **41.42**, αν τα ποσά αναγνωρίζονται φορολογικά στην τρέχουσα περίοδο, καταχωρούνται στους λογαριασμούς των εξόδων της ομάδας **6**. Στη συνέχεια αν τα εν λόγω ποσά δεν αφορούν έξοδα της κατάστασης αποτελεσμάτων,

μεταφέρονται στην *Καθαρή θέση* αφού αποτελούν διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης.

- Καταργήθηκε ο λογαριασμός **16.14** (*Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων*) και τα ποσά καταχωρούνται στην αύξηση του κόστους κτήσης των σχετικών παγίων.
- Καταργήθηκε ο λογαριασμός **16.15** (*Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων*) και τα ποσά καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδου **81.00.04** (*Συναλλαγματικές διαφορές*).
- Καταργήθηκε ο λογαριασμός **16.16** (*Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών*) και τα ποσά καταχωρούνται στο λογαριασμό **45** (*Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, λογ. 45.00 – 45.12*). Ανά περίπτωση καταχωρούνται στην ομάδα 6 βάσει του άρθρου 22 του ν. 4308/2014
- Ο λογαριασμός **16.17** (*Έξοδα αναδιοργάνωσης/Λογισμικά προγράμματα*) μετονομάστηκε σε (*Λογισμικά προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών*). Στο λογαριασμό αυτό πλέον καταχωρούνται μόνο δαπάνες σχετικά με λογισμικά προγράμματα ενώ οι δαπάνες αναδιοργάνωσης καταχωρούνται στους λογαριασμούς εξόδων της ομάδας 6.
- Καταργήθηκε ο λογαριασμός **16.18** (*Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου*).
- Ο λογαριασμός **16.90** (*Έξοδα μετεγκαταστάσεως επιχειρήσεως*) καταργήθηκε σαν περιεχόμενο και στη θέση του καταχωρήθηκε ο τίτλος (*Δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών*).
- Δημιουργήθηκε ο λογαριασμός **16.91** (*Δαπάνες ανάπτυξης*).
- Δημιουργήθηκε ο λογαριασμός **16.40** (*Απομείωση άυλων στοιχείων*). Με την εισαγωγή του **16.40** σταματάει να χρησιμοποιείται ο λογαριασμός **44.10** του Ε.Γ.Λ.Σ..
- Δημιουργήθηκε ο συμπληρωματικός λογαριασμός **16.99.50** στον οποίο παρακολουθούνται οι όποιες διαφορές σωρευμένων αποσβέσεων του λογαριασμού 16.40.

- Καταργήθηκαν οι λογαριασμοί **16.99.10, 16.99.11, 16.99.12, 16.99.13, 16.99.14, 16.99.15, 16.99.16, 16.99.18.**
- Ο λογαριασμός **16.99.17** (*Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργάνωσης*) μετονομάστηκε σε *Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα Η/Υ.*

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Δ.Λ.Π. (38)

3.1 Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής

Κύριος σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια που απαιτούνται για την καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Μετέπειτα καθορίζει πώς να επιμετρείται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Απ' το πεδίο εφαρμογής του εξαιρούνται τα εξής:

- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα Πρότυπα*
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (Δ.Λ.Π. 12)*
- Μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17)*
- Απαιτήσεις που προκύπτουν από παροχές σε εργαζόμενους (Δ.Λ.Π. 19)*
- Υπεραξία που προκύπτει από την ενοποίηση των επιχειρήσεων (Δ.Λ.Π. 22)*
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Δ.Λ.Π. 32)*
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων φυσικών πόρων.*
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές εταιρείες από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.*

Υπάρχουν περιπτώσεις που κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό (ενσώματο υλικό), όπως το λογισμικό σε ένα compact disc ή η τεκμηρίωση σε μια άδεια ευρεσιτεχνίας. Σχετικά με το πώς πρέπει να αντιμετωπίζεται ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο

(ενσώματο ή άυλο) απαιτείται κρίση για το ποιο από τα δύο είναι ποιο ουσιώδες. Έτσι το λογισμικό που είναι απαραίτητο για τη λειτουργία ενός μηχανήματος πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ενσώματο και να ενσωματώνεται στην αξία του μηχανήματος. Το ίδιο εφαρμόζεται για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν όμως το λογισμικό δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, τότε αυτό πρέπει να αντιμετωπίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται από το μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, εμπίπτει στην εφαρμογή αυτού του Προτύπου.

3.2 Προσδιορισμός και Ορισμοί των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι τα αναγνωρίσιμα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς. Χαρακτηριστικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι οι άδειες ευρεσιτεχνίας, τα συγγραφικά δικαιώματα, τα ηλεκτρονικά λογισμικά, οι κινηματογραφικές ταινίες, τα πελατολόγια, τα υποθηκικά διαχειριστικά δικαιώματα, οι άδειες αλιείας, οι εισαγωγικές ποσοτώσεις, οι παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, οι σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, η εμπιστοσύνη πελατών, το μερίδιο αγοράς και τα δικαιώματα έρευνας αγοράς. Όλα αυτά τα στοιχεία για να αναγνωριστούν ως άυλα είναι υποχρεωτικό να πληρούν τον παραπάνω ορισμό, διαφορετικά, οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας τους θα πρέπει να καταχωρηθούν στα αποτελέσματα χρήσεως την στιγμή που πραγματοποιούνται.

Οι ορισμοί που ακολουθούν αφορούν διάφορους όρους που χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο :

Έρευνα είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική μελέτη που αναλαμβάνεται με σκοπό την απόκτηση μιας νέας πρωτοποριακής γνώσης (επιστημονικής ή τεχνικής)

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας μέσω ενός προγράμματος ή σχεδίου με σκοπό να παραχθούν νέα βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα, υπηρεσίες πριν από την έναρξη της εμπορικής χρήσεως.

Ενεργός Αγορά είναι μία αγορά στην οποία υπάρχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- Τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή.
- Μπορούν να βρεθούν πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές οποιαδήποτε στιγμή.

- Οι τιμές δημοσιεύονται στο κοινό.

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού.

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

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

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

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

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

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

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

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα

ή

(β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

3.3 Αναγνωρισιμότητα Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

Συχνά κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων παρουσιάζονται δυσκολίες στην αναγνωρισιμότητα των άυλων στοιχείων διότι ο αγοραστής που καταβάλλει την υπεραξία θα πρέπει να έχει την δυνατότητα να μπορεί να εξατομικεύσει και κατά συνέπεια να πουλήσει, εκμισθώσει ή ανταλλάξει το περιουσιακό στοιχείο ώστε να είναι αναγνωρίσιμο. Αν αυτό δεν συμβεί τότε δεν μπορεί να καταχωρηθεί άυλο περιουσιακό στοιχείο με αποτέλεσμα το υπερβάλλον από την πραγματική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων να καταχωρηθεί ολόκληρο ως υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαίτερως.

Γενικότερα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται ως τέτοιο όταν:

α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την 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 οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

3.4 Έλεγχος Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

Μια επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο όταν έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του στοιχείου αυτού ενώ παράλληλα απαγορεύει σε τρίτους να εμπλακούν σε αυτά τα οφέλη. Επιπλέον η δυνατότητα αυτή απορρέει από νόμιμα δικαιώματα που είναι δικαστικώς εκτελέσιμα, επομένως η απουσία αυτών των δικαιωμάτων δυσκολεύει την επιχείρηση στο να αποδείξει τον έλεγχο επί του περιουσιακού στοιχείου. Παρόλα αυτά το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.

Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να προσφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση. Έλεγχος σε αυτά τα οφέλη υπάρχει αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια.

Επιπλέον η επιχείρηση μπορεί να έχει μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Επίσης μπορεί να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητές του σε αυτήν. Όμως, συνήθως μία επιχείρηση έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μία 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.

Τέλος η επιχείρηση 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 οντότητα. Όμως, η απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την επιχείρηση, έχουν ως αποτέλεσμα ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και έλλειψη εμπιστοσύνης 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 επιχείρηση 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 πελατειακές σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

3.5 Αναγνώριση και Επιμέτρηση ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

Απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωρισθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο από μια επιχείρηση είναι να μπορεί να αιτιολογηθεί ο ορισμός του καθώς και τα κριτήρια αναγνώρισης όπως ακριβώς αναφέρθηκαν παραπάνω. Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του.

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

Τέλος πρέπει να σημειωθεί πως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται στις εξής περιπτώσεις:

(α) Όταν πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και

(β) όταν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

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

3.5.1 Μεμονωμένη Απόκτηση Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου

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

Τα στοιχεία που εμπριέχονται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε μεμονωμένα είναι:

(α) η τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών

και

(β) κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του, όπως π.χ. το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, και το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

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, είναι δαπάνες οι οποίες δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.

3.5.2 Απόκτηση Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου ως μέρος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων καταχωρείται με την πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αγοράς. (η αξία προκύπτει από μία ενεργό αγορά). Το κόστος αυτού του στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αν ο αποκτών δεν μπορεί να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του αποκτώμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε αυτό δεν αναγνωρίζεται ούτε καταχωρείται αλλά συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

Γενικά, ένα αποκτώμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί προϋποθέσεις για αναγνώριση ως άυλο όταν :

(α) Πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο

και

(β) είναι αναγνωρίσιμο , ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η επιχείρηση προσδιορίζει την εύλογη αξία με βάση το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία. Εναλλακτικά, ορίζει ως εύλογη αξία το ποσό που θα είχε πληρώσει για αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης σε μια υποτιθέμενη συναλλαγή μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Οι οντότητες που συμμετέχουν σε αγοραπωλησίες μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων, ενδέχεται να μπορούν να αναπτύξουν διάφορες έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών τους. Οι τεχνικές αυτές θα πρέπει να αντανακλούν τρέχουσες συναλλαγές και πρακτικές του κλάδου στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο με σκοπό να εκτιμήσουν την εύλογη αξία του. Στις τεχνικές αυτές περιλαμβάνονται, όταν αρμόζει:

(α) η χρήση συντελεστών πολλαπλασιασμού που αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς σε δείκτες που οδηγούν την κερδοφορία του

περιουσιακού στοιχείου (όπως έσοδα, μερίδιο αγοράς και κέρδη εκμετάλλευσης) ή τα έσοδα από δικαιώματα που θα μπορούσαν να αποκτηθούν από την παραχώρηση των δικαιωμάτων του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε έτερο μέρος σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (όπως κατά την προσέγγιση «απαλλαγή μέσω δικαιωμάτων»)

ή

(β) η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο.

3.5.3 Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως , δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοτώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους , δύνανται να αποκτηθούν από μία επιχείρηση δωρεάν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Σε αυτή την περίπτωση, σύμφωνα με το **Δ.Λ.Π. 20 (Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης)** η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει και το άυλο περιουσιακό στοιχείο και την επιχορήγηση με την ίδια αξία. Διαφορετικά, σύμφωνα με τον άλλον χειρισμό που επιτρέπεται από το Δ.Λ.Π. 20, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μην αναγνωρίσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, αλλά σε μια τεκμαρτή όπου θα προστίθεται κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται.

3.5.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

Όταν μιλάμε για ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων, εννοούμε την ανταλλαγή που μπορεί να συμβεί μεταξύ ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

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

Σε περίπτωση που (α) η ανταλλαγή στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας ούτε του παραληφθέντος αλλά ούτε και του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, δεν απαιτείται ρύθμιση μεταξύ του κόστους των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

[Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν: (α) η σύνθεση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος και το ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου ή (β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και (γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων. Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική αξία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανakλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς. (Σύμφωνα με Δ.Λ.Π. 38)]

3.5.5 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δημιουργείται σε περιπτώσεις που εμφανίζονται δαπάνες με σκοπό την απόκτηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών δίχως όμως να συντελούν σε δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που να πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης που ορίζει το παρόν Πρότυπο. Οι δαπάνες αυτές δεν αποτελούν αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ούτε μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα στο κόστος γι αυτό και πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα.

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

3.5.6 Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται εσωτερικά από μία επιχείρηση, αναγνωρίζεται ως τέτοιο εφόσον πληροί τα κριτήρια για καταχώρηση, δηλαδή να μπορεί να προσφέρει μελλοντικά οικονομικά οφέλη και να προσδιορίζεται το κόστος του αξιόπιστα.

Για την διαδικασία της αναγνώρισης, η επιχείρηση ταξινομεί τις γενόμενες δαπάνες σε μία φάση έρευνας και μία φάση ανάπτυξης. Αν αυτός ο διαχωρισμός δεν είναι εφικτός τότε οι δαπάνες αυτές μεταχειρίζονται σαν να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

- *Φάση έρευνας*

Όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στη φάση έρευνας αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα και πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Αυτό συμβαίνει διότι η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο να δημιουργεί μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Παραδείγματα ερευνητικών δαπανών που αναφέρονται στο εν λόγω πρότυπο είναι τα εξής :

(α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,

(β) η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,

(γ) η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

και

(δ) 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.

- Φάση ανάπτυξης

Σύμφωνα με το εν λόγω πρότυπο, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται , όταν και μόνο όταν , μία επιχείρηση μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

(α) την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.

(β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.

(γ) την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

(δ) πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

(ε) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο

(στ) την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτές δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.

Στη φάση ανάπτυξης μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καθώς και να αποδείξει ότι αυτό μπορεί να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο , αυτό συμβαίνει διότι η φάση ανάπτυξης είναι περισσότερο προωθημένη

συγκριτικά με τη φάση έρευνας. Παρακάτω παρατίθενται ορισμένα παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης σύμφωνα με το παρόν πρότυπο:

(α) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων,

(β) ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,

(γ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή

και

(δ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Ολοκληρώνοντας την διαδικασία της αναγνώρισης , η επιχείρηση χρησιμοποιεί τις αρχές του Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών Δ.Λ.Π. 36. Επιπλέον η επιχείρηση ,για να αποδείξει τους διαθέσιμους πόρους που αποκτήθηκαν, ολοκληρώθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν ωφέλιμα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρουσιάζει τους οικονομοτεχνικούς πόρους καθώς και την ικανότητα εξασφάλισης αυτών των πόρων , μέσω ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Τέλος, τα κοστολογικά συστήματα της επιχείρησης, όπως μισθοί και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται για να εξασφαλίσουν συγγραφικά δικαιώματα ή άδειες ή ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού , έχουν την δυνατότητα να αποτιμούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά. Δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

3.5.7 Κόστος εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει όλες τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τη στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε ως άυλο μέσω της διαδικασίας που περιγράφεται παραπάνω. Δαπάνες που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις απαγορεύεται να επαναφερθούν.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι μέσα στο κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχεται και το κόστος το οποίο απαιτείται για να δημιουργηθεί, να παραχθεί και να προετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο με σκοπό να λειτουργήσει με τρόπο αποδοτικό προς όφελος της διοίκησης μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι:

(α) το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

(β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,

(γ) οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων

και

(δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Δαπάνες που δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

(α) έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση,

(β) καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση

και

(γ) δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

3.5.8 Καταχώρηση μιας δαπάνης

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

Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο παραδείγματα δαπανών που καταχωρούνται ως έξοδα είναι :

(α) Δαπάνες για έρευνα.

(β) Δαπάνες για δραστηριότητες εκκινήσεως (κόστη εκκίνησης) ,εκτός αν περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων ακινητοποιήσεων.

(γ) Δαπάνες για εκπαιδευτικές δραστηριότητες.

(δ) Δαπάνες για δραστηριότητες διαφήμισης και προώθησης.

(ε) Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση.

Δαπάνες ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που έχουν καταχωρηθεί ως έξοδα σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις απαγορεύεται να ενσωματωθούν στο κόστος και να καταχωρηθούν ως άυλα σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία.

3.6 Αποτίμηση άυλου περιουσιακού στοιχείου

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

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

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

- *Βασική μέθοδος(μέθοδος κόστους)*

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

- *Μέθοδος αναπροσαρμογής*

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

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

1. *Αναδιαμορφώνοντας την σωρευμένη απόσβεση ανάλογα με την μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ώστε η λογιστική του αξία μετά την αναπροσαρμογή να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.*

2. Συμψηφίζοντας την σωρευμένη απόσβεση με την λογιστική αξία που είχε το στοιχείο πριν γίνει απόσβεση και αναδιαμορφώνοντας το καθαρό ποσό ώστε η νέα αξία να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.

3.7 Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου

Ο λογιστικός χειρισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται ενώ ένα με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Είναι γενικώς αποδεκτό ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 έτη από την ημέρα που αυτό διατίθεται για χρήση και μπορεί να αρχίσει να αποσβένεται. Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο , παράγοντες που επηρεάζουν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι οι εξής :

(α) η προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,

(β) οι συνηθισμένοι κύκλοι παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,

(γ) η τεχνική, τεχνολογική ή άλλων τύπων απαξίωση,

(δ) η σταθερότητα του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και οι μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,

(ε) οι αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,

(στ) το επίπεδο των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και η ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,

(ζ) η περίοδος ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων

και

(η) αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Ορισμένες φορές η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπερβαίνει τα 20 έτη οπότε η επιχείρηση θα πρέπει να υπολογίζει το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου ετησίως , ώστε να διαπιστώνεται τυχόν ζημιά απομείωσης της αξίας του αλλά και για να γνωστοποιείται το πώς προσδιορίστηκε η ωφέλιμη ζωή του.

Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ξεκινά την στιγμή που το στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση και τελειώνει την ημερομηνία που κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση. Κατά τη διάρκεια αυτής της ωφέλιμης περιόδου η απόσβεση καταχωρείται συστηματικά με συγκεκριμένη μέθοδο την οποία ορίζει η επιχείρηση ανάλογα με τον ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών της οικονομικών ωφελειών , και θα πρέπει να ακολουθείται πάγια. Η σταθερή μέθοδος είναι αυτή που χρησιμοποιείται συνήθως από επιχειρήσεις για την απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αλλά η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και η μέθοδος της μονάδας παραγωγής μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν.

Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται κανονικά ως έξοδο και καταχωρείται στα αποτελέσματα. Μόνο σε ειδικές περιπτώσεις δεν συμβαίνει αυτό, όπου η δαπάνη της απόσβεσης ενσωματώνεται στο κόστος ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου και προστίθεται στην λογιστική του αξία (π.χ. Η απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία και περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία αποθεμάτων).

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ως μηδενική εκτός από την περίπτωση που υπάρχει δέσμευση από κάποιον τρίτο να το αγοράσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή υπάρχει κάποια ενεργός αγορά όπου είτε δεν μπορεί να προσδιοριστεί η υπολειμματική αξία του στοιχείου είτε η αγορά αυτή θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Μία υπολειμματική αξία επανεκτιμάται όταν

αναπροσαρμόζεται το άυλο περιουσιακό στοιχείο με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Η περίοδος απόσβεσης (ωφέλιμη ζωή) και η μέθοδος απόσβεσης θα πρέπει να επανεξετάζονται ανά οικονομικό έτος τουλάχιστον γιατί μια πιθανή αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου αλλάζει την περίοδο απόσβεσης και κατ'επέκταση τα προσδοκώμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, οπότε θα πρέπει να γίνει αλλαγή και στην μέθοδο απόσβεσης.

3.8 Ανάκτηση λογιστικής αξίας-Ζημιές απομείωσης άυλου περιουσιακού στοιχείου

Ως ανακτήσιμο ποσό θεωρείται το ποσό που είναι μεγαλύτερο μεταξύ ρευστοποιήσιμης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και παρούσας αξίας των ροών από τη λογιστική χρήση του και τη ρευστοποίηση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Πιο συγκεκριμένα, για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι διαθέσιμα για χρήση και που η ωφέλιμη ζωή τους ξεπερνά τα 20 έτη, ο προσδιορισμός του ανακτήσιμου ποσού είναι αναγκαίο να γίνεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 μια ζημιά απομείωσης υπάρχει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μικρότερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Οι ζημιές απομείωσης καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής οι ζημιές απομείωσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνουν το ποσό αναπροσαρμογής εφόσον βέβαια δεν υπερβαίνουν κάποια ήδη υπάρχουσα αναπροσαρμογή η οποία έχει καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια.

3.9 Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλου περιουσιακού στοιχείου

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται όταν διατίθεται προς πώληση ή όταν δεν προβλέπονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την χρησιμοποίησή του. Κατά την διαγραφή εάν υπάρχει διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε προκύπτει κέρδος ή ζημία που καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους όπως είναι αυτός της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, της δωρεάς ή ανταλλαγής. Σε περίπτωση ανταλλαγής δεν προκύπτει κάποιο κέρδος ή ζημία. Κατά τη διάθεση, το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί από την επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία αλλά εάν η πληρωμή καθυστερήσει, αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά αυτή μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου.

Κατά την απόσυρση η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή ή απόσβεσή του συνεχίζει να καταχωρείται κανονικά εκτός εάν το στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή είναι έτοιμο για πώληση.

3.10 Γνωστοποιήσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων

Μία επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί για κάθε άυλο περιουσιακό της στοιχείο (εσωτερικώς δημιουργούμενο ή όχι) :

- την ωφέλιμη ζωή του (περιορισμένη ή αόριστη),
- τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- την προ αποσβέσεων λογιστική του αξία και σωρευμένη απόσβεση,
- τη θέση που περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις του στα αποτελέσματα χρήσης,

- μία συμφωνία της λογιστικής του αξίας μεταξύ αρχής και τέλους χρήσης που να δείχνει τυχόν προσθήκες, αποσύρσεις ή διαθέσεις, ζημιές απομείωσης, ζημιές που αναστράφηκαν, αποσβέσεις χρήσεως, συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή οικονομικών καταστάσεων μονάδων εξωτερικού ,ή άλλες μεταβολές στη χρήση,
- το ποσό που δεσμεύτηκε για την αγορά του,
- τους λόγους για τους οποίους έχει (αν έχει) αόριστη διάρκεια ζωής και αν αποσβένεται σε περισσότερα από 20 έτη.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν με κρατική επιχορήγηση και καταχωρήθηκαν αρχικώς στην πραγματική τους αξία γνωστοποιούνται η πραγματική τους αξία , η λογιστική τους αξία και το αν απεικονίζονται με την βασική μέθοδο του κόστους ή την εναλλακτική μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Πιο συγκεκριμένα για τα άυλα που απεικονίζονται με την εναλλακτική μέθοδο (αναπροσαρμογής) γνωστοποιούνται :

- Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής
- Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων
- Η λογιστική αξία των στοιχείων που αποτιμήθηκαν με τη βασική μέθοδο του κόστους
- Το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής των άυλων περιουσιακών στοιχείων κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης.

Τέλος είναι αναγκαίο να γνωστοποιείται το ποσό όλων των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που καταχωρήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις ως έξοδο τη διάρκεια της χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Με τη μετάβαση από τα ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ, κάποιοι λογαριασμοί των άυλων πάγιων χρειάστηκαν προσαρμογή και κάποιοι άλλοι παρέμειναν σταθεροί. Ξεκινώντας από τον λογαριασμό **16** προσαρμόστηκε σε Άυλα πάγια. Ο **16.17** προσαρμόστηκε σε *Λογισμικά προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών*. Ο λογαριασμός **16.90** προσαρμόστηκε σε *Δαπάνες μετεγγραφών και ανανεώσεις συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών*. Ο **16.99.17** προσαρμόστηκε σε *αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών* και ο **16.99.90** προσαρμόστηκε σε *Αποσβεσμένες δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών*.

Από την άλλη, οι λογαριασμοί **16.10 – 16.16, 16.18, 44.10, 16.99.10 – 16.99.16, 16.99.18** καταργήθηκαν ενώ οι λογαριασμοί **16.00 – 16.05, 16.98, 16.99.00 – 16.99.05** δεν χρειάστηκαν καμία προσαρμογή. Στον παρακάτω πίνακα 3 εμφανίζονται με κόκκινο χρώμα οι λογαριασμοί από τα ΕΓΛΣ που προσαρμόστηκαν, με μπλε αυτοί που παρέμειναν σταθεροί ενώ με διακριτή διαγραφή επισημαίνονται οι καταργήσεις των αντίστοιχων λογαριασμών.

Πίνακας 3: Προσαρμογές Λογαριασμών Ε.Γ.Λ.Σ. σε Ε.Λ.Π.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Ε.Γ.Λ.Σ	Ε.Λ.Π
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	Άυλα πάγια
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως	Υπεραξία επιχειρήσεως
16.01	Δικαιώματα Βιομηχανικής ιδιοκτησίας	Δικαιώματα Βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.02	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
16.04	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων

16.05	Λοιπά δικαιώματα	Λοιπά δικαιώματα
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης	
16.11	Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	
16.12	Έξοδα λοιπών ερευνών	
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	
16.14	Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων	
16.16	Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών	
16.17	Έξοδα αναδιοργάνωσης / Λογισμικά προγράμματα	Λογισμικά προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών
16.18	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	
16.90	Έξοδα μετεγκαταστάσεως επιχειρήσεως	Δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών
16.98	Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων	Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων
44.10	Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων άυλων παγίων στοιχείων	
16.99.00	Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως	Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως
16.99.01	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.99.02	Αποσβεσμένα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων	Αποσβεσμένα δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

16.99.04	Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων	Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
16.99.05	Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα	Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα
16.99.10	Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης	
16.99.11	Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων— μεταλλείων— λατομείων	
16.99.12	Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών	
16.99.13	Αποσβεσμένα έξοδα αύξησεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων	
16.99.14	Αποσβεσμένα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	
16.99.15	Αποσβεσμένες συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων	
16.99.16	Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών	
16.99.17	Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως / Λογισμικά προγράμματα	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών
16.99.90	Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκαταστάσεως επιχειρήσεως	Αποσβεσμένες δαπάνες μεταγραφών και ανανεώσεων συμβολαίων επαγγελματιών αθλητών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΠ

Τα ΕΛΠ ορίζουν ως άυλα περιουσιακά στοιχεία (*Intangible assets*) τα εξατομικευμένα και μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικευμένο σε κάθε μία από τις παρακάτω περιπτώσεις:

- Είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή έχει τη δυνατότητα να διαχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.
- Προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Ο παραπάνω ορισμός δύναται να μετατραπεί σε εξατομικεύσιμα στοιχεία που σημαίνει ότι έχουν τη δυνατότητα να εξατομικευτούν, συνεπώς, τα άυλα πάγια αναγνωρίζονται αρχικώς και στη συνέχεια εφόσον μπορεί να ισχύσει αυτό θα παρουσιάζονται ως εξατομικευμένα.

Σύμφωνα με τον ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980), τα άυλα πάγια στοιχεία ή ασώματες ακινητοποιήσεις, κατατάσσονταν στα περιουσιακά στοιχεία εκείνα, τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτίμησης και είναι ήταν δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής είτε ως εξατομικευμένα, είτε αθροιστικώς μαζί με την υπόλοιπη περιουσία τη επιχείρησης.

Τα στοιχεία αυτά, αναπτύσσονταν σε λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και ήταν γενικά:

- Η υπεραξία
- Τα δικαιώματα

- Τα έξοδα ερευνών
- Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων
- Τα έξοδα αύξησης κεφαλαίου
- Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
- Οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια προς κτήση παγίων
- Τα έξοδα αναδιοργάνωσης
- Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.

Τα ποσά που καταχωρούνταν σε αυτούς τους λογαριασμούς, βάσει της τότε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας (Ν 2238/1994), αποσβένονταν εντός της πενταετίας ή δεκαετίας, κατά περίπτωση, ενώ σε μεγάλο βαθμό σύμφωνη ήταν και η εμπορική νομοθεσία (ΚΝ 2190/1920).

Στο νέο πλαίσιο των ΕΛΠ (λογαριασμός 18 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία») προσανατολίζεται στην πραγματική εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της οντότητας.

Στην κατηγορία των άυλων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται η υπεραξία, τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας καθώς και τα έξοδα αναδιοργάνωσης μέσω των παρακάτω λογαριασμών:

- Οι δαπάνες ανάπτυξης (18.01)
- Η υπεραξία (18.02)
- Τα λοιπά άυλα στοιχεία (18.03)

Επομένως, δεν αναγνωρίζονται ως άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, αλλά αντιθέτως αναγνωρίζονται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην περίοδο που αυτά προκύπτουν:

- Τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης

- Οι συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση πάγιων στοιχείων
- Τα έξοδα έρευνας.

Επιπλέον, αναγνωρίζονται οι δαπάνες ανάπτυξης ως περιουσιακό στοιχείο όταν πληρούνται αυστηρά και αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία έτσι ώστε να είναι διαθέσιμα προς διάθεση ή χρήση
- Εκτιμάται ως πιθανό με τεκμήρια, ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη
- Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 24 του ΚΦΕ , τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, αποσβένονται με συντελεστή 10% δηλαδή εντός δεκαετίας(100% / 10%) εφόσον υπάρχει συμβατική υποχρέωση που ορίζει τα 10 έτη ως ωφέλιμη ζωή. Διαφορετικά, ο συντελεστής απόσβεσης θα διαμορφώνεται ως το πηλίκο (100% / έτη διάρκειας ζωής) ή (1 / αριθμό ετών).

Περαιτέρω, στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου, γίνεται λόγος για τον υποχρεωτικό υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων σε ετήσια βάση, ενώ στην παράγραφο 6, τονίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από την επιχείρηση. Επομένως και για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ισχύει ότι η απόσβεση τους υπολογίζεται από την επόμενο μήνα εντός του οποίου ξεκινάει η χρήση ή η εκμετάλλευση τους ανεξαρτήτως αν η επιχείρηση αποκομίζει έσοδα η όχι(Πολ. 1079/2016). Τέλος, αν ο χρόνος έναρξης της φορολογικής απόσβεσης δεν συμπίπτει με την έναρξη του φορολογικού έτους, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης, όσοι είναι οι μήνες χρησιμοποίησης του παγίου.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα πάντα με το άρθρο 25 (N 4308/2014) στο οποίο αναλύονται τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων. Συνεπώς, βάσει το ίδιου άρθρου των ΕΛΠ αναγνωρίζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων, ως προς τα έξοδα:

- Το κόστος ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης
- Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- Οι κάθε είδους δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές
- Τα έξοδα έρευνας
- Τα έξοδα ανάπτυξης (με εξαίρεση τις προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, οπότε και θα αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο)
- Οι επισκευές και συντηρήσεις
- Οι αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων
- Οι προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα
- Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα
- Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις
- Οι ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή και απαξίωση των περιουσιακών στοιχείων
- Οι λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους
- Ο φόρος εισοδήματος της περιόδου, τρέχων και αναβαλλόμενος (κατά περίπτωση)

- Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Τα έξοδα αναδιοργάνωσης, στον ΕΛΠ, μετονομάζονται σε Λογισμικά προγράμματα Η/Υ, όπου θα καταχωρούνται αποκλειστικά και μόνο οι δαπάνες για την αγορά και απόκτηση λογισμικών προγραμμάτων, ενώ τα λοιπά έξοδα αναδιοργάνωσης θα αντιμετωπίζονται ως έξοδα και καταχωρούνται σε λογαριασμούς εξόδων της κατηγορίας 6.

Οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, αναλόγως των υπαρχόντων στοιχείων, είτε θα αναγνωρίζονται σε αύξηση του κόστους κτήσης των παγίων, των οποίων αφορά η χρηματοδότηση, είτε θα κατευθύνονται σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

Ομοίως θα αντιμετωπίζονται και τα έξοδα που προκύπτουν κατά την απόκτηση ενός ακινήτου(φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά, παράσταση δικηγόρου κ.α.) ενώ προηγουμένως με το ΕΓΛΣ καταχωρούνταν σε ιδιαίτερο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων» και δεν ακολουθούσαν την πορεία των αποσβέσεων του κυρίως παγίου. Με τα ΕΛΠ θα αναγνωρίζονται και θα προστίθενται στο κόστος κτήσης αυτού. Το ίδιο θα γίνεται και με τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης τα οποία θα καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των εξόδων, μετά την έναρξη των εργασιών του φυσικού ή νομικού προσώπου.

Τέλος, στις διατάξεις των ΕΛΠ δεν ορίζεται η λογιστική έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα τα έξοδα αυτά όπως εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις μέχρι την 31/12/2014 να συνεχίζουν να εμφανίζονται στις καταστάσεις αυτές έως ότου επέλθει η ολοσχερής απόσβεσή τους (παρ. 5 άρθρου 37 Ν4308/2014).

Επομένως, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που πραγματοποιήθηκαν πριν την 1/1/2015 και δεν έχουν αποσβεσθεί πλήρως έως τις 31/12/2014, θα συνεχίσουν να αποσβένονται με συντελεστή 10% και μετά το 2014 μέχρι να αποσβεστούν ολοσχερώς.

Αντιθέτως, προκειμένου για έξοδα που ενέπιπταν στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, δυνάμει του ΕΓΛΣ και πραγματοποιούνται από 1/1/2015 και εφεξής, αυτά θα εκπίπτουν εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ (Ν 4172/2013) περί εκπιπτόμενων και μη δαπανών στο βαθμό που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες πάγιων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των ΕΛΠ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- (1) Λεκαράκου Κατερίνα (Καθηγήτρια εφαρμογών τμήματος Χρηματοοικονομικής Λογιστικής Σ.Δ.Ο) ,Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, αυτοέκδοση, Αθήνα , 2012.
- (2) Καραμάνης Κωνσταντίνος (Καθηγητής Λογιστικής ΟΠΑ), Βρουστούρης Παναγιώτης (Ορκωτός Λογιστής Ελεγκτής), Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π., εκδόσεις Μένιππος Ε.Π.Ε., Αθήνα , Νοέμβριος 2015.
- (3) Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 - 9/12/2004
- (4) Δρ.Πρωτοψάλτης Νικόλαος (Πρόεδρος τεχνικού γραφείου ΣΟΛ α.ε , Αντιπρόεδρος Επιστημονικού Συμβουλίου ΣΟΕΛ , Ορκωτός Λογιστής) , Βρουστούρης Παναγιώτης (Ορκωτός Λογιστής Ελεγκτής) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες ,Αθήνα , 2002.
- (5) https://sete.gr/media/4310/simeioseis-elp-4308_2014-mp-81215.pdf
- (6) <http://capital.gr/capital-logistis/1841121/n-4172-2013>
- (7) <http://epixeirisi.gr> Σγουρινάκης Νίκος , Διενέργεια αποσβέσεων στα άυλα στοιχεία, τα δικαιώματα και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, από φορολογική και λογιστική άποψη, 30 Ιουνίου 2016.