

**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ
ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΤΟΝΤΑΙ
ΑΥΤΩΝ**

Παντελεήμων Μ. Τάσος
Πτυχίο Διοίκησης Επιχειρήσεων Πανεπιστημίου Πειραιώς

Υποβληθείσα για το Μεταπτυχιακό Δίπλωμα στη Διοίκηση των Επιχειρήσεων

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

2004

Αφιερώνεται στη μνήμη του Καθηγητή Χρήστου Β. Ναούμ

**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ
ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΤΟΝΤΑΙ
ΑΥΤΩΝ**

Παντελεήμων Μ. Τάσος

Σημαντικοί όροι: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, Κρατικές Επιχορηγήσεις, Κρατική Υποστήριξη, Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα μελέτη παρουσιάζει τέσσερα από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και προσπαθεί να τα εκλαϊκεύσει με παραδείγματα και αναφορές. Τα τέσσερα διεθνή λογιστικά πρότυπα με τα οποία καταπιάνεται η μελέτη είναι:

- Δ.Λ.Π.16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (Property, Plant and Equipment).
- Δ.Λ.Π.20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance).
- Δ.Λ.Π.36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (Impairment of Assets).
- Δ.Λ.Π.38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Intangible Assets).

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

		Σελίδα
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ		I
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ		II
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 16 – ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	6
2.1	ΣΚΟΠΟΣ.....	6
2.2	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	6
2.3	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	8
2.4	ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	10
2.5	ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	13
2.5.1	Κοστολογικά στοιχεία.....	13
2.5.2	Ανταλλαγές πάγιων στοιχείων.....	16
2.6	ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	19
2.7	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ.....	21
2.7.1	Βασική μέθοδος.....	22
2.7.2	Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.....	22
2.7.2.1	Αναπροσαρμογές αξίας.....	22
2.7.3	Απόσβεση.....	28

2.7.3.1	Επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής.....	35
2.7.3.2.	Επανεξέταση της μεθόδου αποσβέσεως.....	36
2.8	ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΚΤΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ.....	36
2.9	ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ.....	38
2.10	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	42
2.11	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 20 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....	49
3.1	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	49
3.2	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	50
3.3	ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ.....	52
3.3.1	Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις.....	61
3.3.2	Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν στο ενεργητικό.....	62
3.3.3	Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν στα αποτελέσματα.....	65
3.3.4	Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων.....	66
3.4	ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ.....	68
3.5	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ.....	69
3.6	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ.....	70
3.7	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 36 –	

	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	72
4.1	ΣΚΟΠΟΣ.....	72
4.2	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	72
4.3	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	75
4.4	ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ.....	77
4.5	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ.....	82
4.5.1	Καθαρή τιμή πωλήσεως.....	84
4.5.2	Αξία χρήσεως.....	86
4.5.2.1	Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών.....	86
4.5.2.2	Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών.....	89
4.5.2.3	Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα.....	94
4.5.2.4	Προεξοφλητικό επιτόκιο.....	94
4.6	ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ.....	97
4.7	ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	99
4.7.1	Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει.....	99
4.7.2	Ανακτήσιμο ποσό και Λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.....	104
4.7.2.1	Υπεραξία.....	108
4.7.2.2	Εταιρικά Περιουσιακά Στοιχεία.....	111
4.7.3	Ζημία απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας	

	ταμιακών ροών.....	113
4.8	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ.....	116
4.8.1	Αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο.....	120
4.8.2	Αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.....	122
4.8.3	Αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για υπεραξία.....	123
4.9	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	124
4.10	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	128
4.11	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	129
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 38 – ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	131
5.1	ΣΚΟΠΟΣ.....	131
5.2	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	131
5.3	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	135
5.3.1	Άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	137
5.3.1.1	Αναγνωρισιμότητα.....	138
5.3.1.2	Έλεγχος.....	139
5.3.1.3	Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη.....	141
5.4	ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΟΣ ΑΪΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	142
5.4.1	Μεμονωμένη απόκτηση.....	143
5.4.2	Απόκτηση ως μέρος μιας Ενοποιησέως Επιχειρήσεων..	144
5.4.3	Απόκτηση μέσω μιας Κρατικής Επιχορηγήσεως.....	147

5.4.4	Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων.....	147
5.4.5	Εσωτερικώς δημιουργούμενη Υπεραξία.....	148
5.4.6	Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία	149
5.4.6.1	Φάση έρευνας.....	150
5.4.6.2	Φάση αναπτύξεως.....	151
5.4.6.3	Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	155
5.5	ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ.....	160
5.5.1	Δαπάνες παρελθόντος που δεν καταχωρούνται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.....	161
5.6	ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	163
5.7	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΩΣ.....	164
5.7.1	Βασική μέθοδος.....	164
5.7.2	Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.....	165
5.8	ΑΠΟΣΒΕΣΗ.....	173
5.8.1	Περίοδος αποσβέσεως.....	173
5.8.2	Μέθοδος αποσβέσεως.....	178
5.8.3	Υπολειμματική αξία.....	180
5.8.4	Αναθεώρηση της περιόδου αποσβέσεως και της μεθόδου αποσβέσεως.....	181
5.9	ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ.....	182
5.10	ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ.....	185

5.11	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	186
5.11.1	Γενικά.....	186
5.11.2	Άυλα περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο.....	191
5.11.3	Δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως.....	192
5.11.4	Άλλες πληροφορίες.....	192
5.12	ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	193
5.13	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ.....	199
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	202
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι	204

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Επιθυμώ να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα Καθηγητή κ. Χρήστο Καζαντζή για την πολύτιμη καθοδήγησή του και τις χρήσιμες υποδείξεις του για την ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Επίσης θέλω να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αμέριστη συμπαράσταση και υπομονή της κατά την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

II

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

		Σελίδα
ΠΙΝΑΚΑΣ 1	Μεταβατικές διατάξεις – Καταχώρηση.....	195
ΠΙΝΑΚΑΣ 2	Μεταβατικές διατάξεις – Απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απεικονιζόμενου σύμφωνα με την βασική μέθοδο.....	198
ΠΙΝΑΚΑΣ 3	Μεταβατικές διατάξεις – Αναπροσαρμοσμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	199

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Με τον όρο Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εννοούμε ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και επακολούθως σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων ¹.

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και κατ' επέκταση η κατάργηση των οικονομικών συνόρων, έκανε επιτακτική την ανάγκη λήψης μέτρων για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες στις χρηματιστηριακές, και όχι μόνο, αγορές επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έρχονται να καλύψουν αυτή την ανάγκη λήψης μέτρων για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων με την θέσπιση μιας κοινής <<λογιστικής γλώσσας>> ².

Απόρροια όλων των παραπάνω ήταν η ίδρυση στο Λονδίνο στις 29/06/1973 της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, I.A.S.C.). Τη συμφωνία ίδρυσης, υπέγραψαν αντιπρόσωποι επαγγελματικών ενώσεων λογιστών, από τις χώρες Η.Π.Α., Γαλλία, Γερμανία, Ηνωμένο Βασίλειο, Αυστραλία, Καναδά, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ιρλανδία. Πρώτος πρόεδρος της επιτροπής ήταν ο Sir Henry Benson. Από τον Απρίλιο του 2001 δεν υπάρχει επιτροπή με το όνομα I.A.S.C. (International Accounting

Standards Committee) αλλά Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board, I.A.S.B.)².

Ο Νόμος 2992/2002 καθιέρωσε για πρώτη φορά στη χώρα μας την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – Δ.Λ.Π. (International Accounting Standards – I.A.S.) κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων ως εξής:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.
- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ).

Στις οικονομικές καταστάσεις για τις οποίες εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π. περιλαμβάνονται οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των μητρικών εταιριών καθώς και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των μητρικών.

Με νεότερη νομοθετική παρέμβαση Νόμος 3229/2004 καθορίστηκε η 01/01/2005 ως η ημερομηνία εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα.

Από το 1974, όπου δημοσιεύθηκε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 (I.A.S.1 Disclosure of Accounting Policies), μέχρι σήμερα πολλά έχουν αλλάξει στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Είχαμε αντικαταστάσεις παλιών από νέα πρότυπα, αναθεωρήσεις υπάρχοντων προτύπων και καταργήσεις άλλων, για να καταλήξουμε στα αναθεωρημένα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που ισχύουν σήμερα. Τα Πρότυπα έχουν αριθμηση από το Δ.Λ.Π.1 έως το Δ.Λ.Π.41. Επειδή

έχουν καταργηθεί επτά Δ.Λ.Π. (συγκεκριμένα τα Δ.Λ.Π. Νο 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25) σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 34 πρότυπα. Αυτά παρατίθενται ως ισχύουν κατά την 31/03/2004 στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι.

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να παρουσιάσει τέσσερα από αυτά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και να τα εκλαϊκεύσει μέσα από παραδείγματα και αναφορές όσο το δυνατό καλύτερα. Τα τέσσερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με τα οποία θα καταπιαστεί η μελέτη είναι:

- Δ.Λ.Π.16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (Property, Plant and Equipment).
- Δ.Λ.Π.20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance).
- Δ.Λ.Π.36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (Impairment of Assets)
- Δ.Λ.Π.38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Intangible Assets).

Η επιλογή των προτύπων αυτών μόνο τυχαία δεν είναι. Κατ' αρχάς το Δ.Λ.Π.16 "Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις", έχει μεγάλη σημασία, γιατί οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης και, για το λόγο αυτό, παίζουν σημαντικό ρόλο στη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της.

Τελευταία πολύς λόγος γίνεται για το Δ' Κοινοτικό Πλαίσιο Στήριξης, την χρηματοδότηση μικρομεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων, οπότε το Δ.Λ.Π.20

“Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης” είναι ιδιαίτερος επίκαιρο.

Η ουσιώδης και καθοριστική διαφορά μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και της υφιστάμενης σήμερα λογιστικής κατάστασης έγκειται στην υπέρβαση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα της αρχής του ιστορικού κόστους και στη καθιέρωση της πραγματικής αξίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να μην είναι συντηρητικές ούτε επιθετικές, αλλά ουδέτερες, για να ανταποκρίνονται στις κρατούσες συνθήκες της αγοράς ³. Προς αυτή τη κατεύθυνση κινείται το Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”.

Είναι αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι οι ισχύοντες λογιστικοί κανόνες για τους άυλους πόρους δεν ταιριάζουν με το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον. Θεσμοθετήθηκαν σε παρελθούσες περιόδους, όπου το χρηματικό κεφάλαιο και τα υλικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούσαν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μιας επιχείρησης, ενώ στη σημερινή οικονομία της γνώσης ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων βασίζεται στη χρησιμοποίηση άυλων πόρων. Για το λόγο αυτό, είναι αναγκαίες οι αλλαγές στους λογιστικούς κανόνες έτσι ώστε οι λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να αντανακλούν πλήρως την οικονομική τους κατάσταση και ιδιαίτερα τη θέση τους στην αγορά ⁴. Αυτές οι αλλαγές στους λογιστικούς κανόνες, έτσι ώστε οι λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να αντανακλούν πλήρως την οικονομική τους κατάσταση, μπορεί να έρθουν με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π.38 “Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία”.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 1

1. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 2002, σελ. 27-30.
2. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΠΕΤΤΑΣ, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές”, Οικονομικά Χρονικά, Τεύχος 115, Δεκέμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002, σελ. 47-49.
3. ΧΑΡΙΛΑΟΣ Π. ΑΛΑΜΑΝΟΣ, “Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων”, Οικονομικός Ταχυδρόμος, Αριθμός Φύλλου 28, 13 Ιουλίου 2002, σελ. 12-13.
4. ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΜΠΑΛΛΑΣ, “Η λογιστική των άυλων πόρων”, Οικονομικός Ταχυδρόμος, Αριθμός Φύλλου 18, 2 Μαΐου 2003, σελ.50-54.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 16 – ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ

ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

2.1. ΣΚΟΠΟΣ ¹

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτελούν, ο σωστός χρόνος της καταχώρησης των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και η δαπάνη αποσβέσεων που μέλλει να λογιστεί για τα στοιχεία αυτά.

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση ενός ενσώματου πάγιου ως στοιχείου ενεργητικού, όταν πληρεί τον ορισμό και τα κριτήρια καταχώρησης ως περιουσιακού στοιχείου, που αναφέρονται στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων.

2.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ¹

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση.

Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται για:

- (α) τα δάση και παρόμοιους φυσικούς πόρους, που μπορεί να αναγεννιούνται,
- (β) τα δικαιώματα ορυχείων-μεταλλείων, την αναζήτηση και εξόρυξη ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου, καθώς και φυσικού αερίου και όμοιων πόρων, που δεν αναγεννιούνται.

Πάντως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση των δραστηριοτήτων ή των περιουσιακών στοιχείων, που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις (α) ή (β), αρκεί να είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις ανωτέρω δραστηριότητες ή περιουσιακά στοιχεία.

Σε μερικές περιπτώσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν να γίνεται ο αρχικός προσδιορισμός της λογιστικής αξίας του ενσώματου παγίου με τη χρησιμοποίηση διαφορετικής μεθόδου από αυτή που προδιαγράφεται σε αυτό το Πρότυπο. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 22 "Ενοποιήσεις επιχειρήσεων" απαιτεί, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις που αποκτώνται από μια επιχειρηματική ενοποίηση, να αποτιμώνται αρχικώς στην πραγματική αξία ακόμη και αν αυτή υπερβαίνει το κόστος. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες πλευρές της λογιστικής αντιμετώπισης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 25 "Λογιστική των Επενδύσεων", επιτρέπει μια επιχείρηση να αντιμετωπίζει τα επενδυτικά δικαιώματα ως ακίνητη

ιδιοκτησία, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, ή ως μακροπρόθεσμες επενδύσεις σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 25 "Λογιστική των Επενδύσεων".

Αυτό το Πρότυπο δεν εξετάζει ορισμένες πλευρές της εφαρμογής ενός πλήρους συστήματος απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Όμως, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα τέτοιο σύστημα υποχρεούνται να συμμορφώνονται από όλες τις απόψεις με το παρόν Πρότυπο, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων ύστερα από την αρχική καταχώρησή τους.

2.3. ΟΡΙΣΜΟΙ ¹

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα υλικά (ενσώματα) πάγια στοιχεία που:

(α) κατέχονται από μία επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και
(β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.

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

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

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,

(β) είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της αποκτήσεως ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διαθέσεως.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων έπ' αυτού ζημιών απομειώσεως.

2.4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ¹

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό όταν:

- (α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
- (β) το κόστος αυτού του στοιχείου για την επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης και, για το λόγο αυτό, παίζουν σημαντικό ρόλο στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της. Επιπλέον, ο προσδιορισμός, αν μία δαπάνη αντιπροσωπεύει στοιχείο του ενεργητικού ή των εξόδων, μπορεί να έχει σημαντική επίδραση στα εμφανιζόμενα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως μιας επιχείρησης.

Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα στοιχείο πληρεί το πρώτο από τα κριτήρια καταχώρησεως, η επιχείρηση χρειάζεται να εκτιμά το βαθμό της βεβαιότητας που συνδέεται με την ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, με βάση τις διαθέσιμες ενδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης. Ύπαρξη επαρκούς βεβαιότητας, ότι οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, προϋποθέτει μια εξασφάλιση ότι η επιχείρηση θα εισπράξει τα οφέλη που συνδέονται με το πάγιο στοιχείο και θα αναλάβει τους συνεπαγόμενους κινδύνους. Αυτή η εξασφάλιση είναι συνήθως διαθέσιμη, μόνον όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περιέλθει στην επιχείρηση. Πριν

συμβεί αυτό, η συναλλαγή για την απόκτηση του πάγιου στοιχείου μπορεί να ακυρωθεί, συνήθως χωρίς ουσιαστική ποινή, οπότε το στοιχείο δεν καταχωρείται.

Το δεύτερο κριτήριο για την καταχώρηση συνήθως πληρούται άμεσα, γιατί η ανταλλαγή στην οποία στηρίζεται η αγορά του πάγιου στοιχείου εξατομικεύει το κόστος του. Στην περίπτωση ενός ιδιοκατασκευασμένου πάγιου στοιχείου, μία αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους μπορεί να γίνει από συναλλαγές με τρίτους, εκτός επιχειρήσεως, για την απόκτηση των υλικών, της εργασίας και των άλλων κοστολογικών δεδομένων, που χρησιμοποιούνται κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής διαδικασίας.

Για την εξακρίβωση του τι συνιστά ξεχωριστό στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων του ορισμού στις συγκεκριμένες περιστάσεις ή στους συγκεκριμένους τύπους επιχειρήσεων. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες, και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως καταχωρούνται συνήθως στα αποθέματα και βαρύνουν τα έξοδα όταν αναλώνονται. Όμως, μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερες της μιας χρήσεις. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντηρήσεως μπορεί να χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται να είναι ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μία

χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου πάγιου στοιχείου.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι σωστό να κατανέμεται η συνολική δαπάνη κτήσεως ενός πάγιου στοιχείου στα μέρη που το συγκροτούν και να παρακολουθείται κάθε επί μέρους στοιχείο ξεχωριστά. Αυτό συμβαίνει, όταν τα επί μέρους στοιχεία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή παρέχουν ωφέλειες στην επιχείρηση με διαφορετικό ρυθμό, ούτως ώστε να απαιτείται η χρήση διαφορετικών συντελεστών αποσβέσεων και μεθόδων. Για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος και οι μηχανές του είναι ανάγκη να αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστά αποσβεστέα πάγια στοιχεία, αν έχουν διαφορετικές ωφέλιμες ζωές.

Ενσώματα πάγια στοιχεία μπορεί να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή περιβαλλοντικούς. Η απόκτηση τέτοιων παγίων, μολονότι αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος πάγιου στοιχείου, μπορεί να είναι αναγκαία για να λάβει η επιχείρηση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα πάγια στοιχεία της. Όταν συντρέχει αυτή η περίπτωση, οι αποκτήσεις τέτοιων παγίων έχουν τα χαρακτηριστικά για καταχώρηση στο ενεργητικό, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην επιχείρηση τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από τα σχετικά πάγια στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Πάντως, η καταχώρηση τέτοιων στοιχείων στο ενεργητικό γίνεται μόνο κατά την έκταση που η προκύπτουσα λογιστική αξία τους, μαζί με την αξία των σχετικών παγίων στοιχείων, δεν υπερβαίνει τη συνολική ανακτήσιμη αξία αυτού του στοιχείου και των σχετικών με αυτό παγίων στοιχείων. Για παράδειγμα, μία χημική

βιομηχανία ενδέχεται να οφείλει να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις καταχωρούνται ως πάγιο στοιχείο, κατά την έκταση που είναι ανακτήσιμες γιατί, χωρίς αυτές, η επιχείρηση δεν μπορεί να βιομηχανοποιεί και να πωλεί χημικά.

2.5. ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ¹

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να καταχωρηθεί στο ενεργητικό, πρέπει αρχικώς να αποτιμηθεί στο κόστος του.

2.5.1. Κοστολογικά στοιχεία ¹

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελείται από την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, καθώς και από κάθε άμεσα επιρριπτό έξοδο για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Για τον προσδιορισμό της τιμής αγοράς, αφαιρούνται οι πάσης φύσεως εκπτώσεις.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτών εξόδων είναι:

(α) το κόστος διαμόρφωσης χώρου

(β) τα αρχικά έξοδα παραδόσεως και μεταφοράς

(γ) τα έξοδα εγκατάστασης

(δ) επαγγελματικές αμοιβές, π.χ. για αρχιτέκτονες και μηχανικούς, και

(ε) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολογήσεως και μετακινήσεως του περιουσιακού στοιχείου και της αποκαταστάσεως του χώρου, κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37 "Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις".

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας, καταχωρείται ως δαπάνη τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πιστώσεως, εκτός αν κεφαλαιοποιείται, σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου αριθμός 23 "Κόστος Δανεισμού".

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν μπορεί να συσχετιστούν άμεσα με την απόκτηση του πάγιου στοιχείου ή με το να φέρουν αυτό σε κατάσταση λειτουργίας του. Ομοίως, έξοδα που σχετίζονται με τη δοκιμαστική λειτουργία και με την περίοδο πριν από την έναρξη της παραγωγικής εκμετάλλευσης δεν συγκαταλέγονται στο κόστος ενός πάγιου στοιχείου, εκτός αν είναι απαραίτητα για να φέρουν αυτό το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας. Αρχικές ζημίες εκμεταλλεύσεως, που πραγματοποιήθηκαν πριν από την προγραμματισμένη έναρξη εκμεταλλεύσεως του παγίου, καταχωρούνται στα έξοδα.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου πάγιου στοιχείου προσδιορίζεται με τη χρήση των ίδιων μεθόδων, όπως και για το αγορασμένο στοιχείο. Αν μια επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο, όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση. Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασύνηθων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου πάγιου στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 23 “Κόστος Δανεισμού” καθιερώνει κριτήρια που πρέπει να πληρούνται προκειμένου το δανειακό κόστος να μπορεί να περιληφθεί στο κόστος των ενσώματων παγίων στοιχείων.

Το κόστος ενός πάγιου στοιχείου, που κατέχεται από το μισθωτή βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, προσδιορίζεται χρησιμοποιώντας τις αρχές που θέτει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 17 “Μισθώσεις”.

Η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 20 “Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης”.

Παράδειγμα Αρχικής Αποτίμησης των Ενσώματων Ακίνητοποιήσεων

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> πραγματοποιεί τα παρακάτω λογιστικά γεγονότα:

1. Αγοράζει οικόπεδο αντί 50.000 € τοις μετρητοίς, με σκοπό την ανέγερση κτιρίου. Καταβάλλει 5.000 € για φόρο μεταβιβάσεως.
 2. Καταβάλλονται για αμοιβή του μεσίτη 500 € και για συμβολαιογραφικά έξοδα 300 €.
 3. Καταβάλλονται 1.000 € για την ισοπέδωση του χώρου του οικοπέδου.
- Με βάση τα παραπάνω η τελική αξία του οικοπέδου θα είναι 56.800 € (50.000 + 5.000 + 500 + 300 + 1.000).

2.5.2. Ανταλλαγές πάγιων στοιχείων ¹

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή, ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε.

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ενός όμοιου στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο και όμοια πραγματική αξία. Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να πωληθεί με αντάλλαγμα τη συμμετοχή σε ένα όμοιο στοιχείο. Και στις δύο περιπτώσεις, δεδομένου ότι η δημιουργία κερδών είναι ανολοκλήρωτη, δεν καταχωρείται κέρδος ή ζημιά από τη συναλλαγή, αλλά το νέο πάγιο στοιχείο κοστολογείται με την εμφανιζόμενη αξία

του στοιχείου που δόθηκε. Όμως, η πραγματική αξία του ληφθέντος πάγιου στοιχείου μπορεί να παρέχει ένδειξη μείωσης της αξίας του στοιχείου που δόθηκε, οπότε το πάγιο στοιχείο που δόθηκε υποτιμάται και αυτή η υποτιμημένη αξία δίδεται στο νέο πάγιο στοιχείο. Παραδείγματα ανταλλαγών όμοιων πάγιων στοιχείων περιλαμβάνουν, την ανταλλαγή αεροσκαφών, ξενοδοχείων, σταθμών ανεφοδιασμού και άλλων ακίνητων ιδιοκτησιών. Αν ένα μέρος της πράξεως ανταλλαγής αποτελείται από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως μετρητά, αυτό μπορεί να δείχνει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

Παραδείγματα Ανταλλαγών Πάγιων Στοιχείων²

A) Παραδείγματα ανταλλαγής ανόμοιων πάγιων περιουσιακών στοιχείων χωρίς επιπλέον αντάλλαγμα³.

A.1) (ΖΗΜΙΑ) Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> ανταλλάσσει μια γεννήτρια ηλεκτρικού ρεύματος λογιστικής αξίας 5.000 € με ένα ημιφορτηγό όχημα, από μια μάντρα αυτοκινήτων, πραγματικής αγοραίας αξίας 3.800 €. Πρόσθετο αντάλλαγμα δεν δίδεται. Η αξία της γεννήτριας δεν είναι άμεσα προσδιορίσιμη. Η ζημία για την <<ΑΛΦΑ>> είναι 1.200 € και καταχωρείται με την εγγραφή:

Ημιφορτηγό		3.800	
Ζημία από ανταλλαγή		1.200	
	Γεννήτρια		5.000

A.2) (ΚΕΡΔΟΣ) Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> ανταλλάσσει ένα γραφείο λογιστικής αξίας 1.000 € με ένα εκτυπωτικό μηχάνημα, από μια παρεμφερή με αυτήν επιχείρηση, πραγματικής αγοραίας αξίας 1.200 €. Πρόσθετο αντάλλαγμα δεν

δίδεται. Η αξία του γραφείου δεν είναι άμεσα προσδιορίσιμη. Το κέρδος για την <<ΑΛΦΑ>> είναι 200 € και καταχωρείται με την εγγραφή:

Εκτυπωτικό μηχάνημα		1.200	
	Γραφείο		1.000
	Κέρδη από ανταλλαγή		200

B) Παραδείγματα ανταλλαγής όμοιων πάγιων περιουσιακών στοιχείων με επιπλέον αντάλλαγμα⁴.

B.1) (ΖΗΜΙΑ) Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> αντάλλαξε με εταιρία πληροφορικής έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή λογιστικής αξίας 2.000 €, με ένα νεότερο τεχνολογικά, πραγματικής αξίας 4.000 €, καταβάλλοντας επιπλέον το ποσό των 2.500 €. Η ζημία από τη συναλλαγή ανέρχεται σε 500 € [$2.500 - (4.000 - 2.000)$]. Η λογιστική εγγραφή θα έχει ως εξής:

Η/Υ (νέος)		4.000	
Ζημία από ανταλλαγή		500	
	Η/Υ (παλιός)		2.000
	Διαθέσιμα		2.500

B.2) (ΚΕΡΔΟΣ) Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> αντάλλαξε με μεσίτη ένα οικόπεδο λογιστικής αξίας 100.000 €, με ένα οικόπεδο δίπλα σε αυτήν, πραγματικής αξίας 120.000 €, καταβάλλοντας επιπλέον το ποσό των 10.000 €. Το κέρδος από τη συναλλαγή είναι 10.000 € [$120.000 - (100.000 + 10.000)$]. Η λογιστική εγγραφή θα έχει ως εξής:

Οικόπεδο (νέο)		120.000	
	Οικόπεδο (παλιό)		100.000
	Κέρδη από ανταλλαγή		10.000
	Διαθέσιμα		10.000

2.6. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ¹

Μεταγενέστερες δαπάνες σχετιζόμενες με ήδη καταχωρημένο στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του πιο πάνω στοιχείου. Κάθε άλλη μεταγενέστερη δαπάνη πρέπει να βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιείται.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο καταχωρούνται στο ενεργητικό, μόνο όταν οι δαπάνες αυτές βελτιώνουν την κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου αυτού, πέραν της αρχικώς προσδιορισμένης κανονικής αποδόσεώς του. Στα παραδείγματα των βελτιώσεων, οι οποίες συνεπάγονται αυξημένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, περιλαμβάνονται:

- (α) Μετατροπή μιας εγκαταστάσεως για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της, που συμπεριλαμβάνει και την αύξηση της δυναμικότητάς της.
- (β) Αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί μια ουσιαστική βελτίωση στην ποιότητα των παραγόμενων.

(γ) Εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών, που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του προηγούμενως υπολογιζόμενου κόστους εκμεταλλεύσεως.

Οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως ενός ενσώματου παγίου, γίνονται για να αποκαταστήσουν ή να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία η επιχείρηση μπορεί να αναμένει από την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση του παγίου. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται συνήθως στα έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, το κόστος συντηρήσεως ή επιθεωρήσεως των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού αποτελεί συνήθως δαπάνη, δεδομένου ότι δεν αυξάνει, αλλά αποκαθιστά την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση.

Ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται μεταγενέστερα από την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εξαρτάται από τις συνθήκες που είχαν ληφθεί υπόψη κατά την αρχική αποτίμηση και καταχώρηση του σχετικού στοιχείου και από το αν οι δαπάνες αυτές είναι ανακτήσιμες. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει ήδη επηρεαστεί από μια απώλεια οικονομικών ωφελειών, οι μεταγενέστερες δαπάνες για αποκατάσταση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, που αναμένονται από το στοιχείο αυτό, καταχωρούνται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του, εφόσον αυτή δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του πάγιου στοιχείου. Αυτό συμβαίνει επίσης, όταν η τιμή αγοράς ενός πάγιου στοιχείου ήδη αντανακλά την υποχρέωση της επιχείρησης να πραγματοποιήσει δαπάνες στο μέλλον, που είναι αναγκαίες για να φέρουν το στοιχείο αυτό στην κατάσταση λειτουργίας του. Σχετικό

παράδειγμα μπορεί να είναι η αγορά ενός κτιρίου, που χρειάζεται ανακαίνιση. Στις περιπτώσεις αυτές, οι μεταγενέστερες δαπάνες προστίθενται στη λογιστική αξία του παγίου, κατά την έκταση που αυτές μπορεί να ανακτηθούν από τη μελλοντική χρήση του.

Σημαντικά τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ένα ορισμένο αριθμό ωρών λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφους, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Τα επί μέρους τμήματα παρακολουθούνται ως ξεχωριστά πάγια στοιχεία, γιατί έχουν ωφέλιμες ζωές διαφορετικές από εκείνες των παγίων με τα οποία σχετίζονται. Συνεπώς, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης *{(α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και (β) το κόστος αυτού του στοιχείου για την επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα}*, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για αντικατάσταση ή ανανέωση των επί μέρους τμημάτων, λογιστικοποιούνται όπως η αγορά ενός ξεχωριστού πάγιου στοιχείου, ενώ το αντικαθιστάμενο πάγιο στοιχείο διαγράφεται.

2.7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ¹

2.7.1. Βασική μέθοδος ¹

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομειώσεως.

2.7.2. Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος ¹

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την πραγματική αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομειώσεως. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσε να προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

2.7.2.1. Αναπροσαρμογές αξίας ¹

Η πραγματική αξία του εδάφους και των κτιρίων συνήθως είναι η αγοραία αξία τους. Αυτή η αξία προσδιορίζεται με εκτίμηση που, κανονικά, αναλαμβάνεται από επαγγελματίες προσοντούχους εκτιμητές.

Η πραγματική αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιορισμένη με εκτίμηση. Όταν δεν υπάρχουν στοιχεία της αγοραίας αξίας, λόγω της ιδιόζουσας φύσεως των στοιχείων αυτών και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας λειτουργούσας επιχειρήσεως, αυτά αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος αντικαταστάσεώς τους.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η πραγματική αξία ενός πάγιου στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, είναι αναγκαία μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικές από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις μπορεί να υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην πραγματική αξία, ώστε να χρειάζονται ετήσια αναπροσαρμογή. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για ενσώματες ακινητοποιήσεις με επουσιώδεις μόνο διακυμάνσεις στην πραγματική αξία. Θα αρκούσε μία αναπροσαρμογή κάθε τρία ή πέντε χρόνια.

Όταν ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει:

(α) είτε να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του πάγιου στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο

αναπροσαρμόζεται, επί τη βάσει ενός δείκτη τιμών, στο αναπόσβεστο κόστος αντικαταστάσεώς του,

(β) είτε να συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του πάγιου στοιχείου και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του πάγιου στοιχείου. Για παράδειγμα, αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται για κτίρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους.

Το ποσό της διορθώσεως που προκύπτει κατά την αναμόρφωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας.

Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι ένα σύνολο περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσεως και χρήσεως στις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως.

Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

(α) Εδαφικές εκτάσεις

(β) Γήπεδα και κτίρια

(γ) Μηχανήματα

(δ) Πλοία

(ε) Αεροπλάνα

(στ) Οχήματα

(ζ) Έπιπλα και Σκεύη

(η) Εξοπλισμός γραφείου

Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή πάγιων στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία παγίων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

Όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο <<διαφορές αναπροσαρμογής>>. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου πάγιου στοιχείου, η οποία είχε βαρύνει τα έξοδα.

Όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτιμήσεως, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Όμως, μια μείωση λόγω υποτιμήσεως πρέπει να βαρύνει άμεσα τις σχετικές <<διαφορές αναπροσαρμογής>>, κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στις “διαφορές αναπροσαρμογής” σε σχέση με αυτό το ίδιο πάγιο στοιχείο.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο “υπόλοιπο κερδών εις νέο”, όταν πραγματοποιούνται. Το σύνολο μιας διαφοράς αναπροσαρμογής μπορεί να πραγματοποιηθεί, όταν αποσύρεται ή πωλείται το αντίστοιχο πάγιο στοιχείο. Όμως, ενδέχεται μέρος της διαφοράς αναπροσαρμογής να πραγματοποιείται, με τη χρησιμοποίηση του παγίου από την επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που πραγματοποιείται, συνίσταται από τη διαφορά μεταξύ αποσβέσεως πάνω στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου στοιχείου και αποσβέσεως πάνω στο αρχικό κόστος του στοιχείου αυτού. Η μεταφορά των “διαφορών αναπροσαρμογής” στο υπόλοιπο των κερδών εις νέο δεν γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Οι επιδράσεις στους φόρους εισοδήματος, αν υπάρχουν, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχολιάζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 12 “Φόροι εισοδήματος”.

Παράδειγμα αποτίμησης μεταγενέστερης από την αρχική καταχώρηση

Έστω ότι η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> αγόρασε την 1/1/2001 ένα μηχάνημα αντλήσεως νερού (αντλία) με ωφέλιμη ζωή 5 χρόνια και υπολειμματική αξία μηδέν (0) αντί του ποσού 10.000 €. Στην αρχή του 4^{ου} έτους, 1/1/2004 αναπροσαρμόζεται το μηχάνημα αντλήσεως νερού με συντελεστή 20%. Να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές, αν ακολουθείται:

(α) Η βασική μέθοδος.

(β) Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.

(α) Αν ακολουθείται η βασική μέθοδος.

1/1/2001	Μηχανήματα		10.000	
		Διαθέσιμα		10.000
31/12/2001	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2002	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2003	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2004	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2005	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000

β) Αν ακολουθείται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.

1/1/2001	Μηχανήματα		10.000	
		Διαθέσιμα		10.000
31/12/2001	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2002	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2003	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000

1/1/2004	Μηχανήματα		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		1.200
		Διαφορές Αναπροσαρμογής		800
31/12/2004	Αποσβέσεις	$(10.000 + 2.000) \times 20\%$	2.400	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.400
31/12/2005	Αποσβέσεις		2.400	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.400

2.7.3. Απόσβεση ¹

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό αναλώσεως των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση. Η δαπάνη αποσβέσεως για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Καθώς τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα πάγιο στοιχείο αναλώνονται από την επιχείρηση, η λογιστική αξία του στοιχείου μειώνεται για να αντικατοπτρίζει αυτή την ανάλωση, κανονικά με την καταχώρηση μιας δαπάνης αποσβέσεων. Η δαπάνη μιας απόσβεσης γίνεται ακόμη και αν η αξία του πάγιου στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του.

Τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναλώνονται από την επιχείρηση, κυρίως μέσω της χρήσεως του στοιχείου αυτού. Οπωσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως τεχνική απαξίωση και φθορά, όταν το πάγιο στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που μπορούσε να αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου στοιχείου:

(α) Η αναμενόμενη χρήση του πάγιου στοιχείου από την επιχείρηση. Η χρήση εκτιμάται με αναφορά στην αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου ή το φυσικό αποτέλεσμα.

(β) Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από παράγοντες εκμεταλλεύσεως, όπως ο αριθμός των φυλακών (βάρδιες) για τον οποίο το πάγιο στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντηρήσεως της επιχειρήσεως, καθώς και από τη φροντίδα και συντήρηση του πάγιου στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.

(γ) Τεχνική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το πάγιο στοιχείο.

(δ) Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός πάγιου στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχειρίσεως της περιουσίας μιας επιχειρήσεως μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των πάγιων στοιχείων,

ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι θέμα κρίσεως, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχειρήσεως από όμοια στοιχεία.

Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν πάγια στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και αντιμετωπίζονται χωριστά για λογιστικούς λόγους, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Κανονικά, τα οικόπεδα έχουν απεριόριστη ζωή και, συνεπώς, δεν είναι αποσβέσιμα. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του κτιρίου.

Το αποσβεστέο ποσό ενός πάγιου στοιχείου προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας αυτού του στοιχείου. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός πάγιου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Αν εφαρμόζεται η βασική μέθοδος αποσβέσεων και η υπολειμματική αξία πρόκειται να είναι μάλλον σημαντική, η υπολειμματική αξία υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κτήσεως και δεν αυξάνεται μεταγενεστέρως λόγω αλλαγών στις τιμές. Όμως, αν εφαρμόζεται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος αποσβέσεως, τότε και η υπολειμματική αξία πρέπει να επανεκτιμάται κατά την ημερομηνία των τυχόν μεταγενέστερων αναπροσαρμογών της αξίας του πάγιου στοιχείου. Η εκτίμηση βασίζεται στην υπολειμματική αξία που επικρατεί κατά την ημερομηνία της εκτιμήσεως για

όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί κάτω από όμοιες συνθήκες προς εκείνες που το πάγιο στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί.

Μια ποικιλία μεθόδων αποσβέσεως μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβεστέο ποσό ενός πάγιου στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και την κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδο. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Με την κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδο γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του παγίου. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος αποσβέσεως ενός πάγιου στοιχείου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών και εφαρμόζεται ομοιόμορφα από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρχει κάποια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από το πάγιο αυτό.

Η δαπάνη αποσβέσεως για κάθε χρήση συνήθως βαρύνει τα αποτελέσματα. Όμως, σε μερικές περιπτώσεις, τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα πάγιο στοιχείο αντλούνται από την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων στοιχείων, αντί να δημιουργούν μια δαπάνη. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη αποσβέσεως αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου στοιχείου και περιλαμβάνεται στην εμφανιζόμενη αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των

παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων. Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου πάγιου στοιχείου το οποίο καταχωρείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38 "Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία".

Παραδείγματα μεθόδων υπολογισμού των αποσβέσεων

A) Μέθοδος της σταθερής αποσβέσεως^{5,6,7}.

Για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων με την σταθερή μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων χρησιμοποιούμε τον ακόλουθο τύπο:

Ετήσια απόσβεση = Κόστος κτήσεως – Υπολειμματική αξία / Χρόνια ωφέλιμης ζωής.

Πάγιο αξίας κτήσεως 30.000 €, ωφέλιμη ζωή (4) χρόνια και υπολειμματική αξία 3.000 €, θα πρέπει να υπαχθεί σε ετήσια απόσβεση:

$(30.000 - 3.000) / 4 = 6.750$ €, ή ο συντελεστής ετήσιας απόσβεσής του είναι $6.750 / 30.000 = 22,50\%$.

B) Μέθοδοι μειούμενης (φθίνουσας) αποσβέσεως.

B.1) Μέθοδος του αθροίσματος των αριθμών των ετών της ωφέλιμης ζωής⁸.

Δεδομένα πάγιου στοιχείου:

Κόστος κτήσεως (Κ.Κ.)	11.000 €
Υπολειμματική αξία (Υ.Α.)	1.000 €
Έτη ωφέλιμης ζωής (N)	4

Για να βρούμε τις ετήσιες αποσβέσεις πρέπει να ακολουθήσουμε τρία βήματα:

Πρώτο βήμα: Αθροίζονται οι αριθμοί των χρόνων της ωφέλιμης ζωής.

$$\Sigma = 1 + 2 + 3 + 4 = 10 \quad \text{ή} \quad \Sigma = N(N + 1 / 2) = 4(4 + 1 / 2) = 10.$$

Δεύτερο βήμα: Κάθε αριθμός των χρόνων της ωφέλιμης ζωής διαιρείται δια του αριθμού του παραπάνω αθροίσματος, ώστε να δημιουργηθούν τόσα κλάσματα όσα τα χρόνια της ωφέλιμης ζωής.

$$1/10, 2/10, 3/10, 4/10.$$

Τρίτο βήμα: Τα κλάσματα αυτά χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων, ο οποίος γίνεται ως εξής:

Χρόνια	Κλάσμα αποσβέσεως	Αποσβεστέα αξία	Ετήσια απόσβεση
1	4/10	X 10.000	4.000
2	3/10	X 10.000	3.000
3	2/10	X 10.000	2.000
4	1/10	X 10.000	<u>1.000</u>
			10.000

B.2) Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας^{9,10,11}.

Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτεί τη χρησιμοποίηση ενός ποσοστού ή συντελεστή αποσβέσεως που υπολογίζεται από τον εξής τύπο:

$$\alpha = 1 - \sqrt[N]{\frac{Y.A.}{K.K.}}$$

Το ποσοστό αυτό εφαρμόζεται επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας και έτσι προκύπτουν οι ετήσιες αποσβέσεις.

Δεδομένα πάγιου στοιχείου:

Κόστος κτήσεως (Κ.Κ.)	1.000.000 €
Υπολειμματική αξία (Υ.Α.)	129.600 €
Έτη ωφέλιμης ζωής (N)	4

$$\alpha = 1 - \sqrt[4]{\frac{129.600}{1.000.000}} = 1 - 0,6 = 0,4 \text{ ή } 40\%$$

Έτος	Αναπόσβεστη αξία	Ποσοστό ή Συντελεστής	Ετήσια απόσβεση
1	1.000.000	X 40%	400.000
2	600.000	X 40%	240.000
3	360.000	X 40%	144.000
4	216.000	X 40%	<u>86.400</u>
Υ.Α.	129.600		<u>870.400</u>

Σημειώνεται ότι για τη λειτουργία αυτής της μεθόδου, πρέπει πάντα να υπάρχει υπολειμματική αξία. Εάν το πάγιο στοιχείο δεν έχει υπολειμματική αξία, τότε υποθέτουμε ότι η υπολειμματική του αξία είναι ίση με τη μονάδα.

Γ) Μέθοδος των παραγομένων μονάδων ^{12,13,14}.

Δεδομένα παγίου στοιχείου:

Κ.Κ.	120.000 €
Υ.Α.	20.000 €
Ωφέλιμη ζωή (Ω.Ζ.)	50.000 μονάδες
Παραγωγή κατά το πρώτο έτος	18.000 μονάδες
Παραγωγή κατά το δεύτερο έτος	15.000 μονάδες

Παραγωγή κατά το τρίτο έτος	17.000 μονάδες
-----------------------------	----------------

Η απόσβεση για το πρώτο έτος υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Κ.Κ.} - \text{Υ.Α.} / \text{Ω.Ζ.} \times \text{Παραγωγή} = 120.000 - 20.000 / 50.000 \times 18.000 = 36.000\text{€}.$$

Η απόσβεση για το δεύτερο έτος υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Κ.Κ.} - \text{Υ.Α.} / \text{Ω.Ζ.} \times \text{Παραγωγή} = 120.000 - 20.000 / 50.000 \times 15.000 = 30.000\text{€}.$$

Η απόσβεση για το τρίτο έτος υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Κ.Κ.} - \text{Υ.Α.} / \text{Ω.Ζ.} \times \text{Παραγωγή} = 120.000 - 20.000 / 50.000 \times 17.000 = 34.000\text{€}.$$

2.7.3.1. Επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής ¹

Η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και, αν οι προσδοκίες είναι σημαντικά διάφορες από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η δαπάνη αποσβέσεως για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Κατά τη διάρκεια της εκμεταλλεύσεως ενός πάγιου στοιχείου μπορεί να γίνει εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι σωστή. Για παράδειγμα, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να επιμηκυνθεί από μεταγενέστερες δαπάνες στο πάγιο στοιχείο, που βελτιώνουν την κατάσταση αυτού πέραν της κανονικής αποδόσεώς του, όπως προσδιορίστηκε αρχικά. Από την άλλη μεριά, τεχνολογικές αλλαγές ή αλλαγές στην αγορά των προϊόντων, μπορεί να

μειώσουν την ωφέλιμη ζωή του πάγιου στοιχείου. Στις περιπτώσεις αυτές, η ωφέλιμη ζωή και, κατ' επέκταση, ο συντελεστής αποσβέσεως αναπροσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

Η πολιτική επισκευών και συντηρήσεως της επιχειρήσεως μπορεί επίσης να επηρεάσει την ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου στοιχείου. Η πολιτική αυτή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου ή μια αύξηση της υπολειμματικής αξίας του. Όμως, η υιοθέτηση μιας τέτοιας πολιτικής δεν εξαλείφει την ανάγκη λογισμού αποσβέσεων.

2.7.3.2. Επανεξέταση της μεθόδου αποσβέσεως ¹

Η μέθοδος αποσβέσεως που εφαρμόζεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και, αν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια στοιχεία, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών. Όταν μια τέτοια μεταβολή στη μέθοδο αποσβέσεως είναι αναγκαία, η μεταβολή αυτή πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και να αναπροσαρμόζεται η δαπάνη αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

2.8. ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΚΤΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ¹

Μια επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”, για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων απομειώνεται. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πως μία επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς αυτή προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε καταχωρεί ή αναστρέφει μία ζημία απομειώσεως.

Το Δ.Λ.Π.22 “Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων”, εξηγεί πώς να αντιμετωπίζεται μία ζημία απομειώσεως καταχωρημένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας χρήσεως που αρχίζει μετά από μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία αγορά.

Παράδειγμα δυνατότητας ανακτήσεως της λογιστικής αξίας – ζημίες απομειώσεως¹⁵

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> αγόρασε την 1/1/2001 ένα φορτηγό με ωφέλιμη ζωή 5 χρόνια και υπολειμματική αξία μηδέν (0) αντί του ποσού 20.000 €. Στην αρχή του 2003, που η λογιστική αξία του στοιχείου είναι 12.000 € (20.000 – 8.000) η <<ΑΛΦΑ>> διαπιστώνει μία απομείωση της αξίας του κατά 3.000 €. Η ζημία καταχωρείται στη χρήση 2003 με την εγγραφή:

1/1/2003	Ζημία απομείωσης		3.000	
		Φορτηγό		3.000

Η νέα λογιστική αξία του στοιχείου την 31/12/2003 πριν τις αποσβέσεις ανέρχεται σε 12.000 – 3.000 = 9.000 €. Οι αποσβέσεις για τις χρήσεις 2003 –

2005 θα ανέλθουν σε 3.000 € ετησίως (9.000/3). Στις αρχές του 2004 η <<ΑΛΦΑ>> διαπιστώνει ότι οι λόγοι απομείωσης της αξίας έπαψαν να υπάρχουν και αναστρέφει τη ζημία. Το ποσό της αρχικής ζημίας από 3.000 € που μπορεί να αναστραφεί υπολογίζεται ως εξής:

Κόστος κτήσεως	20.000 €	
Αποσβέσεις που θα είχαν διενεργηθεί αν δεν υπήρχε η μείωση της αξίας του	<u>12.000 €</u>	(4.000 X 3)
	<u>8.000 €</u>	

Λογιστική αξία του στοιχείου την 31/12/2003, 6.000 € (3.000 X 2). Συνεπώς το ποσό που μπορεί να αναστραφεί ανέρχεται σε 8.000 – 6.000 = 2.000 €. Το ποσό αυτό αναστρέφεται με την εγγραφή:

31/12/2003	Φορηγό		2.000	
		Αποτελέσματα χρήσεως		2.000

Κατόπιν τούτου η αξία του στοιχείου ανέρχεται σε 8.000 € και αποσβένεται σε 2 χρόνια ισόποσα (20%) εντός των χρήσεων 2004 – 2005.

2.9. ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ¹

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να απαλείφεται από τον Ισολογισμό, όταν διατίθεται ή αποσύρεται οριστικά από την εκμετάλλευση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή του.

Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να προσδιορίζονται με βάση τη διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου καθαρού προϊόντος από τη διάθεση και της λογιστικής αξίας του πάγιου στοιχείου και να καταχωρούνται στα έσοδα ή έξοδα του λογαριασμού των αποτελεσμάτων.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων ανταλλάσσεται για ένα όμοιο πάγιο στοιχείο, το κόστος του αποκτηθέντος πάγιου στοιχείου ισούται με την αναπόσβεστη αξία του διατεθέντος στοιχείου, και δεν προκύπτει ούτε κέρδος ούτε ζημία.

Οι συναλλαγές της πώλησης με ταυτόχρονη μίσθωση λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 17 “Μισθώσεις”.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις που αποσύρθηκαν από την εκμετάλλευση και παραμένουν για πώληση, απεικονίζονται στη λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία που τα περιουσιακά στοιχεία αποσύρονται από την εκμετάλλευση. Τουλάχιστον κατά το τέλος κάθε χρήσεως, μία επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” και καταχωρεί κάθε ζημία απομειώσεως αναλόγως.

Παράδειγμα αποσύρσεων και διαθέσεων^{16,17}

(Επαναλαμβάνουμε το παράδειγμα αποτίμησης μεταγενέστερης από την αρχική καταχώρηση με μία προσθήκη)

Έστω ότι η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> αγόρασε την 1/1/2001 ένα μηχάνημα αντλήσεως νερού (αντλία) με ωφέλιμη ζωή 5 χρόνια και υπολειμματική αξία μηδέν (0) αντί του ποσού 10.000 €. Στην αρχή του 4^{ου} έτους, 1/1/2004 αναπροσαρμόζεται το μηχάνημα αντλήσεως νερού με συντελεστή 20%. Στο τέλος του έτους 2004 πωλείται το μηχάνημα αντί του ποσού των 3.000 €. Να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές, αν ακολουθείται:

(α) Η βασική μέθοδος.

(β) Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.

(α) *Αν ακολουθείται η βασική μέθοδος.*

1/1/2001	Μηχανήματα		10.000	
		Διαθέσιμα		10.000
31/12/2001	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2002	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2003	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2004	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2004	Διαθέσιμα		3.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα	8.000	
		Μηχανήματα		10.000

		Κέρδη		1.000
--	--	-------	--	-------

β) Αν ακολουθείται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.

1/1/2001	Μηχανήματα		10.000	
		Διαθέσιμα		10.000
31/12/2001	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2002	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
31/12/2003	Αποσβέσεις		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.000
1/1/2004	Μηχανήματα		2.000	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		1.200
		Διαφορές Αναπροσαρμογής		800
31/12/2004	Αποσβέσεις	$(10.000 + 2.000) \times 20\%$	2.400	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα		2.400
31/12/2004	Διαφορές Αναπροσαρμογής (800/2)		400	
		Κέρδη εις νέον		400
31/12/2004	Διαθέσιμα		3.000	
		Διαφορές Αναπροσαρμογής (800/2)	400	
		Αποσβεσθέντα μηχανήματα	9.600	
		Μηχανήματα		12.000

		Κέρδη		1.000
--	--	-------	--	-------

2.10. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ¹

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων:

(α) Τις βάσεις αποτιμώσεως που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας. Όταν έχουν χρησιμοποιηθεί περισσότεροι από ένας τρόποι αποτιμώσεως, πρέπει για κάθε κατηγορία να γνωστοποιείται η προ αποσβέσεων λογιστική αξία που προκύπτει με τον κάθε τρόπο.

(β) Οι μέθοδοι αποσβέσεως που χρησιμοποιήθηκαν.

(γ) Οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν.

(δ) Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομειώσεως) ενάρξεως και τέλους χρήσεως.

(ε) Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως, που να δείχνει:

- i. προσθήκες,
- ii. διαθέσεις,
- iii. αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων,
- iv. αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της χρήσεως που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, και από ζημίες απομειώσεως καταχωρούμενες ή

- αναστρεφόμενες κατ' ευθείαν από την καθαρή θέση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 "Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων" (αν υπάρχουν),
- v. ζημίες απομειώσεως καταχωρούμενες στην Κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 (αν υπάρχουν),
 - vi. ζημίες απομειώσεως αναστρεφόμενες στην Κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 (αν υπάρχουν),
 - vii. απόσβεση,
 - viii. την καθαρή συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας, και
 - ix. άλλες μεταβολές.

Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται για τη λογιστική συμφωνία του ανωτέρω υπό στοιχείο (ε).

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης να γνωστοποιούν:

- (α) Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- (β) Τη λογιστική μέθοδο των εκτιμωμένων δαπανών αποκατάστασης του χώρου των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- (γ) Το ποσό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά το στάδιο της κατασκευής, και
- (δ) Τα ποσά των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Η επιλογή της μεθόδου αποσβέσεως και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των πάγιων στοιχείων είναι θέματα κρίσεως. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες επιχειρήσεις. Για τους ίδιους λόγους, είναι αναγκαίο να γνωστοποιείται η απόσβεση της χρήσεως και η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος αυτής της χρήσεως.

Η επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το αποτέλεσμα μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, που έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση ή που αναμένεται να έχει ουσιώδη επίδραση σε μεταγενέστερες χρήσεις, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 8 “Καθαρό Κέρδος ή Ζημία χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές μεθόδους”. Τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύπτει από μεταβολές στην εκτίμηση σε σχέση με:

- (α) τις υπολειμματικές αξίες,
- (β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολογήσεως και απομακρύνσεως στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων και αποκαταστάσεως του χώρου,
- (γ) τις ωφέλιμες ζωές και
- (δ) τη μέθοδο αποσβέσεως.

Όταν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμένες αξίες, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- (α) Η χρησιμοποιηθείσα βάση αναπροσαρμογής των στοιχείων.
- (β) Η ημερομηνία από την οποία ισχύει η αναπροσαρμογή.

(γ) Αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής.

(δ) Οι τυχόν δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν, για να προσδιορισθεί το κόστος αντικαταστάσεως.

(ε) Η λογιστική αξία κάθε μιας κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως θα περιλαμβανόταν στις οικονομικές καταστάσεις, αν τα στοιχεία αυτά εμφανίζονταν στο κόστος κτήσεώς τους, μειωμένα με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις ζημίες απομειώσεως.

(στ) Οι διαφορές αναπροσαρμογής, που να δείχνουν την κίνηση αυτών μέσα στη χρήση και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Μία επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τις απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 "Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων" επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από το παρόν πρότυπο.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βρίσκουν επίσης χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) Τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια.

(β) Τη προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση.

(γ) Τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την εκμετάλλευση και βρίσκονται προς διάθεση.

(δ) Την πραγματική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι ουσιωδώς διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους.

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω κονδύλια.

2.11. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ ¹

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν χρήσεις που αρχίζουν πριν από την 1^η Ιουλίου 1999, η επιχείρηση πρέπει:

(α) να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός,

(β) να υιοθετεί συγχρόνως τα Δ.Λ.Π.22 “Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων”, Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων” και Δ.Λ.Π.37 “Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις”.

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις” που εγκρίθηκε το 1993.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 2

1. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998, σελ. 7-28.
2. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα, 2003, σελ. 61.
3. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 2002, σελ. 224.
4. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 224.
5. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, ό.π., σελ. 66.
6. ΧΡΗΣΤΟΣ ΒΑΣ. ΝΑΟΥΜ, Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα, 1994, σελ. 146-147.
7. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 230.
8. ΧΡΗΣΤΟΣ ΒΑΣ. ΝΑΟΥΜ, ό.π., σελ. 157-158.
9. ΧΡΗΣΤΟΣ ΒΑΣ. ΝΑΟΥΜ, ό.π., σελ. 158.

10. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, ό.π., σελ. 66-67.
11. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 230.
12. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, ό.π., σελ. 68.
13. ΧΡΗΣΤΟΣ ΒΑΣ. ΝΑΟΥΜ, ό.π., σελ. 159.
14. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 231.
15. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 228-229.
16. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, ό.π., σελ. 64-65.
17. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 232-234.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 20 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

3.1. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ¹

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

(α) Τα ειδικότερα προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες.

(β) Την κρατική υποστήριξη, που παρέχεται σε μια επιχείρηση με τη μορφή πλεονεκτημάτων, που αναγνωρίζονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που εκπίπτονται από το φόρο εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου).

(γ) Την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μιας επιχείρησης.

3.2. ΟΡΙΣΜΟΙ ¹

Οι παρακάτω όροι χρησιμοποιούνται σ' αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη: είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνονται τα ωφελήματα που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

Κρατική επιχορήγηση: είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους, δεν είναι επιδεκτικές αποτιμήσεως, καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν το Ενεργητικό: είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει, ή, με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει πάγια στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι

αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των παγίων ή με τη χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν τα αποτελέσματα: είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με την απόκτηση παγίων.

Χαριστικά δάνεια: είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προϋποθέσεις.

Πραγματική (ακριβοδίκαιη ή εύλογη) αξία: είναι το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να γίνει, κάτω από κανονικές συναλλακτικές συνθήκες, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους.

Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές, που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους από τους οποίους συνήθως εξαρτάται. Η κρατική υποστήριξη μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση μιας επιχείρησης να δραστηριοποιηθεί σε τομέα που, κανονικά, δεν θα αναλάμβανε χωρίς την υποστήριξη αυτή.

Δύο είναι οι λόγοι που η κρατική υποστήριξη μιας επιχείρησης μπορεί να αποτελεί σημαντικό θέμα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών της. Ο πρώτος είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερο λόγο, αποτελεί η χρησιμότητα παροχής μιας γενικής εικόνας της έκτασης στην οποία η επιχείρηση έχει ωφεληθεί από μια τέτοια υποστήριξη, κατά τη χρήση στην οποία αφορούν οι οικονομικές

καταστάσεις. Το τελευταίο επιτρέπει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων χρήσεων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις.

3.3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ¹

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανόμενης και της ακριβοδίκαιης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- (α) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης, και
- (β) η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Μια κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης αυτής και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη της επιχορήγησης δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε και το ότι έχουν εκπληρωθεί οι σχετικοί όροι της ή ότι πρόκειται να εκπληρωθούν.

Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που υιοθετείται σε σχέση με την επιχορήγηση. Έτσι, μία επιχορήγηση

λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε έχει εκπεστεί από τις υποχρεώσεις προς το Δημόσιο.

Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται λογιστικά ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής του.

Όταν γίνεται λογιστική καταχώρηση μιας κρατικής επιχορήγησης, πρέπει κάθε ενδεχόμενο γεγονός που σχετίζεται με αυτή να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10 <<Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού>>.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες και δεν πρέπει να πιστώνονται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Δύο είναι οι τρόποι που, σε γενικές γραμμές, μπορούν να εντοπιστούν ως προς το λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων: ο χειρισμός μέσω ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τον οποίο η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων, και ο χειρισμός μέσω αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τον οποίο η επιχορήγηση φέρεται σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

Όσοι υποστηρίζουν το χειρισμό μέσω ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

(α) Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν ένα είδος χρηματοδότησης και, επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, χωρίς να περνούν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων και να συμψηφίζουν τις δαπάνες τις οποίες χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν προβλέπεται επιστροφή τους, οι επιχορηγήσεις αυτές πρέπει να φέρονται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων.

(β) Δεν είναι ορθό να λογίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις σε λογαριασμό αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχες δαπάνες της επιχείρησης.

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ του χειρισμού μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων, είναι τα ακόλουθα:

(α) Δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισροές που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να φέρονται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, αλλά πρέπει να λογίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων των οικείων χρήσεων.

(β) Σπάνια οι κρατικές επιχορηγήσεις δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις της. Πρέπει, κατά συνέπεια, να γίνεται καταχώρησή τους στα έσοδα και να συσχετίζονται με τις αντίστοιχες δαπάνες που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να καλύψουν.

(γ) Όπως ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι βαρύνουν τα αποτελέσματα, έτσι και ο χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων, οι οποίες αποτελούν προέκταση της φορολογικής πολιτικής, είναι λογικό να γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Για το χειρισμό μέσω αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των χρήσεων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες δαπάνες. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Μια τέτοια καταχώρηση θα μπορούσε να γίνει δεκτή μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε χρήσεις διαφορετικές από εκείνη στην οποία πραγματοποιήθηκε η είσπραξή της.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι χρήσεις στις οποίες η επιχείρηση λογίζει τις δαπάνες ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση. Κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα λογίζονται στα έσοδα της κάθε χρήσης που επιβαρύνθηκε με αυτά τα έξοδα. Για τον ίδιο λόγο, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε αποσβέσιμα πάγια στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδο στις χρήσεις που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων, η καταχώρηση αυτή γίνεται με την ίδια αναλογία με την οποία επιβαρύνονται οι πιο πάνω χρήσεις με αυτές τις αποσβέσεις.

Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων για κάλυψη εξόδων^{2,3}

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>>, που κατασκευάζει και διανέμει δομικά υλικά έλαβε κρατική επιχορήγηση 3.000.000 € προκειμένου να αντιμετωπίσει τις δαπάνες αποκατάστασης και διαμόρφωσης των επαρχιακών οδικών αρτηριών που συνδέουν την έδρα της επιχείρησης αλλά και την ευρύτερη περιοχή με την εθνική οδό για χρονικό διάστημα 6 ετών. Οι δαπάνες που πρόκειται να υποστεί η επιχείρηση ανέρχονται σε 9.000.000 € και είναι οι ακόλουθες:

<u>Έτος</u>	<u>Προβλεπόμενες δαπάνες</u>
2005	2.700.000
2006	1.200.000
2007	600.000
2008	3.000.000
2009	900.000
2010	<u>600.000</u>
	9.000.000

Να γίνει η λογιστική καταχώρηση των επιχορηγήσεων:

Οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα λογίζονται στα έσοδα της κάθε χρήσης που επιβαρύνθηκε με αυτά τα έξοδα. Έτσι η επιχορήγηση θα καταχωρηθεί στα έσοδα των έξι χρήσεων αναλογικά προς τις διενεργούμενες δαπάνες.

<u>Έτος</u>	<u>Έσοδα από Επιχορηγήσεις</u>	<u>Ανάλυση</u>
2005	900.000	(2.700.000/9.000.000) X 3.000.000
2006	400.000	(1.200.000/9.000.000) X 3.000.000
2007	200.000	(600.000/9.000.000) X 3.000.000
2008	1.000.000	(3.000.000/9.000.000) X 3.000.000
2009	300.000	(900.000/9.000.000) X 3.000.000
2010	<u>200.000</u>	(600.000/9.000.000) X 3.000.000
	3.000.000	

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα πάγια στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων υποχρεώσεων. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της επιχορήγησης λογίζεται στα έσοδα των χρήσεων που επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες αντιμετώπισης αυτών των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, μπορεί μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν ορθό να καταχωρείται αυτή σε πίστωση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα πάγια στοιχεία που προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων υποχρεώσεων⁴

Το κράτος παραχώρησε στη βιομηχανική επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> οικόπεδο συνολικής έκτασης 10 στρεμμάτων στην περιοχή Σταμάτα προκειμένου να δημιουργήσει παιδική κατασκήνωση για τα παιδιά των υπαλλήλων της επιχείρησης καθώς και για παιδιά κατοίκων της περιοχής των οποίων οι

οικογένειες πληρούν ειδικά εισοδηματικά κριτήρια. Η παραχώρηση έγινε με τη προϋπόθεση ότι το έμμισθο προσωπικό της κατασκήνωσης θα στελεχωθεί από εργαζόμενους που είναι μόνιμοι κάτοικοι της εν λόγω περιοχής και έχουν υποστεί υλικές ζημιές εξαιτίας της πλημμύρας που έπληξε την περιοχή τον περασμένο χειμώνα. Επιπλέον υποχρέωση της επιχορήγησης ορίζει πως η επιχείρηση θα πρέπει να καθαρίσει το οικόπεδο και να αποκαταστήσει όποιες ζημιές προκλήθηκαν από πλημμύρες. Η πραγματική αξία της έκτασης που προτίθεται να παραχωρήσει το Δημόσιο ανέρχεται σε 3.000.000 € ενώ οι υποχρεώσεις που επιβαρύνουν την επιχείρηση προϋποθέτουν την ολοκλήρωση των εργασιών ανέγερσης της κατασκήνωσης μέσα σε περίοδο 2 ετών και την απασχόληση 50 εργαζομένων από την πληγείσα περιοχή για διάστημα όχι κατώτερο των 5 ετών από την έναρξη λειτουργίας της. Το κόστος των δαπανών της επιχείρησης προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της επιχορήγησης ανέρχεται σε 1.500.000 €, επιμεριζόμενο σε 400.000 € για τη διαμόρφωση των χώρων της κατασκήνωσης, 500.000 € για τον καθαρισμό της παραχωρούμενης έκτασης και 600.000 € για την απασχόληση εργαζομένων κατά τους καλοκαιρινούς μήνες.

Οι δαπάνες που θα αναλάβει η επιχείρηση επιμερίζονται ως εξής:

α) Δαπάνες ανέγερσης χώρων κατασκήνωσης:

<u>Έτος</u>	<u>Προβλεπόμενες Δαπάνες</u>
2004	300.000
2005	<u>100.000</u>
	400.000

β) Δαπάνες καθαρισμού και αποκατάστασης οικοπέδου:

<u>Έτος</u>	<u>Προβλεπόμενες Δαπάνες</u>
2004	200.000
2005	<u>300.000</u>
	500.000

γ) Δαπάνες Πρόσληψης προσωπικού:

<u>Έτος</u>	<u>Προβλεπόμενες Δαπάνες</u>
2006	120.000
2007	120.000
2008	120.000
2009	120.000
2010	<u>120.000</u>
	600.000

Να απεικονιστεί λογιστικά η επιχορήγηση:

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων που αφορούν μη αποσβέσιμα πάγια στοιχεία και απαιτούν την εκπλήρωση συγκεκριμένων υποχρεώσεων, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα με βάση τις χρήσεις που επιβαρύνονται με δαπάνες και έξοδα που δημιουργούν οι υποχρεώσεις της επιχορήγησης.

Έτσι, η λογιστική εγγραφή στην οποία προβαίνει η επιχείρηση κατά τη λήψη της επιχορήγησης είναι:

Οικόπεδα		3.000.000	
	Κρατικές επιχορηγήσεις (Έσοδα επομένων χρήσεων)		3.000.000

Η επιχορήγηση θα απεικονιστεί λογιστικά στα έσοδα ως εξής:

<u>Έτος</u>	<u>Έσοδα από Επιχορηγήσεις</u>	<u>Ανάλυση</u>
2004	1.000.000	(500.000/1.500.000) X 3.000.000
2005	800.000	(400.000/1.500.000) X 3.000.000
2006	240.000	(120.000/1.500.000) X 3.000.000
2007	240.000	(120.000/1.500.000) X 3.000.000
2008	240.000	(120.000/1.500.000) X 3.000.000
2009	240.000	(120.000/1.500.000) X 3.000.000
2010	<u>240.000</u>	(120.000/1.500.000) X 3.000.000
	3.000.000	

Μερικές φορές, η λήψη επιχορήγησης αποτελεί μέρος μιας δέσμης ευνοϊκών μέτρων, οικονομικών ή φορολογικών, τα οποία συνοδεύονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται προσεκτικός εντοπισμός όσων από τους όρους αυτούς δημιουργούν δαπάνες και έξοδα, με βάση τα οποία γίνεται και ο προσδιορισμός των χρήσεων στις οποίες θα κατανεμηθεί και η ωφέλεια από την επιχορήγηση. Πιθανόν, ένα μέρος της επιχορήγησης να πρέπει να κατανεμηθεί με κριτήρια διαφορετικά από εκείνα που χρησιμοποιούνται για το υπόλοιπο μέρος αυτής.

Κρατική επιχορήγηση που λαμβάνεται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, χωρίς την παραπέρα διενέργεια σχετικών δαπανών, πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής της.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να αποβλέπει στην άμεση οικονομική ενίσχυση μιας επιχείρησης και όχι στο να της δοθεί κίνητρο για να αναλάβει συγκεκριμένες δαπάνες. Πιθανόν, η επιχορήγηση αυτής της μορφής να αφορά αποκλειστικά μια συγκεκριμένη επιχείρηση και όχι μια ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Στις περιπτώσεις αυτές δικαιολογείται η καταχώρηση της επιχορήγησης σε πίστωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία η επιχείρηση νομιμοποιείται να την εισπράξει, και η εμφάνισή της ως ανόργανο έσοδο, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Είναι δυνατόν μια επιχείρηση να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που πραγματοποίησε σε προηγούμενες χρήσεις. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής καταχωρείται σε πίστωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης της και εμφανίζεται ως ανόργανο έσοδο, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

3.3.1. Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις ¹

Είναι δυνατόν μια κρατική επιχορήγηση να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως είναι ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστική καταχώρηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως με

την ακριβοδίκαιη αξία του στοιχείου. Ένας άλλος τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της επιχορήγησης, με αξίες μνείας.

3.3.2. Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν στο ενεργητικό ¹

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό, συμπεριλαμβανόμενης και της ακριβοδίκαιης (εύλογης) αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την εμφάνιση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για επενδύσεις πάγιου ενεργητικού (ή μέρους των επιχορηγήσεων που αναλογεί σε τέτοιες επενδύσεις).

Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο επόμενων χρήσεων, το οποίο λογίζεται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των χρήσεων της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση λογίζεται ως έσοδο κατά τη

διάρκεια της ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων.

Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων για αποσβεστέα πάγια περιουσιακά στοιχεία και εναλλακτικές μέθοδοι καταχώρησης αυτών

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> έλαβε κρατική επιχορήγηση 5.000.000 € προκειμένου να αγοράσει ένα ναυπηγείο. Το κόστος του ναυπηγείου ανήλθε σε 10.000.000 € και η επιχείρηση δεσμεύθηκε για μια τετραετία να απασχολεί προσωπικό κατά 75% από τη γύρω περιοχή. Η ωφέλιμη ζωή του ναυπηγείου ορίστηκε στα 10 έτη. Να απεικονιστεί λογιστικά η εν λόγω επιχορήγηση με τις παραδεκτές μεθόδους που επιτρέπει το Πρότυπο.

α) Με τη μια μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο στις χρήσεις που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις του ναυπηγείου και η καταχώρηση αυτή γίνεται με την ίδια αναλογία με την οποία επιβαρύνονται οι πιο πάνω χρήσεις με αυτές τις αποσβέσεις. Έτσι, η λογιστική εγγραφή στην οποία προβαίνει η επιχείρηση κατά τη λήψη της επιχορήγησης είναι:

Διαθέσιμα		5.000.000	
	Κρατικές επιχορηγήσεις (Έσοδα επομένων χρήσεων)		5.000.000

Ο υπολογισμός της ετήσιας απόσβεσης του ναυπηγείου για κάθε ένα από τα 10 έτη της ωφέλιμης ζωής του είναι: $10.000.000 \times (1/10) = 1.000.000$ €. Οπότε η επιχορήγηση θα απεικονιστεί λογιστικά ως εξής:

<u>Έτος</u>	<u>Έσοδα από Επιχορηγήσεις</u>	<u>Ανάλυση</u>
2004	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2005	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2006	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2007	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2008	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2009	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2010	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2011	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2012	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000
2013	500.000	(1.000.000/10.000.000) X 5.000.000

β) Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε μείωση της λογιστικής αξίας του ναυπηγείου, μέσω μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων. Οπότε αν καταχωρήσουμε την επιχορήγηση αφαιρετικά της λογιστικής αξίας του ναυπηγείου, υπολογίζουμε κατευθείαν τις ετησίως μειωμένες αποσβέσεις:

Αποσβεστέα αξία (10.000.000) – Επιχορήγηση (5.000.000) = 5.000.000€/10 έτη
= 500.000 € απόσβεση ανά έτος.

Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε χωριστό κονδύλι της Κατάστασης Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για

τους σκοπούς της παρουσίασης του ισολογισμού, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί, ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

3.3.3. Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν στα αποτελέσματα ¹

Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις δαπανών εμφανίζονται σε πίστωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε με χωριστό κονδύλι, είτε σε κονδύλι με κάποιο γενικό τίτλο, όπως <<Λοιπά Έσοδα>>. Ένας άλλος τρόπος είναι αφαίρεσή τους από τα απεικονιζόμενα αντίστοιχα έξοδα.

Οι υποστηρικτές του πρώτου τρόπου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα επιτρέπει τη σύγκριση των τελευταίων με άλλα έξοδα, στα οποία δεν επιδρά η επιχορήγηση. Υπέρ του δεύτερου τρόπου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσε κάλλιστα να μην είχαν γίνει από τη επιχείρηση, αν δεν είχε ληφθεί η επιχορήγηση και, επομένως, θα ήταν παραπλανητική η παρουσίαση του εξόδου χωρίς να έχει συμψηφιστεί με το ποσό της επιχορήγησης.

Θεωρούνται παραδεκτοί και οι δύο πιο πάνω τρόποι παρουσίασης των επιχορηγήσεων που αφορούν στα αποτελέσματα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης είναι μάλλον αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά είναι συνήθως χρήσιμη και η γνωστοποίηση

της επίδρασης της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου, για το οποίο απαιτείται χωριστή εμφάνιση.

3.3.4. Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων ¹

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης. Με την επιστροφή μιας επιχορήγησης που αφορά στα αποτελέσματα, πρέπει πρώτα να γίνει συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Εφόσον το επιστρεφόμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από αυτό το υπόλοιπο ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως. Το επιστρεφόμενο ποσό επιχορήγησης που αφορά σε περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού πρέπει να φέρεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε βαρύνει τα αποτελέσματα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να λογίζεται αμέσως σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Για τις περιπτώσεις που προκύπτει θέμα επιστροφής της επιχορήγησης, που αφορά σε ένα περιουσιακό στοιχείο, υπάρχει το ενδεχόμενο να απαιτείται

επανεξέταση και πιθανή διόρθωση της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα λογιστικής αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων για αποσβεστέα πάγια περιουσιακά στοιχεία και επιστροφής αυτών^{5,6}

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> έλαβε κρατική επιχορήγηση 5.000.000 € προκειμένου να αγοράσει ένα ναυπηγείο. Το κόστος του ναυπηγείου ανήλθε σε 10.000.000 € και η επιχείρηση δεσμεύθηκε για μια τετραετία να απασχολεί προσωπικό κατά 75% από τη γύρω περιοχή. Η ωφέλιμη ζωή του ναυπηγείου ορίσθηκε στα 10 έτη.

Η επιχείρηση καταχωρεί ετησίως αποσβέσεις (έξοδα) για το ναυπηγείο $10.000.000 \times 10\% = 1.000.000$ € και έσοδα (μείωση επιχορήγησης) $5.000.000 \times 10\% = 500.000$ € εφ' όσον υιοθετήσει τη μέθοδο της παρακολούθησης των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό εσόδων επόμενων χρήσεων. Αν καταχωρήσει την επιχορήγηση αφαιρετικός του κόστους του ναυπηγείου, λογίζει κατευθείαν αποσβέσεις (έξοδα) $10.000.000 - 5.000.000 = 5.000.000 \times 10\% = 500.000$ €.

Αν η επιχείρηση αθετήσει τους όρους και υποχρεωθεί να επιστρέψει την επιχορήγηση, τότε, αν υποτεθεί ότι βρισκόμαστε στις αρχές του τρίτου χρόνου, που το πάγιο εμφανίζεται με αξία $10.000.000 - (10.000.000 \times 10\% \times 2) = 8.000.000$ € και οι επιχορηγήσεις με αξία $5.000.000 - (5.000.000 \times 10\% \times 2) = 4.000.000$ € θα γίνει η τακτοποίηση με την εγγραφή:

Κρατικές επιχορηγήσεις		4.000.000	
Αποτελέσματα Χρήσεως		1.000.000	
	Διαθέσιμα		5.000.000

3.4. ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ¹

Σε σχέση με τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι επιδεικτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το Δημόσιο, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι επιδεικτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη της ωφέλειας για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

Το μέγεθος της ωφέλειας που προκύπτει για την επιχείρηση, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοιο ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση του είδους, της έκτασης και της διάρκειας της υποστήριξης που παρέχεται στην επιχείρηση, για να μην υπάρχει περίπτωση παρερμηνείας των οικονομικών καταστάσεων της.

Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοτικά η σχετική ωφέλεια με βάση ένα τεκμαρτό επιτόκιο.

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνεται η υποδομή που δημιουργείται με τη βελτίωση των κοινόχρηστων δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και με τη διάθεση εξελιγμένων εγκαταστάσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και υδροδότησης, δεδομένου ότι η υποδομή αυτή βρίσκεται στη διάθεση του κοινωνικού συνόλου μιας περιοχής, το οποίο την επωφελείται κατά τρόπο συνεχή και απροσδιόριστο.

3.5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ¹

Πρέπει να γίνεται γνωστοποίηση των παρακάτω θεμάτων:

(α) Η ακολουθούμενη λογιστική μέθοδος αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένου και του τρόπου εμφάνισής τους στις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Η μορφή και το μέγεθος των κρατικών επιχορηγήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και πληροφορίες για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης, από τις οποίες η επιχείρηση έχει άμεση ωφέλεια.

(γ) Ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει απεικονιστεί λογιστικά.

3.6. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ¹

Κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου από μία επιχείρηση, πρέπει αυτή:

(α) να προβεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, και

(β) είτε:

- i. να διορθώσει τις οικονομικές καταστάσεις της για να απεικονιστεί η μεταβολή της λογιστικής μεθόδου, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 <<Καθαρό κέρδος ή ζημία, βασικά λάθη και μεταβολές λογιστικών μεθόδων>>, είτε:
- ii. να εφαρμόσει τις διατάξεις λογιστικού περιεχομένου αυτού του Προτύπου σε εκείνες μόνο τις επιχορηγήσεις, ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης, ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του Προτύπου.

3.7. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ ¹

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 1984.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3

1. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998, σελ. 7-17.
2. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα, 2003, σελ. 87-88.
3. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 2002, σελ. 301-302.
4. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 300.
5. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 300-301.
6. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, ό.π., σελ.88.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 36 – ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4.1. ΣΚΟΠΟΣ ¹

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που μία επιχείρηση εφαρμόζει, για να εξασφαλίσει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε όχι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσεως ή πωλήσεως του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο περιγράφεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρήσει μια ζημία απομειώσεως. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναστρέφει μία ζημία απομειώσεως και προδιαγράφει ορισμένες γνωστοποιήσεις για τα απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία.

4.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ¹

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομειώσεως της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, άλλων εκτός από:

(α) Αποθέματα.

- (β) Απαιτήσεις που προέρχονται από Συμβάσεις Κατασκευής Έργων.
- (γ) Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων.
- (δ) Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους.
- (ε) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.32 “Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση”.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε Αποθέματα, Απαιτήσεις που προκύπτουν από Συμβάσεις Κατασκευής Έργων, αναβαλλόμενες Απαιτήσεις φόρων ή Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους λόγω της υπάρξεως Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που πρέπει να εφαρμόζονται σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, καθόσον περιλαμβάνουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις για την καταχώρηση και την αποτίμηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.32 “Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση”, οι λογιστικές προϋποθέσεις για ζημίες απομειώσεως θα εξαρτώνται από το αποτέλεσμα του προγράμματος της IASC για τη λογιστική των χρηματοπιστωτικών μέσων. Επενδύσεις σε:

- (α) Θυγατρικές, όπως καθορίστηκαν στο Δ.Λ.Π.27 “Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές”
- (β) Συγγενείς, όπως καθορίστηκαν στο Δ.Λ.Π.28 “Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς”

(γ) Κοινοπραξίες, όπως καθορίστηκαν στο Δ.Λ.Π.31 “Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες”, είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αλλά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.32. Συνεπώς, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε τέτοιες επενδύσεις.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό (πραγματική αξία) σύμφωνα με άλλα Δ.Λ.Π., όπως η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος του Δ.Λ.Π.16 “Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις”. Όμως, για να διαπιστωθεί αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορίζεται η πραγματική αξία:

(α) Αν η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της καθαρής τιμής πωλήσεώς του είναι οι άμεσες αυξητικές δαπάνες για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου:

(i) Αν οι δαπάνες διαθέσεως είναι αμελητέες, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου αναγκαστικά πλησιάζει, ή είναι μεγαλύτερο από, το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (πραγματική αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.

(ii) Αν οι δαπάνες διαθέσεως δεν είναι αμελητέες, η καθαρή τιμή πωλήσεως του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την πραγματική αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, αν η αξία χρήσεώς του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (πραγματική αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, μια επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

(β) Αν η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται πάνω σε μία βάση άλλη εκτός από την αγοραία αξία του, το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (πραγματική αξία) μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό του. Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

4.3. ΟΡΙΣΜΟΙ ¹

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πωλήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσεώς του.

Αξία χρήσεως είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Καθαρή τιμή πωλήσεως είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου μείον τις δαπάνες διαθέσεως, σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

Δαπάνες διαθέσεως είναι οι αυξητικές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση κάθε σωρευμένης αποσβέσεως και σωρευμένης ζημίας απομειώσεως επ' αυτού.

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

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

Ωφέλιμη ζωή είναι είτε:

(α) η περίοδος του χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση ή

(β) ο αριθμός της παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση.

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός από υπεραξία, που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές αμφοτέρων, της υπό εξέταση μονάδας και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

4.4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ ¹

Οι παρακάτω παράγραφοι ορίζουν πότε το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να προσδιορίζεται. Αυτές οι διατάξεις χρησιμοποιούν τον όρο “ένα περιουσιακό στοιχείο”, αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ’ ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Παρακάτω περιγράφονται μερικές ενδείξεις, ότι μία ζημία απομειώσεως μπορεί να έχει συμβεί: Αν οποιαδήποτε από αυτές τις ενδείξεις παρουσιάζεται, μία επιχείρηση χρειάζεται να κάνει μία τυπική εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού. Αν καμία ένδειξη μιας υποθετικής ζημίας απομειώσεως δεν παρουσιάζεται, αυτό το

Πρότυπο δεν επιβάλλει σε μία επιχείρηση να κάνει μία τυπική εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού.

Μία επιχείρηση πρέπει να διαπιστώνει σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, μία επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) Κατά τη διάρκεια της χρήσεως, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσεως.

(β) Σημαντικές μεταβολές με ένα αντίθετο αποτέλεσμα στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον στην αγορά, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο μία επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο.

(γ) Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά αποδόσεως των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον

υπολογισμό της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαστικά.

(δ) Η λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(ε) Αποδείξεις διαθέσιμες για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου.

(στ) Σημαντικές μεταβολές με αντίθετο αποτέλεσμα στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή αναμένονται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που, ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιείται. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμεταλλεύσεως στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία.

(ζ) Αποδείξεις διαθέσιμες από εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

Μία επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίζει άλλες ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και αυτές θα απαιτούσαν επίσης η επιχείρηση να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Αποδείξεις από την έκθεση εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, περιλαμβάνουν την ύπαρξη:

(α) Ταμιακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου, ή μεταγενέστερων ταμιακών αναγκών για λειτουργία ή συντήρηση αυτού, που είναι ουσιαστικά υψηλότερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίσθηκαν.

(β) Πραγματικών καθαρών ταμιακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίσθηκαν.

(γ) Μιας σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμιακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μιας ουσιαστικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημία, που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο.

(δ) Λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμιακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας χρήσεως έχουν συναθροιστεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.

Η αρχή της σπουδαιότητας εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, αν και κατά πόσο το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να εκτιμάται. Για παράδειγμα, αν προηγούμενοι υπολογισμοί δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να επανεκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον κανένα γεγονός δεν έχει συμβεί που θα εξάλειφε αυτή τη διαφορά. Ομοίως, προηγούμενη ανάλυση μπορεί να δείχνει ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι ευαίσθητο σε μία (ή περισσότερες) από τις ενδείξεις.

Αν τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά αποδόσεως των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως, μία επιχείρηση δεν χρειάζεται να κάνει μία τυπική εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια μπορεί να μην έχουν μία ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει μία μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή.

(β) Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία επιτόκια, αλλά προηγούμενη ανάλυση ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:

- (i) είναι απίθανο να υπάρξει μία ουσιαστική μείωση σε ανακτήσιμο ποσό, γιατί μελλοντικές ταμιακές ροές είναι επίσης πιθανό να αυξηθούν. Για παράδειγμα, σε μερικές περιπτώσεις, μία επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι αναπροσαρμόζει τα έσοδά της για να αντισταθμίσει τυχόν αύξηση σε αγοραία επιτόκια, ή
- (ii) η μείωση σε ανακτήσιμο ποσό είναι απίθανο να καταλήγει σε μία ουσιαστική ζημία απομειώσεως.

Αν υπάρχει μία ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για το περιουσιακό στοιχείο

χρειάζεται να αναθεωρείται και να αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., που πρέπει να εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομειώσεως δεν καταχωρείται για το περιουσιακό στοιχείο.

4.5. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ ¹

Αυτό το Πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πωλήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσεως. Παρακάτω θέτονται οι προϋποθέσεις για την αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο “ένα περιουσιακό στοιχείο”, αλλά εφαρμόζονται εξ ίσου σε ένα κατ’ ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερα, η καθαρή τιμή πωλήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσεώς του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η καθαρή τιμή πωλήσεως, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Όμως, μερικές φορές δεν θα είναι δυνατό να προσδιοριστεί η καθαρή αξία πωλήσεως, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού

στοιχείου σε μία αντικειμενική με κανονικές συνθήκες συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και τη θέλησή τους. Στην περίπτωση αυτή, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρείται ότι είναι η αξία χρήσεώς του.

Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς υπερβαίνει την καθαρή τιμή πωλήσεως του, το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρείται ότι είναι η καθαρή τιμή πωλήσεώς του. Αυτό συχνά θα συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται για πώληση. Αυτό, γιατί η αξία χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται για διάθεση θα συνίσταται κυρίως από το καθαρό προϊόν της διαθέσεως, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη διάθεσή του ενδέχεται να είναι αμελητέες.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι κυρίως ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Αν αυτό συμβαίνει, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει, εκτός αν:

(α) είτε η καθαρή τιμή πωλήσεως του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του

(β) είτε η αξία χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την καθαρή τιμή πωλήσεώς του και η καθαρή τιμή πωλήσεως μπορεί να προσδιοριστεί.

Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και ηλεκτρονικές συντομεύσεις μπορεί να παρέχουν μία λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το Πρότυπο για τον προσδιορισμό της καθαρής τιμής πωλήσεως ή αξίας χρήσεως.

4.5.1. Καθαρή τιμή πωλήσεως ¹

Η καλύτερη απόδειξη της καθαρής τιμής πωλήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μία τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πωλήσεως σε μία αντικειμενική με κανονικές συνθήκες συναλλαγή, αναπροσαρμοσμένη για τις αυξητικές δαπάνες που θα ήταν άμεσα καταλογιστέες στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πωλήσεως, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργό αγορά, καθαρή τιμή πωλήσεως είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον τις δαπάνες διαθέσεως. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η καθαρή τιμή πωλήσεως, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία

σημαντική μεταβολή σε οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πωλήσεως ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η καθαρή τιμή πωλήσεως βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση για να αντανakλά το ποσό που μία επιχείρηση θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία αντικειμενική με κανονικές συνθήκες συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και τη θέλησή τους, μετά την έκπτωση των δαπανών διαθέσεως. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία μέσα στον ίδιο κλάδο επιχειρήσεων. Καθαρή τιμή πωλήσεως δεν αντανakλά μία αναγκαστική πώληση, εκτός αν η Διεύθυνση αναγκάζεται να πωλήσει άμεσα.

Δαπάνες διαθέσεως, άλλες εκτός από εκείνες που έχουν ήδη καταχωρηθεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό της καθαρής τιμής πωλήσεως. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγής, έξοδα μετακινήσεως του περιουσιακού στοιχείου και άμεσες αυξητικές δαπάνες για να φέρουν ένα περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση πωλήσεώς του. Όμως, παροχές αποχωρήσεως και δαπάνες που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχειρήσεως, που είναι συνέπεια της διαθέσεως ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσες αυξητικές δαπάνες για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

Μερικές φορές, η διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει μία υποχρέωση και μόνο μία απλή καθαρή τιμή πωλήσεως είναι διαθέσιμη για αμφότερα, το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση.

4.5.2. Αξία χρήσεως ¹

Η εκτίμηση της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- (α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεσή του, και
- (β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές.

4.5.2.1. Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών ¹

Στην αποτίμηση της αξίας χρήσεως:

- (α) Οι προβλέψεις ταμιακών ροών πρέπει να βασίζονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως του πλαισίου των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος πρέπει να δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις.

(β) Οι προβλέψεις ταμιακών ροών πρέπει να βασίζονται στους πλέον πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς / προβλέψεις που έχουν εγκριθεί από τη Διεύθυνση. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς / προβλέψεις πρέπει να καλύπτουν μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μία μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογείται.

(γ) Οι προβλέψεις ταμιακών ροών πέραν της καλυπτόμενης περιόδου από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς / προβλέψεις πρέπει να εκτιμώνται, κατά παρέκταση των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς / προβλέψεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή αναπτύξεως για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας αυξητικός συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής αναπτύξεως δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή αναπτύξεως για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους ή χώρα ή χώρες στις οποίες η επιχείρηση λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.

Λεπτομερείς, σαφείς και αξιόπιστοι οικονομικοί προϋπολογισμοί / προβλέψεις μελλοντικών ταμιακών ροών για περιόδους μεγαλύτερες από πέντε χρόνια γενικώς δεν είναι διαθέσιμοι. Για το λόγο αυτό, οι εκτιμήσεις της Διευθύνσεως των μελλοντικών ταμιακών ροών βασίζονται στους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς / προβλέψεις για μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Η Διεύθυνση μπορεί να χρησιμοποιεί προβλέψεις ταμιακών ροών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς / προβλέψεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου μεγαλύτερης από πέντε χρόνια, αν η Διεύθυνση είναι πεπεισμένη ότι αυτές οι προβλέψεις είναι αξιόπιστες και μπορεί να αποδείξει την ικανότητά της,

βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, να προβλέψει ταμιακές ροές επακριβώς κατά τη διάρκεια αυτής της μεγαλύτερης περιόδου.

Οι προβλέψεις ταμιακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλέψεων ταμιακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς / προβλέψεις, χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή αναπτύξεως για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μία αύξηση στο συντελεστή αντικρίζει αντικειμενική πληροφόρηση σχετικά με προγράμματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή επιχειρήσεως. Αν αρμόζει, ο συντελεστής αύξησης είναι μηδέν ή αρνητικός.

Όταν οι συνθήκες είναι πολύ ευνοϊκές, ανταγωνιστές είναι πιθανό να εισέλθουν στην αγορά και να περιορίσουν την ανάπτυξη. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις θα έχουν δυσκολία στην υπέρβαση του μέσου ιστορικού συντελεστή αναπτύξεως κατά τη διάρκεια μακρού χρόνου (ας πούμε, είκοσι χρόνια) για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η επιχείρηση λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται.

Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από οικονομικούς προϋπολογισμούς / προβλέψεις, μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη αν και κατά πόσο οι πληροφορίες αντανakλούν λογικές και βάσιμες παραδοχές και αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως του πλαισίου των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχει κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

4.5.2.2. Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών ¹

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών πρέπει να περιλαμβάνουν:

(α) Προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

(β) Προβλέψεις ταμιακών εκροών που πραγματοποιούνται αναγκαστικά για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο.

(γ) Καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών και το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλούν σταθερές παραδοχές σχετικά με τις αυξήσεις τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό. Συνεπώς, αν το προεξοφλητικό επιτόκιο περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε ονομαστικούς όρους. Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε πραγματικούς όρους (αλλά περιλαμβάνουν μελλοντικές συγκεκριμένες αυξήσεις τιμών ή μειώσεις).

Προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορεί να αποδίδονται άμεσα, ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμιακές εκροές που πραγματοποιούνται πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εκροών περιλαμβάνει μία εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμιακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει για ένα κτίριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν:

- (α) ταμιακές εισροές από περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τέτοια, όπως εισπρακτέες αξίες), και
- (β) ταμιακές εκροές που αφορούν σε δεσμεύσεις που έχουν ήδη καταχωρηθεί ως υποχρεώσεις (για παράδειγμα, πληρωτέοι λογαριασμοί, συντάξεις ή προβλέψεις).

Οι μελλοντικές ταμιακές ροές πρέπει να εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν

πρέπει να περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:

- (α) μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία μία επιχείρηση δεν έχει ακόμη δεσμευθεί
- (β) μελλοντικές κεφαλαιακές δαπάνες που θα βελτιώσουν ή θα ενισχύσουν το περιουσιακό στοιχείο επί πλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου αποδόσεώς του.

Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία χρήσεως δεν αντανακλά:

- (α) μελλοντικές ταμιακές εκροές ή σχετικό περιορισμό του κόστους (για παράδειγμα μειώσεις στο κόστος προσωπικού) ή οφέλη που αναμένονται να προκύψουν από μία μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία μία επιχείρηση δεν είναι ακόμη δεσμευμένη, ή
- (β) μελλοντικές κεφαλαιακές δαπάνες που θα βελτιώσουν ή θα ενισχύσουν το περιουσιακό στοιχείο επί πλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου αποδόσεώς του ή τις σχετικές μελλοντικές ωφέλειες από αυτές τις μελλοντικές δαπάνες.

Μία αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα, που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη Διεύθυνση και που ουσιαστικά μεταβάλλει είτε την έκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που αναλαμβάνονται από μία επιχείρηση ή τον τρόπο με τον οποίο καθοδηγούνται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες. Το μελλοντικό Δ.Λ.Π. επί των Προβλέψεων, Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων και Ενδεχόμενων

Απαιτήσεων, θα καθορίζει πότε μία επιχείρηση είναι δεσμευμένη σε μία αναδιάρθρωση.

Όταν μία επιχείρηση δεσμεύεται σε μία αναδιάρθρωση, μερικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί πιθανόν να επηρεάζονται από αυτή την αναδιάρθρωση. Εφόσον η επιχείρηση δεσμεύεται στην αναδιάρθρωση.

(α) Κατά τον προσδιορισμό της αξίας χρήσεως, οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών εισροών και ταμιακών εκροών αντανakλούν τον περιορισμό του κόστους και άλλα οφέλη από την αναδιάρθρωση (βασιζόμενες στους πιο πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς / προβλέψεις, που έχουν εγκριθεί από τη Διεύθυνση).

(β) Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών εκροών για την αναδιάρθρωση αντιμετωπίζονται με μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσεως σύμφωνα με το μελλοντικό Δ.Λ.Π. επί των Προβλέψεων, Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων και Ενδεχόμενων Απαιτήσεων.

Καθόσον μία επιχείρηση πραγματοποιεί κεφαλαιακές δαπάνες που βελτιώνουν ή ενισχύουν ένα περιουσιακό στοιχείο επί πλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου αποδόσεώς του, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από αυτές τις δαπάνες.

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές κεφαλαιακές δαπάνες αναγκαίες για να συντηρούν ή να υποστηρίζουν ένα περιουσιακό στοιχείο στο αρχικώς εκτιμηθέν πρότυπο αποδόσεώς του.

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν πρέπει να περιλαμβάνουν:

(α) Ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ή

(β) Εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

Οι εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές αντανακλούν παραδοχές οι οποίες είναι συνεπείς με τον τρόπο που προσδιορίζεται το προεξοφλητικό επιτόκιο. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά ή θα αγνοείται. Επειδή η διαχρονική αξία του χρήματος λαμβάνεται υπόψη με προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, αυτές οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Ομοίως, εφόσον το προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται σε μία προ – φόρου βάση, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται επίσης σε μία προ – φόρου βάση.

Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, πρέπει να είναι το ποσό που μία επιχείρηση αναμένει να λάβει από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία αντικειμενική συναλλαγή με κανονικές συνθήκες μεταξύ δύο μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή, μετά την έκπτωση των εκτιμώμενων δαπανών διαθέσεως.

Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του προσδιορίζεται με ένα όμοιο τρόπο προς τη καθαρή τιμή πωλήσεως ενός

περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι, κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών ταμιακών ροών:

(α) μία επιχείρηση χρησιμοποιεί τιμές που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτιμήσεως για όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και που έχουν λειτουργήσει κάτω από συνθήκες όμοιες προς εκείνες στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται, και

(β) αυτές οι τιμές αναπροσαρμόζονται για την επίδραση αμφοτέρων, των μελλοντικών αυξήσεων τιμής που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό και ειδικών μελλοντικών αυξήσεων (μειώσεων) τιμής. Όμως, αν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και το προεξοφλητικό επιτόκιο αποκλείουν την επίδραση του γενικού πληθωρισμού, αυτή η επίδραση αποκλείεται επίσης από την εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών κατά τη διάθεση.

4.5.2.3. Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα ¹

Οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα θα προεξοφληθούν με τη χρησιμοποίηση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου κατάλληλου για αυτό το νόμισμα. Μία επιχείρηση μετατρέπει την παρούσα αξία που λαμβάνεται με τη χρησιμοποίηση της τρέχουσας τιμής συναλλάγματος κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

4.5.2.4. Προεξοφλητικό επιτόκιο ¹

Το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) πρέπει να είναι ένα προ – φόρου επιτόκιο (ή επιτόκια) που αντανakλά (αντανakλούν) τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και των κινδύνων των συναφών προς το περιουσιακό στοιχείο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) δεν πρέπει να αντανakλά κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών έχουν αναπροσαρμοστεί.

Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους τους συναφείς με το περιουσιακό στοιχείο είναι η απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν, αν έπρεπε να διαλέξουν μία επένδυση που θα δημιουργούσε ταμιακές ροές ποσών, χρονοδιαγράμματος και όψεως κινδύνου ισοδυνάμων προς εκείνες που η επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από το περιουσιακό στοιχείο. Αυτό το επιτόκιο εκτιμάται από το τεκμαιρόμενο επιτόκιο στις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς για όμοια περιουσιακά στοιχεία ή από το σταθμισμένο μέσο κόστος του κεφαλαίου μιας επιχειρήσεως εισαγμένης στο Χρηματιστήριο, που έχει ένα απλό περιουσιακό στοιχείο (ή ένα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων) όμοιο σε όρους υπηρεσιακής απόδοσης και κινδύνων προς το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο.

Όταν ένα ειδικό επιτόκιο ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμο από την αγορά, μία επιχείρηση χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Ο σκοπός είναι να προσδιορίσει, όσο το δυνατό, μία αγοραία εκτίμηση:

- (α) της διαχρονικής αξίας του χρήματος για τις χρήσεις μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου, και
- (β) των κινδύνων που οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα διαφέρουν σε ποσό ή χρονοδιάγραμμα από εκτιμήσεις.

Ως ένα σημείο εκκίνησης, η επιχείρηση μπορεί να λάβει υπόψη τα ακόλουθα επιτόκια:

- (α) το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της επιχειρήσεως που προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση τεχνικών τέτοιων, όπως το Υπόδειγμα Αποτιμήσεως Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων (Capital Asset Pricing Model)
- (β) το αυξητικό δανειστικό επιτόκιο της επιχειρήσεως και
- (γ) άλλα δανειστικά επιτόκια της αγοράς.

Αυτά τα επιτόκια αναπροσαρμόζονται:

- (α) για να αντανakλούν τον τρόπο που η αγορά θα εκτιμούσε τους ειδικούς κινδύνους που συνδέονται με τις προβλεπόμενες ταμιακές ροές, και
- (β) για να αποκλείουν κινδύνους που δεν αφορούν στις προβλεπόμενες ταμιακές ροές.

Προσοχή δίδεται σε κινδύνους τέτοιους όπως κίνδυνος χώρας, κίνδυνος νομίσματος, κίνδυνος τιμής και κίνδυνος ταμιακής ροής.

Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν αντανakλά κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών έχουν αναπροσαρμοστεί.

Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της επιχειρήσεως και του τρόπου που η επιχείρηση χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου, γιατί οι μελλοντικές ταμιακές ροές που αναμένονται να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτώνται από τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου.

Όταν η βάση για το επιτόκιο είναι μετά το φόρο, αυτή η βάση αναπροσαρμόζεται για να αντανakλά ένα επιτόκιο προ – φόρου.

Μία επιχείρηση κανονικά χρησιμοποιεί ένα απλό προεξοφλητικό επιτόκιο για την εκτίμηση της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου. Όμως, μία επιχείρηση χρησιμοποιεί ξεχωριστά προεξοφλητικά επιτόκια για διάφορες μελλοντικές περιόδους, όταν η αξία χρήσεως είναι ευαίσθητη σε μία διαφορά σε κινδύνους για διάφορες περιόδους ή στον όρο δομής των επιτοκίων.

4.6. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ¹

Παρακάτω θέτονται οι προϋποθέσεις για την καταχώρηση και αποτίμηση των ζημιών απομειώσεως για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο. Η καταχώρηση και η αποτίμηση των ζημιών απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο.

Όταν, και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού

στοιχείου πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομειώσεως.

Μία ζημία απομειώσεως πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων αμέσως, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με ένα άλλο Δ.Λ.Π. Κάθε ζημία απομειώσεως ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με αυτό το άλλο Δ.Λ.Π.

Μία ζημία απομειώσεως σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται ως μία δαπάνη στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Όμως, μία ζημία απομειώσεως σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται άμεσα στις “Διαφορές Αναπροσαρμογής” για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομειώσεως δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στις “Διαφορές Αναπροσαρμογής” για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μία ζημία απομειώσεως είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μία υποχρέωση αν, και μόνο αν, αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Δ.Λ.Π.

Μετά την καταχώρηση μιας ζημίας απομειώσεως, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές χρήσεις για

να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μείον την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), πάνω σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αν μία ζημία απομειώσεως καταχωρείται, οποιοσδήποτε αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.12 “Φόροι εισοδήματος” με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του.

4.7. ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ¹

Παρακάτω θέτονται οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει και για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών και για την καταχώρηση των ζημιών απομειώσεως.

4.7.1. Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει ¹

Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να εκτιμάται για το κατ’ ιδίαν περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα μια επιχείρηση να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του κατ’ ιδίαν περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να

προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει (μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές).

Το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται αν:

(α) η αξία χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την καθαρή τιμή πωλήσεώς του (για παράδειγμα, όταν οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες), και

(β) το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, που είναι κυρίως ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αξία χρήσεως και, συνεπώς, ανακτήσιμο ποσό μπορεί να προσδιορίζονται μόνο για τη μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές.

Παράδειγμα

Μία μεταλλευτική επιχείρηση αποκτά ένα ιδιωτικό σιδηρόδρομο για να υποστηρίξει τις μεταλλευτικές δραστηριότητές της. Ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος θα μπορούσε να πωληθεί μόνο ως υπολειμματική αξία και ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία των μεταλλείων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του ιδιωτικού σιδηροδρόμου, γιατί η αξία χρήσεως του ιδιωτικού σιδηροδρόμου δεν μπορεί να προσδιοριστεί

και είναι πιθανώς διαφορετική από την υπολειμματική αξία. Συνεπώς, η επιχείρηση εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος ανήκει, δηλαδή, το μεταλλείο ως ένα σύνολο.

Μία μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο και που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Η αναγνώριση της μονάδας, που δημιουργεί ταμιακές ροές, ενός περιουσιακού στοιχείου εμπερικλείει κρίση. Αν το ανακτήσιμο ποσό δεν μπορεί να προσδιορίζεται για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, μία επιχείρηση αναγνωρίζει τη μικρότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν κυρίως ανεξάρτητες ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση.

Παράδειγμα

Μία εταιρία λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες σύμφωνα με σύμβαση με ένα Δήμο που απαιτεί ελάχιστες υπηρεσίες σε κάθε μία από πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται σε κάθε διαδρομή και οι ταμιακές ροές από κάθε διαδρομή μπορεί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία.

Επειδή η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα προαιρέσεως να περικόψει οποιαδήποτε διαδρομή λεωφορείου, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση, που είναι κυρίως

ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων είναι οι ταμειακές εισροές που δημιουργούνται από τις πέντε διαδρομές μαζί. Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών για κάθε διαδρομή είναι η εταιρία των λεωφορείων ως ένα σύνολο.

Ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση είναι εισροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράττονται από μέρη εκτός της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις. Κατά την αναγνώριση, αν ταμιακές εισροές από ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα στοιχείων) είναι κυρίως ανεξάρτητες από ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων), μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη διάφορους παράγοντες που περιλαμβάνουν, τον τρόπο που η Διεύθυνση επιμελείται των εργασιών της επιχειρήσεως (έτσι όπως, κατά σειρές προϊόντων, επιχειρηματικές δραστηριότητες, κατ' ιδίαν εγκαταστάσεις, διαμερίσματα ή περιοχές ή με κάποιο άλλο τρόπο) ή τον τρόπο που η Διεύθυνση λαμβάνει αποφάσεις για τη συνέχιση ή διάθεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως και των εργασιών της.

Αν μία ενεργός αγορά υπάρχει για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων πρέπει να αναγνωρίζεται ως μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος χρησιμοποιείται εσωτερικώς. Αν αυτό συμβαίνει, η ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως για τις μελλοντικές αγοραίες τιμές του προϊόντος πρέπει να χρησιμοποιείται:

(α) κατά τον προσδιορισμό της αξίας χρήσεως αυτής της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, όταν εκτιμώντας τις μελλοντικές ταμιακές εισροές, αυτές αφορούν την εσωτερική χρήση του προϊόντος, και

(β) κατά τον προσδιορισμό της αξίας χρήσεως άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, όταν εκτιμώντας τις μελλοντικές ταμιακές εκροές, αυτές αφορούν την εσωτερική χρήση του προϊόντος.

Ακόμα και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται από άλλες μονάδες της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, προϊόντα σε ένα ενδιάμεσο στάδιο μιας παραγωγικής διαδικασίας), αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων σχηματίζει μία ιδιαίτερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν η επιχείρηση θα μπορούσε να πωλήσει αυτό το προϊόν σε μία ενεργό αγορά. Αυτό συμβαίνει, γιατί αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα μπορούσε να δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, που θα ήταν κυρίως ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς / προβλέψεις, οι οποίες αφορούν σε τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, μία επιχείρηση αναπροσαρμόζει αυτές τις πληροφορίες, αν οι τιμές εσωτερικών διακινήσεων δεν αντανακλούν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως για τις μελλοντικές αγοραίες τιμές για το προϊόν της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

Μονάδες που δημιουργούν ταμιακές ροές πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια από χρήση σε χρήση για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή τύπους περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν μία μεταβολή δικαιολογείται.

Αν μία επιχείρηση προσδιορίζει ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει σε μία διαφορετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών από εκείνη των προηγούμενων χρήσεων, ή ότι οι τύποι των περιουσιακών στοιχείων που συγκροτούν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβληθεί, αν μία ζημία αποζημιώσεως καταχωρείται ή αναστρέφεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχειρήσεως που τις καταρτίζει, ως ένα σύνολο.

4.7.2. Ανακτήσιμο ποσό και Λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών ¹

Το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πωλήσεως της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της αξίας χρήσεως αυτής. Για το σκοπό του προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, κάθε παραπομπή σε “ένα περιουσιακό στοιχείο” διαβάζεται ως μία παραπομπή σε “μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών”.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να προσδιορίζεται με συνέπεια προς τον τρόπο που το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται.

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

(α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να αποδίδονται άμεσα, ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και η οποία θα δημιουργεί τις μελλοντικές ταμιακές εισροές που εκτιμώνται κατά τον προσδιορισμό της αξίας χρήσεως της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, και
(β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε καταχωρημένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση. Αυτό, γιατί η καθαρή τιμή πωλήσεως και η αξία χρήσεως μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθορίζονται χωρίς να συμπεριλαμβάνουν ταμιακές ροές που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν αποτελούν τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και υποχρεώσεις που έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Όταν περιουσιακά στοιχεία ομαδοποιούνται για τις εκτιμήσεις της ανακτησιμότητας, είναι σημαντικό να συμπεριλαμβάνονται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν το οικείο ρεύμα των ταμιακών εισροών από συνεχή χρήση. Άλλως, η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών μπορεί να φαίνεται ότι είναι πλήρως ανακτήσιμη, όταν πράγματι μία ζημία απομειώσεως έχει πραγματοποιηθεί. Σε μερικές

περιπτώσεις, μολονότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία συμβάλλουν στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές μίας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, δεν μπορεί να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση. Αυτό μπορούσε να είναι η περίπτωση υπεραξίας ή εταιρικών περιουσιακών στοιχείων τέτοιων όπως περιουσιακών στοιχείων Κεντρικού.

Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες καταχωρημένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μίας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, αν η διάθεση μίας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει μία υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η καθαρή τιμή πωλήσεως (ή η εκτιμώμενη ταμιακή ροή από τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πωλήσεως για τα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της υποχρεώσεως μαζί, μείον τα έξοδα διαθέσεως. Για να πραγματοποιηθεί μία ουσιώδης σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρεώσεως εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό αμφοτέρων, της αξίας χρήσεως της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της λογιστικής αξίας της.

Παράδειγμα

Μία εταιρία λειτουργεί ένα μεταλλείο σε μία χώρα όπου η νομοθεσία απαιτεί ότι ο ιδιοκτήτης πρέπει να αποκαταστήσει το χώρο μετά την ολοκλήρωση των μεταλλευτικών δραστηριοτήτων του. Το κόστος αποκαταστάσεως περιλαμβάνει

την αντικατάσταση του υπερκείμενου, το οποίο πρέπει να απομακρυνθεί πριν αρχίσουν οι μεταλλευτικές εργασίες. Μία πρόβλεψη για τα έξοδα αντικατάστασης του υπερκείμενου καταχωρήθηκε ευθύς ως το υπερκείμενο απομακρύνθηκε. Το ποσό που προβλέπεται καταχωρήθηκε ως μέρος του κόστους του μεταλλείου και πρόκειται να αποσβεσθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του μεταλλείου. Η λογιστική αξία της προβλέψεως για τις δαπάνες αποκαταστάσεως είναι 500, που είναι ίση με την παρούσα αξία των δαπανών αποκαταστάσεως.

Η επιχείρηση εξετάζει το μεταλλείο για απομείωση. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για το μεταλλείο είναι το μεταλλείο ως ένα σύνολο. Η επιχείρηση έχει λάβει διάφορες προσφορές αγοράς του μεταλλείου στην τιμή των 800 περίπου. Αυτή η τιμή αγοράς εμπερικλείει το γεγονός ότι ο αγοραστής θα αναλάβει την υποχρέωση να αποκαταστήσει το υπερκείμενο. Οι δαπάνες διαθέσεως για το μεταλλείο είναι αμελητέες. Η αξία χρήσεως του μεταλλείου είναι περίπου 1200 χωρίς να συμπεριλαμβάνει τις δαπάνες αποκαταστάσεως. Η λογιστική αξία του μεταλλείου είναι 1.000.

Η καθαρή τιμή πωλήσεως για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 800. Αυτό το ποσό συμπεριλαμβάνει δαπάνες αποκαταστάσεως που έχουν ήδη προβλεφθεί για αυτό. Ως συνέπεια, η αξία χρήσεως για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται μετά τη συμπερίληψη των δαπανών αποκαταστάσεως και εκτιμάται να είναι 700 (1.200 μείον 500). Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 500, που είναι η λογιστική αξία του μεταλλείου (1.000) μείον τη λογιστική αξία της προβλέψεως των δαπανών αποκαταστάσεως (500).

Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται μερικές φορές μετά τη συμπερίληψη των απαιτήσεων, που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (για παράδειγμα, εισπρακτέες αξίες ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή υποχρεώσεων που έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληρωτέοι λογαριασμοί, συντάξεις και άλλες προβλέψεις). Σε τέτοιες περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας ταμιακών ροών αυξάνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των απαιτήσεων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

4.7.2.1. Υπεραξία ¹

Υπεραξία που προκύπτει κατά την αγορά αντιπροσωπεύει μία πληρωμή που έγινε από ένα αγοραστή με την προσδοκία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αγοράστηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν έχουν τις προϋποθέσεις για καταχώρηση στις οικονομικές καταστάσεις. Η Υπεραξία δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και, συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας ως ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο δεν μπορεί να προσδιοριστεί. Ως συνέπεια, αν υπάρχει μια ένδειξη ότι η υπεραξία μπορεί να είναι απομειωμένη, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία η υπεραξία ανήκει. Αυτό το ποσό συγκρίνεται τότε με τη λογιστική αξία αυτής της

μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και κάθε ζημία απομειώσεως καταχωρείται.

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, μία επιχείρηση πρέπει να εξακριβώνει, αν η υπεραξία που αφορά σε αυτή τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι καταχωρημένη στις οικονομικές καταστάσεις. Αν αυτό συμβαίνει μία επιχείρηση πρέπει:

(α) να πραγματοποιεί μία “επαγωγική” εξέταση, δηλαδή, η επιχείρηση πρέπει:

(i) να διαπιστώνει, αν η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, και

(ii) έπειτα, να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπό εξέταση μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της (συμπεριλαμβάνοντας τη λογιστική αξία της κατανεμημένης υπεραξίας, αν υπάρχει) και να καταχωρεί κάθε ζημία απομειώσεως. Η επιχείρηση πρέπει να πραγματοποιεί το δεύτερο βήμα της “επαγωγικής” εξέτασης ακόμη και αν τίποτα από τη λογιστική αξία της υπεραξίας δεν μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

(β) Αν, κατά την εφαρμογή της “επαγωγικής” εξέτασης, η επιχείρηση δεν θα μπορούσε να κατανείμει τη λογιστική αξία της υπεραξίας πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, η επιχείρηση πρέπει επίσης να πραγματοποιεί μία “αναλυτική” εξέταση, δηλαδή, η επιχείρηση πρέπει:

- (i) να εξακριβώνει τη μικρότερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση (ή “ευρύτερη” μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών), και
- (ii) έπειτα, να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της ευρύτερης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της (συμπεριλαμβάνοντας τη λογιστική αξία της κατανεμημένης υπεραξίας) και να καταχωρεί κάθε ζημία απομειώσεως.

Οποτεδήποτε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών εξετάζεται για απομείωση, μια επιχείρηση θεωρεί οποιαδήποτε υπεραξία ότι συνδέεται με τις μελλοντικές ταμιακές ροές που δημιουργούνται από τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Αν η υπεραξία μπορεί να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, μία επιχείρηση εφαρμόζει την “επαγωγική” εξέταση μόνο. Αν δεν είναι δυνατό να κατανέμει την υπεραξία πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, μία επιχείρηση εφαρμόζει αμφότερες την “επαγωγική” εξέταση και την “αναλυτική”.

Η “επαγωγική” εξέταση εξασφαλίζει ότι μία επιχείρηση καταχωρεί κάθε ζημία απομειώσεως που υπάρχει για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, συμπεριλαμβάνοντας για υπεραξία αυτό που μπορεί να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση. Οποτεδήποτε δεν είναι εφικτό να κατανέμει υπεραξία πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση κατά την “επαγωγική” εξέταση,

ο συνδυασμός της “επαγωγικής” και “αναλυτικής” εξέτασεως εξασφαλίζει ότι μία επιχείρηση καταχωρεί:

(α) πρώτα, μια ζημία απομειώσεως που υπάρχει για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αποκλείοντας κάθε συμπερίληψη υπεραξίας, και

(β) έπειτα, κάθε ζημία απομειώσεως που υπάρχει για υπεραξία. Επειδή μία επιχείρηση εφαρμόζει την “επαγωγική” εξέταση πρώτα σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία που μπορεί να είναι απομειωμένα, κάθε ζημία απομειώσεως που διαπιστώνεται για την ευρύτερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην “αναλυτική” εξέταση αφορά μόνο σε υπεραξία που κατανέμεται στην ευρύτερη μονάδα.

Αν η “αναλυτική” εξέταση εφαρμόζεται, μια επιχείρηση τυπικά προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της ευρύτερης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν υπάρχει πειστική απόδειξη πως δεν υπάρχει κίνδυνος ότι η ευρύτερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι απομειωμένη.

4.7.2.2. Εταιρικά Περιουσιακά Στοιχεία ¹

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων μιας επιχειρήσεως, τέτοια όπως το κτίριο ενός Κεντρικού ή ενός τμήματος της επιχειρήσεως, ο εξοπλισμός Ηλεκτρονικών Υπολογιστών ή ένα Κέντρο έρευνας. Η δομή μιας επιχειρήσεως προσδιορίζει, αν ένα περιουσιακό στοιχείο πληρεί τον ορισμό αυτού του Προτύπου των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων για μια ειδική μονάδα

δημιουργίας ταμιακών ροών. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά στοιχεία των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων είναι ότι δεν δημιουργούν ταμιακές εισροές ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί πλήρως να αποδίδεται στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Επειδή τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ιδιαίτερες ταμιακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται, εκτός αν η διεύθυνση έχει αποφασίσει να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο. Ως συνέπεια, αν υπάρχει μία ένδειξη ότι ένα εταιρικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο ανήκει, συγκρινόμενο με τη λογιστική αξία αυτής της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και κάθε ζημία απομειώσεως καταχωρείται.

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, μία επιχείρηση πρέπει να εξακριβώνει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Για κάθε εταιρικό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται:

(α) Αν η λογιστική αξία του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει μόνο την “επαγωγική” εξέταση.

(β) Αν η λογιστική αξία του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ρών, μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει αμφότερες τις εξεταστικές μεθόδους “επαγωγική” και “αναλυτική”.

4.7.3. Ζημία απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ρών ¹

Μία ζημία απομειώσεως πρέπει να καταχωρείται για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ρών αν, και μόνο αν το ανακτήσιμο ποσό της είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της. Η ζημία απομειώσεως πρέπει να κατανέμεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κατά την ακόλουθη σειρά:

(α) πρώτα, σε υπεραξία που κατανέμεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ρών (αν υπάρχει), και

(β) έπειτα, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας πάνω σε μία κατ’ αναλογία βάση που βασίζεται στη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στη μονάδα.

Αυτές οι μειώσεις σε λογιστικές αξίες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομειώσεως στα κατ’ ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και να καταχωρούνται.

Κατά την κατανομή μιας ζημίας απομειώσεως, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να μειώνεται κάτω από την υψηλότερη μεταξύ:

(α) της καθαρής τιμής πωλήσεώς του (αν είναι προσδιοριστέα)

(β) της αξίας χρήσεώς του (αν είναι προσδιοριστέα), και

(γ) του μηδενός.

Το ποσό της ζημίας απομειώσεως που θα είχε διαφορετικά κατανεμηθεί στο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να κατανέμεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας πάνω σε μία κατ' αναλογία βάση.

Η υπεραξία που κατανέμεται σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών εκπίπτει πριν από την έκπτωση της λογιστικής αξίας των άλλων περιουσιακών στοιχείων της μονάδας, λόγω της φύσεώς της.

Αν δεν υπάρχει πρακτικός τρόπος να εκτιμάται το ανακτήσιμο ποσό κάθε κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, αυτό το Πρότυπο απαιτεί μία αυθαίρετη κατανομή μιας ζημίας απομειώσεως μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων αυτής της μονάδας, άλλων εκτός από υπεραξία, γιατί όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών λειτουργούν μαζί.

Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται.

(α) Μία ζημία απομειώσεως καταχωρείται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πωλήσεώς του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής.

(β) Καμία ζημία απομειώσεως δεν καταχωρείται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό

εφαρμόζεται ακόμη και αν η καθαρή τιμή πωλήσεως του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

Παράδειγμα

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσιολογική φθορά, αλλά ακόμη λειτουργεί, μολονότι όχι τόσο καλά όπως λειτουργούσε. Η καθαρή τιμή πωλήσεως του μηχανήματος είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δεν δημιουργεί ανεξάρτητες ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Η ανακτήσιμη αξία της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής λήφθηκε ως ένα μη απομειωμένο σύνολο.

Παραδοχή 1: Προϋπολογισμοί / Προβλέψεις εγκεκριμένες από τη Διεύθυνση δεν αντανakλούν καμία δέσμευση της Διευθύνσεως να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μόνο δεν μπορεί να εκτιμηθεί, αφού η αξία χρήσεως του μηχανήματος:

(α) μπορεί να διαφέρει από την καθαρή τιμή πωλήσεώς του, και

(β) μπορεί να προσδιορίζεται μόνο για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (η γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν είναι απομειωμένη, συνεπώς, καμία ζημία απομειώσεως δεν καταχωρείται για το μηχάνημα. Παρόλα αυτά, η επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο αποσβέσεως ή τη μέθοδο

αποσβέσεως για το μηχάνημα. Ίσως, μία βραχύτερη περίοδος αποσβέσεως ή μία ταχύτερη μέθοδος αποσβέσεως απαιτείται για να αντανakλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή το πρόγραμμα κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη αναλώνονται από την επιχείρηση.

Παραδοχή 2: Προϋπολογισμοί / Προβλέψεις εγκεκριμένες από τη Διεύθυνση αντανakλούν μία δέσμευση της Διευθύνσεως να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον.

Ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεσή του εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες.

Η αξία χρήσεως του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την καθαρή τιμή πωλήσεώς του. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μπορεί να προσδιορίζεται και καμία σημασία να μη δίδεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (η γραμμή παραγωγής). Δεδομένου ότι η καθαρή τιμή πωλήσεως του μηχανήματος είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, μία ζημία απομειώσεως καταχωρείται για το μηχάνημα.

Εφόσον οι απαιτήσεις εκπληρώνονται, μία υποχρέωση πρέπει να καταχωρείται για κάθε υπολειπόμενο ποσό μιας ζημίας απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αν, και μόνο αν, αυτό απαιτείται από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4.8. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ¹

Οι παρακάτω παράγραφοι θέτουν τις προϋποθέσεις για αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο ή για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε προηγούμενα χρόνια. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο “ένα περιουσιακό στοιχείο”, αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ’ ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Μία επιχείρηση πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, αν υπάρχει μία ένδειξη ότι μία ζημία απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μία τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, μία επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη, ως ελάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

(β) σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα πάνω στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, αγορά, οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται.

(γ) αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά αποδόσεως επενδύσεων έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως και αυτές οι μειώσεις μπορεί πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξοφλήσεως που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας χρήσεως του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(δ) σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα πάνω στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία, ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν κεφαλαιακές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως για να βελτιώσουν ή να ενισχύσουν ένα περιουσιακό στοιχείο πάνω από το εκτιμώμενο αρχικώς πρότυπο αποδόσεως του ή μία δέσμευση για να διακοπεί ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει.

(ε) απόδειξη είναι διαθέσιμη από εσωτερική οικονομική έκθεση που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι, ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

Η αρχή της σπουδαιότητας εφαρμόζεται κατά την εξακρίβωση, αν και κατά πόσο μία ζημία απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια μπορεί να χρειάζεται να αναστραφεί και το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου να προσδιορισθεί.

Αν υπάρχει μία ένδειξη ότι, μία ζημία απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος αποσβέσεως ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθεί και να αναπροσαρμοσθεί, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. που πρέπει να εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομειώσεως δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό στοιχείο.

Μία ζημία απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη πρέπει να αναστραφεί αν, και μόνο αν, έχει υπάρξει μία μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομειώσεως που είχε καταχωρηθεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η αύξηση είναι μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως.

Μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως αντανακλά μία αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία όπου μία επιχείρηση τελευταία καταχώρησε μία ζημία απομειώσεως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Μία επιχείρηση χρειάζεται να διαπιστώνει τη μεταβολή σε εκτιμήσεις που προκαλεί η αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα μεταβολών σε εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

(α) μία μεταβολή στη βάση για το ανακτήσιμο ποσό (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην καθαρή τιμή πωλήσεως ή αξία χρήσεως).

(β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασίσθηκε στην αξία χρήσεως: μία μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο.

(γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασίστηκε στην καθαρή τιμή πωλήσεως: μία μεταβολή στην εκτίμηση των συνθετικών στοιχείων της καθαρής τιμής πωλήσεως.

Η αξία χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου απλώς γιατί η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εισροών αυξάνει, καθώς αυτές καθίστανται χρονικά πλησιέστερες. Όμως, η υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου δεν έχει αυξηθεί. Συνεπώς, μία ζημία απομειώσεως δεν αναστρέφεται ακριβώς λόγω της παρόδου του χρόνου (μερικές φορές καλείται η “αναστροφή” της προεξοφλήσεως) ακόμη και αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου καθίσταται υψηλότερο από τη λογιστική αξία του.

4.8.1. Αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για ένα κατ’ ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ¹

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται σε μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή αποσβέσεως), αν δεν είχε καταχωρηθεί καμία ζημία απομειώσεως στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη.

Μία αύξηση στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου πάνω από τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή αποσβέσεως), αν δεν είχε καταχωρηθεί καμία ζημία απομειώσεως για το περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια, είναι μία αναπροσαρμογή. Κατά τη λογιστικοποίηση μιας τέτοιας αναπροσαρμογής, μία επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. που έχει εφαρμογή στο περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο άμεσα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Δ.Λ.Π. Κάθε αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής σύμφωνα με αυτό το άλλο Δ.Λ.Π.

Μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση κάτω από τον τίτλο "Διαφορές Αναπροσαρμογής". Όμως, κατά την έκταση που μία ζημία απομειώσεως στο ίδιο αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως ένα έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, μία αναστροφή αυτής της ζημίας απομειώσεως καταχωρείται ως έσοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Αφού μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως έχει καταχωρηθεί, η επιβάρυνση της αποσβέσεως για το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές χρήσεις, για να κατανέμει την αναθεωρημένη

λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μείον την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), πάνω σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

4.8.2. Αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ¹

Μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να κατανέμεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κατά την ακόλουθη σειρά:

(α) πρώτα, περιουσιακά στοιχεία αλλά εκτός από υπεραξία σε μία κατ' αναλογία βάση που στηρίζεται στη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στη μονάδα, και

(β) έπειτα, στην υπεραξία που κατανέμεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (αν υπάρχει), εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις.

Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομειώσεως για κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και να καταχωρούνται.

Κατά την κατανομή, μία αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να αυξάνεται πάνω από το χαμηλότερο:

(α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι προσδιοριστέο) και

(β) της λογιστικής αξίας που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή αποσβέσεως), αν δεν είχε καταχωρηθεί καμία ζημία απομειώσεως στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη.

Το ποσό της αναστροφής της ζημίας απομειώσεως, που θα είχε διαφορετικά κατανεμηθεί στο περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να κατανέμεται στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας πάνω σε μία κατ' αναλογία βάση.

4.8.3. Αναστροφή μιας ζημίας απομειώσεως για υπεραξία ¹

Μία ζημία απομειώσεως που καταχωρήθηκε για υπεραξία δεν πρέπει να αναστρέφεται σε μία επόμενη χρήση, εκτός αν:

- (α) η ζημία απομειώσεως είχε προκληθεί από ένα συγκεκριμένο εξωτερικό συμβάν εξαιρετικής φύσεως που δεν αναμένεται να ξανασυμβεί, και
- (β) μεταγενέστερα εξωτερικά γεγονότα έχουν συμβεί που αναστρέφουν το αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος.

Το μελλοντικό Δ.Λ.Π. για τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία θα απαγορεύει την καταχώρηση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας. Κάθε μεταγενέστερη αύξηση στο ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας είναι πιθανό να είναι μία αύξηση σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία, εκτός αν η αύξηση αφορά καθαρά στην αναστροφή του αποτελέσματος ενός ορισμένου εξωτερικού γεγονότος εξαιρετικής φύσεως.

Αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει μία ζημία απομειώσεως να αναστρέφεται για υπεραξία, λόγω μιας μεταβολής σε εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μία μεταβολή στο προεξοφλητικό επιτόκιο ή στο ποσό και στο χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία η υπεραξία αφορά).

Ένα συγκεκριμένο εξωτερικό γεγονός είναι ένα γεγονός που είναι έξω από τον έλεγχο της επιχειρήσεως. Παραδείγματα εξωτερικών γεγονότων εξαιρετικής φύσεως περιλαμβάνουν νέους κανονισμούς που σημαντικά περικόπτουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, ή μειώνουν τη δυνατότητα κερδοφορίας, της επιχειρήσεως στην οποία η υπεραξία αφορά.

4.9. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ¹

Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, οι οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να γνωστοποιούν:

(α) το ποσό των ζημιών απομειώσεως που καταχωρήθηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως και τη θέση του στοιχείου (των στοιχείων) στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημιές απομειώσεως συμπεριλαμβάνονται.

(β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομειώσεως που καταχωρήθηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως και τη θέση του στοιχείου (των στοιχείων) στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημιές απομειώσεως αναστρέφονται.

(γ) το ποσό των ζημιών απομειώσεως που καταχωρήθηκε κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

(δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομειώσεως που καταχωρήθηκε κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Μία κατηγορία περιουσιακών στοιχείων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσεως και χρήσεως στις εκμεταλλεύσεις μιας επιχειρήσεως.

Οι πληροφορίες που απαιτούνται μπορεί να παρουσιάζονται με άλλες πληροφορίες που γνωστοποιούνται για την κατηγορία των περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, αυτές οι πληροφορίες μπορεί να συμπεριλαμβάνονται σε μία συμφωνία της λογιστικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως, όπως απαιτείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 "Ενσώματες Ακινητοποιήσεις".

Μία επιχείρηση που εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.14 "Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα", πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο μιας επιχειρήσεως:

(α) Το ποσό των ζημιών απομειώσεως που καταχωρήθηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και άμεσα στην Καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

(β) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομειώσεως που καταχωρήθηκε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και άμεσα στην Καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Αν μία ζημία απομειώσεως, για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, καταχωρείται ή αναστρέφεται κατά τη διάρκεια της χρήσεως και είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχειρήσεως που τις καταρτίζει, ως ένα σύνολο, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

(α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στη καταχώρηση ή στην αναστροφή της ζημίας απομειώσεως.

(β) το ποσό της ζημίας απομειώσεως που καταχωρήθηκε ή αναστράφηκε.

(γ) για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο:

(i) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου.

(ii) τον τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες και στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο ανήκει, βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο της επιχειρήσεως.

(δ) για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:

(i) μία περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (τέτοια ως αν είναι μία γραμμή παραγωγής, μία βιομηχανική εγκατάσταση, μία επιχειρηματική εκμετάλλευση, μία γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες).

(ii) το ποσό της ζημίας απομειώσεως που καταχωρήθηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και κατά τομέα, για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο της επιχειρήσεως.

(iii) αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξακρίβωση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού (αν υπάρχει) της μονάδας δημιουργίας

ταμιακών ροών, η επιχείρηση πρέπει να περιγράψει τον τρέχοντα και τον προηγούμενο τρόπο συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο εξακριβώνεται η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

(ε) Αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών) είναι η καθαρή τιμή πωλήσεως του ή χρήσεως του.

(στ) Αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η καθαρή τιμή πωλήσεως, η βάση που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί η καθαρή τιμή πωλήσεως (τέτοια ως αν η τιμή πωλήσεως προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά ή με κάποιο άλλο τρόπο).

(ζ) Αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία χρήσεως, το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας χρήσεως.

Αν οι ζημίες απομειώσεως που καταχωρήθηκαν (αναστράφηκαν) κατά τη διάρκεια της χρήσεως είναι ουσιώδεις αθροιστικά για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχειρήσεως, που καταρτίζει αυτές, ως ένα σύνολο, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μία σύντομη περιγραφή των ακόλουθων:

(α) τις κύριες κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομειώσεως (αναστροφές ζημιών απομειώσεως) για τις οποίες καμία πληροφορία δεν γνωστοποιείται.

(β) Τα κύρια γεγονότα και συνθήκες που οδήγησαν στην καταχώρηση (αναστροφή) αυτών των ζημιών απομειώσεως για τις οποίες καμία πληροφορία δεν γνωστοποιείται.

Μία επιχείρηση ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί τις βασικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για να προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων (μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών) κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

4.10. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ¹

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται μόνο πάνω σε μία μελλοντική βάση. Ζημίες απομειώσεως (αναστροφές ζημιών απομειώσεως) που προέρχονται από υιοθέτηση αυτού του Δ.Λ.Π. πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο [δηλαδή, στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εκτός αν ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένο ποσό. Μία ζημία απομειώσεως (αναστροφή ζημίας απομειώσεως) πάνω σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία μείωση (αύξηση) της αναπροσαρμογής.]

Πριν από την υιοθέτηση αυτού του Προτύπου, διάφορα Δ.Λ.Π. περιλάμβαναν απαιτήσεις γενικά όμοιες προς εκείνες που περιλαμβάνονται σε αυτό το Πρότυπο, για την καταχώρηση και αναστροφή των ζημιών απομειώσεως. Όμως, μεταβολές μπορεί να προκύψουν από προηγούμενες εκτιμήσεις, επειδή αυτό το Πρότυπο αναφέρει λεπτομερώς πώς να αποτιμάται το ανακτήσιμο ποσό και πώς να λαμβάνεται υπόψη μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ενός περιουσιακού στοιχείου. Θα ήταν δύσκολο να προσδιοριστεί αναδρομικά ποια θα ήταν η εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού. Συνεπώς, κατά την υιοθέτηση

αυτού του Προτύπου, μία επιχείρηση δεν εφαρμόζει τη βασική ή την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο για άλλες μεταβολές στις λογιστικές αρχές και μεθόδους του Δ.Λ.Π.8 “Καθαρό Κέρδος ή Ζημία χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές”.

4.11. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ ¹

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν πριν από την 1^η Ιουλίου 1999, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 4

1. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998, σελ. 11-56.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΡΙΘΜΟΣ 38 – ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

5.1. ΣΚΟΠΟΣ ¹

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερω ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μια επιχείρηση να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνο όταν, ορισμένα κριτήρια πληρούνται. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

5.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ¹

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τις περιπτώσεις:

(α) άυλων περιουσιακών στοιχείων που καλύπτονται από ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο,

(β) χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π.32 “Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση”,

(γ) μεταλλευτικών δικαιωμάτων και δαπανών για εξερεύνηση, ή ανάπτυξης και εξόρυξης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννόμενων πόρων, και

(δ) άυλων περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Αν ένα άλλο Δ.Λ.Π. πραγματεύεται ένα ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, μια επιχείρηση εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

(α) στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μία επιχείρηση για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρήσεως.

(β) στις αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου.

(γ) στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.17 “Μισθώσεις”.

(δ) στις απαιτήσεις που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους.

(ε) στην υπεραξία που προκύπτει σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων, και

(στ) στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίστηκαν στο Δ.Λ.Π.32 “Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση”. Η καταχώρηση και αποτίμηση μερικών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτονται από: το Δ.Λ.Π.25 “Λογιστική επενδύσεων”, το Δ.Λ.Π.27 “Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές”, το Δ.Λ.Π.28 “Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς” και το Δ.Λ.Π.31 “Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες”. Άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θα καλύπτονται από ένα Δ.Λ.Π. για τα Χρηματοπιστωτικά Μέσα.

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται μέσα ή πάνω σε μία φυσική ουσία, τέτοια όπως ένα Compact Disc (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει αμφότερα, άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 “Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις” ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, χρειάζεται κρίση για να εκτιμηθεί ποιο στοιχείο είναι περισσότερο ουσιαστικό. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού ενσώματου ηλεκτρονικού στοιχείου και αντιμετωπίζεται ως ενσώματο περιουσιακό στοιχείο. Το ίδιο εφαρμόζεται στο λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όπου το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφημίσεως, εκπαιδεύσεως, εκκινήσεως, έρευνας και αναπτύξεως. Οι δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσεως. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήγουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, δηλαδή είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.

Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μισθώσεως, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική καταχώρηση, ένας μισθωτής διαπραγματεύεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα σύμφωνα με τις μισθωτικές συμφωνίες για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου μπορεί να συμβαίνουν, αν ορισμένες δραστηριότητες ή συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία μπορεί να χρειάζεται να αντιμετωπιστούν με ένα διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στις δαπάνες κατά την εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των συμβολαίων μεταξύ ασφαλιστικών επιχειρήσεων και των δικαιούχων των ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (τέτοια όπως ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλες δαπάνες (τέτοιες όπως δαπάνες εκκινήσεως), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικές εταιρίες.

5.3. ΟΡΙΣΜΟΙ ¹

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

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

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι μια πηγή πόρων:

(α) ελεγχόμενη από μια επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, και

(β) από την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρέουν στην επιχείρηση.

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

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

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

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

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

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) είτε η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,

(β) είτε ο αριθμός παραγωγής ή ομοίων μονάδων που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην επιχείρηση.

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

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

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

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

(α) τα στοιχεία που διαπραγματεύονται μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.

(β) οι επιθυμούντες αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να τους βρίσκει κανείς οποτεδήποτε, και

(γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό

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

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

5.3.1. Άυλα περιουσιακά στοιχεία ¹

Οι επιχειρήσεις συχνά δαπανούν πόρους, ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την αγορά, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πηγών πόρων τέτοιων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων σημάτων προϊόντων και εκδοτικών τίτλων). Κοινά παραδείγματα στοιχείων που εμπερικλείονται από αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, υποθηκικά διαχειριστικά δικαιώματα, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοστώσεις, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδιο αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς.

Μερικά από τα στοιχεία που περιγράφονται στην παραπάνω παράγραφο θα πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή, αναγνωρισιμότητα, έλεγχο πάνω σε ένα πόρο και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Αν ένα στοιχείο που καλύπτεται από αυτό το Πρότυπο

δεν πληρεί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων, που είναι μία αγορά, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που καταχωρείται κατά την ημερομηνία της αγοράς.

5.3.1.1. Αναγνωρισιμότητα ¹

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο για να ξεχωρίζει αυτό σαφώς από την υπεραξία. Η υπεραξία που ανακύπτει σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία αγορά, αντιπροσωπεύει μία πληρωμή που γίνεται από τον αγοραστή με την προσδοκία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. 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 έχουν τις ιδιότητες για καταχώρηση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αγοραστής είναι προετοιμασμένος να κάνει μία πληρωμή κατά την απόκτηση.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διακρίνεται σαφώς από την υπεραξία, αν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωριστεί. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωριστεί, αν η επιχείρηση θα μπορούσε να εκμισθώσει, πωλήσει, ανταλλάξει ή διανείμει τα καθορισμένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο, χωρίς όμως διάθεση μελλοντικών

οικονομικών ωφελειών, που απορρέουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται στην ίδια δραστηριότητα αποκτήσεως εσόδων.

Η δυνατότητα διαχωρισμού δεν είναι μία αναγκαία προϋπόθεση για αναγνωρισιμότητα, αφού μία επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο με κάποιο άλλο τρόπο. Για παράδειγμα, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, η συναλλαγή μπορεί να εμπερικλείει τη μεταβίβαση των νομίμων δικαιωμάτων που παρέχουν τη δυνατότητα μία επιχείρηση να αναγνωρίζει το άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως, αν ένα εσωτερικό πρόγραμμα αποσκοπεί να δημιουργεί νόμιμα δικαιώματα για την επιχείρηση, η φύση αυτών των δικαιωμάτων μπορεί να βοηθά την επιχείρηση σε αναγνώριση ενός υποκείμενου εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, ακόμη και αν ένα περιουσιακό στοιχείο δημιουργεί μελλοντικά οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, το περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο, αν η επιχείρηση μπορεί να αναγνωρίζει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρέουν από το περιουσιακό στοιχείο.

5.3.1.2. Έλεγχος¹

Μία επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν η επιχείρηση έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και επίσης μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε

αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας επιχειρήσεως να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδείξει έλεγχο. Όμως, νόμιμη εκτελεστότητα ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, αφού μια επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιο άλλο τρόπο.

Γνώση αγοράς και τεχνική μπορεί να απολήξει σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μια επιχείρηση ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νόμιμα δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, ένα περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νόμιμο καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εμπιστευτικότητα.

Μία επιχείρηση μπορεί να έχει μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, που οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Η επιχείρηση μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις εξειδικεύσεις του στην επιχείρηση. Όμως, συνήθως μία επιχείρηση έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση για να θεωρεί ότι αυτά τα στοιχεία πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για ένα όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληρεί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα κατά τη χρήση

του και τη λήψη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και αυτό, επίσης, πληρεί τα άλλα μέρη του ορισμού.

Μία επιχείρηση μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειές της στην οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την επιχείρηση. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία, ή άλλων τρόπων ελέγχου, των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την επιχείρηση, η επιχείρηση συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη για να θεωρεί ότι τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) πληρούν τον ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

5.3.1.3. Μελλοντικά Οικονομικά Οφέλη ¹

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 επιχείρηση. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τις μελλοντικές δαπάνες παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

5.4. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΟΣ ΑΪΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ¹

Η καταχώρηση ενός στοιχείου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί μία επιχείρηση να αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληρεί:

- (α) τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, και
- (β) τα κριτήρια καταχωρήσεως που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν, και μόνο όταν:

- (α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρέουν στην επιχείρηση, και
- (β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

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

Μία επιχείρηση χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει το βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου πάνω στη βάση των διαθέσιμων αποδείξεων κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης, δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος.

5.4.1. Μεμονωμένη απόκτηση ¹

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαίτερος, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά έτσι, όταν η αντιπαροχή της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων νομισματικών στοιχείων.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί η τιμή αγοράς του, που συμπεριλαμβάνει κάθε εισαγωγικό δασμό και κάθε μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς, και κάθε άμεσα αποδοτέα δαπάνη σε προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται. Η άμεσα αποδοτέα δαπάνη περιλαμβάνει, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες. Κάθε εμπορική έκπτωση και μείωση τιμής εκπίπτει για τη προσέγγιση στο κόστος.

Αν πληρωμή για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου κατά τη διάρκεια της περιόδου της πιστώσεως, εκτός αν αυτή κεφαλαιοποιείται, σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο του Δ.Λ.Π.23 “Κόστος Δανεισμού”.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή έναντι μετοχών της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, το κόστος του περιουσιακού στοιχείου είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται, η οποία είναι ίση με την πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

5.4.2. Απόκτηση ως μέρους μιας Ενοποιήσεως Επιχειρήσεων ¹

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22 “Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων”, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων, που είναι μία αγορά, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αποκτήσεως.

Κριτική Θεώρηση απαιτείται για να προσδιοριστεί, αν το κόστος (δηλαδή, η πραγματική αξία) ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να αποτιμάται με επαρκή αξιοπιστία για το σκοπό της ξεχωριστής καταχώρησης. Δημοσιευόμενες αγοραίες τιμές σε μια ενεργό αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη αποτίμηση της πραγματικής αξίας. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα προσφερόμενη τιμή. Αν τρέχουσες προσφερόμενες τιμές δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης όμοιας συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η πραγματική αξία, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία ουσιώδης μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας της συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία εκτιμάται η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, το κόστος του αντανακλά το ποσό που η επιχείρηση θα είχε πληρώσει, κατά την ημερομηνία της αγοράς, για το περιουσιακό στοιχείο σε μια συναλλαγή με κανονικές συνθήκες μεταξύ δύο μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή αυτή, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.

Ορισμένες επιχειρήσεις που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των πραγματικών αξιών τους έμμεσα. Αυτές οι τεχνικές μπορεί να χρησιμοποιούνται για αρχική αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων, που είναι μία αγορά, αν επιδίωξη τους είναι να εκτιμούν πραγματική αξία, όπως ορίστηκε σε αυτό το Πρότυπο και αν αυτές αντανακλούν τρέχουσες συναλλαγές και πρακτικές σε επιχειρήσεις στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία ανήκουν. Αυτές οι τεχνικές περιλαμβάνουν, όπου χρειάζεται, εφαρμογή πολλαπλασιαστών που αντανακλούν τρέχουσες αγοραίες συναλλαγές και πρακτικές σε επιχειρήσεις στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία ανήκουν. Αυτές οι τεχνικές περιλαμβάνουν, όπου χρειάζεται, εφαρμογή πολλαπλασιαστών που αντανακλούν τρέχουσες αγοραίες συναλλαγές σε ορισμένους δείκτες που προσδιορίζουν την αποδοτικότητα του περιουσιακού στοιχείου (τέτοια όπως έσοδα, μερίδια αγοράς, λειτουργικό κέρδος κ.λ.π.) ή που προεξοφλούν εκτιμώμενες μελλοντικές καθαρές ταμειακές ροές από το περιουσιακό στοιχείο.

Σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο και τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.22 για την καταχώρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων:

(α) ένας αγοραστής καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που πληρεί τα κριτήρια καταχωρήσεως [δηλαδή (α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρέουν στην επιχείρηση (Μία επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου), και (β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.], ακόμη και αν αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν είχε καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις της αγοραζόμενης επιχείρησης, και

(β) αν το κόστος (δηλαδή, πραγματική αξία) ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ως μέρος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων που είναι μια αγορά, δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, αυτό το περιουσιακό στοιχείο δεν καταχωρείται ως ένα ιδιαίτερο άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

Το Δ.Λ.Π.22 οριοθετεί το καταχωρούμενο αρχικά κόστος για το άυλο περιουσιακό στοιχείο σε ένα ποσό, που δεν δημιουργεί ή δεν αυξάνει οποιαδήποτε αρνητική υπεραξία που προκύπτει κατά την ημερομηνία της αγοράς, εκτός αν υπάρχει μία ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μια αγορά.

5.4.3. Απόκτηση μέσω μιας Κρατικής Επιχορηγήσεως ¹

Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας Κρατικής επιχορηγήσεως. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, όταν μία Κυβέρνηση μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία επιχείρηση άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγειώσεως σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοτώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους δεσμευμένους πόρους. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.20 “Λογιστική των Κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της Κρατικής βοήθειας”, μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει αμφότερα, το άυλο περιουσιακό στοιχείο και την επιχορήγηση στην πραγματική αξία αρχικώς. Αν μία επιχείρηση επιλέξει να μην καταχωρήσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικώς στην πραγματική αξία, η επιχείρηση καταχωρεί το περιουσιακό στοιχείο αρχικώς σε μία τεκμαρτή αξία πλέον κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται.

5.4.4. Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων ¹

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή με ένα ανόμοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου αποτιμάται στην πραγματική αξία του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική

αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου, αναπροσαρμοσμένη κατά το οποιοδήποτε ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων, που μεταβιβάστηκε.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί με ανταλλαγή για ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο, που έχει μία όμοια χρήση στον ίδιο τομέα της επιχειρήσεως και που έχει μία όμοια πραγματική αξία. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί επίσης να πωληθεί με ανταλλαγή για ένα συμμετοχικό δικαίωμα σε ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, δεδομένου ότι η διαδικασία πραγματοποιήσεως κερδών δεν έχει ολοκληρωθεί, κανένα κέρδος ή ζημία δεν καταχωρείται κατά τη συναλλαγή. Αντ' αυτού, το κόστος του νέου στοιχείου είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που παραδόθηκε. Όμως, η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε μπορεί να παρέχει απόδειξη μιας ζημίας απομειώσεως στο περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε. Κάτω από αυτές τις περιστάσεις μία ζημία απομειώσεως καταχωρείται για το περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε και η λογιστική αξία μετά την απομείωση εκχωρείται στο νέο περιουσιακό στοιχείο.

5.4.5. Εσωτερικώς δημιουργούμενη Υπεραξία ¹

Εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν πρέπει να καταχωρείται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.

Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός

άυλου περιουσιακού στοιχείου, που πληρεί τα κριτήρια καταχωρήσεως αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν καταχωρείται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μία αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, που μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα στο κόστος.

Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας επιχειρήσεως και της λογιστικής αξίας της αναγνωρίσιμης καθαρής περιουσίας της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να προκαλέσουν μία σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της επιχειρήσεως. Όμως τέτοιες διαφορές δεν μπορεί να θεωρείται ότι αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την επιχείρηση.

5.4.6. Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία ¹

Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για καταχώρηση.

Είναι συχνά δύσκολο:

(α) να διαπιστώνεται αν, και σε ποιο συγκεκριμένο σημείο του χρόνου, υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και

(β) να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού

στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντηρήσεως ή ενισχύσεως της εσωτερικά δημιουργούμενης υπεραξίας της επιχειρήσεως ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Μια επιχείρηση, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για καταχώρηση, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

(α) μία φάση έρευνας και

(β) μία φάση αναπτύξεως.

Μολονότι οι όροι “έρευνα” και “ανάπτυξη” ορίζονται, οι όροι “φάση έρευνας” και “φάση αναπτύξεως” έχουν μία ευρύτερη έννοια για το σκοπό αυτού του Προτύπου.

Αν μία επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση αναπτύξεως ενός εσωτερικού προγράμματος για να δημιουργήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η επιχείρηση μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως αν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

5.4.6.1. Φάση έρευνας ¹

Κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν πρέπει να καταχωρείται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσης έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Αυτό το Πρότυπο δέχεται την άποψη ότι, στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, μια επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- (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.
- (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.

5.4.6.2. Φάση αναπτύξεως ¹

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από φάση αναπτύξεως ενός εσωτερικού προγράμματος) πρέπει να καταχωρείται όταν, και μόνον όταν, μία επιχείρηση μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

- (α) Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσεως 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 ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

(δ) Πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων πραγμάτων, η επιχείρηση πρέπει 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 ικανότητά της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.

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

Παραδείγματα δραστηριοτήτων αναπτύξεως είναι:

(α) Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησεως πρωτοτύπων και προτύπων.

(β) Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπειρικλείουν νέα τεχνολογία.

(γ) Ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκαταστάσεως, που δεν είναι μιας κλίμακας οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή.

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

Μία επιχείρηση, για να αποδείξει πως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η επιχείρηση εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, όπως τίθεται στο Δ.Λ.Π. 36.

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

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

Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν πρέπει να καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Αυτό το Πρότυπο δέχεται την άποψη ότι 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 επιχειρήσεως. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Παράδειγμα φάσης αναπτύξεως^{2,3}

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> πραγματοποιεί σημαντικές δαπάνες για ανάπτυξη νέων προϊόντων, ορισμένα από τα οποία μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία και συνεπώς τα αντίστοιχα κόστη της ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Έστω λοιπόν κατά τη χρήση 2002 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες στη φάση της ανάπτυξης 100.000 €. Την 31/12/2002 δεν ήταν γνωστό αν τα προϊόντα που προέκυψαν από τις ανωτέρω δαπάνες μπορούσαν να μπουν στην παραγωγή. Το Δεκέμβριο του 2002 πραγματοποιήθηκαν επίσης δαπάνες δοκιμών 25.000 € και τον Απρίλιο του 2003 πραγματοποιήθηκαν

δαπάνες δοκιμών 35.000 €. Ο Ισολογισμός της 31/12/2002 εγκρίθηκε, από το Διοικητικό Συμβούλιο στις 27/4/2003 και τα θετικά αποτελέσματα των δοκιμών οριστικοποιήθηκαν στις 31/4/2003. Να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές:

2002	Αποτελέσματα Χρήσεως	125.000
	- Δαπάνες Ανάπτυξης	100.000
	- Δοκιμές	<u>25.000</u>
	Διαθέσιμα	125.000
2003	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Δοκιμές)	35.000
	Διαθέσιμα	35.000

Σύμφωνα με τις ανωτέρω εγγραφές οι δαπάνες της χρήσεως 2002 στη φάση της ανάπτυξης 100.000 € και των δοκιμών 25.000 € (σύνολο 125.000 €) θα καταχωρηθούν στα αποτελέσματα χρήσεως, διότι μέχρι την ημερομηνία εγκρίσεως του Ισολογισμού της 31/12/2002 (27/4/2003) δεν υπήρχε οριστικό αποτέλεσμα δοκιμών και συνεπώς δεν επληρούντο τα κριτήρια καταχώρησης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Οι δαπάνες των δοκιμών της χρήσεως 2003 35.000 €, μετά τα θετικά αποτελέσματα των οριστικών δοκιμών, θα καταχωρηθούν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά καμία δαπάνη από το ποσό των 125.000 € που καταχωρήθηκαν στα Αποτελέσματα της Χρήσεως 2002 δεν μπορεί να επαναφερθεί όπως ρητά ορίζει το Πρότυπο παρακάτω (Δαπάνες παρελθόντος που δεν καταχωρούνται ως ένα περιουσιακό στοιχείο).

5.4.6.3. Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου ¹

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληρεί τα κριτήρια καταχωρήσεως, δηλαδή:

(α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρέουν στην επιχείρηση (Μία επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου).

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

Και:

(1) Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσεως του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.

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

(3) Την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.

(4) Πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων πραγμάτων, η επιχείρηση πρέπει 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.

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

(6) Την ικανότητά της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.

Απαγορεύεται επαναφορά δαπανών που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή σε ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις.

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που μπορεί άμεσα να αποδοθούν ή να κατανεμηθούν επάνω σε μία λογική κι συνεπή βάση, για τη δημιουργία, τη παραγωγή και προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που προορίζεται αυτό. Το κόστος περιλαμβάνει, κατά περίπτωση:

(α) Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλύσκονται σε δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

(β) Τους μισθούς, ημερομίσθια και άλλα σχετικά έξοδα προσωπικού άμεσα απασχολούμενου στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου.

(γ) Κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου, τέτοια όπως αμοιβές για καταχώρηση ενός νομικού δικαιώματος και η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο.

(δ) Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στο περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, μία κατανομή της

αποσβέσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ασφαλίσεων και ενοικίων). Κατανομές των γενικών εξόδων γίνονται πάνω σε βάσεις όμοιες με εκείνες που χρησιμοποιούνται στην κατανομή των γενικών εξόδων στα αποθέματα. Το Δ.Λ.Π.23 «Κόστος Δανεισμού», καθιερώνει κριτήρια για την καταχώρηση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Τα ακόλουθα δεν είναι συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου:

(α) Έξοδα πωλήσεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτά τα έξοδα μπορεί άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση.

(β) Καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει προγραμματισμένη απόδοση.

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

Παράδειγμα που επεξηγεί το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μία επιχείρηση αναπτύσσει μία νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια του 20Χ5 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 1000, από τις οποίες 900 πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1^η Δεκεμβρίου 20Χ5 και 100 πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ5 και 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ5. Η επιχείρηση είναι σε θέση να αποδείξει ότι, κατά την 1^η Δεκεμβρίου 20Χ5, η

παραγωγική διαδικασία πληρούσε τα κριτήρια για καταχώρηση ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το ανακτήσιμο ποσό της τεχνογνωσίας που ενσωματώθηκε στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται ότι είναι 500.

Στο τέλος του 20X5, η παραγωγική διαδικασία καταχωρείται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με ένα κόστος 100 (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που τα κριτήρια καταχώρησης πληρούνταν, τουτέστιν, 1^η Δεκεμβρίου 20X5). Οι δαπάνες 900 που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1^η Δεκεμβρίου 20X5 καταχωρούνται ως έξοδα, γιατί τα κριτήρια καταχώρησης δεν πληρούνταν μέχρι την 1^η Δεκεμβρίου 20X5. Αυτά τα έξοδα ουδέποτε θα αποτελέσουν μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας που καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό.

Κατά τη διάρκεια του 20X6 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες 2000. Στο τέλος του 20X6 το ανακτήσιμο ποσό της τεχνογνωσίας που ενσωματώνεται στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται να είναι 1900.

Στο τέλος του 20X6, το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας είναι 2100 (100 δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο τέλος του 20X5 πλέον 2000 δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο 20X6). Η επιχείρηση καταχωρεί μία ζημία απομειώσεως από 200 για να αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία της διαδικασίας πριν από τη ζημία απομειώσεως (2100) στο ανακτήσιμο ποσό της (1900). Αυτή η ζημία απομειώσεως θα αναστραφεί σε μία επόμενη χρήση, αν πληρούνται οι

προϋποθέσεις για την αναστροφή μίας ζημίας απομειώσεως του Δ.Π.Λ.36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων».

5.5. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ¹

Δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

- (α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληρεί τα κριτήρια καταχώρησης ή
- (β) το στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (συμπεριλαμβανόμενες στο κόστος της αγοράς) πρέπει να αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) κατά την ημερομηνία της αγοράς.

Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία επιχείρηση, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται που μπορεί να καταχωρηθεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, δαπάνες για έρευνα καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Παραδείγματα άλλων δαπανών που καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:

- (α) δαπάνες σε δραστηριότητες εκκινήσεως (κόστος εκκινήσεως), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος ενός στοιχείου των Ενσώματων

ακινητοποιήσεων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16. Οι δαπάνες εκκινήσεως μπορεί να συνίστανται από δαπάνες ιδρύσεως τέτοιες όπως δαπάνες νομικής και γραμματειακής φύσεως που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής οντότητας, δαπάνες για να ανοίξει μία νέα εγκατάσταση ή επιχείρηση (δαπάνες πριν το άνοιγμα) ή δαπάνες για έναρξη νέων εκμεταλλεύσεων ή για προώθηση νέων προϊόντων ή διαδικασιών (προληπτικά έξοδα).

(β) δαπάνες για εκπαιδευτικές δραστηριότητες.

(γ) δαπάνες για δραστηριότητες διαφημίσεως και προωθήσεως.

(δ) δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχειρήσεως.

Δεν αποκλείεται καταχώρηση μιας προπληρωμής ως ενός περιουσιακού στοιχείου, όταν η πληρωμή για την παράδοση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών.

5.5.1. Δαπάνες παρελθόντος που δεν καταχωρούνται ως ένα περιουσιακό στοιχείο ¹

Δαπάνες, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικώς είχαν καταχωρηθεί ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις από μία επιχείρηση που καταρτίζει αυτές, δεν πρέπει να καταχωρούνται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία.

Παράδειγμα καταχώρησης μιας δαπάνης^{4,5}

Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> πραγματοποιεί δαπάνες για έρευνα και ανάπτυξη νέων προϊόντων ως ακολούθως:

- Κατά τη χρήση 2002, για τη φάση της Έρευνας 100.000 € και για τη φάση της Ανάπτυξης 50.000 €.

- Κατά τη χρήση 2003, για τη φάση της Ανάπτυξης 75.000 € και τις οριστικές δοκιμές με θετικό αποτέλεσμα 25.000 €.

- Κατά τη χρήση 2004, για δικαστικές δαπάνες σε δίκη με επιτυχή έκβαση για την προστασία της αποκλειστικότητας του προϊόντος 10.000 €.

Να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές:

2002	Αποτελέσματα Χρήσεως		150.000
	- Δαπάνες Έρευνας	100.000	
	- Δαπάνες Ανάπτυξης	<u>50.000</u>	
		Διαθέσιμα	150.000
2003	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία		100.000
	- Δαπάνες Ανάπτυξης	75.000	
	- Δαπάνες Δοκιμών	<u>25.000</u>	
		Διαθέσιμα	100.000
2004	Αποτελέσματα Χρήσεως		10.000
		Διαθέσιμα	10.000

Σύμφωνα με τις ανωτέρω εγγραφές οι δαπάνες της χρήσεως 2002 έρευνας και ανάπτυξης δεν καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία αφού δεν υπάρχει τεκμηρίωση ότι το προϊόν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εκμετάλλευσης. Οι δαπάνες της χρήσεως 2003 ανάπτυξης και δοκιμών

καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αφού υπάρχει η τεκμηρίωση ότι το προϊόν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εκμετάλλευσης. Τα δικαστικά έξοδα δεν καταχωρούνται σε προσαύξηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, αφού δεν προσαυξάνουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οφέλη από το άυλο αυτό περιουσιακό στοιχείο. Σημειώνεται ότι αν η έκβαση της δίκης δεν ήταν επιτυχής το άυλο περιουσιακό στοιχείο με αξία 100.000 € θα έπρεπε να απομειωθεί.

5.6. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ¹

Μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αγορά του ή την ολοκλήρωσή του πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται, εκτός αν:

(α) πιθανολογείται ότι αυτά τα έξοδα θα καταστήσουν το περιουσιακό στοιχείο ικανό να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη επί πλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου της αποδόσεώς του, και

(β) αυτά τα έξοδα μπορεί να αποτιμώνται και να αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο αξιόπιστα.

Αν αυτοί οι όροι πληρούνται, οι μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να προστίθενται στο κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα καταχωρημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρούνται ως έξοδα, αν αυτές οι δαπάνες απαιτούνται για να διατηρούν το περιουσιακό στοιχείο στο αρχικώς εκτιμηθέν πρότυπο της αποδόσεώς του. Η φύση των άυλων στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν είναι

δυνατό να προσδιοριστεί, αν μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να ενισχύουν την αξία ή να διατηρούν τα οικονομικά οφέλη που θα εισρέουν στην επιχείρηση από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες δαπάνες άμεσα σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο μάλλον, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως θα πραγματοποιούνται δαπάνες μετά την αρχική καταχώρηση ενός αγορασμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου περιουσιακού στοιχείου, που δημιουργούν προσθήκες στο κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αγορασμένα είτε εσωτερικώς δημιουργημένα) καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα για να αποφεύγεται η καταχώρηση εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας.

5.7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΩΣ ¹

5.7.1. Βασική μέθοδος ¹

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομειώσεως.

5.7.2. Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος ¹

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομειώσεως. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η πραγματική αξία πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος δεν επιτρέπει:

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

Η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος εφαρμόζεται, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς καταχωρηθεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου καταχωρείται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, γιατί το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια καταχωρήσεως μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας, η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος μπορεί

να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορηγήσεως και καταχωρηθεί με ένα τεκμαρτό ποσό.

Είναι ασύνηθες μια ενεργός αγορά με τα χαρακτηριστικά της [(α) τα στοιχεία που διαπραγματεύονται μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή, (β) οι επιθυμούντες αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να τους βρίσκει κανείς οποτεδήποτε, και (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό] να υπάρχει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί να συμβαίνει. Για παράδειγμα, σε ορισμένες νομοθεσίες, μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοτώσεις παραγωγής. Όμως, μία ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα εκδόσεως ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, μολονότι άυλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται, συμβάσεις διαπραγματεύονται μεταξύ κατ' ιδίαν αγοραστών και πωλητών, οι συναλλαγές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που πληρώνεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της πραγματικής αξίας ενός άλλου. Τελικά, οι τιμές δεν είναι συχνά διαθέσιμες στο Κοινό.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των πραγματικών αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανακτιμώνται. Αν η πραγματική αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μία περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να παρέχουν

εμπειρία ουσιωδών και ασταθών διακυμάνσεων σε πραγματική αξία δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασήμαντες διακυμάνσεις σε πραγματική αξία.

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

(α) είτε επαναπροσδιορίζεται κατ' αναλογία με τη μεταβολή στην προ-αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η αναπόσβεστη αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.

(β) είτε συμψηφίζεται έναντι της προ-αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναπροσδιορίζεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αναπροσαρμόζονται, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσεως και χρήσεως στις εκμεταλλεύσεις μιας επιχειρήσεως. Τα στοιχεία μέσα σε μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις

οικονομικές καταστάσεις που αντιπροσωπεύει ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

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

Αν η πραγματική αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με παραπομπή στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομειώσεως.

Το γεγονός ότι μία ενεργός αγορά δεν υπάρχει 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 Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”.

Αν η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία αποτιμήςεως, η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος εφαρμόζεται από αυτή την ημερομηνία.

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση κάτω από τον τίτλο “Διαφορά αναπροσαρμογής”. Όμως, μία αύξηση αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο κατά την έκταση που αυτό αναστρέφει μία μείωση αναπροσαρμογής του ίδιου περιουσιακού στοιχείου και αυτή η μείωση αναπροσαρμογής είχε προηγουμένως καταχωρηθεί ως ένα έξοδο.

Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο. Όμως, μία μείωση αναπροσαρμογής πρέπει να καταλογίζεται άμεσα σε βάρος κάθε σχετικής “Διαφοράς Αναπροσαρμογής”, κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στη “Διαφορά Αναπροσαρμογής” σε σχέση με αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Η σωρευμένη “Διαφορά αναπροσαρμογής” που περιλαμβάνεται στην καθαρή θέση μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα “κέρδη εις νέο”, όταν η διαφορά πραγματοποιείται. Το σύνολο της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Όμως, μέρος της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιείται, καθώς το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό της “διαφοράς” που πραγματοποιείται είναι η διαφορά μεταξύ απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε καταχωρηθεί με βάση το ιστορικό κόστος του

περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά από τη “διαφορά αναπροσαρμογής” στα “κέρδη εις νέο” δεν γίνεται μέσω του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Παραδείγματα αποτίμησης μεταγενέστερης της αρχικής καταχώρησης⁶

1) Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο την 31/12/2002 εμφανίζεται με αξία κτήσεως 1.500 € και σωρευμένη απόσβεση 900 €, δηλαδή με λογιστική αξία 600 €. Η πραγματική αξία του στοιχείου κατά την ημερομηνία αυτή είναι 1.050 €. Η ωφέλιμη ζωή του ήταν 5 χρόνια. Να γίνει αναπροσαρμογή της αξίας του με βάση:

- α) επαναπροσδιορισμό της σωρευμένης απόσβεσης κατ’ αναλογία με τη μεταβολή στην προ-αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η αναπόσβεστη αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του, και
- β) συμψηφισμό της σωρευμένης απόσβεσης με την προ-αποσβέσεων λογιστική αξία του στοιχείου και επαναπροσδιορισμό του καθαρού ποσού ώστε η νέα αξία να είναι η αναπροσαρμοσμένη.

α)

Αξία κτήσης	1.500	
Πλέον: αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως	1.125	<u>2.625*</u>
Σωρευμένες αποσβέσεις	900	
Πλέον: αναπροσαρμογή αποσβεσθέντων	675	<u>1.575**</u>
Αναπροσαρμοσμένη αξία		<u>1.050</u>

*2.625 = 1.500 X 1,75***, **1.575 = 900 X 1,75***, ***1,75 = 1.050 / 600.

β)

Αξία κτήσης	1.500
Μείον: σωρευμένες αποσβέσεις	<u>900</u>
Λογιστική αξία	600
Αύξηση λογιστικής αξίας για εξίσωση με πραγματική αξία	<u>450</u>
Νέα λογιστική αξία	<u>1.050</u>

Αν υποθεθεί ότι ο απομένων ωφέλιμος χρόνος ζωής του στοιχείου είναι 2 χρόνια, τότε οι αποσβέσεις με την (α) μέθοδο για τα δύο επόμενα χρόνια θα ανέλθουν σε $2.625 \times 20\% = 525 \times 2 = 1.050$ € και με τη (β) μέθοδο σε $1.050 / 2 = 525 \times 2 = 1.050$ €. Η προκύπτουσα διαφορά αναπροσαρμογής είναι 450 € και τακτοποιείται με την εγγραφή:

Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία	450
Διαφορές Αναπροσαρμογής	450

Το παραπάνω ποσό των 450 € μπορεί να μεταφερθεί στα “Κέρδη εις νέο” τμηματικά στις χρήσεις 2003 και 2004 όσα είναι τα χρόνια μέχρι την ολοσχερή απόσβεση του άυλου περιουσιακού στοιχείου με τις εγγραφές:

31/12/2003	Διαφορές Αναπροσαρμογής	225
	Κέρδη εις νέο	225

31/12/2004	Διαφορές Αναπροσαρμογής	225
	Κέρδη εις νέο	225

2) Η επιχείρηση <<ΑΛΦΑ>> απέκτησε την 1/1/2000 ένα ηλεκτρονικό λογισμικό για 50.000 €. Η προβλεπόμενη ωφέλιμη ζωή του ήταν 10 έτη, αποφασίσθηκε όμως να αποσβεσθεί σε 5 έτη λόγω της ραγδαίας εξέλιξης της τεχνολογίας στο τομέα της πληροφορικής που χρησιμοποιείται το ηλεκτρονικό λογισμικό. Στις αρχές του 2002 η αγοραία αξία του στοιχείου είχε πέσει στις 15.000 €. Στις αρχές όμως του 2003 η αγοραία αξία του στοιχείου έχει ανατιμηθεί στις 30.000 € λόγω βραδύπωσης της τεχνολογίας (αντίθετα από την αρχική εκτίμηση) η δε ωφέλιμη ζωή του στοιχείου επανεκτιμήθηκε σε 1 επί πλέον έτος λήξη (31/12/2005). Η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο των αναπροσαρμοσμένων τιμών και όχι του ιστορικού κόστους. Οι σχετικές λογιστικές εγγραφές έχουν ως εξής:

1/1/2000	Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο	50.000	
	Διαθέσιμα		50.000
31/12/2000	Αποσβέσεις (50.000 / 5 έτη = 10.000)	10.000	
	Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο		10.000
31/12/2001	Αποσβέσεις	10.000	
	Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο		10.000
1/1/2002	Αποτελέσματα Χρήσεως (Ζημία Απομείωσης)	15.000	
	Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο (50 – 10 – 10 – 15)		15.000
31/12/2002	Αποσβέσεις (15.000 / 3 έτη = 5.000)	5.000	
	Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο		5.000

1/1/2003	Άυλο Περιουσιακό Στοιχείο	20.000	
	[30 – (50 – 10 – 10 – 15 – 5)]		
	Αποτελέσματα Χρήσεως		
	(Ανάκτηση Ζημίας)		10.000
	Διαφορές Αναπροσαρμογής		10.000
31/12/2003	Αποσβέσεις (30.000 / 2 + 1 έτη = 10.000)	10.000	
	Άυλο Περιουσιακό στοιχείο		10.000
31/12/2003	Διαφορές Αναπροσαρμογής	3.333	
	Κέρδη εις νέον		3.333
31/12/2004	Αποσβέσεις	10.000	
	Άυλο Περιουσιακό στοιχείο		10.000
31/12/2004	Διαφορές Αναπροσαρμογής	3.333	
	Κέρδη εις νέον		3.333
31/12/2005	Αποσβέσεις	10.000	
	Άυλο Περιουσιακό στοιχείο		10.000
31/12/2005	Διαφορές Αναπροσαρμογής	3.334	
	Κέρδη εις νέον		3.334

5.8. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ¹

5.8.1. Περίοδος αποσβέσεως ¹

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτιμήσεως της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία, που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

Καθώς τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναλύονται κατά τη διάρκεια του χρόνου, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται για να αντανakλά αυτή την ανάλωση. Αυτό επιτυγχάνεται με συστηματική κατανομή του κόστους ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας του περιουσιακού στοιχείου, μείον κάθε υπολειμματική αξία, ως εξόδου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Απόσβεση καταχωρείται είτε υπάρχει μία αύξηση είτε όχι, για παράδειγμα, στην πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή στο ανακτήσιμο ποσό. Πολλοί παράγοντες χρειάζεται να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνοντας:

(α) την προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε επαρκώς να διευθύνεται από μία άλλη διευθυντική ομάδα.

(β) τυπικούς κύκλους παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο και δημόσια πληροφόρηση σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής ομοίων τύπων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με ένα όμοιο τρόπο.

(γ) τεχνική, τεχνολογική ή άλλων τύπων απαξίωση.

(δ) τη σταθερότητα της επιχειρήσεως στην οποία το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενα από το περιουσιακό στοιχείο.

(ε) αναμενόμενες πράξεις από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές.

(στ) το επίπεδο των δαπανών συντηρήσεως που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της εταιρείας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο.

(ζ) τη περίοδο ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο και τα νόμιμα ή όμοια όρια στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, τέτοια όπως ημερομηνίες λήξεως σχετικών μισθώσεων.

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

Δοθέντος του ιστορικού των ταχέων μεταβολών στη τεχνολογία, ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

Εκτιμήσεις της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου γενικώς γίνονται λιγότερο αξιόπιστες, καθώς το μήκος της ωφέλιμης ζωής αυξάνει. Αυτό το Πρότυπο υιοθετεί μία εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι απίθανο να υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια.

Σε σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρχει πειστική απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα είναι μία καθορισμένη περίοδος μεγαλύτερη από είκοσι χρόνια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή γενικά δεν υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια αντικρούεται και η επιχείρηση:

(α) αποσβένει το άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της ορθής εκτιμήσεως της ωφέλιμης ζωής του.

(β) εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του άυλου περιουσιακού στοιχείου τουλάχιστον ετησίως για να διαπιστώνει κάθε ζημία απομειώσεως.

(γ) γνωστοποιεί τους λόγους, γιατί η εκδοχή είναι μαχητή και τους παράγοντες που έπαιξαν ένα ουσιαστικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Παραδείγματα περιόδου αποσβέσεως (μεγαλύτερη από είκοσι χρόνια)

A. Μία επιχείρηση έχει αγοράσει ένα αποκλειστικό δικαίωμα να παράγει υδροηλεκτρική ενέργεια για 60 έτη. Οι δαπάνες παραγωγής της υδροηλεκτρικής ενέργειας είναι πολύ χαμηλότερες από τις δαπάνες λήψεως ενέργειας από εναλλακτικές πηγές. Αναμένεται ότι η γεωγραφική περιοχή που περιβάλλει τον υδροηλεκτρικό σταθμό θα ζητά μία σημαντική ποσότητα ενέργειας από τον Ενεργειακό Σταθμό για τουλάχιστον εξήντα χρόνια. Η επιχείρηση αποσβένει το δικαίωμα να παράγει ενέργεια κατά τη διάρκεια των 60 ετών, εκτός αν υπάρχει απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι βραχύτερη.

B. Μία επιχείρηση έχει αγοράσει ένα αποκλειστικό δικαίωμα να εκμεταλλεύεται τα δίοδια σε αυτοκινητόδρομο για 30 έτη. Δεν υπάρχει πρόγραμμα να

κατασκευαστούν εναλλακτικοί δρόμοι στην περιοχή που εξυπηρετείται από τον αυτοκινητόδρομο. Αναμένεται ότι αυτός ο αυτοκινητόδρομος θα είναι σε χρήση για τριάντα χρόνια τουλάχιστον. Η επιχείρηση αποσβένει το δικαίωμα να εκμεταλλεύεται τον αυτοκινητόδρομο κατά τη διάρκεια των 30 ετών, εκτός αν υπάρχει απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι μικρότερη.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη, αλλά είναι πάντοτε ορισμένη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μία συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μίας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

Αν ο έλεγχος πάνω στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιτυγχάνεται μέσω νομίμων δικαιωμάτων, που έχουν παραχωρηθεί για μία ορισμένη περίοδο, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μην υπερβαίνει την περίοδο των νομίμων δικαιωμάτων, εκτός αν:

(α) τα νόμιμα δικαιώματα είναι ανανεώσιμα και

(β) η ανανέωση είναι πραγματικά βέβαιη.

Μπορεί να υπάρχουν αμφότεροι, οικονομικοί και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου: Οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας θα λαμβάνονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Νομικοί παράγοντες μπορεί να περιορίζουν την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η επιχείρηση ελέγχει την

πρόσβαση σε αυτά τα οφέλη. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

Οι ακόλουθοι παράγοντες, μεταξύ άλλων, υποδηλώνουν ότι ανανέωση ενός νόμιμου δικαιώματος είναι πραγματικά βέβαιη:

(α) Η πραγματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μειώνεται καθώς πλησιάζει η αρχική ημερομηνία λήξεως ή δεν μειώνεται περισσότερο από το κόστος ανανέωσης του υποκείμενου δικαιώματος.

(β) Υπάρχει απόδειξη (πιθανώς βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος) ότι τα νόμιμα δικαιώματα θα ανανεωθούν.

(γ) Υπάρχει απόδειξη ότι οι αναγκαίοι όροι για να ληφθεί η ανανέωση των νόμιμων δικαιωμάτων (αν υπάρχουν) θα ικανοποιηθούν.

5.8.2. Μέθοδος αποσβέσεως ¹

Η μέθοδος αποσβέσεως που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανakλά το πρόγραμμα κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση. Αν αυτό το πρόγραμμα δεν μπορεί να καθορίζεται αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος πρέπει να χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση της αποσβέσεως για κάθε χρήση πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Δ.Λ.Π. επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Μία ποικιλία μεθόδων αποσβέσεως μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο επιλέγεται βασιζόμενη στο προσδοκώμενο πρόγραμμα αναλώσεως των οικονομικών ωφελημάτων και εφαρμόζεται σταθερά από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στο προσδοκώμενο πρόγραμμα αναλώσεως των οικονομικών ωφελημάτων, που προέρχονται από αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Θα υπάρχει σπάνια, αν υπάρξει ποτέ, πειστική απόδειξη για να στηρίζει μία μέθοδο αποσβέσεως για άυλα περιουσιακά στοιχεία που καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης αποσβέσεως απ' ότι σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο.

Η απόσβεση συνήθως καταχωρείται ως ένα έξοδο. Όμως, μερικές φορές τα οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται από την επιχείρηση κατά την παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων μάλλον, παρά προκαλούν ένα έξοδο. Στις περιπτώσεις αυτές, η δαπάνη αποσβέσεως αποτελεί μέρος του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων.

5.8.3. Υπολειμματική αξία ¹

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ότι είναι στο μηδέν, εκτός αν:

(α) υπάρχει μία δέσμευση από ένα τρίτο μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή

(β) υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:

- I. υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά, και
- II. πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μία υπολειμματική αξία άλλη εκτός από μηδέν δείχνει ότι μία επιχείρηση αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

Αν υιοθετείται η βασική μέθοδος, η υπολειμματική αξία υπολογίζεται με τη χρησιμοποίηση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της αγοράς του περιουσιακού στοιχείου, για την πώληση ενός όμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του και έχει χρησιμοποιηθεί κάτω από συνθήκες όμοιες με αυτές, στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί. Η υπολειμματική αξία δεν αυξάνεται μεταγενεστέρως λόγω μεταβολών σε τιμές ή αξία. Αν η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος υιοθετείται, μία νέα εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας

γίνεται κατά την ημερομηνία κάθε αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου με τη χρησιμοποίηση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία αυτή.

5.8.4. Αναθεώρηση της περιόδου αποσβέσεως και της μεθόδου αποσβέσεως ¹

Η περίοδος αποσβέσεως και η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος αποσβέσεως πρέπει να μεταβάλλεται κατ' ακολουθίαν. Αν έχει υπάρξει μια ουσιώδης μεταβολή στο προσδοκώμενο πρόγραμμα των οικονομικών ωφελειών από το περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανakλά το αλλαγμένο πρόγραμμα. Τέτοιες μεταβολές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 "Καθαρό κέρδος ή Ζημία χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές", με αναπροσαρμογή της δαπάνης αποσβέσεως για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι σωστή. Για παράδειγμα, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να επεκτείνεται με μεταγενέστερες δαπάνες που βελτιώνουν την κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου πέραν του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου αποδόσεώς του. Επίσης, η καταχώρηση μιας ζημίας

απομειώσεως μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος αποσβέσεως χρειάζεται να μεταβληθεί.

Κατά τη διάρκεια του χρόνου, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρέουν σε μία επιχείρηση από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αλλάξει. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μία μέθοδος αποσβέσεως του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη μάλλον παρότι μία σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι, όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μία άδεια αναβάλλεται εξαρτώντας την ενεργοποίηση από άλλα συνθετικά στοιχεία ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην λαμβάνονται μέχρι τις τελευταίες χρήσεις.

5.9. ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ¹

Μία επιχείρηση για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε καταχωρεί ή αναστρέφει μια ζημιά απομειώσεως.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.22 “Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων”, αν μία ζημία απομειώσεως συμβαίνει πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας λογιστικής χρήσεως, η οποία αρχίζει μετά την απόκτηση, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποκτήθηκε σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που ήταν μία αγορά, η ζημία απομειώσεως καταχωρείται ως μια αναπροσαρμογή σε αμφότερα, στο ποσό που εκχωρείται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο και στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) που καταχωρείται κατά την ημερομηνία της αγοράς. Όμως, αν η ζημία απομειώσεως αφορά σε συγκεκριμένα γεγονότα ή μεταβολές σε συνθήκες που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία της αγοράς, η ζημία απομειώσεως καταχωρείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 και όχι ως μία αναπροσαρμογή στο ποσό που εκχωρείται στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) η οποία καταχωρείται κατά την ημερομηνία της αγοράς.

Επιπρόσθετα στις ακόλουθες προϋποθέσεις που συμπεριλαμβάνονται στο Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”, μία επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό των ακόλουθων άυλων περιουσιακών στοιχείων τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, ακόμη και αν δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται:

(α) ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο για χρήση, και
(β) ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση.

Το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 και οι ζημιές απομειώσεως να καταχωρούνται κατ’ ακολουθία.

Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που να καλύπτουν το κόστος του, υπόκειται συνήθως σε μεγάλη αβεβαιότητα, μέχρις ότου το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί μία επιχείρηση να εξετάζει για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως, τη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.

Είναι μερικές φορές δύσκολο να διαπιστώνεται, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απομειώνεται, γιατί, μεταξύ άλλων πραγμάτων, δεν υπάρχει αναγκαστικά οποιαδήποτε προφανής απόδειξη απαξίωσης. Αυτή η δυσκολία προκύπτει ειδικώς, αν το περιουσιακό στοιχείο έχει μία μακρά ωφέλιμη ζωή. Ως συνέπεια, αυτό το Πρότυπο απαιτεί, ως ελάχιστο, ένα ετήσιο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αν η ωφέλιμη ζωή του υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση.

Η αξίωση για μία ετήσια εξέταση απομείωσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζεται οποτεδήποτε η τρέχουσα συνολική εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια από τότε που κατέστη διαθέσιμο για χρήση. Συνεπώς, αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είχε εκτιμηθεί να είναι μικρότερη από είκοσι χρόνια, κατά την αρχική καταχώρηση, αλλά η ωφέλιμη ζωή επεκτείνεται με μεταγενέστερες δαπάνες για να υπερβεί τα είκοσι χρόνια από τότε που το περιουσιακό στοιχείο κατέστη διαθέσιμο για χρήση, μία επιχείρηση πραγματοποιεί την εξέταση για απομείωση που απαιτείται (δηλαδή ένα άυλο

περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση) και επίσης κάνει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται (δηλαδή αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται κατά τη διάρκεια περισσότερο των είκοσι ετών, τους λόγους για τους οποίους αντικρούεται η εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Κατά την παρουσίαση αυτών των λόγων, η επιχείρηση πρέπει να περιγράψει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν ένα ουσιώδη ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου).

5.10. ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ¹

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται (να απαλείφεται από τον Ισολογισμό) κατά τη πώληση, ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίησή του καθώς και μεταγενέστερη πώληση.

Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να προσδιορίζονται, ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διαθέσεως και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται για ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο, το κόστος του αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι ίσο με τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που εκποιήθηκε και κανένα κέρδος ή ζημία δεν προκύπτει.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποσύρεται από την ενεργό χρήση και κρατείται για διάθεση απεικονίζεται στη λογιστική αξία του κατά την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται από την ενεργό χρήση. Τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, μία επιχείρηση εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”, και καταχωρεί κάθε ζημία απομειώσεως κατ’ ακολουθία.

5.11. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ¹

5.11.1. Γενικά ¹

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:

(α) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιούνται.

(β) τις μεθόδους αποσβέσεως που χρησιμοποιούνται.

(γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομειώσεως) κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσεως.

(δ) τη θέση του στοιχείου (στοιχείων) στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται.

(ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως που δείχνει:

- i. προσθήκες, εμφανίζοντας ξεχωριστά αυτές από εσωτερική ανάπτυξη και μέσω ενοποιήσεως επιχειρήσεων.
- ii. αποσύρσεις και διαθέσεις.
- iii. αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της χρήσεως που προέρχονται από αναπροσαρμογές και από ζημίες απομειώσεως που καταχωρήθηκαν ή αναστράφηκαν απ' ευθείας από την καθαρή θέση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 "Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων" (αν υπάρχουν).
- iv. ζημίες απομειώσεως που καταχωρήθηκαν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 (αν υπάρχουν).
- v. ζημίες απομειώσεως που αναστράφηκαν από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 (αν υπάρχουν).
- vi. απόσβεση που καταχωρήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
- vii. καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που ανακύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής επιχειρήσεως.

viii. άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Συγκριτικές πληροφορίες δεν χρειάζονται.

Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσεως και χρήσεως σε εκμεταλλεύσεις μιας επιχειρήσεως.

Παραδείγματα ιδιαίτερων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

(α) Σήματα προϊόντων

(β) Τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους εκδόσεως

(γ) Ηλεκτρονικό λογισμικό

(δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων

(ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης

(στ) συνταγές, τύποι, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα, και

(ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

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

Μία επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από το παρόν πρότυπο.

Μία επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε μια λογιστική εκτίμηση, που έχει μια ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση ή που αναμένεται να έχει μια ουσιώδη επίδραση σε μεταγενέστερες χρήσεις,

σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 “Καθαρό Κέρδος ή ζημία χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές”. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- (α) στην περίοδο αποσβέσεως
- (β) στη μέθοδο αποσβέσεως ή
- (γ) σε υπολειμματικές αξίες.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης να γνωστοποιούν:

(α) Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται κατά τη διάρκεια περισσότερο των είκοσι ετών, τους λόγους για τους οποίους αντικρούεται η εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Κατά την παρουσίαση αυτών των λόγων, η επιχείρηση πρέπει να περιγράψει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν ένα ουσιώδη ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

(β) Μία περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο αποσβέσεως κάθε κατ’ ιδίαν άυλου περιουσιακού στοιχείου, που είναι σημαντικό στις ως σύνολο οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησεως.

(γ) Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μίας κρατικής επιχορηγήσεως και αρχικώς καταχωρήθηκαν στην πραγματική αξία.

- i. την πραγματική αξία που αρχικώς καταχωρήθηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία
- ii. τη λογιστική αξία τους, και

iii. αν απεικονίζονται σύμφωνα με τη βασική ή την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο για μεταγενέστερη αποτίμηση.

(δ) 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.

(ε) το ποσό των δεσμεύσεων για την αγορά άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Όταν μία επιχείρηση περιγράφει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν ένα ουσιώδη ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποσβένεται κατά τη διάρκεια περισσότερο των είκοσι χρόνων, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη τους παράγοντες:

(α) την προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε επαρκώς να διευθύνεται από μία άλλη διευθυντική ομάδα.

(β) τυπικούς κύκλους παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο και δημόσια πληροφόρηση σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής ομοίων τύπων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με ένα όμοιο τρόπο.

(γ) τεχνική, τεχνολογική ή άλλων τύπων απαξίωση.

(δ) τη σταθερότητα της επιχειρήσεως στην οποία το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενα από το περιουσιακό στοιχείο.

(ε) αναμενόμενες πράξεις από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές.

(στ) το επίπεδο των δαπανών συντηρήσεως που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό

στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της εταιρείας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο.

(ζ) τη περίοδο ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο και τα νόμιμα ή όμοια όρια στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, τέτοια όπως ημερομηνίες λήξεως σχετικών μισθώσεων.

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

5.11.2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο ¹

Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:

(α) κατά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:

- i. η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής.
- ii. η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- iii. η λογιστική αξία που θα είχε συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις, αν είχαν απεικονιστεί τα αναπροσαρμοσμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

(β) το ποσό της “Διαφοράς Αναπροσαρμογής” που αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, που εμφανίζει τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσεως και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Μπορεί να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, κατηγορίες δεν συναθροίζονται, αν αυτό θα κατέληγε στην ενοποίηση μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά αποτιμώμενα σύμφωνα με αμφότερες, τη βασική και την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο για μεταγενέστερη αποτίμηση.

5.11.3. Δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως ¹

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν το άθροισμα των ποσών έρευνας και αναπτύξεως που καταχωρήθηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Τις δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως συνθέτουν όλες οι δαπάνες που άμεσα αφορούν τις δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως ή που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση σε τέτοιες δραστηριότητες.

5.11.4. Άλλες πληροφορίες ¹

Μία επιχείρηση ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται, να δίδει τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) μία περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που είναι ακόμη σε χρήση, και

(β) μία σύντομη περιγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την επιχείρηση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως περιουσιακά στοιχεία, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια καταχώρησης του παρόντος Προτύπου ή γιατί είχαν αγοραστεί ή δημιουργηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του Προτύπου.

5.12. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ¹

Κατά την ημερομηνία κατά την οποία αυτό το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή (ή κατά την ημερομηνία της υιοθεσίας του, εάν είναι νωρίτερα) πρέπει να εφαρμόζεται, όπως παρατίθεται στους ακόλουθους πίνακες. Σε όλες τις περιπτώσεις, άλλες εκτός από εκείνες που περιγράφονται λεπτομερώς σε αυτούς τους πίνακες, αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά, εκτός αν αυτό δεν είναι εφικτό να γίνει έτσι.

Οι πίνακες κατωτέρω απαιτούν αναδρομική εφαρμογή οποτεδήποτε αυτό είναι αναγκαίο για να απαλείφεται ένα στοιχείο το οποίο δεν έχει τις ιδιότητες για καταχώρηση, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο ή αν η προηγούμενη αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αντίθετη με τις αρχές που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο (για παράδειγμα, άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν ποτέ αποσβεστεί ή που έχουν αναπροσαρμοστεί, αλλά όχι με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά). Σε άλλες περιπτώσεις, μελλοντική εφαρμογή των προϋποθέσεων καταχώρησης και αποσβέσεως απαιτείται, ή σε μερικές περιπτώσεις, επιτρέπεται.

Το αποτέλεσμα της υιοθέτησης αυτού του Προτύπου κατά την ημερομηνία εφαρμογής του (ή νωρίτερα) πρέπει να καταχωρείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 “Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές”, τούτέστιν, ως μία αναπροσαρμογή είτε στο υπόλοιπο ανοίγματος των κερδών εις νέο της προηγούμενης χρήσεως που παρουσιάζεται ή στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την τρέχουσα χρήση.

Στις πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις μεταβατικές διατάξεις που υιοθέτησε, όταν οι μεταβατικές διατάξεις, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, επιτρέπουν μία επιλογή.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 Μεταβατικές διατάξεις – Καταχώρηση	
Συνθήκες	Απαιτήσεις
<p>1. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρήθηκε ως ένα ιδιαίτερο περιουσιακό στοιχείο – είτε περιγράφηκε ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είτε όχι – και, κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος αυτού του Προτύπου (ή κατά την ημερομηνία υιοθέτησης αυτού του Προτύπου, αν είναι νωρίτερα), το στοιχείο δεν πληρεί τον ορισμό ή τα κριτήρια καταχώρισεως ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.</p>	
<p>(α) Το στοιχείο αποκτήθηκε σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων, που ήταν μία αγορά.</p>	<p>(i) Επανακατανέμει το στοιχείο στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) που προέρχεται από την ίδια αγορά, και (ii) αναπροσαρμόζει την υπεραξία (αρνητική υπεραξία) που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία της αγοράς αναδρομικώς, ως αν το στοιχείο είχε συμπεριληφθεί πάντοτε στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία της αγοράς. Για παράδειγμα, αν η υπεραξία είχε καταχωρηθεί ως ένα περιουσιακό στοιχείο και είχε αποσβεστεί, εκτιμάται η σωρευμένη απόσβεση που θα είχε καταχωρηθεί, ως αν είχε το στοιχείο συμπεριληφθεί στην υπεραξία που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία της αγοράς και αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατ' ακολουθίαν.</p>
<p>(β) Το στοιχείο δεν αποκτήθηκε σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που ήταν μία αγορά (για παράδειγμα αγοράστηκε ξεχωριστά ή δημιουργήθηκε εσωτερικά).</p>	<p>Διαγράφεται το στοιχείο (απαλείφεται αυτό από τον Ισολογισμό)</p>

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 Μεταβατικές διατάξεις – Καταχώρηση (συνέχεια)	
Συνθήκες	Απαιτήσεις
<p>2. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρήθηκε ως ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο – είτε περιγράφηκε ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είτε όχι – και, κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος αυτού του Προτύπου (ή κατά την ημερομηνία υιοθέτησης αυτού του Προτύπου, αν είναι νωρίτερα), το στοιχείο πληρεί τον ορισμό ή τα κριτήρια καταχώρησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.</p>	
<p>(α) Το περιουσιακό στοιχείο καταχωρήθηκε αρχικά στο κόστος.</p>	<p>Ταξινομεί το περιουσιακό στοιχείο ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το αρχικώς καταχωρηθέν κόστος για το περιουσιακό στοιχείο κρίνεται να έχει προσδιοριστεί σωστά.</p>
<p>(β) Το περιουσιακό στοιχείο καταχωρήθηκε αρχικώς με ένα ποσό άλλο εκτός από το κόστος.</p>	<p>(i) ταξινομεί το περιουσιακό στοιχείο ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, και (ii) επανεκτιμά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο κόστος (ή αναπροσαρμοσμένο ποσό, μετά την αρχική καταχώρηση στο κόστος) μείον σωρευμένη απόσβεση, που προσδιορίστηκε σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Αν το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί, διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο (απαλείφεται αυτό από τον Ισολογισμό).</p>

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 Μεταβατικές διατάξεις – Καταχώρηση (συνέχεια)	
Συνθήκες	Απαιτήσεις
<p>3. Κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος αυτού του Προτύπου (ή κατά την ημερομηνία υιοθέτησης αυτού του Προτύπου, αν είναι νωρίτερα), ένα στοιχείο πληρεί τον ορισμό ή τα κριτήρια καταχωρήσεως ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν είχε προηγουμένως καταχωρηθεί ως ένα περιουσιακό στοιχείο.</p>	
<p>(α) Το άυλο περιουσιακό στοιχείο είχε αποκτηθεί σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που ήταν μία αγορά και είχε σχηματίσει μέρος της υπεραξίας που καταχωρήθηκε.</p>	<p>Καταχώρηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου ενθαρρύνεται, αλλά δεν απαιτείται. Αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται:</p> <p>(i) αποτιμάται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο κόστος (ή αναπροσαρμοσμένο ποσό) μείον σωρευμένη απόσβεση που προσδιορίστηκε σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, και</p> <p>(ii) αναπροσαρμόζει την υπεραξία που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία της αγοράς αναδρομικώς, ως αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο ουδέποτε είχε συμπεριληφθεί στην υπεραξία που καταχωρήθηκε κατά την ημερομηνία της αγοράς.</p> <p>Για παράδειγμα, αν η υπεραξία είχε καταχωρηθεί ως ένα περιουσιακό στοιχείο και είχε αποσβεστεί, εκτιμάται το αποτέλεσμα στη σωρευμένη απόσβεση της υπεραξίας της διαχωρίζουσας το άυλο περιουσιακό στοιχείο ιδιαίτως και αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατ' ακολουθίαν.</p>

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 Μεταβατικές διατάξεις – Καταχώρηση (συνέχεια)	
Συνθήκες	Απαιτήσεις
(β) Το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτήθηκε σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που ήταν μία αγορά (για παράδειγμα αγοράστηκε ιδιαίτερα ή δημιουργήθηκε εσωτερικά).	Το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν πρέπει να καταχωρείται.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 Μεταβατικές διατάξεις–Απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απεικονιζόμενου σύμφωνα με τη βασική μέθοδο	
Συνθήκες	Απαιτήσεις
4. Το περιουσιακό στοιχείο δεν είχε προηγουμένως αποσβεστεί ή η δαπάνη αποσβέσεως θεωρήθηκε ότι είναι μηδέν.	Επαναφέρεται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, ως αν η σωρευμένη απόσβεση είχε πάντοτε προσδιοριστεί σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο.
5. Το περιουσιακό στοιχείο είχε προηγουμένως αποσβεστεί. Σωρευμένη απόσβεση προσδιορισμένη σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο είναι διαφορετική προς αυτή που προηγουμένως προσδιορίστηκε (γιατί η περίοδος αποσβέσεως και / ή η μέθοδος αποσβέσεως είναι διαφορετική).	Να μην επαναφέρεται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου για κάθε διαφορά μεταξύ της σωρευμένης αποσβέσεως σε προηγούμενα χρόνια και αυτής που υπολογίστηκε σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Να αποσβένεται κάθε λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής που προσδιορίστηκε σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο (δηλαδή κάθε μεταβολή αντιμετωπίζεται ως μία μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση).

ΠΙΝΑΚΑΣ 3 Μεταβατικές διατάξεις – Αναπροσαρμοσμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία	
Συνθήκες	Απαιτήσεις
6. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονιζόταν σε ένα αναπροσαρμοσμένο ποσό που δεν ήταν προσδιορισμένο με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά.	
(α) υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο.	Το περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναπροσαρμόζεται με παραπομπή σε αυτή την ενεργό αγορά κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος αυτού του Προτύπου (ή κατά την ημερομηνία υιοθέτησης αυτού του Προτύπου, αν είναι ενωρίτερα).
(β) δεν υπάρχει ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο	(i) Απαλείφεται το αποτέλεσμα κάθε αναπροσαρμογής και (ii) Αποτιμάται η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο κόστος μείον σωρευμένη απόσβεση που προσδιορίζεται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο.

5.13. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΕΩΣ ΙΣΧΥΟΣ ¹

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που καλύπτουν χρήσεις οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1^η Ιουλίου 1999, η επιχείρηση πρέπει:

(α) να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός και

(β) να υιοθετεί το Δ.Λ.Π.22 “Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων” και το Δ.Λ.Π.36 “Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων”, συγχρόνως.

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά:

(α) το Δ.Λ.Π.4 “Λογιστική Αποσβέσεων”, σε σχέση με την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων και

(β) Δ.Λ.Π.9 “Δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως”.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 5

1. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, Έκδοση Σώματος Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998, σελ.11-59.
2. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 2002, σελ. 484-485.
3. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα, 2003, σελ. 111.
4. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, ό.π., σελ. 111-112.
5. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 485-486.
6. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, ό.π., σελ. 488-491.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΧΑΡΙΛΑΟΣ Π. ΑΛΑΜΑΝΟΣ, “Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων”, Οικονομικός Ταχυδρόμος, Αριθμός Φύλλου 28, 13 Ιουλίου 2002.
2. ΧΑΡΙΛΑΟΣ Π. ΑΛΑΜΑΝΟΣ, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Οικονομικά Χρονικά, Τεύχος 116, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002.
3. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΒΕΝΙΕΡΗΣ, “Θεμέλιο για το άνοιγμα των αγορών”, Οικονομικός Ταχυδρόμος, Αριθμός Φύλλου 30, 27 Ιουλίου 2002.
4. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 16 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998.
5. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998.
6. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998.
7. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 1998.
8. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα, 2003.
9. Π. ΚΛΑΥΔΙΑΝΟΣ – ΑΡΓΥΡΩ ΤΣΑΤΣΟΥΛΗ, “Η τόνωση της αξιοπιστίας των επιχειρήσεων”, Οικονομικός Ταχυδρόμος, Αριθμός Φύλλου 30, 27 Ιουλίου 2002.
10. ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΜΠΑΛΛΑΣ, “Η λογιστική των άυλων πόρων”, Οικονομικός Ταχυδρόμος, Αριθμός Φύλλου 18, 2 Μαΐου 2003.

11. ΧΡΗΣΤΟΣ ΒΑΣ. ΝΑΟΥΜ, “Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική”, Εκδόσεις Interbooks, Αθήνα, 1994.
12. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΠΕΤΤΑΣ, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές”, Οικονομικά Χρονικά, Τεύχος 115, Δεκέμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002.
13. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ, “Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Οικονομικά Χρονικά, Τεύχος 117, Ιούλιος – Σεπτέμβριος 2002.
14. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 2002.
15. ΙΩΑΝΝΗΣ Λ. ΦΙΛΟΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Ισχύ 31/03/2004

	Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων (Δεν είναι Πρότυπο)
Δ.Λ.Π. 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
Δ.Λ.Π. 2	Αποθέματα
Δ.Λ.Π. 3	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.27 και 28)
Δ.Λ.Π. 4	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.16, 22 και 38)
Δ.Λ.Π. 5	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.1)
Δ.Λ.Π. 6	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.15)
Δ.Λ.Π. 7	Καταστάσεις ταμιακών ροών
Δ.Λ.Π. 8	Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές
Δ.Λ.Π. 9	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.38)
Δ.Λ.Π.10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού
Δ.Λ.Π.11	Συμβάσεις κατασκευής έργων
Δ.Λ.Π.12	Φόροι εισοδήματος
Δ.Λ.Π.13	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.1)
Δ.Λ.Π.14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
Δ.Λ.Π.15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών
Δ.Λ.Π.16	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις
Δ.Λ.Π.17	Μισθώσεις
Δ.Λ.Π.18	Έσοδα
Δ.Λ.Π.19	Παροχές σε εργαζόμενους
Δ.Λ.Π.20	Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
Δ.Λ.Π.21	Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
Δ.Λ.Π.22	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
Δ.Λ.Π.23	Κόστος Δανεισμού
Δ.Λ.Π.24	Γνωστοποιήσεις Συνδεομένων Μερών
Δ.Λ.Π.25	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.39 και 40)
Δ.Λ.Π.26	Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων

	Παροχών Αποχώρησης
Δ.Λ.Π.27	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές
Δ.Λ.Π.28	Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς
Δ.Λ.Π.29	Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
Δ.Λ.Π.30	Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων
Δ.Λ.Π.31	Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες
Δ.Λ.Π.32	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
Δ.Λ.Π.33	Κέρδη κατά Μετοχή
Δ.Λ.Π.34	Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση
Δ.Λ.Π.35	Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις
Δ.Λ.Π.36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
Δ.Λ.Π.37	Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
Δ.Λ.Π.38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
Δ.Λ.Π.39	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση
Δ.Λ.Π.40	Επενδύσεις σε Ακίνητα
Δ.Λ.Π.41	Γεωργία