

ΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**Πτυχιακή Εργασία με θέμα:**

«Ο Λογιστικός χειρισμός των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ-IAS 38).»

**Της Φοιτήτριας :**

Δημητροπούλου Κωνσταντίνας  
Α.Μ. 13961

**Επιβλέπων Καθηγητής:**

Παπαδέας Παναγιώτης



## Πίνακας περιεχομένων

Πρόλογος .....	2
Εισαγωγή.....	3
Ορισμός Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	3
Πάγια και άυλα περιουσιακά στοιχεία .....	3
Λογιστικά Πρότυπα .....	5
Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Board (IASB) .....	6
<b>Μέρος Α: Ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).</b> .....	<b>7</b>
1. Υπεραξία Επιχειρήσεως .....	7
2. Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας .....	9
3. Franchising .....	15
4. Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων, μεταλλείων, λατομείων - Λοιπές Παραχωρήσεις.....	18
5. Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων – Λοιπά Δικαιώματα – Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων .....	19
6. Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης .....	24
<b>Μέρος Β: Ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ – IAS 38)</b> .....	<b>28</b>
7. Σκοπός του προτύπου – Χρήσιμοι ορισμοί .....	28
8. Προσδιορισμός των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων .....	30
9. Καταχώρηση και αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου – Μεταγενέστερες δαπάνες .....	31
10. Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων, Μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρισης.....	36
11. Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων .....	38
12. Αναγνωρησιμότητα λογιστικής αξίας – Ζημίες απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου – Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων. ....	40
<b>Μέρος Γ: Σύγκριση του λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.</b> .....	<b>41</b>
<b>Βιβλιογραφία</b> .....	<b>47</b>

## Πρόλογος

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως στόχο να αναλύσει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και τον τρόπο με τον οποίο αυτά αποτιμούνται και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων στο χρηματιστήριο επιχειρήσεων.

Αρχικά, στο Μέρος Α', γίνεται μια παρουσίαση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα όσα προβλέπουν το ΕΓΛΣ, ο ΚΒΣ και γενικά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Γίνεται μια επιμέρους ανάλυση που περιλαμβάνει το πότε τα άυλα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, τον τρόπο με τον οποίο αυτό γίνεται και τις μεθόδους απόσβεσής τους. Ακόμα γίνεται λόγος για τις λογιστικές διαδικασίες που απαιτούνται για την παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και την αντιμετώπιση των ιδιοπαραγόμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Στη συνέχεια αναλύονται και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, τα οποία δεν είναι άυλα περιουσιακά στοιχεία, αλλά αναπτύσσονται από τον λογαριασμό 16 του ΕΓΛΣ.

Ακολουθεί το Μέρος Β', με μια παράθεση σχετικά με το τι προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Σύμφωνα με αυτή, βλέπουμε τον τρόπο καταχώρησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά βιβλία καθώς και τις μεθόδους αποτίμησής τους και το τι συμβαίνει σε αυτά ανάλογα με τον τρόπο απόκτησής τους.

Στο Μέρος Γ' της πτυχιακής εργασίας γίνεται μια σύγκριση λογιστικού χειρισμού μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και μπορούμε να δούμε τις επιμέρους ομοιότητες και διαφορές τους.

## Εισαγωγή

### Ορισμός Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ασώματες Ακίνητοποιήσεις (Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες:

- i. Δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.
- ii. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών.

### Πάγια και άυλα περιουσιακά στοιχεία

«Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία είναι εκείνα που αποφέρουν οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει την λογιστική ετήσια περίοδο.»

Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία αποτελούν υποκατηγορία της ομάδας 1 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, που περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία του Παγίου Ενεργητικού της εκάστοτε επιχείρησης. Η ομάδα αποτελείται από τους εξής υψηλόβαθμους ή τροφοδοτούμενους λογαριασμούς με τους αντίστοιχους διψήφιους κωδικούς αριθμούς:

- 10. Εδαφικές εκτάσεις
- 11. Κτίρια, κτιριακές εγκαταστάσεις και τεχνικά έργα
- 12. Μηχανήματα και μηχανολογικός εξοπλισμός
- 13. Μεταφορικά μέσα
- 14. Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15. Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης πάγιων στοιχείων
- 16. Ασώματες ακίνητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 17. ....
- 18. Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19. Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 στο άρθρο 42E §2, «στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.»

Τα Πάγια είναι δηλαδή «τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην επιχείρηση και τα οποία κυκλοφορούν βραδύτατα σε περισσότερες χρήσεις.»

Τα Πάγια Στοιχεία επιμερίζονται σε ενσώματα και ασώματα. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος. (Ν.2190/1920 42E §4).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- ✓ Κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στη παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή διοικητικούς σκοπούς
- ✓ Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.

Τα κύρια χαρακτηριστικά των άυλων πάγιων στοιχείων είναι πως:

1. δεν έχουν φυσική υπόσταση
2. εξασφαλίζουν στον κάτοχο τους ορισμένα αποκλειστικά δικαιώματα,
3. παρέχουν στην επιχείρηση ορισμένα μελλοντικά οφέλη, και
4. έχουν σχετικά μεγάλη ωφέλιμη ζωή.

Κατά τον Ν.2190/1920, άρθρο 42E §3, ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που αποκτώνται από την εταιρία με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανούνται από την εταιρία για τη δημιουργία των αγαθών αυτών.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, «άυλο πάγιο στοιχείο ενεργητικού είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό στοιχείο ενεργητικού χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχει η επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.»

Για να θεωρηθεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό, και να καταχωρηθεί διακεκριμένα στα λογιστικά βιβλία, θα πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

1. αναγνωριστικότητα
2. να ελέγχεται από την επιχείρηση, και
3. να προσδοκείται ότι θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Σε περίπτωση που ένα στοιχείο δεν καλύπτει αθροιστικά τα τρία αυτά χαρακτηριστικά, οι δαπάνες για την απόκτηση ή τη δημιουργία του στοιχείου από την επιχείρηση την επιχείρηση καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται. Μόνο στην περίπτωση που τα τελευταία αυτά στοιχεία αποκτώνται από ενοποίηση επιχειρήσεων (συγχώνευση, εξαγορά) η συνολική αξία των στοιχείων αυτών καταχωρείται ως υπεραξία (goodwill) κατά τον χρόνο ενοποίησης των επιχειρήσεων.

## Λογιστικά Πρότυπα

Όταν επιχειρήσεις διαφόρων κρατών συντάσσουν και δημοσιεύουν λογιστικές καταστάσεις βάσει διαφορετικών λογιστικών κανόνων και αρχών δημιουργείται πρόβλημα μελέτης, ανάλυσης και τελικά, σύγκρισης των στοιχείων τα οποία είναι απαραίτητα για την αξιολόγηση των επενδυτικών ευκαιριών οι οποίες παρουσιάζονται μέσα από τις καταστάσεις αυτές.

Κρίνεται αναγκαίο, οι οικονομικοί οργανισμοί, για την συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων, να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών που εκφράζουν την οικονομική τους κατάσταση.

Απαιτείται λοιπόν η τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας, δηλαδή ενιαίος τρόπος – δέσμη κανόνων, αρχών, μεθόδων αποτίμησης και παρουσίασης – που να καταγράφει και να παρακολουθεί τη δράση του οικονομικού οργανισμού, τόσο σε εθνικό όσο και σε Κοινοτικό και Διεθνές επίπεδο.

Λογιστική τυποποίηση είναι κανόνες, αρχές, μέθοδοι αποτίμησης και παρουσίασης που καθιερώθηκαν με συναίνεση και έχουν εγκριθεί από έναν αναγνωρισμένο φορέα, παρέχονται δε για κοινή και επαναλαμβανόμενη χρήση με σκοπό την επίτευξη του βέλτιστου βαθμού τάξης στο λογιστικό πλαίσιο εφαρμογής.

Με τη λογιστική τυποποίηση διεθνώς, εξαλείφονται οι λογιστικές διαφορές που υπάρχουν μεταξύ διαφόρων χωρών (που πηγάζουν από τη διαφορετική νομοθεσία και τους κανονισμούς που αφορούν στη λογιστική πρακτική) και επιτυγχάνεται η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων ώστε να καταστούν χρήσιμες στη λήψη επιχειρηματικών και άλλων αποφάσεων.

## Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - International Accounting Standards Board (IASB)

Μέχρι το 2001, αρμόδια για την δημιουργία Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, διεθνώς, ήταν η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC).

Σκοποί της ήταν σύμφωνα με το Καταστατικό της:

- ✓ Να δημιουργεί, διαμορφώνει και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται και θα παρουσιάζονται οι Οικονομικές Καταστάσεις
- ✓ Να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους
- ✓ Να εργάζεται για την βελτίωση και την εναρμόνιση των Λογιστικών Κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών σχετικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Από το 2002 και μετά τον ρόλο αυτό τον ανέλαβε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Board (IASB), το οποίο στην ουσία είναι απλή μετονομασία της προαναφερθείσας Επιτροπής. Έδρα του έχει το Λονδίνο και αποτελείται από 14 μέλη. Η ανεξάρτητη αυτή αρχή ανέλαβε την ευθύνη να συνεχίσει την κατάρτιση των Λογιστικών Προτύπων και όλων των θεμάτων που αφορούν στην εκπόνηση και έκδοσή τους, με τη νέα ονομασία Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΛΧΠ). Η σταδιακή αριθμητική αύξηση των ΔΛΧΠ καταργεί συγκεκριμένα ΔΛΠ και μειώνει σταδιακά τον αριθμό τους. Σήμερα εφαρμόζεται παράλληλα το μεγαλύτερο μέρος των ΔΛΠ και το σύνολο των ΔΛΧΠ.

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι μια ενιαία δέσμη παγκοσμίων Λογιστικών Προτύπων, ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε:

- ✓ Ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων
- ✓ Μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης
- ✓ Ελαχιστοποίηση του βαθμού της υποκειμενικότητας που χαρακτηρίζει ορισμένες λογιστικές εργασίες
- ✓ Αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

Συνεπώς, με την εφαρμογή τους από τους Οικονομικούς Οργανισμούς επιτυγχάνεται η ακριβής, αληθής και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων και αυξάνει ο βαθμός συγκρισιμότητας των στοιχείων τους.

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ εφαρμόζονται είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά από τις επιχειρήσεις των περισσότερων χωρών (περίπου το 60%).

## Μέρος Α: Ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).

### 1. Υπεραξία Επιχειρήσεως

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, ως υπεραξία μιας επιχείρησης, ορίζεται η εκτίμηση για την ικανότητα της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστωσης στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης της εξειδικεύσεως στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, της καλής προοπτικής αναπτύξεως του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως όπου είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί (επιστημονική κατάρτιση, εμπειρία) και του κύρους, δυναμισμού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθύνοντος μηχανισμού.

Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη φορολογία και το κωδ. Ν. 2190/1920, πρέπει να διακρίνουμε δύο ειδών υπεραξίας, που προκύπτουν κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση και μεταβίβαση επιχειρήσεως:

- i. **Υπεραξία από μεταβολή των τιμών**, όπου είναι η διαφορά μεταξύ της πραγματικής καθαρής θέσης της επιχείρησης και της λογιστικής καθαρής θέσεώς της. Η υπεραξία αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, αλλά κατά το χρόνο της διαλύσεώς της (άρθρο 2, Ν.Δ. 1297/1972).

Τα περιουσιακά στοιχεία της μετατρεπόμενης ή συγχωνευόμενης εταιρείας καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της απορροφούσας ή της από μετατροπή ή συγχώνευση προερχόμενης νέας εταιρείας, με την αξία που προσδιορίζεται και η υπεραξία που προκύπτει εμφανίζεται απαραίτητως σε ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευμένης ή της νέας εταιρείας. Οι ειδικοί λογαριασμοί αυτοί δεν γίνεται να είναι λογαριασμοί ουσίας, παρά μόνο ειδικό ζεύγος λογαριασμών τάξης, που θα ενταχθεί στους λογαριασμούς του ΕΓΛΣ (04 διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών χρεωστικοί, 08 διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών πιστωτικοί) (§ 3.2.105 του ΕΓΛΣ).

Εάν όμως η απορροφούσα εταιρεία κατέχει όλες τις μετοχές της απορροφούμενης και γενικά εάν συμμετέχει σε αυτή κατά 100%, τότε η υπεραξία θα καταχωρηθεί σε λογαριασμούς ουσίας της απορροφούσας εταιρείας και συγκεκριμένα σε ειδικό δευτεροβάθμιο που θα ανοιχτεί με τη χρησιμοποίηση ενός από τους κενούς δευτεροβάθμιους του ΕΓΛΣ 41.93-41.98 και με τίτλο «αφορολόγητη υπεραξία συγχωνεύσεως Ν.Δ 1297/1972». Σε περίπτωση δε που η απορροφούσα εταιρεία κατέχει μέρος των μετοχών της απορροφούμενης, στον ειδικό λογαριασμό ουσίας θα καταχωρηθεί το αναλογούν στη συμμετοχή μέρος της υπεραξίας, το δε υπόλοιπο θα καταχωρηθεί στους λογαριασμούς τάξεως.



- ii. **Υπεραξία αποδοτικότητας**, όπου είναι η διαφορά μεταξύ της τρέχουσας αξίας της επιχείρησης και της πραγματικής καθαρής θέσεως αυτής που προσδιορίζει η επιτροπή του άρθρου 9 κωδ. Ν. 2190/1920. Η υπεραξία αυτή στην ελληνική επιστήμη ονομάζεται «υπερπρόσοδος», «αξία υπερπρόσόδου» ή «υπεραξία της επιχειρήσεως», χρησιμοποιώντας ταυτόχρονα και τον διεθνή όρο «goodwill».

Στην ελληνική πρακτική έχουν επικρατήσει οι όροι :

- Αέρας, διότι δεν πρόκειται περί συγκεκριμένου υλικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά περί άυλου,
- Φήμη και Πελατεία, διότι η υπεραποδοτικότητα πηγάζει από την ύπαρξη πολυπληθούς πελατείας και καλής φήμης της επιχείρησης στην αγορά.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, λοιπόν, στο λογαριασμό 16.00 Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill) καταχωρείται η υπεραξία της επιχειρήσεως που προκύπτει κατά την εξαγορά ή συγχώνευση μιας επιχειρήσεως στο σύνολό της και είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τμήματος αγοράς και της προσδιοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920 πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Τέτοια υπεραξία υπάρχει μόνο όταν πρόκειται περί επιχειρήσεως που λειτουργεί από ετών αποδοτικά και η μελλοντική της αποδοτικότητα προδιαγράφεται ανοδική. Τονίζεται ότι η ύπαρξη υπεραξίας εξαρτάται από τις προοπτικές του μέλλοντος, δηλαδή από την προβλεπόμενη μελλοντική αποδοτικότητα.

Η απόσβεση της υπεραξίας γίνεται με δύο τρόπους:

- **Εφάπαξ**
- **Τμηματικά και ισόποσα** σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες όμως δεν μπορούν να ξεπεράσουν τα πέντε έτη και πρέπει να είναι συνεχείς.

Οι δικαιούχοι της υπεραξίας υπόκεινται σε αυτοτελή φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 20%, ενώ η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5%.

## 2. Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

Ο λογαριασμός 16.01 του ΕΓΛΣ παρακολουθεί τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, τα οποία είναι άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται από την επιχείρηση είτε με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την επιχείρηση. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η επιχείρηση αποκτά πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών.

Στην κατηγορία αυτή των άυλων παγίων περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, οι άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως (Licenses), τα σήματα, οι μέθοδοι (know how), τα πρότυπα ή σχέδια και άλλα παρόμοια δικαιώματα.

Τα συγκεκριμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του 16.01, αποκτούνται από την επιχείρηση με τους εξής τρόπους:

- ✓ Με αγορά από τρίτους, οπότε το ποσό που καταβάλλεται στους τρίτους, μαζί με τα τυχόν έξοδα που προκύψουν όπως συμβολαιογραφικά, αποτελούν την αξία κτήσεώς τους,
- ✓ Λόγω συγχωνεύσεως ή εισφοράς είδους, οπότε η αξία που καθορίζεται από την αρμόδια επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 αποτελεί την αξία κτήσης τους,
- ✓ Με δημιουργία (παραγωγή) από την ίδια την επιχείρηση, οπότε τα έξοδα που δαπανούνται για την ιδιοπαραγωγή τους αποτελούν την αξία κτήσεως τους.

Τονίζεται ότι η παραπάνω αξία κτήσης καταχωρείται στους οικείους λογαριασμούς των άυλων παγίων, μόνο εφόσον βασίμως προσδοκείται η αποδοτική χρησιμοποίηση των αντίστοιχων δικαιωμάτων. Απαγορεύεται η καταχώριση στους λογαριασμούς αυτούς οποιουδήποτε ποσού, όταν δεν υπάρχει βάσιμη προσδοκία παραγωγικής χρησιμοποίησης του αντίστοιχου δικαιώματος, από την στιγμή δε της διακοπής της παραγωγικής χρησιμοποίησής του, το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Η αξία κτήσεως των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησης κάθε δικαιώματος. Σε περίπτωση όμως, που το δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (άρθρο 43 §4 περ. γ' κωδ. Ν. 2190/1920).

## 2.1 Διπλώματα Ευρεσιτεχνίας

---

Σύμφωνα με το Ν. 1733/1987, άρθρο 5, παρ 1, δ, διπλώματα ευρεσιτεχνίας χορηγούνται για επινοήματα νέα που εμπεριέχουν εφευρετική δραστηριότητα και είναι επιδεικτικά βιομηχανικής εφαρμογής. Η εφεύρεση μπορεί να αναφέρεται σε προϊόν, μέθοδο ή βιομηχανική εφαρμογή.

Πιο συγκεκριμένα:

1. Η εφεύρεση πρέπει να είναι νέα, και να μην είναι γνωστή πουθενά στον κόσμο κατά τον χρόνο κατάθεσης της αίτησης για χορήγησης του διπλώματος ευρεσιτεχνίας.
2. Η εφεύρεση πρέπει να επιδέχεται βιομηχανική εφαρμογή, ώστε το αντικείμενο της να μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε οποιοδήποτε τομέα της παραγωγικής διαδικασίας.
3. Η εφεύρεση πρέπει να μην έχει παράνομο ή ανήθικο χαρακτήρα, αλλά να συμβαδίζει με τη δημόσια τάξη και ασφάλεια, τα χρηστά ήθη και τους νόμους.

Η ευρεσιτεχνία είναι ένα αποκλειστικό δικαίωμα χρήσης που δίνεται για κάποιο διάστημα στον εφευρέτη (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) μιας νέας μεθόδου, ουσίας ή μηχανισμού. Το αποκλειστικό αυτό δικαίωμα χορηγείται για 20 χρόνια από την υποβολή της αίτησης και απαγορεύει σε άλλους να χρησιμοποιούν την κατοχυρωμένη μέθοδο, ουσία ή μηχανισμό χωρίς την άδεια του κατόχου του διπλώματος ευρεσιτεχνίας. Με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας μπορούν να κατοχυρωθούν όχι μόνο εφευρέσεις, αλλά και ανακαλύψεις, εφ' όσον οι ιδιότητες τις οποίες ζητά να κατοχυρώσει ο εφευρέτης δεν ήταν ήδη γνωστές.

Κατά τη διάρκεια της εικοσαετούς ισχύος του διπλώματος ευρεσιτεχνίας, ο κάτοχος του έχει τη δυνατότητα να μεταβιβάζει, περιορισμένα ή απεριόριστα, τα δικαιώματα που απορρέουν από αυτό, καθώς και να παραχωρεί άδειες εκμετάλλευσης του, μέσω των royalties. Κάθε άδεια εκμετάλλευσης που παραχωρείται από τον κάτοχο του διπλώματος ευρεσιτεχνίας σε τρίτο, δεν γίνεται να ξαναμεταβιβαστεί, εκτός αν αυτό συμβεί μαζί με ολόκληρη την επιχείρηση. Μετά το πέρας της εικοσαετίας κάθε εφεύρεση μπορεί να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε ελεύθερα, γιατί καθίσταται κοινής χρήσης, σύμφωνα με όσα επιβάλλει ο νόμος.

Αν τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας αγοράζονται με καταβολές δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, των royalties που προαναφέρθηκαν, το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας δεν εμφανίζεται στο ενεργητικό της επιχείρησης αλλά αποτελούν έξοδα της τρέχουσας χρήσης, και συμπεριλαμβάνονται στην κατηγορία των Γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Η απόσβεση ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας γίνεται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση ολοκληρώνεται με την ακύρωση του ή με την έκπτωση του δικαιούχου. Η ακύρωση γίνεται στο τέλος της εικοσαετίας, η οποία δεν γίνεται να παραταθεί. Οπότε αν ένας επιχειρηματίας αγοράσει ένα δίπλωμα για  $x$  έτη (είναι αυτονόητο πως  $x < 20$ ) μετά την χορήγηση του, μπορεί να χρησιμοποιήσει τα δικαιώματα που απορρέουν από την κατοχή του, για χρονικό διάστημα διάρκειας  $20 - x$  ετών.

Η παραχώρηση ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας προς εκμετάλλευση επιβαρύνεται με ΦΠΑ διότι η πράξη θεωρείται παροχή υπηρεσίας. Επιπρόσθετα το έσοδο από πώληση ενός διπλώματος αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου (20%) και σε ΦΠΑ (23%). Το κέρδος από τη μεταβίβαση διπλώματος από πρόσωπα του άρθρου 101 § 1 του νόμου 2238/1994 από 1/1/2001 και μεταγενέστερα, υπόκειται στο έτος που πραγματοποιήθηκε σε πλήρη φορολογία κατά τις γενικές διατάξεις, συμψηφιζόμενου και του φόρου.

## 2.2 Άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως

---

Το άυλο αυτό περιουσιακό στοιχείο αναλύεται στον υπολογαριασμό 16.01.01 του ΕΓΛΣ και αναφέρεται σε άδειες και τις εγκρίσεις που παρέχονται από κρατικούς φορείς, ώστε το πρόσωπο που τις κατέχει να μπορεί να προβεί σε πράξεις οι οποίες χωρίς αυτήν θα ήταν παράνομες. Οι άδειες αυτές τις περισσότερες φορές δεν έχουν μεταβιβάσιμο χαρακτήρα. Στις άδειες παραγωγής και εκμεταλλεύσεως περιλαμβάνονται και οι άδειες που παραχωρούνται για χρήση μιας ευρεσιτεχνίας από τους δικαιούχους τους. Τέλος, άδεια παραγωγής και εκμεταλλεύσεως θεωρείται και κάθε άδεια που εξασφαλίζει υπερβολική ελευθερία στον κάτοχο της, ανεξάρτητα από τα δικαιώματα των άλλων, που παρέχεται υπό το πνεύμα της μη καταπάτησης αλλότριων δικαιωμάτων.

## 2.3 Σήματα

---

Σύμφωνα με το Ν. 2239/1994 ως σήμα θεωρείται κάθε σημείο επιδεικτικό γραφικής παραστάσεως, ικανό να διακρίνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας επιχειρήσεως από εκείνα άλλων επιχειρήσεων. Μπορούν να αποτελέσουν σήμα ιδίως οι λέξεις, τα ονόματα φυσικών ή νομικών προσώπων, τα ψευδώνυμα, οι απεικονίσεις, τα σχέδια, τα γράμματα, οι αριθμοί, οι ήχοι, συμπεριλαμβανομένων των μουσικών φράσεων, το σχήμα του προϊόντος ή της συσκευασίας του.

Σύμφωνα με τον ίδιο νόμο «Περί σημάτων», δεν καταχωρούνται ως σήματα σημεία τα οποία:

- δεν μπορούν να αποτελέσουν σήμα σύμφωνα με τα παραπάνω
- στερούνται διακριτικού χαρακτήρα
- συνίστανται αποκλειστικά από σημεία ή ενδείξεις που μπορούν να χρησιμεύσουν στις συναλλαγές για την δήλωση του είδους, της ποιότητας, των ιδιοτήτων, της ποσότητας προορισμού, της αξίας, της γεωγραφικής προελεύσεως ή του χρόνου παραγωγής του προϊόντος ή παροχής της υπηρεσίας ή άλλων χαρακτηριστικών του προϊόντος ή της υπηρεσίας
- συνίστανται αποκλειστικά από σημεία ή ενδείξεις, τα οποία έχουν καταστεί συνήθη στην καθομιλουμένη πρακτική συναλλαγών
- συνίστανται αποκλειστικά από το σχήμα που επιβάλλεται από την φύση του προϊόντος ή είναι απαραίτητο για την επίτευξη ενός τεχνικού αποτελέσματος ή προσδίδει ουσιαστική αξία στο προϊόν
- αντίκεινται στην δημόσια τάξη ή τα χρηστά ήθη
- μπορούν να παραπλανήσουν το κοινό, ιδίως ως προς την φύση, την ποιότητα ή την γεωγραφική προέλευση του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Επίσης δεν καταχωρούνται ως σήματα, η σημαία, τα εμβλήματα, τα σύμβολα, οι θυρεοί, τα σημεία και τα επισήματα του Ελληνικού Κράτους και των λοιπών κρατών και τα σημεία των οποίων η κατάθεση αντίκειται στην καλή πίστη ή έγινε κακόπιστα. Τέλος ένα σήμα δεν γίνεται δεκτό για καταχώριση εάν ταυτίζεται με προγενέστερο σήμα και τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες για τα οποία το σήμα έχει δηλωθεί ταυτίζονται με εκείνα για τα οποία προστατεύεται το προγενέστερο σήμα ή υπάρχει κίνδυνος σύγχυσης του κοινού (άρθρο 3 και 4 του Ν.2239/94).

Τα σήματα έχουν διάρκεια ζωής μία δεκαετία, η οποία ξεκινά την ημέρα που καταγράφεται το σήμα στα κατάλληλα βιβλία, και μπορεί να παραταθεί για ακόμη μία δεκαετία εφόσον το επιθυμεί ο κάτοχος του και καταβάλλει εμπρόθεσμα (κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους) στο δημόσιο τα προβλεπόμενα τέλη. Αν ο κάτοχος του σήματος όμως δεν καταβάλλει κατά τη διάρκεια ενός εξαμήνου μετά το πέρας της δεκαετούς ζωής του σήματος, τα απαραίτητα τέλη στους κατάλληλους φορείς, το σήμα διαγράφεται.

Τα σήματα αποτελούν μεταβιβάσιμα άυλα πάγια, και η μεταβίβαση τους μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από την επιχείρηση με την οποία πιθανώς σχετίζονται.

Το ίδιο ισχύει και για τα σήματα φυσικών και νομικών προσώπων. Για να επιτευχθεί η μεταβίβαση, θα πρέπει να γίνει η σχετική καταχώρηση της στο βιβλίο σημάτων, συνοδευόμενη από σχετική σύμβαση, που θα αποδεικνύει ότι καταβλήθηκαν στο δημόσιο τα απαραίτητα τέλη για την συγκεκριμένη διαδικασία. Για κάθε μεταβίβαση θα πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των δικαιωμάτων.

Η παραχώρηση χρήσης ενός σήματος υπόκειται σε ΦΠΑ 23%, καθώς θεωρείται παροχή υπηρεσίας.

Η κατάσχεση και η εκποίηση ενός σήματος είναι δυνατές. Όταν μία επιχείρηση οδηγηθεί σε πτώχευση, το σήμα της μπορεί να εκποιηθεί. Αν όμως το σήμα είναι το ίδιο το όνομα του δικαιούχου, προφανέστατα είναι ανέφικτη και η κατάσχεση και η εκποίηση του, σε περίπτωση πτώχευσης.

Τα σήματα αποσβένονται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, εκτός κι αν η διάρκεια ζωής ενός σήματος είναι μικρότερη του έτους, οπότε αποσβένεται μέσα στο χρόνο της παραγωγικής του χρησιμότητας. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το κόστος κτήσης ενός σήματος αποσβένεται συνήθως σε δέκα ισόποσες ετήσιες δόσεις.

Σε περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις εξασφαλίζουν τη χρήση κάποιου σήματος, χωρίς όμως να προβαίνουν στην αγορά του, τα ποσά που διαθέτουν για αυτόν τον σκοπό, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

## 2.4 Μέθοδοι (Know - How)

---

Με τον όρο Know - How αναφερόμαστε στο σύνολο των ειδικών γνώσεων που είναι απαραίτητες για τη λειτουργία, τη διεύθυνση, και τον έλεγχο ενός συστήματος, δηλαδή τη γνώση της πρακτικής για την εκτέλεση εργασιών τεχνικού και βιομηχανικού χαρακτήρα.

Οι μέθοδοι που εξασφαλίζουν το Know - How, συνήθως δεν διαφέρουν πολύ από τις κατοχυρωμένες εφευρέσεις που περιλαμβάνονται στα διπλώματα ευρεσιτεχνίας. Η διαφορά μεταξύ των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των μεθόδων του Know - How έγκειται πως τα πρώτα κατοχυρώνονται από τον εφευρέτη, ενώ οι δεύτερες χαρακτηρίζονται από μυστικότητα. Ο λόγος που οι κάτοχοι του Know - How επιλέγουν να μην κατοχυρώσουν τις τεχνικές τους, και να ρισκάρουν μία ενδεχόμενη αντιγραφή τους, είναι πως τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας όπως έχει αναλυθεί σε προηγούμενη ενότητα έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής και ως φυσική συνέπεια, περιορισμένη διασφάλιση του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος.

Αντιθέτως, οι μη κατοχυρωμένες μέθοδοι, διατηρούμενες κρυφές, διασφαλίζουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για απεριόριστο χρονικό διάστημα. Το αντίτιμο για αυτήν την επιλογή είναι πως οι μέθοδοι του Know - How διασφαλίζονται αποκλειστικά από τις διατάξεις του νόμου περί αθέμιτου ανταγωνισμού και όχι και από τις διατάξεις περί προστασίας της εφεύρεσης.

Το Know - How καταχωρείται στον λογαριασμό 16.01.03 πάντοτε στο κόστος κτήσης, το οποίο αποσβένεται μέσα στο χρονικό διάστημα που εκτιμάται πως διασφαλίζει ωφέλεια στην επιχείρηση.

Οι τρόποι απόκτησης Know - How, είναι δύο:

1. Μέσω αγοράς μεθόδων παραγωγής,
2. Μέσω ιδιοπαραγόμενων μεθόδων παραγωγής. Σε αυτήν την περίπτωση το κόστος των ιδιοπαραγόμενων προσδιορίζεται στον λογαριασμό 93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων της αναλυτικής λογιστικής.

Το κέρδος που προκύπτει σε μία επιχείρηση από την πώληση μεθόδων Know - How φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20%. Προφανώς αν επιλεγθεί η τμηματική καταβολή του εισοδήματος σε περισσότερες από μία χρήσεις, αυτό φορολογείται τμηματικά, βάσει των εισπράξεων που γίνονται σε κάθε χρήση. Όταν ο δικαιούχος είναι πρόσωπο του άρθρου 101 § 1 του νόμου 2238/1994, τότε το εισόδημα φορολογείται κατά τις γενικές διατάξεις, και με την καταβολή του φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση. Επιπρόσθετα, εφόσον η επιχείρηση που παρέχει τη γνώση και τη τεχνολογία είναι αλλοδαπή, με μη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το εισόδημα φορολογείται και πάλι με 20%.

Η περίπτωση που η παροχή τεχνολογικών μεθόδων γίνεται σε Ανώνυμη εταιρία, με αντάλλαγμα μετοχές της, θεωρείται εκχώρηση δικαιώματος και φορολογείται όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις. Το έγγραφο Α1506/35/2.7.1987 επεξηγεί πως η εισφορά του Know - How θεωρείται εισφορά σε είδος και η αξία του μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου ή την αύξηση αυτού. Επίσης, όπως έχει γίνει ήδη δεκτό από τη διοίκηση και το ΣτΕ, η προσδιορισθείσα αξία από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 2190/1920 των εισφερομένων σε είδος στην ΑΕ είναι δεσμευτική και δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ. Τέλος η εισφορά του Know - How σε ΑΕ έναντι μετοχών αυτής τις οποίες λαμβάνει το πρόσωπο (δικαιούχος του Know - How), αναμφισβήτητα αποτελεί εκχώρηση δικαιώματος και κατά συνέπεια υπάγεται στην περ. β της § 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ.

### 3. Franchising

Με τον όρο Franchising ορίζεται η πώληση ή παραχώρηση χρήσης και εκμετάλλευσης άυλων παγίων στοιχείων. Το franchising αποτελεί δικαίωμα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, όμως λόγω της ιδιαιτερότητας του, καθώς και της σημασίας του στην αγορά άυλων παγίων, θα το αναλύσουμε σε ξεχωριστή ενότητα.

Η σχέση που συστήνεται μέσω franchising συνδέει μια κύρια επιχείρηση, τον δικαιοπάροχο (franchisor) και μίας ή περισσότερων μικρότερων επιχειρήσεων, των δικαιούχων (franchisees). Η κύρια επιχείρηση δίνει το δικαίωμα στις συνεργαζόμενες να χρησιμοποιούν την εμπορική της επωνυμία, το σήμα, και τις τεχνικές και άλλες γνώσεις της. Οι δικαιούχοι από τη πλευρά τους εκμεταλλεύονται τα προϊόντα του δικαιοπάροχου τα οποία χαρακτηρίζονται από μεγάλη φήμη και δυνατότητα εύκολης διάθεσης στην αγορά. Ο δικαιοπάροχος ωφελείται από αυτήν την συνεργασία, κυρίως μέσω της εύκολης προώθησης των προϊόντων του στην αγορά, χωρίς να πραγματοποιεί επιπρόσθετες δαπάνες για νέες εγκαταστάσεις, αφού αυτές τις αναλαμβάνουν οι δικαιούχοι.

Το ΕΓΛΣ διχοτομεί τις περιπτώσεις franchising εξής:

#### 1) Πώληση ενός άυλου παγίου

Σε αυτήν την περίπτωση προβλέπεται ο παρακάτω λογιστικός χειρισμός:

- Πίστωση του οικείου λογαριασμού του παγίου με το τίμημα της πώλησης και χρέωση του με τα έξοδα που τυχόν πραγματοποιούνται για τη πραγματοποίηση της πώλησης.
- Στην πίστωση του εν λόγω λογαριασμού μεταφέρονται και όλες οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την ημερομηνία της πώλησης.



- Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι είτε ζημία, οπότε μεταφέρεται στον λογαριασμό 81.02.05 Ζημίες από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, είτε κέρδος, οπότε μεταφέρεται στον λογαριασμό 81.03.05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων.

Ο φόρος εισοδήματος που καταβάλλεται κατά την πώληση άυλου παγίου, καταχωρείται σε αρμόδιο υπολογαριασμό του 33.13 – Ελληνικό δημόσιο και προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι. Το κέρδος που προκύπτει καταχωρείται στους λογαριασμούς 80 Γενική εκμετάλλευση, 86 Αποτελέσματα χρήσεως και 88.99 Κέρδη προς διάθεση. Υποβάλλεται σε πλήρη φορολόγηση κατά τις γενικές διατάξεις όταν ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι ΑΕ ή ΕΠΕ και λοιπά πρόσωπα του άρθρου 101 §1 του νόμου 2238/1994.

## **2) Παραχώρηση χρήσης ενός άυλου παγίου**

Σε αυτήν την περίπτωση το κόστος κτήσης του άυλου παγίου εμφανίζεται σε υπολογαριασμό του λογαριασμού 16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης, και υποβάλλεται σε απόσβεση. Το δεδουλευμένο έσοδο που αποκτάται καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 75.03 Έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις.

Το άρθρο 12 του ΚΒΣ σε συνδυασμό με το άρθρο 8 του νόμου 2859/2000 για κάθε μεταβίβαση δικαιώματος βιομηχανικής ιδιοκτησίας, και άρα για τη σύναψη συνεργασίας franchising, επιβάλλει την έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών. Αυτό συμβαίνει διότι η συνεργασία αυτή αποτελεί εμπορική δραστηριότητα.

Σχετικά με τη φορολόγηση δικαιωμάτων από τη σύναψη franchise, τα δικαιώματα που καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας και διανομής, καθώς και από μικτές επιχειρήσεις κατά το μέρος που αφορούν τον εμπορικό κλάδο, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μόνο μετά από έγκριση αρμόδιας επιτροπής του Υπουργείου Οικονομικών.

Από την πλευρά του δικαιούχου έχουμε τις παρακάτω περιπτώσεις σχετικά με τα δικαιώματα χρήσης:

**1) Το δικαίωμα χρήσης μεταβιβάζεται μέσω της πώλησης του.**

Σε αυτήν την κατηγορία ο δικαιούχος αποκτά κάποιο υπερτίμημα χωρίς να δημιουργείται σε αυτόν αντίστοιχο εύλογο κόστος εκτός των εξόδων μεταβίβασης, το οποίο αποτελεί κέρδος βάσει του άρθρου 13 § 1 περ. β' του νόμου 2238/1994, και καταχωρείται στον λογαριασμό 81.03.05 Κέρδη από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 20%.

**2) Το δικαίωμα χρήσης μισθώνεται και παρέχεται με την καταβολή περιοδικών καταβολών.**

Εδώ διακρίνονται δύο υποκατηγορίες:

2.1 Είναι δυνατό ο δικαιούχος να παρέχει τη χρήση σήματος και να εξασφαλίζει έσοδο από αυτή, χωρίς όμως να προβαίνει σε κάποια δαπάνη για την απόκτηση του. Η υποκατηγορία αυτή περιγράφει έσοδα από εκμετάλλευση δικαιωμάτων, και τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στον λογαριασμό 75.09 Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων.

2.2 Υπάρχει όμως και η περίπτωση, ο δικαιούχος να αποκτά έσοδο ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση ενός άυλου παγίου, και να απαιτείται να προβαίνει σε συγκεκριμένες δαπάνες σε καθημερινή και μόνιμη βάση, ως απόρροια έννομου συμφέροντος του δικαιούχου για την προστασία του κύρους, της φήμης, και της ποιότητας του μισθωμένου δικαιώματος. Το έσοδο αυτό αποτελεί κανονική εκμετάλλευση, και το αποτέλεσμα της διαμορφώνεται στην ομάδα 9, όταν αυτή επιβάλλεται να τηρείται. Το εν λόγω έσοδο καταχωρείται στον λογαριασμό 73 Πωλήσεις υπηρεσιών. Είναι σύνηθες να εκμισθώνεται ή να παραχωρείται χρήση καταστήματος με καθορισμένο μηνιαίο μίσθωμα, το οποίο πρέπει να καταχωρείται κατά ένα μέρος στον λογαριασμό 75.09 Ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων, και κατά ένα μέρος στον λογαριασμό 75.05 Ενοίκια κτιρίων, αντιστοιχιζόμενο στα άυλα πάγια και στο κτίριο που μισθώνεται αντίστοιχα. Τα προαναφερθέντα δεν βρίσκουν εφαρμογή σε τέτοιες περιπτώσεις γιατί δεν τίθεται θέμα μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου.

Επίσης αποκλείονται από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων και οι ειδικές περιπτώσεις εκμίσθωσης ή παραχώρησης της χρήσης καταστήματος στο οποίο προηγούμενα λειτουργούσε επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον όμως είναι σίγουρο πως ο ιδιοκτήτης του δεν εισέπραξε επιπλέον ποσό πέρα από τα συμφωνηθέντα μισθώματα που αναγράφονται στο συμβόλαιο με το μισθωτή.

Τέλος, το άρθρο 8 του νόμου 2859/2000 επιβάλλει ΦΠΑ στις περιπτώσεις παραχώρησης πακέτου δικαιωμάτων βιομηχανικής ή πνευματικής ιδιοκτησίας.

#### 4. Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων, μεταλλείων, λατομείων - Λοιπές Παραχωρήσεις

Τα δικαιώματα αυτά αναλύονται στον λογαριασμό 16.02 Δικαιώματα (όπως π.χ. παραχωρήσεις) Εκμεταλλεύσεως Ορυχείων – Μεταλλείων – Λατομείων και περιλαμβάνουν το κόστος κτήσης των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης των ορυχείων, των μεταλλείων, και των λατομείων, αλλά και τα έξοδα που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για να εξασφαλίσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης ορυχείων, μεταλλείων και λατομείων από την αντίστοιχη αρμόδια αρχή, όταν αυτά βρίσκονται στην έκταση της.

Στο κόστος κτήσης αυτής της κατηγορίας άυλων παγίων, συνυπολογίζονται και τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως στους κύριους των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων (ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία) καθώς και τα ειδικά έξοδα που περιλαμβάνουν συμβολαιογραφικά έξοδα, αμοιβές δικηγόρων, κτλ. Ακόμη πρέπει να σημειωθεί σχετικά με τα έξοδα που πραγματοποιούνται από μία επιχείρηση για να εξασφαλίσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης από την αντίστοιχη αρμόδια αρχή, όταν αυτά βρίσκονται στην έκταση της, πως η επιχείρηση είναι αυτή που θα αποφασίσει αν τα έξοδα αυτά πρέπει να ενταχθούν στο κόστος κτήσης.

Στο κόστος κτήσης δεν καταχωρείται το κόστος κτήσης της κυριότητας των σχετικών εδαφικών εκτάσεων, οι φόροι μεταβίβασης τους, τα έξοδα των διενεργούμενων ερευνών, κλπ.

Για τα δημόσια, τα κοινοτικά και ιδιωτικά λατομεία καθώς και τα για τα λατομεία που ανήκουν σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, δίνεται άδεια εκμετάλλευσης από τον νομάρχη εικοσαετούς διάρκειας, η οποία μπορεί να παραταθεί.

Οι αποσβέσεις στην συγκεκριμένη περίπτωση γίνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου που τα δικαιώματα εκμετάλλευσης εξασφαλίζουν ωφέλεια για τους κατόχους τους. Αν η περίοδος αυτή έχει βάσει νόμου περιορισμένη χρονική διάρκεια, η απόσβεση πρέπει να ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη της περιόδου αυτής.

Τέλος, τα κέρδη από εκμετάλλευση ορυχείων, μεταλλείων και λατομείων φορολογείται με συντελεστή 20%.

Η κατηγορία των Λοιπών Παραχωρήσεων αναφέρεται στα ποσά τα οποία καταβάλλονται στις αρμόδιες αρχές για να χορηγήσουν άδειες νόμιμης άσκησης κάποιου κλειστού επαγγέλματος. Οι άδειες αυτές χορηγούνται μόνο όταν καλύπτονται και οι κατάλληλες προϋποθέσεις, οι οποίες διαφοροποιούνται κατά περίπτωση. Ο λογαριασμός στον οποίο τηρούνται τα παραπάνω ποσά, είναι ο 16.03 Λοιπές Παραχωρήσεις.

Το κόστος κτήσης των λοιπών παραχωρήσεων πρέπει βάσει νόμου να αποσβένεται μέσα στη περίοδο παραγωγικής χρησιμότητας του συγκεκριμένου άυλου παγίου. Η δαπάνη της απόσβεσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

## 5. Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων - Λοιπά Δικαιώματα - Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων

### 5.1 Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων

---

Τα δικαιώματα αυτά αναφέρονται στα πάγια εκείνα των οποίων η αξία εισφέρεται σε είδος για ορισμένη χρονική διάρκεια σε μία ανώνυμη εταιρία με σκοπό την σύσταση της ή την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Η αξία τους υπολογίζεται από τους εκτιμητές βάσει του άρθρου 9 του νόμου 2190/1920, και η εισφορά αυτή αποτελεί εισφορά σε είδος. Αναλύοντας λίγο εκτενέστερα την παραπάνω πρόταση σημειώνουμε πως ο νόμος 2190/1920 ορίζει στο άρθρο 8 § 5 πως «το μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού που μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης». Με δεδομένο πως είναι δυνατή η χρήση των ενσώματων παγίων να αποτιμηθεί σε χρήμα, προκύπτει πως μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς στο μετοχικό κεφάλαιο μίας ανώνυμης εταιρίας.

Ο λογαριασμός ο οποίος τηρείται είναι ο 16.04 Δικαιώματα Χρήσεως Ενσώματων Παγίων Στοιχείων, και χρεώνεται με το ποσό στο οποίο αντιστοιχεί βάσει των υπολογισμών των αρμόδιων εκτιμητών στην χρήση των ενσώματων παγίων. Η αντίστοιχη πίστωση γίνεται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 40 Κεφάλαιο και πιθανώς και στον λογαριασμό 41.00 Καταβλημένη διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.

Τα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων υπόκεινται και αυτά σε απόσβεση η οποία πρέπει να γίνεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στο χρόνο της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Το όφελος για την επιχείρηση που εισφέρει τα ενσώματα πάγια είναι οι μετοχές εκδόσεως της ανώνυμης εταιρίας στην οποία εισφέρει τα εν λόγω πάγια.

Το έσοδο που αναλογεί σε κάθε χρήση είναι το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας χρήσης των ενσώματων παγίων με τον αριθμό των ετών για τα οποία εισφέρεται.

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

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

Αντίθετα, δεν θεωρούνται εισόδημα για την επιχείρηση που παραχωρεί τη χρήση των ενσώματων παγίων, η παραχώρηση της χωρίς αντάλλαγμα, και τα έξοδα για την ανακαίνιση και τη διαρρύθμιση των ακινήτων αυτών, από την εταιρία που τα μισθώνει.

## 5.2 Λοιπά δικαιώματα

---

Τα λοιπά δικαιώματα τηρούνται στον λογαριασμό 16.05 Λοιπά δικαιώματα, και σε αυτόν παρακολουθούνται όλοι εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν εντάσσονται στους παραπάνω λογαριασμούς.

Αξίζει να αναφερθούμε στους εξής λογαριασμούς:

### 5.2.1 Πνευματική Ιδιοκτησία

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

Ο κάτοχος της πνευματικής ιδιοκτησίας πληρώνεται με δύο τρόπους για την παραχώρηση της χρήσης της:

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

Τα πνευματικά δικαιώματα υπόκεινται σε απόσβεση η οποία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Η απόσβεση πραγματοποιείται τις περισσότερες φορές μέσα σε χρονικό διάστημα μικρότερο από όσο ορίζει ο νόμος. Αυτό συμβαίνει γιατί είναι συχνό φαινόμενο τα πνευματικά δικαιώματα να χάνουν την αξία τους και να μειώνεται συνεπώς η ωφέλιμη ζωή τους συντομότερα από το αναμενόμενο. Όπου είναι δυνατόν, είναι θεμιτό να συνδέεται η απόσβεση με τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων.

Κάθε κέρδος και ωφέλεια που σχετίζεται με την χρήση πνευματικών δικαιωμάτων υπόκειται σε απόσβεση με συντελεστή 20%. Επίσης κατά την καταβολή ή πίστωση αμοιβών από συγγραφικά και μεταφραστικά δικαιώματα σε φυσικά πρόσωπα κάτοικους αλλοδαπής ή νομικά πρόσωπα που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου 20%.

Στις περιπτώσεις διμερών συμβάσεων με χώρες του εξωτερικού, επειδή τίθεται το θέμα διπλής φορολόγησης, ακολουθείται σε αυτό το θέμα ότι επιβάλλει το καταστατικό της σύμβασης. Σχετικά με τα κληρονομούμενα πνευματικά δικαιώματα συγγραφέα, αυτά υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς και όχι εισοδήματος. Για τον λόγο αυτό δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος.

### 5.2.2 Μισθωτικά Δικαιώματα

Είναι συχνό φαινόμενο ένας ενοικιαστής ενσώματου ή ασώματου παγίου, να μεταβιβάζει τα Μισθωτικά του Δικαιώματα σε μία επιχείρηση. Το αντάλλαγμα που εξασφαλίζει από τη μεταβίβαση αυτή, συμφωνείται με την επιχείρηση που αποκτά τα δικαιώματα, καταχωρείται στον κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 16.05 Λοιπά δικαιώματα, και αποσβένεται σε ισόποσες ετήσιες δόσεις, μέσα στη διάρκεια ζωής του άυλου παγίου.

Στον εν λόγω λογαριασμό μπορούν να καταχωρηθούν και τα ποσά που ο μισθωτής καταβάλλει στον ιδιοκτήτη του παγίου, πέραν των μισθωμάτων, δηλαδή για αέρα. Υπάρχει επίσης η δυνατότητα τα ποσά που δίδονται για αέρα να θεωρηθούν συμπληρωματικά μισθώματα της περιόδου διάρκειας της μίσθωσης, και να ενταχθούν στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Και αυτά τα ποσά πρέπει να αποσβεστούν σε ίσες ετήσιες δόσεις, στη διάρκεια της μίσθωσης.

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε περιπτώσεις εξώσεων και αποδέσμευσης των παγίων δεν καταχωρούνται στον λογαριασμό αυτό. Η καταχώρηση γίνεται σε αρμόδιο υπολογαριασμό του λογαριασμού 81.00 Εκτατα και ανόργανα έξοδα.

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

Τα ποσά που καταβάλλονται για αέρα, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και η επιχείρηση οφείλει να τα αποσβέσει είτε εφάπαξ κατά τη περίοδο πραγματοποίησης τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε περίοδο πέντε ετών. Ο δικαιούχος του ποσού που δίνεται για αέρα, το εντάσσει στα εισοδήματα του από ακίνητα.

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

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

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας γίνει αποδέκτης αποζημίωσης λόγω καταγγελίας σύμβασης εμπορικής μίσθωσης, οφείλει στα βιβλία της να εντάξει και το ποσό της αποζημίωσης, και θα φορολογηθεί για το μέρος της αποζημίωσης που απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών που θα πραγματοποιήσει λόγω της μετεγκατάστασης της σε άλλο ακίνητο.

Για να ισχύσουν τα παραπάνω πρέπει:

- α) η αποζημίωση να εισπραχθεί, και
- β) οι δαπάνες να πραγματοποιηθούν εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου.

Αν οι δαπάνες γίνουν σε επόμενη χρήση, η επιχείρηση φορολογείται για όλο το ποσό της αποζημίωσης. Οι δαπάνες μετεγκατάστασης που αναβάλλονται για την επόμενη χρήση θα εκπέσουν από τα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου, όταν πραγματοποιηθούν. Άρα το ποσό της αποζημίωσης δεν δύναται να μεταφερθεί στα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, ακόμη κι εάν οι δαπάνες μετεγκατάστασης πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια της.

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

### 5.2.3 Λογισμικά Προγράμματα

Τα Λογισμικά Προγράμματα σύμφωνα με το έγγραφο του ΣΛΟΤ 310/2005, δεν εντάσσονται πλέον στα έξοδα αναδιοργάνωσης και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 16.17.00 Λογισμικά Προγράμματα Η/Υ, αλλά καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.05 Λοιπά Δικαιώματα καθώς θεωρούνται άυλα πάγια. Κάθε πρόγραμμα για ηλεκτρονικό υπολογιστή μπορεί να ενταχθεί σε αυτήν την κατηγορία, και να προστατευτεί ως πνευματικό δημιούργημα, με εξαίρεση όμως τον αλγόριθμο. Η προστασία συνίσταται στην απαγόρευση αναπαραγωγής, μετάφρασης, προσαρμογής, διασκευής, ή οποιασδήποτε μετατροπής ή εμπορίας του προγράμματος χωρίς την άδεια του δημιουργού.

Η παροχή λογισμικού και η κατασκευή ιστοσελίδων, θεωρούνται παροχή υπηρεσιών, και βάσει νόμου υποχρεώνονται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, επί των ακαθάριστων κερδών.

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

### 5.3 Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων

Στον λογαριασμό 16.98 Προκαταβολές Κτήσεως Ασώματων Ακινήσεων παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνει οι επιχειρήσεις για την απόκτηση πάσης φύσεως ασώματων ακινήσεων. Μετά την απόκτηση των ακινήσεων, εκδίδεται το σχετικό δικαιολογητικό, και ο λογαριασμός πιστώνεται με χρέωση των οικείων λογαριασμών των ασώματων άυλων παγίων.



## 6. Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης

Βάσει του ΕΓΛΣ, τα Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης είναι αυτά που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση κατά την ίδρυση και αρχική οργάνωσή της, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, αλλά και αυτά που δαπανώνται για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

Σύμφωνα με την βασική λογιστική αρχή της αντιπαραθέσεως εσόδων-εξόδων, οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να αποτελούν έξοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, αλλά πρέπει να κατανέμονται και να βαρύνουν τα αποτελέσματα των χρήσεων που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές.

Τα έξοδα αυτά διαφέρουν από τα έξοδα που καταχωρούνται στους μεταβατικούς λογαριασμούς του Ενεργητικού ως «Έξοδα επόμενων χρήσεων», στο ότι τα τελευταία έξοδα αφορούν συνήθως δαπάνες και βαρύνουν τα αποτελέσματα μιας σχετικά βραχεία διάρκειας χρονικής περιόδου και είναι επαναλαμβανόμενες. Αντίθετα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης αφορούν δαπάνες που αναφέρονται σε μακρότερη χρονική περίοδο και είναι μη επαναλαμβανόμενες.

Η απόσβεσή τους γίνεται όπως και στα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία, είτε εφάπαξ κατά το έτος που πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Οι διατάξεις του Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 3Δ και 4α) απαγορεύουν την οποιαδήποτε διανομή κερδών μέχρι να αποσβεστούν πλήρως τα έξοδα εγκατάστασης και πολυετούς απόσβεσης, εκτός και αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των παραπάνω εξόδων είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

## 6.1 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης

---

Σε αυτόν τον λογαριασμό (16.10), καταχωρούνται τα έξοδα ίδρυσης και σύστασης μιας επιχείρησης, τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι η επιχείρηση να καταστεί έτοιμη για την έναρξη της παραγωγικοσυναλλακτικής της δραστηριότητας και τέλος τα έξοδα επεκτάσεως της επιχείρησης. Ακόμα σε υπολογαριασμό του λογαριασμού 16.10 καταχωρούνται και τα έξοδα διαμόρφωσης χώρων μισθωμένου από την επιχείρηση ακινήτου σε αντίθεση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται για προσθήκες και βελτιώσεις σε ακίνητα τρίτων που καταχωρούνται σε υπολογαριασμό του 11.

## 6.2 Έξοδα ερευνών Ορυχείων – Μεταλλείων – Λατομείων

---

Στο λογαριασμό 16.11 καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες ανεύρεσης ή αξιοποίησης ορυχείων ή μεταλλείων. Η επιχείρηση δύναται να διαλέξει έναν από τους παρακάτω τρόπους για την απόσβεση των παραπάνω εξόδων:

- Εφάπαξ μέσα στη διαχειριστική χρήση που πραγματοποιήθηκαν
- Εφάπαξ μέσα σε μια από τις τέσσερις διαχειριστικές χρήσεις που ακολουθούν
- Τμηματικά μέσα σε αυτές τις διαχειριστικές χρήσεις.

## 6.3 Έξοδα λοιπών ερευνών

---

Σε αυτόν τον λογαριασμό (16.12), παρακολουθούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για έρευνες που γίνονται προκειμένου να ανακαλυφθούν νέα προϊόντα, να βελτιωθούν τα ήδη υπάρχοντα, να βελτιωθούν οι μέθοδοι παραγωγικής διαδικασίας και γενικά να προαχθεί η επιστημονική και τεχνική γνώση μιας επιχείρησης.

## 6.4 Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

---

Σε αυτό τον λογαριασμό (16.13), καταχωρούνται τα έξοδα που έχουν σχέση με την αύξηση του κεφαλαίου μιας επιχείρησης και για την έκδοση ομολογιακού δανείου.

## 6.5 Έξοδα κτήσεως Ακινήτοποιήσεων

---

Σε αυτόν τον λογαριασμό (16.14), καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται προκειμένου να αποκτηθούν ενσώματες ή ασώματες ακινήτοποιήσεις τα οποία δεν προσυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους, αλλά αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, μεσιτικά και αμοιβές δικηγόρων.

## 6.6 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων

---

Στον λογαριασμό αυτό (16.15), παρακολουθούνται οι συναλλαγματικές διαφορές των δανείων ή πιστώσεων που συνάπτονται σε ξένο νόμισμα και αφορούν την απόκτηση παγίων στοιχείων. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν είτε κατά την πληρωμή των δόσεων ή την εξόφληση των παραπάνω, είτε κατά την αποτίμηση σε ευρώ στο τέλος της χρήσης των υπολοίπων των δανείων αυτών.

Οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης.

## 6.7 Διαφορές εκδόσεως και εξόφλησεως ομολογιών

---

Στον συγκεκριμένο λογαριασμό (16.16), εμφανίζονται οι διαφορές από τη διάθεση των ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους αξία και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία (έκδοση ομολογιών υπέρ το άρτιο).

Η απόσβεσή τους γίνεται σε τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι την εξόφληση του ομολογιακού δανείου.

## **6.8 Έξοδα αναδιοργάνωσης**

---

Σε αυτόν τον λογαριασμό (16.17), καταχωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης σε ριζικό επίπεδο που γίνονται εξαιτίας επεκτάσεων ή αλλαγών στην οργανωτική ή εμπορική δραστηριότητα μιας επιχείρησης.

## **6.9 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου**

---

Σε αυτό το λογαριασμό (16.18), καταχωρούνται οι τόκοι των δανείων ή πιστώσεων που συνήφθησαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

## **6.10 Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης**

---

Σε αυτόν τον λογαριασμό(16.19),καταχωρούνται τα έξοδα που έχουν χαρακτηριστικά πολυετούς απόσβεσης και δεν εντάσσονται σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες.

## **6.11 Έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης**

---

Σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 260/11.1.1996 στον παρόντα λογαριασμό (16.90), παρακολουθούνται τα έξοδα μετεγκατάστασης που εξομοιώνονται με έξοδα εγκατάστασης.

## Μέρος Β: Ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - IAS 38).

### 7. Σκοπός του προτύπου - Χρήσιμοι ορισμοί

#### 7.1 Σκοπός του προτύπου

---

Με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ασχολείται το πρότυπο 38, σύμφωνα με το οποίο σκοπός του είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια που απαιτούνται για την καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, την μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση και τις απαιτούμενες για αυτά γνωστοποιήσεις.

Δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου τα εξής:

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

Υπάρχουν περιπτώσεις που κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό (ενσώματο υλικό), όπως η τεκμηρίωση σε μια άδεια ευρεσιτεχνίας. Κατά τον προσδιορισμό του πώς πρέπει να αντιμετωπίζεται ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο (ενσώματο ή άυλο), απαιτείται κρίση για να αποδειχθεί ποιο από τα δύο είναι το πλέον ουσιώδες.

## 7.2 Χρήσιμοι ορισμοί

---

- ✓ Περιουσιακό στοιχείο: είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση η οποία προσμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του.
- ✓ 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.
- ✓ Έρευνα: είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης 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.
- ✓ Ενεργός αγορά: είναι μια αγορά, όπου τα αντικείμενα συναλλαγής είναι ομοιογενή, υπάρχουν οποτεδήποτε διαθέσιμοι αγοραστές και πωλητές που είναι πρόθυμοι για συναλλαγή και τέλος οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.
- ✓ Εύλογη αξία: είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί σε μια αγορά, μεταξύ δυο μερών τα οποία έχουν γνώση και είναι πρόθυμα να συμμετέχουν σε αυτή την συναλλαγή
- ✓ Λογιστική αξία: είναι το ποσό με το οποίο εμφανίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο στον Ισολογισμό. Αντιπροσωπεύει την αξία που προκύπτει μετά την αφαίρεση των εκάστοτε αποσβέσεων και ζημιών απομείωσης
- ✓ Ζημία απομείωσης: είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και του ανακτήσιμου ποσού του, όταν η πρώτη είναι μεγαλύτερη
- ✓ Κόστος: είναι τα μετρητά ή τα ταμειακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία που καταβάλλεται από την επιχείρηση προκειμένου να περιέλθει στην κατοχή της ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής ή όταν αρμόζει.

## 8. Προσδιορισμός των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Κοινά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων 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. Για να χαρακτηριστούν τα παραπάνω ως άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να πληρούν και τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή να είναι αναγνωρίσιμα, η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο αυτών και να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αν δεν πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, τότε οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας ενός τέτοιου στοιχείου πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, όταν πραγματοποιούνται.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, για να είναι αναγνωρίσιμο θα πρέπει να ισχύουν εναλλακτικά τα παρακάτω:

- ✓ Να μπορεί να διαχωριστεί, δηλαδή να είναι ανεξάρτητο από την οικονομική μονάδα ούτως ώστε να μπορεί να πωληθεί, να μεταβιβαστεί, να παραχωρηθεί, να μισθωθεί ή να ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένο, είτε ως μέρος ενός συμβολαίου
- ✓ Να προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ανεξαρτήτως από το αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι αναγνωρίσιμα προκειμένου να αποφευχθεί ταύτιση με την υπεραξία.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ελέγχεται από μια οικονομική μονάδα αν:

- ✓ Μπορεί η οικονομική μονάδα να λαμβάνει τα μελλοντικά οφέλη που αποδίδονται σε αυτό το άυλο στοιχείο
- ✓ Έχει την αποκλειστική πρόσβαση σε αυτά τα οφέλη καθώς είναι σε θέση να απαγορεύει την πρόσβαση σε άλλους.

Οι παραπάνω παράμετροι λειτουργούν αλληλένδετα. Η δυνατότητα της οικονομικής μονάδας να ελέγχει τα μελλοντικά οφέλη απορρέει συνήθως από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Ωστόσο μπορεί η οικονομική μονάδα να έχει υπό τον έλεγχό της τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και με κάποιον άλλο τρόπο που δεν κατοχυρώνεται νομικά (π.χ. εμπορικά σήματα).

Ως οικονομικά οφέλη μπορούμε να αναφέρουμε ενδεικτικά τα έσοδα ή η μείωση εξόδων που θα προκύψουν από την πώληση αγαθών που παράγονται από τη χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.

## 9. Καταχώρηση και αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου – Μεταγενέστερες δαπάνες

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

- ✓ Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,
- ✓ Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

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

### 9.1 Μεμονωμένη απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου

---

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως, το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του, τους εισαγωγικούς δασμούς, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς και κάθε άμεσα αποδοτέα δαπάνη, που απαιτείται για την προετοιμασία του στοιχείου για χρήση.

Αν η πληρωμή για την απόκτηση του στοιχείου αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου, εκτός και αν αυτή κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 23.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή μετοχών, το κόστος του είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται.

### 9.2 Απόκτηση ως μέρους μιας ενοποίησης επιχειρήσεων

---

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από αγορά επιχείρησης καταχωρείται με την πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αγοράς του. Η αξία αυτή μπορεί να προκύπτει από μια ενεργό αγορά (αν υπάρχει μια τέτοια αγορά για το στοιχείο αυτό), ή από όμοιες πρόσφατες συναλλαγές. Επίσης μπορεί να υπάρχουν ειδικές τεχνικές για την εκτίμηση της αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως για παράδειγμα η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο. Πάντως αν το κόστος του άυλου στοιχείου δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε αυτό δεν πρέπει να καταχωρείται. Στην περίπτωση αυτή συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.



### 9.3 Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης

---

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται δωρεάν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης, όπως παράδειγμα δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο ή άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, τότε καταχωρείται και το άυλο στοιχείο και η επιχορήγηση με την ίδια αξία. Η αξία μπορεί να είναι είτε η πραγματική αξία του στοιχείου κατά τη στιγμή της λήψης αυτού, είτε μια τεκμαρτή αξία, προσαυξημένη με κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση.

### 9.4 Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

---

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου, ομοίου ή ανόμοιου, τότε το κόστος του είναι η πραγματική αξία του ανταλλαγέντος περιουσιακού στοιχείου πλέον οποιοδήποτε ποσό μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκε. Στην περίπτωση της ανταλλαγής κανένα κέρδος ή ζημία δεν καταχωρείται. Όμως η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε, μπορεί να παρέχει απόδειξη μιας ζημίας απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε, οπότε πρέπει να καταχωρηθεί μία ζημία απομείωσης της αξίας του στοιχείου που παραδόθηκε και η λογιστική αξία που απομένει να εκχωρηθεί στο άλλο περιουσιακό στοιχείο.

### 9.5 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

---

Δαπάνες που δημιουργούνται για τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, αλλά τελικώς δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια καταχώρησης του προτύπου αυτού και οι οποίες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, καθόσον η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, που μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα στο κόστος της.

Ομοίως διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας επιχείρησης και της αξίας της αναγνωρίσιμης καθαρής περιουσίας της δεν θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει άυλο περιουσιακό στοιχείο και συνεπώς τέτοια διαφορά δεν μπορεί να καταχωρηθεί.

## 9.6 Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

---

Μια επιχείρηση για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για καταχώρηση, ταξινομεί τις γενόμενες δαπάνες σε φάση έρευνας και φάση ανάπτυξης.

### 9.6.1 Φάση έρευνας

Όλες οι δαπάνες της φάσης έρευνας πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Τέτοιες δαπάνες για παράδειγμα είναι:

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

### 9.6.2 Φάση ανάπτυξης

Ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται, όταν και μόνο όταν, μια επιχείρηση μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

- ✓ Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- ✓ Την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό
- ✓ Την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- ✓ Τη δημιουργία από το άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανών μελλοντικών ωφελειών
- ✓ Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο
- ✓ Την ικανότητά της να αποτιμήσει αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:

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

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

## 9.7 Κόστος ενός εσωτερικού δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

---

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που για πρώτη φορά το στοιχείο πληροί τα κριτήρια καταχώρησης που περιγράφονται στις παραγράφους 8 και 9.6.2.

Δαπάνες που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις δεν επαναφέρονται.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει:

- ✓ Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών
- ✓ Μισθούς, ημερομίσθια και έξοδα προσωπικού που απασχολήθηκε άμεσα
- ✓ Κάθε δαπάνη άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του στοιχείου
- ✓ Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση (αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων, ασφάλιστρα, ενοίκια)
- ✓ Τόκοι, εφόσον ακολουθείται η εναλλακτική μέθοδος του ΔΛΠ 23

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

- ✓ Έξοδα πωλήσεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα
- ✓ Ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν από ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση
- ✓ Δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού που θα λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

## 9.8 Καταχώριση μιας δαπάνης

---

Δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, έκτος αν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή το στοιχείο αποκτάται σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μια αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Σε μερικές περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία επιχείρηση αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται που μπορεί να καταχωρηθεί.

Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι:

- ✓ Δαπάνες για έρευνα καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται
- ✓ Δαπάνες σε δραστηριότητες εκκινήσεως, εκτός αν περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων ακινητοποιήσεων
- ✓ Δαπάνες για εκπαιδευτικές δραστηριότητες
- ✓ Δαπάνες για δραστηριότητες διαφημίσεως και προώθησης
- ✓ Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση

Επισημαίνεται ότι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικώς είχαν καταχωρηθεί ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, δεν πρέπει να καταχωρούνται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία.

## 9.9 Μεταγενέστερες δαπάνες

---

Μεταγενέστερες δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αγορά του ή την ολοκλήρωσή του πρέπει να αυξάνουν την αξία του, μόνο αν πιθανολογείται ότι τα έξοδα αυτά θα καταστήσουν το περιουσιακό στοιχείο ικανό να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη επιπλέον της αρχικής εκτίμησης της απόδοσής του και τα έξοδα αυτά μπορεί να αποτιμώνται και να αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο αξιόπιστα. Με δεδομένο ότι η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που δύσκολα μπορεί να προσδιοριστεί, αν μεταγενέστερες δαπάνες ενισχύουν την αξία τους, συνάγεται ότι μόνο σπανίως τέτοιες δαπάνες μετά την αρχική καταχώρησή τους μπορεί να προσ αυξήσει το κόστος τους.

## 10. Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων, Μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρισης

### 10.1 Βασική μέθοδος

---

Μετά την αρχική καταχώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του, μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης της αξίας του.

### 10.2 Εναλλακτική μέθοδος

---

Μετά την αρχική καταχώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Η πραγματική αξία για σκοπούς αναπροσαρμογής πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μην διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η ύπαρξη ενεργών αγορών για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ασύνηθες φαινόμενο. Όμως μπορεί να υπάρχουν για ορισμένες περιπτώσεις όπως άδειες ταξί, ή αλιευτικές άδειες.

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, οπότε απεικονίζονται με τη μέθοδο του κόστους.

Κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι:

- ✓ Σήματα προϊόντων
- ✓ Τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, όπως και τίτλοι εκδόσεων
- ✓ Ηλεκτρονικό λογισμικό
- ✓ Άδειες και παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων
- ✓ Συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης
- ✓ Συνταγές, τύποι, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα
- ✓ Άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη

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

- ✓ Με επαναπροσδιορισμό της σωρευμένης απόσβεσης κατ' αναλογία με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του
- ✓ Με 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.

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να πιστώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια σε λογαριασμό με τίτλο «διαφορά αναπροσαρμογής». Όμως αν η αύξηση αναστρέφει μια ζημία που προγενέστερα είχε καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, τότε η αύξηση λόγω αναπροσαρμογής καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο. Κατά την έκταση όμως που η μείωση αυτή δεν υπερβαίνει τυχόν διαφορά αναπροσαρμογής που παραμένει στα ίδια κεφάλαια από το ίδιο περιουσιακό στοιχείο, καταχωρείται σε μείωση της αναπροσαρμογής αυτής.

Η σωρευμένη διαφορά αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, μεταφέρεται απ' ευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέο, είτε με την πώληση του περιουσιακού στοιχείου, είτε με την ολοσχερή απόσβεσή του, είτε τμηματικά με το αναλογούν σε κάθε χρήση τμήμα αυτής, όπως προσδιορίζεται από τη διαδικασία της απόσβεσης του αντιστοίχου περιουσιακού στοιχείου.

## 11. Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που αυτό είναι διαθέσιμο για χρήση και από την οποία πρέπει να αρχίζει η απόσβεση.

Για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες όπως:

- ✓ Η προσδοκώμενη χρήση του στοιχείου
- ✓ Πληροφόρηση σχετικά με την παραγωγική ζωή όμοιων περιουσιακών στοιχείων
- ✓ Τεχνολογική ή τεχνική υποστήριξη
- ✓ Η σταθερότητα της επιχείρησης στην οποία λειτουργεί και μεταβολές στη ζήτηση αγοράς προϊόντων που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο
- ✓ Αναμενόμενες ενέργειες από ανταγωνιστικές ή πιθανούς ανταγωνιστικές
- ✓ Το απαιτούμενο επίπεδο των δαπανών συντήρησης προκειμένου να λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο
- ✓ Η περίοδος ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο
- ✓ Αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Υπάρχουν σπάνιες περιπτώσεις που η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου τουλάχιστον ετησίως για να διαπιστώνει την ύπαρξη τυχόν ζημίας απομειώσεως της αξίας του και γνωστοποιεί τους παράγοντες που βασίσθηκε για να προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου.

Αν ο έλεγχος πάνω στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιτυγχάνεται μέσω νομίμων δικαιωμάτων που έχουν παραχωρηθεί για μια ορισμένη περίοδο, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο των νομίμων δικαιωμάτων, εκτός αν τα νόμιμα δικαιώματα είναι ανανεώσιμα και η ανανέωση είναι πραγματικά βέβαιη.

Παράγοντες που υποδηλώνουν ότι η ανανέωση εντός νομίμου δικαιώματος είναι βέβαιη είναι:

- ✓ 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
- ✓ Υπάρχει απόδειξη (βασισόμενη ενδεχομένως στην εμπειρία του παρελθόντος) ότι τα νόμιμα δικαιώματα θα ανανεωθούν
- ✓ Υπάρχει απόδειξη ότι οι αναγκαίοι όροι για να ληφθεί η ανανέωση των νομίμων δικαιωμάτων (αν υπάρχουν) θα ικανοποιηθούν.

Η μέθοδος απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση. Μπορεί να χρησιμοποιείται οποιαδήποτε μέθοδος απόσβεσης, η οποία βέβαια πρέπει να ακολουθείται πάγια. Στην περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων η σταθερή μέθοδος απόσβεσης είναι αυτή που ταιριάζει καλύτερα. Οι αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στα έξοδα και μερικές φορές μέσω της κοστολόγησης, μέρος αυτών μπορεί να ενσωματώνεται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως για παράδειγμα τα αποθέματα.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ως μηδενική, εκτός των περιπτώσεων που:

- ✓ Υπάρχει δέσμευση από κάποιον τρίτο να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του
- ✓ Υπάρχει ενεργός αγορά και η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και επί πλέον πιθανολογείται ότι η αγορά αυτή θα υπάρξει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Σε περίπτωση ύπαρξης υπολειμματικής αξίας το αποσβεστέο ποσό του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με αφαίρεση της αξίας αυτής. Η υπολειμματική αξία μπορεί να επανεκτιμάται σε περίπτωση που υιοθετείται η μέθοδος αναπροσαρμογής της αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η περίοδος απόσβεσης (ωφέλιμη ζωή) και η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Τυχόν μεταβολές αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 8. Μια μεταβολή για παράδειγμα μπορεί να επέλθει όταν η χρήση δικαιωμάτων που παραχωρήθηκαν με μια άδεια αναβάλλεται και η ενεργοποίησή της εξαρτάται από άλλα συνθετικά στοιχεία ενός επιχειρησιακού προγράμματος.



## **12. Αναγνωρησιμότητα λογιστικής αξίας - Ζημίες απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου - Αποσύρσεις και διαθέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων.**

Για τον προσδιορισμό της απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζεται το ΔΛΠ 36. Σύμφωνα με αυτό μια ζημία υφίσταται, όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μικρότερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο μεταξύ ρευστοποιήσιμης αξίας του στοιχείου (αφού αφαιρεθούν και τα έξοδα διάθεσης) και παρούσας αξίας των αναμενόμενων μελλοντικών ροών από τη χρήση του και τη ρευστοποίησή του στο τέλος της ζωής του. Ειδικότερα για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα για χρήση και για αυτά που η ωφέλιμη ζωή τους υπερβαίνει τα 20 έτη, η εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού τους πρέπει να γίνεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους.

Οι ζημίες απομείωσης της αξίας καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Κατά το μέρος όμως που δεν ξεπερνούν μια προηγούμενη αναπροσαρμογή του στοιχείου αυτού, η οποία έχει καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια, μειώνουν το ποσό της αναπροσαρμογής. Αναστροφή ζημίας απομείωσης άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μάλλον σπάνια περίπτωση.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται από τον Ισολογισμό, όταν πωλείται ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίησή του και τη μεταγενέστερη πώλησή του.

Η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και καθαρού προϊόντος που λαμβάνεται από την απόσυρση ή διάθεση του στοιχείου είναι το κέρδος ή η ζημία και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Σε περίπτωση ανταλλαγής δεν πρέπει να προκύπτει κέρδος ή ζημία.

## Μέρος Γ: Σύγκριση του λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

### Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

---

Η πρωταρχική και πιο ουσιώδης διαφορά μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, είναι ο τρόπος της αποτίμησής τους.

Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η αποτίμηση γίνεται στο κόστος κτήσης ή αλλιώς στο ιστορικό κόστος. Η αρχή της συντηρητικότητας διέπει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και πλαισιώνει την αρχή του ιστορικού κόστους. Οι παραπάνω αρχές υποδεικνύουν την πρόθεση της διοίκησης της επιχείρησης να δημοσιεύει αληθή αποτελέσματα που δεν δημιουργούν ψευδείς εντυπώσεις και δεν παραπλανούν τους μετόχους και τους υπόλοιπους ενδιαφερόμενους προβάλλοντας πλασματικές και υπερεκτιμημένες πληροφορίες. Επίσης συμβάλλουν στην επίτευξη σταθερότητας στην εικόνα της περιουσίας της επιχείρησης. Παρ' όλα αυτά το ιστορικό κόστος, ακριβώς επειδή είναι «ιστορικό», παραπέμπει στο παρελθόν και θεωρείται από πολλούς ότι δεν δίνει μια σύγχρονη και διάφανη εικόνα της επιχείρησης, ιδίως σε περιόδους που ο πληθωρισμός βρίσκεται σε έξαρση.

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υιοθετείται η αρχική αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία σε κάποιες περιπτώσεις (όπως για παράδειγμα στην απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου μέσω συνένωσης), όπως επίσης δίνεται η δυνατότητα η μεταγενέστερη αποτίμηση να γίνει με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι ουσιαστικά η εύλογη αξία. Η εύλογη αξία καθορίζεται με βάση τη χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή την τρέχουσα τιμή πώλησης όταν υπάρχει ενεργός αγορά, ενώ όταν δεν υπάρχει ενεργός αγορά λαμβάνονται υπόψη οι πρόσφατες συναλλαγές σε όμοια περιουσιακά στοιχεία προκειμένου να καθοριστεί όσο το δυνατό πιο αξιόπιστα η εύλογη αξία. Οι οικονομικές μονάδες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων συνήθως έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα (π.χ. χρήση συντελεστών πολλαπλασιασμού, ή προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο).

Για να γίνει κατανοητή η φιλοσοφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως προς την αποτίμηση γενικότερα των στοιχείων του ενεργητικού, θα ήταν χρήσιμο να εξεταστεί παράλληλα το ΔΛΠ 36 περί «απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων». Το συγκεκριμένο πρότυπο, όπως αναφέρεται στην πρώτη παράγραφο του έχει ως σκοπό να περιγράψει τη μέθοδο ανίχνευσης ενδεχόμενης ζημίας της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού μιας οικονομικής μονάδας, ούτως ώστε να αποφευχθεί ο κίνδυνος τα στοιχεία αυτά να εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.

Η οικονομική μονάδα θα πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, εάν υπάρχουν ενδείξεις μείωσης της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων, δηλαδή εάν η λογιστική αξία τους είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού με αόριστη ωφέλιμη ζωή, στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν μπει σε φάση εκμετάλλευσης αλλά και στην υπεραξία. Τα παραπάνω θα πρέπει να εξετάζονται σε ετήσια βάση, σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, αρκεί η χρονική περίοδος αυτή να τηρείται πάγια.

Στην περίπτωση βέβαια που η καθαρή τιμή πώλησης ή η αξία είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του εκάστοτε περιουσιακού στοιχείου, τότε δεν συντρέχει λόγος για αναγνώριση ζημίας λόγω μείωσης της αξίας του. Όταν δεν καθίσταται δυνατό να προσδιοριστεί η καθαρή τιμή πώλησης, τότε το ανακτήσιμο ποσό είναι ίσο με την αξία χρήσης του (αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, ΔΛΠ 36 κεφ. 6).

Περαιτέρω, τα όσα αναφέρονται στο ΔΛΠ 36 συνηγορούν σε αυτά που αναφέρονται στο ΔΛΠ 38 για την εξεύρεση της εύλογης αξίας. Έτσι, η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας είναι η τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση αναπροσαρμοσμένη με τα διαφορικά κόστη που θα ήταν άμεσα καταλογιστέα κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση που μια τέτοια τιμή δεν υπάρχει χρησιμοποιούνται οι τιμές αγοράς, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργό αγορά. Αν καμία από τις παραπάνω τιμές δεν είναι διαθέσιμη τότε η οικονομική μονάδα θα πρέπει να χρησιμοποιήσει δεδομένα για παρόμοιες συναλλαγές που διενεργούνται στον κλάδο που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, προκειμένου να εκτιμήσει τα περιουσιακά της στοιχεία, πράγμα που προϋποθέτει ότι οι οικονομικές μονάδες έχουν την καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση.

Ωστόσο, διατυπώνονται πολλές ενστάσεις σχετικά με το πόσο αξιόπιστα μπορεί να καθοριστεί η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και ο λόγος είναι ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για εμπορικά σήματα, τίτλους εφημερίδων, διπλώματα ευρεσιτεχνίας κτλ. καθώς αυτά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία χαρακτηρίζονται για τη μοναδικότητά τους, όπως επίσης και οι συναλλαγές με αντικείμενο τα παραπάνω είναι σπάνιες. Έτσι, η τιμή που καταβάλλεται για ένα άυλο στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου άυλου περιουσιακού στοιχείου (ΔΛΠ 38 κεφ. 78).

Εξετάζοντας και συγκρίνοντας τα Ελληνικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αξίζει να σημειωθεί ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ προσανατολίζονται στην ικανοποίηση των μετόχων και όχι στην φορολογία και αυτό απεικονίζεται στον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Γι' αυτό το λόγο τα ΔΛΠ επικεντρώνονται στη λογιστική αντιμετώπιση και αποτίμηση των στοιχείων του Ισολογισμού με βάση την εύλογη αξία (π.χ. Χρηματοοικονομικά μέσα, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία). Αντίθετα, στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εξίσου σημαντική με την ικανοποίηση των μετόχων είναι και η επίτευξη της χαμηλής φορολογίας. Η αποτίμηση στο ιστορικό κόστος παρουσιάζει πιο συντηρητικά αποτελέσματα και αυτό έχει σαν συνέπεια την επιβολή χαμηλότερης φορολόγησης στις επιχειρήσεις.

## Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

---

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δηλαδή τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης κ.α. κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται, ως επί το πλείστον, σε διάστημα που δεν ξεπερνά τα 5 έτη. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ισχύει ότι τα κόστη έρευνας για τα ιδιοπαραγόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, επειδή στη φάση της έρευνας η επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού, το οποίο θα αποφέρει πιθανά μελλοντικά οφέλη. Σε ό,τι αφορά τα κόστη ανάπτυξης ενός ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου, κεφαλαιοποιούνται μόνο κάτω από συγκεκριμένες και ιδιαίτερες προϋποθέσεις, καθώς στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η κεφαλαιοποίηση και η αναγνώριση των άυλων στοιχείων γίνεται με τα πιο αυστηρά κριτήρια.

Η παραπάνω διαφορά επηρεάζει τόσο το Ενεργητικό του Ισολογισμού (Κατάσταση Οικονομικής Θέσης), όσο και τα Αποτελέσματα Χρήσεως μέσω των εξόδων αλλά και των αποσβέσεων. Έτσι με τη εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων παρουσιάζεται αυξημένο το Ενεργητικό αφού περιλαμβάνει και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

## Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

---

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προσδιορίζονται συγκεκριμένα χαρακτηριστικά που πρέπει να ενσωματώνονται σε ένα άυλο στοιχείο (αναγνωρησιμότητα, έλεγχος από την οικονομική μονάδα, ύπαρξη μελλοντικών ωφελειών) καθώς και συγκεκριμένα αυστηρά κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται (προσδοκία εισροής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, δυνατότητα αξιοποίησης επιμέτρησης) για να αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και να μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υφίστανται τέτοια συγκεκριμένα κριτήρια. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα με την εφαρμογή των ΔΛΠ να μην συμπεριλαμβάνονται στον Ισολογισμό πολλά άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμφανίζονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ και έτσι να μειώνεται το Ενεργητικό της επιχείρησης.

## Κόστη απόκτησης άυλων περιουσιακών στοιχείων

---

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα κόστη απόκτησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται με αγορά προσαυξάνουν την αξία κτήσης του στοιχείου. Παραδείγματα τέτοιων εξόδων είναι οι εισαγωγικοί δασμοί, οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών πιστώσεων και μειώσεων τιμών, αλλά και τα κόστη προετοιμασίας του στοιχείου για να καταστεί έτοιμο προς χρήση, δηλαδή το κόστος των δοκιμών προς εξακρίβωση της ορθής λειτουργίας του στοιχείου, οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου κ.α.. Αντίθετα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τέτοιας φύσεως κόστη μπορούν να συμπεριληφθούν στα έξοδα εγκατάστασης.

## Αναπροσαρμογή αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων

---

Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπεται η αναπροσαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπεται η αναπροσαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων, και μάλιστα υπάρχει η δυνατότητα να γίνεται σε ετήσια βάση ανάλογα με τη μεταβλητότητα της εύλογης αξίας του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου.

Η προαναφερθείσα διαφορά έχει αντίκτυπο στο Ενεργητικό της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης, γιατί οι τιμές που εμφανίζονται είναι προσαρμοσμένες στις εκάστοτε τρέχουσες συνθήκες. Αυτό κάνει την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης πιο αξιόπιστη, σύγχρονη και αληθινή. Η αναπροσαρμογή επιπλέον επηρεάζει αφενός τα Ίδια Κεφάλαια, μέσω του κονδυλίου «Διαφορές Αναπροσαρμογής», αφετέρου τα αποτελέσματα, αφού βαρύνονται από τις διαφορές στη λογιστική αξία των άυλων στοιχείων του Ενεργητικού.

## Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων

---

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, η οποία επανεξετάζεται τουλάχιστον ετησίως για πιθανή μεταβολή της. Επιπλέον, με την εφαρμογή των διατάξεων των ΔΛΠ πλέον η Διοίκηση επηρεάζει τις αποσβέσεις καθώς είναι αυτή που ορίζει την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Ετησίως, ακόμα, επανεξετάζεται και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οι περισσότερες κατηγορίες ασώματων ακινητοποιήσεων αποσβένονται σε χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει την πενταετία και η μέθοδος εφαρμόζεται πάγια.

Επιπροσθέτως, στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υπάρχουν άυλα στοιχεία που έχουν αόριστη ωφέλιμη ζωή και για αυτό το λόγο δεν αποσβένονται.

Συνεπώς, διαπιστώνουμε ότι στα Διεθνή Πρότυπα υπάρχει ιδιαίτερη, αναλυτικότερη και ουσιαστικότερη αντιμετώπιση των αποσβέσεων των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Με την εφαρμογή τους προκύπτουν μικρότερες ετήσιες αποσβέσεις σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες όμως κρατούν για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Σε κάθε περίπτωση όμως, η αξία των παγίων αποσβένεται απλά με διαφορετικό ρυθμό.

Οι αποσβέσεις επηρεάζουν και την αξία με την οποία εμφανίζονται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό, αλλά και τα αποτελέσματα χρήσεως, όπου εμφανίζονται αφαιρετικά των εσόδων.

## Άυλα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση

---

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρηθεί ότι ανήκει στην κατηγορία «κατεχόμενα προς πώληση» σταματάει να αποσβένεται. Αντίθετα, με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ακόμη και αν προτίθεται η επιχείρηση να το πουλήσει, διενεργεί τις αποσβέσεις κανονικά μέχρι την ημέρα της διάθεσής του.

## Τρόπος παρουσίασης στον Ισολογισμό

---

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον Ισολογισμό πλήρως και αναλυτικά, δηλαδή στην αξία κτήσης τους, μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και ως αποτέλεσμα στο αναπόσβεστο υπόλοιπό τους. Αντίθετα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εμφανίζονται μόνο στο τελικό ποσό, δηλαδή το αναπόσβεστο υπόλοιπό τους. Επιπλέον στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η υπεραξία εμφανίζεται ως μέρος των ασώματων ακινητοποιήσεων, ενώ στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εμφανίζεται ξεχωριστά.

## Υπεραξία επιχειρήσεως

---

Η υπεραξία σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν αποσβένεται και εξετάζεται τουλάχιστον ετησίως για πιθανή μείωση της αξίας της. Επιπλέον, παρουσιάζεται ξεχωριστά στις Οικονομικές καταστάσεις. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στα άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνεται και η υπεραξία, η οποία αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε χρονικό διάστημα έως 5 έτη.

## Γνωστοποιήσεις

---

Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εμφανίζεται πλήθος γνωστοποιήσεων στις Σημειώσεις (Notes) σε σχέση με τις πληροφορίες που παρέχονται στο Προσάρτημα που συντάσσεται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό παρέχει στους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (μετόχους, πιθανούς επενδυτές, τράπεζες κ.α.) πληρέστερη και ποιοτικότερη πληροφόρηση και προσδίδει σαφήνεια στις Οικονομικές καταστάσεις.

## Leasing

---

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν να συμπεριληφθούν στο Ενεργητικό μιας εταιρείας τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υπάρχει αυτή η δυνατότητα. Έτσι με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στην περίπτωση που υπάρχουν χρηματοδοτικές μισθώσεις, το Ενεργητικό θα εμφανίζεται αυξημένο σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

## Βιβλιογραφία

- Βρουστούρης Π., Πρωτοψάλτης Ν., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες», Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα, 2002
- Γκίκας Δ., «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Μπένου Γ., Αθήνα, 2007
- Grant Thornton, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα I.F.R.S. αναλυτική παρουσίαση, Αθήνα, 2004
- Γρηγοράκος Θ., «Ανάλυση - Ερμηνεία του ΕΓΛΣ», Σακκούλα Α., Αθήνα, 2001
- Καούνης Δ., «Εκπαιδευτικό Βοήθημα - Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Αθήνα, 2009
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., «Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ)», Γερμανός, Θεσσαλονίκη, 2006
- Κοντάκος Α., «Γενική Λογιστική», Έλλην, Αθήνα, 2006
- Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ., «Σύγχρονη Λογιστική σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Τόμος Α', Σταμούλης Α., 2010
- Ντζανάτος Δ., «Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», Καστανιώτη, Αθήνα, 2008
- Παπαδέας Π., «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων με ΦΠΑ και ΕΓΛΣ», Παπαδέας, Αθήνα, 2011-2012
- Ροδοσθένους Μ., «Σημειώσεις στη Διεθνή και Ευρωπαϊκή Λογιστική Πρακτική & τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Πειραιάς, 2011
- Σακέλλης Ε., «Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική», Τρίτη Έκδοση, Σακέλλης Ε., 2009
- Σακέλλης Ε., «Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο», Δεύτερη Έκδοση, Σακέλλης Ε., 2003
- [www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com)