



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ**

<b>ΓΡΗΓΟΡΑΚΗ ΓΕΩΡΓΙΑ</b>	<b>A.M 9880</b>
<b>ΚΟΤΖΙΑΜΠΑΣΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ</b>	<b>A.M 9947</b>
<b>ΟΡΦΑΝΙΔΟΥ ΑΡΓΥΡΩ</b>	<b>A.M 9921</b>

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ**

**ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2017**

## Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	5
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ.....	5
1.2 ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ.....	5
1.3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....	6
1.3.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ .....	6
1.3.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.....	7
1.4 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΕ ΙΣΧΥ .....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 .....	10
2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	10
2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	10
2.3 ΝΟΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΙΣΜΩΝ .....	11
2.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	12
2.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΡΧΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ .....	13
2.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ .....	13
2.7 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ .....	14
2.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	15
2.9 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	15
2.9.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	15
2.9.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ .....	16
2.10 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	17
2.11 ΑΞΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	18
2.12 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	19
2.13 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ .....	19
2.14 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ .....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 .....	20
3.1 ΆΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....	20
3.2 ΣΚΟΠΟΣ.....	21
3.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	21
3.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΣΗΜΑΣΙΑ .....	22
3.5 ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΟΡΙΣΜΟ «ΆΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ».....	23
3.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	24

3.7 ΈΛΕΓΧΟΣ.....	24
3.8 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΦΕΛΗ .....	24
3.9 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ.....	25
3.10 ΔΙΑΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ.....	26
3.11 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΜΙΑΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	26
3.12 Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΕ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	27
3.13 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΜΙΑΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ .....	28
3.14 ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	28
3.15 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ.....	29
3.16 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ .....	30
3.17 ΦΑΣΗ ΕΡΕΥΝΑΣ.....	30
3.18 ΦΑΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ.....	31
3.19 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΝΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΟΥ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	32
3.20 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ .....	33
3.21 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	33
3.21.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	34
3.21.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ .....	34
3.22 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	35
3.23 ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ .....	36
3.24 ΣΥΜΒΑΤΙΚΑ Η ΑΛΛΑ ΝΠΟΜΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ .....	37
3.25 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ .....	38
3.25.1 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ.....	38
3.25.2 ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.....	39
3.26 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΕΣ ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΖΩΕΣ.....	39
3.27 ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ .....	39
3.28 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗ.....	41
4.1 ΟΡΙΣΜΟΣ.....	41
4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ .....	42
4.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ .....	43
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	44
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	46

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν σαν σκοπό την ομοιόμορφη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Όταν σε διάφορες χώρες, οι επιχειρήσεις συντάσσουν και κοινοποιούν τις οικονομικές τους καταστάσεις, με βάσει τις εκάστοτε αρχές και λογιστικούς κανόνες που ισχύουν, δημιουργείται μεγάλο πρόβλημα στην μελέτη και κατανόηση. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να έχουν ξεκάθαρη εικόνα για την επιχείρηση, έτσι ώστε να είναι σε θέση να αξιολογήσουν ορθά, τις ευκαιρίες που παρουσιάζονται μέσα από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις (Καούνης, 2009).

Έτσι, είναι αναγκαία η ύπαρξη και τήρηση κοινών λογιστικών προτύπων, τόσο σε εθνικά όσο και σε εθνικά επίπεδο. Με αυτό τον τρόπο, η δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων θα βασίζεται σε ένα πλαίσιο αρχών και προτύπων και θα υπάρχει μεγαλύτερη συνοχή. Έτσι θα υπάρχει μια θετική επίδραση στον ανταγωνισμό των επιχειρήσεων (Ημερησία, 2006).

Τα πάγια στοιχεία αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος του ενεργητικού μιας επιχείρησης. Η λογιστική τους αντιμετώπιση και αποτίμηση αποτελεί ένα από τα σπουδαιότερα κεφάλαια της λογιστικής. Η μη ορθή, καταχώρησή τους, στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να αποφέρει σοβαρές επιπτώσεις τόσο στη ίδια, όσο και στους χρήστες της. Αυτό το πρόβλημα καλείται να επιλυθεί μέσα από το πρότυπο 16, "Ενσώματες ακινητοποιήσεις" και το πρότυπο 38, "Ασώματες ακινητοποιήσεις που αναλύει", τα οποία μέσα από μια σειρά κανόνων, επιτάσσουν την αντιμετώπιση των πάγιων στοιχείων.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας, είναι η ανάλυση και η παρουσίαση της λογιστικής αντιμετώπισης των παγίων στοιχείων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας, γίνεται μία αναφορική ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και επεξηγούνται ως ορισμός. Ακόμη, πραγματοποιείται μία σύντομη ανάλυση των οργάνων κατάρτισης των ΔΛΠ και τέλος επεξηγούνται οι βασικές λογιστικές παραδοχές και αρχές.

Εν συνεχεία, στο κεφάλαιο δύο, η ανάλυσή μας ξεκινάει με την επεξήγηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μέσα από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16. Στο κεφάλαιο τρία προχωρήσαμε στην ανάλυση των ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως επιτάσσει το πρότυπο 38, οι οποίες αποτελούν κύριο μέρος των παγίων στοιχείων.

Σημαντικό κεφάλαιο της εργασίας, αποτελεί το κεφάλαιο τέσσερα, στο οποίο περιλαμβάνεται η ανάλυση των σχέσεων ορισμένων, ελληνικών, εισηγμένων εταιρειών. Η επίτευξη της ανάλυσης έγινε με τη χρήση μίας στατιστικής μεθόδου, σε υπολογιστικά φύλλα excel, την παλινδρόμηση.

Κλείνοντας την εργασία, στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο, παραθέτουμε τα συμπεράσματά μας για τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ως προς την λογιστική αντιμετώπιση των παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί και το αντικείμενο της παρούσας πτυχιακής εργασίας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**



### **1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ**

Ως πρότυπο ορίζεται μια μέθοδος, η οποία χρησιμοποιείται ως υπόδειγμα για την αναπαραγωγή. Μέσα από το πρότυπο, ορίζουμε, τι αποδεχόμαστε ότι σημαίνει ένας όρος. Ως Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ορίζεται, ένα επεξηγηματικό κείμενο, το οποίο έχει δημιουργηθεί και καθιερωθεί με σύνεση και ασχολείται με τις συναλλαγές και όλα τα γεγονότα τα οποία επηρεάζουν τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων. Επιπλέον, αφορά όλα τα γεγονότα, τα οποία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα την επίτευξη του μέγιστου βαθμού της ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης. (Παπαδέας, 2013).

Ως προς το σύνολο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αποτελούν αρχές οι οποίες είναι καθιερωμένες και αποδεκτές και αποβλέπουν στην ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. (Καρτάλης, 2012). Κάθε πρότυπο αποτελείται από ένα κείμενο, το οποίο έχει προκαθορισμένη δομή, η οποία περιλαμβάνει: την εισαγωγή, το περιεχόμενο, το σκοπό και το πεδίο εφαρμογής του. Επίσης περιλαμβάνει ορισμούς που χρησιμοποιούνται, γνωστοποιήσεις καθώς και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του προτύπου (Παζάρσκης, 2009).

### **1.2 ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΛΠ**

Το 1973 ιδρύθηκε η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων- International Accounting Standards Committee (IASB), μέσα από την συνεργασία των οργανισμών λογιστικής της Αυστρίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικό, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, και των Ηνωμένων

Πολιτειών Αμερικής. (International Financial Reporting Standard Setting, 2002). Κύριος στόχος της IASC ήταν η ομαλοποίηση των διάφορων λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται από τα διάφορα κράτη. Η IASC έκδωσε τα πρώτα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, από το 1 έως το 44 και ήταν υπεύθυνη έως το 2001. (Παπαδέας, 2013).

Το 2002, η IASC ανακοίνωσε την απόφασή της περί σύστασης του Σώματος Λογιστικών Προτύπων- International Accounting Standards Board (IASB), το οποίο θα είχε την πλήρη ευθύνη για την έκδοση λογιστικών προτύπων. Από τότε μέχρι και σήμερα το IASB έχει εκδώσει από το 1 έως το νούμερο 9 τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ)- International Financial Reporting Standards (IFRS). (Παπαδέας, 2013).

Όσο αφορά την Ευρωπαϊκή Ένωση, από το 1995 πρότεινε στα κράτη- μέλη της ΕΕ να αποδεχτούν το λογιστικό χειρισμό σύμφωνα με το IASB. Το 2001 δημιουργήθηκε μια Ομάδα Τεχνικών Εμπειρογνομόνων (TEG), η οποία αποτελείται από Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής (FEA), τον Ευρωπαϊκό Οργανισμό Εργοδοτών (UNICE) καθώς και άλλες οργανώσεις. Η ομάδα αυτή επεξεργαζόταν τις προτάσεις του IASB, από το 2005 και μετά η Ευρωπαϊκή Ένωση καθιέρωσε υποχρεωτική τη χρήση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ σε επιχειρήσεις οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες σε οποιαδήποτε χρηματιστηριακή αγορά την ΕΕ. (Παπαδέας, 2013)

## **1.3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

### **1.3.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ**



Η λογιστική, είναι μια εφαρμοσμένη επιστήμη, η οποία ασχολείται με την λεπτομερή καταγραφή και παρακολούθηση όλων των οικονομικών πράξεων που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση, κατά τη διάρκεια της χρήσης. Βασικό

εργαλείο της λογιστικής, αποτελούν οι οικονομικές καταστάσεις, μέσα από τις οποίες παρέχετε η απαραίτητη επικοινωνία καθώς και ενημέρωση των ενδιαφερομένων, με την επιχείρηση (Luca,2008).

Όπως ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, οι Ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, και εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα ΔΛΠ, θα πρέπει να δημοσιεύουν τις εξής οικονομικές καταστάσεις: 1. Ισολογισμός, 2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, 3. Κατάσταση Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων, 4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών και 5. Προσάρτημα (Μπατσινίλας, Πατατούκας,2010).

Λειτουργεί σε ένα πλαίσιο το οποίο συνεχώς μεταβάλλεται και εξελίσσεται και είναι υποχρεωμένη να δέχεται κάποιους περιορισμούς. Οι περιορισμοί αυτοί ονομάζονται παραδοχές. (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2010). Σύμφωνα με τον Καραγιώργο και Παπαδόπουλο στο βιβλίο Χρηματοοικονομική Λογιστική οι θεμελιώδεις λογιστικές αρχές, είναι:

1. **Παραδοχή της επιχειρηματικής οντότητας.** Κάθε οικονομική μονάδα αποτελεί ξεχωριστή οντότητα και οι, κάθε είδους, συναλλαγές της θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις. Η παραδοχή αυτή, διαχωρίζει την οντότητα από τον ιδιοκτήτη της για να μην υπάρχει σύγχυση των συναλλαγών.
2. **Παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης.** Η παραδοχή αυτή σημαίνει ότι η επιχείρηση συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με βασική προϋπόθεση ότι θα συνεχίσει την επιχειρηματική της δράση και δε θα προβεί σε ρευστοποίηση στο άμεσο μέλλον.
3. **Παραδοχή της νομισματικής μονάδας μετρήσεως.** Σύμφωνα με αυτή την παραδοχή συγκλείονται στις οικονομικές καταστάσεις μόνο δραστηριότητες της επιχείρησης, οι οποίες εκφράζονται σε νομισματική απόδοση και μπορούν να αποτιμηθούν.
4. **Παραδοχή της περιοδικότητας.** Σύμφωνα με αυτή την παραδοχή, η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει, ανά τακτά χρονικά διαστήματα, την πορεία των εργασιών της, για την ενημέρωση των ενδιαφερόμενων (μέτοχοι, τράπεζες, κ.τ.λ.).

### **1.3.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

Μέσα στον όρο λογιστικές αρχές περιλαμβάνονται συνήθειες και κανόνες οι οποίοι είναι γενικά αποδεκτοί και εφαρμόζονται για την εύρυθμη λειτουργίας της επιχείρησης. Έχουν αναπτυχθεί μέσα από τη λογιστική πρακτική και εξελίσσονται σύμφωνα με τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, για αυτό και δεν θεωρούνται θεμελιωμένες αρχές. (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2010). Μέσα από



το βιβλίο του Σακέλλη Ε. «Ο πανδέκτης του λογιστή», αναφέρονται συνοπτικά οι βασικές λογιστικές αρχές:

1. Η αρχή του ιστορικού κόστους.
2. Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων
3. Η αρχή του συσχετισμού εσόδων- εξόδων
4. Η αρχή της αντικειμενικότητας
5. Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
6. Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης
7. Η αρχή της εξαιρέσεως

#### **1.4 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΕ ΙΣΧΥ**

Σύμφωνα με τον Πομόνη (2010) Μέχρι και σήμερα έχουν δημιουργηθεί και δημοσιευθεί σαράντα ένα (41) λογιστικά πρότυπα, εκ των οποίων έχουν καταργηθεί τα επτά (7), δηλαδή ισχύουν και εφαρμόζονται τριάντα τέσσερα (34). Τα πρότυπα αυτά, είναι τα εξής:

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2 Αποθέματα
- ΔΛΠ 7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής έργων
- ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος
- ΔΛΠ 14 Παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα
- ΔΛΠ 15 Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών
- ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις
- ΔΛΠ 17 Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18 Έσοδα
- ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Επιχορήγησης
- ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
- ΔΛΠ 22 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών
- ΔΛΠ 26 Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Συνταξιοδότησης

- ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29 Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30 Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Έκθεση
- ΔΛΠ 35 Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις
- ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία.
- ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
- ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41 Γεωργία

Εδώ πρέπει να αναφερθεί ότι τα λογιστικά πρότυπα 32 και 39 δεν ισχύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1725/2003.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16**



### **2.1 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα στοιχεία τα οποία είναι υπό την κατοχή μιας επιχείρησης για χρήση τους στη παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή διοικητικούς σκοπούς (Βρουστούρης, Προτωψάλτης, 2002), καθώς επίσης χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για διάστημα μεγαλύτερο του έτους (Γεωργίου, 2003) Το βασικό ζήτημα της λογιστικής αντιμετώπισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων σχετίζεται με την αναπροσαρμογή της αξίας τους σε μελλοντικό χρόνο. Σκοπός της οποίας είναι η διόρθωση της υποτιμημένης αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, έτσι ώστε οι άμεσα ενδιαφερόμενοι να έχουν ορθότερη και ακριβέστερη εικόνα της οικονομικής θέσης της εκάστοτε επιχείρησης. Η αρχική καταχώρηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται βάσει του κόστους κτήσης τους. Σε μεταγενέστερο χρόνο, όμως, η αξία τους αλλάζει και είναι αναγκαία η αναπροσαρμογή τους.

### **2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Το Δ.Λ.Π. 16 καθορίζει τη λογιστική διαχείριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, με σκοπό οι ενδιαφερόμενοι των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή οι εξωτερικοί χρήστες, να λαμβάνουν τη σωστή πληροφόρηση για τις

επενδύσεις σχετικά με τις πάγιες, ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα βασικά θέματα στη λογιστική διαχείριση των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούνται από τέσσερα πεδία. Πρώτα την καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης τα οποία έχουν αποτιμηθεί στην εύλογη αξία, δεύτερον, τον προσδιορισμός της αποτίμησης, τρίτων ασχολείται με την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων η οποία είναι χρήσιμη για τους ενδιαφερόμενους. Και τέλος, ασχολείται με τις μεθόδους απόσβεσης και αποτιμήσεις των στοιχείων. (Καρτάλης 2012).

Το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται για την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτός εάν ένα άλλο πρότυπο, επιτάσσει άλλη λογιστική αντιμετώπιση. Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται **α)** Στις ενσώματες ακινητοποιήσεις οι οποίες έχουν καταταχθεί ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 «Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπέιες δραστηριότητες», **β)** βιολογικά στοιχεία της οντότητας που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα και διέπονται από το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία», **γ)** περιουσιακά στοιχεία τα οποία προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ακολουθούν το Δ.Π.Χ.Π. 6 «Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων», **δ)** δικαιώματα που σχετίζονται με την εξόρυξη μεταλλευμάτων και ορυκτών καυσίμων όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και άλλους μη ανανεώσιμους πόρους. (Βλάχος, Λουκά 2007).

## 2.3 ΝΟΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΙΣΜΩΝ

Για την καλύτερη κατανόηση του Δ.Λ.Π. 16, σύμφωνα με την παράγραφο 6 επεξηγούνται οι παρακάτω ορισμοί:

**Λογιστική αξίας**, είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις μετά από την αφαίρεση των συγκεντρωτικών αποσβέσεων και τις ζημιές απομείωσης.

**Κόστος** είναι η διάθεση μετρητών ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε με σκοπό να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο.

**Αποσβέσιμο ποσό** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου που υποκαθιστά το κόστος αού αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία του. Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. (Μπατσινίλας , Πατατούκας 2010).

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο μια ενσώματη ακινητοποίηση θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν μια εμπορική συναλλαγή με θεμιτό σκοπό (Μπατσινίλας , Πατατούκας 2010).

**Ζημία απομείωσης** έχουμε όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, δηλαδή το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής

τιμής πώλησης και την αξία του περιουσιακού στοιχείου λόγω χρήσης. (Μπατσινίλας , Πατατούκας 2010).

**Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις** είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχει μια επιχείρηση υπό την κατοχή της έτσι ώστε να τα χρησιμοποιήσει για την παραγωγή ή παροχή αγαθών και υπηρεσιών, για την εκμίσθωση σε τρίτους ή τα κατέχει για διοικητικούς σκοπούς. Επίσης έχουν αποκτηθεί ή έχει γίνει η κατασκευή τους με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία χρήσης διότι δεν τα κατέχουν σαν επένδυση και δεν προορίζονται για πώληση. (Μπατσινίλας , Πατατούκας 2010).

**Η υπολειμματική αξία** ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων είναι η αξία που εκτιμάτε ότι θα λάβει η επιχείρηση αν εκποιήσει το περιουσιακό στοιχείο, εφόσον έχει αφαιρεθεί το κόστος εκποίησης , αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του (Μπατσινίλας , Πατατούκας 2010).

**Ωφέλιμη ζωή είναι** (α) η χρονική περίοδος όπου ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την επιχείρηση  
Ή (β) το άθροισμα των παραγωγικών μονάδων που σκοπεύει η επιχείρηση να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο. (Μπατσινίλας , Πατατούκας 2010).

## 2.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για να γίνει καταχώρηση ενός πάγιου στοιχείου στον ισολογισμό, θα πρέπει να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το στοιχείο αυτό και το κόστος του θα πρέπει να μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία (Μπατσινίλας , Πατατούκας 2010).

Το πρότυπο μέσα από την παράγραφο 8 αναφέρει ότι πολλά ανταλλακτικά εξαρτήματα και είδη συντήρησης τα οποία υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις στο λογαριασμό αποθεμάτων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν αναλωθούν. Όμως ανταλλακτικά που έχουν μεγαλύτερη αξία και ο εξοπλισμός αντικατάστασης θεωρούνται πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η επιχείρηση αναμένεται να τα χρησιμοποιήσει για περισσότερες από μια χρήσεις. Έτσι, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχεία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινήτοποιήσεις. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, παράγραφος 10, η επιχείρηση υποχρεούται να αποτιμά τα κόστη των στοιχείων των ενσώματων ακινήτοποιήσεων όταν πραγματοποιούνται. Στο σύνολο του κόστους περιλαμβάνονται τα αρχικά και τα μεταγενέστερα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση ή κατασκευή ενός πάγιου στοιχείου (Βλάχος, Λουκά 2007)

## 2.5 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΡΧΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Σύμφωνα με την παράγραφο 11, υπάρχουν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων τα οποία αποκτούνται για λόγους ασφαλείας και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η κατοχή τέτοιων στοιχείων, παρά το γεγονός ότι δεν έχει άμεσες εισροές στα οικονομικά οφέλη κάποιου κατεχόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να δημιουργηθούν μεταγενέστερες οικονομικές απολαβές από άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις με αυτά τα χαρακτηριστικά επαρκούν για την αναγνώριση τους ως περιουσιακά στοιχεία, διότι συμβάλουν στην μελλοντική απόκτηση οικονομικών οφελών, οι οποίες δεν θα μπορούσαν να έχουν πραγματοποιηθεί χωρίς την απόκτηση τους. Το πρότυπο δίνει ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα: «μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» (Σακέλλη 2002).

## 2.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης η οποία αναλύεται στην παράγραφο 7, η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει τα κόστη για την καθημερινή συντήρηση στη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Τα συγκεκριμένα κόστη αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης όταν πραγματοποιούνται. Οι δαπάνες για τη συντήρηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων που πραγματοποιούνται καθημερινά αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Οι δαπάνες αυτές συχνά χαρακτηρίζονται ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. (Βλάχος, Λουκά 2007).

Τμηματικά μέρη των ενσώματων ακινητοποιήσεων υπάρχει πιθανότητα αντικατάσταση συχνά. Υπάρχει δυνατότητα απόκτησης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων τα προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση Ακλουθώντας την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου το κόστος αντικατάστασης όταν επιβαρύνεται από αυτό, και εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται (Πρωτοψάλτης, Βρουστούνης 2002).

Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να απαιτεί λεπτομερές και συχνούς ελέγχους για ατέλειες ελαττώματα των στοιχείων, παρά το γεγονός αντικατάστασης

τμημάτων. Αν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε υπολειμματική λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται. (Πρωτοψάλτης, Βρουστούνης 2002).

## 2.7 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

Κάθε στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που πλήρη τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση τους ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του. Σύμφωνα, λοιπόν, με τον Μπατσινίλα, Πατατούκα (2010) το κόστος ενός στοιχείου αποτελείται από την τιμή αγοράς, στην οποία συμπεριλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών. Επιπροσθέτως, όλα τα άμεσα επιρριπτόμενα κόστη τα οποία είναι απαραίτητα για να τεθεί το στοιχείο σε λειτουργία και εκμετάλλευση. Ως επιρριπτόμενα έξοδα ορίζονται παραδειγματικά, τα κόστη παροχών εργαζομένων που σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση ή κατασκευή ενός στοιχείου, τα κόστη για την προετοιμασία του χώρου, τα αρχικά κόστη για την παράδοση και την μεταφορά του στοιχείου, τα κόστη για την συναρμολόγηση και την εγκατάσταση του στοιχείου καθώς επίσης και τα κόστη για την δοκιμαστική λειτουργία του παγίου για να διαπιστωθεί εάν λειτουργεί κανονικά. Τέλος στο κόστος θα προστεθεί η αρχική εκτίμηση για τα κόστη αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του στοιχείου καθώς επίσης και τα κόστη για την αποκατάσταση της τοποθεσίας στην οποία βρισκόταν.

Το κόστος που απαιτείται για το άνοιγμα μιας καινούριας μονάδας, το κόστος για την παρουσίαση ενός προϊόντος ή μιας νέας υπηρεσίας καθώς και η διαφήμιση του, το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών συμπεριλαμβανομένου και το κόστος εκμάθησης του προσωπικού, τα διοικητικά καθώς και άλλα γενικά κόστη δεν θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. (Βλάχος, Λουκά 2007).

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου σταματάει όταν το στοιχείο είναι έτοιμο για λειτουργία. Έτσι, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης, δεν περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Όταν ένα στοιχείο είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον προδιαγεγραμμένο τρόπο, αλλά δεν χρησιμοποιείται ακόμη, ή υπολειτουργεί τα κόστη που πραγματοποιούνται δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία. Επίσης, στη λογιστική αξία ενός στοιχείου δεν περιλαμβάνονται οι αρχικές λειτουργικές ζημίες καθώς επίσης και το κόστος απεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης των λειτουργιών της οντότητας (Βλάχος, Λουκά 2007).

## **2.8 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Στο Δ.Λ.Π. 16 οι παράγραφοι 23 έως και 28, ορίζουν την αποτίμηση του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Ορίζει, ότι το κόστος ενός πάγιου στοιχείου είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία της αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου υφίσταται πέρα από τα συνηθισμένα πιστωτικά όρια, η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου πίστωσης. Υπάρχει επίσης η δυνατότητα της ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων με κάποιο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή συνδυαστικά κάποιου χρηματικού ή μη χρηματικού στοιχείου. Το κόστος ενός ανταλλασσόμενου στοιχείου αποτιμάται στη εύλογη αξία, εκτός εάν η συναλλαγή δεν έχει εμπορική ουσία ή αν δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία των στοιχείων που ανταλλάσσονταν διότι δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές (Σακέλλη 2002).

Αν η επιχείρηση μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που εισρέει στη οντότητα ή του περιουσιακού στοιχείου που εκρέει, τότε η εύλογη αξία του δεύτερου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι εμφανέστερη. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» (Βλάχος, Λουκά 2007).

## **2.9 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Το Δ.Λ.Π. 16 δίνει στους χρήστες του τη δυνατότητα να επιλέξουν τη μέθοδο αποτίμησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μεταξύ της μεθόδου του κόστους και της μεθόδου αναπροσαρμογής. Η λογιστική μέθοδος που θα επιλεγεί θα πρέπει να εφαρμόζεται σε όλες τις κατηγορίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων. (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2010).

### **2.9.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Εφόσον αναγνωριστεί ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο από τις σωρευμένες αποσβέσεις και άλλες οποιοσδήποτε συγκεντρωτικές ζημιές λόγω μείωσης της αξίας του. (Ντζανάτος 2008) .



## 2.9.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ

Εφόσον ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει αναγνωρισθεί και η εύλογη αξία του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα σύμφωνα με τον Μπατσινίλα, Πατατούκα (2010) θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμοσμένη αξία αποτελείται από την εύλογη αξία του μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Αναπροσαρμογές τις αξίας θα πρέπει να γίνονται αρκετά συχνά, έτσι ώστε η λογιστική αξία να μην έχει μεγάλες και σημαντικές διαφορές από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όπως ορίζει το άρθρο 32, η εύλογη αξία των γηπέδων και των κτηρίων προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών, που βασίζονται σε ενδείξεις την αγοράς. Καθώς επίσης και η εύλογη αξία των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων είναι κατά προσέγγιση η αγοραία αξία. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις βάσει των οποίων μπορεί να υπολογιστεί η εύλογη αξία, υπάρχει η δυνατότητα η επιχείρηση να υπολογίσει την εύλογη αξία μέσω του λογαριασμού των αποτελεσμάτων ή του αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης. (Βλάχος, Λουκά 2007).

Τη συχνότητα που θα πραγματοποιούνται οι αναπροσαρμογές ορίζει το άρθρο 34. Ο αριθμός επανάληψης εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η αναπροσαρμοσμένη εύλογη αξία διαφέρει σε μεγάλο βαθμό από τη λογιστική αξία, υποχρεούται να γίνει μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. (Ντζανάτος 2008).

Η λογιστική αντιμετώπιση των σωρευμένων αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αναπροσαρμόζονται γίνεται με του εξής τρόπους: Μέσω της αναπροσαρμογής ανάλογα με την μεταβολή στη αξία πριν τις αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου. Με αυτόν τον τρόπο η λογιστική αξία μετά την αναπροσαρμογή είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Η μέθοδος αυτή συνήθως χρησιμοποιείται όταν ένα στοιχείο αναπροσαρμόζεται βάσει ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης του ή συμψηφίζοντας την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η καθαρή αξία επαναπροσδιορίζεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του πάγιου στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συναντάται συνήθως στα κτήρια. (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2010).

Το ποσό που θα προκύψει από τη αναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, προσαιξάνει ή ανάλογα μειώνει τη λογιστική αξία που αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40 του προτύπου. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι όταν γίνεται η αναπροσαρμογή ενός στοιχείου θα πρέπει ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη οποίας είναι μέλος, να

αναπροσαρμόζεται (Αληφαντής, 2002). Τα υπόλοιπα στοιχεία της κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται τη ίδια στιγμή έτσι ώστε να μην γίνεται επιλεκτική αναπροσαρμογή και στις οικονομικές καταστάσεις να μην εμφανίζονται ανάμεικτα ποσά κόστους και αξίες διαφορετικών ημερομηνιών. (Σακέλλη 2002).

Σύμφωνα με το άρθρο 39, αν η λογιστική αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αυξάνεται λόγω της αναπροσαρμογής, η αύξηση που προκύπτει θα πιστωθεί απευθείας στην καθαρή θέση ως πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Σε αντίθετη περίπτωση, το άρθρο 40 ορίζει, ότι αν η λογιστική αξία ενός στοιχείου μειώνεται λόγω της αναπροσαρμογής, η μείωση θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Η μείωση αυτή θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής (Ντζανάτος 2008).

## **2.10 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

Τα πάγια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποσβένονται σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής (Filos, 2001). Τα άρθρα 43 έως 49 ορίζουν τις αποσβέσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μεμονωμένα θα πρέπει να αποσβένεται κάθε στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, του οποίου το κόστος είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστους του στοιχείου. Η επιχείρηση μερίζει το ποσό που έχει αναγνωριστεί ένα στοιχείο στα τμήματα του και το αποσβένει ξεχωριστά. Υπάρχει η δυνατότητα τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων να συναθροίζονται και να αποσβένονται μαζί, όμως για να γίνει αυτό θα πρέπει να έχουν κοινή μέθοδο απόσβεσης και την ίδια ωφέλιμη ζωή. Όταν μία επιχείρηση αποσβένει χωριστά ορισμένα τμήματα μιας ενσώματης ακινητοποίησης, υποχρεούται να αποσβέσει ξεχωριστά και τα υπόλοιπα στοιχεία, τα οποία μπορεί να μην αποτελούν σημαντικό τμήμα του στοιχείου. Δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να επιλέξει για τα τμήματα, τα οποία δεν αποτελούν σημαντικό μέρος του κόστους ενός στοιχείου, να τα αποσβέσει ξεχωριστά. (Βλάχος, Λουκά 2007).

Για κάθε λογιστική χρήση, η δαπάνη απόσβεσης, θα εμφανίζεται στα αποτελέσματα. Υπάρχει όμως η πιθανότητα τα οικονομικά οφέλη που θα δημιουργηθούν στο μέλλον, από μία ενσώματη ακινητοποίηση, να χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων στοιχείων. Αν συμβεί αυτό, τότε το ποσό της απόσβεσης αποτελεί μέρος του κόστους του στοιχείου και αυξάνει τη λογιστική του αξία (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης 2002).

## 2.11 ΑΞΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Στα άρθρα 50 έως και 59, το πρότυπο αναλύει την αξία της απόσβεσης καθώς επίσης επεξηγεί και την περίοδο απόσβεσης. Όπως ορίζει το άρθρο, το ποσό απόσβεσης ενός πάγιου στοιχείου διανέμεται σε όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Στο τέλος κάθε χρήσης η επιχείρηση υποχρεούται να επανεξετάσει για να ελέγξει και αν υπάρχει λόγος να τροποποιήσει την υπολειμματική αξία και την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου. Σε περίπτωση που υπάρχει μεταβολή και δεν συνάπτει με εκτιμήσεις προηγούμενων ετών, οι μεταβολές αυτές θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη. (Σακέλλη 2002).

Σε περίπτωση που η εύλογη αξία ξεπερνάει τη λογιστική αξία της ενσώματης ακινητοποίησης, πάλι η απόσβεση θα αναγνωρίζεται όμως μόνο αν η υπολειμματική αξία είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία. Σε περίπτωση που γίνει επισκευή ή και συντήρηση ενός στοιχείου, πάλι υποχρεούται να γίνει απόσβεση. Για να υπολογιστεί το αποσβέσιμο ποσό θα πρέπει πρώτα να αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία του στοιχείου. Συνήθως το ποσό της υπολειμματικής αξίας είναι πολύ μικρό. Αν το ποσό της υπολειμματικής αξίας αυξηθεί σε βαθμό ίσου ή και μεγαλύτερου της λογιστικής αξίας, η απόσβεση θα είναι μηδενική έως η υπολειμματική αξία μειωθεί και είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία (Ντζανάτος 2008).

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, για να πάψει να αποσβένεται θα πρέπει να καταταχθεί ως διαθέσιμο προς πώληση ή να διαγραφεί από περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης. Όποια ημερομηνία επέλθει πρώτη, τότε θα πάψει το πάγιο στοιχείο να αποσβένεται. Αν το στοιχείο σταματήσει πλέον να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση, αλλά βρίσκεται σε αυτήν θα αποσβένεται κανονικά εκτός εάν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά. (Ντζανάτος 2008).

Για να υπολογισθεί ορθά η ωφέλιμη ζωή μιας ενσώματης ακινητοποίησης θα πρέπει να γνωρίζεται η αναμενόμενη χρησιμότητα της στην επιχείρηση, η φυσιολογική φθορά, η τεχνική απαξίωση λόγω μεταβολών ή βελτιώσεων της αγοράς καθώς και κάθε έννομο ή παράνομο περιοριστικό μέτρο. Η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων υπολογίζεται διαφορετικά σε κάθε οντότητα και βάσει της κρίσης της εκάστοτε επιχείρησης. Εδώ αξίζει να σημειωθεί ότι σε κάποιες περιπτώσεις τα γήπεδα αγοράζονται μαζί με τα κτίρια, όμως για λογιστικούς σκοπούς τα ξεχωρίζουμε. Και αυτό διότι η ωφέλιμη ζωή των γηπέδων δεν τελειώνει και έτσι δεν αποσβένεται. Σε αντίθετη περίπτωση τα κτίρια έχουν ορισμένη ωφέλιμη ζωή και δημιουργούνται δαπάνες απόσβεσης (Σακέλλη 2002).

## **2.12 ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

Σύμφωνα με τις παραγράφους 60 έως και 62, η μέθοδος απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση θα φανερώνει τον ρυθμό με τον οποίο θα αναλώνονται τα μεταγενέστερα οικονομικά οφέλη από αυτήν. Μετά από την επιλογή και την εφαρμογή της μεθόδου απόσβεσης θα πρέπει να ελέγχεται μετά το πέρας της κάθε χρήσης. Αν εμφανίζει σοβαρή αλλαγή από τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών αποδοχών, θα πρέπει να αλλαχθεί η μέθοδος απόσβεσης έτσι ώστε να είναι αντιπροσωπευτική των αναμενόμενων οικονομικών ωφελειών. Μια τέτοια μεταβολή εφαρμόζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8. (Βλάχος, Λουκά 2007).

Σύμφωνα με τον Μπατσινίλα , Πατατούκα (2010), το Δ.Λ.Π. 16 παρέχει την επιλογή της μεθόδου απόσβεσης, η οποία θα πρέπει να παραμένει σταθερή και να μην αλλάζει κάθε χρήση, μέσα από τις τρεις παρακάτω μεθόδους:

1. Σταθερή μέθοδος, όπου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με ένα σταθερό ποσό , εάν η υπολειμματική αξία παραμένει σταθερή.
2. Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου, κατά την οποία στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής γίνεται αύξηση των αποτελεσμάτων με φθίνων τρόπο
3. Και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής, αυξάνονται τα αποτελέσματα ανάλογα την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή.

## **2.13 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ**

Το Δ.Λ.Π. 16 παραπέμπει τις επιχειρήσεις στο Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» για να υπολογιστεί η αξία της μείωσης. Το πρότυπο 36 ορίζει πως η λογιστική αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων αναθεωρείται, πως υπολογίζεται το ανακτήσιμο ποσό ενός στοιχείου καθώς επίσης και πότε θα αναγνωριστεί ή θα διαγραφεί μια ζημία απομείωσης. (Σακέλλη 2002).

## **2.14 ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

Για να διαγραφεί η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου θα πρέπει να γίνει διάθεση, δηλαδή πώληση ή παροχή, του στοιχείου και να μην επιφέρει, η χρήση του στοιχείου, μελλοντικά οφέλη. Μετά την διαγραφή ενός στοιχείου θα επέλθει στην επιχείρηση κάποιο κέρδος ή ζημία, το ποσό αυτό εντάσσεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση που υπάρχουν κέρδη δεν θα συμπεριληφθούν στα

έσοδα. Ποικίλοι είναι οι τρόποι που μπορεί να γίνει διάθεση ενός στοιχείου, για παράδειγμα η πώληση μιας ενσώματης ακινητοποίησης, καθώς επίσης η εκμίσθωση ή και δωρεά του στοιχείου. Το αποτέλεσμα που προκύπτει από την διαγραφή ενός στοιχείου ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής του αξίας (Μπατσινίλας, Πατατούκας 2010).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38**



### **3.1 ΆΥΛΑ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Το ΔΛΠ 38 που εκδόθηκε στις 31 Μαρτίου το έτος 2004 και αντικατέστησε το προϋπάρχον ΔΛΠ 38 που είχε εκδοθεί το έτος 1998, αναφέρεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία δηλαδή σε αναγνωρίσιμα, μη νομισματικά, χωρίς φυσική υπόσταση στοιχεία που κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή πώληση ή για διοικητικούς σκοπούς ή για εκμίσθωση και προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών. Για να θεωρηθεί ένα στοιχείο ως άυλο και να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, θα πρέπει να μπορεί να αναγνωρισθεί, να ελέγχεται από την επιχείρηση και να προσδοκάται ότι θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη (Γκίκας, 2007).

### 3.2 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι η καθιέρωση θεσμών και κανόνων για το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των κριτηρίων για την αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, την επιμέτρηση της λογιστικής τους αξίας καθώς και τον ορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να περιλαμβάνονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις. (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### 3.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το ΔΛΠ 38 χρησιμοποιείται από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ΔΛΠ για την λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- Χρηματοπιστωτικά περιουσιακά στοιχεία που ορίζονται από το ΔΛΠ 39.
- Αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (π.χ. εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων ΔΠΧΑ 6).
- Δαπάνες για την εξόρυξη και ανάπτυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και άλλων όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.
- Άυλα στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα (π.χ. υπεραξία από συνενώσεις ΔΠΧΠ3, άυλα μισθώσεων ΔΛΠ17, άυλα ασφαλιστικών εταιρειών ΔΠΧΠ4 κτλ.)
- Στο πρότυπο αυτό εντάσσονται και τα δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα. (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται: α) στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία οντότητα για πώληση, β) στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, γ) στις μισθώσεις, δ) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους, (ε) σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, στ) στην υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση, ζ) στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστικά, και τέλος, η) σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002).

Σε περιπτώσεις στις οποίες ένα περιουσιακό στοιχείο ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται είτε ως Ενσώματο Πάγιο σύμφωνα με το ΔΛΠ16 είτε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ38. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού ενσώματου ηλεκτρονικού στοιχείου και αντιμετωπίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, τότε το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Με αποτέλεσμα, αυτές οι δραστηριότητες να μπορούν να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### 3.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΣΗΜΑΣΙΑ

Για την ορθή χρήση αυτού του προτύπου πρέπει να κατανοήσουμε κάποιες βασικές έννοιες:

**Περιουσιακό στοιχείο:** Ένας πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση με σκοπό η ίδια να επωφεληθεί από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αυτός θα της παρέχει.

**Άυλο περιουσιακό στοιχείο:** 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 (Ντζανάτος, 2008).

**Έρευνα:** Η συστηματική, αντικειμενική και εξακριβωμένη αναζήτηση πληροφοριών με βάση την προσμονή για την απόκτηση νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσεως και αντιλήψεως (Πρωτοψάλτης, Βρουστόνης, 2002).

**Ανάπτυξη:** Είναι η εφαρμογή των πληροφοριών που συλλέξαμε από την έρευνα ή από γνώσεις πάνω σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων, βελτιωμένων υλικών, συσκευών, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από

το ξεκίνημα της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως (Πρωτοψάλτης, Βρουστόνης, 2002).

**Ενεργός αγορά:** Μια αγορά στην οποία τα αντικείμενα συναλλαγής είναι ομοιογενή, οι αγοραστές και οι πωλητές είναι διαθέσιμοι και πρόθυμοι για συναλλαγή οποιαδήποτε στιγμή και οι τιμές είναι ανοιχτές προς το κοινό (Βλάχος, Λουκά, 2009).

**Εύλογη αξία:** Ορίζεται ως το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί σε μια αγορά μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν γνώση και είναι πρόθυμα να συμμετέχουν σε αυτή την συναλλαγή (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2010).

**Λογιστική αξία:** Είναι το ποσό με το οποίο αναγνωρίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό. Εκφράζει την αξία που προκύπτει μετά την αφαίρεση των εκάστοτε αποσβέσεων και κάθε σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

**Ζημιά απομείωσης:** Ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και του ανακτήσιμου ποσού του, όταν η πρώτη είναι μεγαλύτερη (Βλάχος, Λουκά, 2009).

**Κόστος:** Αντιπροσωπεύει τα μετρητά ή τα ταμειακά ισοδύναμα ή την εύλογη αξία κάποιου άλλου ανταλλάγματος που δίνεται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή κατασκευής του ή όταν αρμόζει το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.5 ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΟΡΙΣΜΟ «ΆΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ»**

Τα ποιο συνήθη χρησιμοποιούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι οι άδειες ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά δικαιώματα καθώς και η πνευματική ιδιοκτησία και τα συγγραφικά δικαιώματα. Άλλα παραδείγματα άυλων στοιχείων είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, δικαιώματα κινηματογραφικών ταινιών, πελατολόγια καθώς επίσης και οι σχέσεις πελατών και προμηθευτών. Όμως ένα άυλο στοιχείο για να αναγνωρισθεί στο ενεργητικό μιας εταιρείας, θα πρέπει, να είναι προσδιορίσιμο, να υπάρχει έλεγχος καθώς και να εισβάλλει στις μελλοντικές εισροές. Με τον ορισμό προσδιορισιμότητα εννοούμε να μπορεί να διαχωρίζεται από το άυλο στοιχείο η «υπεραξία», δηλαδή να μπορεί είτε να πωληθεί ή να μεταβιβαστεί ξεχωριστά (Βλάχος, Λουκά, 2009).



### **3.6 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με βάση τον ορισμό του είναι απαραίτητο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που εξασφαλίζεται από μία ενοποίηση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει την καταβολή των εσόδων από μελλοντικά οικονομικά ωφέλη εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι εύκολο να προσδιοριστούν και να αναγνωριστούν μεμονωμένα. Η εμφάνιση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών μπορεί να επέλθει με συνεργασία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή αυτών των περιουσιακών στοιχείων που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνωρισιμότητας τους από τις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία αυτός που θα τα αποκτήσει είναι προετοιμασμένος να καταβάλλει ένα ποσό πληρωμής κατά τη ενοποίηση επιχειρήσεων .

Από τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο αναγνωρισιμότητάς του όταν μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση και προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις. (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.7 ΈΛΕΓΧΟΣ**

Με τον έλεγχο ρυθμίζεται η δυνατότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, να κατέχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προέρχονται από τον υποκείμενο πόρο και να εμποδίζει την πρόσβαση άλλων σε αυτά. Η ικανότητα μιας οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο προέρχεται κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που έχουν επιτελεστεί δικαστικώς. Αυτό όμως δεν συνεπάγεται ότι η χρήση των νομικών δικαιωμάτων είναι ο μοναδικός αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο. (Γεωργίου, 2003)

### **3.8 ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΦΕΛΗ**

Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προέρχονται από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τα μελλοντικά κόστη παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.9 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ**

Για την αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να ανταποκρίνεται στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και στα κριτήρια αναγνώρισης. Με βάση τα παραπάνω η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί το γεγονός ότι η οντότητα πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διεύθυνσης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Αξίζει να προσθέσουμε πως η επιχείρηση χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει τον βαθμό βεβαιότητας με τον οποίο συνδέεται η ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών οι οποίες με την σειρά τους αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης, δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις. Σε αυτό το σημείο θα τονίσουμε πως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος (Ντζανάτος, 2008).

### **3.10 ΔΙΑΚΕΚΡΙΜΕΝΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ**

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών καθώς επίσης και κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002).

Όπως ορίζει το ΔΛΠ 38, κάποια παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι το κόστος των παροχών προς εργαζομένους, οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου και το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου. Κάποια παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης), το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Το κόστος στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σταματά να αναγνωρίζεται όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει ορίσει. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να μην συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.11 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΜΙΑΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 « Συνενώσεις Επιχειρήσεων», αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης του. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναδεικνύει τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Αυτό σημαίνει ότι, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2009).

### **3.12 Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΕ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Η εύλογη αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων μπορεί συνήθως να επιμετρηθεί με αρκετή αξιοπιστία ώστε να αναγνωριστεί διακεκριμένα από την εύλογη αξία. Όταν, για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, υπάρχει μία σειρά πιθανών αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή εντάσσεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου, αντί να αποδεικνύει την αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συγχώνευση επιχειρήσεων μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, ένας τίτλος περιοδικού μπορεί να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από τη σχετιζόμενη βάση δεδομένων των συνδρομητών ή ένα εμπορικό σήμα για φυσικό μεταλλικό νερό μπορεί να σχετίζεται με μία συγκεκριμένη πηγή και να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από την πηγή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει την ομάδα των περιουσιακών στοιχείων ως ένα ενιαίο στοιχείο διακεκριμένα από την εύλογη αξία αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Ομοίως, οι όροι «εμπορικό σήμα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων, Όμως, ο πρώτος είναι γενικά όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα τεχνικής εξυπηρέτησης) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και της τεχνικής εμπειρογνωμοσύνης. Ο αποκτών αναγνωρίζει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο μία ομάδα συμπληρωματικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που συνιστούν ένα σήμα αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων δεν επιμετρούνται αξιόπιστα. Αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ο αποκτών δύναται να τις αναγνωρίσει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο εφόσον τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και είτε δεν μπορεί να διαχωριστεί είτε μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων ανταλλαγής για τα ίδια η παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμηση της εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα συνεπάγεται τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.

### **3.13 ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΜΕΣΩ ΜΙΑΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ**

Όταν μια κυβέρνηση μεταβιβάζει η διαθέτει σε μια οντότητα-επιχείρηση δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μέσω κρατικής επιχορήγησης όπως για παράδειγμα δικαιώματα χρησιμοποίησης κρατικών λιμανιών –αεροδρομίων, δικαιώματα για άδεια λειτουργίας τηλεοπτικών σταθμών, άδεια εκμεταλλεύσεως καζίνων κτλ, η οντότητα-επιχείρηση<sup>1</sup> έχει δύο επιλογές σχετικά με την αρχική αναγνώριση της α) να καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό της στοιχείο και την επιχορήγηση σαν εύλογη αξία ή β) να μην καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό της στοιχείο σαν εύλογη αξία αλλά σαν μια τεκμαρτή αξία<sup>2</sup> που θα είναι προσαυξημένη με την κάθε δαπάνη που αφορά την άμεσα προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για την χρήση που προορίζεται (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.14 ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 είναι δυνατόν να γίνει μια ανταλλαγή ενός ή περισσοτέρων άυλων περιουσιακών στοιχείων με ένα η περισσότερα περιουσιακά στοιχεία μη χρηματικά ή ενός συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Με αποτέλεσμα το στοιχείο αυτό να αποτιμάται στην εύλογη αξία του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου εκτός α) αν η πράξη ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας και β) αν δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα το περιουσιακό στοιχείο που λήφθηκε η παραδόθηκε. Τότε σε αυτές τις δύο περιπτώσεις ως κόστος λαμβάνεται η λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου. (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002

---

<sup>1</sup> Ακολουθώντας το Δ.Λ.Π 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης

<sup>2</sup> Σύμφωνα με το άλλον χειρισμό του Δ.Λ.Π 20 που επιτρέπεται να αναγνωριστεί σαν τεκμαρτή αξία

Θα ήταν παράλειψη, να μην αναφερθούμε ότι προϋπόθεση για την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου<sup>3</sup> είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να επιμετράτε αξιόπιστα. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν επιμετράτε αξιόπιστα δηλαδή δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατόν να αποτιμηθεί με αξιοπιστία όταν δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή μπορεί να είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διάφορων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. οντότητα μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του κόστους εκτός και αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη δηλαδή το διακρίνουμε ευκολότερα (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.15 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ**

Σύμφωνα με τους Βλάχο, Λουκά (2009), το ΔΛΠ 38 απαγορεύει την οποιαδήποτε αναγνώριση εσωτερικής δημιουργούμενης υπεραξίας. Διότι η εσωτερική δημιουργούμενη αξίας δεν είναι πόρος προσδιορισμός και έτσι δεν ελέγχεται από την επιχείρηση καθώς επίσης το κόστος δεν μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία. Υπάρχουν δαπάνες που πραγματοποιούνται από τις οντότητες για την απόκτηση μελλοντικών ωφελειών οι οποίες σαφώς οδηγούν σε ορισμένα αποτελέσματα. Η εσωτερική υπεραξία που δημιουργείται δεν θα χαρακτηριστεί ως ένα περιουσιακό στοιχείο διότι δεν τηρεί τα κριτήρια καταχώρησης με βάση το Πρότυπο.

Όμως σε ορισμένες περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες με στόχο την δημιουργία οικονομικών οφελών που παρόλα αυτά, δεν καταλήγουν στην δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, που να πληροί τις προϋποθέσεις με βάση το Πρότυπο δηλαδή να μην αποτιμάτε αξιόπιστα το κόστος της. Αυτές οι δαπάνες ονομάζονται ως συμβάλλουσες στην εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία και τοποθετούνται στα αποτελέσματα. Με αυτόν τον τρόπο η διαφορά της αγοραίας αξίας μιας οντότητας με την λογιστική αξία της αναγνωρίσιμης καθαρής περιουσίας δεν θεωρείται να αντικατοπτρίζει το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα.

---

<sup>3</sup> Όπως ορίζει η παράγραφος 21β.

Στην άλλην περίπτωση, η οντότητα δημιουργεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο, περιουσιακό στοιχείο, έχει τις ιδιότητες για την καταχώρηση του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όπως αυτές καθορίζονται σύμφωνα με το πρότυπο δηλαδή διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν σε οποιαδήποτε χρονική περίοδο μπορεί να καταγράψουν μία σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Παρόλα αυτά αυτές οι διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ελέγχονται από την οντότητα.

### **3.16 ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Μια οικονομική οντότητα-επιχείρηση για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικό δημιουργούμενο αυλό περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια καταχώρησης του, κατατάσσει τη δημιουργία του σε δύο φάσεις, στην φάση έρευνας και στην φάση ανάπτυξης. Αν η οικονομική οντότητα-επιχείρηση δεν μπορεί να διακρίνει σε ποία φάση αναφέρεται το άυλο περιουσιακό στοιχείο δηλαδή αν είναι φάση έρευνας ή φάση ανάπτυξης τότε η οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος μόνο για την φάση έρευνας (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.17 ΦΑΣΗ ΕΡΕΥΝΑΣ**

Ο γενικός κανόνας που ισχύει είναι ότι όλα τα έξοδα που διενεργούνται κατά την φάση της έρευνας, αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης. Ένα άυλο πάγιο στοιχείο που προκύπτει από έρευνα(ή από τη φάση της έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζεται αλλά δαπάνες έρευνας(ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν θα πραγματοποιηθούν (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002).

Ορισμένα παραδείγματα εξόδων έρευνας –ερευνητικών δραστηριοτήτων σύμφωνα με τους Βλάχος, Λουκά (2009) είναι :

- Δραστηριότητες που αποσκοπούν στη απόκτηση νέων γνώσεων (τεχνογνωσίας).
- Δραστηριότητες που σχετίζονται με την αναζήτηση ,την εκτίμηση και την τελική επιλογή , εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων .
- Δραστηριότητες που σχετίζονται ε τη αναζήτηση για εναλλακτικών λύσεων για υλικά , συσκευές , προϊόντα , διαδικασίες , συστήματα ή υπηρεσιών.

- Δραστηριότητες σχετικές με την διαμόρφωση , τον σχεδιασμό , την αξιολόγηση και την τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα βελτιωμένα υλικά , συσκευές , προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.
- Το κόστος του άυλου παγίου αποτελείται από τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την ανάπτυξη του από την ημερομηνία που ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης και μετά.

### 3.18 ΦΑΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Η φάση ανάπτυξης ως μεταγενέστερο από την φάση έρευνας παρέχει στην οντότητα-επιχείρηση την δυνατότητα να μπορεί να αποδείξει βάσιμα ότι θα δημιουργηθεί ένα άυλο πάγιο.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από τη φάση ανάπτυξης(ή από την φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζετε σύμφωνα με τους Βλάχο, Λουκά, (2009) όταν και μόνον όταν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις δηλαδή όντα η οντότητα –επιχείρηση θα μπορεί να αποδείξει τα παρακάτω :

- Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου στοιχείου του ενεργητικού , με αποτέλεσμα να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
- Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού με στόχο να το αποσκοπήσει για πώληση ή χρήση .
- Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο στοιχείο του ενεργητικού.
- Τον τρόπο που το άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Θα πρέπει να αποδειχθεί, μεταξύ άλλων, ότι η οντότητα-επιχείρηση την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν που παράγει το άυλο πάγιο ή αν χρησιμοποιηθεί εσωτερικά τη χρησιμότητα του άυλου στοιχείου του ενεργητικού.
- Την διαθεσιμότητα επαρκών τεχνικών, οικονομικών ή άλλων πόρων οι οποίοι θα βοηθήσουν να ολοκληρωθεί και να διατεθεί ή να χρησιμοποιηθεί το άυλο στοιχείο του ενεργητικού και
  - Την ικανότητα της να αποτιμήσει αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο στοιχείο του ενεργητικού, κατά την διάρκεια της ανάπτυξης του.

Ορισμένα παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι σύμφωνα με τον Μπασκόζο (2004):



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

Κατά την διαδικασία της φάσης ανάπτυξης φαίνεται πιο καθαρά ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο δημιουργείται προκειμένου μελλοντικά να αποφέρει οικονομικά οφέλη στην οντότητα-επιχείρηση.<sup>4</sup> Αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο τελικά αποφέρει οικονομικά οφέλη στην οντότητα-επιχείρηση μόνο με συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία τότε η οντότητα θα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του Δ.Λ.Π 36.

Δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της οντότητας-επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.19 ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΝΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΟΥ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

Σύμφωνα με τον Ντζανάτος(2008) το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου-παγίου περιλαμβάνει κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου-παγίου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση.

*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.

<sup>4</sup> Για τον προσδιορισμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών από το άυλο πάγιο χρησιμοποιούνται οι διαδικασίες που ορίζει το Δ.Λ.Π 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

- 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 (Κόστος δανεισμού).
- *Δαπάνες που δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου-Παγίου είναι:*
- Έξοδα πωλήσεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα.
- Ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν από ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση.
- Δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού που θα λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

### 3.20 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν αυτές πραγματοποιούνται εκτός και αν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου στοιχείου του ενεργητικού που ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης, ή το στοιχείο αποκτάται μετά από μια συνένωση οντοτήτων-επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού . Καθώς άμα αυτό γίνει, οι δαπάνες αυτές θα αποτελέσουν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να πραγματοποιηθούν έξοδα, ώστε να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια οντότητα-επιχείρηση, ωστόσο δεν δημιουργείται κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή θα αναγνωρίζονται ως έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης(Κ.Α.Χ), όταν αυτά θα πραγματοποιούνται. Ορισμένα παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι:

- Δαπάνες σε δραστηριότητα εκκινήσεως.
- Δαπάνες σε δραστηριότητες εκπαιδευτικές.
- Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας –επιχείρησης .
- Δαπάνες για έρευνα καταχωρούνται ως έξοδα , όταν πραγματοποιούνται.
- Δαπάνες για δραστηριότητες διαφήμισεων και προώθησης (Βλάχος, Λουκάς, 2009).

### 3.21 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Μετά την αρχική αναγνώριση η οντότητα-επιχείρηση έχει να επιλέξει μεταξύ δύο μεθόδων τις λογιστικής πολιτικής, την μέθοδο του κόστους και την μέθοδο της αναπροσαρμογής.<sup>5</sup> Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπιστεί λογιστικά με την μέθοδο της αναπροσαρμογής θα πρέπει και όλα τα λογιστικά στοιχεία της κατηγορίας του να αντιμετωπιστούν με την ίδια μέθοδο, εκτός και αν δεν υπάρχει αγορά για αυτά τα στοιχεία (Ντζανάτος, 2008).

### **3.21.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Ύστερα από την αναγνώριση του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα άυλο στοιχείο του ενεργητικού θα πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του, μειωμένο κατά το ποσό των συσσωρευμένων αποσβέσεων του και οποιεσδήποτε συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης (Βλάχος, Λουκά, 2009).

### **3.21.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ**

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να καταχωρηθεί σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Η μέθοδος αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει την επανεκτίμηση των άυλων στοιχείων που δεν έχουν προηγούμενος αναγνωρισθεί ως περιουσιακά στοιχεία καθώς και την αρχική αναγνώριση των άυλων στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από τα κόστος (Ντζανάτος, 2008).

Η πραγματική αξία για σκοπούς αναπροσαρμογής πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται αρκετά συχνά διότι με αυτόν τον τρόπο δεν διαφέρει η λογιστική αξία από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Θα ήταν παράληψη, να μην αναφερθεί ότι η ύπαρξη ενεργών αγορών για τα άυλα στοιχεία είναι ασύνηθες φαινόμενο, παρόλα αυτά υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις που χρησιμοποιείται όπως είναι οι άδειες ταξί ή αλιευτικές άδειες. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται θα πρέπει όλα τα στοιχεία της κατηγορίας του να αναπροσαρμόζονται εκτός και αν δεν υπάρχει ενεργό αγορά, με

---

<sup>5</sup> Υπάρχουν πολλές ομοιότητες με το Δ.Λ.Π 16

αποτέλεσμα να απεικονίζονται με την μέθοδο του κόστους (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002).

Η αναπροσαρμογή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να πραγματοποιηθεί με δύο τρόπους πρώτων με επαναπροσδιορισμό της σωρευμένης απόσβεσης κατ' αναλογία με τη μεταβολή στην προ απόσβεσεων λογιστικής αξία του περιουσιακού στοιχείου, έτσι ώστε η λογιστική αξία του παγίου μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του και δεύτερων με συμψηφισμό της σωρευμένης απόσβεσης δηλαδή με την προ απόσβεση λογιστική αξία του στοιχείου και να γίνει επαναπροσδιορισμό του καθαρού ποσού έτσι ώστε να είναι αναπροσαρμοσμένη η νέα αξία (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2002).

Όταν όμως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σε μία κατηγορία αναπροσαρμογών άυλων στοιχείων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί για τον λόγο ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά τότε αυτό το στοιχείο θα απεικονιστεί στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημία απομείωσης. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί αρχικά να προσδιοριστεί με αναφορά σε μια ενεργός αγορά, τότε η λογιστική αξία του στοιχείου αυτού θα πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Στην περίπτωση που μια ενεργός αγορά δεν υπάρχει για ένα αναπροσαρμοσμένο άυλο στοιχείου αυτό μπορεί να μας δείχνει ότι το στοιχείο αυτό μπορεί να είναι απομειωμένο και ότι χρειάζεται αν εξεταστεί με βάση το Δ.Λ.Π 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» (Ντζανάτος, 2008).

### **3.22 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Στην περίπτωση , που η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου παγίου δεν μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε ενεργό αγορά , τότε η λογιστική αξία του άυλου παγίου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής σε παραπομπή στην ενεργό αγορά μείων κάθε μεταγενέστερη συσσωρευμένη απόσβεση και κάθε συσσωρευμένη ζημία από μείωση της αξίας του (Ντζανάτος, 2008).

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 (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2009).

Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο-δαπάνη. 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 (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2009).

Η σωρευμένη διαφορά αναπροσαρμογή που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται απευθείας στα άμεσα κέρδη εις νέον, είτε με την πώληση του στοιχείου, είτε με την ολοσχερή απόσβεση του, είτε τμηματικά με το αναλογούν σε κάθε χρήση τμήμα αυτής, δηλαδή το σύνολο της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του στοιχείου. Όμως, μέρος της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί, καθώς το στοιχείο αυτό χρησιμοποιείται από την οντότητα-επιχείρηση. Σε αυτήν την περίπτωση, το ποσό της διαφοράς προκύπτει από την διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε αναγνωριστεί βάσει με το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης, 2009).

### **3.23 ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 η επιχείρηση ορίζει αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου θα είναι αόριστη ή περιορισμένη, και στην περίπτωση που είναι περιορισμένη, ποιά θα είναι η διάρκεια και ποιος ο αριθμός των παραγωγικών ή των ίδιων μονάδων που αποτελούν την ωφέλιμη ζωή. Αόριστη ωφέλιμη ζω, θα έχει ένα άυλο στοιχείο, όταν μετά από ανάλυση των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει καθορισμένη ημερομηνία κατά την οποία θα δημιουργηθούν καθαρές ταμειακές ροές στην επιχείρηση. Η διαχείριση ενός άυλου στοιχείου σχετίζεται με την ωφέλιμη ζωή του. Ένα στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται, σε αντίθεση με ένα στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή που δεν αποσβένεται (Βλάχος, Λουκά 2007).

Για να προσδιοριστεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός άυλου στοιχείου, οι σημαντικότεροι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 είναι, η προσδοκώμενη χρήση του στοιχείου από την επιχείρηση, ποιος είναι ο συνηθισμένος κύκλος ζωής του σε σχέση με εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων στοιχείων, ποια θα είναι η υποβίβαση της αξίας και της ποιότητας του στοιχείου, το

πόσο σταθερός θα είναι ο κλάδος που ανήκει. (Σακέλλη 2005) Επίσης για να οριστεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής, λαμβάνουμε υπόψη, τις μελλοντικές πράξεις στις οποίες θα προβούν οι ανταγωνιστές, ποια θα είναι τα κόστη για τη συντήρηση του στοιχείου και τέλος θα πρέπει να λάβουν υπόψη αν η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου έχει εξαρτημένη σχέση με την ωφέλιμη ζωή άλλων στοιχείων της επιχείρησης. Πρέπει να σημειωθεί ότι λόγω της τεχνολογικής και ηλεκτρονικής εξέλιξης, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι πιθανό να υποβιβαστούν, με αποτέλεσμα να μειώνεται η ωφέλιμη ζωή τους. Παρ' αυτά η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη η ακόμα μπορεί να χαρακτηριστεί και αόριστη (Βλάχος, Λουκά 2007).

### **3.24 ΣΥΜΒΑΤΙΚΑ Η ΑΛΛΑ ΝΟΜΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ**

Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου στοιχείου που προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, δεν θα είναι μεγαλύτερη από την διάρκεια αυτών των δικαιωμάτων. Υπάρχει όμως η δυνατότητα να είναι μικρότερη σε σχέση με την χρονική περίοδο όπου η επιχείρηση θα χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο. Αν γίνει μεταβίβαση αυτών των δικαιωμάτων για μια ορισμένη χρονική περίοδο η οποία μπορεί να ανανεωθεί, τότε η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις οι οποίες θα υποστηρίζουν την ανανέωση από την επιχείρηση χωρίς μεγάλο κόστος (Βλάχος, Λουκά, 2007).

Υπάρχουν οικονομικοί και νομικοί παράγοντες που συντελούν στη διαφοροποίηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες επηρεάζουν την περίοδο όπου η επιχείρηση θα έχει μελλοντικές εισφορές. Από νομικούς όμως παράγοντες ορίζεται η περίοδος στην οποία η επιχείρηση θα έχει πρόσβαση στα οφέλη που δημιουργήθηκαν. Η ωφέλιμη ζωή θα είναι μικρότερη από τις περιόδους που ορίζουν αυτοί οι παράγοντες.

Μία επιχείρηση είναι σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή τα νομικά δικαιώματα χωρίς μεγάλο κόστος, αν έχει απόδειξη ότι αυτό είναι εφικτό, ότι θα ικανοποιηθούν όλοι όροι απαιτούνται για την ανανέωση καθώς επίσης και ότι το κόστος της ανανέωσης είναι ευτελές συγκριτικά με τα οικονομικά οφέλη που θα έχει μελλοντικά η επιχείρηση. Αν το κόστος της ανανέωσης είμαι μεγάλο σε σχέση με τα μελλοντικά έσοδα που πρόκειται να έχει η επιχείρηση από την ανανέωση, τότε το κόστος αυτό ισούται με το κόστος το οποίο απαιτείται για να αποκτηθεί ένα νέο άυλο στοιχείο, την ημερομηνία της ανανέωσης (Βλάχος, Λουκά, 2007).

### **3.25 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ**

Όπως αναφέραμε και προηγούμενος, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη διάρκεια ζωής αποσβένονται. Το αποσβέσιμο ποσό θα κατανέμεται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Όταν το στοιχείο είναι έτοιμο για να χρησιμοποιηθεί, δηλαδή όταν βρίσκεται στον προκαθορισμένο χώρο στον οποίο θα λειτουργεί, τότε ξεκινάει και η απόσβεση του. Όποια ημερομηνία μεταξύ την ημερομηνίας της οποίας το στοιχείο τοποθετείται ως διαθέσιμο προς πώληση και της ημερομηνίας διαγραφής, επέλθει πρώτη, τότε παύει η απόσβεση (Σακέλλη 2002).

Η μέθοδος απόσβεσης η οποία θα επιλεγθεί θα πρέπει να αντανακλά τον ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά έσοδα θα αναλωθούν από την επιχείρηση. Αν η επιχείρηση δεν μπορεί να ορίσει με σιγουριά και αξιοπιστία το ρυθμό, τότε επιλέγεται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης. Οι μέθοδοι απόσβεσης οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν είναι οι εξής: η σταθερή μέθοδος, η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και η μέθοδος της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που θα επιλεγθεί θα εφαρμόζεται σταθερά σε όλα τα έτη, εκτός και αν τροποποιηθεί ο ρυθμός ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών. Το έξοδο της απόσβεσης εμφανίζεται κατά κύριο λόγο στα αποτελέσματα (Σακέλλη 2002).

#### **3.25.1 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ**

Για να μην είναι μηδενική η υπολειμματική αξία ενός άυλου στοιχείου το οποίο έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, θα πρέπει ένα τρίτο μέρος να δεσμευτεί ότι θα αγοράσει το άυλο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή να υπάρχει ενεργή αγορά για το στοιχείο η οποία μπορεί να προσδιορίσει την υπολειμματική αξία του. Το αποσβέσιμο ποσό ενός στοιχείου ορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι μηδενική, σημαίνει ότι η επιχείρηση σκοπεύει να διαθέσει το στοιχείο πριν τελειώσει η οικονομική του ζωή (Σακέλλη 2005).

Για να εκτιμηθεί η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, θα βασιστεί στο ποσό το οποίο είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση, αν χρησιμοποιηθούν οι τιμές οι οποίες κυριαρχούν για την πώληση ενός όμοιου στοιχείου που έχει φτάσει στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του και που η χρήση του είναι παρόμοια με αυτή του στοιχείου. Κατά τη λήξη της κάθε χρήσης η υπολειμματική αξία αναθεωρείται (Βλάχος, Λουκά 2007).

### **3.25.2 ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ**

Η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου μπορεί να αυξηθεί με ένα ποσό το οποίο θα είναι είτε ίσο είτε μεγαλύτερο της λογιστικής του αξίας. Αν υπάρξει αύξηση, η απόσβεση θα είναι μηδενική εκτός εάν αργότερα υπάρξει μείωση της υπολειμματικής αξίας η οποία θα είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία. Κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, υποχρεούται να επανελέγχεται στο τέλος κάθε χρήσης, η περίοδος απόσβεσης καθώς επίσης και η μέθοδος απόσβεσης. Σε περίπτωση που έχουν υποστεί μεταβολές στην αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή θα υπάρξουν αλλαγές και στην περίοδο απόσβεσης. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την απόσβεση πρέπει να μεταβάλλεται και να προσαρμόζεται κατάλληλα, έτσι ώστε να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό των εισροών, σε περίπτωση που υπάρξει μια σημαντική μεταβολή. Οι μεταβολές αυτές χειρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 (Βλάχος, Λουκά 2007).

### **3.26 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΕΣ ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΖΩΗΣ**

Το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι ένα άυλο το οποίο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται. Σε τέτοιες περιπτώσεις η επιχείρηση υποχρεούται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» να εξετάσει αυτά τα στοιχεία για απομείωση της αξίας τους και να κάνει σύγκριση τα ανακτήσιμα ποσά με την λογιστική τους αξία, ετήσιος, καθώς επίσης όποτε πιστεύει ότι έχει μειωθεί η αξία του άυλου στοιχείου (Σακέλλη 2002).

Η ωφέλιμη ζωή αυτών των στοιχείων θα επανελέγχεται κάθε περίοδο για να εκτιμηθεί αν η ωφέλιμη ζωή εξακολουθεί να είναι αορίστου χρόνου. Σε περίπτωση που υπάρξει μεταβολή θα αντιμετωπιστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη» (Σακέλλη 2002).

### **3.27 ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται και διαγράφεται όταν τίθεται σε διάθεση και όταν πιστεύει η επιχείρηση ότι δεν θα έχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη, είτε από την χρήση του είτε από τη πώληση του. Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) το οποίο θα προκύψει από την διαγραφή του στοιχείου, ορίζεται



ως η διαφορά του καθαρού προϊόντος διάθεσης και της λογιστικής αξίας. Η διαφορά θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα εφόσον το στοιχείο διαγραφεί. Ποικίλοι είναι οι τρόποι που μπορεί να γίνει η διάθεση ενός άυλου στοιχείου, για παράδειγμα μπορεί να πωληθεί, να δημιουργηθεί σύμβαση για μίσθωση ή ακόμη και η δωρεά (Πρωτοψάλτης, Βρουστούρης 2002).

### 3.28 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με τον Βλάχο, Λουκά (2007) η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, ανεξάρτητα αν είναι εσωτερικώς δημιουργούμενα ή άλλα άυλα στοιχεία, τα εξής στοιχεία:

1. Τι διάκριση της ωφέλιμης ζωής σε περιορισμένη ή αόριστη. Σε περίπτωση που είναι περιορισμένη θα πρέπει να αναφέρονται οι συντελεστές απόσβεσης καθώς επίσης και ποια μέθοδος απόσβεσης χρησιμοποιήθηκε.
2. την λογιστική αξία πριν από την αύξηση των σωρευμένων αποσβέσεων.
3. Το κονδύλιο της κατάστασης αποτελεσμάτων στο οποίο περιλαμβάνεται η απόσβεση.
4. καθώς επίσης και μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και το τέλος της περιόδου η οποία φανερώνει, όλες τις προσθήκες τις οποίες κατηγοριοποιεί σε αυτές που δημιουργήθηκαν εσωτερικά, αυτές που απέκτησε η εταιρεία μεμονωμένα ή λόγω συγχώνευσης. Διακρίνει επίσης τα στοιχεία που πρόκειται να πωληθούν, διάφορες αλλαγές που γίνονται λόγω αναπροσαρμογών ή από ζημιές απομείωσης που είτε αναγνωρίστηκαν στην καθαρή θέση είτε στα αποτελέσματα χρήσης. Αναφέρει, επίσης, όλες τις αποσβέσεις οι οποίες αναγνωρίστηκαν μέσα στη χρήση, καθώς και όποια άλλη μεταβολή υπάρξει στη λογιστική αξία κατά την τρέχουσα περίοδο.

Το ΔΛΠ 38 κατηγοριοποιεί τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Κάποιες κατηγορίες μπορεί να είναι οι εξής: εμπορικά σήματα, τίτλους από εφημερίδες, περιοδικά και εκδόσεις, λογισμικό, άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, συνταγές κ.α..Οι ομάδες αυτές κατηγοριοποιούνται και σε μικρότερες έτσι ώστε οι ενδιαφερόμενοι των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν με ευκολία τις απαραίτητες πληροφορίες (Ντζανάτος 2008).

Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί οποιαδήποτε μεταβολή η οποία έχει επίδραση στο στοιχείο. Τέτοιες μεταβολές μπορεί να προκύψουν: στην εκτίμηση της

ωφέλιμης ζωής, στη μέθοδο απόσβεσης καθώς και στην υπολειμματική αξία. Η επιχείρηση επίσης θα πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή, την λογιστική του αξία και για ποιους λόγους έχει χαρακτηριστεί ότι έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή. Επίσης για κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο σημαντική θέση στις οικονομικές κατάστασης θα γνωστοποιεί την λογιστική του αξία και την υπολειμματική περίοδο απόσβεσης. Για στοιχεία τα οποία απέκτησε η οντότητα λόγο κρατικής επιχορήγησης, θα πρέπει να γνωστοποιείται η εύλογη αξία κατά την αναγνώριση, η λογιστική αξία και με ποια μέθοδο γίνεται η επιμέτρηση (Ντζανάτος 2008).

Οι γνωστοποιήσεις που γίνονται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία στο οποία έχει επανεκτιμηθεί η λογιστική τους αξία είναι οι εξής: α) η ημερομηνία επανεκτίμησης, β) η λογιστική αξία των στοιχείων και γ) η λογιστική αξία αν δεν έχει γίνει επανεκτίμηση (Βλάχος, Λουκά 2007).

Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης το οποίο αναγνωρίστηκε σαν έξοδο κατά τη χρήση (Ντζανάτος 2008).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗ**



### **4.1 ΟΡΙΣΜΟΣ**

Η παλινδρόμηση είναι μία στατιστική μέθοδος, ευρέως χρησιμοποιούμενη. Σκοπός της είναι να περιγράψει και να αναλύσει τη σχέση μεταξύ μίας εξαρτημένης μεταβλητής με μία ή και περισσότερες ανεξάρτητες (Χαλικιάς, 2010). Δημιουργήθηκε από τον Ohlson το 1995 και χρησιμοποιείται για να εκχωρήσουν

δεδομένα, σε μία πραγματική μεταβλητή πρόβλεψης. Βασική προϋπόθεση της παλινδρόμησης, είναι ότι τα σχετικά δεδομένα ταιριάζουν με μερικά γνωστά είδη συνάρτησης, στη συνέχεια, ορίζει την ορθότερη συνάρτηση αυτού του είδους που μοντελοποιεί τα δεδομένα. Μέσα από την ανάλυση της παλινδρόμησης, κατανοούμε την μεταβολή της εξαρτημένης μεταβλητής, όταν μεταβάλλετε μια από τις ανεξάρτητες, ενώ οι άλλες ανεξάρτητες μένουν σταθερές. (Δρόσος, 2006)

Σε όλα τα προβλήματα της παλινδρόμησης δύο είδη μεταβλητών : οι ανεξάρτητες ή ελεγχόμενες και οι εξαρτημένες ή απόκρισης. Σε έρευνες ορίζεται ως ανεξάρτητη μεταβλητή εκείνη η οποία μπορεί οι τιμές της να καθοριστούν, ενώ ως εξαρτημένη μεταβλητή ορίζεται εκείνη η οποία αντανακλά το αποτέλεσμα των μεταβολών στις ανεξάρτητες μεταβλητές. (Papoulis, Pillai, 2002)

#### 4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ

Σκοπός της παρακάτω ανάλυσης είναι να εξετάσουμε την θεωρία στην πράξη των ελληνικών εισηγμένων στο χρηματιστήριο Επιχειρήσεων ότι ο δείκτης απομείωση παγίων προς ενεργητικό ερμηνεύεται από τρεις άλλους δείκτες οι οποίοι είναι ο δείκτης μεταβολή κερδών προς ενεργητικό, ο δείκτης μεταβολή ταμειακών ροών προς ενεργητικό και η ψευδομεταβλητή που δείχνει εάν πρόκειται για μεγάλη ελεγκτική εταιρεία η όχι. Πιο συγκεκριμένα το υπόδειγμα που θα εξετάσουμε είναι το εξής:

$$\frac{ippe}{lta} = a + \beta_1 \times \frac{dni}{lta} + \beta_2 \times \frac{dcfo}{lta} + \beta_3 \times aud + \varepsilon_i$$

Όπου :

$Ippe/lta \rightarrow$  Ο δείκτης απομείωση παγίων προς ενεργητικό.

$Dni/lta \rightarrow$  Ο δείκτης μεταβολή κερδών προς ενεργητικό.

$Dcfo/lta \rightarrow$  Ο δείκτης μεταβολή ταμειακών ροών προς ενεργητικό.

$Aud \rightarrow$  Η ψευδομεταβλητή που δείχνει εάν πρόκειται για μεγάλη ελεγκτική εταιρεία (λαμβάνει τιμή 1) η όχι (λαμβάνει τιμή 0).

$\varepsilon_i \rightarrow$  Ο λευκός θόρυβος ή το σφάλμα.

### 4.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ

Τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης με εξαρτημένη μεταβλητή τον πρώτο δείκτη και ανεξάρτητες μεταβλητές όλους τους υπόλοιπους δείκτες παρουσιάζονται παρακάτω.

#### ΕΞΟΔΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ

Στατιστικά παλινδρόμησης	
Πολλαπλό R	0.029847005
R Τετράγωνο	0.000890844
Προσαρμοσμένο R Τετράγωνο	-0.001780571
Τυπικό σφάλμα	0.021683948
Μέγεθος δείγματος	1126

#### ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΑΚΥΜΑΝΣΗΣ (ΑΝΟΒΑ)

	βαθμοί ελευθερίας	SS	MS	F	Σημαντικότητα F
Παλινδρόμηση	3	0.00047	0.000157	0.333473	0.801150923
Υπόλοιπο	1122	0.527557	0.00047		
Σύνολο	1125	0.528028			

	Συντελεστές	Τυπικό σφάλμα	t	τιμή-P	Κατώτερο 95%	Υψηλότερο 95%	Κατώτερο 95%
Τεταγμένη επί την αρχή	0.001899209	0.000719	2.642294	0.008349	0.000488919	0.003309	0.000489
μεταβλητή: dni/lta	-0.000194765	0.000725	-0.26856	0.788319	-0.001617715	0.001228	-0.00162
μεταβλητή: dcfo/lta	0.001042713	0.001201	0.868169	0.385487	-0.001313841	0.003399	-0.00131
μεταβλητή: aud	-0.000805365	0.00165	-0.48796	0.625676	-0.004043749	0.002433	-0.00404

Κατά την εξαγωγή των αποτελεσμάτων, του excel, λαμβάνουμε τρεις πίνακες. Στον πρώτο πίνακα ο δείκτης  $R$  square ( $R^2$ ) εκφράζει το ποσοστό της διακύμανσης της εξαρτημένης μεταβλητής το οποίο ερμηνεύεται από τη διακύμανση των τιμών της ανεξάρτητης μεταβλητής. Ο συντελεστής αυτός ονομάζεται συντελεστής προσδιορισμού και υποδεικνύει την ποιότητα προσαρμογής της γραμμής παλινδρόμησης στα δεδομένα. (Ταμπάκης, Χάψα,2013). Στον δεύτερο πίνακα των

αποτελεσμάτων της *Ανάλυσης Διακύμανσης (ANOVA)*, βλέπουμε το επίπεδο σημαντικότητας. Στο παράδειγμά μας είναι: *Σημαντικότητα F (Significance)*. =  $0.80115 < 0,05$ . Συνεπώς, η γραμμή παλινδρόμησης που έχει εκτιμηθεί θεωρείται ότι είναι στατιστικά μη σημαντική ( $F=0.33347$ , sig. =  $0,80115$ ) (Baron, 2013). Στον τρίτο πίνακα εμφανίζονται τα στατιστικά των συντελεστών.

Βάσει των αποτελεσμάτων της παλινδρόμησης που παρουσιάζονται ανωτέρω, η θεωρία ότι ο δείκτης της απομείωσης ερμηνεύεται από τις υπόλοιπες τρεις μεταβλητές δεν ισχύει στην περίπτωση των ελληνικών εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών καθώς καμία από τις μεταβλητές δεν βρέθηκε στατιστικά σημαντική εκτός από τον σταθερό όρο με αποτέλεσμα να οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι το υπόδειγμα μας είναι ένα υπόδειγμα τυχαίου περιπάτου (Random Walk). Πιο συγκεκριμένα, λόγω του ότι όλες οι ανεξάρτητες μεταβλητές έχουν τιμή (value) P μεγαλύτερο του 0.05 αποδεχόμαστε για την καθεμία περίπτωση ξεχωριστά την μηδενική υπόθεση της μη στατιστικής σημαντικότητας. Επιπρόσθετα, παρατηρούμε την τιμή Σημαντικότητας (Significance) F στον πίνακα ανάλυσης διακύμανσης (ANOVA) ότι και αυτή είναι μεγαλύτερη του 0.05. Ως εκ τούτου, αποδεχόμαστε την μηδενική υπόθεση της ταυτόχρονης μη στατιστικής σημαντικότητας των συντελεστών του υποδείγματος. Τέλος, εύλογο είναι να ρίξουμε και μια ματιά στην τιμή του συντελεστή προσδιορισμού ο οποίος είναι πάρα πολύ μικρός και ίσος με 0.08% και δηλώνει πόσο λίγο ερμηνεύεται η μεταβλητότητα των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής από τις ανεξάρτητες.

## **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Στο τελευταίο κεφάλαιο της πτυχιακής εργασίας πραγματοποιείται μια σύνοψη των βασικότερων συμπερασμάτων που προέκυψε από την συνολική ερευνητική προσπάθεια και ενασχόληση με το συγκεκριμένο αντικείμενο. Με την καθιέρωση, της χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έχει επιτευχθεί η εξασφάλιση της ομοιόμορφης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Με αυτόν τον τρόπο είναι πιο εύκολη η μελέτη και η σύγκριση οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων, όχι μόνο ελληνικών αλλά και ομοειδών όλων των χωρών.

Τα πάγια στοιχεία μιας επιχείρησης ,αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος του Ενεργητικού στον Ισολογισμό της κάθε επιχείρησης Η λογιστική παρακολούθηση των πάγιων στοιχείων καθώς και η μέθοδος από αποτίμησης αποτελούν σημαντικό τμήμα της λογιστικής των επιχειρήσεων. Απάντηση σε αυτά τα δύο σοβαρά ζητήματα δίνουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 16 και 38, τα οποία ασχολούνται με

τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης και ορίζουν την αντιμετώπιση τους. Μέσα από την εκτενή έρευνα και ανάλυση που πραγματοποιήθηκε στα Διεθνές λογιστικά Πρότυπα 16 “Ενσώματες ακινητοποιήσεις” και 38 “Ασώματες ακινητοποιήσεις”.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, οι επιχειρήσεις καλούνται να αποτιμάνε τα περιουσιακά τους στοιχεία στο κόστος τους, δηλαδή στην τιμή αγοράς τους. Τα πρότυπα δίνουν στους χρήστες τους την επιλογή της μεθόδου αποτίμησης, ανάμεσα στη μέθοδο του κόστους και στη μέθοδο αναπροσαρμογής. Μέσα από την πληθώρα ερευνών που έχουν πραγματοποιηθεί σχετικά με την αποτίμηση των πάγιων στοιχείων, βγαίνει το συμπέρασμα ότι, επιχειρήσεις οι οποίες κάνουν χρήση της μεθόδου κόστους, τείνουν να έχουν αυξημένα κέρδη και για αυτό το λόγο οι αποσβέσεις γίνονται στο ιστορικό κόστος.

Τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία είναι ότι ο σωστός προσδιορισμός του εισοδήματος μιας επιχείρησης εξαρτάται από την κατάλληλη μέτρηση τις αξίας των πάγιων στοιχείων. Είναι φανερό το γεγονός ότι η αποτίμηση των πάγιων στοιχείων της επιχείρησης αποτελεί σημαντικό πεδίο αποφάσεων για την διοίκηση της, δηλαδή οι διαφορετικές επιλογές που υπάρχουν στις μεθόδους αποτίμησης συνήθως έχουν ως αποτέλεσμα την εξαγωγή διαφορετικών καθαρών κερδών καθώς και οι επιλογές που θα ακολουθήσει η διοίκηση μιας επιχείρησης επηρεάζει την αξιολόγηση τόσο από τους επενδυτές όσο και από τις τράπεζες.

Ειδικότερα, με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 εξάγει το συμπέρασμα ότι πρέπει να εφαρμόζεται για όλα τα υλικά πάγια στοιχεία του ενεργητικού εκτός ένα υπάρχει επιτρεπόμενος ή υποχρεωτικός εναλλακτικός χειρισμός, για συγκεκριμένο στοιχείο ο οποίος ορίζεται από κάποιο άλλο Πρότυπο. Ο σκοπός του ΔΛΠ 16 είναι να καθορίσει το πρότυπο λογιστικού χειρισμού για τα ενσώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, με αποτέλεσμα οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν και να κατανοήσουν πληροφορίες για την επένδυση της οντότητας στα υλικά πάγια στοιχεία καθώς και να αντιληφθούν τις μεταβολές τις επένδυσης.

Επιπροσθέτως, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 εξάγει το συμπέρασμα για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, ότι συμβάλλουν σημαντικά στο σημερινό παγκόσμιο οικονομικό και επιχειρησιακό περιβάλλον στο οποίο στηρίζεται στην καινοτομία και την γνώση και συμβάλλουν στην μεγιστοποίηση της αξίας και στην επιτυχία τις επιχείρησης. Ο σκοπός δηλαδή του ΔΛΠ 38 είναι να αναφέρει το πεδίο εφαρμογής των άυλων περιουσιακών στοιχείων που εφαρμόζει κριτήρια με τα όποια γίνεται τόσο η αρχική αναγνώριση, όσο και η μεταγενέστερη επιμέτρηση τους, τους τρόπου απόσβεσης τους και τους τρόπου που τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποκτηθούν ή να δημιουργηθούν. Με λίγα λόγια ασχολείται με θέματα όπως η υπολειμματική αξία, τις δαπάνες ερευνών και ανάπτυξης καθώς και τις

μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν τα άυλα και αναφέρονται στις γνωστοποιήσεις που γίνονται κατά περίπτωση.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ελληνική**

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, «Η λογιστική των παγίων περιουσιακών στοιχείων», Ναυτεμπορική, 2/11/2002

Βλάχος, Χ., Λουκά, Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Global Training, 4<sup>η</sup> έκδοση,

Βλάχος, Χ., Λουκά, Λ., (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, Εκδόσεις Παπαζήση-Global Training, 5<sup>η</sup> έκδοση, Τόμος Α΄

Γεωργίου Άθως, (2003), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη

Δρόσος Γ., (2006), Στατιστική και Ανάλυση Δεδομένων, Εκδόσεις ΑΝΙΚΟΥΛΑΣ, Θεσσαλονίκη

Γκίκας Δ.,(2007), «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Μπένου Γ., Αθήνα

Ημερησία, Έκρηξη κερδών για τις εισηγμένες, 16 Μαρτίου 2006

Καραγιώργος, Θ., Παπαδόπουλος, Δ., (2003), Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Γερμανός

Καρτάλης, Δ. Ν., (2012), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ISBN: 978-618-80095-4-7

Ταμπάκης Ν., Χάψα Ξ., (2013), Εφαρμοσμένη Στατιστική- Εργαστηριακές Ασκήσεις, Εκδόσεις ΖΥΓΟΣ- Ιωάννης Μάρκου & Υιός Ο.Ε.

Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Κ., (2010), Σύγχρονη Λογιστική Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε. , τόμος Α΄

Ντζανάτος, Δ., (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη

Καούνης Δ., «Εκπαιδευτικό Βοήθημα - Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Αθήνα, 2009

Παζάρσης Μιχαήλ, (2009), Θεωρία Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Διδακτικό υλικό μαθήματος, ΤΕΙ Σερρών

Παπαδέας, Π. Β., (2013), Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση: Βασική Θεωρία και χρήση σε Εθνικό και Ευρωπαϊκό Επίπεδο

Πομόνης, Σ. Ν., (2010), Γενική Λογιστική 2, Εκδόσεις Αθ.Σταμούλης, 4<sup>η</sup> Έκδοση

Πρωτοψάλτης, Ν., Βρουστουρης, Π., (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Εκδόσεις ΣΟΕΛ

Σακέλλη, Ι. Ε., (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλη, Τόμος Α΄

Σακέλλης, Ι. Ε., (2005), Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικά Γενικά Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη

Σακέλλης, Ι. Ε., (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό- Φορολογικό δίκαιο και λογιστική, Τόμος Β΄, Εκδόσεις Σακέλλη, 3<sup>η</sup> Έκδοση

Σακέλλης, Ι. Ε., (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό- Φορολογικό δίκαιο και λογιστική, Τόμος Γ΄, Εκδόσεις Σακέλλη, 3<sup>η</sup> Έκδοση

Σακέλλης, Ι. Ε., (2009), Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό- Φορολογικό δίκαιο και λογιστική, Τόμος Δ΄, Εκδόσεις Σακέλλη, 3<sup>η</sup> Έκδοση

## **Ξένη**

Baron M., Probability and Statistics for Computer Scientists, Second Edition, Chapman and Hall/CRC, 2013, ISBN 978-1439875902

Papoulis A. and S.Unnikrishna Pillai, (2002), Probability, Random Variables and Stochastic Processes, 4th edition, McGraw Hill

PricewaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standard Setting, 2002

Luca, Mihaela (2008), Regarding the users of financial statements and their information needs, Studies and Scientific Researches – Economic Edition, issue 13

Filos G., (2001), International Accounting Standards and their main differences with the Greek Legislation, Accountant Journal, Vol. April 2001

## **Ηλεκτρονικές πηγές**

<https://el.wikipedia.org>

<http://www.elte.org.gr>

<http://www.pandektis.gr>



<https://www.taxheaven.gr>