



Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Ενότητα: Ειδικά θέματα ενσώματων και άυλων παγίων (Δ.Λ.Π. 16 & Δ.Λ.Π. 38)



Τι θα δούμε σε αυτή την ενότητα

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται πρακτικά παραδείγματα που αφορούν:

- ✓ Στον προσδιορισμό του κόστους κτήσης των ενσώματων παγίων,
- ✓ Στην ανταλλαγή παγίων,
- ✓ Στην αναπροσαρμογή των παγίων στην εύλογη αξία,
- ✓ Στην αναγνώριση σημάτων ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία,
- ✓ Στον προσδιορισμό του κόστους κτήσης ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου, και
- ✓ Στον προσδιορισμό του ωφέλιμου χρόνου ζωής και απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.



1ο. Παράδειγμα αρχικής αναγνώρισης ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΑΚΗ Α.Ε. με έδρα το Δήμο Παιανίας Αττικής εισήγαγε κατά την 4/10/2021 από την Ιαπωνία μηχάνημα για το εργοστάσιο της τιμολογιακής αξίας 250.000 €. Οι δασμοί εισαγωγής του μηχανήματος ανήλθαν σε 6.000 €, τα μεταφορικά έξοδα σε 2.000 €, τα ασφάλιστρα για τη μεταφορά του μηχανήματος στις 5.000 € και τα έξοδα συναρμολόγησης στις 3.000 €. Προκειμένου να καταστεί λειτουργικό το μηχάνημα απαιτήθηκαν κάποιες δοκιμές από εξειδικευμένο προσωπικό, η αμοιβή του οποίου ανήλθε σε 4.000 €. Ο μισθός του Διευθυντή Παραγωγής που έλαβε την απόφαση για την προμήθεια του μηχανήματος για το μήνα Οκτώβριο ανήλθε σε 2.000 €. Τέλος, η επιχείρηση έχει προϋπολογίσει ότι το μηχάνημα θα χρειάζεται μηνιαία συντήρηση το κόστος της οποίας θα ανέρχεται στα 1.000 €.

Ζητείται: 1) Από τα παραπάνω στοιχεία, να προσδιοριστούν οι παράγοντες που θα διαμορφώσουν το κόστος κτήσης του μηχανήματος που εισήχθη από την Ιαπωνία στις 4/10/2021. 2) Να υπολογιστεί το συνολικό κόστος κτήσης του μηχανήματος.



Λύση

1) Προσδιορισμός των παραγόντων που θα διαμορφώσουν το κόστος κτήσης του μηχανήματος

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ
Τιμή αγοράς	ΝΑΙ
Δασμοί εισαγωγής	ΝΑΙ
Μεταφορικά έξοδα	ΝΑΙ
Ασφάλιστρα	ΝΑΙ
Έξοδα συναρμολόγησης	ΝΑΙ
Κόστος δοκιμών	ΝΑΙ
Μισθός του Διευθυντή Παραγωγής	ΟΧΙ
Κόστος μηνιαίας συντήρησης	ΟΧΙ

2) Υπολογισμός του κόστους κτήσης του μηχανήματος

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ
Τιμή αγοράς	250.000
Δασμοί εισαγωγής	6.000
Μεταφορικά έξοδα	2.000
Ασφάλιστρα	5.000
Έξοδα συναρμολόγησης	3.000
Κόστος δοκιμών	4.000
Συνολικό κόστος κτήσης	270.000



2ο. Παράδειγμα αρχικής αναγνώρισης ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε., με έδρα το Δήμο Καλλιθέας, Αττικής, αγόρασε για τα γραφεία της την 1/1/2021 από προμηθευτή της στην Ολλανδία (ενδοκοινοτική παράδοση) φωτοτυπικό μηχάνημα με τιμή μετρητοίς στις 10.000 €. Η επιχείρηση συμφώνησε με τον προμηθευτή της να καταβάλλει για το μηχάνημα αυτό 12.000 € στις 31/12/2021. Τη μεταφορά του φωτοτυπικού μηχανήματος από την Ολλανδία στην Καλλιθέα Αττικής ανέλαβε ελληνική μεταφορική εταιρεία που εδρεύει στον Ασπρόπυργο Αττικής. Τα κόστη μεταφοράς ανήλθαν σε 3.000 €. Το τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. 24%, ήτοι 720 €. Τα ασφάλιστρα για τη μεταφορά του μηχανήματος ανήλθαν σε 800 € και τα έξοδα συναρμολόγησης σε 500 € συν Φ.Π.Α. 24%, ήτοι 120 €.

Ζητείται: 1) Από τα παραπάνω στοιχεία, να προσδιοριστούν οι παράγοντες που θα διαμορφώσουν το κόστος κτήσης του φωτοτυπικού μηχανήματος που εισήχθη από την Ολλανδία την 1/1/2021. 2) Να υπολογιστεί το συνολικό κόστος κτήσης του μηχανήματος.



Λύση

1) Προσδιορισμός των παραγόντων που θα διαμορφώσουν το κόστος κτήσης του φωτοτυπικού μηχανήματος

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ
Τιμή αγοράς (μετρητοίς)	ΝΑΙ
Διαφορά τιμής μετρητοίς και τελικής καταβολής	ΟΧΙ (βλ. Σημ. 1)
Μεταφορικά έξοδα	ΝΑΙ
ΦΠΑ τιμολογίου μεταφορικής εταιρείας	ΟΧΙ (βλ. Σημ. 2)
Ασφάλιστρα	ΝΑΙ
Έξοδα συναρμολόγησης	ΝΑΙ
ΦΠΑ τιμολογίου εξόδων συναρμ/σης	ΟΧΙ (βλ. Σημ. 2)

Σημ. 1: Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης.

Σημ. 2: Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν περιλαμβάνει τους επιστρεπτέους φόρους αγοράς, όπως είναι ο ΦΠΑ.

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ
Τιμή αγοράς (μετρητοίς)	10.000
Μεταφορικά έξοδα	3.000
Ασφάλιστρα	800
Έξοδα συναρμολόγησης	500
Συνολικό κόστος κτήσης	14.300

Υποθέτουμε ότι η επιχείρηση εξόφλησε στις 31/7/2021 με μετρητά όλες τις δαπάνες που αφορούν στην προμήθεια του φωτοτυπικού μηχανήματος πλην των 12.000 € προς τον προμηθευτή της στην Ολλανδία. Για τη συγκεκριμένη συναλλαγή, η επιχείρηση θα κάνει τις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2021	Ενσώματα Πάγια	14.300	
	ΦΠΑ εισροών	840	
	Προμηθευτές		10.000
	Χρηματικά διαθέσιμα		5.140
Αιτ.: Προμήθεια φωτοτυπικού μηχανήματος			
Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Χρεωστικοί τόκοι	2.000	
	Προμηθευτές		2.000
Αιτ.: Λογισμός χρεωστικών τόκων			
Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Προμηθευτές	12.000	
	Χρηματικά διαθέσιμα		12.000
Αιτ.: Εξόφληση προμηθευτή			



3ο. Παράδειγμα αρχικής αναγνώρισης ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε. απέκτησε την 1/1/2021 άδεια εκμετάλλευσης έκτασης στο Δήμο Αλεξανδρούπολης για 10 έτη, από 1/1/2021 μέχρι 31/12/2030. Το κόστος της άδειας μαζί με όλες τις άλλες δαπάνες που πραγματοποίησε η επιχείρηση μέχρι την 1/1/2021 για τη διαμόρφωση του μεταλλείου ανήλθαν συνολικά σε 10.000.000 €, τα οποία καταβλήθηκαν με μετρητά. Βάσει της συμφωνίας που υπέγραψε με το Δήμο Αλεξανδρούπολης, η επιχείρηση ανέλαβε την αποκατάσταση του χώρου κατά τη λήξη της σύμβασης στις 31/12/2030. Κατά την 1/1/2021, το κόστος της αποκατάστασης που θα κληθεί να καταβάλλει η επιχείρηση στο τέλος της σύμβασης (31/12/2030) εκτιμάται στα 1.000.000 €.

Ζητείται: 1) Από τα παραπάνω στοιχεία, να προσδιοριστεί το κόστος κτήσης του μεταλλείου την 1/1/2021 και της υποχρέωσης που πρέπει να καταγράψει η επιχείρηση την ημερομηνία αυτή και να γίνει η σχετική λογιστική εγγραφή. 2) Να σημειωθούν οι λογιστικές εγγραφές που θα πρέπει να διενεργήσει η επιχείρηση από 31/12/2021 μέχρι 31/12/2030.



Λύση

1) Προσδιορισμός κόστους κτήσης του μεταλλείου

Το κόστος κτήσης του μεταλλείου την 1/1/2021 θα περιλαμβάνει, κατ' αρχάς, τα 10.000.000 € που αφορούν στην άδεια χρήσης και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποίησε η επιχείρηση για τη διαμόρφωση του μεταλλείου.

Θα περιλαμβάνει, επίσης, την παρούσα αξία κατά την 1/1/2021 του κόστους αποκατάστασης του χώρου του 1.000.000. Εάν υποθέσουμε ότι αυτή η παρούσα αξία ανέρχεται στα 900.000 € και ότι θα έχουμε σταθερή κατανομή του χρηματοοικονομικού κόστους της δαπάνης αποκατάστασης στα επόμενα 10 έτη, ήτοι $100.000/10=10.000$ χρηματοοικονομικό κόστος κάθε έτος, το κόστος κτήσης του μεταλλείου την 1/1/2021 θα ανέρχεται σε $10.000.000+900.000=10.900.000$ €.

Ταυτόχρονα, η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίσει στα βιβλία της μια υποχρέωση (πρόβλεψη) για την αποκατάσταση του χώρου ύψους 900.000 €.

Βάσει των παραπάνω, η επιχείρηση θα κάνει την 1/1/2021 την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1/1/2021	Ενσώματα Πάγια	10.900.000	
	Λοιπές προβλέψεις		900.000
	Χρηματικά διαθέσιμα		10.000.000
Αιτ.: Απόκτηση αδείας χρήσης μεταλλείου στο Δήμο Αλεξ/λης			

2) Λογιστικές εγγραφές κατά την περίοδο από 31/12/2021 μέχρι 31/12/2030

Η επιχείρηση θα επαναλαμβάνει στο τέλος κάθε έτους (ήτοι στις 31/12/21, στις 31/12/22,, 31/12/2030) τις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/20XX	Αποσβέσεις παγίων	1.090.000	
	Αποσβεσμένα πάγια		1.090.000
Αιτ.: Λογισμός αποσβέσεων μεταλλείου στο Δήμο Αλεξ/λης			

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/20XX	Χρεωστικοί τόκοι	10.000	
	Λοιπές προβλέψεις		10.000
Αιτ.: Λογισμός χρεωστικών τόκων για πρόβλεψη αποκ/σης μεταλλείου στο Δήμο			

Στις 31/12/2030 το υπόλοιπο της πρόβλεψης για την αποκατάσταση του χώρου θα έχει διαμορφωθεί στα 1.000.000 € (900.000 + 10*10.000) και το πάγιο θα έχει αποσβεστεί πλήρως (10*1.090.000).



Παράδειγμα ανταλλαγής ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΑΚΗ Α.Ε. απέκτησε την 1/1/2019 μηχανήμα κόστους κτήσεως 10.000 €, μηδενικής υπολειμματικής αξίας και ωφέλιμης ζωής 10 ετών. Η απόσβεση του μηχανήματος ξεκίνησε την 1/1/2018. Η επιχείρηση εφαρμόζει τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης για τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων. Στις 30/06/2021 η επιχείρηση αντήλλαξε το μηχανήμα με άλλο μηχανήμα ιδιοκτησίας της επιχείρησης ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ Α.Ε. Για την ανταλλαγή αυτή, η ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΑΚΗ Α.Ε. μαζί με το παλαιό μηχανήμα κατέβαλλε και ποσό 8.000 €. Σημειώνεται ότι στις 30/6/2021 η εύλογη αξία του παραχωρηθέντος μηχανήματος εκτιμήθηκε στα 5.000 €.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω στοιχεία να υπολογιστεί το κόστος κτήσης του νέου μηχανήματος και το κέρδος ή ζημία που πέτυχε η ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΑΚΗ Α.Ε. από αυτή την ανταλλαγή.



Λύση

Βάσει των διατάξεων του ΔΛΠ 16- Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινήτοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός εάν η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Αν η 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 παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου.



Στη συγκεκριμένη περίπτωση η εύλογη αξία του παραχωρηθέντος μηχανήματος έχει εκτιμηθεί στα 5.000 €. Άρα χρησιμοποιούμε αυτή την εύλογη αξία για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης του παραληφθέντος μηχανήματος.

Η ανταλλαγή έγινε στις 30/6/2021, άρα πρέπει να υπολογιστούν αποσβέσεις για το παραχωρηθέν μηχανήμα για το διάστημα 1/1-30/6/2021, ήτοι $1.000 \times 1/2 = 500$ €.

Η λογιστική αξία του παραχωρηθέντος μηχανήματος στις 30/6/2021 έχει ως ακολούθως:

Κόστος κτήσης 1/1/2018	10.000
Υπολειμματική αξία	0
Αποσβεστέα αξία	10.000
Ωφέλιμη ζωή (έτη)	10
Ετήσια απόσβεση	1.000
Σωρ/νες αποσβέσεις μέχρι 31/12/2020	$3 \times 1.000 = 3.000$
Λογιστική αξία 31/12/2020	7.000
Απόσβεση 1/1-30/6/2021	500
Σωρ/νες αποσβέσεις μέχρι 30/06/2021	3.500
Λογιστική αξία 30/06/2021	6.500



Βάσει των παραπάνω στοιχείων, το κόστος κτήσης του νέου μηχανήματος θα είναι:

Μετρητά	8.000
Εύλογη αξία παραχωρηθέντος μηχ/τος	5.000
Κόστος κτήσης νέου μηχ/τος	13.000

Η λογιστική εγγραφή της ανταλλαγής στις 30/6/2021 έχει ως ακολούθως:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
30/6/2021	Αποσβεσμένα μηχανήματα	3.500	
	Μηχανήματα (νέο)	13.000	
	Ζημία από ανταλλαγή μηχανήματος	1.500	
	Μηχανήματα (παλαιό)		10.000
	Χρηματικά διαθέσιμα		8.000
Αιτ.: Ανταλλαγή μηχανήματος			



Παράδειγμα αναπροσαρμογής ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ Α.Ε. απέκτησε την 1/1/2014 κτήριο με κόστος κτήσεως 1.000.000 €, μηδενικής υπολειμματικής αξίας και ωφέλιμης ζωής 40 ετών. Στις 31/12/2021 η επιχείρηση αποφάσισε να προβεί στην αποτίμηση του κτηρίου στην εύλογη του αξία και για το λόγο αυτό προσέλαβε επαγγελματία ορκωτό εκτιμητή. Από την εκτίμηση που διενεργήθηκε προέκυψε ότι η εύλογη αξία του κτηρίου στις 31/12/2021 ισούται με 950.000 €.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω στοιχεία να διενεργηθούν οι απαραίτητοι υπολογισμοί και οι λογιστικές εγγραφές για την αναπροσαρμογή της αξίας του παγίου στις 31/12/2021 με 1) τη μέθοδο της επαναδιατύπωσης και 2) τη μέθοδο του συμψηφισμού.



Πρέπει, κατ' αρχάς, να υπολογίσουμε τη λογιστική αξία του κτηρίου προ της αναπροσαρμογής στις 31/12/2021 ως ακολούθως:

Κόστος κτήσης 1/1/2014	1.000.000
Υπολειμματική αξία	0
Αποσβεστέα αξία	1.000.000
Ωφέλιμη ζωή (έτη)	40
Ετήσια απόσβεση	25.000
Σωρ/νες αποσβέσεις μέχρι 31/12/2021	$8 \times 25.000 = 200.000$
Λογιστική αξία 31/12/2021	800.000

Με βάση τον παραπάνω πίνακα, προκύπτει ένα πλεόνασμα από την αναπροσαρμογή στις 31/12/2021 ύψους $950.000 - 800.000 = 150.000$ €.

1) Μέθοδος της Επαναδιατύπωσης

Από το κλάσμα της εύλογης προς τη λογιστική αξία βρίσκουμε τον συντελεστή αναπροσαρμογής,
 $950.000/800.000=1,19$.

Με βάση τα στοιχεία του παραπάνω πίνακα, η επιχείρηση θα κάνει στις 31/12/2021 την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Αξίες παγίου	Προ αναπ/γής	Συν/στής Αναπ/γής	Αναπ/γή	Μετά την αναπ/γή
Κόστος κτήσης	1.000.000	1,19	187.500	1.187.500
Σωρευμένες αποσβέσεις	200.000	1,19	37.500	237.500
Λογιστική αξία	800.000	1,19	150.000	950.000

Σημ.: Ο λογαριασμός «Πλεόνασμα αναπροσαρμογής» είναι στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Κτήρια	187.500	
	Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		150.000
	Αποσβεσμένα κτήρια		37.500
Αιτ.: Αναπροσαρμογή κτηρίου στην εύλογη αξία			



2) Μέθοδος του Συμψηφισμού

Κόστος κτήσης	1.000.000
Σωρ/νες αποσβέσεις μέχρι 31/12/2021	8*25.000=200.000
Λογιστική αξία 31/12/2021	800.000
Συν/στής Αναπ/γής	1,19
Αναπροσαρμοσμένη αξία	950.000

Η επιχείρηση θα κάνει στις 31/12/2021 τις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Αποσβεσμένα κτήρια	200.000	
	Κτήρια		200.000
Αιτ.: Διαγραφή σωρευμένων αποσβέσεων κτηρίου λόγω αναπροσαρμογής στην εύλογη αξία			

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Κτήρια	150.000	
	Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		150.000
Αιτ.: Αναπροσαρμογή κτηρίου στην εύλογη αξία			



2ο. Παράδειγμα αναπροσαρμογής ενσώματων περιουσιακών στοιχείων

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ Α.Ε. απέκτησε την 1/1/2014 οικόπεδο (που δεν αποσβένεται) με κόστος κτήσεως 1.000.000 €. Στις 31/12/2018 η επιχείρηση προέβη σε αποτίμηση του οικοπέδου στην εύλογη του αξία και για το λόγο αυτό προσέλαβε επαγγελματία ορκωτό εκτιμητή. Από την εκτίμηση που διενεργήθηκε προέκυψε ότι η εύλογη αξία του κτηρίου στις 31/12/2018 ισούταν με 1.200.000 €. Στις 31/12/2021 η επιχείρηση επανεκτίμησε την εύλογη αξία του οικοπέδου, με βάση νέα μελέτη από ορκωτό εκτιμητή, από την προέκυψε ότι η εύλογη αξία του οικοπέδου κατά την ημερομηνία αυτή ήταν 1.050.000 €.

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω στοιχεία να διενεργηθούν οι απαραίτητοι υπολογισμοί και οι λογιστικές εγγραφές για την αναπροσαρμογή της αξίας του παγίου στις 31/12/2018 και 31/12/2021.



Λύση

Η λογιστική αξία του οικοπέδου στις 31/12/2018 ήταν 1.000.000 € και η εύλογη του αξία 1.200.000 €. Άρα, από την αναπροσαρμογή στις 31/12/2018 προέκυψε πλεόνασμα ύψους $1.200.000 - 1.000.000 = 200.000$ €.

Με βάση τα στοιχεία αυτά, η επιχείρηση έκανε στις 31/12/2018 την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2018	Οικόπεδα	200.000	
	Πλεόνασμα αναπροσαρμογής		200.000
Αιτ.: Αναπροσαρμογή οικοπεδου στην εύλογη αξία			

Σημ.: Ο λογαριασμός «Πλεόνασμα αναπροσαρμογής» είναι στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Από τη νέα αναπροσαρμογή στις 31/12/2021 προέκυψε έλλειμμα $1.050.000 - 1.200.000 = 150.000$ €.

Δεδομένου ότι μια μείωση στην εύλογη αξία θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό, το έλλειμμα των 150.000 θα χρεωθεί κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια ως ακολούθως:



Ημ.	Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2021	Πλεόνασμα αναπροσαρμογής	150.000	
	Οικόπεδα		150.000
Αιτ.: Αναπροσαρμογή οικοπεδου στην εύλογη αξία			



Παράδειγμα αναγνώρισης σήματος ως άυλου περιουσιακού στοιχείου

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΧΩΡΙΑΤΙΚΕΣ ΖΥΜΕΣ Α.Ε. είναι εταιρεία παραγωγής κατεψυγμένων ζυμών. Εμπορεύεται χονδρικώς τα προϊόντα της αλλά παράλληλα έχει αναπτύξει και ένα ισχυρό ιδιόκτητο δίκτυο λιανικής πώλησης προϊόντων ζύμης, όπως τυρόπιτες, μπουγάτσες, κ.λπ. Το δίκτυο αυτό έχει αποκτήσει ισχυρό μερίδιο αγοράς που αγγίζει το 12% του συνόλου. Το σήμα της Εταιρείας, για την ανάπτυξη του οποίου η Εταιρεία έχει επενδύσει σημαντικά κεφάλαια σε διαφήμιση, έρευνα αγοράς και μισθοδοτικό κόστος, έχει σημαντικό αντίκτυπο μεταξύ του καταναλωτικού κοινού και, συνεπώς, σημαντικά οικονομικά οφέλη αναμένονται από αυτό στο μέλλον.

Ζητείται: 1) Να προσδιοριστεί το κατά ποσόν το σήμα της Εταιρείας μπορεί να αναγνωριστεί στα άυλα περιουσιακά της στοιχεία. 2) Σε περίπτωση που η Εταιρεία αποφασίσει την επέκταση του λιανικού δικτύου της μέσω της εκχώρησης του σήματος της σε τρίτους με συμβάσεις franchise, να προσδιοριστεί εάν το σήμα, ήτοι η άδεια χρήσης του σήματος, που αποκτάται από έναν franchisee μπορεί να αναγνωριστεί στα βιβλία του ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.



Παράδειγμα προσδιορισμού του κόστους κτήσης ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΕΥΡΩΧΡΩΜΑ Α.Ε. είναι εταιρεία παραγωγής χρωμάτων με ισχυρή ερευνητική δραστηριότητα για την ανάπτυξη νέων καινοτόμων προϊόντων. Στη χρήση 2020 η Εταιρεία ξεκίνησε την έρευνα για τη δημιουργία ενός νέου χρώματος για βάψιμο σε εξωτερικούς χώρους που θα είναι ισχυρά ανθεκτικό στη υγρασία. Οι δαπάνες για τη φάση έρευνας της χρήσης 2020 ανήλθαν σε 650.000 €. Εντός του 2021 η Εταιρεία κατάφερε να δημιουργήσει τις τεχνικές προδιαγραφές που θα οδηγήσουν στην άμεση τοποθέτηση του νέου προϊόντος στην αγορά. Οι δαπάνες για τις εργασίες που διενήργησε στη χρήση 2021 προς το σκοπό αυτό ανήλθαν σε 350.000 €.

Ζητείται: Να προσδιοριστεί εάν μπορεί να αναγνωριστεί το παραπάνω προϊόν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Εάν ναι, σε ποια φάση μπορεί να αναγνωριστεί και με πιο κόστος.



Λύση

Μια οντότητα, για να εκτιμήσει εάν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε (α) μία φάση έρευνας και (β) μία φάση ανάπτυξης.

Οι δαπάνες στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, ήτοι οι 650.000 € της χρήσης 2020, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και όχι στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, διότι η Εταιρεία δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Εάν υποθέσουμε ότι οι δαπάνες της 2020 εξοφλήθηκαν πλήρως εντός της χρήσης αυτής, η Εταιρεία θα διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή στη χρήση 2020:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Έξοδα έρευνας	650.000	
Χρηματικά διαθέσιμα		650.000
Αιτ.: Δαπάνες έρευνας για προϊόν....		



Στη χρήση 2021, η Εταιρεία κατάφερε να αναπτύξει τις τεχνικές προδιαγραφές για την εμπορική εκμετάλλευση του νέου προϊόντος. Συνεπώς, οι δαπάνες της χρήσης 2021 (και μόνο αυτές) θα αναγνωριστούν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Με τη υπόθεση ότι οι δαπάνες της 2021 εξοφλήθηκαν πλήρως εντός της χρήσης αυτής, στη χρήση 2021 η Εταιρεία θα διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

Λογαριασμοί - Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Άυλα περιουσιακά στοιχεία (προϊόν ...)	350.000	
Χρηματικά διαθέσιμα		350.000
Αιτ.: Αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου		



Παράδειγμα προσδιορισμού ωφέλιμου χρόνου ζωής και απόσβεσης άυλου περιουσιακού στοιχείου

Δεδομένα: Η επιχείρηση ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΗ Α.Ε. απέκτησε την 1/1/2021 το δικαίωμα αποκλειστικής παραγωγής και κυκλοφορίας στην ελληνική φαρμακευτική αγορά ενός φαρμάκου, γνωστού οίκου του εξωτερικού, για την προστασία από τις θρομβώσεις. Για την απόκτηση της άδειας η Εταιρεία κατέβαλε στον οίκο του εξωτερικού 10.000.000 €. Η διάρκεια της άδειας είναι 12ετής. Εντούτοις, η Εταιρεία αναμένει να έχει οικονομικά οφέλη από την παραγωγή και κυκλοφορία του φαρμάκου μόνο στα πρώτα 10 έτη.

Ζητείται: 1) Να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου και να υπολογιστεί η ετήσια απόσβεση του. 2) Θα άλλαζε κάτι ως προς τον υπολογισμό της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου και της ετήσιας απόσβεσης του, στην περίπτωση που η Εταιρεία ανέμενε οικονομικά οφέλη και στα 12 έτη της διάρκειας της άδειας χρήσης;



Λύση

- 1) Από τη στιγμή που η Εταιρεία προσβλέπει σε οικονομικά οφέλη μόνο στα πρώτα 10 έτη της διάρκειας της άδειας χρήσης, η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου περιορίζεται στα 10 έτη. Συνεπώς, η ετήσια απόσβεση του στοιχείου θα ανέρχεται σε $10.000.000/10=1.000.000$ €.
- 2) Εάν η Εταιρεία προσέβλεπε σε οικονομικά οφέλη και στα 12 έτη της διάρκειας της άδειας χρήσης, η ωφέλιμη ζωή θα ήταν 12 έτη και η ετήσια απόσβεση θα ήταν $10.000.000/12=833.333$ €.