

IPSAS 31: Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Η παρούσα περιγραφή αποτελεί σύντομη περίληψη και απόδοση του προτύπου από τους συγγραφείς του βιβλίου «Λογιστική Δημοσίου Τομέα: Τάσεις και Πρακτικές» για εκπαιδευτικούς σκοπούς και σε καμία περίπτωση δεν ενέχει τη θέση επίσημης μετάφρασης του προτύπου.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020

IPSAS 31: Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Σκοπός του IPSAS 31 είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερα κάποιο άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο 31 απαιτεί μια οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, ικανοποιούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το IPSAS 31 βασίζεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία».

Βασικοί Ορισμοί

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαστικά βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης. **Έρευνα** είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Τυπικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών, οι πατέντες, τα πνευματικά δικαιώματα, κλπ.

Σκοπός

Το Πρότυπο 31 μεταξύ άλλων, εφαρμόζεται, στις δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να οδηγήσουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (π.χ. 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. Εξαιτίας της εστίασης του IPSAS 31 στην έρευνα και ανάπτυξη, πρέπει να θεωρείται ως ιδιαίτερης σημασίας για δημόσια ερευνητικά κέντρα και για πανεπιστημιακά ιδρύματα. Το IPSAS 31 εφαρμόζεται για όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, εκτός από:

- (α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου
- (β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο IPSAS 28 «Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση»
- (γ) την αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση,
- (δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων,
- (ε) άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε μια συνένωση οντοτήτων,
- (στ) υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση οντοτήτων,

(ζ) αρμοδιότητες και δικαιώματα που προκύπτουν από την νομοθεσία, από το Σύνταγμα ή από άλλα παρόμοια μέσα (π.χ. το δικαίωμα στην επιβολή φορολογίας),

(η) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις,

(θ) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα πάγια που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα ενός φορέα ασφάλισης για συμβάσεις ασφάλισης εντός πεδίου εφαρμογής του προτύπου,

(ι) μη-κυκλοφορούντα άυλα πάγια κατηγοριοποιημένα ως διακρατούμενα για πώληση, και

(ια) άυλα στοιχεία κληρονομιάς

Αναγνώριση

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο όταν:

(α) διαχωρίζεται, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ή

(β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαίτερως.

Ο έλεγχος αποτελεί μια επιπλέον προϋπόθεση για την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το Πρότυπο, μια οντότητα του δημοσίου τομέα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Η δυνατότητα μιας οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή την δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρευε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται μόνο όταν:

(α) πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα, και

(β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

Η οντότητα θα πρέπει να αξιολογεί την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών μέσω λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Η **εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία** δεν θα αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, καθώς δεν αποτελεί μια αναγνωρίσιμη πηγή, δηλαδή δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα που ελέγχονται από την οντότητα και που μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα στο κόστος. Η οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα **εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο** πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει την δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

(α) μια φάση έρευνας, και

(β) μια φάση ανάπτυξης

Αν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως αν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας. Οι δαπάνες που γίνονται για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από **έρευνα** (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται, καθώς στη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος, η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από **ανάπτυξη** (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται, όταν και μόνον όταν, η οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

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

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

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

(δ) πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου

περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

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

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

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

Για να αποδείξει η οντότητα πώς ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του IPSAS 21 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων μη-δημιουργίας ταμειακών ροών» ή IPSAS 26 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων δημιουργίας ταμειακών ροών». Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών του IPSAS 26.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν θα αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Δεν απαιτείται από μια οντότητα να αναγνωρίσει άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς. Αν ωστόσο, μια οντότητα αναγνωρίσει άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς, τότε πρέπει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης αυτού του Προτύπου και μπορεί, αλλά δεν είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει τις απαιτήσεις επιμέτρησης αυτού του Προτύπου.

Αρχική επιμέτρηση

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται αρχικώς στο κόστος. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:

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

(β) κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται από ανταλλακτική συναλλαγή για ένα μη-χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή έναν συνδυασμό χρηματικών και μη-χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης, εκτός αν η

εύλογη αξία κανενός από τα στοιχεία που λαμβάνονται ή παραχωρούνται μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Στην περίπτωση αυτή το κόστος είναι η λογιστική αξία του παραχωρούμενου περιουσιακού στοιχείου.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής, επιμετράται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησής του. Παραδείγματα τέτοιων άυλων στοιχείων αποτελούν τα δικαιώματα πτήσεων-προσγείωσης, τα δικαιώματα εκπομπής ραδιοφωνικού-τηλεοπτικού σήματος, τα δικαιώματα εισαγωγής, δικαιώματα πρόσβασης σε πόρους υπό ρύθμιση, πνευματικά δικαιώματα, και άλλα.

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

Η οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική της πολιτική τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο αναπροσαρμογής. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

Σύμφωνα με την **μέθοδο του κόστους** μετά την αρχική αναγνώριση ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται στο κόστος του μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Κατά την **μέθοδο της αναπροσαρμογής**, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται σε αναπροσαρμοσμένο ποσό, που θα αποτελεί την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις. Για τον σκοπό της αναπροσαρμογής, βάσει του Προτύπου αυτού, η εύλογη αξία προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενεργή αγορά. Αναπροσαρμογές θα πρέπει να γίνονται τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία του στοιχείου κατά την ημερομηνία αναφοράς να μην διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

Η οντότητα πρέπει να αξιολογεί αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή όχι, και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές, ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, για την οντότητα. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται, ενώ ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται.

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς

πώληση) και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στο πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε ορισμένη θα πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το IPSAS 3 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη».