

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Λαμβάνει υπόψη την προσέγγιση του IPSAS 31 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, του IAS 38 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των σχετικών διατάξεων των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ) και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Πεδίο Εφαρμογής

2. Οι οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εκτός από:
 - α) χρηματοοικονομικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποτελούν αντικείμενο άλλων Λογιστικών Πολιτικών,
 - β) την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση,
 - γ) δαπάνες για την ανάπτυξη της εξόρυξης και την εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων,
 - δ) εξουσίες και δικαιώματα που παρέχονται βάσει νόμων, από το σύνταγμα ή από παρόμοια ισοδύναμα μέσα,
 - ε) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από συμβατικά δικαιώματα ασφαλιστικού φορέα, σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων σχετικών εθνικών ή διεθνών προτύπων λογιστικής,
 - στ) αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση,

ζ) μη κυκλοφορόντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως κατεχόμενα (διακρατούμενα) προς πώληση (ή περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης περιουσιακών στοιχείων που ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση).

Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.

3. Κάποια είδη άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας όπως: άυλα περιουσιακά στοιχεία προορισμένα από την οντότητα για πώληση, μισθώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών και υπεραξία.
4. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να εμπεριέχονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, όπως ένας ψηφιακός δίσκος (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας ή φιλμ/ταινία). Κατά τον προσδιορισμό αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική περί ενσώματων παγίων ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παρούσα, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό. Για παράδειγμα, το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή όταν αποκτάται μαζί με το μηχάνημα, συνήθως είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του και αναγνωρίζεται συνολικά ως ενσώματο περιουσιακό στοιχείο. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού υλικού, το λογισμικό αναγνωρίζεται ως ένα διακριτό άυλο περιουσιακό στοιχείο.
5. Αυτή η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, νεοφυών δραστηριοτήτων, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί 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.
6. Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με την παρούσα. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά/πνευματικά δικαιώματα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας.

Ορισμοί

7. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή, με τις εξής έννοιες:

Άυλο περιουσιακό στοιχείο (*intangible asset*) είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό/χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Τυπικά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων στον δημόσιο τομέα είναι το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα κ.λπ.

Απόσβεση άυλου περιουσιακού στοιχείου (*amortization*) είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Απομείωση (*Impairment*) είναι η απώλεια μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου, πέραν και πλέον της συστηματικής αναγνώρισης απώλειας μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσίας του περιουσιακού στοιχείου, μέσω της απόσβεσης.

Αποσβέσιμο ποσό (*Depreciable amount*) είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος, μείον την υπολειμματική του αξία.

Υπολειμματική αξία (*Residual value*) είναι το εκτιμώμενο ποσό που η οντότητα θα αποκτούσε επί του παρόντος από τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης, εάν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και στις συνθήκες που αναμένονται κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή (*Useful life*) ενός περιουσιακού στοιχείου είναι είτε:

(α) η χρονική περίοδος κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί ή να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να λάβει από αυτό.

Λογιστική αξία (*Carrying value*). Το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης περιόδου αναφοράς. Είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αφαιρουμένης κάθε σωρευμένης απόσβεσης και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν τη γνώση και την ανεξαρτησία της βούλησης κατά τη συναλλαγή.

Ανακτήσιμο ποσό (Recoverable amount) ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και της αξίας χρήσης.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δε δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a non cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία της εναπομένουσας δυνατότητας παροχής υπηρεσίας ενός περιουσιακού στοιχείου.

Αξία χρήσης περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί χρηματοροές (Value in use of a cash-generating asset) είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών που αναμένεται να αντληθούν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Έρευνα (research) είναι η πρωτότυπη και σχεδιασμένη διερεύνηση που αναλαμβάνεται με την προσδοκία απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και κατανόησης.

Ανάπτυξη (development) είναι η εφαρμογή ευρημάτων έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, μηχανημάτων, μηχανισμών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων, ή υπηρεσιών πριν την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης τους.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς

8. Ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, **εφ' όσον συνιστούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας αναφοράς**, δηλαδή συνιστούν πόρο ελεγχόμενο επί του παρόντος από την οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων ή συναλλαγών, ικανό να παρέχει υπηρεσίες που συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών της οντότητας (δυνατότητα παροχής υπηρεσιών) ή να αυξάνει τις ταμειακές εισροές ή να μειώνει τις ταμειακές εκροές της οντότητας (δημιουργία οικονομικών οφελών), χαρακτηρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία κληρονομιάς λόγω της πολιτιστικής, περιβαλλοντικής ή και ιστορικής σημασίας τους. Παραδείγματα τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η καταγραφή σημαντικών ιστορικών

γεγονότων, το δικαίωμα χρήσης του ομοιώματος ενός σημαντικού δημόσιου προσώπου (π.χ. σε γραμματόσημα ή συλλεκτικά νομίσματα). Τα χαρακτηριστικά των άυλων περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς μπορεί περιλαμβάνουν (χωρίς να περιορίζονται σε αυτά) τα ακόλουθα:

- α) νομικές ή κανονιστικές δεσμεύσεις μπορεί να επιβάλλουν απαγορεύσεις ή αυστηρούς περιορισμούς στη διάθεσή τους π.χ. μέσω πώλησης,
- β) είναι συχνά αναντικατάστατα και η πολιτιστική, περιβαλλοντική ή και ιστορική σημασία τους μπορεί να αυξάνεται με το πέρασμα του χρόνου ακόμα και όταν η φυσική τους κατάσταση χειροτερεύει,
- γ) δεν επιδέχονται χρηματοοικονομική επιμέτρηση για σκοπούς λογιστικής απεικόνισης στο μέτρο που δε συνιστούν πόρους, ήτοι δε συνιστούν στοιχεία με δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ή δυνατότητα δημιουργίας οικονομικών οφελών,
- δ) μπορεί να είναι δύσκολο να υπολογισθεί η ωφέλιμη ζωή τους, που σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι και εκατοντάδες χρόνια,
- ε) η λογιστική αξία στην οποία επιμετρούνται, στο μέτρο που συνιστούν πόρους, δεν έχει σαν σκοπό να αντικατοπτρίσει και είναι απίθανο να αντικατοπτρίζει την πολιτιστική, περιβαλλοντική, εκπαιδευτική ή ιστορική αξία τους.

Αναγνώριση κατά ορισμό

9. Ένα άυλο πληροί τον ορισμό και προσδιορίζεται ως άυλο εφόσον:

- α) είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή μπορεί να διαχωριστεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένα είτε με σχετικό συμβόλαιο, προσδιορισμένο/αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οντότητα προτίθεται να το πράξει ή
- β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως εάν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Έλεγχος επί περιουσιακού στοιχείου

10. Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την εξουσία να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να περιορίζει την πρόσβαση άλλων στα οφέλη αυτά ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Η ικανότητα της οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, απορρέει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα τα οποία μπορούν αν χρειαστεί να καταστούν δικαστικώς εκτελεστά. Εν απουσία νόμιμων δικαιωμάτων, είναι δυσκολότερο να στοιχειοθετηθεί ο έλεγχος. Ωστόσο, η εκτελεστότητα ενός δικαιώματος δεν αποτελεί τον αναγκαίο όρο για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει με κάποιο άλλο τρόπο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου.
11. Η επιστημονική και τεχνολογική γνώση μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Η οντότητα ελέγχει τα οφέλη αυτά ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών εάν για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται νομικά από πνευματικά δικαιώματα, από ένα περιορισμό στη σύναψη μίας εμπορικής σύμβασης (όταν επιτρέπεται) ή μέσω επιβολής νομικών δεσμεύσεων στους υπαλλήλους σχετικά με τη διατήρηση εμπιστευτικότητας.

Μελλοντικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών

12. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προκύπτουν για την οντότητα από τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η χρήση πνευματικής ιδιοκτησίας στη διαδικασία παραγωγής ή παροχής υπηρεσίας, μπορεί να οδηγήσει σε μείωση του μελλοντικού κόστους παραγωγής ή κόστους παροχής υπηρεσίας ή να βελτιώσει την παροχή της υπηρεσίας, παρά να αυξήσει τα έσοδα. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση της ανάπτυξης ενός διαδικτυακού (on-line) συστήματος ανανέωσης των διπλωμάτων οδήγησης που έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό του κόστους σε ανθρώπινο δυναμικό που εμπλέκεται στη διαδικασία ενώ συγχρόνως μπορεί να αυξήσει την ταχύτητα ολοκλήρωσης της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου και επιμέτρηση

13. Για να αναγνωρισθεί ένα περιουσιακό στοιχείο ως άυλο πρέπει να πληροί:
- α. τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και
 - β. τα κριτήρια αναγνώρισης όπως ορίζονται στην παράγραφο 9.
14. Περαιτέρω ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται εάν και μόνο πληροί τα κάτωθι κριτήρια:
- α. είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και
 - β. το κόστος ή η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να επιμετρηθεί με ένα τρόπο που πληροί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και τις αρχές εφαρμογής, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς της πληροφόρησης.¹
15. Ελλείψει ή αδυναμία ανάκτησης της πληροφορίας του κόστους κτήσης, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος κτήσης. Ειδικότερα, στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων κληρονομιάς, η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση γίνεται κατά κανόνα στην αξία χρήσης. Η επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση στο τεκμαρτό κόστος κτήσης δε συνεπάγεται την μέθοδο της αναπροσαρμογής κατά τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.
16. Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια, που σε αρκετές περιπτώσεις δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις των τμημάτων του. Ως εκ τούτου, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά να πληρούν καθαυτές τον ορισμό του άυλου και τα προαναφερθέντα κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Επιπλέον, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες, απευθείας σε ένα συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο παρά στην οντότητα ως σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπάνια οι μεταγενέστερες δαπάνες, εκείνες δηλαδή που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια, και παρόμοια στοιχεία (είτε έχουν αποκτηθεί εξωτερικώς είτε έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά) αναγνωρίζονται κατά

¹ Άρθρο 13 του π. δ 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

κανόνα στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της οντότητας.

Διακριτή απόκτηση

17. Κατά κανόνα, το αντίτιμο που καταβάλει η οντότητα προκειμένου να αποκτήσει ξεχωριστά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, αντικατοπτρίζει τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η οντότητα προσδοκεί εισροή οικονομικών οφελών ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, ακόμη και εάν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το χρόνο ή το ποσό της εισροής. Συνεπώς, το κριτήριο της παραγράφου 14(α), θεωρείται ότι ικανοποιείται για άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.
18. Επιπρόσθετα, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να αποτιμάται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ιδιαίτερος, όταν το τίμημα της αγοράς είναι σε ταμειακά διαθέσιμα ή άλλα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία.
19. 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 των εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών και
 - β. κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.
20. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους:
 - α. το κόστος των παροχών προς του εργαζόμενους που συνδέεται άμεσα με την θέση του περιουσιακού στοιχείου στη λειτουργική του κατάσταση,
 - β. οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο στη λειτουργική του κατάσταση και
 - γ. το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.
21. Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:
 - α. το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),

- β. το επιχειρησιακό κόστος σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου και του κόστους εκπαίδευσης του προσωπικού) και
- γ. τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.
22. Η αναγνώριση κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει, όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Συνεπώς, το κόστος της χρήσης ή επανατοποθέτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική του αξία. Για παράδειγμα τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:
- α. τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση και δε χρησιμοποιείται ακόμη και
- β. οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ανάγκη για την παραγωγική λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου.
23. Ορισμένες δραστηριότητες που σχετίζονται με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να μην απαιτούνται για να έρθει το στοιχείο στη θέση και την κατάσταση που χρειάζεται για τη λειτουργία του με το τρόπο που επιδιώκεται από τη διοίκηση. Οι παρεμπόμπουσες αυτές δραστηριότητες μπορεί να λάβουν χώρα πριν ή κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων της ανάπτυξης του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος των παρεμπόμπουσών αυτών δραστηριοτήτων αναγνωρίζονται απευθείας στα αποτελέσματα.
24. Εάν η πληρωμή αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς για την αγορά ενός άυλου παγίου και του συνόλου των πληρωμών, **αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων**, κατά τη διάρκεια της περιόδου της τεκμαιρόμενης πίστωσης.

Απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου κατόπιν εξαγοράς ή συνένωσης

25. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συνένωσης οντοτήτων, το κόστος αυτού θα είναι η εύλογη αξία του, κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή συγχώνευσης.
26. Η οντότητα που αποκτά μία άλλη οντότητα καθώς και η οντότητα που προκύπτει από συνένωση, αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο διακριτά από την υπεραξία της αποκτώμενης οντότητας ή των συνενωμένων οντοτήτων κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή συνένωσης. Σε κάθε περίπτωση ο ορισμός και τα κριτήρια αναγνώρισης των παραγράφων 13 και 14 πρέπει να πληρούνται και για τα εν λόγω άυλα περιουσιακά στοιχεία.

27. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε μέσω απόκτησης ή συνένωσης οντοτήτων είναι διαχωρίσιμο ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, η εύλογη αξία του θα μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα λόγω της ύπαρξης επαρκούς πληροφόρησης. Ωστόσο, όταν η πληροφόρηση για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου καταλήγει σε ένα εύρος αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή πρέπει να υπεισέλθει στον υπολογισμό της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου.
28. Η οντότητα που αποκτά μία άλλη οντότητα καθώς και η οντότητα που προκύπτει από συνένωση, δύναται να αναγνωρίσει μία ομάδα σχετικών μεταξύ τους άυλων περιουσιακών στοιχείων σαν ένα στοιχείο, με την προϋπόθεση ότι τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές. Για παράδειγμα ο όρος εμπορική επωνυμία είναι ένας όρος που συνήθως αναφέρεται σε μια ομάδα συσχετιζόμενων περιουσιακών στοιχείων όπως εμπορικό σήμα και η συνοδευτική επωνυμία πατεντών - ευρεσιτεχνιών κ.λπ.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από μη ανταλλακτικές συναλλαγές

29. Σε ορισμένες περιπτώσεις άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποκτηθούν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν μια οντότητα μεταβιβάζει μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής σε μία άλλη οντότητα, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όπως π.χ. δικαιώματα προσγείωσης, ραδιοτηλεοπτικά δικαιώματα και δικαιώματα μετάδοσης τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών εκπομπών, δικαιώματα ποσόστωσης εισαγωγών ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους πόρους περιορισμένης πρόσβασης.
30. Στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος του στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε. Για τους σκοπούς της συγκεκριμένης λογιστικής πολιτικής, η επιμέτρηση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μέσω μίας μη ανταλλακτικής συναλλαγής, δε συνεπάγεται τη μέθοδο της αναπροσαρμογής για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση.

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

31. Όταν ένα άυλο πάγιο αποκτάται σε αντάλλαγμα ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, το κόστος επιμετράται στην εύλογη αξία του εφόσον μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή σε διαφορετική περίπτωση στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, ακόμα και αν το παραχωρηθέν μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο δεν αποαναγνωρίζεται αμέσως. Εάν το αποκτηθέν

περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία επειδή (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) η εύλογη αξία τόσο του περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται όσο και του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρείται δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε επιμετράται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε.

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

32. Σε κάποιες περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες με σκοπό τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών ή δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παρούσας. Τέτοιου είδους δαπάνες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργημένη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν αποτελεί ταυτοποιήσιμο πόρο (δηλαδή δε διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.
33. Η διαφορά ανάμεσα στην αγοραία αξία μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της, δύναται σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή να εκφράσει ένα εύρος παραγόντων που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Εντούτοις η διαφορά αυτή, δεν αντιπροσωπεύει το κόστος δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που ελέγχεται από την οντότητα.

Εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία

34. Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δύσκολο να εκτιμηθεί το εάν το κόστος ενός εν δυνάμει εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις προϋποθέσεις λόγω προβλημάτων στο:
- α. να διαπιστωθεί αν και πότε υφίσταται ένας ταυτοποιήσιμος πόρος, που αναμένεται ότι θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών,
- β. να προσδιορίσει το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος διατήρησης ή αύξησης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των καθημερινών επιχειρησιακών δραστηριοτήτων.

35. Προκειμένου η οντότητα να εκτιμήσει, εάν ένα εσωτερικώς δημιουργημένο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:
- α. φάση έρευνας και
 - β. φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα»² και «ανάπτυξη»² ορίζονται στους Γενικούς Ορισμούς Λογιστικής του Εννοιολογικού Πλαισίου, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μία ευρύτερη έννοια. Έτσι η φάση ανάπτυξης μπορεί να περιλαμβάνει και δραστηριότητες που από τη φύση τους θα χαρακτηρίζονταν μεν ερευνητικές αλλά που είναι πλήρως στοχευμένες στην ανάπτυξη συγκεκριμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου και επομένως εντάσσονται στη φάση ανάπτυξης του στοιχείου αυτού. Εάν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα χειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως να πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση της έρευνας.

Φάση έρευνας

36. Η οντότητα δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει ότι από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος), προκύπτει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Επομένως, από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) ουδέν περιουσιακό στοιχείο προκύπτει και ουδέν αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή κατά τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν καθίστανται δεδουλευμένες.
37. Ενδεικτικές περιπτώσεις ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:
- α. δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
 - β. η αναζήτηση, αξιολόγηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,
 - γ. η αναζήτηση εναλλακτικών λύσεων, σχετικά με υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και

² Παράρτημα 6 «Γενικοί ορισμοί Λογιστικής» του π. δ. 54/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Φάση ανάπτυξης

38. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση της ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζεται μόνο εφόσον η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα ακόλουθα:

α. την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση,

β. την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει,

γ. την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο,

δ. πώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να υποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο ή αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου,

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

στ. την ικανότητά της να επιμετρά αξιόπιστα τις δαπάνες που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

39. Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος η οντότητα μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις, να ταυτοποιήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να στοιχειοθετήσει ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών. Αυτό γιατί η φάση της ανάπτυξης ενός προγράμματος, είναι προηγμένη σε σχέση με τη φάση της έρευνας.

40. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης μπορεί να είναι:

α. ο σχεδιασμός, κατασκευή και η προ-παραγωγής ή προ-χρήσης δοκιμή πρωτοτύπων και προτύπων,

β. ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και μητρών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,

- γ. ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μίας πιλοτικής εγκατάστασης ή επιχειρησιακής λειτουργίας σε κλίμακα που δεν είναι οικονομικώς ικανή για εμπορική παραγωγή ή παροχή υπηρεσιών,
- δ. ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μίας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες και
- ε. κόστη ανάπτυξης ιστοσελίδων και κόστη ανάπτυξης λογισμικού.
41. Περαιτέρω, προκειμένου η οντότητα να στοιχειοθετήσει ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανώς θα δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που πιθανώς να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο, βάσει των λογιστικών πολιτικών «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές» ή «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές».
42. Η διαθεσιμότητα των πόρων για ολοκλήρωση και χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και αποκόμιση οφελών από αυτό, μπορεί να προκύπτει για παράδειγμα από ένα επιχειρησιακό σχέδιο που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οντότητας να διασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα εξωτερικής χρηματοδότησης, με την παροχή ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.
43. Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και παρόμοια ουσίας στοιχεία, δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία γιατί δε δύναται να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της οντότητας.

Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου

44. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί για πρώτη φορά τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στις παραγράφους 13 και 14 της παρούσας.
45. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε κόστος που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του στοιχείου αυτού, προκειμένου να καταστεί ικανό να λειτουργήσει σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης. Παραδείγματα κόστους που μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι:

- α. το κόστος των υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλώνονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
 - β. το κόστος των παροχών προς τους εργαζομένους, που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,
 - γ. οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων και
 - δ. η απόσβεση των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
46. Τα κατωτέρω δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου:
- α. έξοδα πώλησης, διοίκησης και λοιπά γενικά έξοδα, εκτός εάν αυτές οι δαπάνες μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία ενός περιουσιακού στοιχείου για χρήση,
 - β. καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικά λειτουργικά ελλείματα, που πραγματοποιούνται προτού επιτευχθεί η αναμενόμενη επίδοση ενός περιουσιακού στοιχείου και
 - γ. δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να χειριστούν το περιουσιακό στοιχείο.

Αναγνώριση εξόδου

47. Οι δαπάνες σχετικά με ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές καθίστανται δεδουλευμένες, εκτός:
- α. εάν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ή
 - β. εάν το άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε μέσω μιας εξαγοράς και δεν πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης. Στην περίπτωση αυτή αποτελεί μέρος της υπεραξίας κατά την ημερομηνία εξαγοράς.

Έξοδα παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

48. Οι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά αναγνωρίστηκαν ως έξοδα σύμφωνα με την παρούσα, δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

49. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο κόστος του μειωμένο με κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.
50. Περαιτέρω, η οντότητα οφείλει να ελέγχει για απομείωση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει αναγνωρίσει, ακόμα και αν δεν είναι έτοιμα προς χρήση, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους:
- α. ετησίως και
- β. όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση της αξίας του, σύμφωνα με τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές» ή τη «Λογιστική Πολιτική για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές».

Ωφέλιμη ζωή

51. Η οντότητα εκτιμά εάν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή απεριόριστη και εάν είναι περιορισμένη, η διάρκεια ή ο αριθμός των παραγωγικών ή παρόμοιων μονάδων ορίζουν την ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται από την οντότητα ότι έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, όταν βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενο όριο της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές ή να παρέχει υπηρεσίες για την οντότητα.
52. Ο λογιστικός χειρισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:
- α. της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα,
- β. των συνηθισμένων κύκλων ζωής για το περιουσιακό στοιχείο, βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,
- γ. της τεχνικής, τεχνολογικής, εμπορικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,
- δ. της σταθερότητας του παραγωγικού κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των

μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο,

ε. των αναμενομένων ενεργειών των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,

στ. του επιπέδου των εξόδων συντήρησης που απαιτείται για να διασφαλιστούν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για την οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο και την πρόθεση και ικανότητα της οντότητας να ικανοποιήσει την απαίτηση αυτή,

ζ. της περιόδου που η οντότητα εξασκεί έλεγχο επί του περιουσιακού στοιχείου και τους νομικούς ή άλλους περιορισμούς επί της χρήσης του, όπως και οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων και

η. του εάν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

53. Ο όρος «απεριόριστη» δε σημαίνει «άπειρη». Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά:

α. το επίπεδο δαπανών συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το περιουσιακό στοιχείο στο κανονικό επίπεδο επίδοσης όπως αυτό ορίσθηκε τη χρονική στιγμή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και

β. την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να συντηρήσει το περιουσιακό στοιχείο στο επίπεδο αυτό.

Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι απεριόριστη, δε θα πρέπει να επάγεται από προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες πέραν αυτών που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επιθυμητό επίπεδο επίδοσης.

54. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στα λογισμικά κλπ., τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευάλωτα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, σε αρκετές περιπτώσεις η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

55. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και απεριόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δε δικαιολογεί την επιλογή μιας ωφέλιμης ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

56. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από δεσμευτική συμφωνία (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων), δεν πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο που ισχύει η συμφωνία αυτή, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της

περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για δεσμευτικές συμφωνίες περιορισμένης χρονικής διάρκειας που είναι δυνατό να ανανεωθούν, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει την περίοδο ή τις περιόδους ανανέωσης εφόσον μπορεί να στοιχειοθετηθεί η πρόθεση ανανέωσής τους από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.

57. Η ωφέλιμη ζωή:

α. μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που παραχωρήθηκε από μια συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή

β. ενός επανακτημένου δικαιώματος, αναγνωρισμένου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου, αποκτηθέντος κατά την εξαγορά μιας οντότητας,

είναι η υπολειπόμενη περίοδος της δεσμευτικής συμφωνίας (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) κατά την οποία, το δικαίωμα παραχωρήθηκε χωρίς να περιλαμβάνονται χρονικές περίοδοι ανανέωσης της συμφωνίας αυτής.

58. Μπορεί να υπάρχουν οικονομικοί, πολιτικοί, κοινωνικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζονται από αυτούς τους παράγοντες.

59. Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων υποδεικνύει ότι μια οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τις δεσμευτικές συμφωνίες (συμπεριλαμβανομένων συμβατικών ή άλλων νομικών δικαιωμάτων) χωρίς σημαντικό κόστος εάν:

α. Υπάρχουν ενδείξεις, πιθανώς εμπειρικές, ότι οι δεσμευτικές συμφωνίες θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται η ένδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,

β. Υπάρχουν ενδείξεις ότι θα ικανοποιηθούν οποιοιδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση και

γ. Το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το

κόστος «ανανέωσης», αντιπροσωπεύει στην ουσία το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδοι απόσβεσης

60. Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στη θέση και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία του σύμφωνα με τις επιδιώξεις της διοίκησης. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου, αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Εάν ο προαναφερόμενος ρυθμός ανάλωσης δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, θα χρησιμοποιηθεί η σταθερή μέθοδος. Η απόσβεση κάθε περιόδου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός εάν αυτή ή άλλη λογιστική πολιτική επιτρέπει ή απαιτεί η απόσβεση αυτή να συμπεριλαμβάνεται στο λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.
61. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Η μέθοδος επιλέγεται βάσει του προσδοκώμενου ρυθμού ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που εκπορεύονται από το περιουσιακό στοιχείο. Η επιλεγμένη μέθοδος εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών.
62. Υπάρχει η μαχητή άποψη ότι η μέθοδος απόσβεσης που είναι βασισμένη στα προκύπτοντα έσοδα από μία δραστηριότητα που χρησιμοποιεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν είναι η πρόπουσα. Τα έσοδα που προκύπτουν από μία δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, συνήθως εμπεριέχουν παράγοντες οι οποίοι δε συνδέονται άμεσα με τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα ένα έσοδο που προκύπτει από μία δραστηριότητα, μπορεί να επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες όπως διακυμάνσεις στον όγκο και στις τιμές πώλησης. Η τιμή πώλησης ως συστατικό του εσόδου μπορεί να επηρεαστεί από τον πληθωρισμό, ο

οποίος όμως δεν έχει σχέση με την παραγωγική χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αυτή η μαχητή άποψη μπορεί ωστόσο να ισχύσει σε κάποιες περιορισμένες περιπτώσεις όπως:

- α. όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο εκφράζεται ως μέτρο εσόδου (παρ. 65) ή
 - β. όταν μπορεί να καταδειχτεί ότι το έσοδο είναι άμεσα συσχετισμένο με τα οικονομικά οφέλη ή τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
63. Επιλέγοντας την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης κατά την παράγραφο 62, μια οντότητα θα μπορούσε να καθορίσει το κυρίαρχο περιοριστικό παράγοντα που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, μία σύμβαση η οποία καθορίζει τα δικαιώματα χρήσης επί ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να θέτει χρονικό όριο στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα ή όριο παραγόμενων μονάδων ή συνολικό ποσό εσόδων που θα αποκομισθούν από τη χρήση του. Η επισήμανση ενός τέτοιου περιοριστικού παράγοντα θα μπορούσε να αποτελέσει τη βάση για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης.
64. Στην περίπτωση κατά την οποία ένας κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο θέτει ανώτατο όριο εσόδων, τότε το όριο αυτό μπορεί να αποτελέσει κατάλληλη βάση υπολογισμού της απόσβεσης. Για παράδειγμα το δικαίωμα λειτουργίας διοδίων, μπορεί να βασίζεται σε ένα προκαθορισμένο ύψος συνολικών εσόδων που θα προέλθουν από την είσπραξη τέλους διοδίων.
65. Η απόσβεση κατά κανόνα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών ενός περιουσιακού στοιχείου, απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους αυτών των περιουσιακών στοιχείων και περιλαμβάνεται στη λογιστική τους αξία. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια διαδικασία παραγωγής, περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων.

Υπολειμματική αξία

66. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θεωρείται ότι είναι μηδενική εκτός εάν:
- α. υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρους να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή
 - β. υπάρχει ενεργή αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και

- β1. η υπολειμματική του αξία μπορεί να προσδιορισθεί αναφορικά με αυτή την αγορά και
- β2. είναι πιθανό ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
67. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας του. Μια υπολειμματική αξία διάφορη του μηδενός, υποδηλώνει ότι η οντότητα προτίθεται να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.
68. Μια εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ανακτήσιμο ποσό από την διάθεση του βάσει τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης, για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, το οποίο έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές του υπό διάθεση περιουσιακού στοιχείου. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς. Μια μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».
69. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής του αξίας. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής του αξίας.

Επανεξέταση της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης

70. Η περίοδος και η μέθοδος απόσβεσης για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Εάν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου μεταβληθεί σε σχέση με προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Εάν έχει υπάρξει μία σημαντική μεταβολή στο προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών του περιουσιακού στοιχείου, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανakλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Οι μεταβολές αυτές αντιμετωπίζονται ως μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».
71. Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί εμφανές, ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι εύλογη. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δεικνύει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

72. Σύν τω χρόνω, ο ρυθμός των μελλοντικών οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών που αναμένονται να προκύψουν για την οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι καταλληλότερη από τη σταθερή μέθοδο. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν η χρήση των δικαιωμάτων που εκπορεύονται από μια άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων του στρατηγικού σχεδιασμού της οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, τα οικονομικά οφέλη ή η δυνατότητα παροχής υπηρεσιών που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην παρασχεθούν παρά μόνο μέχρι σε μεταγενέστερες περιόδους.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή

73. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται.

Επανεξέταση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

74. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται, επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο αναφοράς για να προσδιορισθεί εάν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν ότι η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου παραμένει απεριόριστη. Εάν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από απεριόριστη σε περιορισμένη, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με την πολιτική «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη».

Αποσύρσεις και διαθέσεις

75. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται:

- α. κατά τη διάθεση (συμπεριλαμβανομένης και της διάθεσης μέσω μη ανταλλακτικής συναλλαγής) ή
- β. όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών από τη χρήση ή την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

76. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης εάν υπάρχει και της λογιστικής

αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν άλλη Λογιστική Πολιτική ορίζει διαφορετικά).

77. Όταν η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το κόστος αντικατάστασης τμήματος του περιουσιακού στοιχείου, διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος όταν αυτό αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.
78. Στην περίπτωση:
- α. μιας άδειας ή ενός παρόμοιου δικαιώματος που είχε παραχωρηθεί από μία συνενούμενη οντότητα σε μια άλλη συνενούμενη οντότητα και το οποίο αναγνωρίζεται από την προκύπτουσα εκ της συνένωσης οντότητα ή
- β. ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την εξαγορά μιας οντότητας, που επανεκδίδεται (πωλείται) σε τρίτο, η λογιστική του αξία αν υπάρχει, θα χρησιμοποιηθεί για να προσδιοριστεί το κέρδος ή η ζημιά από την επανέκδοση (πώληση).
79. Το αντάλλαγμα από τη διάθεση ενός στοιχείου των άυλων παγίων αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του. Αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του εισπρακτέου ανταλλάγματος και της τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου, κατά το χρονικό διάστημα της πίστωσης.
80. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει ήδη αποσβεστεί πλήρως.

Γνωστοποιήσεις

81. Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργουμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων τα εξής:
- α. εάν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή απεριόριστες και εάν είναι περιορισμένες τη διάρκειά τους και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν στην περίπτωση αυτή,

- β. τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,
- γ. τη μικτή λογιστική αξία και τις όποιες σωρευμένες αποσβέσεις (συναθροισμένες με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς,
- δ. κάθε στοιχείο της κατάστασης χρηματοοικονομικής επίδοσης στο οποίο περιλαμβάνεται η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- ε. μια συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και το τέλος της περιόδου αναφοράς παρουσιάζοντας:
- i. προσθήκες, εμφανίζοντας ξεχωριστά εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύχθηκαν εσωτερικώς, εκείνα που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και αυτά που αποκτήθηκαν κατόπιν εξαγορών,
 - ii. περιουσιακά στοιχεία που ταξινομούνται ως διακρατούμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που ταξινομείται ως διακρατούμενη προς πώληση, σύμφωνα με τα εθνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζει η οντότητα,
 - iii. αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 50 και 51 της παρούσας,
 - iv. ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές (εάν υπάρχουν),
 - v. ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις Λογιστικές Πολιτικές περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν ή που δημιουργούν χρηματοροές κατά περίπτωση (εάν υπάρχουν),
 - vi. αποσβέσεις που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς,
 - vii. τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας αναφοράς και
 - viii. λοιπές μεταβολές στη λογιστική αξία κατά την περίοδο αναφοράς.
82. Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στην επιχειρησιακή λειτουργία μιας οντότητας. Παραδείγματα τέτοιων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) εμπορικά σήματα,
- β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους εκδόσεων,
- γ) λογισμικό,
- δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,
- ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανική ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,
- στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα και
- ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι ανωτέρω κατηγορίες διαχωρίζονται σε μικρότερες ή συναθροίζονται σε μεγαλύτερες κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε πιο συναφή πληροφόρηση για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

83. Η οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στη λογιστική εκτίμηση που είτε έχει μια ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει ουσιαστική επίδραση σε επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- β) στη μέθοδο απόσβεσης ή
- γ) στην υπολειμματική αξία

84. Επιπρόσθετα, η οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

- α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχον απεριόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική του αξία και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της ωφέλιμης ζωής του ως απεριόριστης,
- β) μία περιγραφή της λογιστικής αξίας και της υπολειπόμενης περιόδου απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας,
- γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν μέσω μη ανταλλακτικών συναλλαγών και έχουν αναγνωριστεί αρχικά στην εύλογη αξία τους (βλ. σχετικά τις παραγράφους 29 και 30 της παρούσης):
 - i. την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε αρχικά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
 - ii. τη λογιστική τους αξία,

δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και οι λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα προς εξασφάλιση υποχρεώσεων και

ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Έξοδα Έρευνας και Ανάπτυξης

85. Η οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό της δαπάνης των φάσεων έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά την περίοδο αναφοράς.

Λοιπή πληροφόρηση

86. Οι οντότητες ενθαρρύνονται αλλά δεν απαιτείται, να γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) περιγραφή των πλήρως αποσβεσμένων άυλων περιουσιακών τους στοιχείων που εξακολουθούν να είναι σε χρήση και

β) μία σύντομη περιγραφή των όποιων σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν υπό τον έλεγχό τους και τα οποία δεν τα έχουν αναγνωρίσει, καθώς δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης όπως αυτά περιγράφονται στην παρούσα.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

87. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από ή μετά, την 1/1/2025.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1^ο: « Δαπάνες δημιουργίας ιστοσελίδας».

Μια οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει εσωτερικές δαπάνες για την ανάπτυξη και τη λειτουργία του δικού της ιστοτόπου, με δυνατότητα πρόσβασης σε αυτόν είτε από εσωτερικούς είτε από εξωτερικούς

χρήστες. Ένας ιστότοπος σχεδιασμένος και για εξωτερική πρόσβαση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για διάφορους σκοπούς, όπως για τη διάδοση πληροφοριών προκειμένου η οντότητα να ενημερώσει για νέες παρεχόμενες υπηρεσίες, να ζητηθούν σχόλια και προτάσεις για νομοθετικά σχέδια ή και για παροχή νέων ηλεκτρονικών υπηρεσιών απευθείας στους πολίτες. Ένας ιστότοπος σχεδιασμένος μόνο για εσωτερική πρόσβαση, μπορεί να χρησιμοποιηθεί π.χ. για την αποθήκευση πολιτικών και διαδικασιών εφαρμοζόμενες από την οντότητα.

Ένας ιστότοπος ο οποίος αναπτύσσεται εσωτερικά με ιδίους πόρους από μία οντότητα, αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο εφόσον επιπλέον των προϋποθέσεων που περιγράφονται στις παραγράφους 13 και 14, πληροί και τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στη παράγραφο 38 της παρούσης. Αντίθετα όταν η οντότητα δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει τις προϋποθέσεις της προαναφερθείσας παραγράφου και ειδικά ότι ο ιστότοπος θα αποφέρει πιθανά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητα παροχής υπηρεσιών (π.χ. αν πρόκειται για μία ιστοσελίδα παρουσίασης και επικοινωνίας των σχεδίων και πολιτικών της οντότητας), οι δαπάνες ανάπτυξης της εν λόγω ιστοσελίδας αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένα. Σε κάθε περίπτωση όλες οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φάση της ανάπτυξης του ιστοτόπου και προ αυτής, αξιολογούνται για να προσδιοριστεί ποιες από αυτές θα κεφαλαιοποιηθούν ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Από τη χρονική στιγμή που ο ιστότοπος τεθεί σε χρήση έτοιμος να επιτελέσει τους σκοπούς για τους οποίους η οντότητα τον ανέπτυξε, οι όποιες δαπάνες πραγματοποιούνται, αναγνωρίζονται ως έξοδα.

Παράδειγμα 2^ο. Αναγνώριση εσωτερικώς δημιουργημένου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η οντότητα Ο την 01/01/20X1 αποφασίζει ότι χρειάζεται ένα νέο πληροφοριακό σύστημα, για τον αποτελεσματικότερο προγραμματισμό των δικαστικών υποθέσεων που θα οδηγήσει τελικά σε αύξηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς 01/01/20X1 έως 31/12/20X1, αναζητά και αξιολογεί όλες τις εναλλακτικές λύσεις και η τελική επιλογή της είναι ότι το νέο πληροφοριακό σύστημα, θα αναπτυχθεί εσωτερικώς από την οντότητα. Την 01/01/20X2 ξεκινά η ανάπτυξη του πληροφοριακού συστήματος. Την ημερομηνία αυτή η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει: (α) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το σύστημα και να το χρησιμοποιήσει, (β) την ικανότητά της να το χρησιμοποιήσει, (γ) πώς το σύστημα θα δημιουργήσει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών, καθώς και (δ) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων χρηματοοικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει το σύστημα. Ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου οφείλει να παρουσιάζει αναφορά προόδου του έργου στη διοίκηση της οντότητας, την τελευταία ημερομηνία κάθε μήνα. Μεταξύ αυτών που πρέπει να περιλαμβάνει η αναφορά του, είναι η τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του πληροφοριακού συστήματος προκειμένου να είναι διαθέσιμο προς χρήση, η διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών πόρων για την

ολοκλήρωση της ανάπτυξης καθώς και τις πραγματοποιούμενες δαπάνες για την ανάπτυξη του συστήματος. Στην μηνιαία αναφορά της 30/11/20X2 ο τεχνικός υπεύθυνος του έργου, στοιχειοθετεί για πρώτη φορά ότι το σύστημα μπορεί τεχνικά να ολοκληρωθεί την 31/12/20X3 και ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για να ολοκληρωθεί το σύστημα την ημερομηνία αυτή. Την περίοδο 01/01/20X1- 31/12/20X1, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 100 €. Την περίοδο 01/01/20X2-31/12/20X2, σύμφωνα με την μηνιαία αναφορά του υπεύθυνου του έργου, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 1.000 € εκ των οποίων 900 € είχαν πραγματοποιηθεί πριν από την 1/12/20X2 και 100 € πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1 Δεκεμβρίου 20X2 και 31 Δεκεμβρίου 20X2. Την περίοδο 01/01/20X3-31/12/20X3 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 2.000 €.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι επειδή η οντότητα μέχρι της 31/12/20X1 βρισκόταν σε αναζήτηση, αξιολόγηση και διαδικασία επιλογής (φάση έρευνας παρ. 37 της παρούσης), **δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετήσει** ότι από τις δαπάνες που πραγματοποίησε μέχρι τότε ήτοι 100€, θα προκύψει περιουσιακό στοιχείο (παρ. 36 της παρούσης). Συνεπώς θα τις αναγνωρίσει ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες. Επίσης, οι δαπάνες που πραγματοποίησε από 1/1/20X2 μέχρι 30/11/20X2 ήτοι 900€ παρότι αφορούσαν την **ανάπτυξη** του πληροφοριακού συστήματος, επειδή δεν πληρείται το κριτήριο της τεχνικής δυνατότητας ολοκλήρωσης του συστήματος καθώς και η στοιχειοθέτηση ότι έχουν εξασφαλιστεί οι κατάλληλοι τεχνικοί πόροι για να ολοκληρωθεί το σύστημα (παρ. 38 της παρούσης), θα τις αναγνωρίσει και αυτές ως έξοδα όταν καταστούν δεδουλευμένες. Από την 1/12/20X2 που η οντότητα μπορεί να στοιχειοθετήσει όλα τα κριτήρια της παραγράφου 38 (δεδομένης και της από 30/11/20X2 αναφοράς του τεχνικού υπευθύνου του έργου) και μέχρι την 31/12/20X3, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ήτοι 2.100€ (100€ από 1/12/20X2 – 31/12/20X2 και 2.000€ του έτους 20X3), κεφαλαιοποιούνται και αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα 3°. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή.

Η οντότητα τοπικής αυτοδιοίκησης Α αποκτά μία ευρεσιτεχνία επί του τύπου ενός συστήματος ανακύκλωσης απορριμμάτων από την οντότητα Β, προκειμένου να διασφαλιστεί η δυνατότητα της οντότητας Α να ανακυκλώνει τα απορρίμματα πιο αποτελεσματικά. Η ευρεσιτεχνία η οποία προστατεύεται με κατοχύρωσή της σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, αναμένεται να έχει δυνατότητα παροχής υπηρεσιών τουλάχιστον 15 έτη. Η οντότητα Α η οποία έχει τη βούληση να πουλήσει την ευρεσιτεχνία, έχει τη δέσμευση της δημοτικής οντότητας Γ να αγοράσει την ευρεσιτεχνία σε 5 έτη προς 60% της εύλογης αξίας της ευρεσιτεχνίας κατά την ημερομηνία που αποκτήθηκε από την οντότητα Α. Η ευρεσιτεχνία θα αποσβεσθεί κατά τη διάρκεια 5 ετών που είναι η ωφέλιμη ζωή της για την οντότητα Α, με υπολειμματική αξία ίση με το 60% της εύλογης αξίας που είχε κατά την ημερομηνία απόκτησής της. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται και για

ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 4°. Αποκτηθείσα ευρεσιτεχνία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.

Εάν υποθέσουμε ότι μία ευρεσιτεχνία, μπορεί να παράγει φιλική προς το περιβάλλον ανακύκλωση απορριμμάτων επ' αόριστο και η οντότητα έχει την πρόθεση να διακρατήσει τα δικαιώματα της ευρεσιτεχνίας χρησιμοποιώντας αυτή χωρίς διαφαινόμενο χρονικό όριο, τότε η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θεωρείται απεριόριστη. Στην περίπτωση αυτή η ευρεσιτεχνία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση, εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή της είναι περιορισμένη. Η ευρεσιτεχνία εξετάζεται για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δε δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 5°. Αποκτηθέν δικαίωμα για διενέργεια δημοτικών δρομολογίων μεταξύ όμορων Δήμων.

Η δημοτική οντότητα Α αποκτά από την δημοτική οντότητα Β, το δικαίωμα να διενεργεί συγκοινωνιακά δρομολόγια μεταξύ των δύο όμορων δήμων. Η άδεια διενέργειας δρομολογίων που δόθηκε από την οντότητα Β στην οντότητα Α θα ανανεώνεται κάθε 5 έτη με ελάχιστο κόστος για την οντότητα Α. Η οντότητα Β έχει δεσμευτεί να ανανεώνει ανά 5 έτη την άδεια, από την στιγμή που η οντότητα Α τηρεί τους όρους της συμφωνίας παρέχοντας συνεπή συγκοινωνιακή εξυπηρέτηση στους δημότες. Επειδή οι συνθήκες και τα δεδομένα που προκύπτουν από τη συμφωνία, δημιουργούν εύλογες ενδείξεις ότι η συγκοινωνιακή γραμμή θα αποφέρει ταμειακές εισροές για την οντότητα Α σε χρονική διάρκεια που δεν μπορεί να καθοριστεί, η εν λόγω άδεια θα αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή από την οντότητα Α. Στην περίπτωση αυτή το περιουσιακό στοιχείο δεν υπόκειται σε απόσβεση εκτός αν εκ των υστέρων υπάρχει εύλογη ένδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι περιορισμένη. Επίσης θα εξετάζεται για ενδείξεις απομείωσης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη λογιστική πολιτική περί απομείωσης περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν χρηματοροές.

Παράδειγμα 6°. Αποκτηθέντα συγγραφικά δικαιώματα.

Ανατίθεται από δημόσια οντότητα σε ομάδα φιλολόγων – ιστορικών η συγγραφή τρίτομου ιστορικού έργου, με τη σύμβαση η οποία υπογράφεται από τους αντισυμβαλλόμενους να προβλέπει την κτήση των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας) του έργου από την οντότητα. Πρόθεση της οντότητας, είναι η διάθεση αντιτύπων του τρίτομου ιστορικού έργου μέσω του Μουσείου Νεότερης Ιστορίας στο κοινό έναντι αντιτίμου, για χρονικό διάστημα μέχρι τα έσοδα από τη διάθεση των αντιτύπων να φθάσουν σε ύψος τη δαπάνη κτήσης των συγγραφικών δικαιωμάτων. Το κόστος εξαγοράς των συγγραφικών δικαιωμάτων (πνευματικής ιδιοκτησίας), δύναται να αναγνωρισθεί από την οντότητα ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, ανάλογη της χρονικής διάρκειας διάθεσης του έργου.