Το έγγραφο αυτό συνιστά βοήθημα τεκμηρίωσης και δεν δεσμεύει τα κοινοτικά όργανα

►**B**

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 29ης Σεπτεμβρίου 2003

για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

(ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1)

Τροποποιείται από:

		Επίσημη Εφημερίδα		
		αριθ.	σελίδα	ημερομηνία
►**M1**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 707/2004 της Επιτροπής της 6ης Απριλίου 2004	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2086/2004 της Επιτροπής της 19ης Νοεμβρίου 2004	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2236/2004 της Επιτροπής της 29ης Δεκεμβρίου 2004	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ 2237/2004 της Επιτροπής της 29ης Δεκεμβρίου 2004	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2238/2004 της Επιτροπής της 29ης Δεκεμβρίου 2004	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 211/2005 της Επιτροπής της 4ης Φεβρουαρίου 2005	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1073/2005 της Επιτροπής της 7ης Ιουλίου 2005	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1751/2005 της Επιτροπής της 25ης Οκτωβρίου 2005	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1864/2005 της Επιτροπής της 15ης Νοεμβρίου 2005	L 299	45	16.11.2005

▼B

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 29ης Σεπτεμβρίου 2003

για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας,

τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων ([1]), και ιδίως το άρθρο 3 παράγραφος 3,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 προβλέπει ότι για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με διεθνή λογιστικά πρότυπα, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 του παρόντος κανονισμού.

(2) Αφού έλαβε υπόψη τις συμβουλές που της παρείχε η τεχνική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, η Επιτροπή συμπέρανε ότι τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 λογιστικά πρότυπα πληρούν τα κριτήρια που προβλέπει το άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΚ) για την υιοθέτησή τους.

(3) Η Επιτροπή έλαβε επίσης υπόψη τα σχέδια που έχουν αναληφθεί για την αναθεώρηση πολλών υφιστάμενων προτύπων. Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων που θα προκύψουν από αυτή την αναθεώρηση θα εξεταστεί μετά την οριστικοποίηση των σχετικών προτύπων. Η ύπαρξη αυτών των προτάσεων αναθεώρησης δεν επηρεάζει την απόφαση της Επιτροπής να υιοθετήσει τα υφιστάμενα πρότυπα, εκτός από το ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση, το ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση και έναν περιορισμένο αριθμό διερμηνειών που σχετίζονται με τα πρότυπα αυτά: ΜΕΔ 5 Ταξινόμηση Χρηματοπιστωτικών Μέσων — Όροι Ενδεχόμενου Διακανονισμού, ΜΕΔ 16 Μετοχικό Κεφάλαιο — Επαναπόκτηση Ιδίων Μετοχών («μετοχές θησαυροφυλακίου») και ΜΕΔ 17 Ίδια Κεφάλαια — Κόστος μιας Συναλλαγής Ιδίων Κεφαλαίων.

(4) Η ύπαρξη προτύπων υψηλής ποιότητας για τα χρηματοπιστωτικά μέσα, περιλαμβανομένων των παράγωγων, έχει ιδιαίτερη σημασία για την κεφαλαιαγορά της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Ωστόσο, στην περίπτωση των ΔΛΠ 32 και 39, οι σχεδιαζόμενες αναθεωρήσεις ενδέχεται να είναι τόσο σημαντικές ώστε να μην είναι ενδεδειγμένη η υιοθέτηση αυτών των προτύπων με τη σημερινή τους μορφή. Αμέσως μετά την ολοκλήρωση των σχεδίων αναθεώρησης που έχουν αναληφθεί, η Κοινότητα θα εξετάσει κατά προτεραιότητα τη δυνατότητα υιοθέτησης των αναθεωρημένων προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.

(5) Κατά συνέπεια, όλα τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 λογιστικά πρότυπα, εκτός από το ΔΛΠ 32, το ΔΛΠ 39 και τις σχετικές διερμηνείες πρέπει να υιοθετηθούν.

(6) Τα μέτρα που θεσπίζονται με τον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικών Θεμάτων.

([1]) ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

▼B

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στο Παράρτημα υιοθετούνται.

Άρθρο 2

Ο παρόν κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

▼B

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΛΠ 1:	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
ΔΛΠ 2:	Αποθέματα
ΔΛΠ 7:	Καταστάσεις ταμιακών ροών (αναθεωρημένο 1992)
ΔΛΠ 8:	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη
ΔΛΠ 10:	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
ΔΛΠ 11:	Συμβάσεις κατασκευής έργων (αναθεωρημένο 1993)
ΔΛΠ 12:	Φόροι εισοδήματος (αναθεωρημένο 2000)
ΔΛΠ 14:	Πληροφόρηση κατά τομέα (αναθεωρημένο 1997)
ΔΛΠ 16:	Ενσώματα πάγια
ΔΛΠ 17:	Μισθώσεις
ΔΛΠ 18:	Έσοδα (αναθεωρημένο 1993)
ΔΛΠ 19:	Παροχές σε εργαζομένους (αναθεωρημένο 2002)
ΔΛΠ 20:	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης (αναθεωρημένο 1994)
ΔΛΠ 21:	Επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
ΔΠΧΠ 3:	*Συνενώσεις επιχειρήσεων*
ΔΠΧΠ 4:	Ασφαλιστήρια συμβόλαια
ΔΛΠ 23:	Κόστος δανεισμού (αναθεωρημένο 1993)
ΔΛΠ 24:	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
ΔΛΠ 26:	Λογιστική και πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία (αναθεωρημένο 1994)
ΔΛΠ 27:	Ενοποιημένες και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις
ΔΛΠ 28:	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
ΔΛΠ 29:	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες (αναθεωρημένο 1994)
ΔΛΠ 30:	Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (αναθεωρημένο 1994)
ΔΛΠ 31:	Δικαιώματα σε κοινοπραξίες
ΔΛΠ 32:	*Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση*
ΔΛΠ 33:	Κέρδη ανά μετοχή
ΔΛΠ 34:	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση (1998)
ΔΠΧΠ 5:	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
ΔΛΠ 36:	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού
ΔΛΠ 37:	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις (1998)
ΔΛΠ 38:	Άϋλα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού
ΔΛΠ 39:	*Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση*, **με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου ►M9 με συμπληρωματικές διατάξεις για τη χρήση της ευχέρειας αποτίμησης στην εύλογη αξία** ◄
ΔΛΠ 40:	Επενδύσεις σε ακίνητα
ΔΛΠ 41:	Γεωργία (2001)
ΔΠΧΠ 2:	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΤΗΣ ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ

ΜΕΔ-7:	Εισαγωγή του ευρώ
ΔΠΧΠ 1:	Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
ΜΕΔ-10:	Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες
ΜΕΔ-12:	Ενοποίηση — Οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού

▼M8

Τροποποίηση από την ΕΔΔΠΧΠ του πεδίου εφαρμογής της ΜΕΔ 12 *Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού*

▼B

ΜΕΔ-13:	Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες — Μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες
ΜΕΔ-15:	Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα
ΜΕΔ-21:	Φόροι εισοδήματος — Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων
ΜΕΔ-25:	Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της
ΜΕΔ-27:	Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης
ΜΕΔ-29:	Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών
ΜΕΔ-31:	Έσοδα — Συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης
ΜΕΔ-32:	Άϋλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστη δικτυακού τόπου
ΕΔΔΠΧΠ 1:	*Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας και αποκατάστασης και σε συναφείς υποχρεώσεις*
ΕΔΔΠΧΠ 2:	*Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και όμοια μέσα*

Σημείωση: Τα παραρτήματα των ανωτέρω προτύπων και διερμηνειών δεν θεωρούνται μέρη τους και συνεπώς δεν αναπαράγονται.

Η αναπαραγωγή επιτρέπεται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα, με την εξαίρεση του δικαιώματος αναπαραγωγής για προσωπική χρήση ή άλλους θεμιτούς σκοπούς. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθύνεστε στο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) στη διεύθυνση www.iasb.org.uk.

▼M5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 1

Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-6
Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων	7
Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις	8-10
Ορισμοί	11-12
Γενικές αρχές	13-41
Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.	13-22
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	23-24
Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων	25-26

▼**M5**

Ομοιομορφία της παρουσίασης	27-28
Ουσιαστικότητα και ολότητα	29-31
Συμψηφισμός	32-35
Συγκριτική πληροφόρηση	36-41
Δομή και περιεχόμενο	42-126
Εισαγωγή	42-43
Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων	44-48
Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς	49-50
Ισολογισμός	51-77
Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων	51-56
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	57-59
Βραχυπρόθεσμες γποχρεώσεις	60-67
Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού	68-73
Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις	74-77
Κατάσταση δογαριασμού αποτελεσμάτων	78-95
Κέρδος ή ζημία περιόδου	78-80
Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων	81-85
Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις (προσάρτημα)	86-95
Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων	96-101
Κατάσταση ταμιακών ροών	102
Σημειώσεις	103-126
Δομή	103-107
Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών	108-115
Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων	116-124
Άλλες τνωστοποιήσεις	125-126
Ημερομηνια έναρξης ισχύος	127
Ανάκληση του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997)	128

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997): *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η αναγνώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).***

3. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού

▼M5

οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά.* Ωστόσο, οι παράγραφοι 13-41 εφαρμόζονται σε τέτοιες χρηματοοικονομικές αναφορές. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξ'ίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις.*

4. Το ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων* προσδιορίζει επιπρόσθετες απαιτήσεις για τις τράπεζες και τα παρόμοια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συναφείς με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

5. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

6. Ομοίως, οντότητες που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* (ήτοι κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (ήτοι κάποιες συλλογικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

7. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας:

(α) τα περιουσιακά στοιχεία,

(β) τις υποχρεώσεις,

(γ) τα ίδια κεφάλαια,

(δ) τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και,

(ε) άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,

και

(στ) τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

8. ***Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:***

(α) ισολογισμό,

(β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,

(γ) κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:

(i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,

είτε

(ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,

▼M5

(δ) κατάσταση ταμιακών ροών

και,

(ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις

9. Πολλές οντότητες παρουσιάζουν, πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της οντότητας, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

(α) των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,

(β) οι πηγές χρηματοδότησης της οντότητας και η στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια

και

(γ) οι πόροι της οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

10. Πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές οντότητες επίσης παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε βιομηχανίες όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Αναφορές και καταστάσεις που παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.

ΟΡΙΣΜΟΙ

11. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Ανέφικτος Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

και,

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Σημαντικός Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

Οι σημειώσεις (το προσάρτημα) εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

12. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το *Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι

▼M5

διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια» Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.

13. ***Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες καθώς τίθενται στο*** **Πλαίσιο.** ***Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.***

14. ***Μία οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π. ΧΑ. θα προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δε θα απεικονίζονται ως σύμμορφες με τα Δ.Π. ΧΑ. εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.***

15. Σε όλες σχεδόν τις περιστάσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μία οντότητα:

    (α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* Το ΔΛΠ 8 θέτει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο,

    (β) παρουσιάζει πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση,

    (γ) παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οντότητας.

16. ***Ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές δεν αποκαθίστανται είτε με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.***

17. ***Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, η οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη με τον τρόπο που καθορίζεται στην παράγραφο 18 αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.***

18. ***Όταν μία οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με την παράγραφο 17, θα γνωστοποιεί:***

    (α) ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,

    (β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Πρότυπα και Διερμηνείες, με εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,

    (γ) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας από την οποία η οντότητα έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το Πρότυπο ή η Διερμηνεία θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε

    και

▼**M5**

(δ) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.

19. ***Όταν μία οντότητα έχει παρεκκλίνει από απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας σε προγενέστερη περίοδο, και η παρέκκλιση αυτή επιδρά στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις για την τρέχουσα περίοδο, θα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που τίθενται στις παραγράφους 18(γ) και (δ).***

20. Η παράγραφος 19 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν μία οντότητα παρέκκλινε σε προγενέστερη περίοδο από απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας περί αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων και η παρέκκλιση αυτή επηρεάζει την αποτίμηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

21. ***Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο* Πλαίσιο, *αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η οντότητα στη μέγιστη δυνατή έκταση θα μειώσει τις απόψεις της συμμόρφωσης με το πλαίσιο που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές γνωστοποιώντας:***

***(α) τον τίτλο του εν λόγω Προτύπου ή Διερμηνείας, το είδος της απαίτησης και το λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο* Πλαίσιο

και

(β) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που η διοίκηση έχει συμπεράνει θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

22. Για τον σκοπό των παραγράφων 17-21, ένα στοιχείο πληροφόρησης θα αντέβαινε προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε εμφανίζεται να αντιπροσωπεύει ή που θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αντιπροσωπεύει και συνεπώς, θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται από το *Πλαίσιο,* η διοίκηση λαμβάνει υπόψη:

(α) γιατί ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων δεν επιτυγχάνεται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες

και

(β) πώς οι περιστάσεις της οντότητας διαφέρουν από εκείνες άλλων οντοτήτων, οι οποίες συμμορφώνονται με την απαίτηση. Αν άλλες οντότητες σε παρόμοιες συνθήκες συμμορφώνονται με την απαίτηση, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η συμμόρφωση της οντότητας με την απαίτηση δε θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο *Πλαίσιο.*

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

23. ***Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι. Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δε θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.***

▼M5

24. Κατά την εκτίμηση για το αν συντρέχει η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον, το οποίο πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, χωρίς να περιορίζεται στο διάστημα αυτό. Το βάθος της σχετικής έρευνας εξαρτάται από τα δεδομένα σε κάθε περίπτωση. Όταν μια επιχείρηση έχει ένα παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δε χρειάζεται μεγάλη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η λογιστική βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη έναν ευρύ κύκλο παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

25. ***Η οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.***

26. Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο *Πλαίσιο*.

Ομοιομορφία της παρουσίασης

27. ***Η εμφάνιση και η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:***

(α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 ή

(β) ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.

28. Μια σημαντική απόκτηση ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υπαγορεύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των καταστάσεων αυτών. Μία οντότητα αλλάζει την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων μόνον εφόσον η νέα παρουσίαση παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση που είναι περισσότερο χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η αναθεωρημένη δομή πιθανολογείται ότι θα συνεχιστεί, ώστε να μη φθείρεται η συγκρισιμότητα. Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές στην παρουσίαση, μία οντότητα επανακατατάσσει τη συγκριτική πληροφόρησή της σύμφωνα με τις παραγράφους 38 και 39.

Ουσιαστικότητα και ολότητα

29. ***Κάθε σημαντική κατηγορία παρομοίων στοιχείων πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικού είδους ή λειτουργίας θα απεικονίζονται ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.***

30. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα της επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους. Το τελικό στάδιο στη διαδικασία της συγκέντρωσης και κατάταξης είναι η παρουσίαση των συμπυκνωμένων και ταξινομημένων στοιχείων, που σχηματίζει συγκεκριμένα κονδύλια στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης ταμιακών ροών και τις κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις. Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι εξατομικευμένα σημαντικό, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα στοιχεία είτε στην όψη των καταστάσεων εκείνων είτε στις σημειώσεις. Ένα στοιχείο που δεν είναι επαρκώς σημαντικό ώστε να δικαιολογεί ξεχωριστή παρουσίαση στην όψη των καταστάσεων αυτών μπορεί παρόλα αυτά να είναι επαρκώς σημαντικό, ώστε να πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις σημειώσεις.

31. Η εφαρμογή της έννοιας της σημαντικότητας σημαίνει ότι μία συγκεκριμένη απαίτηση γνωστοποίησης σε Πρότυπο ή Διερμηνεία δεν χρειάζεται να καλυφθεί εφόσον η πληροφορία δεν είναι σημαντική.

▼M5

Συμψηφισμός

32. ***Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, δε θα συμψηφίζονται εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από Πρότυπο ή Διερμηνεία.***

33. Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, να απεικονίζονται ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, αποστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που αναλήφθηκαν και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων - για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων - δεν είναι συμψηφισμός.

34. Το ΔΛΠ 18, *Έσοδα*, προσδιορίζει τα έσοδα και απαιτεί να προσμετρώνται στην εύλογη αξία του τιμήματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο, αφού ληφθούν υπόψη τα ποσά των εμπορικών εκπτώσεων ή εκπτώσεων τζίρου που παραχωρεί η οντότητα. Μια οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δε δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών παρουσιάζονται, όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ύστερα από τον συμψηφισμό κάθε εσόδου με τις σχετικές δαπάνες που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή. Για παράδειγμα:

(α) κέρδη και ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των επενδύσεων και των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται αφού από το προϊόν της διάθεσης αφαιρεθεί η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και οι σχετικές δαπάνες πώλησης

και

(β) δαπάνη που σχετίζεται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις* και αποζημιώνεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μία εγγύηση προμηθευτή) μπορεί να συμψηφιστεί με τη σχετική αποζημίωση.

35. Επιπροσθέτως, κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών απεικονίζονται σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση. Τέτοια κέρδη και ζημίες ωστόσο απεικονίζονται ξεχωριστά αν είναι σημαντικά.

Συγκριτική πληροφόρηση

36. ***Εκτός όταν ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η συγκριτική πληροφόρηση θα γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συγκριτική πληροφόρηση θα συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.***

37. Σε μερικές περιπτώσεις η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους), συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, οι λεπτομέρειες για μία δικαστική διένεξη, το αποτέλεσμα της οποίας ήταν αβέβαιο κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού και η οποία εξακολουθεί να εκκρεμεί, γνωστοποιούνται στην τρέχουσα περίοδο. Οι χρήστες ωφελούνται από τις πληροφορίες για το ότι η αβεβαιότητα υπήρχε κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού και για τα μέτρα που έχουν ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου για τη λύση της αβεβαιότητας.

38. ***Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τροποποιείται, τα συγκριτικά ποσά θα επαναταξινομηθούν εκτός αν αυτό είναι ανέφικτο: Όταν επανακατατάσσονται συγκριτικά ποσά, η οντότητα θα γνωστοποιεί:***

(α) το είδος της επανακατάταξης,

(β) το ποσό κάθε στοιχείου ή κατηγορία στοιχείων που επανακατατάσσεται

και

▼M5

(γ) τους λόγους της επανακατάταξης.

39. ***Όταν είναι ανέφικτο να επαναταξινομηθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η οντότητα θα γνωστοποιεί:***

(α) τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η επανακατάταξη

και

(β) το είδος των προσαρμογών που θα είχαν γίνει εάν είχαν επαναταξινομηθεί τα ποσά.

40. Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να γίνει ανακατάταξη των συγκριτικών πληροφοριών για μία συγκεκριμένη περίοδο ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί σε προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους) να μην έχουν συγκεντρωθεί στοιχεία κατά τρόπο που να επιτρέπει την ανακατάταξη και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

41. Το ΔΛΠ 8 αναφέρεται στις προσαρμογές που απαιτούνται για τη συγκριτική πληροφόρηση, όταν η οντότητα αλλάζει μία λογιστική πολιτική ή διορθώνει ένα λάθος.

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Εισαγωγή

42. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στην όψη των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις. Το ΔΛΠ 7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών.

43. Κάποιες φορές αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, όπως επίσης και στις σημειώσεις. Άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες επίσης απαιτούν γνωστοποιήσεις. Έκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος Πρότύπου ή σε άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία, οι γνωστοποιήσεις αυτές θα εμφανίζονται είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών (αναλόγως), είτε στις σημειώσεις.

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

44. ***Οι οικονομικές καταστάσεις θα εξατομικεύονται σαφώς και θα διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδιο δημοσιευόμενο έντυπο.***

45. Τα Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι σε άλλες πληροφορίες που παρουσιάζονται σε ετήσια αναφορά ή σε άλλο έγγραφο. Συνεπώς, είναι σημαντικό οι χρήστες να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. από άλλες πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες στους χρήστες, αλλά δεν αποτελούν αντικείμενο των απαιτήσεων αυτών.

46. ***Κάθε στοιχείο που συγκροτεί τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύεται σαφώς. Επιπρόσθετα, οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει προεχόντως να εκτίθενται με εμφανή τρόπο και να επαναλαμβάνονται, όταν είναι αναγκαίο για την πρέπουσα κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:***

(α) το όνομα της αναφέρουσας οντότητας ή άλλος προσδιορισμός της ταυτότητας και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών συγκριτικά με την προηγούμενη ημερομηνία ισολογισμού,

(β) αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την οντότητα μεμονωμένα ή όμιλο οντοτήτων,

(γ) την ημερομηνία του ισολογισμού ή της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με εκείνο το στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων,

***(δ) το νόμισμα παρουσίασης καθώς προσδιορίζεται στο* ΔΛΠ 21, Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος,**

▼M5

(ε) ο βαθμός της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

47. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 46 αντιμετωπίζονται συνήθως με την παρουσίαση των κατά σελίδα επικεφαλίδων και των συντετμημένων επικεφαλίδων των στηλών σε κάθε σελίδα των οικονομικών καταστάσεων. Απαιτείται κρίση για να προσδιοριστεί ο καλύτερος τρόπος παρουσίασης τέτοιων πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται ηλεκτρονικά, μπορεί να μη χρησιμοποιούνται πάντα χωριστές σελιδοποιήσεις, οπότε τα ανωτέρω στοιχεία παρουσιάζονται αρκετά συχνά για να εξασφαλίζουν μια κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

48. Οι οικονομικές καταστάσεις συχνά γίνονται περισσότερο κατανοητές με την παρουσίαση πληροφοριών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδων του νομίσματος παρουσίασης. Αυτό είναι αποδεκτό εφόσον γνωστοποιείται ο βαθμός στρογγυλοποίησης στην παρουσίαση και δεν παραλείπονται απαραίτητες πληροφορίες.

Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς

49. ***Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν η ημερομηνία του ισολογισμού μιας οντότητας αλλάζει και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτος, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:***

(α) Το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος

και

(β) το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, της κατάστασης ταμιακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι εξ'ολοκλήρου συγκρίσιμα.

50. Κανονικά, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με συνέπεια για να καλύπτουν περίοδο ενός έτους. Όμως, μερικές οντότητες προτιμούν για πρακτικούς λόγους να παρέχουν πληροφόρηση παραδείγματος χάρη για μια περίοδο 52 εβδομάδων. Αυτό το Πρότυπο δεν αποκλείει αυτήν την πρακτική, επειδή οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πιθανό να διαφέρουν ουσιωδώς από εκείνες που θα παρουσιάζονταν για ένα έτος.

Ισολογισμός

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

51. ***Η οντότητα θα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της σύμφωνα με τις παραγράφους 56-67 εκτός όταν μία παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις θα παρουσιάζονται γενικά κατά σειρά ρευστότητας.***

52. ***Ανεξάρτητα από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσίασης, για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν εντός α) δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού και β) περισσότερο από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα θα γνωστοποιεί το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί μετά την πάροδο των δώδεκα μηνών.***

53. Όταν η οντότητα παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα σαφώς εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης, η χωριστή κατάταξη των κυκλοφορούντων και των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην όψη του ισολογισμού, παρέχει χρήσιμες πληροφορίες με το διαχωρισμό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που συνεχώς ανακυκλώνονται ως κεφάλαιο κίνησης, από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται στις μακροπρόθεσμες δραστηριότητες της οντότητας. Αυτή η κατάταξη επίσης φανερώνει τα περιουσιακά στοιχεία που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα στον τρέχοντα κύκλο εκμετάλλευσης και τις υποχρεώσεις που οφείλεται να διακανονιστούν μέσα στην ίδια περίοδο.

54. Για κάποιες οντότητες, όπως είναι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, η παρουσίαση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά αύξουσα ή

▼**M5**

φθίνουσα σειρά ρευστότητας παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική από την παρουσίαση κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων διότι η οντότητα δεν παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε καθαρά εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης.

55. Με την εφαρμογή της παραγράφου 51, η οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάσει κάποια περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με τη χρήση της κατάταξης κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούτων στοιχείων και κάποια άλλα με τη σειρά ρευστότητάς τους όταν αυτό εξασφαλίζει την αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Η ανάγκη μιας μικτής βάσης για τους σκοπούς της παρουσίασης μπορεί να προκύψει όταν η οντότητα έχει διαφοροποιημένες δραστηριότητες.

56. Πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες λήξης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας μιας οντότητας. Το ΔΛΠ 32 απαιτεί γνωστοποίηση των ημερομηνιών λήξης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τις εμπορικές και άλλες απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τις εμπορικές υποχρεώσεις και άλλους πληρωτέους λογαριασμούς. Άσχετα αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα στοιχεία, είναι επίσης χρήσιμη η παροχή πληροφοριών για την αναμενόμενη ημερομηνία ρευστοποίησης και διακανονισμού των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως είναι τα αποθέματα και οι προβλέψεις. Για παράδειγμα, μια οντότητα γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων, που αναμένεται να ρευστοποιηθεί σε χρόνο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

57. ***Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία:***

(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού

ή

(δ) είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς προσδιορίζει το ΔΛΠ 7* Καταστάσεις Ταμιακών Ροών*) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία τους ισολογισμού.

Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα.

58. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «μη κυκλοφορούντα» για να συμπεριλάβει ενσώματα, άϋλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.

59. Ο κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας είναι ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών. Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις) που πωλούνται, αναλώνονται ή ρευστοποιούνται στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η ρευστοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας αυτής κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Αποτίμηση)* και το κυκλοφορών τμήμα των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών μέσων.

▼**M5**

Βραχυπρόθεσμες γποχρεώσεις

60. ***Μία υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:***

(α) αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού

ή

(δ) η οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλα οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

61. Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί και κάποια δεδουλευμένα κόστη μισθοδοσίας και λοιπές δαπάνες εκμετάλλευσης, συνιστούν τμήμα του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οντότητας. Τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμη και αν οφείλεται να διακανονιστούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο ίδιος κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης ισχύει για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οντότητας. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών.

62. Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δε διακανονίζονται ως μέρος του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή διακατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς. Παραδείγματα αποτελούν οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις και το βραχυοπρόθεσμο τμήμα των μη βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλοι μη εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που παρέχουν χρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση (ήτοι δεν αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οντότητας) και δεν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 65 και 66.

63. Η οντότητα κατατάσσει τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αυτές ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και στην περίπτωση που:

(α) η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών

και

(β) ολοκληρώνεται συμφωνία αναχρηματοδότησης ή επαναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης σε μακροπρόθεσμη βάση, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.

64. Αν μία οντότητα αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει μία υποχρέωση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σύμφωνα με υφιστάμενο πιστοδοτικό όριο, κατατάσσει την υποχρέωση ως μη βραχυπρόθεσμη, ακόμη και αν θα έληγε σε μικρότερο χρονικό διάστημα διαφορετικά. Ωστόσο, όταν η αναχρηματοδότηση ή η μετακύλιση δεν είναι στην ευχέρεια της οντότητας (για παράδειγμα, δεν υπάρχει συμφωνία αναχρηματοδότησης), η δυνατότητα αναχρηματοδότησης δε λαμβάνεται υπόψη και η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη.

65. Όταν μία οντότητα αθετεί μία δέσμευση που απορρέει από μακροπρόθεσμη συμφωνία δανεισμού την ή πριν την ημερομηνία του ισολογισμού ώστε η υποχρέωση να καθίσταται άμεσα εξοφλήσιμη, η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη, έστω και αν ο δανειστής έχει συμφωνήσει, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, να μην απαιτήσει την πληρωμή εξαιτίας της αθέτησης. Η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη επειδή, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο

▼**M5**

δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία αυτή.

66. Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μη βραχυπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφωνήσει μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, στη διάρκεια της οποίας η οντότητα μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δε δύναται να απαιτήσει την άμεση εξόφληση.

67. Αναφορικά με δάνεια που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν τα ακόλουθα γεγονότα λάβουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, τα γεγονότα εκείνα πληρούν τις προϋποθέσεις για γνωστοποίηση ως μη διορθωτικά γεγονότα σύμφωνα με το ΔΛΠ 10: *Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού:*

(α) αναχρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση,

(β) αποκατάσταση αθέτησης μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού

και

(γ) η παροχή περιόδου χάριτος από δανειστή προκειμένου να διορθωθεί η αθέτηση μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού

68. ***Ο πίνακας του ισολογισμού πρέπει θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:***

(α) ενσώματες ακινητοποιήσεις,

(β) επενδύσεις σε ακίνητα,

(γ) άϋλα περιουσιακά στοιχεία,

(δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (ε), (η) και (θ)),

(ε) επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης,

(στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,

(ζ) αποθέματα,

(η) εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις,

(i) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,

(ι) εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί,

(ια) προβλέψεις,

(ιβ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (δ), (στ) και (ζ)),

(ιγ) υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντες φόρους, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12: **Φόροι Εισοδήματος,**

(ιδ) αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12,

(ιε) δικαιώματα μειοψηφίας, που παρουσιάζονται εντός της καθαρής θέσης

και

(ιστ) εκδοθέν κεφάλαιο και αποθεματικά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.

69. ***Επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού όταν μία τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας.***

70. ***Όταν μία οντότητα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της, δεν θα εντάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (υποχρεώσεις), στην κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων).***

▼M5

71. Αυτό το Πρότυπο δεν περιγράφει την τάξη ή τη μορφή με την οποία τα στοιχεία πρέπει να παρουσιάζονται. Η παράγραφος 68 παρέχει απλώς έναν κατάλογο στοιχείων, που είναι επαρκώς διαφορετικά στο είδος ή στη λειτουργία, ώστε να δικαιολογούν ιδιαίτερη παρουσίαση στην όψη του ισολογισμού. Επιπρόσθετα:

(α) συγκεκριμένα κονδύλια συμπεριλαμβάνονται όταν το μέγεθος, το είδος ή η λειτουργία ενός στοιχείου ή συνάθροιση ομοίων στοιχείων είναι τέτοια που η ιδιαίτερη παρουσίαση είναι συναφής προς μία κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας και

(β) οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη ή συνάθροιση των όμοιων στοιχείων μπορεί να τροποποιηθούν ανάλογα με το είδος της οντότητας και των συναλλαγών της, για να παρέχουν πληροφορίες που είναι συναφείς για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας. Για παράδειγμα μία τράπεζα τροποποιεί τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να εφαρμόσει τις περισσότερο συγκεκριμένες απαιτήσεις του ΔΛΠ 30.

72. Η απόφαση αν τα πρόσθετα στοιχεία θα παρουσιάζονται ιδιαίτερα βασίζεται σε μία εκτίμηση:

(α) του είδους και της ρευστότητας των περιουσιακών στοιχείων,

(β) της λειτουργίας των περιουσιακών στοιχείων εντός της οντότητας

και

(γ) των ποσών, του είδους και του χρονοδιαγράμματος των υποχρεώσεων.

73. Η χρήση διαφορετικών βάσεων αποτίμησης για διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων υποδηλώνει ότι διαφέρει το είδος ή η λειτουργία τους και συνεπώς ότι πρέπει να παρουσιάζονται ως ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να τηρούνται λογιστικά στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις

74. ***Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάσθηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της οντότητας.***

75. Η λεπτομέρεια που παρέχεται στις υποταξινομήσεις εξαρτάται από τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. και το μέγεθος, το είδος και τη λειτουργία των εμπλεκόμενων ποσών. Οι παράγοντες που εκτίθενται στην παράγραφο 72 χρησιμοποιούνται επίσης για να αποφασιστεί η βάση της υποταξινόμησης. Οι γνωστοποιήσεις θα ποικίλουν για κάθε στοιχείο, π.χ.:

(α) στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων διαχωρίζονται σε κατηγορίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 16,

(β) οι απαιτήσεις διαχωρίζονται σε ποσά εισπρακτέα από πελάτες, σε εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών, σε προπληρωμές και άλλα ποσά,

(γ) τα αποθέματα υποταξινομούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*, σε ταξινομήσεις όπως εμπορεύματα, προμήθειες παραγωγής, υλικά, παραγωγή σε εξέλιξη και τελικά προϊόντα,

(δ) οι προβλέψεις διαχωρίζονται σε προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους και άλλα στοιχεία

και

(ε) το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά διαχωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες όπως εκείνες του καταβεβλημένου κεφαλαίου, της διαφοράς υπέρ το άρτιο και του αποθεματικού.

76. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις:***

(α) για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:

(i) τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών,

(ii) τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν ολοσχερώς εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί,

(iii) την αξία στο άρτιο ανά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν αξία στο άρτιο,

▼M5

(iv) συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και το τέλος της περιόδου,

(v) τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν σε εκείνη την κατηγορία μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών στη διανομή των μερισμάτων και την αποπληρωμή του κεφαλαίου,

(vi) μετοχές της οντότητας, που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς

και

(vii) μετοχές που διατηρούνται προς έκδοση, σύμφωνα με δικαιώματα προαίρεσης και συμβάσεις για την πώληση μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών όρων και των ποσών

και

(β) περιγραφή του είδους και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.

77. ***Μια οντότητα χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, όπως ένας συνεταιρισμός ή ένα καταπίστευμα, θα γνωστοποιεί πληροφορίες ισοδύναμες προς εκείνες που απαιτούνται από την παράγραφο 76(α), που δείχνουν τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου σε κάθε κατηγορία συμμετοχής καθώς και τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν στην κάθε κατηγορία δικαιωμάτων.***

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Κέρδος ή ζημία περιόδου

78. ***Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία εκτός αν κάποιο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά.***

79. Κανονικά, όλα τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζονται σε μία περίοδο συμπεριλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία. Σε αυτό περιλαμβάνονται οι επιδράσεις των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις. Όμως, μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου ειδικά στοιχεία αποκλείονται από το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου. Το ΔΛΠ 8 ασχολείται με δύο τέτοιες περιπτώσεις: τη διόρθωση των λαθών και την επίδραση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών.

80. Άλλα Πρότυπα ασχολούνται με στοιχεία τα οποία μπορούν να ικανοποιούν τους προσδιορισμούς του *Πλαισίου*, για το τι είναι έσοδο ή δαπάνη αλλά συνήθως αποκλείονται από τα αποτελέσματα. Παραδείγματα αποτελούν τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων (βλέπε ΔΛΠ 16), συγκεκριμένα κέρδη ή ζημίες που απορρέουν από μετατροπές των οικονομικών καταστάσεων αλλοδαπής επιχείρησης (βλέπε ΔΛΠ 21) και κέρδη η ζημίες από την επαναποτίμηση των διαθεσίμων προς πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (βλέπε ΔΛΠ 39).

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων

81. ***Η όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων θα περιλαμβάνει, κατ'ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο:***

(α) έσοδα,

(β) χρηματοοικονομικά κόστη,

(γ) μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,

(δ) προ φόρων κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή το διακανονισμό υποχρεώσεων που αναλογούν σε διακοπτόμενες δραστηριότητες,

(ε) έξοδο φόρου

και

(στ) κέρδος ή ζημία.

▼M5

82. ***Τα ακόλουθα ποσά θα γνωστοποιούνται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ως επιμερισμοί του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου:***

(α) κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στα συμφέροντα μειοψηφίας

και

(β) κέρδος ή ζημία που αναλογεί σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.

83. ***Επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα θα παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν μία τέτοια παρουσίαση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής επίδοσης της οντότητας.***

84. Επειδή τα αποτελέσματα των διάφορων δραστηριοτήτων της οντότητας, οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα διαφέρουν σε συχνότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα, η γνωστοποίηση των στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης βοηθά στην κατανόηση της επιτευχθείσας χρηματοοικονομικής επίδοσης και στην εκτίμηση των μελλοντικών αποτελεσμάτων. Πρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια περιλαμβάνονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη των στοιχείων τροποποιούνται, όταν αυτό είναι απαραίτητο για να αποσαφηνιστούν οι παράγοντες της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη περιλαμβάνουν την σημαντικότητα και το είδος και τη λειτουργία των συνθετικών στοιχείων των εσόδων και των δαπανών. Για παράδειγμα, μια τράπεζα τροποποιεί τις περιγραφές για να εφαρμόσει τις πιο ειδικές ρυθμίσεις του ΔΛΠ 30. Στοιχεία των εσόδων και των δαπανών δε συμψηφίζονται εκτός αν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 32.

85. ***Η οντότητα δε θα παρουσιάζει στοιχεία των εσόδων και των δαπανών ως έκτακτα κονδύλια, είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις.***

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις (προσάρτημα)

86. ***Όταν τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών είναι σημαντικά, το είδος και τα ποσά τους θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά.***

87. Οι περιπτώσεις που θα έδιναν αφορμή για ξεχωριστή γνωστοποίηση των στοιχείων των εσόδων και των δαπανών περιλαμβάνουν:

(α) την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως επίσης και τις αναστροφές τέτοιων υποτιμήσεων,

(β) την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας οντότητας και την αντιστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης,

(γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(δ) διαθέσεις επενδύσεων,

(ε) διακοπτόμενες δραστηριότητες,

(στ) νομικοί διακανονισμοί

και

(ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

88. ***Η οντότητα θα παρουσιάζει ανάλυση των δαπανών με τη χρήση ταξινόμησης που βασίζεται είτε στο είδος των δαπανών είτε στη λειτουργία τους στην οντότητα, αναλόγως της ταξινόμησης που παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική.***

89. Συνιστάται στις οντότητες να παρουσιάζουν την ανάλυση της παραγράφου 88 στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

90. Οι δαπάνες υποταξινομούνται ώστε να επισημάνουν μία σειρά στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σε σταθερότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα. Η ανάλυση αυτή παρέχεται σε μία εκ των δύο κατωτέρων μορφών.

91. Η πρώτη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων. Οι δαπάνες συναθροίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το είδος τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, κόστη μεταφοράς, παροχές σε εργαζομένους και κόστη διαφήμισης) και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών εντός της οντότητας. Η μέθοδος αυτή δύναται να είναι απλή στην εφαρμογή της

▼**M5**

επειδή δεν απαιτείται επιμερισμός των δαπανών στις λειτουργικές κατατάξεις. Ένα παράδειγμα κατάταξης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των κατά είδος εξόδων, έχει ως ακολούθως:

Έσοδα		X
Άλλα έσοδα,		X
Μεταβολές στα αποθέματα ετοίμων προϊόντων και στην παραγωγή σε εξέλιξη	X	
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	X	
Κόστος παροχών σε εργαζόμενους	X	
Δαπάνες αποσβέσεων	X	
Άλλες δαπάνες,	X	
Σύνολο δαπανών		(X)
Κέρδος		X

92. Η δεύτερη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος κατηγορίας εξόδου ή του «κόστους πωληθέντων» και κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με τη λειτουργία τους ως μέρος του κόστους πωλήσεων, ή για παράδειγμα του κόστους διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Κατ'ελάχιστο, με τη χρήση αυτής της μεθόδου η οντότητα γνωστοποιεί το κόστος πωληθέντων της ξεχωριστά από άλλες δαπάνες. Αυτή η μέθοδος συχνά παρέχει στους χρήστες πιο σχετικές πληροφορίες από ότι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων, αλλά ο επιμερισμός του κόστους στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετη και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης. Ένα παράδειγμα κατάταξης με τη μέθοδο της κατηγορίας εξόδου έχει ως ακολούθως:

Έσοδα	X
Κόστος πωληθέντων	(X)
Μικτό κέρδος	X
Άλλα έσοδα,	X
Κόστος διάθεσης	(X)
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	(X)
Άλλες δαπάνες,	(X)
Κέρδος	X

93. ***Οι οντότητες που κατατάσσουν τις δαπάνες κατά λειτουργία πρέπει να γνωστοποιούν πρόσθετες πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών, συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες αποσβέσεων και το κόστος των παροχών σε εργαζομένους.***

94. Η επιλογή της ανάλυσης με μία από τις μεθόδους της κατηγορίας εξόδου ή των κατά είδος δαπανών εξαρτάται τόσο από ιστορικούς και κλαδικούς παράγοντες όσο και από το είδος της οντότητας. Αμφότερες οι μέθοδοι παρέχουν μια ένδειξη του κόστους εκείνου που αναμένεται να επηρεάζεται, άμεσα ή έμμεσα, από το επίπεδο των πωλήσεων ή της παραγωγής της οντότητας. Επειδή κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους οντοτήτων, το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τη διοίκηση να επιλέξει την περισσότερο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση. Όμως, επειδή οι πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών, απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν χρησιμοποιείται η κατάταξη με τη μέθοδο της κατηγορίας εξόδου. Στην παράγραφο 93, ο όρος «παροχές σε εργαζομένους» έχει την ίδια έννοια με το ΔΛΠ 19: *Παροχές σε Εργαζόμενους.*

95. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί, στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που αναγνωρίστηκε ως διανομή σε κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή.***

Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

96. ***Η οντότητα θα παρουσιάσει κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων η οποία θα φέρει τις ακόλουθες πληροφορίες στην όψη της:***

(α) κέρδος ή ζημία περιόδου,

▼M5

(β) κάθε στοιχείου έσοδο και δαπάνης της περιόδου που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες, αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων,

(γ) συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα του (α) και (β)], που δείχνει ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας και σε συμφέροντα μειοψηφίας

και

(δ) για κάθε στοιχείο των ίδιων κεφαλαίων, τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και τις διορθώσεις λαθών που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

97. ***Η οντότητα θα παρουσιάσει επίσης, είτε στην όψη της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις:***

(α) τα ποσά των συναλλαγών με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι, που απεικονίζουν ξεχωριστά τις διανομές σε κατόχους μετοχών,

(β) το υπόλοιπο τους κέρδους εις νέον (ήτοι το σωρευόμενο κέρδος ή ζημία) στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου

και

(γ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερομένων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

98. Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της οντότητας μεταξύ δυο ημερομηνιών ισολογισμού αντανακλούν την αύξηση ή μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της κατά τη διάρκεια της περιόδου. Εκτός των μεταβολών που προκύπτουν από συναλλαγές με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την μετοχική ιδιότητά τους (όπως εισφορές κεφαλαίου, επαναγορές των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας και μερισμάτων) και κόστη συναλλαγών που σχετίζονται άμεσα με τις συναλλαγές αυτές, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων σε μία περίοδο αντιπροσωπεύει τα συνολικά έξοδα και τις συνολικές δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών, που δημιουργούνται από τις δραστηριότητες της οντότητας κατά την περίοδο εκείνη (άσχετα αν εκείνα τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία ή απευθείας στις μεταβολές των ίδιων κεφαλαίων).

99. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο να περιλαμβάνεται στο κέρδος ή την ζημία εκτός αν κάποιο άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά. Άλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες (όπως οι αυξήσεις ή μειώσεις αναπροσαρμογών, συγκεκριμένες συναλλαγματικές διαφορές, κέρδη ή ζημίες κατά την επανεκτίμηση διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και τα αναλογούντα ποσά τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου) να αναγνωρίζονται απευθείας στις μεταβολές των ίδιων κεφαλαίων. Δεδομένου ότι είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών στην εκτίμηση των μεταβολών της οικονομικής θέσης της οντότητας μεταξύ δύο ημερομηνιών ισολογισμών, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την παρουσίαση μιας κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων που επισημαίνει τα συνολικά έσοδα και τις συνολικές δαπάνες μιας οντότητας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

100. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί αναδρομικές προσαρμογές για την πραγματοποίηση μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, εκτός αν οι μεταβατικές διατάξεις άλλου Προτύπου ή Διερμηνείας απαιτούν διαφορετικά. Το ΔΛΠ 8 επίσης απαιτεί οι επαναδιατυπώσεις για τη διόρθωση λαθών να γίνονται αναδρομικά, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό. Οι αναδρομικές προσαρμογές και αναδρομικές επαναδιατυπώσεις γίνονται στο υπόλοιπο των κερδών εις νέον, εκτός όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί την αναδρομική προσαρμογή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Η παράγραφος 96(δ) απαιτεί γνωστοποίηση στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων της συνολικής προσαρμογής κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτει ξεχωριστά, από μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις λαθών. Οι προσαρμογές αυτές γνωστοποιούνται για κάθε προηγούμενη περίοδο και την αρχή της περιόδου.

101. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 96 και 97 μπορεί να αντιμετωπίζονται με διάφορους τρόπους. Ένα παράδειγμα είναι η διάταξη σε στήλες που συμφωνεί τα υπόλοιπα έναρξης και κλεισίματος κάθε στοιχείου των ιδίων

▼M5

κεφαλαίων. Μία εναλλακτική είναι η παρουσίαση μόνον εκείνων των στοιχείων που παραθέτονται στην παράγραφο 96 της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων. Σύμφωνα με αυτήν την προσέγγιση, τα στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 97 εμφανίζονται στις σημειώσεις.

Κατάσταση ταμιακών ροών

102. Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. IAS 7 *Cash Flow Statements* sets out requirements for the presentation of the cash flow statement and related disclosures.

Σημειώσεις

Δομή

103. ***Οι σημειώσεις θα:***

(α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 108-115,

(β) γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα Δ.Π.Χ.Α. που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών

και

(γ) θα παρέχουν πληροφορίες επιπρόσθετες που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών αλλά που είναι σχετικές για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ'αυτών.

104. ***Στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, οι σημειώσεις πρέπει να παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών πρέπει να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία των σημειώσεων.***

105. Οι σημειώσεις κανονικά παρουσιάζονται κατά την ακόλουθη σειρά, που βοηθά τους χρήστες να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις και να τις συγκρίνουν με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων:

(α) σημείωση συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. (βλέπε παράγραφο 14),

(β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που έχουν εφαρμοστεί (βλέπε παράγραφο 108),

(γ) επεξηγηματικές πληροφορίες για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε κατάσταση και συγκεκριμένο κονδύλιο

και

(δ) άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν:

(i) ενδεχόμενες υποχρεώσεις (βλέπε ΔΛΠ 37) και μη αναγνωρισθείσες συμβατικές δεσμεύσεις

και

(ii) μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους της οντότητας αναφορικά με τις πολιτικές και τη διαχείριση κινδύνου (βλέπε ΔΛΠ 32).

106. Σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να είναι αναγκαίο ή επιθυμητό να διαφοροποιείται η διάταξη συγκεκριμένων στοιχείων εντός των σημειώσεων. Για παράδειγμα, πληροφορίες για μεταβολές στην εύλογη αξία που αναγνωρίζεται στο κέρδος ή τη ζημία μπορεί να συνδυάζονται με πληροφορίες για τις ημερομηνίες λήξης των χρηματοοικονομικών μέσων, μολονότι οι πρώτες αφορούν γνωστοποιήσεις της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και οι τελευταίες σχετίζονται με τον ισολογισμό. Παρόλα αυτά, διατηρείται, όσο είναι πρακτικά δυνατόν, μία συστηματική δομή των σημειώσεων.

▼M5

107. Σημειώσεις που παρέχουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές μπορεί να παρουσιάζονται ως ένα ξεχωριστό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων.

Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών

108. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών:***

(α) τη βάση (της βάσεις) αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

και

(β) τις λοιπές λογιστικές πολιτικές, που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

109. Είναι σημαντικό να πληροφορούνται οι χρήστες για τη βάση ή τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα ιστορικό κόστος, τρέχον κόστος, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εύλογη αξία ή ανακτήσιμο ποσό) διότι η βάση στην οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ανάλυσή τους. Όταν εφαρμόζονται περισσότερες από μία βάσεις αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, για παράδειγμα, όταν ορισμένες κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται, είναι επαρκές να παρέχεται μία ένδειξη των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κάθε μέθοδος.

110. Για να αποφασίσει αν πρέπει να γίνει γνωστοποίηση μίας συγκεκριμένης λογιστικής πολιτικής, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη αν η γνωστοποίηση θα βοηθούσε τους χρήστες να αντιληφθούν πώς οι συναλλαγές, τα λοιπά γεγονότα και οι συνθήκες αντικατοπτρίζονται στην παρουσιαζόμενη χρηματοοικονομική επίδοση και την οικονομική θέση. Η γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών είναι ιδιαζόντως χρήσιμη για τους χρήστες όταν οι πολιτικές αυτές επιλέγονται ανάμεσα στις εναλλακτικές λύσεις που επιτρέπουν τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες. Ένα παράδειγμα είναι η γνωστοποίηση αν ένας κοινοπρακτών αναγνωρίζει τα συμφέροντά του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα με τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης ή της μεθόδου της καθαρής θέσης (βλέπε ΔΛΠ 31: *Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες).* Μερικά Πρότυπα απαιτούν συγκεκριμένα τη γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών, συμπεριλαμβανομένων των επιλογών της διοίκησης μεταξύ των διαφορετικών πολιτικών που αυτά επιτρέπουν. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί γνωστοποίηση των βάσεων αποτίμησης που εφαρμόζονται σε κατηγορίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το ΔΛΠ 23: *Κόστος Δανεισμού* απαιτεί να γνωστοποιηθεί αν τα κόστη δανεισμού αναγνωρίζονται άμεσα ως δαπάνη ή κεφαλαιοποιούνται ως τμήμα του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις.

111. Κάθε οντότητα εξετάζει το είδος των δραστηριοτήτων της και τις πολιτικές, που οι χρήστες θα ανέμεναν να γνωστοποιηθούν για το συγκεκριμένο εκείνο τύπο οντότητας. Για παράδειγμα, μία οντότητα που υπόκειται σε φόρους εισοδήματος θα αναμενόταν να γνωστοποιεί τις λογιστικές πολιτικές της που αφορούν τους φόρους εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που εφαρμόζονται στις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις. Αν μία οντότητα έχει σημαντικές δραστηριότητες στο εξωτερικό ή συναλλαγές σε ξένα νομίσματα, θα αναμενόταν η γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών για την αναγνώριση των συναλλαγματικών διαφορών. Όταν έχουν γίνει συνενώσεις επιχειρήσεων, οι πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση της υπεραξίας και των συμφερόντων της μειοψηφίας γνωστοποιούνται.

112. Μία λογιστική πολιτική μπορεί να είναι σημαντική λόγω του είδους των δραστηριοτήτων της οντότητας, ακόμη και όταν τα ποσά που απεικονίζονται για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους δεν είναι σημαντικά. Είναι επίσης ορθό να γνωστοποιείται κάθε σημαντική λογιστική πολιτική που δεν απαιτείται ειδικά από τα Δ.Π.Χ.Α., αλλά επιλέγεται και εφαρμόζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

113. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί, στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οντότητας που έχουν την σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν σε εκτιμήσεις (βλέπε παράγραφο 116).***

114. Κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οντότητας, η διοίκηση προβαίνει σε διάφορες κρίσεις, εκτός εκείνων που αφορούν στις εκτιμήσεις, που έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν σε

▼M5

μεγάλο βαθμό τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, η διοίκηση προβαίνει σε κρίσεις για τον προσδιορισμό:

(α) αν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις,

(β) πότε ουσιωδώς όλοι οι σημαντικοί κίνδυνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας των χρηματοοικονομικών και των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταφέρονται σε άλλες οντότητες,

(γ) αν, στην ουσία, συγκεκριμένες πωλήσεις αγαθών αποτελούν είδος χρηματοδότησης και συνεπώς δε δημιουργούν έσοδο

και

(δ) αν η ουσία της σχέσης μεταξύ της οντότητας και της οικονομικής οντότητας ειδικού σκοπού υποδηλώνει ότι η τελευταία ελέγχεται από την πρώτη.

115. Κάποιες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 113 απαιτούνται από άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 27 απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί τους λόγους που το ποσοστό ιδιοκτησίας της δε συνιστά έλεγχο, σχετικά με εκδότρια που δεν είναι θυγατρική έστω και αν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της ανήκει άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών. Το ΔΛΠ 40 απαιτεί γνωστοποίηση των κριτηρίων που αναπτύσσονται από την οντότητα για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της οντότητας, όταν η ταξινόμηση των ακινήτων είναι δύσκολη.

Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

116. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί στις σημειώσεις πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που έχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους. Αναφορικά με τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, οι σημειώσεις θα περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με:***

(α) το είδος τους

και

(β) τη λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

117. Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών κάποιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτίμηση των επιδράσεων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για παράδειγμα, ελλείψει προσφάτως παρατηρούμενων αγοραίων τιμών για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που ακολουθούν, απαιτούνται μελλοντικές προβλέψεις για την αποτίμηση των ανακτήσιμων ποσών κατηγοριών των ενσώματων ακινητοποιήσεων, της επίδρασης της τεχνολογικής απαρχαίωσης στα αποθέματα, προβλέψεις που εξαρτώνται από την μελλοντική έκβαση εκκρεμοδικιών και υποχρεώσεις που απορρέουν από μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους όπως είναι οι υποχρεώσεις που αφορούν σε συντάξεις. Οι εκτιμήσεις αυτές αφορούν σε παραδοχές για στοιχεία όπως είναι η προσαρμογή κινδύνου στις ταμιακές ροές ή τα προεξοφλητικά επιτόκια που χρησιμοποιούνται, οι μελλοντικές μεταβολές των μισθών και των τιμών που επηρεάζουν άλλα κόστη.

118. Οι κύριες παραδοχές και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 116 σχετίζονται με τις εκτιμήσεις που απαιτούνται για τις πιο δύσκολες, υποκειμενικές ή σύνθετες κρίσεις της διοίκησης. Καθώς ο αριθμός των μεταβλητών και των παραδοχών που άπτονται της πιθανής μελλοντικής επίλυσης των αβεβαιοτήτων αυξάνει, οι κρίσεις γίνονται περισσότερο αντικειμενικές και σύνθετες και η πιθανότητα μιας συνεπακόλουθης σημαντικής προσαρμογής των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων συνήθως αυξάνει αναλόγως.

119. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116 δεν απαιτούνται για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που υπόκεινται σε σημαντικό κίνδυνο ότι οι λογιστικές αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους, αν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αποτιμώνται στην εύλογη αξία βάσει προσφάτως παρατηρημένων αγοραίων τιμών (οι εύλογες αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν

▼**M5**

σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους αλλά οι αλλαγές αυτές δεν θα προέκυπταν από παραδοχές ή άλλες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

120. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116 παρουσιάζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τις κρίσεις της διοίκησης αναφορικά με το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων. Το είδος και η έκταση των παρεχόμενων πληροφοριών ποικίλλουν ανάλογα με το είδος της παραδοχής και άλλες συνθήκες. Παραδείγματα των ειδών των γνωστοποιήσεων είναι:

(α) το είδος της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα των εκτιμήσεων,

(β) η ευαισθησία των λογιστικών αξιών στις μεθόδους, τις παραδοχές και τις εκτιμήσεις που διέπουν τον υπολογισμό τους, συμπεριλαμβανομένων των αιτιών της ευαισθησίας,

(γ) η αναμενόμενη επίλυση μιας αβεβαιότητας και το φάσμα των λογικά πιθανών εκβάσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους σχετικά με τις λογιστικές αξίες των επηρεαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

και

(δ) μία επεξήγηση των μεταβολών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με τα περιουσιακά εκείνα στοιχεία και τις υποχρεώσεις, αν η αβεβαιότητα παραμένει.

121. Δεν είναι αναγκαίο να γνωστοποιηθούν πληροφορίες που αφορούν τον προϋπολογισμό ή τις προγνώσεις στις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116.

122. Όταν είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων ή άλλης κύριας παραδοχής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, τα αποτελέσματα εντός του επόμενου οικονομικού έτους που διαφέρουν από τις παραδοχές, να απαιτούν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία του επηρεαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και τη λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (ή κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που επηρεάστηκε από την παραδοχή.

123. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 113 συγκεκριμένων κρίσεων της διοίκησης που έγιναν κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών της οντότητας δε σχετίζονται με γνωστοποιήσεις των κύριων πηγών της αβεβαιότητας των εκτιμήσεων της παραγράφου 116.

124. Η γνωστοποίηση κάποιων κύριων παραδοχών που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούνταν σύμφωνα με την παράγραφο 116 απαιτείται από άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 37 απαιτεί γνωστοποίηση, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, μειζόνων παραδοχών που αφορούν σε μελλοντικά γεγονότα που επηρεάζουν κατηγορίες προβλέψεων. Το ΔΛΠ 32 απαιτεί γνωστοποίηση των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζονται κατά την εκτίμηση των εύλογων αξιών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία. Το ΔΛΠ 16 απαιτεί γνωστοποίηση των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζονται κατά την εκτίμηση των εύλογων αξιών των αναπροσαρμοσμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Άλλες γνωστοποιήσεις

125. ***Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα εντός των σημειώσεων:***

(α) το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή

και

(β) τα ποσό οποιωνδήποτε σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών δεν έχουν αναγνωριστεί.

126. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δε γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες:***

(α) την έδρα και τη νομική μορφή της οντότητας, τη χώρα της ιδρύσεώς της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας),

▼M5

(β) μια περιγραφή του είδους των εργασιών της οντότητας και των κυριοτέρων δραστηριοτήτων της

και

(γ) την επωνυμία της μητρικής εταιρίας, καθώς και της τελικής μητρικής εταιρίας του ομίλου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

127. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1ης Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 1 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

128. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1: *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* αναθεωρημένο το 1997.

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1ης Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Α1. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, εφαρμοστέων το Δεκέμβριο 2003:

(α) παραπομπές στο «καθαρό κέρδος ή ζημία» τροποποιούνται σε «κέρδος ή ζημία»,

(β) παραπομπές σε «σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων» τροποποιούνται σε «σημειώσεις»

και

(γ) παραπομπές σε «μετοχικό κεφάλαιο» τροποποιούνται σε «εισφερόμενο κεφάλαιο».

Α2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α3. Οι παράγραφοι 69 και 70 του ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* απαλείφονται.

Α4. Η παράγραφος 23 του ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους* τροποποιείται ως εξής:

23. Μολονότι το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα Πρότυπα μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 24, *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών,* απαιτεί γνωστοποιήσεις σχετικά με τις παροχές σε εργαζόμενους για διευθυντικά στελέχη του προσωπικού. Το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*, απαιτεί γνωστοποίηση της δαπάνης για τις παροχές σε εργαζόμενους.

Α5. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α6. Το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 5 τροποποιείται ως εξής:

5. Το ΔΛΠ 1 ορίζει μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων ως αυτή που περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

(α) ισολογισμό,

(β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,

(γ) κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:

(i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,

είτε

(ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,

(δ) κατάσταση ταμιακών ροών

και,

(ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Η παράγραφος 12 τροποποιείται ως εξής:

12. Το ΔΛΠ παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Η Οδηγία Εφαρμογής του ΔΛΠ 1 απεικονίζει τρόπους με τους οποίους μπορεί να παρουσιαστεί ο ισολογισμός, η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και η κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων.

Η παράγραφος 13 τροποποιείται ως εξής:

13. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί, μία κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων να παρουσιάζεται ως ένα ξεχωριστό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και επιτρέπει επίσης οι

▼**M5**

πληροφορίες για μεταβολές στην καθαρή θέση που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους που δρουν υπό την μετοχική ιδιότητά τους (συμπεριλαμβανομένων των διαθέσεων σε κατόχους μετοχών) να εμφανίζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις. Η οντότητα ακολουθεί τον ίδιο μορφότυπο στην ενδιάμεση κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, όπως στην πιο πρόσφατη ετήσια κατάστασή της.

Α7. Οι παράγραφοι 39 και 40 του ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες Δραστηριότητες* τροποποιούνται ως εξής:

39. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 27 – 37 εκτός από το τη γνωστοποίηση του προ φόρου κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίζεται από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων ή τη ρύθμιση υποχρεώσεων που αφορούν στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση σύμφωνα με την παράγραφο 31(α), μπορούν να εμφανίζονται είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων.

40. Το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* απαιτεί το προ φόρων κέρδος ή ζημία που αναγνωρίζεται κατά την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων ή τη ρύθμιση υποχρεώσεων που αφορούν στις διακοπτόμενες δραστηριότητες να παρουσιάζεται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι οντότητες ενθαρρύνονται να παρουσιάζουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 27(στ) και 27(ζ) στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της κατάστασης ταμιακών ροών, αντίστοιχα.

Α8. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α9. Το ΔΛΠ 41 *Γεωργία* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 39 απαλείφεται.

Η παράγραφος 53 τροποποιείται ως εξής:

53. Η γεωργική δραστηριότητα εκτίθεται συχνά σε κλιματολογικούς κινδύνους, κινδύνους ασθενειών και άλλους φυσικούς κινδύνους. Αν συμβεί γεγονός που δημιουργεί σημαντικό στοιχείο εσόδου ή δαπάνης, γνωστοποιούνται το είδος και το ποσό του εν λόγω στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Παραδείγματα τέτοιου γεγονότος αποτελούν μία εκδήλωση δηλητηριώδους ασθενείας, μια πλημμύρα, σοβαρές ξηρασίες ή παγετός και η μάστιγα εντόμων.

Α10. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α11. Η παράγραφος 5(δ) της ΜΕΔ - 32 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία –Κόστη Δικτυακού Τόπου* τροποποιείται ως εξής:

5. Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την αγορά, την ανάπτυξη και τη λειτουργία υλισμικού (π.χ., διακομιστές διαδικτύου, διακομιστές «staging», διακομιστές παραγωγής και συνδέσεις διαδικτύου) που αφορούν δικτυακό τόπο. Οι δαπάνες αυτές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Επιπροσθέτως, όταν μία οντότητα προβαίνει σε δαπάνες που αφορούν πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου που φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της οντότητας, η δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.78 και το *Πλαίσιο* όταν παρέχονται οι υπηρεσίες.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

Αποθέματα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημσία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Ορισμοί	6-8
Αποτίμηση αποθεμάτων	9-33
Κόστος αποθεμάτων	10-22

▼**M5**

Κόστος αγοράς	11
Κόστος μεταποίησης	12-14
Λοιπές δαπάνες	15-18
Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες	19
Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	20
Τεχνικές αποτίμησης του κόστους	21-22
Τύποι προσδιορισμού του κόστους	23-27
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	28-33
Αναγνώριση ως δαπάνη	34-35
Γνωστοποιήσεις	36-39
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	40
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	41-42

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2 (αναθεωρημένο το 1993): *Αποθέματα* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:***

   (α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεόμενες συμβάσεις υπηρεσιών (βλέπε ΔΛΠ 11:* Συμβάσεις Κατασκευής*),

   (β) χρηματοοικονομικά μέσα

   και

   (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (βλ. ΔΛΠ 41* Γεωργία*).

3. ***Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:***

   (α) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.

   (β) διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

4. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3(α) αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών εσοδειών ή η εξόρυξη των μεταλλευμάτων και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν

▼M5

υπάρχει μια ενεργή αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

5. Οι διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 (β) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή-μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

6. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

(α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,

(β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση

ή

(γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

7. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μία οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαγούν στην αγορά μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη είναι αξία που είναι συγκεκριμένη για κάθε επιχείρηση, ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης.

8. Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράσθηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 19, για τα οποία η οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα (βλέπε ΔΛΠ αριθμός 18: *Έσοδα*).

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

9. ***Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.***

Κόστος αποθεμάτων

10. ***Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.***

Κόστος αγοράς

11. Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοίμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

▼**M5**

Κόστος μεταποίησης

12. Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

13. Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

14. Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Λοιπές δαπάνες

15. Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

16. Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

(α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους,

(β) κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,

(γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση

και

(δ) κόστος πώλησης.

17. Το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού* εξατομικεύει περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων.

18. Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβλη-

▼M5

θέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

19. Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόντων υπηρεσιών που χρεώνονται.

Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

20. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 *Γεωργία*, αποθέματα που συνθέτουν τη συγκομιδή γεωργικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, αποτιμώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

Τεχνικές αποτίμησης του κόστους

21. Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.

22. Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησής του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

23. ***Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.***

24. Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

25. ***Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 23, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.***

26. Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό τομέα μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς

▼M5

κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

27. Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν η παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

28. Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

29. Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος.

30. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.

31. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς. Such provisions are dealt with under IAS 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*.

32. Οι ύλες και λοιπά υλικά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοίμων προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

33. Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντιλογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης

▼M5

αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ

34. ***Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.***

35. Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

36. ***Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:***

(α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,

(β) Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,

(γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,

(δ) την ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,

(στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,

(ζ) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 34

και,

(η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

37. Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη.

38. Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

39. Κάποιες οντότητες υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίσθηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η οντότητα παρουσιάζει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίσθηκαν ως δαπάνες για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά,

▼**M5**

εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

40. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

41. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2: *Αποθέματα* (αναθεωρημένο το 1993).

42. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά επίσης τη ΜΕΔ-1 - *Αρχή της Συνέπειας – Διαφορετικοί Τύποι Κόστους για Αποθέματα.*

▼M5

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Α1. Στο ΔΛΠ 14 «Segment reporting» το οηλειο 22 ζοηοποιειεαι ως εζής:

22. Ορισμένες οδηγίες περί επιμερισμού του κόστους μπορεί να βρεθούν σε άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, οι παράγραφοι 11-20 του ΔΛΠ 2: *Αποθέματα* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003), παρέχουν οδηγίες για τον επιμερισμό και την κατανομή του κόστους στα αποθέματα και οι παράγραφοι 16-21 του ΔΛΠ 11: *Συμβάσεις Κατασκευής*, παρέχουν οδηγίες για τον επιμερισμό και την κατανομή του κόστους στις συμβάσεις. Αυτές οι οδηγίες μπορεί να είναι χρήσιμες για τον επιμερισμό ή την κατανομή του κόστους στους τομείς δραστηριότητας.

Α2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α3. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 7

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1992)

Καταστάσεις ταμιακών ροών

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7, «κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Οκτώβριο του 1977. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που αφορούν λογιστικές περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1994.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-3
Ωφέλειες από τις πληροφορίες για τις ταμιακές ροές	4-5
Ορισμοί	6-9
Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	7-9
Παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών	10-17
Επιχειρηματικές δραστηριότητες	13-15
Επενδυτικές δραστηριότητες	16
Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες	17
Εμφάνιση ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες	18-20
Εμφάνιση ταμιακών ροών από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες	21
Εμφάνιση καθαρών ταμιακών ροών	22-24
Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα	25-28
Έκτακτα κονδύλια	29-30
Τόκοι και μερίσματα	31-34
Φόρος εισοδήματος	35-36
Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	37-38
Αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων	39-42
Μη ταμιακές συναλλαγές	43-44

▼B

Συνθετικά στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων 45-47

Άλλες γνωστοποιήσεις 48-52

Ημερομηνία έναρξης ισχύος 53

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, που έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα, πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής αυτού του Προτύπου, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης, να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου και να την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεών της για κάθε περίοδο, για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.**

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7, «Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως», που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

3. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της επιχείρησης, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι επιχειρήσεις χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες τους, να πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

4. Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία μιας επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητά και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων επιχειρήσεων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης για διαφορετικές μεταξύ τους επιχειρήσεις, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

5. Πληροφορίες για τις προηγηθείσες ταμιακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών. Αυτές είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων, για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και για την

▼B

εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμιακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

6. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

Ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Ταμιακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης.

Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα

7. Τα ταμιακά ισοδύναμα κατέχονται για το σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμιακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμιακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμιακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της. Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμιακό ισοδύναμο μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τριών μηνών ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποκλείονται από τα ταμιακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμιακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.

8. Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοοικονομική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι υπεραναλήψεις που είναι εξοφλητέες όταν ζητηθούν, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην Τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη).

9. Οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, γιατί αυτά τα στοιχεία αποτελούν μέρος της ταμιακής διαχείρισης μιας επιχείρησης μάλλον παρά μέρος των επιχειρηματικών, επενδυτικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων της. Η ταμειακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμιακού πλεονάσματος σε ταμιακά ισοδύναμα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

10. **Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.**

11. Μια επιχείρηση παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της επιχείρησης και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

▼B

12. Μια απλή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει ταμιακές ροές που διαφέρουν στο τρόπο κατάταξης. Για παράδειγμα, όταν η ταμιακή εξόφληση ενός δανείου περιλαμβάνει τόκο και κεφάλαιο, το στοιχείο του τόκου μπορεί να καταταγεί ως επιχειρηματική δραστηριότητα και το στοιχείο του κεφαλαίου ως χρηματοοικονομική δραστηριότητα.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες

13. Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης — κλειδί της έκτασης στην οποία οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της επιχείρησης, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων επιχειρηματικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόβλεψη μελλοντικών επιχειρηματικών ταμιακών ροών.

14. Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Παραδείγματα ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι:

(α) Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

(β) Εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.

(γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.

(δ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους.

(ε) Εισπράξεις και πληρωμές τοις μετρητοίς μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.

(στ) Πληρωμές τοις μετρητοίς ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

(ζ) Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

Μερικές συναλλαγές, όπως η πώληση ενός ενσώματου πάγιου, μπορεί να δημιουργήσουν ένα κέρδος ή μία ζημία, που συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Ωστόσο, οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με τέτοιες συναλλαγές συνιστούν ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες.

15. Μία επιχείρηση μπορεί να κατέχει αξιόγραφα και δάνεια για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς, οπότε αυτά είναι όμοια με απόθεμα που αγοράστηκε ειδικώς για μεταπώληση. Συνεπώς, ταμιακές ροές προερχόμενες από την αγορά και πώληση τέτοιων αξιογράφων κατατάσσονται ως επιχειρηματικές δραστηριότητες. Ομοίως, ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συνήθως κατατάσσονται ως επιχειρηματικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητα δημιουργίας εσόδων αυτής της επιχείρησης.

Επενδυτικές δραστηριότητες

16. Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

(α) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άϋλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια.

(β) Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άϋλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

▼B

(γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

(δ) Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

(ε) Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα).

(στ) Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος).

(ζ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι πληρωμές τοις μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

(η) Εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Όταν μία σύμβαση λογιστικοποιείται για αντιστάθμιση μιας συγκεκριμένης θέσεως, τότε οι ταμιακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμιακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

17. Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι:

(α) Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.

(β) Πληρωμές τοις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.

(γ) Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.

(δ) Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.

(ε) Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

18. **Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:**

(α) **είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς,**

(β) **είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το καθαρό κέρδος ή ζημία αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων οργανικών εισπράξεων ή πληρωμών, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές.**

19. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να εμφανίζουν τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην

▼B

εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς μπορεί να αντλούνται:

(α) είτε από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης,

(β) είτε με την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωλήσεων (ή των τόκων και συναφών εσόδων και εξόδων και παρόμοιων επιβαρύνσεων, προκειμένου για χρηματοπιστωτικό ίδρυμα) και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση:

(i) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους,

(ii) άλλα μη ταμιακά στοιχεία και

(iii) άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

20. Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο, οι καθαρές ταμιακές ροές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την αναμόρφωση του καθαρού κέρδους ή ζημίας με βάση τις επιδράσεις από:

(α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους,

(β) τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων και τα δικαιώματα της μειοψηφίας και

(γ) όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

Εναλλακτικά, με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμιακές ροές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα, που απεικονίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου, στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

21. **Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς, που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, εκτός αν και σε όση έκταση οι ταμιακές ροές που περιγράφονται στις παραγράφους 22 και 24 εμφανίζονται σε καθαρή βάση.**

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

22. **Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:**

(α) **Εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη μάλλον παρά εκείνες της επιχείρησης.**

(β) **Εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.**

23. Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22(α) είναι:

(α) η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας,

(β) κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια επιχείρηση επενδύσεων και

(γ) μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό των ιδιοκτητών και αποδόθηκαν σε αυτούς.

Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22(β) είναι οι προκαταβολές που δίδονται στις παρακάτω περιπτώσεις και η αποπληρωμή τους:

(α) Ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών.

(β) Αγορά και πώληση επενδύσεων.

▼B

(γ) Λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, για παράδειγμα, αυτός που έχει μία περίοδο τρίμηνης λήξης ή μικρότερη.

24. **Ταμιακές ροές που προκύπτουν από κάθε μία από τις ακόλουθες δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:**

(α) **Εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξης.**

(β) **Οι ανακαταθέσεις σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων από άλλα πιστωτικά ιδρύματα.**

(γ) **Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή αυτών των προκαταβολών και δανείων.**

ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

25. **Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος τήρησης των βιβλίων της και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής.**

26. **Οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα τήρησης των βιβλίων με βάση τις συναλλαγματικές ισοτιμίες μεταξύ του νομίσματος αυτού και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.**

27. Οι ταμιακές ροές που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, «Οι Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος». Αυτό επιτρέπει τη χρήση μιας ισοτιμίας που πλησιάζει την πραγματική. Για παράδειγμα, ο μέσος σταθμικός όρος των συναλλαγματικών ισοτιμιών μιας περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την καταχώρηση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας θυγατρικής εξωτερικού. Οπωσδήποτε όμως, το ΔΛΠ 21 δεν επιτρέπει χρήση της συναλλαγματικής ισοτιμίας που ισχύει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όταν μετατρέπονται οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού.

28. Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν είναι ταμιακές ροές. Όμως, η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμιακές ροές είχαν καταχωρηθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ

29. **Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια πρέπει να κατατάσσονται ως προερχόμενες από επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, όπως αρμόζει κατά περίπτωση και να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.**

30. Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια εμφανίζονται στην κατάσταση ταμιακών ροών ξεχωριστά, ως προερχόμενες από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ώστε να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιληφθούν τη φύση τους και την επίδρασή τους στις παρούσες και μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι επιπρόσθετες των ξεχωριστών γνωστοποιήσεων του είδους και του ποσού των έκτακτων κονδυλίων, που επιβάλλονται από το ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές».

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

31. **Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα πρέπει να κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως επιχειρηματικές ή επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.**

32. Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμφανίζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών, είτε έχει καταχωρηθεί ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

▼B

είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με τον προβλεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό στο ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού».

33. Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως επιχειρηματικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες επιχειρήσεις. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις επιχειρηματικές ταμιακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αποτελούν τα κόστη εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

34. Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να καταβάλει μερίσματα από τις επιχειρηματικές ταμιακές ροές.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

35. **Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά και πρέπει να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, εκτός αν είναι δυνατόν ειδικώς να συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.**

36. Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές κατατασσόμενες στην κατάσταση ταμιακών ροών στις επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα σχετιζόμενο προς τις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατο να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμιακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, οι φόροι που καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όμως, όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμιακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμιακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, τότε οι ταμιακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμιακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

37. Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμιακών ροών, μόνο σε ότι αφορά στις μεταξύ αυτού και της συγγενούς ή της θυγατρικής ταμιακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

38. Μια επιχείρηση που παρουσιάζει τα δικαιώματά της σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα (βλέπε ΔΛΠ 31 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες») χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών το αναλογικό μερίδιό της από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Μια επιχείρηση που παρουσιάζει ένα τέτοιο δικαίωμα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβάνει στη δική της κατάσταση ταμιακών ροών τις ταμιακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, καθώς και τις διανομές και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

39. **Το σύνολο των ταμιακών ροών που προκύπτουν από αποκτήσεις και από διαθέσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά και να κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.**

▼B

40. **Τόσο για τις αποκτήσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, όσο και για τις διαθέσεις τέτοιων μονάδων κατά τη διάρκεια της περιόδου, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:**

(α) **Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της διάθεσης.**

(β) **Την αναλογία του ανταλλάγματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.**

(γ) **Το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε.**

(δ) **Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδύναμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.**

41. Η ξεχωριστή παρουσίαση, σε ιδιαίτερες σειρές κονδυλίων, των επιδράσεων των ταμιακών ροών από αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων, μαζί με τη ξεχωριστή γνωστοποίηση των ποσών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν, βοηθά να διακρίνονται οι συγκεκριμένες αυτές ταμιακές ροές από τις ταμιακές ροές που προκύπτουν από άλλες επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Τα αποτελέσματα των ταμιακών ροών από διαθέσεις δεν αφαιρούνται από εκείνα των αποκτήσεων.

42. Το συνολικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν, ως αντάλλαγμα αγοράς ή πώλησης, καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδύναμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν.

ΜΗ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

43. **Επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, πρέπει να εξαιρούνται από την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι συναλλαγές αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, κατά τρόπο που να παρέχονται όλες οι σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.**

44. Πολλές επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμιακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μιας επιχείρησης. Ο αποκλεισμός των μη ταμιακών συναλλαγών από την κατάσταση ταμιακών ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της κατάστασης ταμιακών ροών, καθώς αυτές οι συναλλαγές δεν συνεπάγονται ταμιακές ροές στην τρέχουσα περίοδο. Παραδείγματα μη ταμιακών συναλλαγών είναι:

(α) Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεομένων υποχρεώσεων είτε μέσω μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης.

(β) Η απόκτηση μιας επιχείρησης με έκδοση μετοχών.

(γ) Η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ

45. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων και να παρουσιάζει μία συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμιακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού.**

46. Εν όψει της ποικιλίας των πρακτικών της ταμιακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλο τον κόσμο και για να συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων», η επιχείρηση γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων.

47. Το αποτέλεσμα κάθε μεταβολής της μεθόδου προσδιορισμού των στοιχείων που συνθέτουν τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα, όπως π.χ. μια μεταβολή στην κατάταξη των χρηματοπιστωτικών μέσων, τα οποία προηγουμένως θεωρούνταν ως μέρος του χαρτοφυλακίου επενδύσεων της επιχείρησης, απεικονίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές».

▼B

ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

48. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.**

49. Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από μια επιχείρηση, δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που κατέχονται από θυγατρική, η οποία λειτουργεί σε χώρα όπου ισχύουν συναλλαγματικοί έλεγχοι ή άλλοι νομικοί περιορισμοί, οπότε τα υπόλοιπα δεν είναι διαθέσιμα για γενική χρήση από τη μητρική εταιρία ή άλλες θυγατρικές.

50. Πρόσθετες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας επιχείρησης. Συνιστάται η παράθεση τέτοιων πληροφοριών, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης και μπορεί να περιλαμβάνουν:

(α) Τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων.

(β) Τα συνολικά ποσά των ταμιακών ροών από κάθε μία από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, που σχετίζονται με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, τα οποία εμφανίζονται με τη χρησιμοποίηση της αναλογικής ενοποίησης.

(γ) Το συνολικό ποσό των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμιακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα.

(δ) Το ποσό των ταμιακών ροών που προκύπτει από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες για κάθε αναφερόμενο επιχειρηματικό και γεωγραφικό τομέα (βλέπε ΔΛΠ 14 «Πληροφόρηση κατά Τομέα»).

51. Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα και των ταμιακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα, είναι χρήσιμη για να επιτρέπει στο χρήστη να προσδιορίσει αν η επιχείρηση επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής δυναμικότητάς της. Μια επιχείρηση που δεν επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής δυναμικότητάς της, μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη μελλοντική κερδοφορία, χάριν της τρέχουσας ρευστότητας και διανομής (μερισμάτων) στους ιδιοκτήτες.

52. Η γνωστοποίηση των κατά τομέα ταμιακών ροών επιτρέπει στους χρήστες να έχουν μια καλλίτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμιακών ροών της επιχείρησης, ως ένα σύνολο και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα ταμιακών ροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

53. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1994.**

▼M5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1-2
Πεδίο εφαρμογής	3-4
Ορισμοί	5-6
Λογιστικές πολιτικές	7-31
Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών	7-12

▼**M5**

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών	13
Μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές	14-31
Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές	19-27
Αναδρομική εφαρμογή	22
Περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή	23-27
Γνωστοποιήσεις	28-31
Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις	32-40
Γνωστοποιήσεις	39-40
Λάθη	41-49
Περιορισμοί στην αναδρομική επαναδιατύπωση	43-48
Γνωστοποίηση λαθών προγενέστερων περιόδων	49
Το ανέφικτο αναφορικά με την αναδρομική εφαρμογή και την αναδρομική επαναδιατύπωση	50-53
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	54
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	55-56

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 8: *Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

2. Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, θέτονται στο ΔΛΠ 1: *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.*

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.***

4. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12: *Φόροι Εισοδήματος.*

ΟΡΙΣΜΟΙ

5. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή το ποσό της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και υποχρεώσεων που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Οι μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και, κατά συνέπεια, δεν είναι διορθώσεις λαθών.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

▼M5

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

και

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Σημαντικό: Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

Λάθη προγενέστερων περιόδων είναι παραλείψεις από και κακές διατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, μιας ή περισσότερων περιόδων, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

(α) ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες είχαν εγκριθεί για έκδοση,

και

(β) θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αποκτήθηκαν και λήφθηκαν υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη μπορεί να συμβούν ως αποτέλεσμα μαθηματικών σφαλμάτων, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις ή κακής ερμηνείας γεγονότων και απάτης.

Αναδρομική εφαρμογή είναι η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

Αναδρομική επαναδιατύπωση είναι η διόρθωση της αναγνώρισης, διατύπωσης και γνωστοποίησης ποσών των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων ως αν το λάθος της προγενέστερης περιόδου δεν είχε γίνει.

Ανέφικτος: Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση. Για μία συγκεκριμένη περίοδο, είναι ανέφικτη η εφαρμογή μεταβολής σε λογιστική πολιτική αναδρομικά ή η αναδρομική επαναδιατύπωση για διόρθωση λάθους αν:

(α) οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες,

(β) η αναδρομική εφαρμογή η αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με την πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο,

ή

(γ) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί αξιόλογες εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να γίνει αντικειμενική διάκριση των πληροφοριών των εκτιμήσεων αυτών που:

(i) να παρέχει ενδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) της αναγνώρισης, αποτίμησης ή γνωστοποίησης των ποσών,

και

(ii) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση.

από άλλες πληροφορίες.

Μελλοντική εφαρμογή μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αναγνώρισης της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, αντίστοιχα, είναι:

(α) η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία μεταβολής της πολιτικής,

και

(β) η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

▼**M5**

6. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το *Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια». Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

7. ***Όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίσταση, η λογιστική πολιτική ή λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας και την εξέταση κάθε σχετικής Οδηγίας Εφαρμογής εκδοθείσας από το Σ.Δ.Λ.Π. για το Πρότυπο ή τη Διερμηνεία.***

8. Τα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν λογιστικές πολιτικές που το Σ.Δ.Λ.Π. έχει συμπεράνει ότι καταλήγουν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που περιέχουν σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στις οποίες εφαρμόζονται. Οι πολιτικές αυτές δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται όταν η επίδραση της εφαρμογής δεν είναι σημαντική. Ωστόσο, δεν είναι ορθό να γίνονται ή να μη διορθώνονται επουσιώδεις παρεκκλίσεις από τα Δ.Π.Χ.Α. ώστε να επιτευχθεί ιδιαίτερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οντότητας.

9. Οι Οδηγίες Εφαρμογής των Προτύπων που εκδίδουν το Σ.Δ.Λ.Π. δεν αποτελούν τμήμα των Προτύπων εκείνων και συνεπώς δεν περιέχουν απαιτήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις.

10. ***Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή περίσταση, η διοίκηση θα αναπτύξει και θα εφαρμόσει κατά τη κρίση της μία λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες που είναι:***

(α) Σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών,

και

(β) να είναι αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:

(i) παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,

(ii) αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων, άλλων γεγονότων και περιστάσεων και όχι απλώς και μόνο το νομικό τύπο,

(iii) να είναι ουδέτερες, τουτέστιν ελεύθερες από προκατάληψη,

(iv) συντηρητικές,

και

(v) πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.

11. ***Κατά την απόφαση που περιγράφηκε στην παράγραφο 10, η διοίκηση θα αναφερθεί σε και θα εξετάσει την εφαρμοστικότητα των ακόλουθων πηγών κατά φθίνουσα σειρά:***

(α) τις απαιτήσεις και τις οδηγίες των Προτύπων και των Διερμηνειών, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα,

και

***(β) τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης και τις έννοιες αποτίμησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που τίθενται στο* Πλαίσιο.**

12. ***Κατά τη λήψη της απόφασης που περιγράφηκε στην παράγραφο 10, η διοίκηση μπορεί επίσης να εξετάσει τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων, άλλα έντυπα λογιστικής και αποδεκτές κλαδικές πρακτικές, στην έκταση που αυτά δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις πηγές της παραγράφου 11.***

▼**M5**

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών

13. ***Η οντότητα θα επιλέγει και θα εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές της με συνέπεια για παρόμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα και περιστάσεις, εκτός αν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει ειδικώς την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές. Αν ένα Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια κατηγοριοποίηση, η πιο κατάλληλη λογιστική πολιτική πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται με συνέπεια σε κάθε κατηγορία.***

Μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές

14. ***Η οντότητα θα αλλάζει μία λογιστική πολιτική μόνον εφόσον η μεταβολή:***

(α) απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία,

ή

(β) καταλήγει σε οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στην οικονομική θέση, χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας.

15. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σε βάθος χρόνου ώστε να εξατομικεύουν τις τάσεις στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και στις ταμιακές ροές της. Συνεπώς, εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές πολιτικές σε κάθε περίοδο και από μία περίοδο στην άλλη εκτός αν μεταβολή λογιστική πολιτικής πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 14.

16. ***Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν μεταβολές λογιστικών πολιτικών:***

(α) η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα ή περιστάσεις που διαφέρουν στην ουσία από προηγουμένως επισυμβάντα γεγονότα ή συναλλαγές,

και

(β) η εφαρμογή μιας νέας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα ή περιστάσεις που δε συνέβαιναν προηγουμένως ή που ήταν επουσιώδη.

17. ***Η αρχική εφαρμογή μιας πολιτικής αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16*** **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις ή *ΔΛΠ 38*** **Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία** ***είναι μία μεταβολή λογιστικής πολιτικής, αλλά αυτό αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 38 μάλλον παρά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.***

18. Οι παράγραφοι 19-31 δεν εφαρμόζονται στη μεταβολή της λογιστικής πολιτικής που περιγράφηκε στην παράγραφο 17.

Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές

19. ***Σύμφωνα με την παράγραφο 23:***

(α) η οντότητα θα λογισικοποιεί μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, του Προτύπου ή της Διερμηνείας,

και

(β) όταν η οντότητα αλλάζει λογιστική πολιτική κατά την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας που δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν εκείνη τη μεταβολή ή αλλάζει λογιστική πολιτική εκουσίως, θα εφαρμόζει τη μεταβολή αναδρομικά.

20. Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, η πρώιμη εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας δε θεωρείται εκούσια μεταβολή λογιστικής πολιτικής.

21. Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή, άλλο γεγονός ή περίσταση, η διοίκηση δύναται, σύμφωνα με την παράγραφο 12, να εφαρμόσει λογιστική πολιτική από τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων. Αν η οντότητα επιλέξει να αλλάξει λογιστική πολιτική σε συνέχεια τροποποίησης τέτοιας ανακοίνωσης, η αλλαγή αυτή λογιστικοποιείται και γνωστοποιείται ως εκούσια αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

▼M5

Αναδρομική εφαρμογή

22. ***Σύμφωνα με την παράγραφο 23, όταν εφαρμόζεται αναδρομικά κάποια αλλαγή σε λογιστική πολιτική σύμφωνα με την παράγραφο 19(α) ή (β), η οντότητα θα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους και των άλλων συγκριτικών ποσών για κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.***

Περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή

23. ***Όταν απαιτείται αναδρομική εφαρμογή από την παράγραφο 19(α) ή (β), θα εφαρμόζεται μεταβολή σε λογιστική πολιτική αναδρομικά εκτός αν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση της μεταβολής.***

24. ***Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι επιδράσεις της μεταβολής λογιστικής πολιτικής που αφορούν ειδικά την περίοδο στην συγκριτική πληροφόρηση μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οντότητα θα εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στις λογιστικές αξίες εκείνων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την νωρίτερη περίοδο για την οποία είναι εφικτή η αναδρομική εφαρμογή, που δύναται να είναι η τρέχουσα περίοδος και θα κάνει την αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου της καθαρής θέσης για εκείνη την περίοδο.***

25. ***Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να εφαρμόσει τη νέα λογιστική πολιτική μελλοντικά από τη παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.***

26. Όταν η οντότητα εφαρμόζει νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στη συγκριτική πληροφόρηση όσων προγενέστερων περιόδων είναι εφικτό. Η αναδρομική εφαρμογή σε προγενέστερη περίοδο δεν είναι εφικτή αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της σωρευτικής επίδρασης στα ποσά των ισολογισμών έναρξης και κλεισίματος εκείνης της περιόδου. Το ποσό της προκύπτουσας διόρθωσης, που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες εκείνων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου έναρξης κάθε στοιχείου της καθαρής θέσης της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Συνήθως γίνεται προσαρμογή των κερδών εις νέον. Όμως, η προσαρμογή μπορεί να γίνει σε άλλο στοιχείο της καθαρής θέσης (για παράδειγμα, για συμμόρφωση με Πρότυπο ή Διερμηνεία). Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία, όπως οι ιστορικές περιλήψεις οικονομικών δεδομένων, προσαρμόζεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.

27. Όταν είναι ανέφικτο μία οντότητα να εφαρμόσει νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, επειδή δεν μπορεί να προσδιορίσει τη σωρευτική επίδραση της εφαρμογής της πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 25, η οντότητα θα εφαρμόζει τη νέα πολιτική μελλοντικά από την αρχή της παλαιότερης περιόδου που αυτό είναι εφικτό. Συνεπώς αγνοεί το τμήμα της σωρευτικής προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν την ημερομηνία εκείνη. Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής επιτρέπεται ακόμη και όταν είναι ανέφικτη η εφαρμογή νέας πολιτικής αναδρομικά για οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν οδηγίες σχετικά με το πότε είναι ανέφικτο να εφαρμοστεί νέα λογιστική πολιτική σε μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους.

Γνωστοποιήσεις

28. ***Όταν η για πρώτη φορά εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο και θα είχε ή θα μπορούσε να έχει την επίδραση αυτή σε μελλοντικές περιόδους, αλλά δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, η οντότητα θα γνωστοποιεί:***

(α) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας,

(β) όταν απαιτείται, ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του (της),

(γ) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής,

(δ) όταν απαιτείται, μία περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων,

(ε) όταν απαιτείται, τις μεταβατικές διατάξεις που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση σε μελλοντικές περιόδους,

▼**M5**

(στ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:

(i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται,

και

(ii) αν το ΔΛΠ 33 **Κέρδη ανά Μετοχή** *εφαρμόζεται στην οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή,*

(ζ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό,

και

(η) αν η αναδρομική εφαρμογή που απαιτείται από τις παραγράφους 19 (α) ή 19(β) δεν είναι εφικτή για συγκεκριμένη περίοδο ή για περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή στη λογιστική πολιτική.

Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται οι γνωστοποιήσεις αυτές στις οικονομικές καταστάσεις των επακόλουθων περιόδων.

29. *Όταν εκούσια μεταβολή σε λογιστική πολιτική έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο και θα είχε ή θα μπορούσε να έχει την επίδραση αυτή επίδραση σε μελλοντικές περιόδους αλλά δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, η οντότητα θα γνωστοποιεί:*

(α) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής,

(β) τους λόγους για τους οποίους η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής παρέχει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση,

(γ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:

(i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται,

και

(ii) αν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή,

(δ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό,

και

(ε) αν η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή για συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο ή περιόδους των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής.

Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται οι γνωστοποιήσεις αυτές στις οικονομικές καταστάσεις των επακόλουθων περιόδων.

30. *Όταν η οντότητα δεν έχει εφαρμόσει νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία που έχει εκδοθεί αλλά που δεν ισχύει ακόμη, η οντότητα θα γνωστοποιεί:*

(α) το γεγονός αυτό,

και

(β) γνωστές ή ευλόγως εκτιμώμενες πληροφορίες που σχετίζονται με την εκτίμηση της πιθανής επίδρασης της εφαρμογής νέου Προτύπου ή Διερμηνείας στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας κατά την περίοδο της για πρώτη φορά εφαρμογής.

31. Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 30, η οντότητα μελετά τη γνωστοποίηση:

(α) του τίτλου του νέου Προτύπου ή της Διερμηνείας,

(β) του είδους της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής,

(γ) της ημερομηνίας που απαιτείται η εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας,

▼M5

(δ) της ημερομηνίας που σχεδιάζει να εφαρμόσει αρχικά το Πρότυπο ή τη Διερμηνεία,

και

(ε) είτε:

(i) μία αναφορά στο αντίκτυπο που αναμένεται να έχει η αρχική εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας,

ή

(ii) αν το αντίκτυπο αυτό δεν είναι γνωστό ή δεν μπορεί να εκτιμηθεί εύλογα, μία σχετική δήλωση.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

32. Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις:

(α) των επισφαλών απαιτήσεων,

(β) των απαξιωμένων αποθεμάτων,

(γ) της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,

(δ) των ωφέλιμων ζωών ή του αναμενόμενου ρυθμού κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία,

και

(ε) των υποχρεώσεων εγγύησης.

33. Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δε βλάπτει την αξιοπιστία τους.

34. Μια εκτίμηση ίσως πρέπει να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή ευρύτερης εμπειρίας. Από τη φύση της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δε σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.

35. Μία αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης αποτίμησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι αλλαγή λογιστικής εκτίμησης. Όταν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμησης, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.

36. ***Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, εκτός από επίδραση στην οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 37, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία της:***

(α) περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή,

ή

(β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.

37. ***Στην έκταση που μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.***

38. Η μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση σημαίνει ότι η αλλαγή εφαρμόζεται σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία της μεταβολής της εκτίμησης. Μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επηρεάζει μόνον το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου ή το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας και μελλοντικών περιόδων. Για παράδειγμα, μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στο κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο. Όμως, μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου ανάλωσης των μελλοντικών

▼M5

οικονομικών ωφελειών που εμπεριέχει ένα αποσβέσιμο στοιχείο, επιδρά στη δαπάνη απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και κάθε μελλοντικής περιόδου κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το αποτέλεσμα της μεταβολής που σχετίζεται με την τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη της τρέχουσας περιόδου. Η επίδραση, αν υπάρχει, σε μελλοντικές περιόδους, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη σε εκείνες τις μελλοντικές περιόδους.

Γνωστοποιήσεις

39. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μελλοντικές περιόδους, εκτός από τη γνωστοποίηση της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους όταν δεν είναι εφικτή η εκτίμηση της επίδρασης αυτής.***

40. ***Αν το ποσό της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους δε γνωστοποιείται επειδή είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΛΆΘΗ

41. Ενδέχεται να προκύψουν λάθη σχετικά με την αναγνώριση, την αποτίμηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. αν περιέχουν είτε σημαντικά λάθη είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οντότητας. Δυνητικά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται κατά την περίοδο εκείνη διορθώνονται προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Ωστόσο, τα σημαντικά λάθη κάποιες φορές δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο και τα λάθη προγενέστερων περιόδων αυτά διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για εκείνη την μεταγενέστερη περίοδο (βλέπε παραγράφους 42-47).

42. ***Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στην παράγραφο 43, η οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους:***

(α) με την επαναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος,

ή

(β) αν το λάθος έγινε πριν την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την επαναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.

Περιορισμοί στην αναδρομική επαναδιατύπωση

43. ***Τα λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται με αναδρομική επαναδιατυπωση εκτός αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση του λάθους.***

44. ***Όταν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν οι επιδράσεις ενός λάθους που αφορούν ειδικά την περίοδο στη συγκριτική πληροφόρηση μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οντότητα θα επαναδιατυπώνει τα υπόλοιπα έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη περίοδο που είναι εφικτή η αναδρομική επαναδιατύπωση (που μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος).***

45. ***Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση ενός λάθους σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να διορθώσει το λάθος μελλοντικά από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.***

46. Η διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου δε συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου που ανακαλύπτεται το λάθος. Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία που παρουσιάζεται, συμπεριλαμβανομένων των ιστορικών περιλήψεων των οικονομικών δεδομένων, επαναδιατυπώνεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.

▼M5

47. Όταν το ποσό ενός λάθους δεν μπορεί να προσδιοριστεί (π.χ., λάθος στην εφαρμογή λογιστικής πολιτικής) για κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα, σύμφωνα με την παράγραφο 45, επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι δυνατό. Συνεπώς αγνοεί το τμήμα της σωρευτικής επαναδιατύπωσης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν την ημερομηνία εκείνη. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν οδηγίες σχετικά με το πότε είναι ανέφικτο να διορθωθεί λάθος για μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους.

48. Οι διορθώσεις λαθών διακρίνονται από τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις, από τη φύση τους, είναι προσεγγίσεις που μπορεί να χρειάζονται αναθεώρηση, καθώς πρόσθετες πληροφορίες γίνονται γνωστές. Για παράδειγμα, το κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίζεται μετά την έκβαση ενός ενδεχόμενου γεγονότος δεν είναι διόρθωση λάθους.

Γνωστοποίηση λαθών προγενέστερων περιόδων

49. ***Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 42, η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:***

(α) τη φύση του λάθους της προγενέστερης περιόδου,

(β) για κάθε προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της διόρθωσης:

(i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται,

και

(ii) αν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή,

(γ) το ποσό της διόρθωσης στην αρχή της παλαιότερης των παρουσιαζόμενων περιόδων,

και

(δ) αν η αναδρομική επαναδιατύπωση δεν είναι εφικτή για κάποια συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε διορθώθηκε το λάθος.

Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται οι γνωστοποιήσεις αυτές στις οικονομικές καταστάσεις των επακόλουθων περιόδων.

ΤΟ ΑΝΕΦΙΚΤΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

50. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να προσαρμοστούν συγκριτικές πληροφορίες για μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιόδους ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί να μην έχει γίνει συλλογή δεδομένων στις προγενέστερες περιόδους κατά τρόπο που να επιτρέπει είτε την αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής (συμπεριλαμβανομένης, για τους σκοπούς των παραγράφων 51-53, της μελλοντικής εφαρμογής σε προγενέστερες περιόδους) είτε την αναδρομική επαναδιατύπωση για τη διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.

51. Συχνά είναι απαραίτητο να γίνονται εκτιμήσεις όταν εφαρμόζεται λογιστική πολιτική σε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται σε σχέση με συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις. Η εκτίμηση εμπεριέχει την έννοια της υποκειμενικότητας και οι εκτιμήσεις μπορεί να αναπτύσσονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η ανάπτυξη εκτιμήσεων είναι δυνητικά περισσότερο δύσκολη όταν εφαρμόζεται αναδρομικά μία λογιστική πολιτική ή όταν γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση προκειμένου να διορθωθεί λάθος προγενέστερης περιόδου, λόγω του χρόνου που έχει περάσει από την επηρεαζόμενη συναλλαγή, του άλλου γεγονότος ή της περίστασης. Ωστόσο, ο σκοπός των εκτιμήσεων που σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους ή με την τρέχουσα περίοδο παραμένει ίδιος – ήτοι η αντανάκλαση της εκτίμησης των συνθηκών που επικρατούσαν όταν συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίσταση.

52. Συνεπώς, η αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων απαιτεί το διαχωρισμό πληροφοριών που:

▼M5

(α) παρέχουν ενδείξεις των γεγονότων που επικρατούσαν την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) που συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίσταση,

και

(β) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση.

από άλλες πληροφορίες. Για κάποιους τύπους εκτιμήσεων (π.χ., για εκτίμηση εύλογης αξίας που δεν βασίζεται σε τηρητέα τιμή ή τηρητέα εισαγόμενα ποσά), δε θα ήταν εφικτός ο διαχωρισμός των πληροφοριών. Όταν η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική επαναδιατύπωση θα απαιτούσε σημαντική εκτίμηση για την οποία θα ήταν αδύνατο να γίνει διαχωρισμός των δύο αυτών ειδών πληροφόρησης, δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση του λάθους προγενέστερης περιόδου, αναδρομικά.

53. Η εκ των υστέρων αποκτηθείσα γνώση δεν πρέπει να χρησιμοποιείται κατά την εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή τη διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων, είτε στην διατύπωση παραδοχών σχετικά με τις προθέσεις της διοίκησης σε προγενέστερη περίοδο είτε στην εκτίμηση των αναγνωρισθείσων, αποτιμώμενων ή γνωστοποιούμενων ποσών της προγενέστερης περιόδου. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα διορθώνει λάθος στην αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων προγενέστερης περιόδου που είχαν ταξινομηθεί ως διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 39: *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*, δεν αλλάζει τη βάση αποτίμησής τους για εκείνη την περίοδο εάν η διοίκηση αποφάσισε στη συνέχεια να μην τις διακρατήσει μέχρι τη λήξη. Επιπρόσθετα, όταν η οντότητα διορθώνει λάθος προγενέστερης περιόδου κατά τον υπολογισμό της υποχρέωσής της αναφορικά με τις σωρευμένες άδειες ασθενείας των εργαζόμενων σύμφωνα με το ΔΛΠ 19: *Παροχές σε Εργαζομένους*, αγνοεί πληροφορία σχετικά με ασυνήθιστα βαριά επιδημία γρίπης που έγινε γνωστή την επόμενη περίοδο μετά την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων της προγενέστερης περιόδου. Το γεγονός ότι σημαντικές εκτιμήσεις συχνά απαιτούνται όταν διορθώνονται οι συγκριτικές πληροφορίες που παρουσιάζονται για προγενέστερες περιόδους δεν εμποδίζει την αξιόπιστη προσαρμογή ή τη διόρθωση της συγκριτικής πληροφόρησης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

54. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

55. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 8 *Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές*, που αναθεωρήθηκε το 1993.

56. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

(α) ΜΕΔ-2 *Αρχή της Συνέπειας – Κεφαλαιοποίηση Κόστους Δανεισμού*

και

(β) ΜΕΔ-18 *Συνέπεια-Εναλλακτικές Μέθοδοι.*

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Α1. Το ΔΛΠ 7 *Καταστάσεις Ταμιακών Ροών* τροποποιείται ως εξής:

Οι παράγραφοι 29 και 30 που αναφέρονται σε έκτακτα κονδύλια απαλείφονται.

Α2. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 62 (β) τροποποιείταιως εξής:

(β) προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους (βλέπε ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*).

Η παράγραφος 80 (β) τροποποιείταιως εξής:

(η) το ποσό του εξόδου φόρου (εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Οι παράγραφοι 81(β) και 83 απαλείφονται.

Α3. Το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα* τροποποιείται ως ακολούθως.

Ο ορισμός των λογιστικών πολιτικών της παραγράφου 8 τροποποιείται ως εξής:

Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η παράγραφος 60 τροποποιείται ως εξής:

60. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί ότι όταν τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών είναι σημαντικά, το είδος και τα ποσά τους θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Το ΔΛΠ 1 παραθέτει έναν αριθμό παραδειγμάτων, που συμπεριλαμβάνουν υποτιμήσεις αποθεμάτων και ενσώματων ακινητοποιήσεων, προβλέψεις για ανασυγκρότηση, εκποιήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων και μακροπρόθεσμων συμμετοχών, διακοπείσες δραστηριότητες, νομικούς διακανονισμούς και αντιλογισμούς προβλέψεων. Η παράγραφος 59 δεν προτίθεται να αλλάξει την κατάταξη οποιωνδήποτε τέτοιων στοιχείων ή την αποτίμησή τους. Ωστόσο, η γνωστοποίηση που συνιστάται από εκείνη την παράγραφο μεταβάλλει στην ουσία το επίπεδο στο οποίο εκτιμάται η σημαντικότητα τέτοιων στοιχείων για τους σκοπούς της γνωστοποίησης, από επίπεδο επιχείρησης συνολικά, σε επίπεδο τομέα.

Οι παράγραφοι 77 και 78 τροποποιούνται ως εξής:

77. Το ΔΛΠ 8 ασχολείται με τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόζονται από την οντότητα. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί ότι οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα γίνονται μόνον όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί τη μεταβολή ή εάν η μεταβολή θα καταλήξει σε περισσότερο αξιόπιστη και σχετική πληροφόρηση για συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

78. Ο χειρισμός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών που επηρεάζουν την κατά τομέα πληροφόρηση και που εφαρμόζονται στο επίπεδο της οντότητας, γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Εκτός αν νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά, το ΔΛΠ 8 απαιτεί ότι:

(α) η μεταβολή λογιστικής πολιτικής θα εφαρμόζεται αναδρομικά και οι πληροφορίες προγενέστερων περιόδων θα επαναδιατυπώνονται εκτός αν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν είτε η σωρευτική επίδραση είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο της μεταβολής,

(β) Αν η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους, η νέα λογιστική πολιτική θ εφαρμόζεται αναδρομικά από την παλαιότερη δυνατή ημερομηνία,

και

▼**M5**

(γ) αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής της νέας λογιστικής πολιτικής στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, η πολιτική θα εφαρμόζεται μελλοντικά από τη νωρίτερη δυνατή περίοδο.

Έχουν γίνει οι ακόλουθες αλλαγές ώστε να αφαιρεθούν οι παραπομπές σε έκτακτα κονδύλια:

(α) στην παράγραφο 16, στον ορισμό των εσόδων τομέα, η υποπαράγραφος (α) απαλείφεται.

(β) στην παράγραφο 16, στον ορισμό των εξόδων τομέα, η υποπαράγραφος (α) απαλείφεται.

Α4. Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 131 τροποποιείται ως εξής:

131. Αν και το παρόν Πρότυπο δεν απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, είναι δυνατό να απαιτούνται γνωστοποιήσεις από άλλα Πρότυπα – για παράδειγμα, όταν η δαπάνη που προκύπτει από τέτοιες παροχές είναι σημαντική και θα απαιτείτο η γνωστοποίησή της σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών*, η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους για τα στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

Η παράγραφος 142 τροποποιείται ως εξής:

142. Καθώς απαιτείται από το ΔΛΠ 1, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας δαπάνης αν είναι σημαντική. Οι παροχές τερματισμού υπηρεσίας μπορεί να καταλήγουν σε έξοδο που απαιτεί γνωστοποίηση σε συμμόρφωση με αυτήν την απαίτηση.

Η παράγραφος 160 τροποποιείται ως εξής:

160. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται όταν μία οντότητα μεταβάλλει τις λογιστικές της πολιτικές ώστε να αντανακλούν τις μεταβολές που καθορίζονται στις παραγράφους 159 και 159[Α]. Κατά την αναδρομική εφαρμογή αυτών των μεταβολών, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 8, η οντότητα αντιμετωπίζει τις μεταβολές αυτές ως αν είχαν υιοθετηθεί ταυτόχρονα με το υπόλοιπο του Προτύπου αυτού.

Α5. Στο ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*, οι παράγραφοι 20-22 τροποποιούνται ως εξής:

20. ***Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημίες που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.***

21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

22. Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Α6. Στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, απαλείφεται η παράγραφος 100.

Α7. Η παράγραφος 30 του ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού* τροποποιείται ως εξής:

30. ***Όταν η υιοθέτηση του παρόντος Προτύπου συνιστά μεταβολή λογιστικής πολιτικής, η οντότητα ενθαρρύνεται να προσαρμόσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8*** **Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.** ***Εναλλακτικά, οι οντότητες θα κεφαλαιοποιήσουν μόνο εκείνα τα κόστη δανεισμού που πραγματοποιούντα μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου που πληρούν τα κριτήρια της κεφαλαιοποίησης.***

▼**M5**

Α8. Το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 17 τροποποιείται ως εξής:

17. Παραδείγματα των κατηγοριών των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από την παράγραφο 16 εκτίθενται κατωτέρω. Κατ' ιδίαν τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες παρέχουν οδηγίες, που αφορούν γνωστοποιήσεις για πολλά από αυτά τα θέματα:

(α) Η υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης,

(β) αναγνώριση μιας ζημίας από την απομείωση της αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων, άϋλων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης.

(γ) η αναστροφή κάθε πρόβλεψης για κόστη αναδιάρθρωσης.

(δ) αποκτήσεις και πωλήσεις στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(ε) δεσμεύσεις για την αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(στ) νομικοί διακανονισμοί,

(ζ) Διορθώσεις λαθών προγενέστερων περιόδων,

(η) [απαλείφθηκε]

(ί) κάθε ανεξόφλητο δάνειο και αθέτηση συμφωνίας δανεισμού που δεν έχει θεραπευθεί την ή πριν την ημερομηνία του ισολογισμού,

και

(ι) συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.

Οι παράγραφοι 24, 25 και 27 τροποποιούνται ως εξής:

24. Το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* και το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* ορίζουν ότι ένα στοιχείο είναι σημαντικό αν η παράλειψή η κακή διατύπωσή του θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί ιδιαίτερη γνωστοποίηση των σημαντικών στοιχείων, στα οποία περιλαμβάνονται (για παράδειγμα) οι διακοπτόμενες δραστηριότητες και το ΔΛΠ 8, απαιτεί γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, τα λάθη και τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών, Τα δύο Πρότυπα δεν περιέχουν ποσοτικοποιημένες οδηγίες για την σημαντικότητα.

25. Παρόλο ότι πάντοτε απαιτείται κρίση για τον προσδιορισμό της σημαντικότητας, αυτό το Πρότυπο βασίζει την απόφαση αναγνώρισης και γνωστοποίησης σε δεδομένα για την ενδιάμεση περίοδο από μόνο του, για λόγους κατανοητότητας των ενδιάμεσων κονδυλίων. Έτσι, για παράδειγμα, ασυνήθη κονδύλια, μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές ή εκτιμήσεις και λάθη αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται βασιζόμενα στην σημαντικότητα σε σχέση με τα δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου για να αποφεύγονται παραπλανητικά συμπεράσματα που θα μπορούσαν να προέλθουν από τη μη γνωστοποίηση. Ο απώτερος σκοπός είναι να εξασφαλίζεται ότι μία ενδιάμεση οικονομική αναφορά περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι σχετικές για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της επίδοσης της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου.

27. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί γνωστοποίηση του είδους και (αν είναι εφικτό) του ποσού μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μία σημαντική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μία ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Η παράγραφος 16(δ) αυτού του Προτύπου απαιτεί παρόμοια γνωστοποίηση σε μία ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Παραδείγματα περιλαμβάνουν μεταβολές σε εκτίμηση στην τελευταία ενδιάμεση περίοδο, που αφορούν σε υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή ζημίες απομείωσης που είχαν παρουσιαστεί σε προηγούμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους. Η γνωστοποίηση που απαιτείται από την προηγούμενη παράγραφο είναι συνεπής με την απαίτηση του ΔΛΠ 8 και η έκτασή της προορίζεται να είναι περιορισμένη μόνο στη μεταβολή της εκτίμησης. Η οντότητα δεν απαιτείται να συμπεριλάβει επιπρόσθετες οικονομικές πληροφορίες της ενδιάμεσης περιόδου στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.

▼**M5**

Οι παράγραφοι 43 και 44 τροποποιούνται ως εξής:

43. ***Μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική, άλλη εκτός από εκείνη για την οποία η μεταβατική περίοδος καθορίζεται από ένα νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία, πρέπει να αντικατοπτρίζεται:***

(α) με επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων του τρέχοντος οικονομικού έτους και των συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων κάθε προηγούμενου οικονομικού έτους που θα επαναδιατυπωθούν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8,

ή

(β) όταν δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο στην αρχή του οικονομικού έτους, με την επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων του τρέχοντος οικονομικού έτους και συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων προγενέστερων οικονομικών ετών για τη μελλοντική εφαρμογή από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι δυνατό.

44. Ένας σκοπός της προηγούμενης αρχής είναι να εξασφαλίζει ότι μία απλή λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε μία ειδική κατηγορία συναλλαγών δια μέσου ενός ολόκληρου οικονομικού έτους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική αντανακλάται με αναδρομική εφαρμογή και την επαναδιατύπωση των οικονομικών δεδομένων όσο το δυνατόν περισσότερων προγενέστερων περιόδων. Όμως, αν το ποσό της αναπροσαρμογής που αφορά σε προηγούμενα οικονομικά έτη δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 η νέα πολιτική εφαρμόζεται μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό. Το αποτέλεσμα της αρχής της παραγράφου 43 είναι να απαιτεί ότι, κάθε μεταβολή σε λογιστική πολιτική εντός του τρέχοντος οικονομικού έτους εφαρμόζεται αναδρομικά ή, αν αυτό δεν είναι δυνατό, μελλοντικά, όχι αργότερα από την έναρξη του οικονομικού έτους.

Α9. Στο ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες Δραστηριότητες*, οι παράγραφοι 41, 42 και 50 απαλείφονται.

Α10. Στο ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* η παράγραφος 13 της Εισαγωγής απαλείφεται και οι παράγραφοι 120 και 121 απαλείφονται.

Α11. Στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, η παράγραφος 94 απαλείφεται.

Α12. Στο ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακό Στοιχεία*, απαλείφεται η παράγραφος 120.

Α13. Στη ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση- Οντότητες Ειδικού Σκοπού*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιουλίου 1999. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Α14. Στη ΜΕΔ-13 *Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Επιχειρήσεις-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες*. Η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1999. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Α15. Στη ΜΕΔ-21 *Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων* η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα ομόφωνη αποδοχή τίθεται σε ισχύ στις 15 Ιουλίου 2000. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Α16. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α17. Στη ΜΕΔ-25 *Φόροι Εισοδήματος –Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των Μετόχων της*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως ακολούθως:

▼**M5**

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα ομόφωνη αποδοχή τίθεται σε ισχύ στις 15 Ιουλίου 2000. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Α18. Στη ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγεται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ στις 31 Δεκεμβρίου 2001. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Α19. Στη ΜΕΔ-31 *Έσοδα-Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ στις 31 Δεκεμβρίου 2001. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Α20. Στο Δ.Π.Χ.Α. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*, ο ορισμός των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο Προσάρτημα Α τροποποιείται ως εξής:

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)

Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

και

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Α21. Η επεξηγηματική επικεφαλίδα του Δ.Π.Χ.Α. *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* τροποποιείται ως εξής:

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* (Δ.Π.Χ.Α. 1) παρατίθεται στις παραγράφους 1-47 και τα Προσαρτήματα Α-Γ. Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ. Οι παράγραφοι που έχουν τυπωθεί με **έντονα γράμματα** δηλώνουν τις κύριες αρχές. Οι όροι που καθορίζονται στο Προσάρτημα Α τυπώνονται με *πλαγιαστά* γράμματα κατά την αρχική εμφάνισή τους στο Πρότυπο. Οι ορισμοί άλλων όρων παρατίθενται στο Γλωσσάριο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το Δ.Π.Χ.Α. 1 θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του αντικειμενικού σκοπού του και της Βάσης για Συμπεράσματα, της *Εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* και του *Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* παρέχει μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

Α22. Οι επεξηγηματικές επικεφαλίδες όλων των λοιπών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αντικαθιστώνται με νέα επεξηγηματική επικεφαλίδα έχουσα την ακόλουθη μορφή:

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Χ *Τίτλος με Λέξεις* (ΔΛΠ Χ) παρατίθεται στις παραγράφους 1-000 [και τα Προσαρτήματα Α-Γ] (*). Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ αλλά διατηρούν τη μορφή της Ε.Δ.Λ.Π. του Προτύπου όταν αυτό υιοθετήθηκε από το Σ.Δ.Λ.Π. Το ΔΛΠ Χ θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο [του αντικειμενικού σκοπού του και της Βάσης για Συμπεράσματα](**), της *Εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* και του *Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* παρέχει μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

(*) χρησιμοποιείται μόνο για εκείνα τα προσαρτήματα που αποτελούν μέρος του Προτύπου.

(**) χρησιμοποιείται μόνον όπου το Πρότυπο εμπεριέχει αντικειμενικό σκοπό ή συνοδεύεται από Βάση για Συμπεράσματα.

Α23. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών

▼**M5**

εφαρμοστέων το Δεκέμβριο 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 8 *Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές* τροποποιούνται σε ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.*

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2
Ορισμοί	3-7
Αναγνώριση και επιμέτρηση	8-13
Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	8-9
Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	10-11
Μερίσματα	12-13
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	14-16
Γνωστοποιήσεις	17-22
Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση	17-18
Ενημέρωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού	19-20
Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	21-22
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	23
Ανάκληση του ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο το 1999)	24

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο το 1999): *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

   (α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

   και

   (β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

   Το Πρότυπο επίσης απαιτεί ότι η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.***

ΟΡΙΣΜΟΙ

3. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

   Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν:

▼**M5**

(α) εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού)

και

(β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού).

4. Η διαδικασία που περιλαμβάνεται στην έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων θα ποικίλει ανάλογα με τη δομή της διοίκησης, τις νομοθετικές διατάξεις και τις διαδικασίες που ακολουθούνται για την κατάρτιση και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.

5. Σε μερικές περιπτώσεις, μια οντότητα χρειάζεται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της στους μετόχους της για έγκριση, μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεών της. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση κατά την ημερομηνία της έκδοσης, όχι κατά την ημερομηνία που οι μέτοχοι εγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Παράδειγμα

Η διοίκηση μιας οντότητας ολοκληρώνει το σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων για το έτος που λήγει 31 Δεκεμβρίου 20X1 στις 28 Φεβρουαρίου 20X2. Στις 18 Μαρτίου 20X2, το Διοικητικό Συμβούλιο εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις και τις εγκρίνει για έκδοση. Η οντότητα ανακοινώνει το κέρδος της και επιλεγμένες άλλες οικονομικές πληροφορίες στις 19 Μαρτίου 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια διοικητική αρχή στις 17 Μαΐου 20X2.

Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται στις 18 Μαρτίου 20X2 (ημερομηνία έγκρισης του Διοικητικού Συμβουλίου για έκδοση).

6. Σε μερικές περιπτώσεις, η Διοίκηση μιας οντότητας απαιτείται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της σε ένα εποπτικό συμβούλιο (αποτελούμενο αποκλειστικά από μη εκτελεστικά όργανα), για έγκριση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση, όταν η Διοίκηση εγκρίνει την υποβολή τους στο Εποπτικό Συμβούλιο.

Παράδειγμα

Στις 18 Μαρτίου 20X2, η Διοίκηση μιας οντότητας εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις για υποβολή στο εποπτικό συμβούλιο της. Το εποπτικό συμβούλιο αποτελείται αποκλειστικά από μη εκτελεστικά όργανα και μπορεί να συμπεριλαμβάνει αντιπροσωπείες εργαζομένων και άλλων εξωτερικών συμφερόντων. Το εποπτικό συμβούλιο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 26 Μαρτίου 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια διοικητική αρχή στις 17 Μαΐου 20X2.

Η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων δίδεται στις 18 Μαρτίου 20X2 (ημερομηνία έγκρισης της διοίκησης για έκδοση στο εποπτικό συμβούλιο).

7. Στα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού συμπεριλαμβάνονται όλα τα γεγονότα μέχρι την ημερομηνία που εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση, ακόμη και αν αυτά τα γεγονότα συμβαίνουν μετά τη δημοσίευση των αποτελεσμάτων ή άλλων επιλεγμένων οικονομικών πληροφοριών.

▼M5

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

8. ***Η οντότητα θα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανακλούν τα διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.***

9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα οποία απαιτούν μια οντότητα να προσαρμόζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της ή να αναγνωρίζει στοιχεία που δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί:

   (α) η ρύθμιση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η οντότητα προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις* ή αναγνωρίζει νέα πρόβλεψη. Η οντότητα δε γνωστοποιεί απλώς μία ενδεχόμενη υποχρέωση επειδή η διευθέτηση της δικαστικής υπόθεσης παρέχει επιπλέον στοιχεία από όσα θα λαμβάνονταν υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 16 του ΔΛΠ 37.

   (β) (β) Η λήψη της πληροφορίας μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή ότι το ποσό μιας ζημίας απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να προσαρμοστεί. Για παράδειγμα:

      (i) η πτώχευση ενός πελάτη, που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, συνήθως, επιβεβαιώνει ότι μια ζημία υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού από εμπορικές απαιτήσεις και ότι η οντότητα χρειάζεται να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της εμπορικής απαίτησης

      και

      (ii) η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

   (γ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού.

   (δ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ποσού της συμμετοχής στα κέρδη ή των επιπρόσθετων καταβολών προς τους εργαζόμενους, αν η οντότητα είχε μια παρούσα νομική ή τεκμαιρομένη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να προβεί σε τέτοιες καταβολές, λόγω των γεγονότων που συνέβησαν πριν από αυτήν την ημερομηνία (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*).

   (ε) η αποκάλυψη απάτης ή λαθών, που δείχνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν εσφαλμένες.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

10. ***Η οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.***

11. Ένα παράδειγμα μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μια πτώση στην τρέχουσα αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η πτώση στην τρέχουσα αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει μεταγενέστερα. Συνεπώς, μια οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για τις επενδύσεις. Ομοίως, η οντότητα δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 21.

Μερίσματα

12. ***Αν η οντότητα δηλώσει μερίσματα προς κατόχους συμμετοχικών τίτλων (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 32*** **Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποίηση και Παρουσίαση*****) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα***

▼M5

δεν πρέπει να αναγνωρίσει αυτά τα μερίσματα ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

13. Εάν δηλωθούν μερίσματα (δηλαδή τα μερίσματα έχουν εγκριθεί δεόντως και δεν είναι πλέον στη διακριτική ευχέρεια της οντότητας) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού διότι δεν πληρούν τα κριτήρια της παρούσας δέσμευσης του ΔΛΠ 37. Τέτοια μερίσματα γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.*

ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

14. ***Η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε ότι προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε ότι θα παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική ρεαλιστική λύση από το να πράξει έτσι.***

15. Επιδείνωση στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να υποδεικνύει ότι πρέπει να εξεταστεί αν και κατά πόσο η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας παραμένει ακόμη κατάλληλη. Αν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη, η επίδραση είναι τόσο διάχυτη, που το παρόν Πρότυπο απαιτεί μια θεμελιώδη μεταβολή της λογιστικής βάσης μάλλον, παρά μία προσαρμογή στα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στα πλαίσια της αρχικής λογιστικής βάσης.

16. Το ΔΛΠ 1 διευκρινίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις εάν:

(α) οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern)

ή

(β) η διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Τα γεγονότα ή οι συνθήκες που απαιτούν γνωστοποίηση μπορεί να ανακύψουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση

17. ***Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και ποίος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της οντότητας ή άλλοι έχουν την ισχύ να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.***

18. Είναι σημαντικό για τους χρήστες να γνωρίζουν πότε οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση, διότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αντανακλούν γεγονότα μετά από αυτήν την ημερομηνία.

Ενημέρωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

19. ***Αν η οντότητα λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών.***

20. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα χρειάζεται να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Ένα παράδειγμα της ανάγκης ενημέρωσης των γνωστοποιήσεων είναι, όταν αποδείξεις καθίστανται διαθέσιμες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα της μελέτης σχετικά με το αν πρέπει να αναγνωρίσει ή να αλλάξει μια πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, η οντότητα ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις της σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση σύμφωνα με τις αποδείξεις αυτές.

▼**M5**

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

21. ***Αν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι σημαντικά, η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που παίρνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, μία οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:***

(α) τη φύση του γεγονότος

και

(β) μία εκτίμηση της οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή μία δήλωση ότι μία τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

22. Ακολουθούν παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού που κατά γενικό κανόνα θα απαιτούσαν γνωστοποίηση:

(α) μία μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (το ΔΛΠ 22: *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις σε τέτοιες περιπτώσεις) ή η διάθεση μιας βασικής θυγατρικής,

(β) ανακοίνωση ενός σχεδίου για διακοπής μιας εκμετάλλευση, διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμό υποχρεώσεων που αποδίδονται σε μια διακοπτόμενη δραστηριότητα ή σύναψη δεσμευτικών συμφωνιών για πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμό τέτοιων υποχρεώσεων (βλέπε ΔΛΠ 35: *Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις*),

(γ) μεγάλες αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση κύριων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος,

(δ) η καταστροφή μιας μεγάλης μονάδας παραγωγικής από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,

(ε) η ανακοίνωση ή έναρξη υλοποίησης μιας αναδιάρθρωσης μεγάλης κλίμακας (βλέπε ΔΛΠ 37),

(στ) μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικές συναλλαγές κοινών μετοχών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (το ΔΛΠ 33: *Κέρδη κατά Μετοχή* απαιτεί μία οντότητα να γνωστοποιεί μία περιγραφή συναλλαγών αυτού του είδους, εκτός από συναλλαγές οι οποίες περιλαμβάνουν κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοσης μετοχών, υποδιαιρέσεις μετοχών ή συμπτύξεις μετοχών που απαιτείται στο σύνολό τους να προσαρμόζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 33),

(ζ) ανώμαλα ευρείες μεταβολές μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγματικές ισοτιμίες,

(η) μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που θεσμοθετούνται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, οι οποίοι επιδρούν ουσιαστικά στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις φόρου (βλέπε ΔΛΠ 12: *Φόροι Εισοδήματος*),

(i) ανάληψη σημαντικών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων, για παράδειγμα, με την παραχώρηση σημαντικών εγγυήσεων

και

(ι) έναρξη σημαντικής αντιδικίας που προκύπτει αποκλειστικά από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

23. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 10 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1999)

24. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού* (αναθεωρημένο το 1999).

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Α1. Η παράγραφος 97 του ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* τροποποιείται ως εξής:

97. Οι συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις ενός εκ των οντοτήτων υπό συνένωση εγκρίνονται για έκδοση, γνωστοποιούνται εφόσον είναι σημαντικές και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις (βλέπε ΔΛΠ 10 *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού*).

Α2. Η παράγραφος 32 του ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις* τροποποιείται ως εξής:

32. Οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, ο διακανονισμός υποχρεώσεων και οι δεσμευτικές συμφωνίες πώλησης που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί να συμβαίνουν ταυτόχρονα με το αρχικό γεγονός της γνωστοποίησης ή στην περίοδο κατά την οποία λαμβάνει χώρα το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης ή σε μία μεταγενέστερη περίοδο. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού*, αν κάποια από τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε μία διακοπτόμενη δραστηριότητα έχουν πράγματι πωληθεί ή αποτελούν το αντικείμενο μιας ή περισσότερων δεσμευτικών συμφωνιών πώλησης που έχουν συναφθεί μετά τη ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν το διοικητικό συμβούλιο εγκρίνει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 31, αν οι επιδράσεις είναι σημαντικές και η μη γνωστοποίηση θα επηρέαζε τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις.

Α3. Η παράγραφος 18 της Εισαγωγής και η παράγραφος 75 του ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, τροποποιείται ως εξής και η παράγραφος 96 απαλείφεται:

18. Το Πρότυπο ορίζει μία ενδεχόμενη υποχρέωση ως:

(α) …

75. Μία απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λαμβάνεται πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν καταλήγει σε μία τεκμαιρομένη υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η οντότητα έχει, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού:

(α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης

ή

(β) δηλώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος αναδιάρθρωσης σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό με επαρκώς καθορισμένο τρόπο ώστε να δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Εάν η οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζει, μόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η γνωστοποίηση απαιτείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού* εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις.

96. [Απαλείφθηκε]

Α4. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών που ήταν εφαρμοστέα στις 30 Δεκεμβρίου 2003, οι αναφορές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 10 *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού* τροποποιούνται σε ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού.*

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 11

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1993)

Συμβάσεις κατασκευής έργων

Αυτό το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 11, «λογιστική συμβάσεων κατασκευής έργων», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο το 1978. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.

Τον Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 45. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόσθηκε όταν το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999) άρχισε να εφαρμόζεται, δηλαδή για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-2
Ορισμοί	3-6
Ομαδοποιημένες και διασπασμένες συμβάσεις κατασκευής έργων	7-10
Συμβατικό έσοδο	11-15
Συμβατικό κόστος	16-21
Καταχώρηση εσόδων και εξόδων συμβάσεων	22-35
Καταχώρηση αναμενόμενων ζημιών	36-37
Μεταβολές στις εκτιμήσεις	38
Γνωστοποιήσεις	39-45
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	46

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του συμβατικού κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχώρησης που καθιερώνονται στο Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.**

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 11, «λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργων», που εγκρίθηκε το 1978.

ΟΡΙΣΜΟΙ

3. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός

▼B

συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Σύμβαση σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής είναι μία σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.

4. Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να συνάπτεται για την κατασκευή ενός απλού έργου, όπως μιας γέφυρας, ενός κτιρίου, ενός φράγματος, ενός αγωγού, ενός δρόμου, ενός πλοίου ή μιας σήραγγας. Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί επίσης να διέπει την κατασκευή ενός πλήθους περιουσιακών στοιχείων, που είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους. Παραδείγματα τέτοιων συμβάσεων περιλαμβάνουν τις συμβάσεις κατασκευής διυλιστηρίων και άλλων πολύπλοκων τμημάτων εγκαταστάσεων ή εξοπλισμού.

5. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι συμβάσεις κατασκευής έργων περιλαμβάνουν:

   (α) Συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα, οι συμβάσεις για υπηρεσίες διευθύνσεως έργων και αρχιτέκτονος.

   (β) Συμβάσεις για την κατεδάφιση ή την αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, ύστερα από μία κατεδάφιση.

6. Οι συμβάσεις κατασκευής έργων καταρτίζονται με διάφορους τρόπους, οι οποίοι, για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ταξινομούνται ως «συμβάσεις σταθερής τιμής» και «συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής». Μερικές συμβάσεις κατασκευής έργων μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά αμφοτέρων των πιο πάνω τύπων σύμβασης, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής με προσυμφωνημένη μέγιστη τιμή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο κατασκευαστής χρειάζεται να λαμβάνει υπόψη όλους τους όρους των παραγράφων 23 και 24 προκειμένου να προσδιορίσει πότε θα καταχωρηθούν τα έσοδα και έξοδα από συμβάσεις.

ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΠΑΣΜΕΝΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

7. Οι κανόνες αυτού του Προτύπου συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής έργου. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αναγκαίο να γίνει εφαρμογή του Προτύπου για κάθε έναν από τους επιμέρους τομείς μιας απλής σύμβασης ή συνολικά για μια ομάδα συμβάσεων, ούτως ώστε να παρουσιάζεται η ουσία μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.

8. **Όταν μια σύμβαση καλύπτει ένα πλήθος περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του κάθε περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:**

   (α) **έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο,**

   (β) **κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο, και**

   (γ) **το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξατομικευθούν.**

9. **Μία ομάδα συμβάσεων, είτε με ένα μόνο πελάτη είτε με περισσότερους, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής, εφόσον:**

   (α) **η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο,**

   (β) **οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεμένες, που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους, και**

▼B

(γ) **οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία.**

10. **Μια σύμβαση μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:**

(α) **το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση, ή**

(β) **η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.**

ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ

11. **Το συμβατικό έσοδο πρέπει να περιλαμβάνει:**

(α) **το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση και,**

(β) **τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αξιώσεις αποζημιώσεων και τα κίνητρα:**

(i) **στο βαθμό που αναμένεται ότι θα καταλήξουν σε έσοδο, και**

(ii) **μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.**

12. Ο υπολογισμός του συμβατικού εσόδου γίνεται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Ο υπολογισμός αυτός επηρεάζεται από μια ποικιλία αβεβαιοτήτων, οι οποίες εξαρτώνται από την έκβαση μελλοντικών γεγονότων. Οι εκτιμήσεις συχνά χρειάζεται να αναθεωρούνται με βάση τα γεγονότα και την επίλυση των αβεβαιοτήτων. Συνεπώς, το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να αυξάνεται ή να μειώνεται από τη μία περίοδο στην άλλη. Για παράδειγμα:

(α) ένας κατασκευαστής και ένας πελάτης μπορεί να συμφωνήσουν τροποποιήσεις ή αποζημιώσεις που αυξάνουν ή μειώνουν το συμβατικό έσοδο σε μια επόμενη περίοδο από εκείνη κατά την οποία συμφωνήθηκε αρχικά η σύμβαση,

(β) το ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε σε μία σύμβαση σταθερής τιμής, μπορεί να αυξάνεται ως συνέπεια αναπροσαρμογής του κόστους,

(γ) το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να μειώνεται ως αποτέλεσμα ποινικών ρητρών που προκύπτουν από καθυστερήσεις με υπαιτιότητα του κατασκευαστή στην ολοκλήρωση της σύμβασης, ή

(δ) όταν μία σύμβαση σταθερής τιμής περιλαμβάνει μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, το συμβατικό έσοδο αυξάνεται, καθώς αυξάνεται ο αριθμός των μονάδων.

13. Τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι μία οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στην έκταση του έργου που εκτελείται με βάση τη σύμβαση. Μία τροποποίηση μπορεί να καταλήξει σε αύξηση ή μείωση του συμβατικού εσόδου. Παραδείγματα τροποποιήσεων είναι οι αλλαγές στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό ενός περιουσιακού στοιχείου και οι αλλαγές στη διάρκεια μιας σύμβασης. Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον:

(α) είναι αναμενόμενο ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή και

(β) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

14. Αξίωση Αποζημίωσης είναι ένα ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτο, για κάλυψη κόστους που δεν περιλαμβάνεται στη συμβατική τιμή. Μία αξίωση αποζημίωσης μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη, από λάθη στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό και από αμφισβητήσιμες τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο. Η αποτίμηση των ποσών του εσόδου που προκύπτουν από αξιώσεις αποζημιώσεως υπόκειται σε υψηλό βαθμό αβεβαιότητας και συχνά εξαρτάται από το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων. Συνεπώς, οι αξιώσεις αποζημιώσεως συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο μόνο εφόσον:

(α) οι διαπραγματεύσεις έχουν φθάσει σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αποζημίωση και,

(β) το ποσό που αναμένεται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης, μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

▼B

15. Τα κίνητρα είναι επιπρόσθετα ποσά που καταβάλλονται στον κατασκευαστή, μετά την επίτευξη καθορισμένων προτύπων εκτέλεσης. Για παράδειγμα, μία σύμβαση μπορεί να προβλέπει την πληρωμή κινήτρων στον κατασκευαστή, λόγω έγκαιρης ολοκλήρωσης του έργου. Οι πληρωμές κινήτρων συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον:

(α) η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι θα επιτευχθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης και,

(β) το ποσό της πληρωμής των κινήτρων μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

16. **Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει:**

(α) **Κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση,**

(β) **κόστος που είναι επιρριπτέο στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστεί στη σύμβαση κατασκευής, και**

(γ) **όσα άλλα κόστη επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.**

17. Τα κόστη που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνουν:

(α) Άμεσα εργατικά, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης.

(β) Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή.

(γ) Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης.

(δ) Κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής.

(ε) Κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού,

(στ) Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που άμεσα συνδέεται με τη σύμβαση.

(ζ) Υπολογιστικό κόστος εργασιών αποκατάστασης και εγγυήσεων, που συμπεριλαμβάνει και το αναμενόμενο μεταγενέστερο κόστος εγγυήσεων.

(η) Αξιώσεις αποζημιώσεως από τρίτους.

Τα ανωτέρω κόστη μπορεί να μειώνονται από τυχόν παρεπόμενα έσοδα που δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, για παράδειγμα, έσοδα από την πώληση πλεονάζοντος υλικού και μηχανημάτων και εξοπλισμού στο τέλος της σύμβασης.

18. Το κόστος που μπορεί να επιρρίπτεται στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμερισθεί σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνει:

(α) Ασφάλιστρα

(β) Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δε συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση, και

(γ) Γενικό κόστος κατασκευών.

Τα κόστη αυτά κατανέμονται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων, που εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλα τα κόστη που έχουν όμοια χαρακτηριστικά. Η κατανομή βασίζεται στο συνηθισμένο επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας. Το γενικό κόστος κατασκευών περιλαμβάνει κόστος, όπως η σύνταξη και επεξεργασία της μισθοδοσίας του προσωπικού κατασκευών. Κόστος που μπορεί να επιρρίπτεται στη συμβατική δραστηριότητα γενικά και να επιμερίζεται σε συγκεκριμένες συμβάσεις, περιλαμβάνει επίσης και το κόστος δανεισμού, όταν ο κατασκευαστής υιοθετεί τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού».

19. Κόστη που ειδικά επιβαρύνουν τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, μπορεί να περιλαμβάνουν ορισμένα γενικά κόστη διοίκησης και ανάπτυξης, των οποίων η καταβολή προς τον κατασκευαστή καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης.

▼B

20. Κόστη που δεν μπορεί να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορεί να επιβαρύνουν μία σύμβαση, αποκλείονται από το κόστος της σύμβασης κατασκευής. Μεταξύ του κόστους αυτής της περίπτωσης περιλαμβάνονται:

(α) γενικά διοικητικά κόστη για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση ότι θα καλυφθούν από τον πελάτη,

(β) κόστος πώλησης,

(γ) κόστη ερευνών και ανάπτυξης για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση η ανάκτησή τους, και

(δ) απόσβεση μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια, που δε χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένη σύμβαση.

21. Το συμβατικό κόστος συμπεριλαμβάνει το κόστος που αφορά σε μία σύμβαση για την περίοδο από την ημερομηνία που διασφαλίζεται η σύμβαση μέχρι την πλήρη ολοκλήρωση αυτής. Όμως, κόστη που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που έγιναν για την διασφάλιση της σύμβασης συμπεριλαμβάνονται επίσης ως μέρος του συμβατικού κόστους, εφόσον είναι δυνατόν να απομονωθούν και να αποτιμηθούν αξιόπιστα και αναμένεται ότι η σύμβαση θα συναφθεί. Όταν κόστη για τη σύναψη μιας σύμβασης καταχωρούνται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία προέκυψαν, δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος, εφόσον η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη περίοδο.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

22. **Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και συμβατικό κόστος που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 36.**

23. **Στην περίπτωση της «σύμβασης σταθερής τιμής» το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

(α) **το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,**

(β) **αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,**

(γ) **τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα και,**

(δ) **το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.**

24. **Στην περίπτωση της «σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής» το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

(α) **αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και**

(β) **το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο, μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν το κόστος αυτό είναι ειδικά ανακτήσιμο ή όχι.**

25. Η καταχώρηση του εσόδου και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, συχνά αναφέρεται ως «μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης». Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το συμβατικό έσοδο συσχετίζεται με το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε μέχρι το συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης, με αποτέλεσμα να καταχωρείται το έσοδο, τα έξοδα και το κέρδος που αναλογούν στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε. Αυτή η μέθοδος παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση ως προς την έκταση της συμβατικής δραστηριότητας και απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.

26. Σύμφωνα με τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, το συμβατικό έσοδο καταχωρείται ως έσοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Το συμβατικό κόστος συνήθως καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά τις λογιστικές περιόδους στις οποίες εκτελείται το έργο στο

▼B

οποίο αφορά. Όμως, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνόλου του συμβατικού κόστους σε σχέση με το σύνολο του συμβατικού εσόδου καταχωρείται αμέσως ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

27. Ένας κατασκευαστής μπορεί να έχει αναλάβει συμβατικό κόστος, που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα της σύμβασης. Αυτό το κόστος καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο, εφόσον αναμένεται ότι θα ανακτηθεί. Τέτοιο κόστος αντιπροσωπεύει ένα ποσό που οφείλεται από τον πελάτη και συχνά κατατάσσεται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

28. Το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μόνον όταν αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Όμως, όταν ανακύπτει αβεβαιότητα σχετικά με την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στο συμβατικό έσοδο και ήδη καταχωρημένου στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το μη εισπρακτέο ποσό ή το ποσό για το οποίο έχει παύσει να υπάρχει πιθανότητα ανάκτησής του καταχωρείται ως έξοδο και όχι ως προσαρμογή του ποσού του συμβατικού εσόδου.

29. Μια επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, όταν έχει συμφωνήσει σε μία σύμβαση που ορίζει:

(α) τα εν δυνάμει δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους, σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να κατασκευαστεί,

(β) το τίμημα που θα δοθεί ως αντάλλαγμα και,

(γ) τον τρόπο και τους όρους εξόφλησης.

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την επιχείρηση να διαθέτει ένα αποτελεσματικό εσωτερικό σύστημα προϋπολογισμού και οικονομικής πληροφόρησης. Η επιχείρηση επανεξετάζει και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους, καθώς εκτελείται η σύμβαση. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δεν αποδεικνύει υποχρεωτικά ότι το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

30. Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:

(α) Η αναλογία του συμβατικού κόστους που αναλήφθηκε για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.

(β) Επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου.

(γ) Ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.

Προπληρωμές και προκαταβολές που λήφθηκαν από τους πελάτες, συχνά δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο.

31. Όταν το στάδιο ολοκλήρωσης προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται μόνο το συμβατικό κόστος που αντιπροσωπεύει το εκτελεσθέν έργο. Παραδείγματα κόστους συμβάσεων που αποκλείονται από έναν τέτοιο υπολογισμό, αποτελούν:

(α) συμβατικό κόστος που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα επί της σύμβασης, όπως το κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί σε ένα εργοτάξιο ή είναι σε αναμονή για χρήση σε μια σύμβαση, αλλά ακόμη δεν έχουν ενσωματωθεί, χρησιμοποιηθεί ή τοποθετηθεί κατά την εκτέλεση της σύμβασης, εκτός αν τα υλικά έχουν κατασκευασθεί ειδικά για τη σύμβαση και,

(β) οι πληρωμές που έγιναν προκαταβολικά σε υπεργολάβους για έργο εκτελούμενο με σύμβαση υπεργολαβίας.

32. **Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα:**

(α) **το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί, και**

(β) **το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο στην οποία αναλήφθηκε.**

Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο αμέσως, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

▼B

33. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας σύμβασης, συχνά συμβαίνει να μην είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης. Εν τούτοις μπορεί να αναμένεται ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε. Συνεπώς, το συμβατικό έσοδο καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν κόστος αναμένεται να ανακτηθεί. Όταν το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, κανένα κέρδος δεν καταχωρείται. Όμως και αν ακόμη το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μπορεί να αναμένεται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα ξεπεράσει τα συνολικά συμβατικά έσοδα. Στις περιπτώσεις αυτές, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνολικού συμβατικού κόστους από το συνολικό συμβατικό έσοδο του έργου, καταχωρείται αμέσως ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

34. Το συμβατικό κόστος που δεν αναμένεται να ανακτηθεί, καταχωρείται αμέσως ως έξοδο. Παραδείγματα περιπτώσεων, στις οποίες η ανάκτηση συμβατικού κόστους που μπορεί να μην είναι πιθανή και στις οποίες το κόστος αυτό μπορεί να χρειάζεται να καταχωρηθεί ως έξοδο αμέσως, περιλαμβάνουν συμβάσεις:

(α) οι οποίες δεν είναι πλήρως εκτελεστές, τουτέστιν η εγκυρότητά τους τίθεται σε σοβαρή αμφιβολία,

(β) η ολοκλήρωση των οποίων εξαρτάται από το αποτέλεσμα εκκρεμοδικίας ή επικείμενης νομοθετικής ρύθμισης,

(γ) οι οποίες αφορούν σε ιδιοκτησίες που είναι πιθανόν να απαλλοτριωθούν ή να κατασχεθούν,

(δ) όπου ο πελάτης αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του, ή

(ε) όπου ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις του από τη σύμβαση.

35. **Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο και τα έξοδα που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με την παράγραφο 22 και όχι με την παράγραφο 32.**

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΖΗΜΙΩΝ

36. **Όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έξοδο.**

37. Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:

(α) το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης ή όχι,

(β) το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας, ή

(γ) το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μια απλή σύμβαση κατασκευής έργου σύμφωνα με την παράγραφο 9.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

38. Η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης εφαρμόζεται με τρόπο σωρευτικό, σε κάθε λογιστική περίοδο, πάνω στις τρέχουσες εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους. Συνεπώς, το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στην εκτίμηση του συμβατικού εσόδου ή του συμβατικού κόστους ή η επίδραση μιας μεταβολής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης, λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές λογιστικών αρχών»). Οι μετά τη μεταβολή εκτιμήσεις, χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού του εσόδου και των εξόδων που καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της περιόδου στην οποία γίνεται η μεταβολή, καθώς και των επομένων περιόδων.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. **Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**

(α) **Το ποσό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε ως έσοδο της περιόδου.**

(β) **Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στη περίοδο.**

(γ) **Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.**

▼B

40. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις σε εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:**

(α) **Το συνολικό ποσό του κόστους που αναλήφθηκε και των κερδών που καταχωρήθηκαν (μείον καταχωρηθείσες ζημίες) μέχρι την ημερομηνία αυτή.**

(β) **Το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και,**

(γ) **Το ποσό των παρακρατήσεων.**

41. Παρακρατήσεις είναι ποσά των τμηματικών τιμολογήσεων τα οποία δεν καταβάλλονται μέχρις ότου ικανοποιηθούν οι όροι που ορίζονται στη σύμβαση για την πληρωμή αυτών των ποσών ή μέχρις ότου αποκατασταθούν τυχόν ελαττώματα. Οι τμηματικές τιμολογήσεις είναι ποσά που τιμολογήθηκαν για το εκτελεσθέν έργο βάσει μιας σύμβασης, άσχετα αν έχουν πληρωθεί από τον πελάτη ή όχι. Προκαταβολές είναι ποσά που καταβλήθηκαν στον κατασκευαστή πριν από την εκτέλεση του σχετικού έργου.

42. **Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει:**

(α) **το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως απαίτηση, και**

(β) **το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση.**

43. Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

(α) του κόστους που αναλήφθηκε πλέον των καταχωρηθέντων κερδών, μείον

(β) το ποσό των ζημιών που καταχωρήθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,

για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες το κόστος που αναλήφθηκε (μείον καταχωρηθείσες ζημίες) υπερβαίνει τις τμηματικές τιμολογήσεις.

44. Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:

(α) του κόστους που αναλήφθηκε πλέον των καταχωρηθέντων κερδών, μείον

(β) το ποσό των ζημιών που καταχωρήθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,

για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες οι τμηματικές τιμολογήσεις υπερβαίνουν το κόστος που έχει αναληφθεί πλέον των καταχωρηθέντων κερδών (μείον καταχωρηθείσες ζημίες).

45. Η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν από τέτοια στοιχεία, όπως κόστος εγγυήσεων, αποζημιώσεις, ποινές ή πιθανές ζημίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

46. **Το παρόν Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 12

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 2000)

Φόροι εισοδήματος

Τον Οκτώβριο του 1996 το Συμβούλιο ενέκρινε ένα αναθεωρημένο Πρότυπο, ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1996), «φόροι εισοδήματος», το οποίο αντικατέστησε το ΔΛΠ 12 (αναμορφωμένο 1994), «λογιστική φόρων εισοδήματος». Το αναθεωρημένο Πρότυπο, άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998.

Το Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 88. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόσθηκε για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2000.

▼B

Τον Απρίλιο του 2000 οι παράγραφοι 20, 62(α), 64 και Προσάρτημα Α, παράγραφοι Α10, Α11 και Β8, τροποποιήθηκαν για να αναθεωρήσουν τις διάφορες παραπομπές και την ορολογία σαν αποτέλεσμα της έκδοσης του ΔΛΠ 40, «Επενδύσεις σε Ακίνητα».

Τον Οκτώβριο του 2000 το Συμβούλιο ενέκρινε τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12, οι οποίες πρόσθεσαν τις παραγράφους 52Α, 52Β, 65Α, 81(i), 82Α, 87Α, 87Β, 87Γ και 91 και διέγραψαν τις παραγράφους 3 και 50. Οι περιορισμένες αναθεωρήσεις αναφέρονται στο λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος από τις συνέπειες των μερισμάτων. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001.

Οι ακόλουθες διερμηνείες αφορούν το ΔΛΠ 12:

— Διερμηνεία ΜΕΔ-21: «φόροι εισοδήματος — ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων»

— Διερμηνεία ΜΕΔ-25: «φόροι εισοδήματος — μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της».

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αυτό το Πρότυπο (ΔΛΠ 12 αναθεωρημένο) αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρου εισοδήματος» (το αρχικό ΔΛΠ 12). Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται για τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998. Οι κυριότερες μεταβολές από το αρχικό ΔΛΠ 12 έχουν ως ακολούθως:

1. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τον αναβαλλόμενο φόρο χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αναβολής ή μία μέθοδο υποχρέωσης η οποία είναι μερικές φορές γνωστή ως μέθοδος υποχρέωσης της Κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει τη μέθοδο αναβολής και απαιτεί μία άλλη μέθοδο υποχρέωσης, η οποία είναι μερικές φορές γνωστή ως μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό.

   Η μέθοδος υποχρέωσης της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές. Χρονικές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος, που δημιουργούνται σε μία περίοδο και αναστρέφονται σε μία ή περισσότερες επόμενες περιόδους. Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον ισολογισμό. Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

   Όλες οι χρονικές διαφορές είναι προσωρινές διαφορές. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν επίσης στις ακόλουθες περιπτώσεις, οι οποίες δεν καταλήγουν σε χρονικές διαφορές, μολονότι το αρχικό ΔΛΠ 12 αντιμετώπιζε αυτές με τον ίδιο τρόπο, όπως οι συναλλαγές που δημιουργούν χρονικές διαφορές:

   (α) Θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες δεν έχουν διανείμει το σύνολο των κερδών τους στη μητρική εταιρία ή στον επενδυτή.

   (β) Αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων που δεν αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς.

   (γ) Το κόστος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων που συνίσταται σε εξαγορά, κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους, αλλά χωρίς να γίνουν ανάλογες προσαρμογές για φορολογικούς σκοπούς.

   Περαιτέρω, υπάρχουν μερικές προσωρινές διαφορές που δεν είναι χρονικές, για παράδειγμα όσες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

   (α) τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μίας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, η οποία είναι αναπόσπαστο μέρος των εργασιών της μητρικής, μετατρέπονται με ιστορικές τιμές συναλλάγματος,

   (β) μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες», ή

   (γ) η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική φορολογική βάση του.

2. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε σε μια επιχείρηση να μην καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όταν υπήρχε βάσιμη

▼B

ένδειξη ότι οι χρονικές διαφορές δε θα αναστραφούν για κάποια αξιόλογη χρονική περίοδο στο μέλλον. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (κάτω από ορισμένες συνθήκες) φορολογική απαίτηση, για όλες τις προσωρινές διαφορές, με ορισμένες εξαιρέσεις που σημειώνονται κατωτέρω.

3. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε ότι:

(α) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από χρονικές διαφορές έπρεπε να καταχωρούνται, όταν υπήρχε δικαιολογημένη προσδοκία πραγματοποίησης,

(β) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από φορολογικές ζημίες έπρεπε να καταχωρούνται ως απαίτηση, μόνον όταν υπήρχε εξασφάλιση, πέραν από κάθε εύλογη αμφιβολία, ότι το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα θα ήταν επαρκές να επιτρέψει την πραγματοποίηση του οφέλους από τη ζημία. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε (αλλά δεν απαιτούσε) στην επιχείρηση να αναβάλλει την καταχώρηση του οφέλους των φορολογικών ζημιών μέχρι την περίοδο της πραγματοποίησης.

Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, όταν αναμένεται ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη από τα οποία θα καταστεί δυνατή η αξιοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Όταν μία επιχείρηση έχει παρελθόν φορολογικών ζημιών, η επιχείρηση αυτή καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μόνο κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική ένδειξη ότι θα είναι διαθέσιμο επαρκές φορολογητέο κέρδος.

4. Κατ' εξαίρεση από τη γενική απαίτηση της παραγράφου 2 ανωτέρω, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, των οποίων η λογιστική αξία διαφέρει κατά την αρχική καταχώρηση από την αρχική φορολογική βάση τους. Δεδομένου ότι τέτοιες περιπτώσεις δε δημιουργούν χρονικές διαφορές, δε θα κατέληγαν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, σύμφωνα με το αρχικό ΔΛΠ 12.

5. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε την καταχώρηση των φόρων πληρωτέων επί των αδιανέμητων κερδών θυγατρικών και συγγενών, εκτός αν μπορούσε εύλογα να υποτεθεί ότι αυτά τα κέρδη δε θα διανεμηθούν ή ότι η διανομή δε θα δημιουργούσε φορολογική υποχρέωση. Όμως, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την καταχώρηση τέτοιων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (και αυτών που προκύπτουν από κάθε σχετική σωρευμένη προσαρμογή μετατροπής) κατά την έκταση που:

(α) η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και

(β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

Όπου αυτή η απαγόρευση έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταχώρηση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών.

6. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν αναφερόταν ρητώς στις προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Τέτοιες προσαρμογές προκαλούν προσωρινές διαφορές και το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (εφόσον ικανοποιείται το κριτήριο της πιθανότητας για καταχώρηση) την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, με μία ανάλογη επίπτωση στον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας. Όμως, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από υπεραξία καθεαυτή (αν η απόσβεση της υπεραξίας δεν είναι εκπεστέα φορολογικά) και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αρνητική υπεραξία που αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο.

7. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, μία επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων.

▼B

8. Οι φορολογικές συνέπειες της ανάκτησης της λογιστικής αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων μπορεί να εξαρτώνται από τον τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης, για παράδειγμα:

   (α) σε ορισμένες χώρες, τα κέρδη κεφαλαίου δε φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή, όπως άλλα φορολογητέα έσοδα και

   (β) σε μερικές χώρες, το ποσό που εκπίπτεται για φορολογικούς σκοπούς κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερο από το ποσό που μπορεί να εκπίπτεται ως απόσβεση.

   Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν έδινε οδηγίες για την αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε τέτοιες περιπτώσεις. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) ορίζει ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να βασίζεται στις φορολογικές επιπτώσεις ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της.

9. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν όριζε σαφώς αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να προεξοφληθούν. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Μία τροποποίηση στην παράγραφο 39(i) του ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», απαγορεύει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Προηγουμένως, η παράγραφος 39(i) του ΔΛΠ 22 ούτε απαγόρευε ούτε απαιτούσε προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από ενοποιήσεις επιχειρήσεων.

10. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν καθόριζε αν μία επιχείρηση πρέπει να κατατάσσει τα αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ή ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση, η οποία κάνει τη διάκριση κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων στοιχείων, να μην κατατάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις ως κυκλοφορούντα στοιχεία και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

11. Το αρχικό ΔΛΠ 12 όριζε ότι χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα που αντιπροσωπεύουν αναβαλλόμενους φόρους μπορεί να συμψηφίζονται. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) καθιερώνει περισσότερο αυστηρές προϋποθέσεις για συμψηφισμό, βασιζόμενες ευρέως σε εκείνες για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα»: γνωστοποίηση και παρουσίαση.

12. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε γνωστοποίηση μιας εξήγησης της σχέσης μεταξύ εξόδου φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, αν αυτή δεν προέκυπτε από τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές στη χώρα της μητρικής επιχείρησης. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί αυτή η εξήγηση να έχει μία από τις ακόλουθες δύο μορφές ή και τις δύο:

   (i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ φόρου (είτε είναι έξοδο είτε έσοδο) και του λογιστικού αποτελέσματος, πολλαπλασιαζόμενου με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή· ή

   (ii) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή.

   Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) επίσης απαιτεί μία εξήγηση των μεταβολών στον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, σε σύγκριση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο.

13. Οι νέες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) περιλαμβάνουν:

   (α) Για κάθε προσωρινή διαφορά, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους:

      (i) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε, και

      (ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.

   (β) Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά:

      (i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή και

      (ii) στο οργανικό κέρδος ή ζημία από τις διακοπείσες δραστηριότητες.

▼B

(γ) Το ποσό τυχόν αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση των δεδομένων που στηρίζουν την καταχώρησή της, όταν:

(i) η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών, και

(ii) η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-4
Ορισμοί	5-11
Φορολογική βάση	7-11
Καταχώρηση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και τρεχουσών φορολογικών απαιτήσεων	12-14
Καταχώρηση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων	15-45
Φορολογητέες προσωρινές διαφορές	15-23
Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	19
Περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στην εύλογη αξία	20
Υπεραξία	21
Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης	22-23
Εκπεστέες προσωρινές διαφορές	24-33
Αρνητική υπεραξία	32
Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης	33
Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι	34-36
Επανεκτίμηση των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων	37
Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες	38-45
Αποτίμηση	46-56
Καταχώρηση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου	57-68
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	58-60
Στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια	61-65A
Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από ενοποίηση επιχειρήσεων	66-68
Παρουσίαση	69-78
Φορολογικές απαιτήσεις και φορολογικές υποχρεώσεις	69-76
Συμψηφισμός	71-76
Έξοδο Φόρου	77-78
Έξοδο (έσοδο) φόρου επί του κέρδους ή ζημίας από συνήθεις δραστηριότητες	77
Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων εξωτερικού	78
Γνωστοποιήσεις	79-88
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	89-91

▼B

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

(α) τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης, και

(β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο, με τον οποίο λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κάθε σχετική φορολογική επίδραση καταχωρείται επίσης στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια, κάθε σχετική φορολογική επίπτωση καταχωρείται επίσης κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, η καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας, που ανακύπτει σε αυτή τη ενοποίηση επιχειρήσεων.

Αυτό το Πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.**

2. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις.

3. (Απαλείφθηκε)

4. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής για τις Κρατικές επιχορηγήσεις (βλέπε ΔΛΠ 20 «λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης») ή για τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων. Όμως, αυτό το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή κίνητρα επενδύσεων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

5. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου του φόρου.

Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους

▼B

κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

(α) **εκπεστέες προσωρινές διαφορές,**

(β) **μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και**

(γ) **μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους**

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

(α) **είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται,**

(β) **είτε εκπεστέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).**

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

6. Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

Φορολογική βάση

7. Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

Παραδείγματα

1. Μηχάνημα κόστους 100. Για φορολογικούς σκοπούς, απόσβεση ίση με 30 έχει ήδη εκπεστεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση είτε μέσω μιας έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημία από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 70.

2. Τόκος εισπρακτέος έχει λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκου θα φορολογηθεί σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του εισπρακτέου τόκου είναι μηδέν.

3. Απαιτήσεις κατά πελατών έχουν λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο έχει ήδη περιληφθεί στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία). Η φορολογική βάση των απαιτήσεων από πελάτες είναι 100.

4. Μερίσματα εισπρακτέα από θυγατρική έχουν λογιστική αξία 100. Τα μερίσματα δεν είναι φορολογητέα. Στην ουσία, ολόκληρη η λογιστική αξία της απαίτησης είναι εκπεστέα από τα οικονομικά

▼B

οφέλη. Συνεπώς, η φορολογική βάση των εισπρακτέων μερισμάτων είναι 100 ([1]).

5. Απαίτηση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

8. Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δε θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

Παραδείγματα

1. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο θα εκπεσθεί φορολογικά σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδενική.

2. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προεισπραχθέντες πιστωτικοί τόκοι, με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκων φορολογήθηκε σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του προ-εισπραχθέντος τόκου είναι μηδενική.

3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο έχει ήδη εκπεσθεί φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι 100.

4. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα πρόστιμα και ποινές με λογιστική αξία 100. Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτονται φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων ποινών και προστίμων είναι 100 ([2]).

5. Υποχρέωση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

9. Μερικά στοιχεία έχουν φορολογική βάση, αλλά δεν είναι καταχωρημένα ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Για παράδειγμα, κόστη έρευνας καταχωρούνται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου, στην οποία αυτά αναλαμβάνονται, αλλά μπορεί να μην επιτρέπεται η έκπτωσή τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, που είναι το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

10. Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι άμεσα εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: Ότι μία επιχείρηση, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή η τακτοποίηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή τακτοποίηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες. Το παράδειγμα Γ που ακολουθεί την παράγραφο 52 επεξηγεί περιστάσεις όπου μπορεί να είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη αυτή η θεμελιώδης αρχή, π.χ. όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξαρτάται από τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης.

11. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση

([1]) Σύμφωνα με αυτή την ανάλυση, δεν υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα σωρευμένα εισπρακτέα μερίσματα έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στις προκύπτουσες φορολογητέες προσωρινές διαφορές των 100. Σύμφωνα και με τις δύο αναλύσεις, δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

([2]) Σύμφωνα με αυτή την ανάλυση, δεν υπάρχει εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα δεδουλευμένα πρόστιμα και ποινές έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στην προκύπτουσα εκπεστέα προσωρινή διαφορά των 100, και με τις δύο αναλύσεις δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

▼B

προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες περιοχές προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες περιοχές, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε επιχείρησης του ομίλου.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

12. **Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να καταχωρείται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για αυτές τις περιόδους, το επιπλέον πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.**

13. **Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.**

14. Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, η επιχείρηση καταχωρεί το όφελος ως απαίτηση στη περίοδο στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημία, επειδή αναμένεται ότι το όφελος θα εισρεύσει στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

15. **Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:**

(α) **υπεραξία της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά· ή**

(β) **την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:**

(i) **δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων, και**

(ii) **κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία).**

Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 39.

16. Είναι συνακόλουθο της καταχώρησης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών οφελών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Καθώς η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την επιχείρηση με τη μορφή φορολογικών πληρωμών. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση όλων των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 15 και 39.

Παράδειγμα

Ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 150 έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 100. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο φορολογικός συντελεστής είναι 25 %.

Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 60 (κόστος 150 μείον σωρευμένη φορολογική απόσβεση 90). Για να ανακτήσει τη λογιστική αξία των 100, η επιχείρηση πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκπέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 (40 × 25 %), όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ του αναπόσβεστου ποσού των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι μία φορολογητέα

▼B

προσωρινή διαφορά των 40. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 (40 × 25 %) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει, όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

17. Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα προσωρινών διαφορών αυτού του είδους, ο οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:

(α) Έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση τη περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες νομοθεσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης καταχωρημένης στον Ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα μέχρι να εισπραχθούν.

(β) Απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτή που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του, η οποία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες οι εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη (αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση).

(γ) Κόστος ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιείται και να αποσβένεται στη διάρκεια μελλοντικών περιόδων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, αλλά να εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στη περίοδο στην οποία προκύπτει. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπεσθεί από το φορολογητέο εισόδημα. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του.

18. Προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν:

(α) Το κόστος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη αναμόρφωση δε γίνεται για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 19).

(β) Περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 20).

(γ) Υπεραξία ή αρνητική υπεραξία προκύπτει κατά την ενοποίηση (βλέπε παραγράφους 21 και 32).

(δ) Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία του, για παράδειγμα όταν μία επιχείρηση ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία (βλέπε παραγράφους 22 και 33).

(ε) Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή του δικαιώματος (βλέπε παραγράφους 38-45).

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

19. Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά, το κόστος της αγοράς κατανέμεται στα επί μέρους αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν, όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν δεν επηρεάζονται από την ενοποίηση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται διαφορετικά. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία, αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού

▼B

στοιχείου παραμένει στο κόστος στον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66).

Περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στην εύλογη αξία

20. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να απεικονίζονται στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται (βλέπε για παράδειγμα, ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια», ΔΛΠ 38 «άϋλα περιουσιακά στοιχεία», ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση» και ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα»). Σε ορισμένες νομοθεσίες, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται και καμία προσωρινή διαφορά δεν προκύπτει. Σε άλλες νομοθεσίες, η αναπροσαρμογή ή η επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα στη περίοδο της αναπροσαρμογής ή επαναδιατύπωσης και, συνεπώς, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου δεν προσαρμόζεται. Εντούτοις, η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα καταλήξει σε μια φορολογητέα ροή οικονομικών οφελών προς την επιχείρηση και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών οφελών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση. Αυτό είναι αληθές και αν ακόμη:

(α) Η επιχείρηση δεν προτίθεται να εκποιήσει το περιουσιακό στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί μέσω της χρησιμοποιήσεώς του και αυτό θα δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα, το οποίο υπερβαίνει την απόσβεση που θα είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς σε μελλοντικές περιόδους, ή

(β) ο φόρος στα κέρδη κεφαλαίου αναβάλλεται, αν το προϊόν της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου επενδύεται σε παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο φόρος θα καταστεί τελικά πληρωτέος κατά την πώληση ή χρήση των παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων.

Υπεραξία

21. Υπεραξία είναι η διαφορά του κόστους αγοράς, από τη συμμετοχή του αγοραστή στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν την απόσβεση της υπεραξίας ως ενός εκπεστέου εξόδου, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Περαιτέρω, σε τέτοιες νομοθεσίες, το κόστος υπεραξίας δεν είναι συχνά εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πωλεί την κυρίως επιχείρησή της. Σε αυτές τις νομοθεσίες, η υπεραξία έχει φορολογική βάση μηδενική. Κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως, αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την καταχώρηση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία είναι ένα προκύπτον υπόλοιπο και η καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

22. Μία προσωρινή διαφορά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, για παράδειγμα αν μέρος ή όλο το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου δε θα είναι εκπεστέο φορολογικά. Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου:

(α) Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων, μία επιχείρηση καταχωρεί κάθε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή της αρνητικής υπεραξίας (βλέπε παράγραφο 19).

(β) Αν η συναλλαγή επηρεάζει είτε το λογιστικό αποτέλεσμα είτε το φορολογητέο εισόδημα, μια επιχείρηση καταχωρεί κάθε προκύπτουσα φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και καταχωρεί το προκύπτον αναβαλλόμενο έξοδο ή έσοδο φόρου στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 59).

▼B

(γ) Αν η συναλλαγή δεν είναι μία ενοποίηση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα, μία επιχείρηση θα καταχωρούσε την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και θα προσάρμοζε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά το ίδιο ποσό, αν δεν υπήρχε η εξαίρεση που παρέχεται από τις παραγράφους 15 και 24. Τέτοιες προσαρμογές θα καθιστούσαν τις οικονομικές καταστάσεις λιγότερο διαφανείς. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει στην επιχείρηση να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, είτε κατά την αρχική καταχώρηση είτε μεταγενέστερα (βλέπε παράδειγμα στην επόμενη σελίδα). Περαιτέρω, μία επιχείρηση δεν καταχωρεί μεταγενέστερες μεταβολές στη μη καταχωρηθείσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται.

23. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32, «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», ο εκδότης ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου (για παράδειγμα μιας μετατρέψιμης ομολογίας) κατατάσσει το στοιχείο της υποχρέωσης του χρηματοπιστωτικού μέσου στις υποχρεώσεις και το στοιχείο που αφορά ίδια κεφάλαια, στα ίδια κεφάλαια. Σε μερικές νομοθεσίες, η φορολογική βάση του στοιχείου της υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση είναι ίση με την αρχική λογιστική αξία του αθροίσματος των συνθετικών στοιχείων της υποχρέωσης και των ίδιων κεφαλαίων. Η προκύπτουσα φορολογητέα προσωρινή διαφορά οφείλεται στην αρχική καταχώρηση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ξεχωριστά από το στοιχείο της υποχρέωσης. Για το λόγο αυτό, η εξαίρεση που τίθεται στην παράγραφο 15(β) δεν εφαρμόζεται. Συνεπώς, μια επιχείρηση καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται απ' ευθείας στη λογιστική αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με την παράγραφο 58, μεταγενέστερες μεταβολές στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση καταχωρούνται στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως αναβαλλόμενο έξοδο (έσοδο) φόρου.

Παράδειγμα εφαρμογής της παραγράφου 22(γ)

Μία επιχείρηση προτίθεται να χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 1 000 καθ' όλη την ωφέλιμη ζωή του των 5 ετών και έπειτα να το πωλήσει με υπολειμματική αξία μηδέν. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 40 %. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι εκπεστέα φορολογικά. Κατά την πώληση, το τυχόν κέρδος κεφαλαίου δε θα ήταν φορολογητέο και η τυχόν ζημία κεφαλαίου δε θα ήταν εκπεστέα.

Καθώς ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα κερδίζει φορολογητέο εισόδημα 1 000 και θα πληρώσει φόρο 400. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 400, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου.

Στο επόμενο έτος, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 800. Κερδίζοντας φορολογητέο εισόδημα 800, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρο 320. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 320, γιατί προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου.

Εκπεστέες προσωρινές διαφορές

24. **Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να αξιοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από:**

(α) **αρνητική υπεραξία, η οποία αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», ή**

(β) **την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:**

(i) **δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων, και**

(ii) **κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία).**

Όμως, για εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση πρέπει να καταχωρείται σύμφωνα με την παράγραφο 44.

▼B

25. Κατά την καταχώρηση μιας υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές χρήσεις με την εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την επιχείρηση, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μίας μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία καταχωρείται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Ως εκ τούτου, προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, οπότε αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεστεί κατά το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Ομοίως, αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, η διαφορά δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση από την άποψη του φόρου εισοδήματος, η οποία θα είναι ανακτήσιμη σε μελλοντικές περιόδους.

Παράδειγμα

Μία επιχείρηση καταχωρεί μία υποχρέωση των 100 για προβλεπόμενο κόστος εγγύησης προϊόντων. Για φορολογικούς σκοπούς, το κόστος εγγύησης προϊόντων δε θα είναι εκπεστέο μέχρις ότου η επιχείρηση πληρώσει τις αποζημιώσεις. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25 %.

Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι μηδενική (λογιστική αξία 100 μείον το ποσό που θα είναι εκπεστέο για φορολογικούς σκοπούς σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους). Κατά την εξόφληση της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης, η επιχείρηση θα μειώσει το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα κατά το ποσό των 100 και, συνεπώς, θα μειώσει τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές κατά 25 (100 × 25 %). Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των 100 και της μηδενικής φορολογικής βάσης είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά των 100. Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 25 (100 × 25 %), εφόσον αναμένεται ότι η επιχείρηση θα έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα σε μελλοντικές περιόδους για να επωφεληθεί από τη μείωση στις καταβολές φόρου.

26. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα εκπεστέων προσωρινών διαφορών που καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις:

(α) Κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, καθώς παρέχεται η υπηρεσία από τον εργαζόμενο, αλλά να εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος είτε όταν καταβάλλονται οι εισφορές από την επιχείρηση είτε όταν αυτή πληρώσει τις παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι συνήθως μηδενική. Μια τέτοια εκπεστέα προσωρινή διαφορά καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, επειδή τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση με τη μορφή έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα, όταν καταβάλλονται οι εισφορές ή οι παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

(β) Κόστος έρευνας καταχωρείται ως έξοδο κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου στην οποία προκύπτει, αλλά μπορεί να μην είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, που είναι το ποσό το οποίο οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

(γ) Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά, το κόστος της αγοράς κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν καταχωρηθεί, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής. Όταν κατά την αγορά καταχωρείται μία υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει επίσης, όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66).

(δ) Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να απεικονίζονται στην εύλογη αξία ή μπορεί να αναπροσαρμόζονται χωρίς να γίνεται μία

▼B

ανάλογη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 20). Προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά, αν η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του.

27. Η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών καταλήγει σε εκπτώσεις κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μελλοντικών περιόδων. Όμως, τα οικονομικά οφέλη με τη μορφή μειώσεων στις φορολογικές πληρωμές θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, μόνον αν κερδίζει επαρκές φορολογητέο εισόδημα, έναντι του οποί ου οι εκπτώσεις μπορεί να συμψηφιστούν. Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, όταν αναμένεται ότι φορολογητέο εισόδημα θα είναι διαθέσιμο έναντι του οποίου οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

28. Αναμένεται ότι θα υπάρχει φορολογητέο εισόδημα, έναντι του οποίου μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, όταν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, οι οποίες διαφορές αναμένονται να αναστραφούν:

(α) στην ίδια περίοδο, όπως η αναμενόμενη αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, ή

(β) σε περιόδους στις οποίες μια φορολογική ζημία, που προκύπτει από την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται στη περίοδο στην οποία προκύπτουν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

29. Όταν υπάρχουν ανεπαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται κατά την έκταση που:

(α) Αναμένεται ότι η επιχείρηση θα έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα, που έχει σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, στην ίδια περίοδο όπως η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών (ή σε περιόδους κατά τις οποίες μία φορολογική ζημία που ανακύπτει από την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους). Κατά την εκτίμηση αν θα έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα σε μελλοντικές περιόδους, μία επιχείρηση αγνοεί φορολογητέα ποσά που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες αναμένονται να προκύψουν σε μελλοντικές περιόδους, γιατί η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που προκύπτει από αυτές τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα προϋποθέτει μελλοντικό φορολογητέό εισόδημα για να χρησιμοποιηθεί, ή

(β) Ο φορολογικός προγραμματισμός της επιχείρησης επιτρέπει τη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος στις κατάλληλες περιόδους.

30. Ο φορολογικός προγραμματισμός συνίσταται σε ενέργειες που η επιχείρηση θα ανελάμβανε για να δημιουργήσει ή να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα σε συγκεκριμένη περίοδο πριν την εκπνοή της φορολογικής ζημίας ή του πιστωτικού φόρου που μεταφέρεται εις νέο. Για παράδειγμα, σε μερικές νομοθεσίες, το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να δημιουργηθεί ή να αυξηθεί από:

(α) επιλογή της φορολόγησης των εσόδων από τόκους είτε σε ταμιακή βάση είτε με βάση τη περίοδο που αφορούν,

(β) αναβολή του δικαιώματος ορισμένων εκπτώσεων από το φορολογητέο εισόδημα,

(γ) πώληση και πιθανή επαναμίσθωση, περιουσιακών στοιχείων που έχουν ανατιμηθεί αλλά για τα οποία η φορολογική βάση δεν έχει προσαρμοστεί για να αντανακλά αυτή την ανατίμηση και

(δ) πώληση περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί μη φορολογητέο εισόδημα (όπως, σε μερικές νομοθεσίες, μία κρατική ομολογία) με σκοπό την αγορά μιας άλλης επένδυσης που δημιουργεί φορολογητέο εισόδημα.

Όταν με το φορολογικό προγραμματισμό μετατίθεται το φορολογητέο εισόδημα από μεταγενέστερη σε προηγούμενη περίοδο, η χρησιμοποίηση μιας φορολογικής ζημίας ή πιστωτικού φόρου μεταφερόμενου σε νέο εξακολουθεί να εξαρτάται από την ύπαρξη μελλοντικού φορολογητέου

▼B

εισοδήματος εκ πηγών άλλων από τις μελλοντικά δημιουργούμενες προσωρινές διαφορές.

31. Όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η επιχείρηση ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 35 και 36.

Αρνητική υπεραξία

32. Αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την καταχώρηση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με αρνητική υπεραξία, η οποία αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων», δεδομένου ότι η αρνητική υπεραξία είναι ένα υπολειμματικό ποσό και η καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης θα αύξανε το ποσό αυτό.

Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

33. Μία περίπτωση κατά την οποία δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι όταν μία μη φορολογητέα κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο, εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, αλλά για φορολογικούς σκοπούς, δεν εκπίπτεται από το αποσβεστέο ποσό του στοιχείου αυτού (με άλλα λόγια από τη φορολογική βάση του). Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του και αυτό συνεπάγεται μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να παρουσιαστούν επίσης ως έσοδο επόμενων χρήσεων, οπότε η διαφορά μεταξύ του εσόδου επόμενων χρήσεων και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οποιαδήποτε μέθοδος παρουσίασης υιοθετείται από την επιχείρηση, η επιχείρηση δεν καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, για το λόγο που δίδεται στην παράγραφο 22.

Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι

34. **Για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.**

35. Τα κριτήρια για την καταχώρηση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από τη μεταφορά σε νέο των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων είναι τα ίδια, όπως τα κριτήρια για την καταχώρηση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Όμως, η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα μπορεί να μην υπάρξει. Συνεπώς, όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή πιστωτικούς φόρους, μόνο κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 82 απαιτεί γνωστοποίηση του ποσού της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και της φύσης της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της.

36. Μία επιχείρηση εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο αποτέλεσμα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν:

(α) Αν η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν την εκπνοή τους.

(β) Αν αναμένεται ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο εισόδημα πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

▼B

(γ) Αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να επανασυμβούν,

(δ) Αν υπάρχει στην επιχείρηση φορολογικός προγραμματισμός (βλέπε παράγραφο 30) που θα δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Κατά την έκταση που δεν αναμένεται ότι θα υπάρξει φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Επανεκτίμηση των μη καταχωρηθεισών αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων

37. Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, η επιχείρηση επανεκτιμά τις ακαταχώρητες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και καταχωρεί μία προηγουμένως ακαταχώρητη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Για παράδειγμα, μία βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την επιχείρηση ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο εισόδημα στο μέλλον, ώστε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση να ανταποκρίνεται στα κριτήρια καταχώρησης που τίθενται στις παραγράφους 24 ή 34. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν μία επιχείρηση επανεκτιμά αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις κατά την ημερομηνία μίας ενοποίησης επιχειρήσεων ή μεταγενεστέρως (βλέπε παραγράφους 67 και 68).

Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες

38. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρίας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της επιχείρησης στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση (που είναι συχνά το κόστος) της επένδυσης ή του δικαιώματος. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε ένα αριθμό διαφορετικών περιπτώσεων, για παράδειγμα:

(α) Ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών και κοινοπραξιών.

(β) Μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος όταν μία μητρική εταιρία και η θυγατρική της είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες.

(γ) Μία μείωση της λογιστικής αξίας μιας συμμετοχής σε μια συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η προσωρινή διαφορά μπορεί να είναι διαφορετική από την προσωρινή διαφορά που συνδέεται με αυτή τη συμμετοχή στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, αν αυτή απεικονίζει την επένδυση στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένο ποσό.

39. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, εκτός εάν πληρούνται αμφότεροι οι ακόλουθοι όροι:**

(α) **η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και**

(β) **αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.**

40. Εφόσον μία μητρική εταιρία ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με αυτή την επένδυση (συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν όχι μόνο από αδιανέμητα κέρδη, αλλά επίσης από κάθε συναλλαγματική διαφορά μετατροπής). Περαιτέρω, δε θα ήταν συνήθως εύκολο να προσδιορισθεί το ποσό των φόρων εισοδήματος που θα ήταν πληρωτέο όταν οι προσωρινές διαφορές αναστρέφονται. Συνεπώς, όταν η μητρική εταιρία έχει αποφασίσει να μη διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο ορατό μέλλον, η μητρική εταιρία δεν καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική

▼B

υποχρέωση. Οι ίδιες προϋποθέσεις εφαρμόζονται για επενδύσεις σε υποκαταστήματα.

41. Η επιχείρηση παρακολουθεί στο δικό της τηρούμενο νόμισμα τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας αλλοδαπής επιχείρησης που είναι αναπόσπαστο τμήμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της (βλέπε ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»). Όταν το φορολογητέο εισόδημα ή η φορολογική ζημία της αλλοδαπής επιχείρησης (και συνεπώς, η φορολογική βάση των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αυτής) προσδιορίζεται στο ξένο νόμισμα, οι μεταβολές στην τιμή συναλλάγματος δημιουργούν προσωρινές διαφορές. Λόγω του ότι τέτοιες προσωρινές διαφορές αφορούν στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ίδιας της αλλοδαπής επιχείρησης και όχι στην επένδυση της μητρικής στην επιχείρηση αυτή, η μητρική καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (με την προϋπόθεση της παραγράφου 24) απαίτηση. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 58).

42. Ένας επενδυτής σε συγγενή επιχείρηση δεν ελέγχει την επιχείρηση αυτή και δεν είναι συνήθως σε θέση να κατευθύνει τη μερισματική πολιτική της. Συνεπώς, αν δεν υπάρχει συμφωνία που ορίζει ότι τα κέρδη της συγγενούς δε θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, ο επενδυτής καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που συνδέονται με την επένδυσή του στη συγγενή. Σε μερικές περιπτώσεις, ο επενδυτής μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίσει το ποσό του φόρου που θα ήταν πληρωτέο, αν ανακτούσε το κόστος της επενδύσεώς του στη συγγενή, αλλά μπορεί να προσδιορίσει ότι αυτό θα ισούται ή θα υπερβαίνει ένα ελάχιστο ποσό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αποτιμάται σε αυτό το ποσό.

43. Η συμφωνία μεταξύ των μερών σε μία κοινοπραξία συνήθως ρυθμίζει τη διανομή των κερδών και καθορίζει αν οι αποφάσεις για τέτοια θέματα απαιτούν τη συγκατάθεση όλων των κοινοπρακτούντων ή μία ειδική πλειοψηφία των κοινοπρακτούντων. Όταν ο κοινοπρακτών μπορεί να ελέγχει τη διανομή των κερδών και αναμένεται ότι τα κέρδη δε θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, δεν καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

44. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και από δικαιώματα σε κοινοπραξίες, κατά την έκταση και μόνο κατά την έκταση, που αναμένεται ότι:**

(α) **οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον, και**

(β) **θα υπάρξει φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.**

45. Για να αποφασιστεί από την επιχείρηση αν καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με τα δικαιώματά της σε κοινοπραξίες, η επιχείρηση ακολουθεί τις οδηγίες που τίθενται στις παραγράφους 28 μέχρι 31.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

46. **Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.**

47. **Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί η απαίτηση ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιωδώς θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.**

48. Οι τρέχουσες και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί. Όμως, σε μερικές νομοθεσίες, ανακοινώσεις των φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) από την κυβέρνηση έχουν την ουσιαστική επίδραση της πραγματικής θέσπισης, η οποία μπορεί να ακολουθεί την ανακοίνωση σε περίοδο μερικών μηνών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι φορολογικές

▼B

απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή (και φορολογικών νόμων).

49. Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) των χρήσεων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένονται να αναστραφούν.

50. (Απαλείφθηκε)

51. **Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεών της.**

52. Σε μερικές νομοθεσίες, ο τρόπος με τον οποίο μία επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία μιας απαίτησης (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα κατωτέρω είτε αμφότερα:

(α) Το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία της απαίτησης (υποχρέωσης).

(β) Τη φορολογική βάση της απαίτησης (υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση αποτιμά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης.

Παράδειγμα Α

Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει λογιστική αξία 100 και φορολογική βάση 60. Θα εφαρμοζόταν φορολογικός συντελεστής 20 %, αν το περιουσιακό στοιχείο επωλείτο και συντελεστής 30 % στα άλλα έσοδα.

Η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 8 (40 × 20 %) αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 12 (40 × 30 %), αν αναμένει να διατηρήσει το περιουσιακό στοιχείο και να ανακτήσει τη λογιστική αξία του μέσω της χρήσης του.

Παράδειγμα Β

Ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού με αξία κτήσης 100 και ένα ποσό λογιστικής τήρησης 80 αναπροσαρμόζεται στα 150. Καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν έγινε για φορολογικούς σκοπούς. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 30 και ο συντελεστής φορολογίας είναι 30 %. Αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα, αλλά το προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος δε θα είναι φορολογητέο.

Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 70 και υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 80. Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει η λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα των 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Σε αυτή τη βάση, υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 24 (80 × 30 %). Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει την αναπόσβεστη λογιστική αξία με την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται ως εξής:

	Φορολογητέα προσωρινή διαφορά	Φορολογικός συντελεστής	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	30	30 %	9
Είσπραξη πλέον του κόστους	50	μηδέν	—
Σύνολο	80		9

Σημείωση: Σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

▼B

Παράδειγμα Γ

Τα γεγονότα είναι όπως στο παράδειγμα Β, εκτός του ότι αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση θα περιληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογούμενο με 30 %) και το προϊόν της πώλησης θα φορολογηθεί με 40 %, μετά την έκπτωση κόστους προσαρμοσμένου για τον πληθωρισμό ύψους 110.

Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα των 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 70, υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 80 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 24 (80 × 30 %) όπως στο παράδειγμα Β.

Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία από την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, η επιχείρηση θα είναι σε θέση να εκπέσει το προσαρμοσμένο για πληθωρισμό κόστος των 110. Το καθαρό προϊόν των 40 θα φορολογηθεί με 40 %. Επιπρόσθετα, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα και θα φορολογηθεί με 30 %. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 80 (110 μείον 30), υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 70 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 25 (40 × 40 % πλέον 30 × 30 %). Αν η φορολογική βάση δεν είναι άμεσα εμφανής σε αυτό το παράδειγμα, μπορεί να είναι χρήσιμο να ληφθεί υπόψη η θεμελιώδης αρχή που τίθεται στην παράγραφο 10.

Σημείωση: Σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

52Α. Σε μερικές νομοθεσίες, οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο συντελεστή, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλεται ως μέρισμα στους μετόχους της επιχείρησης. Σε ορισμένες άλλες νομοθεσίες, οι φόροι εισοδήματος μπορεί να επιστραφούν ή να πληρωθούν, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλονται ως μέρισμα στους μετόχους της επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με το φορολογικό συντελεστή που αντιστοιχεί στα αδιανέμητα κέρδη.

52Β. Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 52Α, οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων καταχωρούνται, όταν καταχωρείται η υποχρέωση καταβολής μερίσματος. Οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων συνδέονται περισσότερο άμεσα με συναλλαγές ή γεγονότα του παρελθόντος παρά με διανομές στους ιδιοκτήτες. Συνεπώς, οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων καταχωρούνται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου όπως απαιτείται από την παράγραφο 58, εκτός κατά την έκταση που οι συνέπειες του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων ανακύπτουν από τις συνθήκες που περιγράφηκαν στην παράγραφο 58(α) και (β).

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 52Α και 52Β

Το ακόλουθο παράδειγμα ασχολείται με την αποτίμηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης σε μία νομοθεσία, όπου οι φόροι εισοδήματος πρέπει να πληρώνονται με ένα υψηλότερο συντελεστή στα αδιανέμητα κέρδη (50 %), ενώ ένα ποσό επιστρέφεται, όταν τα κέρδη διανέμονται. Ο συντελεστής φόρου στα διανεμόμενα κέρδη είναι 35 %. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού 31 Δεκεμβρίου 20 × 1 η επιχείρηση δεν καταχωρεί μία υποχρέωση για μερίσματα που προτείνονται ή που ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ως αποτέλεσμα δεν καταχωρούνται μερίσματα στη χρήση 20 × 1. Φορολογητέο εισόδημα για το 20 × 1 είναι 100 000. Οι καθαρές προσωρινές φορολογητέες διαφορές για το έτος 20 × 1 είναι 40 000.

Η επιχείρηση καταχωρεί μία τρέχουσα φορολογική υποχρέωση και ένα τρέχον έξοδο φόρου εισοδήματος 50 000. Καμία απαίτηση δεν καταχωρείται για ποσό πιθανώς ανακτήσιμο ως αποτέλεσμα μελλοντικών μερισμάτων. Η επιχείρηση επίσης καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και αναβαλλόμενο έξοδο φόρου των 20 000 (40 000 × 50 %) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που η επιχείρηση θα πληρώσει, όταν ανακτήσει ή τακτοποιήσει τις λογιστικές αξίες των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της που βασίζονται στο συντελεστή φόρου που είναι εφαρμοστέος στα αδιανέμητα κέρδη.

▼B

Στη συνέχεια, στις 15 Μαρτίου 20 × 2 η επιχείρηση καταχωρεί μερίσματα των 10 000 από προηγούμενα λειτουργικά κέρδη, ως μία υποχρέωση.

Στις 15 Μαρτίου 20 × 2, η επιχείρηση καταχωρεί την ανάκτηση των φόρων εισοδήματος των 1 500 (15 % των μερισμάτων που καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση) ως μία τρέχουσα φορολογική απαίτηση και ως μία μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου εισοδήματος για το 20 × 2.

53. **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται**

54. Ο αξιόπιστος προσδιορισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε προεξοφλητική βάση απαιτεί λεπτομερή προσδιορισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς. Σε πολλές περιπτώσεις τέτοιος προσδιορισμός είναι πρακτικά αδύνατος ή εξαιρετικά πολύπλοκος. Συνεπώς, δεν είναι σωστό να απαιτείται προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Το να επιτραπεί, χωρίς να απαιτείται, η προεξόφληση, θα κατέληγε σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες δε θα ήταν συγκρίσιμες μεταξύ επιχειρήσεων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν απαιτεί και δεν επιτρέπει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

55. Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται σε σχέση με τη λογιστική αξία μιας απαίτησης ή υποχρέωσης. Αυτό ισχύει ακόμη και όπου αυτή η ίδια η λογιστική αξία είναι προσδιορισμένη σε μια προεξοφλημένη βάση, για παράδειγμα στην περίπτωση των δεσμεύσεων παροχών αποχώρησης (βλέπε ΔΛΠ 19 «παροχές σε εργαζόμενους»).

56. **Η λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η επιχείρηση πρέπει να μειώνει τη λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης κατά την έκταση που δεν είναι πλέον πιθανό ότι επαρκές φορολογητέο εισόδημα θα είναι διαθέσιμο για να επιτρέψει την αξιοποίηση του οφέλους μέρους ή του συνόλου αυτής της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Κάθε τέτοια μείωση πρέπει να αναστρέφεται κατά την έκταση που καθίσταται πιθανό ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο εισόδημα.**

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

57. Η λογιστική απεικόνιση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο απεικόνισης της ίδιας της συναλλαγής ή γεγονότος. Οι παράγραφοι 58 μέχρι 68 υλοποιούν αυτή την αρχή.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

58. **Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου, πλην κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από:**

(α) **συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούμενο κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο (βλέπε παραγράφους 61 μέχρι 65,) ή**

(β) **ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά (βλέπε παραγράφους 66 μέχρι 68).**

59. Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Παραδείγματα είναι:

(α) έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση τη περίοδο που αφορούν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 «έσοδα», αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) σε ταμιακή βάση και

(β) κόστος άϋλων περιουσιακών στοιχείων έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 «άϋλα περιουσιακά στοιχεία» και αποσβένεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά είχε εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς, όταν αναλήφθηκε.

60. Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται και αν ακόμη δεν υπάρχει

▼B

μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από:

(α) μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους,

(β) επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, ή

(γ) μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλην κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια (βλέπε παράγραφο 63).

Στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια

61. **Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο.**

62. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, όπως π.χ.:

(α) μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων (βλέπε ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια»),

(β) μία διόρθωση στο αρχικό υπόλοιπο των αποτελεσμάτων εις νέον που οφείλεται είτε σε μεταβολή λογιστικής αρχής με αναδρομική εφαρμογή είτε σε διόρθωση βασικού λάθους (βλέπε ΔΛΠ 8: «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές των λογιστικών αρχών»),

(γ) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδος (βλέπε ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»), και

(δ) ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική καταχώρηση του στοιχείου που αφορά ίδια κεφάλαια ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου (βλέπε παράγραφο 23).

63. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στα ίδια κεφάλαια. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

(α) υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί,

(β) μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή

(γ) η επιχείρηση αποφασίζει να καταχωρήσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή εφεξής να μην την καταχωρήσει στο σύνολο της και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία λογική αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της επιχείρησης, κατά τη φορολογική νομοθεσία που τη διέπει ή σε άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία πιο ορθή κατανομή κατά τις περιστάσεις.

64. Το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» δεν εξειδικεύει αν μία επιχείρηση πρέπει να μεταφέρει κάθε έτος, από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα εις νέον, ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που βασίζεται στην αξία κτήσης αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν μία επιχείρηση διενεργεί τέτοια μεταφορά, το μεταφερόμενο ποσό είναι καθαρό από κάθε σχετικό αναβαλλόμενο φόρο. Το ίδιο εφαρμόζεται για μεταφορές που γίνονται κατά την πώληση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων.

▼B

65. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και αυτή η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής της φορολογικής βάσης πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Όμως αν η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δε σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

65Α. Όταν μία επιχείρηση καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές νομοθεσίες αυτό το ποσό αναφέρεται ως ένας παρακρατούμενος φόρος. Αυτό το ποσό που καταβλήθηκε ή είναι πληρωτέο στις φορολογικές αρχές χρεώνεται στα ίδια κεφάλαια ως μέρος των μερισμάτων.

Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από ενοποίηση επιχειρήσεων

66. Όπως εξηγήθηκε στις παραγράφους 19 και 26 (γ), προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 22, «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», η επιχείρηση καταχωρεί κάθε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (κατά την έκταση που ανταποκρίνεται στα κριτήρια καταχώρησης της παραγράφου 24) ή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της αγοράς. Συνεπώς, αυτές οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν τη θετική ή αρνητική υπεραξία. Όμως, σύμφωνα με τις παραγράφους 15(α) και 24(α), μία επιχείρηση δεν καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την ίδια την υπεραξία (αν η απόσβεση της υπεραξίας δεν είναι εκπεστέα φορολογικά) και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προκύπτουν από μη φορολογητέα αρνητική υπεραξία, η οποία αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο.

67. Ως αποτέλεσμα μιας ενοποίησης επιχειρήσεων, η αγοράστρια μπορεί να θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει μία δική της αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που δεν είχε καταχωρηθεί πριν από την ενοποίηση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, η αγοράστρια μπορεί να δικαιούται να επωφεληθεί τις δικές της αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες από το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα της αποκτώμενης επιχείρησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αγοράστρια καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και λαμβάνει αυτό υπόψη κατά τον προσδιορισμό της θετικής ή αρνητικής υπεραξίας που προκύπτει κατά την αγορά.

68. Όταν η αγοράστρια δεν καταχώρησε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση της αποκτώμενης επιχείρησης ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της ενοποίησης και αυτή η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται μεταγενέστερα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αγοράστριας, το προκύπτον αναβαλλόμενο έσοδο φόρου καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επιπρόσθετα, η αγοράστρια:

(α) προσαρμόζει την μικτή αξία κτήσης της υπεραξίας, καθώς και τη σχετική σωρευμένη απόσβεση, στα κονδύλια που θα είχαν καταχωρηθεί, αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε καταχωρηθεί ως ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της ενοποίησης, και

(β) καταχωρεί τη μείωση στην αναπόσβεστη λογιστική αξία της υπεραξίας ως έξοδο.

Όμως, η αγοράστρια δεν καταχωρεί αρνητική υπεραξία ούτε αυξάνει τη λογιστική αξία της αρνητικής υπεραξίας.

Παράδειγμα

Μία επιχείρηση απέκτησε μία θυγατρική που είχε εκπεστέες προσωρινές διαφορές από 300. Ο φορολογικός συντελεστής κατά το χρόνο της απόκτησης ήταν 30 %. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 δεν καταχωρήθηκε ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας των 500, που προκύπτει από την απόκτηση. Η υπεραξία αποσβένεται κατά τη διάρκεια 20 ετών. Δύο (2) έτη μετά την απόκτηση, η επιχείρηση εκτίμησε ότι το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα πιθανώς θα αρκούσε στην επιχείρηση για να ανακτήσει το όφελος όλων των εκπεστέων προσωρινών διαφορών.

▼B

Η επιχείρηση καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 (300 × 30 %) και, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, έσοδο από αναβαλλόμενο φόρο των 90. Επίσης, μειώνει την αξία κτήσης της υπεραξίας κατά 90 και τη σωρευμένη απόσβεση κατά 9 (αντιπροσωπεύουσα απόσβεση 2 ετών). Το υπόλοιπο των 81 καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Συνεπώς, η αξία κτήσης της υπεραξίας και η σχετική σωρευμένη απόσβεση μειώνονται στα ποσά (410 και 41) που θα είχαν καταχωρηθεί αν μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 είχε καταχωρηθεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της ενοποίησης των επιχειρήσεων.

Αν ο φορολογικός συντελεστής έχει αυξηθεί σε 40 %, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 120 (300 × 40 %) και, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, έσοδο από αναβαλλόμενο φόρο των 120. Αν ο συντελεστής φόρου έχει μειωθεί στο 20 %, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 60 (300 × 20 %) και έσοδο από αναβαλλόμενο φόρο των 60. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η επιχείρηση επίσης μειώνει την αξία κτήσης της υπεραξίας κατά 90 και τη σωρευμένη απόσβεση κατά 9 και καταχωρεί το υπόλοιπο των 81, ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Φορολογικές απαιτήσεις και φορολογικές υποχρεώσεις

69. **Οι φορολογικές απαιτήσεις και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να διακρίνονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.**

70. **Όταν μία επιχείρηση κάνει διάκριση μεταξύ κυκλοφορούντων και μη περιουσιακών στοιχείων και βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις της, δεν πρέπει να εντάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις, στην κατηγορία των κυκλοφορούντων/βραχυπρόθεσμων στοιχείων.**

Συμψηφισμός

71. **Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν, η επιχείρηση:**

(α) **έχει ένα νόμιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά, και**

(β) **προτίθεται είτε να εξοφλήσει/τακτοποιήσει το καθαρό υπόλοιπο, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να εξοφλήσει την υποχρέωση συγχρόνως.**

72. Μολονότι οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις καταχωρούνται και αποτιμώνται ξεχωριστά, συμψηφίζονται στον Ισολογισμό, εφόσον πληρούνται κριτήρια όμοια προς εκείνα που καθιερώνονται για τα χρηματοπιστωτικά μέσα στο ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση». Μία επιχείρηση έχει κανονικά ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού μιας τρέχουσας φορολογικής απαίτησης με μια τρέχουσα φορολογική υποχρέωση, όταν αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η φορολογική αρχή επιτρέπει στην επιχείρηση να καταβάλλει ή να εισπράξει το καθαρό ποσό.

73. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μία τρέχουσα φορολογική απαίτηση μιας επιχείρησης του ομίλου συμψηφίζεται έναντι μιας τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης μιας άλλης επιχείρησης του ομίλου, αν και μόνο αν, οι επιχειρήσεις αυτές έχουν ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να καταβάλλουν ή να εισπράξουν το καθαρό ποσό και προτίθενται να προβούν στην καταβολή ή είσπραξη αυτού του καθαρού ποσού ή να ανακτήσουν την απαίτηση και να εξοφλήσουν την υποχρέωση συγχρόνως.

74. **Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν:**

(α) **η επιχείρηση έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων, και**

▼B

(β) **οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή είτε:**

(i) **στην ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, είτε**

(ii) **σε διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες, οι οποίες προτίθενται να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις ή να εισπράξουν τις απαιτήσεις και να τακτοποιήσουν/εξοφλήσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένονται να τακτοποιηθούν ή να ανακτηθούν.**

75. Για να αποφεύγεται η ανάγκη για λεπτομερή προγραμματισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να συμψηφίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση έναντι μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης της ίδιας φορολογητέας οικονομικής μονάδας όταν και μόνο όταν, αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η επιχείρηση έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων.

76. Σε σπάνιες περιπτώσεις, μια επιχείρηση μπορεί να έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού και πρόθεση να συμψηφίσει σε ορισμένες περιόδους, αλλά όχι σε άλλες. Σε τέτοιες σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται λεπτομερής προγραμματισμός προκειμένου να εξακριβωθεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μιας φορολογητέας οικονομικής μονάδας θα καταλήξει σε αυξημένες φορολογικές πληρωμές στην ίδια περίοδο στην οποία μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μιας άλλης φορολογητέας οικονομικής μονάδας θα καταλήξει σε μειωμένες πληρωμές από αυτή τη δεύτερη φορολογητέα οικονομική μονάδα.

Έξοδο φόρου

Έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες

77. **Το έξοδο/(έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, πρέπει να εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.**

Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων εξωτερικού

78. Το ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» απαιτεί ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα, αλλά δεν ορίζει που θα εμφανίζονται οι διαφορές αυτές στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, όταν στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων καταχωρούνται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις εξωτερικού, οι διαφορές αυτές μπορεί να κατατάσσονται ως αναβαλλόμενα έξοδα (έσοδα) φόρου, αν αυτή η παρουσίαση θεωρείται ότι είναι η πλέον χρήσιμη για τους χρήστες των Οικονομικών καταστάσεων.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

79. **Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.**

80. Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

(α) Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο).

(β) Κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στη περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων.

(γ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.

(δ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.

(ε) Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή

▼B

διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου.

(στ) Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.

(ζ) Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης, μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης σύμφωνα με την παράγραφο 56.

(η) Το ποσό του εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με όσες μεταβολές των λογιστικών αρχών και βασικά λάθη περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου, σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές».

81. **Τα ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:**

(α) **Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.**

(β) **Το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια που καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

(γ) **Μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με έναν ή αμφότερους από τους ακόλουθους τρόπους:**

(i) **μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές), ή**

(ii) **Αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου.**

(δ) **Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.**

(ε) **Το ποσό (και ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό.**

(στ) **Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (βλέπε παράγραφο 39).**

(ζ) **Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:**

(i) **το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο,**

(ii) **το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.**

(η) **Σε σχέση με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις, το έξοδο φόρου που αφορά:**

(i) **στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή, και**

(ii) **στο κέρδος ή ζημία της περιόδου από συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας εκμετάλλευσης, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.**

(θ) **Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση,**

▼B

αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

82. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της, όταν:**

(α) **η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και**

(β) **η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.**

82Α. **Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 52Α, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που είναι εφικτά προσδιοριστέες καθώς και αν υπάρχουν κάποιες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος μη εφικτά προσδιοριστέες.**

83. Η επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το ποσό κάθε έκτακτου κονδυλίου είτε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Όταν αυτή η γνωστοποίηση γίνεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, το συνολικό ποσό όλων των έκτακτων κονδυλίων γνωστοποιείται στον πίνακα της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθαρό από το συνολικό ποσό του σχετιζόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου. Μολονότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν χρήσιμη τη γνωστοποίηση του εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με κάθε έκτακτο κονδύλιο, είναι μερικές φορές δύσκολο να κατανέμεται το έξοδο (έσοδο) φόρου μεταξύ αυτών των στοιχείων. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια μπορεί να γνωστοποιείται συνολικά.

84. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 81 (γ) παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος είναι ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτή τη σχέση στο μέλλον. Η σχέση μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.

85. Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα στην οποία είναι εγκαταστημένη η επιχείρηση, συναθροίζοντας το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους συντελεστές που εφαρμόζονται στην κάθε τοπική φορολογία και οι οποίοι υπολογίζονται επί ενός ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επί μέρους χώρα. Το παρακάτω παράδειγμα απεικονίζει τον τρόπο με τον οποίο η επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου επηρεάζει την παρουσίαση της αριθμητικής συμφωνίας.

86. Ο μέσος όρος του πραγματικού συντελεστή φόρου είναι το έξοδο (έσοδο) φόρου, διαιρούμενο με το λογιστικό αποτέλεσμα.

87. Συχνά δεν είναι εύκολο να υπολογιστεί το ποσό των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και από δικαιώματα σε κοινοπραξίες (βλέπε παράγραφο 39). Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών, αλλά δεν απαιτεί γνωστοποίηση των αναβαλλόμενων υποχρεώσεων φόρου. Πάντως, όπου είναι δυνατόν, οι επιχειρήσεις προτρέπονται να γνωστοποιούν τα ποσά των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, γιατί οι

▼B

χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν αυτή την πληροφορία χρήσιμη.

87Α. Η παράγραφος 82Α απαιτεί μία επιχείρηση να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προερχόταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Μία επιχείρηση γνωστοποιεί τα σημαντικά στοιχεία των συστημάτων φόρου εισοδήματος και τους συντελεστές που θα επηρεάζουν το ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων.

87Β. Δε θα ήταν μερικές φορές εφικτό να υπολογιστεί το συνολικό ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προερχόταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία επιχείρηση έχει ένα μεγάλο αριθμό αλλοδαπών θυγατρικών. Όμως, ακόμη και σε τέτοιες περιπτώσεις, μερικά τμήματα του συνολικού ποσού μπορεί να είναι ευχερώς προσδιοριστέα. Για παράδειγμα, σε ένα ενοποιημένο όμιλο, μία μητρική εταιρία και μερικές θυγατρικές της μπορεί να έχουν πληρώσει φόρους εισοδήματος με ένα υψηλότερο συντελεστή στα μη διανεμόμενα κέρδη και να είναι ενήμερες του ποσού που θα επιστρεφόταν κατά την καταβολή μελλοντικών μερισμάτων στους μετόχους από ενοποιημένα κέρδη σε νέο. Στην περίπτωση αυτή, αυτό το επιστρεπτέο ποσό γνωστοποιείται. Αν ισχύει, η επιχείρηση επίσης γνωστοποιεί ότι υπάρχουν πρόσθετες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν είναι εφικτά προσδιοριστέες. Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, αν υπάρχουν, η γνωστοποίηση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος αφορά στα κέρδη σε νέο της μητρικής.

87Γ. Μία επιχείρηση που είναι υποχρεωμένη να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 82Α μπορεί επίσης να υποχρεωθεί να παρέχει γνωστοποιήσεις που αφορούν σε προσωρινές διαφορές που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή δικαιώματα σε κοινοπραξίες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη αυτό στον καθορισμό των πληροφοριών που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 82Α. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές για τις οποίες δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (βλέπε παράγραφο 81ζ). Αν είναι ανέφικτο να υπολογιστούν τα ποσά των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (βλέπε παράγραφο 87) μπορεί να υπάρχουν ποσά πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων μη εφικτά προσδιοριστέων που συνδέονται με αυτές τις θυγατρικές.

88. Μια επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε σχετική με φόρους ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν, για παράδειγμα, από μη επιλυθείσες διαφορές με τις φορολογικές αρχές. Ομοίως, όταν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού θεσπίζονται ή ανακοινώνονται μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή στους φορολογικούς νόμους, μια επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ουσιώδη επίδραση αυτών των μεταβολών στις τρέχουσες και στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις της (βλέπε ΔΛΠ 10 «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού»).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 85

Το 19 × 2, μία επιχείρηση έχει λογιστικό κέρδος στη δική της νομοθεσία (χώρα Α) των 1 500 (19 × 1: 2 000) και στη χώρα Β των 1 500 (19 × 1: 500). Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30 % στη χώρα Α και 20 % στη χώρα Β. Στη χώρα Α, έξοδα των 100 (19 × 1: 200) δεν είναι εκπεστέα φορολογικά.

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας με τον εγχώριο συντελεστή φόρου.

	19 × 1	19 × 2
Λογιστικό κέρδος	2 500	3 000
Φόρος με τον εγχώριο συντελεστή 30 %	750	900
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπεστέα φορολογικά	60	30
Επίδραση των χαμηλότερων συντελεστών φόρου στη Χώρα Β	(50)	(150)
Έξοδο φόρου	760	780

▼B

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας που συνετάχθη συγκεντρώνοντας ξεχωριστές συμφωνίες για κάθε εθνική νομοθεσία Με αυτή τη μέθοδο, η επίδραση των διαφορών μεταξύ του εγχώριου φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και του εγχώριου φορολογικού συντελεστή σε άλλες νομοθεσίες δεν εμφανίζεται ως ξεχωριστό κονδύλι στη συμφωνία Μια επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται να αναλύσει το αποτέλεσμα των σημαντικών μεταβολών είτε στους φορολογικούς συντελεστές είτε στο σύνολο των κερδών που αποκτήθηκαν σε διαφορετικές νομοθεσίες, ούτως ώστε να εξηγούνται οι μεταβολές στους εφαρμοστέους συντελεστές φόρου, όπως απαιτείται από την παράγραφο 81(δ).

Λογιστικό κέρδος	2 500	3 000
Φόρος βάσει εγχώριων συντελεστών επί των κερδών στην κάθε χώρα	750	750
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπεστέα φορολογικά	60	30
Έξοδο φόρου	760	780

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

89. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998, εκτός από τα οριζόμενα στην παράγραφο 91. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αντί του ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρων εισοδήματος» που εγκρίθηκε το 1979.**

90. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρων εισοδήματος», που εγκρίθηκε το 1979.

91. **Οι παράγραφοι 52Α, 52Β, 65Α, 81(i), 82Α, 87Α, 87Β, 87Γ και η εξάλειψη των παραγράφων 3 και 50 τίθενται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις** [1] **που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001. Η υιοθέτηση ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη εφαρμογή επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 14

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1997)

Πληροφόρηση κατά τομέα

Αυτό το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 «παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα» το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο, σε μία αναθεωρημένη έκδοση, το 1994. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για Οικονομικές Καταστάσεις περιόδων που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998.

Οι παράγραφοι 116 και 117 του ΔΛΠ 36 «πομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» αναφέρουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για τις κατά τομέα ζημίες απομείωσης.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 «παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα» («το αρχικό ΔΛΠ 14»). Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998. Οι σημαντικότερες αλλαγές από το αρχικό ΔΛΠ 14 έχουν ως ακολούθως:

1. Το αρχικό ΔΛΠ 14 εφαρμοζόταν σε επιχειρήσεις των οποίων αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια και σε άλλες οικονομικώς σημαντικές οικονομικές μονάδες. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές ή ομολογίες είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, περιλαμβανομένων και επιχειρήσεων που είναι στη διαδικασία έκδοσης μετοχών ή ομολογιών τους σε ένα χρηματιστήριο αξιών, αλλά

[1] Η παράγραφος 91 αναφέρεται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» σε ευθυγράμμιση με την πλέον ακριβή διατύπωση για γραπτή ημερομηνία έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκε το 1998. Η παράγραφος 89 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

▼B

δεν εφαρμόζεται πλέον σε άλλες οικονομικώς σημαντικές οικονομικές μονάδες.

2. Το ΔΛΠ 14 απαιτούσε την παροχή πληροφοριών για τους επιχειρηματικούς και τους γεωγραφικούς τομείς και παρείχε μόνο γενικές οδηγίες για τον καθορισμό των τομέων αυτών. Πρότεινε ότι η εσωτερική οργανωτική συγκρότηση μπορεί να παρέχει μία βάση για τον προσδιορισμό των προς παρουσίαση τομέων ή ότι η κατά τομέα πληροφόρηση μπορεί να προϋποθέτει επαναδιάταξη των δεδομένων. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί την παροχή πληροφοριών για τους επιχειρηματικούς και τους γεωγραφικούς τομείς. Παρέχει περισσότερο λεπτομερείς οδηγίες από το αρχικό ΔΛΠ 14 για τον καθορισμό των εν λόγω τομέων. Επιβάλλει ότι μία επιχείρηση πρέπει να εξετάζει την εσωτερική οργανωτική δομή της και το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης για το σκοπό του προσδιορισμού αυτών των τομέων. Αν οι εσωτερικοί τομείς δε βασίζονται ούτε σε ομάδες σχετικών προϊόντων και υπηρεσιών ούτε σε γεωγραφικό διαχωρισμό, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) ορίζει ότι μία επιχείρηση πρέπει να εξετάζει το επόμενο χαμηλότερο επίπεδο του εσωτερικού της διαχωρισμού κατά τομέα για να προσδιορίσει τους προς παρουσίαση τομείς της.

3. Το αρχικό ΔΛΠ 14 απαιτούσε την παροχή ίδιου όγκου πληροφοριών τόσο για τους επιχειρηματικούς όσο και για τους γεωγραφικούς τομείς. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) προβλέπει ότι η μία βάση τομεακής δομής είναι πρωτεύουσα και η άλλη είναι δευτερεύουσα και ότι για τους δευτερεύοντες τομείς απαιτείται η παροχή σημαντικά λιγότερων πληροφοριών.

4. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται με τη χρησιμοποίηση ίδιων λογιστικών αρχών που εφαρμόζονται για τις ενοποιημένες ή τις ατομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί να ακολουθούνται οι ίδιες λογιστικές αρχές.

5. Το αρχικό ΔΛΠ 14 είχε επιτρέψει διαφορές στον ορισμό του κατά τομέα αποτελέσματος μεταξύ επιχειρήσεων. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) παρέχει περισσότερο λεπτομερείς οδηγίες από το αρχικό ΔΛΠ 14, ως προς συγκεκριμένα στοιχεία εσόδων και εξόδων, που πρέπει να περιλαμβάνονται ή να αποκλείονται από τα έσοδα και τα έξοδα του τομέα. Έτσι, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) προβλέπει ένα τυποποιημένο τρόπο αποτίμησης του αποτελέσματος κατά τομέα, αλλά μόνο κατά την έκταση που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων εκμετάλλευσης μπορεί να επιρριφθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν εύλογα, στους τομείς.

6. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί «συμμετρία» στα κονδύλια που συμπεριλαμβάνονται στο αποτέλεσμα του τομέα και στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Αν για παράδειγμα, το αποτέλεσμα του τομέα απεικονίζει τα έξοδα απόσβεσης, το αποσβεστέο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε επί του θέματος αυτού.

7. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν οι τομείς που θεωρούνται πολύ μικροί για ξεχωριστή απεικόνιση θα μπορούσαν να ομαδοποιηθούν με άλλους τομείς ή να αποκλειστούν από όλους τους προς παρουσίαση τομείς. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) προβλέπει για τους μικρούς εσωτερικώς παρουσιαζόμενους τομείς, για τους οποίους δεν απαιτείται χωριστή παρουσίαση, ότι μπορεί να ομαδοποιούνται μεταξύ τους, αν συγκεντρώνουν ένα ουσιαστικό αριθμό παραγόντων που καθορίζουν έναν επιχειρηματικό ή γεωγραφικό τομέα ή ότι μπορεί να ομαδοποιούνται με ένα παρόμοιο σημαντικό τομέα για τον οποίο η πληροφόρηση παρέχεται εσωτερικώς, υπό ορισμένες προϋποθέσεις.

8. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν οι γεωγραφικοί τομείς πρέπει να βασίζονται στον τόπο όπου βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (προέλευση πωλήσεων) ή στον τόπο όπου βρίσκονται οι πελάτες της (προορισμός πωλήσεων). Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί ότι, οποιαδήποτε αποτελεί τη βάση των γεωγραφικών τομέων μιας επιχείρησης, μερικά στοιχεία των δεδομένων πρέπει να παρουσιάζονται και στην άλλη βάση, αν διαφέρουν ουσιωδώς.

9. Το αρχικό ΔΛΠ 14 απαιτούσε τέσσερα κύρια στοιχεία πληροφόρησης για αμφότερους τους τομείς, επιχειρηματικό και γεωγραφικό, ήτοι:

   (α) πωλήσεις ή άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, με διάκριση μεταξύ εσόδων προερχόμενων από εξωτερικούς πελάτες της επιχείρησης και εσόδων προερχόμενων από άλλους τομείς,

   (β) αποτέλεσμα τομέα,

   (γ) απασχολούμενα περιουσιακά στοιχεία του τομέα, και

   (δ) τη βάση της τιμολόγησης μεταξύ τομέων.

▼B

Για τον πρωτεύοντα τύπο της κατά τομέα παρουσίασης μιας επιχείρησης (επιχειρηματικοί τομείς ή γεωγραφικοί τομείς), το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί αυτά τα ίδια τέσσερα στοιχεία της πληροφόρησης, πλέον:

(α) υποχρεώσεις τομέα,

(β) αξία κτήσης των ενσώματων παγίων και των άϋλων περιουσιακών στοιχείων, που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(γ) έξοδα αποσβέσεων,

(δ) μη ταμιακά έξοδα, άλλα εκτός των αποσβέσεων, και

(ε) το μερίδιο της επιχείρησης επί του καθαρού κέρδους ή ζημίας μιας συγγενούς, κοινοπραξίας ή άλλης επένδυσης, που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αν ουσιωδώς όλες οι δραστηριότητες της συγγενούς εμπίπτουν μόνο σε αυτό τον τομέα, μαζί με το ποσό της σχετικής επένδυσης.

Για το δευτερεύοντα τύπο της κατά τομέα πληροφόρησης, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) εγκαταλείπει την απαίτηση του αρχικού ΔΛΠ 14, για το αποτέλεσμα του τομέα και αντικαθιστά αυτό με την αξία κτήσης των ενσώματων παγίων και των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

10. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν η κατά τομέα πληροφόρηση της προηγούμενης περιόδου, που παρουσιάζεται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπώνεται λόγω μιας ουσιώδους μεταβολής στις λογιστικές αρχές του τομέα. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί επαναδιατύπωση, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

11. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί ότι, αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικούς πελάτες για όλους τους προς παρουσίαση τομείς συναθροιζόμενα, είναι λιγότερα από το 75 % των συνολικών εσόδων της επιχείρησης, τότε πρέπει να εξατομικεύονται και άλλοι προς παρουσίαση τομείς, μέχρις ότου καλυφθεί το επίπεδο του 75 %.

12. Το αρχικό ΔΛΠ 14 επέτρεπε τη χρησιμοποίηση μιας διαφορετικής μεθόδου τιμολόγησης των μεταφορών μεταξύ τομέων από εκείνη που χρησιμοποιείτο πραγματικά για την τιμολόγηση τέτοιων μεταφορών. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί ότι οι μεταφορές μεταξύ τομέων πρέπει να αποτιμούνται στη βάση που πραγματικά εφάρμοζε η επιχείρηση για την τιμολόγηση των μεταφορών.

13. Για κάθε μη παρουσιαζόμενο τομέα, λόγω του ότι μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του αποτελείται από πωλήσεις σε άλλους τομείς, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί γνωστοποίηση των εσόδων του, αν τα έσοδα αυτού του τομέα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι το 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης. Το αρχικό ΔΛΠ 14 δεν είχε συγκρίσιμη διάταξη.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-7
Ορισμοί	8-25
Ορισμοί από άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα	8
Ορισμοί επιχειρηματικού και γεωγραφικού τομέα	9-15
Ορισμοί των κατά τομέα εσόδων, εξόδων, αποτελεσμάτων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	16-25
Καθορισμός των προς πληροφόρηση τομέων	26-43
Πρωτεύοντες και δευτερεύοντες τύποι της κατά τομέα πληροφόρησης	26-30
Επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς	31-33
Τομείς προς πληροφόρηση	34-43
Λογιστικές αρχές τομέα	44-48
Γνωστοποιήσεις	49-83
Πρωτεύων τύπος πληροφόρησης	50-67
Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση	68-72

▼B

Υποδείγματα γνωστοποιήσεων τομέα	73
Λοιπά θέματα γνωστοποιήσεων	74-83
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	84

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατά τομέα — πληροφοριών για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παράγει και τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί ώστε να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να:

(α) κατανοούν καλλίτερα την απόδοση της επιχείρησης στο παρελθόν,

(β) εκτιμούν καλλίτερα τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης και

(γ) κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση, στο σύνολό της.

Πολλές επιχειρήσεις παρέχουν ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών ή λειτουργούν σε γεωγραφικές περιοχές, που υπόκεινται σε διαφορετικούς ρυθμούς κερδοφορίας, ευκαιριών για ανάπτυξη, μελλοντικών προσδοκιών και κινδύνων. Οι πληροφορίες για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης και των λειτουργιών της σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές — συχνά καλούμενες πληροφορίες κατά τομέα — είναι χρήσιμες στην εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων μιας διαφοροποιημένης ή πολυεθνικής επιχείρησης, αλλά μπορεί να μην είναι προσδιοριστέες από τα συγκεντρωτικά λογιστικά δεδομένα. Συνεπώς, η κατά τομέα πληροφόρηση ευρέως θεωρείται απαραίτητη για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.**

2. Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει ισολογισμό, κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κατάσταση ταμιακών ροών, κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων καθώς και το προσάρτημα, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 1, «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

3. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις των οποίων μετοχές ή ομολογίες είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από τις επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία έκδοσης μετοχών ή ομολογιών σε χρηματιστήρια αξιών.**

4. Αν μια επιχείρηση, της οποίας αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή η επιχείρηση προτρέπεται να γνωστοποιεί οικειοθελώς οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.

5. **Αν μία επιχείρηση, της οποίας αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, επιλέγει να γνωστοποιεί οικειοθελώς πληροφορίες κατά τομέα με τις οικονομικές καταστάσεις, που είναι σύμφωνες προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή η επιχείρηση πρέπει να συμμορφώνεται πλήρως προς τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.**

6. **Αν μία χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας ή μιας ή περισσότερων θυγατρικών, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αν μία θυγατρική είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, πρέπει να παρουσιάζει και αυτή μία κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση.**

7. **Ομοίως, αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές**

▼B

καταστάσεις μιας συγγενούς, που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή μιας κοινοπραξίας, στην οποία η επιχείρηση συμμετέχει, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνον για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Αν η συγγενής που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή η κοινοπραξία, είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, πρέπει να παρουσιάζει και αυτή την κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ορισμοί από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

8. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που ορίζονται στο ΔΛΠ 7, «καταστάσεις ταμειακών ροών», ΔΛΠ 8, «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές» και ΔΛΠ 18 «έσοδα».**

Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια επιχείρηση και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

Λογιστικές αρχές είναι οι συγκεκριμένες μέθοδοι, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Ορισμοί επιχειρηματικού και γεωγραφικού τομέα

9. **Οι όροι επιχειρηματικός τομέας και γεωγραφικός τομέας χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις ακόλουθες έννοιες:**

Επιχειρηματικός τομέας είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό, αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους, περιλαμβάνουν:

(α) **Το είδος των προϊόντων ή υπηρεσιών.**

(β) **Τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας.**

(γ) **Τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων ή των υπηρεσιών.**

(δ) **Τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών.**

(ε) **Όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.**

Γεωγραφικός τομέας είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον και που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των μερών που λειτουργούν σε διαφορετικό οικονομικό περιβάλλον. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην εξατομίκευση των γεωγραφικών τομέων, περιλαμβάνουν:

(α) **Ομοιότητα οικονομικών και πολιτικών συνθηκών.**

(β) **Σχέσεις μεταξύ των εκμεταλλεύσεων σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές.**

(γ) **Εγγύτητα των εργασιών.**

(δ) **Ειδικοί κίνδυνοι, που συνδέονται με τις εργασίες σε συγκεκριμένη περιοχή.**

(ε) **Κανονισμοί συναλλαγματικού ελέγχου.**

(στ) **Οι επικρατούντες συναλλαγματικοί κίνδυνοι.**

▼B

Τομέας προς πληροφόρηση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας, που εξατομικεύεται με βάση τους προαναφερόμενους ορισμούς, για τον οποίο απαιτείται από αυτό το Πρότυπο η παροχή πληροφοριών σε επίπεδο τομέα.

10. Οι παράγοντες της παραγράφου 9 για τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων, δεν παρατίθενται με κάποια ειδική σειρά.

11. Ένας ενιαίος επιχειρηματικός τομέας δεν περιλαμβάνει προϊόντα και υπηρεσίες με σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους και αποδόσεις. Μολονότι μπορεί να υπάρχουν ανομοιότητες σε σχέση με ένα ή μερικούς από τους παράγοντες στον ορισμό του επιχειρηματικού τομέα, ωστόσο τα προϊόντα και οι υπηρεσίες, που περιλαμβάνονται σε ένα ενιαίο επιχειρηματικό τομέα, αναμένεται να είναι παρόμοια ως προς την πλειονότητα των παραγόντων.

12. Ομοίως, ένας γεωγραφικός τομέας δεν περιλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες σε οικονομικά περιβάλλοντα με σημαντικά διαφοροποιημένους κινδύνους και αποδόσεις. Ένας γεωγραφικός τομέας μπορεί να αποτελείται από μία μόνο χώρα, μια ομάδα δύο ή περισσότερων χωρών ή μια περιοχή μέσα σε μία χώρα.

13. Οι επικρατούσες πηγές κινδύνων επηρεάζουν τον τρόπο που οι περισσότερες επιχειρήσεις οργανώνονται και διευθύνονται. Για το λόγο αυτό, η παράγραφος 27 αυτού του Προτύπου προβλέπει ότι η οργανωτική δομή μιας επιχείρησης και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της αποτελούν τη βάση εξατομίκευσης των τομέων της. Οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις μιας επιχείρησης επηρεάζονται τόσο από τη γεωγραφική θέση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της (όπου τα προϊόντα της παράγονται ή όπου οι δραστηριότητες παροχής των υπηρεσιών της είναι εγκατεστημένες) και επίσης από την τοποθεσία των αγορών της (όπου τα προϊόντα της πωλούνται ή οι υπηρεσίες παρέχονται). Ο ορισμός επιτρέπει στους γεωγραφικούς τομείς να στηρίζονται:

(α) είτε στον τόπο της παραγωγής μιας επιχείρησης ή των εγκαταστάσεων των υπηρεσιών και των άλλων περιουσιακών στοιχείων,

(β) είτε στην τοποθεσία των αγορών της και των πελατών.

14. Η δομή της οργάνωσης και του εσωτερικού συστήματος πληροφόρησης μιας επιχείρησης κανονικά θα παρέχει ένδειξη, για το αν η επικρατούσα πηγή των γεωγραφικών κινδύνων της προέρχεται από την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων της (την αφετηρία των πωλήσεών της) ή από την τοποθεσία των πελατών της (τον προορισμό των πωλήσεών της). Κατόπιν τούτων, μια επιχείρηση εξετάζει αυτή τη δομή για να καθορίσει, αν οι γεωγραφικοί τομείς της πρέπει να βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων της ή στην τοποθεσία των πελατών της.

15. Ο προσδιορισμός της σύνθεσης ενός επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα προϋποθέτει έναν υψηλό βαθμό κρίσης για την άσκηση της οποίας η διοίκηση της επιχείρησης λαμβάνει υπόψη το σκοπό της παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, όπως τίθεται σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, όπως καθορίστηκαν από το Πλαίσιο ΕΔΛΠ Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων. Αυτά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν τη συνάφεια, την αξιοπιστία και τη διαχρονική συγκρισιμότητα της οικονομικής πληροφόρησης, που παρέχεται για τις διάφορες ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης και για τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της σε συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές, καθώς και τη χρησιμότητα αυτής της πληροφόρησης, για την εκτίμηση των κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης ως συνόλου.

Ορισμοί των κατά τομέα εσόδων, εξόδων, αποτελεσμάτων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

16. **Οι ακόλουθοι πρόσθετοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Έσοδα τομέα είναι τα έσοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της επιχείρησης, τα οποία αφορούν άμεσα σε έναν τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία των εσόδων της επιχείρησης, που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα σε έναν τομέα, είτε αυτά προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είτε από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης. Τα έσοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

(α) **έκτακτα κονδύλια,**

▼B

(β) **έσοδα από τόκους ή μερίσματα, που συμπεριλαμβάνουν τόκους από προκαταβολές ή δάνεια σε άλλους τομείς, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης ή**

(γ) **κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων ή κέρδη από αγορά χρέους, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης.**

Τα έσοδα του τομέα περιλαμβάνουν το μερίδιο της επιχείρησης από τα κέρδη ή τις ζημίες των συγγενών, των κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αλλά μόνον αν αυτά τα κονδύλια περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα ή τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης.

Τα έσοδα του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα έσοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με βάση την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31, «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες».

Έξοδα τομέα είναι τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα, τα οποία αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία ενός εξόδου που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα στον τομέα και η οποία συμπεριλαμβάνει έξοδα σχετιζόμενα με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης. Τα έξοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

(α) **έκτακτα κονδύλια,**

(β) **τόκους, περιλαμβανομένων και όσων προέκυψαν από προκαταβολές ή δάνεια από άλλους τομείς, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης,**

(γ) **ζημίες από πωλήσεις επενδύσεων ή από αγορά χρέους, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης,**

(δ) **το μερίδιο της επιχείρησης από ζημίες συγγενών εταιριών, κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,**

(ε) **έξοδο φόρου εισοδήματος, ή**

(στ) **γενικά έξοδα διοίκησης, έξοδα κεντρικού και άλλα έξοδα, που προκύπτουν σε επίπεδο επιχείρησης και αφορούν την επιχείρηση ως σύνολο. Όμως, μερικές φορές προκύπτουν κόστη σε επίπεδο επιχείρησης, αλλά για λογαριασμό ενός τομέα. Τα κόστη αυτά είναι έξοδα του τομέα, αν αφορούν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα και μπορεί άμεσα να επιρριφθούν ή να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο.**

Τα έξοδα του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιό του από τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχομένης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με βάση την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

Για τις εργασίες ενός τομέα που είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης, τα έσοδα και τα έξοδα από τόκους μπορεί να εμφανίζονται με ένα μόνο καθαρό ποσό, για τους σκοπούς της κατά τομέα πληροφόρησης, αλλά μόνον αν αυτά τα στοιχεία απεικονίζονται συμψηφιστικά στις ενοποιημένες ή στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Αποτέλεσμα τομέα είναι τα έσοδα του τομέα μείον τα έξοδα του τομέα. Το αποτέλεσμα του τομέα προσδιορίζεται πριν από οποιαδήποτε προσαρμογή για δικαιώματα της μειοψηφίας.

Περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία, που απασχολούνται από ένα τομέα στις επιχειρηματικές δραστηριότητές του και τα οποία είτε αφορούν άμεσα στον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν σε αυτόν με έναν εύλογο τρόπο.

Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έσοδα από τόκους ή μερίσματα, τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα αυτού περιλαμβάνουν τις σχετικές απαιτήσεις, δάνεια, επενδύσεις ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν τα αντίστοιχα έσοδα.

Στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα δεν περιλαμβάνονται απαιτήσεις φόρου εισοδήματος.

▼B

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αλλά μόνον αν το κέρδος ή ζημία από τέτοιες επενδύσεις συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα του τομέα. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με την αναλογική ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα προσδιορίζονται μετά την αφαίρεση των σχετικών αποσβέσεων και υποτιμήσεων, οι οποίες εμφανίζονται αφαιρετικά στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Υποχρεώσεις τομέα είναι εκείνες οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και που είτε άμεσα αφορούν τον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο.

Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έξοδα τόκων, οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν τις αντίστοιχες έντοκες υποχρεώσεις.

Οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο των υποχρεώσεων μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που παρακολουθείται με την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

Στις υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις φόρου εισοδήματος.

Λογιστικές αρχές τομέα είναι οι λογιστικές αρχές που υιοθετούνται για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του ενοποιημένου ομίλου ή της επιχείρησης, όπως επίσης και όσες λογιστικές αρχές αφορούν ειδικώς την πληροφόρηση κατά τομέα.

17. Οι ορισμοί των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν τα κονδύλια των αντίστοιχων στοιχείων που αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και κονδύλια των αντίστοιχων στοιχείων που μπορεί να κατανέμονται στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο. Μία επιχείρηση εξετάζει κατά πρώτον το εσωτερικό σύστημα οικονομικής πληροφόρησης της, προκειμένου να εντοπίσει τα συγκεκριμένα στοιχεία, που μπορεί να αφορούν άμεσα ή να κατανέμονται εύλογα στους τομείς. Δηλαδή, θεωρείται ότι κονδύλια που έχουν ταυτιστεί με τομείς για τους σκοπούς της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αφορούν άμεσα ή κατανέμονται εύλογα στους τομείς για το σκοπό της αποτίμησης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του κάθε τομέα για τον οποίο παρέχονται πληροφορίες.

18. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, ένα έσοδο, ένα έξοδο, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση μπορεί να έχει κατανεμηθεί στους τομείς, για σκοπούς εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με έναν τρόπο που αντιλαμβάνεται μεν η διοίκηση της επιχείρησης, αλλά που θα μπορούσε να θεωρηθεί υποκειμενικός, αυθαίρετος ή δύσκολα κατανοητός για τους εξωτερικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Μια τέτοια κατανομή δε θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έγινε με εύλογο τρόπο, σύμφωνα με τους ορισμούς του εσόδου, του εξόδου, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα σε αυτό το Πρότυπο. Αντίθετα, μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μην κατανείμει μερικά κονδύλια εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων για τους σκοπούς εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, μολονότι υπάρχει προς τούτο εύλογος τρόπος. Ένα τέτοιο κονδύλι κατανέμεται σύμφωνα με τους ορισμούς του εσόδου, του εξόδου, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα, που δίδονται σε αυτό το Πρότυπο.

19. Ως παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων του τομέα αναφέρονται τα κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα, ενσώματα πάγια, περιουσιακά στοιχεία που είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17, «μισθώσεις») και τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία. Αν ένα συγκεκριμένο κονδύλι απόσβεσης περιλαμβάνεται στα έξοδα του τομέα, τότε και το σχετικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα δεν περιλαμβάνουν στοιχεία που χρησιμοποιούνται για γενικούς σκοπούς της επιχείρησης ή του κεντρικού. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν λειτουργικά στοιχεία που διαμοιράζονται σε δύο ή περισσότερους τομείς, αν υπάρχει εύλογος τρόπος κατανομής. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν υπεραξία, η οποία αφορά άμεσα σε έναν τομέα ή μπορεί να κατανεμηθεί σε έναν τομέα με εύλογο τρόπο και τα έξοδα του τομέα περιλαμβάνουν τη σχετική απόσβεση της υπεραξίας.

▼B

20. Ως παραδείγματα υποχρεώσεων του τομέα αναφέρονται οι προμηθευτές και λοιποί πιστωτές, οι δεδουλευμένες υποχρεώσεις της περιόδου, οι προκαταβολές πελατών, οι προβλέψεις εγγύησης προϊόντων και άλλες υποχρεώσεις, που αφορούν στην παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνουν δάνεια, υποχρεώσεις σχετιζόμενες με περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17) και άλλες υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί για χρηματοδοτικούς μάλλον παρά για λειτουργικούς σκοπούς. Αν το έξοδο τόκου περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα του τομέα, η σχετική έντοκη υποχρέωση περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις του τομέα. Οι υποχρεώσεις των τομέων των οποίων οι επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης, δεν περιλαμβάνουν δάνεια και παρόμοιες υποχρεώσεις, γιατί το αποτέλεσμα του τομέα αντιπροσωπεύει ένα λειτουργικό, μάλλον, παρά ένα απαλλαγμένο χρηματοοικονομικών εξόδων, κέρδος ή ζημία. Περαιτέρω, επειδή το χρέος συχνά συνάπτεται σε επίπεδο κεντρικού για το σύνολο της επιχείρησης, η έντοκη υποχρέωση, συνήθως, δεν μπορεί να αφορά άμεσα ή να επιμερίζεται εύλογα στον τομέα.

21. Οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των κατ' ιδίαν περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα μιας εταιρίας που αποκτήθηκε σε μια επιχειρηματική ενοποίηση, η οποία λογιστικοποιήθηκε ως αγορά, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν απεικονίζονται είτε στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματα πάγια έχουν αναπροσαρμοσθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τον εναλλακτικό λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανακλούν αυτές τις αναπροσαρμογές.

22. Ορισμένες οδηγίες κατανομής του κόστους μπορεί να βρεθούν σε άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, οι παράγραφοι 8-16 του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα», παρέχουν οδηγίες για την επίρριψη και κατανομή του κόστους στα αποθέματα και οι παράγραφοι 16-21 του ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων», παρέχουν οδηγίες για την επίρριψη και κατανομή του κόστους στις συμβάσεις των έργων. Αυτές οι οδηγίες μπορεί να είναι χρήσιμες για την επίρριψη ή κατανομή του κόστους στους τομείς.

23. Το ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις Ταμιακών Ροών» παρέχει οδηγίες ως προς το αν οι τραπεζικές υπεραναλήψεις πρέπει να περιλαμβάνονται ως ένα στοιχείο των διαθεσίμων ή πρέπει να απεικονίζονται ως δάνεια.

24. Τα έσοδα, τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του τομέα καθορίζονται πριν την απάλειψη των διεταιρικών υπολοίπων και των διεταιρικών συναλλαγών, ως μέρος της διαδικασίας ενοποίησης, εκτός κατά την έκταση που αυτά τα διεταιρικά υπόλοιπα και συναλλαγές είναι μεταξύ επιχειρήσεων του ομίλου, αλλά μέσα σε έναν ενιαίο τομέα.

25. Ενώ οι λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, ως συνόλου, αποτελούν επίσης τις βασικές λογιστικές αρχές του τομέα, οι λογιστικές αρχές του τομέα περιλαμβάνουν, επιπρόσθετα, τις αρχές που αφορούν ειδικά την κατά τομέα πληροφόρηση, όπως π.χ. η εξατομίκευση των τομέων, η μέθοδος της τιμολόγησης των μεταφορών μεταξύ τομέων και η βάση κατανομής των εσόδων και των εξόδων στους τομείς.

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΟΜΕΩΝ

Πρωτεύοντες και δευτερεύοντες τύποι της κατά τομέα πληροφόρησης

26. **Η επικρατούσα πηγή και φύση των κινδύνων και αποδόσεων μιας επιχείρησης πρέπει να διέπει την επιλογή είτε των επιχειρηματικών είτε των γεωγραφικών τομέων, ως πρωτεύοντα τύπο της τομεακής παρουσιάσεώς της. Αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων της επιχείρησης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από τις διαφορές στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παράγει, ο πρωτεύοντας τύπος παρουσίασης τομεακών πληροφοριών αυτής της επιχείρησης πρέπει να είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, με δευτερεύουσα πληροφόρηση μια γεωγραφική παρουσίαση. Ομοίως, αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων μιας επιχείρησης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από το γεγονός ότι λειτουργεί σε διάφορες χώρες ή άλλες γεωγραφικές περιοχές, ο πρωτεύοντας αυτής τύπος παρουσίασης τομεακών πληροφοριών πρέπει να είναι οι γεωγραφικοί τομείς, με δευτερεύουσα πληροφόρηση μια παρουσίαση κατά ομάδες σχετικών προϊόντων και υπηρεσιών.**

▼B

27. **Η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης, καθώς και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή πρέπει κανονικά να αποτελεί τη βάση για τον εντοπισμό της επικρατούσας πηγής και φύσης των κινδύνων και των διαφορετικών ποσοστών απόδοσης, που αντιμετωπίζει η επιχείρηση και, συνεπώς, για τον προσδιορισμό του πρωτεύοντα και του δευτερεύοντα τύπου πληροφόρησης, εκτός από τα προβλεπόμενα στις υποπαραγράφους (α) και (β) κατωτέρω:**

(α) **αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων μιας επιχείρησης επηρεάζονται έντονα, τόσο από διαφορές στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παράγει, όσο και από διαφορές των γεωγραφικών περιοχών στις οποίες λειτουργεί, όπως αυτό αποδεικνύεται από την προσέγγιση υπό μορφή πίνακα που χρησιμοποιείται για τη διοίκηση της εταιρείας και για την εσωτερική πληροφόρηση προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή, τότε η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί τους επιχειρηματικούς τομείς, ως τον πρωτεύοντα τύπο τομεακής πληροφόρησης και τους γεωγραφικούς τομείς, ως τον δευτερεύοντα τύπο, και**

(β) **αν η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης, καθώς και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή δε βασίζονται ούτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες ή ομάδες σχετικών προϊόντων/υπηρεσιών, ούτε στη γεωγραφία, τότε η διοίκηση και οι διευθυντές της επιχείρησης πρέπει να προσδιορίσουν, αν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις της επιχείρησης σχετίζονται περισσότερο με τα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες ή με τις γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί. Με βάση τον προσδιορισμό αυτό, πρέπει να επιλέξουν για το σκοπό της τομεακής πληροφόρησης της επιχείρησης, είτε τους επιχειρηματικούς τομείς ως πρωτεύοντα τύπο, με δευτερεύοντα τους γεωγραφικούς τομείς, είτε αντίστροφα.**

28. Για τις περισσότερες επιχειρήσεις, η επικρατούσα πηγή κινδύνων και αποδόσεων προσδιορίζει και τον τρόπο που η επιχείρηση είναι οργανωμένη και διευθύνεται. Η οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης και το εσωτερικό της σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, κανονικά παρέχουν την καλλίτερη απόδειξη για την επικρατούσα πηγή κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης για το σκοπό της κατά τομέα πληροφόρησης. Συνεπώς, εκτός από σπάνιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση θα παρουσιάζει με τις οικονομικές καταστάσεις της τις κατά τομέα πληροφορίες με τον ίδιο τρόπο, όπως τις παρουσιάζει εσωτερικά προς τη διοίκηση. Η επικρατούσα πηγή κινδύνων και αποδόσεών της, καθίσταται ο πρωτεύων τύπος της τομεακής πληροφόρησης και η δευτερεύουσα πηγή κινδύνων και αποδόσεών της, καθίσταται ο δευτερεύων τύπος.

29. Μια παρουσίαση υπό μορφή πίνακα, (δηλαδή αμφοτέρων των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων ως πρωτευόντων τύπων της κατά τομέα πληροφόρησης με πλήρεις τομεακές γνωστοποιήσεις για κάθε τομέα) συχνά θα παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων μιας επιχείρησης επηρεάζονται ισχυρά τόσο από τις διαφορές στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παράγει όσο και από τις διαφορές στις γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί. Αυτό το Πρότυπο δεν απαιτεί, αλλά ούτε απαγορεύει, μια τέτοια παρουσίαση.

30. Σε μερικές περιπτώσεις, η οργάνωση μιας επιχείρησης και η εσωτερική οικονομική πληροφόρηση μπορεί να έχουν αναπτυχθεί κατά τρόπους που δε σχετίζονται είτε με τις διαφορές στους τύπους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, είτε με τις γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί. Για παράδειγμα, η εσωτερική οικονομική πληροφόρηση μπορεί να είναι οργανωμένη μόνο από την άποψη της νομικής οντότητας, γεγονός που καταλήγει σε εσωτερικούς τομείς που αποτελούνται από διαφορετικές ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών. Σε αυτές τις ασυνήθεις περιπτώσεις, τα δεδομένα του εσωτερικώς παρουσιαζόμενου τομέα, δε θα ανταποκρίνονται στο σκοπό αυτού του Προτύπου. Κατόπιν τούτου, η παράγραφος 27(β) απαιτεί τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και οι διευθυντές της επιχείρησης να καθορίζουν αν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις της επιχείρησης καθοδηγούνται περισσότερο από τα προϊόντα/υπηρεσίες ή από τη γεωγραφική άποψη και να επιλέγουν είτε τους επιχειρηματικούς τομείς είτε τους γεωγραφικούς τομείς, ως την πρωτεύουσα βάση τομεακής πληροφόρησης της επιχείρησης. Η αντικειμενική επιδίωξη είναι να επιτευχθεί ένας αξιόπιστος βαθμός συγκρισιμότητας με άλλες επιχειρήσεις, να αυξηθεί η κατανοητότητα της προκύπτουσας πληροφόρησης και να καλυφθούν οι

▼B

εκφρασμένες ανάγκες των επενδυτών, πιστωτών και άλλων για πληροφόρηση ως προς τους κινδύνους και τις αποδόσεις, που σχετίζονται με τον παράγοντα προϊόντα/υπηρεσίες όσο και με το γεωγραφικό παράγοντα.

Επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς

31. **Οι επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς μιας επιχείρησης για τους σκοπούς εξωτερικής παρουσίασης, πρέπει να είναι οι συγκεκριμένες οργανωτικές μονάδες για τις οποίες παρέχεται πληροφόρηση προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή για το σκοπό της αξιολόγησης της παρελθούσας απόδοσης της μονάδας και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις μελλοντικές κατανομές των πόρων, με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 32.**

32. **Αν η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης και το σύστημα εσωτερικής οικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή δε βασίζονται είτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες είτε σε ομάδες σχετικών προϊόντων/υπηρεσιών, αλλά ούτε και στον γεωγραφικό παράγοντα, η παράγραφος 27(β) απαιτεί ότι η διοίκηση και η διεύθυνση της επιχείρησης πρέπει να επιλέξουν είτε τους επιχειρηματικούς είτε τους γεωγραφικούς τομείς, ως τον πρωτεύοντα τύπο της επιχείρησης για την κατά τομέα πληροφόρηση, βασιζόμενες στις εκτιμήσεις τους για το ποιος από τους δύο τύπους αντικατοπτρίζει την πρωτεύουσα πηγή των κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης, ενώ ο άλλος τύπος παρουσίασης επιλέγεται ως δευτερεύων. Σε αυτή την περίπτωση, η διοίκηση και η διεύθυνση της επιχείρησης πρέπει να καθορίζουν τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς της για τους σκοπούς της εξωτερικής πληροφόρησης, βασιζόμενες στους παράγοντες των ορισμών της παραγράφου 9 αυτού του Προτύπου περισσότερο, παρά στο σύστημα της εσωτερικής οικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή, αφού τηρηθούν και τα κατωτέρω:**

(α) **Αν ένας ή περισσότεροι από τους τομείς που παρουσιάζονται εσωτερικά προς τη διοίκηση και τη διεύθυνση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας με βάση τους παράγοντες των ορισμών της παραγράφου 9, αλλά οι άλλοι δεν είναι, τότε πρέπει να εφαρμόζεται η υποπαράγραφος (β) κατωτέρω μόνο σε εκείνους τους εσωτερικούς τομείς που δεν ανταποκρίνονται στους ορισμούς της παραγράφου 9 (δηλαδή, ένας εσωτερικά παρουσιαζόμενος τομέας, που ανταποκρίνεται στον ορισμό, δεν πρέπει να διασπάται σε περαιτέρω τομείς).**

(β) **Για εκείνους τους τομείς οι οποίοι παρουσιάζονται εσωτερικά προς τη διοίκηση και τη διεύθυνση, αλλά δεν πληρούν τους ορισμούς της παραγράφου 9, η Διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να αναζητά το επόμενο χαμηλότερο επίπεδο της εσωτερικής τομεακής διαίρεσης, που παρέχει πληροφορίες κατά προϊόν ή υπηρεσία ή κατά γεωγραφική περιοχή, ανάλογα με την περίπτωση, σύμφωνα με τους ορισμούς της παραγράφου 9.**

(γ) **Αν ένας τέτοιος τομέας, που εντοπίζεται σε χαμηλότερο επίπεδο, που παρουσιάζεται εσωτερικά, ανταποκρίνεται στους ορισμούς του επιχειρηματικού ή του γεωγραφικού τομέα, με βάση τους παράγοντες της παραγράφου 9, τότε τα κριτήρια των παραγράφων 34 και 35 για τον προσδιορισμό των προς παρουσίαση τομέων πρέπει να εφαρμόζονται για αυτόν τον τομέα.**

33. Σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, οι περισσότερες επιχειρήσεις θα προσδιορίσουν τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς τους ως οργανωτικές μονάδες, για τις οποίες παρουσιάζεται πληροφόρηση προς το Διοικητικό Συμβούλιο (ειδικά στα εποπτεύοντα μη εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αν υπάρχουν) και στον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή (στο ανώτατο επίπεδο λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, που σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να είναι μια ομάδα ατόμων) για το σκοπό της εκτίμησης της παρελθούσας απόδοσης κάθε μονάδας και για τη λήψη αποφάσεων για μελλοντικές κατανομές πόρων. Και αν ακόμη μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόσει την παράγραφο 32, γιατί οι εσωτερικοί τομείς της δε διαχωρίζονται βάσει προϊόντων/υπηρεσιών ή γεωγραφικών περιοχών, θα αναζητήσει το επόμενο χαμηλότερο επίπεδο εσωτερικής κατανομής των τομέων, που παρέχει πληροφορίες βάσει προϊόντων και υπηρεσιών ή βάσει γεωγραφικών περιοχών και δε θα δημιουργήσει τομείς μόνο για σκοπούς εξωτερικής πληροφόρησης. Αυτή η προσέγγιση της αναζήτησης μέσα από την οργανωτική και διευθυντική δομή της επιχείρησης και από το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, προκειμένου να προσδιοριστούν οι επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς της

▼B

επιχείρησης για σκοπούς εξωτερικής πληροφόρησης, καλείται μερικές φορές «διοικητική προσέγγιση» και τα οργανωτικά τμήματα για τα οποία η πληροφόρηση παρέχεται εσωτερικά καλούνται μερικές φορές «λειτουργικοί τομείς».

Τομείς προς πληροφόρηση

34. **Δύο ή περισσότεροι εσωτερικά παρουσιαζόμενοι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς, που είναι ουσιαστικά παρόμοιοι, μπορεί να συνδυαστούν ως ένας ενιαίος επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας. Δύο ή περισσότεροι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς είναι ουσιαστικά παρόμοιοι, μόνο αν:**

(α) **παρουσιάζουν παρόμοια μακροχρόνια χρηματοοικονομική απόδοση, και**

(β) **είναι παρόμοιοι σε όλους τους παράγοντες όπως ορίζονται στην παράγραφο 9.**

35. **Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας πρέπει να προσδιορίζεται ως τομέας προς πληροφόρηση, αν η πλειονότητα των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και:**

(α) **τα έσοδά του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και από συναλλαγές με άλλους τομείς είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων, εξωτερικών και εσωτερικών, όλων των τομέων, ή**

(β) **το αποτέλεσμα του τομέα, κέρδος ή ζημία, είναι 10 % ή περισσότερο από το αντίστοιχο συνολικό αποτέλεσμα όλων μαζί των κερδοφόρων τομέων ή όλων μαζί των ζημιογόνων τομέων, οποιοδήποτε είναι το μεγαλύτερο σε απόλυτο ποσό, ή**

(γ) **τα περιουσιακά στοιχεία του είναι 10 % ή περισσότερο από το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων.**

36. **Αν ένας εσωτερικά παρουσιαζόμενος τομέας υπολείπεται από όλα τα όρια σημαντικότητας της παραγράφου 35, τότε:**

(α) **αυτός ο τομέας μπορεί να προσδιοριστεί ως τομέας προς πληροφόρηση, παρά το μέγεθός του,**

(β) **αν δεν προσδιορίζεται ως τομέας προς πληροφόρηση παρά το μέγεθός του, αυτός ο τομέας μπορεί να συνενωθεί σε έναν τομέα που θα παρουσιαστεί ιδιαίτερα, μαζί με έναν ή περισσότερους άλλους παρόμοιους εσωτερικά παρουσιαζόμενους τομείς, που επίσης υπολείπονται από όλα τα όρια σημαντικότητας της παραγράφου 35 (δύο ή περισσότεροι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς είναι παρόμοιοι, αν μοιράζονται την πλειονότητα των παραγόντων του σχετικού ορισμού της παραγράφου 9), και**

(γ) **αν αυτός ο τομέας δεν παρουσιάζεται ξεχωριστά ή δεν συνενώνεται, πρέπει να συμπεριληφθεί στα μη κατανεμόμενα στοιχεία, για λόγους συμφωνίας.**

37. **Αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικές πηγές, που αφορούν στους τομείς που πρόκειται να παρουσιαστούν, συνιστούν λιγότερο από το 75 % του συνόλου των ενοποιημένων εσόδων ή των εσόδων της επιχείρησης, πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι τομείς για παρουσίαση, ακόμη και αν δεν ανταποκρίνονται στα όρια του 10 % της παραγράφου 35, μέχρις ότου τουλάχιστον 75 % των συνολικών ενοποιημένων εσόδων ή των εσόδων της επιχείρησης, συμπεριλαμβάνεται στους προς παρουσίαση τομείς.**

38. Τα όρια του 10 % που χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο, δεν αποσκοπούν στον προσδιορισμό του ουσιώδους από κάθε άλλη άποψη της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, πέραν από τον προσδιορισμό των προς πληροφόρηση επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων.

39. Με τον περιορισμό των προς πληροφόρηση τομέων σε εκείνους που η πλειονότητα των εσόδων τους προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, αυτό το Πρότυπο δεν απαιτεί, για τις διάφορες βαθμίδες κάθετης ολοκλήρωσης των εργασιών, να εξατομικεύονται αυτές ως ξεχωριστοί επιχειρηματικοί τομείς. Όμως, σε μερικούς κλάδους, αποτελεί τρέχουσα πρακτική η παρουσίαση ορισμένων λειτουργιών που είναι κάθετα οργανωμένες ως ξεχωριστών επιχειρηματικών τομέων, ακόμη και αν δεν παράγουν ουσιώδη έσοδα από εξωτερικές πωλήσεις. Για παράδειγμα, πολλές διεθνείς εταιρίες πετρελαίου παρουσιάζουν τις πρώτες φάσεις των εργασιών τους (έρευνα και παραγωγή) και τις επόμενες φάσεις (διύλιση και εμπορία) ως ξεχωριστούς επιχειρηματικούς τομείς, έστω και αν το

▼B

περισσότερο ή όλο το προϊόν των πρώτων φάσεων (αργό πετρέλαιο) μεταφέρεται εσωτερικά στις λειτουργίες διύλισης της επιχείρησης.

40. Αυτό το Πρότυπο ενθαρρύνει, χωρίς να επιβάλλει, την εκούσια παρουσίαση των κάθετα οργανωμένων λειτουργιών ως ξεχωριστών τομέων, με κατάλληλη περιγραφή που περιλαμβάνει γνωστοποίηση του τρόπου της τιμολόγησης των μεταφορών μεταξύ τομέων, όπως απαιτείται από την παράγραφο 75.

41. **Αν το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης μιας επιχείρησης αντιμετωπίζει τις κάθετα οργανωμένες λειτουργίες ως ξεχωριστούς τομείς, αλλά η επιχείρηση δεν επιλέγει να παρουσιάσει αυτούς προς τα έξω ως επιχειρηματικούς τομείς, τότε ο τομέας που κάνει πωλήσεις πρέπει να ενσωματώνεται στον τομέα που αγοράζει, για τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών τομέων που θα παρουσιαστούν προς τα έξω, εκτός αν δεν υπάρχει εύλογη βάση για να γίνει αυτό, οπότε ο τομέας που κάνει πωλήσεις θα συμπεριληφθεί στα μη κατανεμόμενα στοιχεία για λόγους συμφωνίας.**

42. **Ένας τομέας, που προσδιορίστηκε για πληροφόρηση στην αμέσως προηγούμενη περίοδο, επειδή πληρούσε το σχετικό όριο 10 %, πρέπει να συνεχίσει να παρουσιάζεται ιδιαίτερα και για την τρέχουσα περίοδο, άσχετα αν τα έσοδά του, το αποτέλεσμα και τα περιουσιακά στοιχεία του στο σύνολο, παύουν να υπερβαίνουν τα όρια του 10 %, εφόσον η διοίκηση της επιχείρησης κρίνει ότι ο τομέας είναι συνεχούς σημασίας.**

43. **Αν ένας τομέας προσδιορίστηκε για πληροφόρηση στην τρέχουσα περίοδο, επειδή πληρεί τα σχετικά όρια 10 %, τα δεδομένα του τομέα για την προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να παρουσιάζουν το νεοπαρουσιαζόμενο τομέα, ως ένα ξεχωριστό τομέα, ακόμη και αν ο τομέας αυτός δεν πληρούσε τα όρια του 10 % κατά την προηγούμενη περίοδο, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.**

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΜΕΑ

44. **Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του ενοποιημένου ομίλου ή της επιχείρησης.**

45. Θεωρείται ότι οι λογιστικές αρχές που έχουν επιλεγεί από τη διοίκηση και τη διεύθυνση μιας επιχείρησης για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης ή των οικονομικών καταστάσεων του συνόλου της επιχείρησης, είναι εκείνες που η διοίκηση και η διεύθυνση πιστεύουν ότι είναι οι πλέον κατάλληλες για τους σκοπούς της εξωτερικής οικονομικής πληροφόρησης. Δεδομένου ότι ο σκοπός της κατά τομέα πληροφόρησης είναι να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν καλλίτερα και να κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση ως ένα σύνολο, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει τη χρήση, κατά την κατάρτιση της κατά τομέα πληροφόρησης, των λογιστικών αρχών που η διοίκηση και η διεύθυνση έχουν επιλέξει. Αυτό δε σημαίνει, όμως, ότι οι ενοποιημένες λογιστικές αρχές ή οι λογιστικές αρχές της επιχείρησης εφαρμόζονται στους παρουσιαζόμενους τομείς, ως αν οι τομείς αυτοί ήταν ξεχωριστές και αυτούσιες οικονομικές μονάδες. Ένας λεπτομερής υπολογισμός, που έγινε για την εφαρμογή μιας συγκεκριμένης λογιστικής αρχής σε επίπεδο επιχείρησης, μπορεί να κατανεμηθεί στους τομείς, αν υπάρχει μία λογική βάση για να γίνει αυτό. Οι υπολογισμοί συντάξεων, για παράδειγμα, συχνά γίνονται για μία επιχείρηση ως ένα σύνολο, αλλά τα κονδύλια σε επίπεδο επιχείρησης μπορεί να κατανεμηθούν στους τομείς με βάση τα δεδομένα των μισθών και των ηλικιών κατά τομέα.

46. Αυτό το Πρότυπο δεν απαγορεύει τη γνωστοποίηση πρόσθετης κατά τομέα πληροφόρησης, που καταρτίζεται πάνω σε μία βάση διαφορετική από αυτή των λογιστικών αρχών που έχουν υιοθετηθεί για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, εφόσον (α) η πληροφόρηση παρέχεται εσωτερικά προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και (β) η βάση αποτίμησης για αυτή την πρόσθετη πληροφόρηση περιγράφεται σαφώς.

47. **Περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς αν και μόνον αν, τα σχετικά έσοδα και τα έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς.**

▼B

48. Ο τρόπος με τον οποίο τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα κατανέμονται στους τομείς, εξαρτάται από ορισμένους παράγοντες, όπως η φύση αυτών των στοιχείων, οι δραστηριότητες που διεξάγονται από τον τομέα και η σχετική αυτονομία αυτού του τομέα. Δεν είναι δυνατόν ούτε πρέπον να καθοριστεί μία μοναδική βάση κατανομής που πρέπει να υιοθετείται από όλες τις επιχειρήσεις. Ούτε είναι σωστό να επιβάλλεται η κατανομή των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων της επιχείρησης, τα οποία αφορούν από κοινού δύο ή περισσότερους τομείς, αν η μόνη βάση για να γίνουν αυτές οι κατανομές είναι αυθαίρετη ή δυσνόητη. Ταυτόχρονα, οι ορισμοί των τομεακών εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αλληλοσυσχετίζονται και οι κατανομές που προκύπτουν πρέπει να είναι ομοιόμορφες. Συνεπώς, από κοινού χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία κατανέμονται στους τομείς, αν και μόνο αν, τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς. Για παράδειγμα, ένα περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα, αν και μόνον αν, η σχετική απόσβεση εκπίπτεται κατά την εξαγωγή του αποτελέσματος του τομέα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

49. Οι παράγραφοι 50-67 καθορίζουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις της επιχείρησης για τον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης των τομέων της. Οι παράγραφοι 68-72 καθορίζουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις της επιχείρησης για το δευτερεύοντα τύπο παρουσίασης. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν όλες τις γνωστοποιήσεις πρωτεύοντα τύπου, που καθορίζονται στις παραγράφους 50-67, για κάθε παρουσιαζόμενο δευτερεύοντα τομέα, μολονότι οι παράγραφοι 68-72 απαιτούν σημαντικά λιγότερες γνωστοποιήσεις για τους δευτερεύοντες τομείς. Οι παράγραφοι 74-83 αντιμετωπίζουν διάφορα άλλα θέματα τομεακής γνωστοποίησης. Το προσάρτημα Β αυτού του Προτύπου παρέχει παράδειγμα εφαρμογής των εν λόγω κανόνων γνωστοποίησης.

Πρωτεύων τύπος πληροφόρησης

50. **Οι επιβαλλόμενες από τις παραγράφους 51-67 γνωστοποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται για κάθε προς πληροφόρηση τομέα μιας επιχείρησης, με βάση τον πρωτεύοντα τύπο πληροφόρησης.**

51. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα έσοδα του κάθε προς πληροφόρηση τομέα. Τα έσοδα του τομέα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, καθώς και τα έσοδά του από συναλλαγές με άλλους τομείς, πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά.**

52. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το αποτέλεσμα του κάθε προς πληροφόρηση τομέα.**

53. Αν μία επιχείρηση, εκτός από το αποτέλεσμα ενός τομέα, μπορεί να υπολογίζει και το καθαρό κέρδος ή ζημία ή κάποιο άλλο μέτρο κερδοφορίας του τομέα, χωρίς να προσφεύγει σε αυθαίρετες κατανομές, προτρέπεται στην παρουσίαση και αυτών των κονδυλίων, επιπρόσθετα από το αποτέλεσμα του τομέα, με κατάλληλη περιγραφή. Αν αυτή η αποτίμηση γίνεται βάσει λογιστικών αρχών που είναι διαφορετικές από τις υιοθετημένες για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, η επιχείρηση θα συμπεριλάβει στις οικονομικές καταστάσεις της μία σαφή περιγραφή του τρόπου αποτίμησης.

54. Παράδειγμα ενός μέτρου της απόδοσης ενός τομέα, που παρατίθεται πριν από το αποτέλεσμα του τομέα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, είναι το μικτό περιθώριο κέρδους πωλήσεων. Παραδείγματα μέτρων της απόδοσης ενός τομέα μετά από το αποτέλεσμα του τομέα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αποτελούν το κέρδος ή η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες (είτε πριν είτε μετά από φόρους εισοδήματος) και το καθαρό κέρδος ή ζημιά.

55. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κάθε προς πληροφόρηση τομέα.**

56. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις υποχρεώσεις του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα.**

57. **Για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό κόστος κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένονται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες από μία χρήσεις περιόδους [ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και άϋλα περιουσιακά στοιχεία]. Ενώ η απόκτηση αυτή μερικές φορές αναφέρεται ως προσθήκη παγίων ή κεφαλαιουχική δαπάνη, η αποτίμηση που απαιτείται από αυτόν τον**

▼B

κανόνα πρέπει να βασίζεται στη περίοδο που αφορούν οι προσθήκες και δεν υπολογίζεται σε ταμειακή βάση.

58. **Για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό του εξόδου, για απόσβεση των ενσώματων και άϋλων περιουσιακών στοιχείων του, που περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα του τομέα.**

59. **Η επιχείρηση ενθαρρύνεται, αλλά δεν είναι υποχρεωμένη, να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό κάθε στοιχείου των κατά τομέα εσόδων και εξόδων, τα οποία είναι τέτοιου μεγέθους, είδους ή περίπτωσης που η γνωστοποίησή τους είναι χρήσιμη για να εξηγηθεί η απόδοση του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα για τη χρήση περίοδο.**

60. Στο ΔΛΠ 8 ορίζει ότι «όταν κονδύλια εσόδων ή εξόδων, που περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή περίπτωσης, ώστε η γνωστοποίησή τους είναι απαραίτητη για να εξηγεί την απόδοση της επιχείρησης για τη περίοδο, η φύση και το ποσό των κονδυλίων αυτών πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά». Το ΔΛΠ 8 παραθέτει έναν αριθμό παραδειγμάτων, που συμπεριλαμβάνουν υποτιμήσεις αποθεμάτων και ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, προβλέψεις για αναδιάρθρωση, εκποιήσεις ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, δικαστικούς διακανονισμούς και αντιλογισμούς προβλέψεων. Η παράγραφος 59 δεν προτίθεται να αλλάξει την κατάταξη κάθε τέτοιου στοιχείου εσόδων ή εξόδων, από συνήθη σε έκτακτα (όπως ορίστηκε στο ΔΛΠ 8) ή να μεταβάλλει τον τρόπο αποτίμησής του. Ωστόσο, η γνωστοποίηση που συνιστάται από την ανωτέρω παράγραφο μεταβάλλει στην ουσία το επίπεδο στο οποίο εκτιμάται η σημαντικότητα τέτοιων στοιχείων για τους σκοπούς της γνωστοποίησης, από επίπεδο επιχείρησης συνολικά, σε επίπεδο τομέα.

61. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, το συνολικό ποσό των σημαντικών μη ταμειακών εξόδων, εκτός από την απόσβεση ενσώματων και άϋλων στοιχείων για την οποία η παράγραφος 58 απαιτεί ξεχωριστή γνωστοποίηση, τα οποία, έξοδα, είχαν συμπεριληφθεί στα έξοδα του τομέα και, συνεπώς, είχαν αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του αποτελέσματος του τομέα.**

62. Το ΔΛΠ 7 επιβάλλει στην επιχείρηση να παρουσιάσει μια κατάσταση ταμειακών ροών, που απεικονίζει ξεχωριστά τις ταμειακές ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Το ΔΛΠ 7 σημειώνει ότι η γνωστοποίηση πληροφοριών για τις ταμειακές ροές για κάθε παρουσιαζόμενο επιχειρηματικό και γεωγραφικό τομέα είναι αναγκαία για την κατανόηση της συνολικής χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης, της ρευστότητας και των ταμειακών ροών. Το ΔΛΠ 7 ενθαρρύνει τη γνωστοποίηση τέτοιων πληροφοριών. Το παρόν Πρότυπο ενθαρρύνει επίσης τις γνωστοποιήσεις των κατά τομέα ταμειακών ροών, που υποδεικνύονται από το ΔΛΠ 7. Επιπρόσθετα, ενθαρρύνει τη γνωστοποίηση των σημαντικών μη ταμειακών εσόδων, που είχαν συμπεριληφθεί στα έσοδα του τομέα και συνεπώς έχουν προστεθεί κατά τη αποτίμηση του αποτελέσματος του τομέα.

63. **Μια επιχείρηση που παρέχει γνωστοποιήσεις των ταμειακών ροών ενός τομέα, όπως συνιστάται από το ΔΛΠ 7, δε χρειάζεται να γνωστοποιεί και το έξοδο απόσβεσης των ενσώματων και άϋλων στοιχείων, σύμφωνα με την παράγραφο 58 ή τα μη ταμειακά έξοδα, σύμφωνα με την παράγραφο 61.**

64. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, το συνολικό μερίδιο της επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή τη ζημία των συγγενών εταιριών, των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών, που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εφόσον όλες οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων αυτών εμπίπτουν ουσιαστικά στον παρουσιαζόμενο τομέα.**

65. Μολονότι, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, γνωστοποιείται ένα μόνο συνολικό ποσό, κάθε συγγενής εταιρία, κοινοπραξία ή άλλη επένδυση που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αξιολογείται ξεχωριστά για να προσδιοριστεί αν οι εργασίες της ουσιαστικά εμπίπτουν μέσα στον ίδιο τομέα.

66. **Αν το συνολικό μερίδιο μιας επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή ζημία των συγγενών εταιριών, των κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, γνωστοποιείται από τον προς πληροφόρηση τομέα, τότε πρέπει επίσης να γνωστοποιείται από τον τομέα αυτό και η συνολική επένδυση στις συγγενείς και στις κοινοπραξίες αυτές.**

67. **Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει μια συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών που γνωστοποιούνται για τους προς πληροφόρηση**

▼B

τομείς και των συγκεντρωτικών πληροφοριών των ενοποιημένων ή των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Κατά την παρουσίαση της συμφωνίας, τα έσοδα του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τα έσοδα της επιχείρησης από εξωτερικούς πελάτες (που περιλαμβάνει γνωστοποίηση του ποσού των εσόδων της επιχείρησης από εξωτερικούς πελάτες, οι οποίοι δεν περιλαμβάνονται σε οποιοδήποτε τομέα). Το αποτέλεσμα του τομέα πρέπει να συμφωνηθεί προς ένα συγκρίσιμο μέτρο του κέρδους ή της ζημίας εκμετάλλευσης της επιχείρησης, όπως επίσης και με το καθαρό κέρδος ή ζημία της επιχείρησης. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και οι υποχρεώσεις του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση

68. Οι παράγραφοι 50-67 καθορίζουν τους κανόνες γνωστοποίησης που εφαρμόζονται για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, με βάση τον πρωτεύοντα τύπο πληροφόρησης που ακολουθεί η επιχείρηση. Οι παράγραφοι 69-72 καθορίζουν τους κανόνες γνωστοποίησης που εφαρμόζονται για κάθε προς πληροφόρηση τομέα, με βάση το δευτερεύοντα τύπο παρουσίασης που ακολουθεί η επιχείρηση, ως εξής:

(α) Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του δευτερεύοντα τύπου καθορίζονται στην παράγραφο 69.

(β) Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων (όπου παράγονται τα προϊόντα της επιχείρησης ή όπου είναι εγκαταστημένες οι υπηρεσίες παροχής των υπηρεσιών της), οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τον δευτερεύοντα τύπο προσδιορίζονται στις παραγράφους 70 και 71.

(γ) Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών της (όπου πωλούνται τα προϊόντα της ή παρέχονται οι υπηρεσίες της), οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του δευτερεύοντα τύπου προσδιορίζονται στις παραγράφους 70 και 72.

69. **Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση πληροφοριών του τομέα είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, πρέπει να παρουσιάζει επίσης τις ακόλουθες πληροφορίες:**

(α) **Τα έσοδα του τομέα από τους εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφική περιοχή, βάσει της γεωγραφικής τοποθεσίας των πελατών του, για κάθε γεωγραφικό τομέα του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις σε όλους τους εξωτερικούς πελάτες.**

(β) **Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων, για κάθε γεωγραφικό τομέα του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.**

(γ) **Το συνολικό κόστος που προέκυψε κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας περιόδων [ενσώματα πάγια και άϋλα περιουσιακά στοιχεία] κατά γεωγραφική τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων, για κάθε γεωγραφικό τομέα του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.**

70. **Αν ο πρωτεύων τύπος για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς (βασιζόμενοι είτε στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων είτε στην τοποθεσία των πελατών), πρέπει επίσης να παρουσιάζονται οι ακόλουθες κατά τομέα πληροφορίες, για κάθε επιχειρηματικό τομέα του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες ή του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των επιχειρηματικών τομέων:**

(α) **έσοδα τομέα από εξωτερικούς πελάτες,**

(β) **τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα, και**

▼B

(γ) **το συνολικό κόστος που προέκυψε κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων από μία περιόδων [ενσώματα πάγια και άϋλα περιουσιακά στοιχεία].**

71. **Αν ο πρωτεύων τύπος για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς, που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων και αν η τοποθεσία των πελατών του είναι διαφορετική από την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων του, τότε η επιχείρηση πρέπει επίσης να παρουσιάζει τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενο στους πελάτες, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες.**

72. **Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών είναι οι γεωγραφικοί τομείς, που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών και αν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ευρίσκονται σε διαφορετικούς γεωγραφικούς χώρους από εκείνους των πελατών της, τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει επίσης τις ακόλουθες κατά τομέα πληροφορίες, για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενο στα περιουσιακά στοιχεία, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο των σχετικών ενοποιημένων κονδυλίων ή των συνολικών ποσών της επιχείρησης:**

(α) **τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία των στοιχείων αυτών, και**

(β) **το συνολικό κόστος που προέκυψε κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων από μια περιόδους [ενσώματα πάγια και άϋλα περιουσιακά στοιχεία] ανά τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων.**

Υποδείγματα γνωστοποιήσεων τομέα

73. Το προσάρτημα Β αυτού του Προτύπου παρουσιάζει ένα ενδεικτικό παράδειγμα των γνωστοποιήσεων για τους πρωτεύοντες και τους δευτερεύοντες τύπους παρουσίασης που απαιτούνται από αυτό το Πρότυπο.

Λοιπά θέματα γνωστοποιήσεων

74. **Αν ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας, για τον οποίο παρέχονται πληροφορίες προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή, δεν υπόκειται σε παρουσίαση, επειδή ένα πολύ μεγάλο μέρος των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε άλλους τομείς, μολονότι τα έσοδά του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις σε όλους τους εξωτερικούς πελάτες, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός, καθώς και τα ποσά των εσόδων από (α) πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και (β) τις εσωτερικές πωλήσεις σε άλλους τομείς.**

75. **Κατά την αποτίμηση και απεικόνιση των εσόδων του τομέα από συναλλαγές με άλλους τομείς, οι μεταφορές μεταξύ τομέων πρέπει να αποτιμούνται στη βάση που η επιχείρηση πραγματικά χρησιμοποίησε για να τιμολογήσει αυτές τις μεταβιβάσεις. Η βάση της τιμολόγησης των (διατομεακών μεταβιβάσεων) μεταφορών μεταξύ τομέων και κάθε αλλαγή σε αυτή πρέπει να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.**

76. **Οι μεταβολές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές για την παρουσίαση του τομέα, που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στις πληροφορίες του τομέα, πρέπει να γνωστοποιούνται, ενώ και οι κατά τομέα πληροφορίες της προηγούμενης περιόδου, που παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπώνονται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον. Η γνωστοποίηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει μια περιγραφή του είδους της μεταβολής, των λόγων που την επέβαλαν, του γεγονότος ότι οι συγκριτικές πληροφορίες έχουν επαναδιατυπωθεί ή του ότι αυτό είναι πρακτικά αδύνατον και του οικονομικού αποτελέσματος της μεταβολής, αν είναι εύλογα προσδιοριστέο. Αν μία επιχείρηση αλλάζει την εξατομίκευση των τομέων της και δεν επαναδιατυπώνει τις κατά τομέα πληροφορίες της προηγούμενης περιόδου στη νέα βάση, γιατί αυτό είναι πρακτικά αδύνατον, τότε για το σκοπό της σύγκρισης, η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τις πληροφορίες για τους τομείς τόσο, για την παλαιά**

▼B

όσο και τη νέα μορφή τους, στο έτος στο οποίο αλλάζει την εξατομίκευση των τομέων της.

77. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές που έχουν υιοθετηθεί από την επιχείρηση αντιμετωπίζονται στο ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 ορίζει ότι οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να γίνονται μόνον αν απαιτείται από νόμο ή από ένα αρμόδιο όργανο θέσπισης λογιστικών προτύπων ή εφόσον η μεταβολή θα έχει ως αποτέλεσμα μία πλέον αρμόζουσα παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

78. Οι μεταβολές στις υιοθετημένες λογιστικές αρχές σε επίπεδο επιχείρησης, που επηρεάζουν την κατά τομέα πληροφόρηση, αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Εκτός αν ένα νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο καθορίζει διαφορετικά, το ΔΛΠ 8 απαιτεί ότι μια μεταβολή λογιστικής αρχής πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά και ότι οι πληροφορίες για την προηγούμενη περίοδο πρέπει να επαναδιατυπώνονται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον, (βασικός χειρισμός) ή ότι η σωρευμένη επίπτωση της μεταβολής, πρέπει να περιληφθεί στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της επιχείρησης για την τρέχουσα περίοδο (επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός). Αν ακολουθείται ο βασικός χειρισμός, οι πληροφορίες των τομέων για την προηγούμενη περίοδο επαναδιατυπώνονται. Αν ακολουθείται ο επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός, η σωρευμένη προσαρμογή, που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της επιχείρησης, περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα των τομέων, αν αυτή αποτελεί οργανικό κονδύλι που μπορεί να επιρριφθεί ή να κατανεμηθεί εύλογα στους τομείς. Στην τελευταία περίπτωση, το ΔΛΠ 8 μπορεί να απαιτεί ξεχωριστή γνωστοποίηση, αν το μέγεθος, το είδος ή η περίπτωση της προσαρμογής είναι τέτοια, ώστε η γνωστοποίησή της να είναι χρήσιμη για να εξηγηθεί η απόδοση της επιχείρησης για την περίοδο.

79. Μερικές μεταβολές λογιστικών αρχών αφορούν ειδικά την κατά τομέα πληροφόρηση. Ως παραδείγματα αναφέρονται οι μεταβολές στην εξατομίκευση των τομέων και μεταβολές στη βάση κατανομής των εσόδων και εξόδων στους τομείς. Τέτοιες αλλαγές μπορεί να έχουν μία ουσιώδη επίδραση στην κατά τομέα πληροφόρηση, αλλά δεν αλλάζουν τη συνολική χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρουσιάζεται για την επιχείρηση. Για να είναι σε θέση οι χρήστες να κατανοούν τις μεταβολές και να εκτιμούν τις τάσεις, η κατά τομέα πληροφόρηση για την προηγούμενη περίοδο, που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις για συγκριτικούς σκοπούς, επαναδιατυπώνεται, αν είναι δυνατόν, για να απεικονίζει τη νέα λογιστική αρχή.

80. Η παράγραφος 75 ορίζει ότι, για τους σκοπούς της κατά τομέα πληροφόρησης, οι μεταφορές μεταξύ τομέων πρέπει να αποτιμώνται στη βάση που η επιχείρηση πραγματικά χρησιμοποίησε για να τιμολογήσει αυτές τις μεταβιβάσεις. Αν μία επιχείρηση μεταβάλλει τη μέθοδο που πραγματικά χρησιμοποιεί για να τιμολογήσει τις μεταφορές μεταξύ τομέων, αυτό δεν αποτελεί μεταβολή λογιστικής αρχής για την οποία τα κατά τομέα δεδομένα της προηγούμενης περιόδου πρέπει να επαναδιατυπωθούν σύμφωνα με την παράγραφο 76. Όμως, η παράγραφος 75 απαιτεί γνωστοποίηση της μεταβολής.

81. **Η επιχείρηση πρέπει να παρέχει πληροφορίες για τους τύπους των προϊόντων και υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνονται σε κάθε παρουσιαζόμενο επιχειρηματικό τομέα, καθώς και για τη σύνθεση του κάθε παρουσιαζόμενου γεωγραφικού τομέα, τόσο πρωτεύοντα όσο και δευτερεύοντα, αν οι πληροφορίες αυτές δε γνωστοποιούνται κάπου αλλού στις οικονομικές καταστάσεις ή σε άλλο σημείο της χρηματοοικονομικής έκθεσης.**

82. Για να εκτιμηθεί η επίδραση θεμάτων όπως, οι αλλαγές στη ζήτηση, οι μεταβολές στην τιμή των υλών ή άλλων συντελεστών παραγωγής και η ανάπτυξη εναλλακτικών προϊόντων και διαδικασιών σε ένα επιχειρηματικό τομέα, είναι απαραίτητη η γνώση των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται σε αυτόν τον τομέα. Ομοίως, για να εκτιμηθεί η επίδραση των μεταβολών του οικονομικού και πολιτικού περιβάλλοντος πάνω στους κινδύνους και στους συντελεστές αποδόσεων ενός γεωγραφικού τομέα, είναι σημαντική η γνώση της σύνθεσης του γεωγραφικού αυτού τομέα.

83. Τομείς που παρουσιάζονταν προηγουμένως, αλλά δεν πληρούν πλέον τα ποσοτικά όρια, δεν παρουσιάζονται ξεχωριστά. Μπορεί να μην πληρούν πλέον αυτά τα όρια, για παράδειγμα, εξ αιτίας ενός περιορισμού στη ζήτηση ή μιας μεταβολής στη στρατηγική της διοίκησης ή γιατί ένα μέρος των εργασιών του τομέα έχει πωληθεί ή ενοποιηθεί με άλλους τομείς. Μια εξήγηση των λόγων που ένας προηγουμένως παρουσιαζόμενος τομέας έπαυσε να παρουσιάζεται πλέον, μπορεί επίσης να είναι χρήσιμη για την επιβεβαίωση των προσδοκιών, αναφορικά με τις φθίνουσες αγορές και τις μεταβολές στις στρατηγικές της επιχείρησης.

▼B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

84. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να το εφαρμόσουν και ενωρίτερα. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο αντί του αρχικού ΔΛΠ 14, για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1998, τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Αν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτική πληροφόρηση για περιόδους πριν από την ημερομηνία εφαρμογής ή για ενωρίτερη εκούσια εφαρμογή αυτού του Προτύπου, απαιτείται η επαναδιατύπωση των δεδομένων του τομέα, που περιλαμβάνονται στις πιο πάνω καταστάσεις, για λόγους συμμόρφωσης με τους κανόνες αυτού του Προτύπου, εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατόν, οπότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.**

▼M5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

Ενσώματες Ακινητοποιήσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Ορισμοί	6
Αναγνώριση	7-14
Αρχιυές δαπάνες	11
Μεταγενέστερες δαπάνες	12-14
Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση	15-28
Στοιχεία του κόστους	16-22
Αποτίμηση του κόστους	23-28
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	29-66
Μέθοδος κόστους	30
Μέθοδος αναπροσαρμογής	31-42
Απόσβεση	43-62
Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης	50-59
Μέθοδος απόσβεσης	60-62
Απομείωση αξίας	63-64
Αποζημίωση για την απομείωση αξίας	65-66
Διαγραφή	67-72
Γνωστοποιήσεις	73-79
Μεταβατικές Διατάξεις	80
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	81
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	82-83

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 (1998): *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι

▼M5

ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.***

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

(α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41: *Γεωργία*)

ή

(β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στην (α) ή (β).

4. Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17: *Μισθώσεις* απαιτεί η οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

5. Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: *Επενδύσεις σε Ακίνητα.* Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

6. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεών και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ενσώματες Ακινητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

(α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς

▼M5

και

(β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Ανακτήσιμο ποσό, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα

ή

(β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα ανέμενε να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7. ***Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:***

(α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα

και

(β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

8. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

9. Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, ήτοι τί συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

10. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

Αρχικές δαπάνες

11. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελειών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων

▼M5

εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.*

Μεταγενέστερες δαπάνες

12. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

13. Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφους, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγορασθούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 67-72).

14. Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

15. ***Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του.***

Στοιχεία του κόστους

16. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:

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

(β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.

(γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

17. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

(α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους)* που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου,

▼**M5**

(γ) τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς,

(δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,

(ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού)

και

(στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

18. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* στο κόστος των υποχρεώσεων για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση της θέσεις όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο που πραγματοποιούνται σε μία συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι υποχρεώσεις που αφορούν σε κόστη που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*.

19. Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

(α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,

(β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης),

(γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)

και

(δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

20. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

(α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργείται σε ισχύ μικρότερη της κανονικής,

(β) οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου

και

(γ) το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.

21. Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως πάρκιν μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

22. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οντότητα κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του

▼M5

κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού*, καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Αποτίμηση του κόστους

23. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. 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, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

24. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

25. Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

(α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής

και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

26. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. 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 εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

27. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που κατέχεται από μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*.

▼M5

28. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

29. ***Η οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 30 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 31 ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.***

Μέθοδος κόστους

30. ***Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.***

Μέθοδος αναπροσαρμογής

31. ***Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.***

32. Η εύλογη αξία γηπέδων και κτηρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

33. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

34. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσαρα έτη.

35. Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

(α) επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάσει ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.

(β) συμψηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40.

36. ***Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.***

▼**M5**

37. Κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:

(α) εδαφικές εκτάσεις,

(β) γήπεδα και κτίρια,

(γ) μηχανήματα,

(δ) πλοία,

(ε) αεροσκάφη,

(στ) οχήματα,

(ζ) έπιπλα και σκεύη,

και

(η) εξοπλισμός γραφείου.

38. Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.

39. ***Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.***

40. ***Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση 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.***

41. Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελείτο από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

42. Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*.

Απόσβεση

43. ***Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.***

44. Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.

45. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.

▼**M5**

46. Στη έκταση που μία οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.

47. Η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.

48. ***Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.***

49. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία*.

Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης

50. ***Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.***

51. ***Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8* Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.**

52. Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του.

53. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

54. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

55. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση και παραμένει για πώληση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.

▼M5

56. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οπωσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:

(α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακό στοιχείου.

(β) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.

(γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.

και

(δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

57. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία.

58. Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.

59. Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα ωφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

Μέθοδος Απόσβεσης

60. ***Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.***

61. ***Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.***

62. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον

▼M5

αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Απομείωση Αξίας

63. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

64. Το ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, εξηγεί πώς λογιστικοποιείται μία ζημία απομείωσης αναγνωρισμένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων που είναι απόκτηση.

Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

65. ***Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.***

66. Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(β) η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο,

(γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή

και

(δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράσθηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

ΔΙΑΓΡΑΦΗ

67. ***Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:***

(α) κατά τη διάθεση

ή

(β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

68. ***Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.***

69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18: *Έσοδα* για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

70. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντι-

▼M5

καθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.

71. ***Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.***

72. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

73. ***Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:***

(α) τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,

(β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

(γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

(δ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου

και

(ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:

(i) προσθήκες,

(ii) διαθέσεις,

(iii) αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,

(iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίσθηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(vii) αποσβέσεις,

(viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας

και

(ix) άλλες μεταβολές.

74. ***Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:***

(α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,

(β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,

(γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

και

▼M5

(δ) αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

75. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

(α) η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου

και

(β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

76. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

(α) τις υπολειμματικές αξίες,

(β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(γ) τις ωφέλιμες ζωές

και

(δ) τις μεθόδους απόσβεσης.

77. ***Αν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:***

(α) η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

(β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής,

(γ) οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόσθηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,

(δ) η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης,

(ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους

και

(στ) τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

78. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 73 (ε) (iv) μέχρι (vi), η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

79. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια,

(β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,

(γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και βρίσκονται προς διάθεση

και

(δ) την εύλογη αξία των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

▼M5

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

80. ***Οι απαιτήσεις των παραγράφων 24-26 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζονται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.***

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

81. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

82. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* (αναθεωρημένο το1998).

83. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

(α) ΜΕΔ-6 *Κόστη Τροποποίησης Υπάρχοντος Λογισμικού*

(β) ΜΕΔ-14 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις –Αποζημίωση για την Απομείωση ή Ζημία Στοιχείων*

και

(γ) ΜΕΔ-23 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις–Έξοδα Σημαντικής Επιθεώρησης ή Γενικών Επισκευών*.

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες Ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Α1. Το Δ.Π.Χ.Α. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* και τα συνοδευτικά του έγγραφα τροποποιούνται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στο Δ.Π.Χ.Α., η παράγραφος 24 τροποποιείται ως εξής:

24 Εφόσον μία θυγατρική καταστεί υιοθετούσα για πρώτη φορά μετά τη μητρική εταιρία, η θυγατρική θα αποτιμά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της, είτε σύμφωνα με:

…

(β) τις λογιστικές αξίες που απαιτούνται από το υπόλοιπο Δ.Π.Χ.Α. αυτό, βάσει της ημερομηνίας μετάβασης της θυγατρικής εταιρίας στα Δ.Π.Χ.Α. Οι λογιστικές αξίες αυτές μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που περιγράφονται στο (α):

…

(ii) όταν οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής διαφέρουν από εκείνες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, η θυγατρική μπορεί να χρησιμοποιεί ως λογιστική πολιτική της τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16: *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*, ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί τη μέθοδο αναπροσαρμογής.

Α2. Στο ΔΛΠ 14: *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα,* η παράγραφος 21 τροποποιείται ως εξής:

21. Οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα μιας οντότητας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων, η οποία λογιστικοποιήθηκε ως αγορά, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν απεικονίζονται είτε στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματες ακινητοποιήσεις έχουν αναπροσαρμοσθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανακλούν αυτές τις αναπροσαρμογές.

Α3. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α4. Το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* τροποποιείται ως ακολούθως:

Στο Πρότυπο, οι παράγραφοι 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 και 104 τροποποιούνται ως εξής:

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό (εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις.* Όμως, η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

…

9. ***Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:***

…

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

…

▼M5

(στ) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία

και

…

37. ***Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δε θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:***

…

(β) μελλοντικά κόστη για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση τμήματος ή τη συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου.

38. Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

…

(β) μελλοντικά κόστη για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση τμήματος ή τη συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου ή τα σχετικά μελλοντικά οφέλη που θα απορρεύσουν από το μελλοντικό κόστος αυτό.

41. Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει κόστη για τη συμπλήρωση, αντικατάσταση τμήματος ή συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από αυτά τα κόστη (βλ. Προσάρτημα Α, Παράδειγμα 6).

42. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν τα αναγκαία κόστη της καθημερινής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου.

59. ***Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αμέσως, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16*** **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*****). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.***

96. ***Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ' ελάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:***

…

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(δ) σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να συμπληρωθεί, να αντικατασταθεί τμήμα ή να συντηρηθεί περιουσιακό στοιχείο ή μία δέσμευση να διακοπεί ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο

και

…

▼**M5**

104. ***Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο άμεσα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του* ΔΛΠ 16: Ενσώματες Ακινητοποιήσεις). *Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.***

Α5. Στο ΔΛΠ 37: *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις,* η υποσημείωση της παραγράφου 14(α) απαλείφεται.

Α6. Το ΔΛΠ 38: *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* τροποποιείται ως ακολούθως:

Εισαγωγή

Η παράγραφος 7 απαλείφεται.

Πρότυπο

Στην παράγραφο 7 προστίθεται ο ακόλουθος ορισμός:

Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Στην παράγραφο 7 τροποποιούνται οι ακόλουθοι ορισμοί:

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Η υπολειμματική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα

ή

(β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα ανέμενε να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Η παράγραφος 18 και ο τίτλος που προηγείται τροποποιούνται ως εξής:

Αναγνώριση και Επιμέτρηση

18. Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μία οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

(α) (α) τον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους 7 - 17)

και

(β) (β) τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 19 – 55).

Αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άϋλου περιουσιακού στοιχείου και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του.

Προστίθεται η παράγραφος 18:

18Α. Η φύση των άϋλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άϋλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο

▼**M5**

παρόν Πρότυπο. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άϋλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αγορασμένου άϋλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου – θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Με συνέπεια προς την παράγραφο 51, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αγορασμένα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται για να αποφεύγεται η αναγνώριση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας.

Η παράγραφος 24 τροποποιείται ως εξής:

24. Το κόστος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείο 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 επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

Οι παράγραφοι 24Α-24Δ προστίθενται:

24Α. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

(α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους)* που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου

και

(β) οι επαγγελματικές αμοιβές.

24Β. Παραδείγματα κοστών που δεν αποτελούν κόστος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

(α) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),

(β) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)

και

(γ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

24Γ. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου δε συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου.:

(α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα

και

(β) οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου.

24Δ. Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τις δραστηριότητες για την ανάπτυξη. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών

▼M5

αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

Η παράγραφος 34 τροποποιείται ως εξής:

34. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άϋλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άϋλου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Οι παράγραφοι 34Α-34Δ προστίθενται:

34Α. Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

(α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής

και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

34Β. Η παράγραφος 19(β) ορίζει ειδικώς ότι προϋπόθεση της αναγνώρισης άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να αποτιμάται αξιόπιστα. Η εύλογη αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. 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 κόστους εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Η παράγραφος 35 απαλείφεται.

Η παράγραφος 54 τροποποιείται ως εξής:

54. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

(α) Το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άϋλου περιουσιακού στοιχείου,

▼**M5**

(β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους)* που προκύπτουν άμεσα από την δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,

και

(γ) οι εισφορές για την αναγνώριση νομικών δικαιωμάτων

και

(δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

Το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού*, καθορίζει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως στοιχείο του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

Ο τίτλος που προηγείται των παραγράφων 60-62 απαλείφεται.

Οι παράγραφοι 60 και 61 απαλείφονται.

Η παράγραφος 62 απαλείφεται και τα περιεχόμενα της έχουν μεταφερθεί στην παράγραφο 18Α.

Ο τίτλος που προηγείται της παραγράφου 63 τροποποιείται ως εξής:

Επιμέτρηση Μετά Την Επιμέτρηση

Οι παράγραφοι 76 και 77 τροποποιούνται ως εξής:

76. ***Αν η λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.***

77. ***Αν η λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση 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.***

Οι παράγραφοι 79 και 80 τροποποιούνται ως εξής:

79. ***Το αποσβέσιμο ποσό ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου δε θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η απόσβεση θα αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η απόσβεση θα παύει, όταν το περιουσιακό διαγραφεί.***

80. Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν έχει υπάρξει μία αύξηση στην, για παράδειγμα, εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή στο ανακτήσιμο ποσό του. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

(α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,

(β) των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βασιζόμενων σε πληροφορίες ευρέως διαθέσιμες που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,

(γ) της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,

(δ) της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,

(ε) τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,

(στ) του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτείται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από

▼M5

το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,

(ζ) της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων

και

(η) αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Οι παράγραφοι 88-90 τροποποιούνται ως εξής:

88. ***Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.***

89. Μία 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 της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο επιλέγεται βασιζόμενη στο προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μία μέθοδο απόσβεσης για άϋλα περιουσιακά στοιχεία η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

90. Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*).

Η παράγραφος 93 τροποποιείται ως εξής:

93. Μία εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές, που θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους. Μία μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*.

Προστίθεται η παράγραφος 93Α:

93Α. Η υπολειμματική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείο είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Οι παράγραφοι 94 και 95 τροποποιούνται ως εξής:

94. ***Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μία ουσιώδης μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλεται έτσι ώστε να αντανακλά το***

▼M5

διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα λογιστικοποιούται ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

95. ***Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.***

Οι παράγραφοι 103 και 104 τροποποιούνται ως εξής:

103. ***Ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα διαγράφεται:***

(α) κατά τη διάθεση

ή

(β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

104. ***Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.***

Οι παράγραφοι 104Α – 104Γ προστίθενται:

104Α. Η διάθεση ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 *Έσοδα* για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

104Β. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 19 η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

104Γ. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άϋλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άϋλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

Η παράγραφος 105 απαλείφεται.

Η παράγραφος 106 τροποποιείται ως εξής:

106. Η απόσβεση δεν παύει όταν το άϋλο περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν παραμένει για πώληση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως.

Στην παράγραφο 107, η φράση «***Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται***» απαλείφεται.

Η παράγραφος 111 (ε) τροποποιείται ως εξής:

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

Η παράγραφος 113 *(α)* (iii) τροποποιείται ως εξής:

(iii) η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε απεικονιστεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άϋλων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το συγκριτικό χειρισμό της παραγράφου 63

και

▼**M5**

Η παράγραφος 113 (β) τροποποιείται ως εξής και η παράγραφος 113(γ) προστίθεται:

(β) το ποσό του «πλεονάσματος αναπροσαρμογής» που αφορά στα άϋλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιοδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους

και

(γ) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόσθηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

Προστίθεται η παράγραφος 121Α.

121Α. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 34-34Β σχετικά με την αρχική επιμέτρηση άϋλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζεται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

Α7. Η ΜΕΔ-13 *Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Επιχειρήσεις-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες* τροποποιείται ως εξής:

Οι παράγραφοι 5 και 6 τροποποιούνται ως εξής:

5. Εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 31,48 σε μη χρηματικές εισφορές σε μία από Κ.Ε.Ο.Ο. σε αντάλλαγμα συμμετοχής στην καθαρή θέση της από Κ.Ε.Ο.Ο., ένας κοινοπρακτών θα αναγνωρίζει στην στα αποτελέσματα για την περίοδο, την αναλογία του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στις συμμετοχές στην καθαρή θέση των άλλων κοινοπρακτούντων εκτός όταν:

(α) οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και ωφέλειες της ιδιοκτησίας των εισφερομένων μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων δεν έχουν μεταβιβαστεί στην από Κ.Ε.Ο.Ο.

ή

(β) (β) το κέρδος ή η ζημία από τη μη χρηματική εισφορά δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

ή

(γ) η συναλλαγή της εισφοράς στερείται εμπορικής ουσίας, καθώς ορίζεται ο όρος αυτός στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις.*

Αν εφαρμόζεται η εξαίρεση (α), (β) ή (γ) το κέρδος ή η ζημία θεωρείται μη πραγματοποιηθείσα και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα εκτός αν εφαρμόζεται και η παράγραφος 6.

6. Αν, επιπρόσθετα με τη λήψη συμμετοχής στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής επιχείρησης, ένας κοινοπρακτών λάβει χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία θα αναγνωρισθεί από τον κοινοπρακτούντα στα αποτελέσματα μία κατάλληλη αναλογία κέρδους ή ζημίας στην συναλλαγή.

Μετά την παράγραφο της **Ημερομηνίας Έναρξης Ισχύος,** εισάγονται οι παράγραφοι 14 και 15, ως εξής:

14. Οι τροποποιήσεις που αφορούν τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών με μη χρηματικές εισφορές που καθορίζονται στην παράγραφο 5 θα εφαρμόζονται μελλοντικά σε μελλοντικές συναλλαγές.

15. Η οντότητα θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* στην παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Α8. Στη ΜΕΔ-21 *Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων* οι παράγραφοι 3-5 τροποποιούνται ως εξής:

3. Το θέμα είναι πώς να ερμηνευθεί ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο) και αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΛΠ 16.

4. Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται και σε επενδύσεις σε ακίνητα που τηρούνται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 παρ. 33 αλλά που θα θεωρούνταν μη αποσβέσιμα αν εφαρμοζόταν το ΔΛΠ 16.

▼**M5**

5. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση που ανακύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.31 πρέπει να αποτιμάται βασιζόμενη στις φορολογικές συνέπειες που θα επακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξάρτητα από την αποτίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν ο φορολογικός νόμος ορίζει ένα φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην αποτίμηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης που συνδέεται προς ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο.

Α9. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α10. Η παράγραφος 9(δ) της ΜΕΔ - 32 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία –Κόστη Δικτυακού Τόπου* τροποποιείται ως εξής:

(d) Το στάδιο της Λειτουργίας ξεκινά όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του ΔΛΠ 38 παρ.19.

Α11. Το Δεκέμβριο 2002, το Συμβούλιο δημοσίευσε Προσχέδιο Βελτιώσεων των Προτεινόμενων Τροποποιήσεων του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* και του ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία.* Οι προτεινόμενες βελτιώσεις του ΔΛΠ 36 και του ΔΛΠ 38 αντανακλούν τις αλλαγές που σχετίζονται με τις αποφάσεις που αφορούν την εργασία του Συμβουλίου για τις Συνενώσεις Επιχειρήσεων. Επειδή η εργασία αυτή δεν έχει ολοκληρωθεί, οι προτεινόμενες εκείνες αλλαγές δεν αντανακλώνται στις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 36 και του ΔΛΠ 38 που περιλαμβάνονται στο παρόν προσάρτημα.

Α12. Τον Ιούλιο του 2003, το Συμβούλιο δημοσίευσε το ΠΡ 4 *Διάθεση Μη Κυκλοφορούντων Περιουσιακών Στοιχείων και Παρουσίαση Διακοπτόμενων Δραστηριοτήτων,* στο οποίο πρότεινε τροποποιήσεις του ΔΛΠ 38 και του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα.* Οι προτεινόμενες εκείνες αλλαγές δεν αντανακλώνται στις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 38 και του ΔΛΠ 40 που περιλαμβάνονται στο παρόν προσάρτημα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

Μισθώσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-3
Ορισμοί	4-6
Κατάταξη των μισθώσεων	7-19
Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών	20-35
Χρηματοδοτικές μισθώσεις	20-32
Αρχική αναγνώριση	20-24
Μεταγενέστερη αποτίμηση	25-32
Λειτουργικές μισθώσεις	33-35
Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών	36-57
Χρηματοδοτικές μισθώσεις	36-48
Αρχική αναγνώριση	36-38
Μεταγενέστερη αποτίμηση	39-48
Λειτουργικές μισθώσεις	49-57
Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης	58-66
Μεταβατικές διατάξεις	67-68
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	69

▼**M5**

Ανάκληση του ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) 70

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997): *Μισθώσεις* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:***

(α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγεννώμενων πόρων,

και

(β) συμβάσεις παραχώρησης δικιαώματος στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Όμως το παρόν Πρότυπο δε θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

(α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 40* Επενδύσεις σε Ακίνητα*).

(β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 40).

(γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41* Γεωργία*),

ή

(δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41).

3. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δε μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

4. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Μίσθωση είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.

Ως χρηματοδοτική μίσθωση χαρακτηρίζεται η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος (ιδιοκτησίας) μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί είτε όχι.

Λειτουργική μίσθωση είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Μη ακυρώσιμη μίσθωση είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:

(α) με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος,

(β) με την έγκριση του εκμισθωτή,

(γ) εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή,

ή

▼M5

(δ) με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού το ύψος του οποίου εξασφαλίζει ότι η συνέχιση της μίσθωσης είναι σχεδόν βέβαιη, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης.

Έναρξη της μίσθωσης είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή, αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης. Την ημερομηνία αυτή:

(α) η μίσθωση κατατάσσεται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική,

και

(β) στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Η έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμά του για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (ήτοι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων ή των δαπανών που προκύπτουν από τη μίσθωση, όπως αρμόζει).

Η μισθωτική περίοδος είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδο για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλει κατά τη μισθωτική περίοδο, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

(α) από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με το μισθωτή,

ή

(β) από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:

(i) τον μισθωτή,

(ii) έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή,

ή

(iii) ένα τρίτο μέρος που δε συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία που καθίσταται ασκήσιμο το δικαίωμα, ώστε να είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μίσθωσης ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα ελάχιστα μισθώματα τα οποία πρέπει να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την ημερομηνία άσκησης του προαναφερόμενου δικαιώματος και την καταβολή που απαιτείται για την άσκηση.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Οικονομική ζωή είναι είτε:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες,

ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

Ωφέλιμη ζωή είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης και χωρίς περιορισμό από την μισθωτική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματω-

▼M5

μένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την οντότητα.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

(α) από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή (το ποσό της εγγύησης όντας το μέγιστο ποσό το που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο),

και

(β) από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

Τα αρχικά άμεσα κόστη είναι διαφορικά κόστη που αφορούν άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση του κόστους που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο:

(α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης,

και

(β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλούμενη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

(α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση,

και

(β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία: (α) της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και (β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με (i) την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και (ii) κάθε αρχικού άμεσου κόστους του εκμισθωτή.

Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

Ενδεχόμενο μίσθωμα είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός συντελεστή που αλλάζει με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των μελλοντικών πωλήσεων, πλήθος μελλοντικών χρησιμοποιήσεων, μελλοντικοί δείκτες τιμών, επιτόκια που θα ισχύουν μελλοντικά).

5. Ένα μισθωτήριο συμβόλαιο ή δέσμευση μπορεί να περιλαμβάνει πρόβλεψη για την προσαρμογή των καταβολών μισθωμάτων για αλλαγές στην κατασκευή ή το κόστος απόκτησης της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή για αλλαγές που βασίζονται σε κάποια άλλη αποτίμηση του κόστους ή της αξίας, όπως τους γενικούς δείκτες τιμών ή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, η επίδραση τέτοιων αλλαγών θα θεωρείται ότι έλαβε χώρα κατά την έναρξη της μίσθωσης για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

6. Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση

▼M5

συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβόλαια ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

ΚΑΤΆΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΏΣΕΩΝ

7. Η κατάταξη των μισθώσεων που υιοθετείται από αυτό το Πρότυπο βασίζεται στο βαθμό που οι κίνδυνοι και ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. Στους κίνδυνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

8. ***Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.***

9. Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δε συνδέεται με τον μισθωτή.

10. Αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής μάλλον παρά από τον τύπο της σύμβασης (*). Παραδείγματα καταστάσεων που είτε μεμονωμένα είτε συνδυαστικά θα συνεπάγονταν υπό κανονικές συνθήκες την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:

    (α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,

    (β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί,

    (γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται,

    (δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων συμποσούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου

    και,

    (ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

11. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

    (α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή,

    (β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης),

    και

    (γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

12. Τα παραδείγματα και οι δείκτες των παραγράφων 10 και 11 δεν είναι πάντα οριστικοί. Είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι αν η μίσθωση δε

(*) Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγεται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης*.

▼M5

μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλα τα οφέλη ή όλους τους κινδύνους.

13. Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένης της ανανέωσής της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης σύμφωνα με τα κριτήρια των παραγράφων 7-12, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Εντούτοις, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας της μισθωμένης ιδιοκτησίας) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή), δε συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

14. Μισθώσεις γης και κτιρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όμως, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι κανονικά έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής συνήθως δε λαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Στην περίπτωση αυτή η μίσθωση της γης θα είναι λειτουργική μίσθωση. Η καταβολή που γίνεται κατά την έναρξη η την απόκτηση μισθίου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση αντιπροσωπεύει προκαταβολή μισθωμάτων που αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου σύμφωνα με τη διάρθρωση των ωφελειών που παρέχονται.

15. Τα στοιχεία της γης και των κτιρίων μιας μίσθωσης γης και κτιρίων αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης. Αν αναμένεται η κυριότητα αμφότερων των στοιχείων να μεταβιβαστεί στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, αμφότερα τα στοιχεία κατατάσσονται ως χρηματοδοτική μίσθωση, είτε αναλύονται σε μία είτε σε δύο μισθώσεις, εκτός αν άλλα χαρακτηριστικά καθιστούν φανερό ότι η μίσθωση δε μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνοδεύουν την ιδιοκτησία του ενός ή και των δύο στοιχείων. Όταν η γη έχει απεριόριστη οικονομική ζωή, συνήθως κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εκτός αν αναμένεται να μεταβιβαστεί η κυριότητα στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 14. Το στοιχείο του κτιρίου κατατάσσεται ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13.

16. Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτιρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στα στοιχεία της γης και του κτιρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και του κτιρίου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν αξιόπιστα στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, οπότε η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

17. Για μίσθωση γης και κτηρίων όπου το ποσό που θα αναγνωρίζετο αρχικά για το στοιχείο του γης, σύμφωνα με την παράγραφο 20, είναι επουσιώδες, η γη και τα κτίρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και η μίσθωση να καταταχθεί ως χρηματοδοτική ή λειτουργική σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική ζωή των κτιρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

18. Η ξεχωριστή αποτίμηση των στοιχείων της γης και των κτιρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτίρια κατατάσσεται ως μία επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας. Απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για την εκτίμηση αυτή μόνον όταν η κατάταξη ενός εκ των δύο ή και των δύο στοιχείων άλλως είναι αβέβαιη.

19. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, ένας μισθωτής μπορεί να κατατάξει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης ως επένδυση σε ακίνητα. Αν πράξει έτσι, το δικαίωμα στο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αν ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπροσθέτως, χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο που

▼M5

αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής θα συνεχίσει να αντιμετωπίζει λογιστικά τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, έστω και αν μεταγενέστερο γεγονός τροποποιήσει τη φύση του δικαιώματος του μισθωτή στο ακίνητο, ώστε να μην κατατάσσεται πλέον ως επένδυση σε ακίνητα. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, αν ο μισθωτής:

(α) χρησιμοποιεί το ακίνητο, το οποίο εν συνεχεία μεταβάλεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο με τεκμαρτό κόστος που ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης,

ή

(β) υπομισθώνει το ακίνητο μεταφέροντας ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγονται τις ιδιοκτησίας σε τρίτο, μη συνδεδεμένο μέρος. Τέτοια υπομίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά από τον μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση στο τρίτο μέρος, αν και μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση από το τρίτο μέρος.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Αρχική αναγνώριση

20. ***Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιοριζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό είναι μπορεί προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.***

21. Ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής υποδεικνύει την απόκτηση του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, στην έναρξη της μίσθωσης, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματοοικονομική επιβάρυνση.

22. Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των υποχρεώσεων της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μίσθωσης, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

23. Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.

24. Συχνά υφίστανται αρχικά άμεσα κόστη που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

▼**M5**

Μεταγενέστερη αποτίμηση

25. ***Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοοικονομική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.***

26. Στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.

27. ***Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί μία δαπάνη απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και μία χρηματοδοτική δαπάνη για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα είναι συνεπής προς τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οντότητα και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16:*** **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις** ***και το ΔΛΠ 38:*** **Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.** ***Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού θα γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.***

28. Το αποσβέσιμο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα αποσβέσιμα στοιχεία της ιδιοκτησίας του. Αν υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

29. Το σύνολο της δαπάνης απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και της χρηματοδοτικής δαπάνης της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνον η αναγνώριση των πληρωτέων μισθωμάτων ως δαπάνες. Κατόπιν τούτου, δεν είναι πιθανό να υπάρχει ισότητα μεταξύ των ποσών του περιουσιακού στοιχείου και της σχετικής υποχρέωσης μετά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

30. Για να προσδιορίσει μία οντότητα πότε ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.

31. ***Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32*** **Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση,** ***πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:***

(α) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, της καθαρής λογιστικής αξίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) όχι αργότερα από ένα έτος,

(ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,

(iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(γ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(δ) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(ε) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,

▼M5

(ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης

και,

(iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, αύξηση χρεών και νέες μισθώσεις.

32. Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36 ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε μισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Λειτουργικές Μισθώσεις

33. ***Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη*** (*)**.**

34. Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δε γίνονται σε αυτήν τη βάση.

35. ***Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:***

(α) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) όχι αργότερα από ένα έτος,

(ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,

(iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(β) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων.

(δ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,

(ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης

και,

(iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Αρχική αναγνώριση

36. ***Οι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν στον ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και θα τα εμφανίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.***

37. Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνοδεύουν τη νόμιμη κυριότητα μεταβιβάζονται από τον

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα*.

▼M5

εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως εξόφληση (αποπληρωμή) κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο για την αποζημίωση και την ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του.

38. Αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι διαφορικά και επιρρίπτονται άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, συχνά βαρύνουν τους εκμισθωτές. Σε αυτά δε συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετιγκ. Για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός εκείνες που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και είναι μειωτικά των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό του άμεσου αρχικού κόστους. Κατά συνέπεια, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και αναγνωρίζονται ως δαπάνη όταν αναγνωρίζεται το κέρδος από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Μεταγενέστερη αποτίμηση

39. ***Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου θα βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.***

40. Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιον τρόπο ώστε να προκύπτει μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, εξαιρώντας τα κόστη υπηρεσιών, είναι μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης της μίσθωσης, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

41. Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή σε μία μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.

42. ***Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται από την οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις. Αν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από τη πώληση θα περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά την αναγνώριση του κέρδους από την πώληση.***

43. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Μία χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:

(α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία άμεση πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας εκπτώσεις

και

(β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

44. Το έσοδο των πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη μιας μισθωτικής περιόδου από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά

▼M5

μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την πολιτική που εφαρμόζεται από την οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις.

45. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός υπερβολικού τμήματος του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά το χρόνο της πώλησης. Αν τα ζητούμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από την πώληση περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς.

46. Το κόστη που βαρύνουν τον κατασκευαστή η έμπορο εκμισθωτή για την διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην έναρξη τις μισθωτικής περιόδου, γιατί σχετίζονται κυρίως με την επίτευξη του κέρδους πώλησης από τον κατασκευαστή ή τον έμπορο.

47. ***Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:***

(α) συμφωνία μεταξύ της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας της εισπρακτέας ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα, η οντότητα θα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) όχι αργότερα από ένα έτος,

(ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,

(iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(β) το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

(γ) τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής.

(δ) τη σωρευμένη πρόβλεψη για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.

(ε) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(στ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών διακανονισμών του εκμισθωτή που αφορούν τη μίσθωση.

48. Ως ένδειξη της ανάπτυξης της οντότητας, είναι συχνά χρήσιμο να γνωστοποιείται επίσης η ακαθάριστη επένδυση μειωμένη κατά το μη πραγματοποιημένο κέρδος μιας νέας δραστηριότητας που προστέθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, μετά την αφαίρεση των σχετικών ποσών για ακυρωθείσες μισθώσεις.

Λειτουργικές Μισθώσεις

49. ***Οι εκμισθωτές θα παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.***

50. ***Τα έσοδα της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου*** (*)***.***

51. Δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου μισθωμάτων αναγνωρίζονται στις δαπάνες. Το έσοδο της μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν, όπως η ασφάλεια και η συντήρηση) αναγνωρίζεται με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα*.

▼M5

52. ***Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με το έσοδα της μίσθωσης.***

53. ***Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση θα υπολογίζεται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.***

54. Για να προσδιορίσει μία οντότητα πότε ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36.

55. Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν προβαίνει σε λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.

56. ***Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:***

(α) τις μελλοντικές ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:

(i) όχι αργότερα από ένα έτος,

(ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,

(iii) για περισσότερα από πέντε έτη.

(β) συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(γ) μία γενική περιγραφή των μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

57. Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε εκμισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με λειτουργικές μισθώσεις.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

58. Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση εν συνεχεία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.

59. ***Αν μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντίθετα, θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και θα αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.***

60. Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με η λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

61. ***Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με επί έλαττον διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή παραμένει στον ισολογισμό και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται καθ'όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου αυτού.***

▼M5

62. Αν η επαναμίσθωση αποτελεί λειτουργική μίσθωση και τόσο τα μισθώματα όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε εύλογες αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση και οποιοδήποτε κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται αμέσως.

63. ***Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.***

64. Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

65. Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.

66. Μπορεί να απαιτηθεί η εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1: *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.*

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

67. ***Με την επιφύλαξη της παραγράφου 68, η αναδρομική εφαρμογή αυτού του Προτύπου ενθαρρύνεται, αλλά δεν απαιτείται. Αν το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, το υπόλοιπο κάθε προυπάρχουσας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται ότι έχει κατάλληλα προσδιοριστεί από τον εκμισθωτή και θα τηρείται λογιστικά εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Προτύπου.***

68. ***Η οντότητα που είχε κατά το παρελθόν εφαρμόσει το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις που θέτει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά για όλες τις μισθώσεις ή, αν το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) δεν είχε εφαρμοστεί αναδρομικά, για όλες τις μισθώσεις που αναλήφθηκαν από την αρχική εφαρμογή εκείνου του Προτύπου.***

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

69. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

70. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17: *Μισθώσεις* (αναθεωρημένο το 1997).

▼M5

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες Ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

A1. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 18

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1993)

Έσοδα

Το 1998, το ΔΛΠ 39, Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση, τροποποίησε την παράγραφο 11 του ΔΛΠ 18 με την εισαγωγή παραπομπής στο ΔΛΠ 39.

Το Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 36. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόσθηκε για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2000.

Τον Ιανουάριο του 2001, το ΔΛΠ 41, «γεωργία», τροποποίησε την παράγραφο 6. Το ΔΛΠ 41 εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

Οι ακόλουθες διερμηνείες αφορούν το ΔΛΠ 18:

— Διερμηνεία ΜΕΔ-27: «εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης»

— Διερμηνεία ΜΕΔ-31: «έσοδα — συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-6
Ορισμοί	7-8
Αποτίμηση του εσόδου	9-12
Εξατομίκευση της συναλλαγής	13
Πώληση αγαθών	14-19
Παροχή υπηρεσιών	20-28
Τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα	29-34
Γνωστοποιήσεις	35-36
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	37

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα, πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστη-

▼B

ριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:**

   (α) **πώληση αγαθών,**

   (β) **παροχή υπηρεσιών, και**

   (γ) **την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.**

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 18 «καταχώρηση των εσόδων», που είχε εγκριθεί το 1982.

3. Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η επιχείρηση, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από ένα λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση.

4. Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικώς συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με κατασκευαστικές συμβάσεις, για παράδειγμα, εκείνες για υπηρεσίες διαχείρισης έργου και αρχιτεκτόνων. Τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές τις συμβάσεις, δεν εξετάζονται από αυτό το Πρότυπο, αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις για τις συμβάσεις κατασκευής έργων, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής έργων».

5. Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

   (α) τόκοι — καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση,

   (β) δικαιώματα εκμετάλλευσης — καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και

   (γ) μερίσματα — διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

6. Το παρόν Πρότυπο δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από:

   (α) συμφωνίες μισθώσεων (βλέπε ΔΛΠ 17 «μισθώσεις»),

   (β) μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλέπε ΔΛΠ 28 «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»,

   (γ) ασφαλιστικές συμβάσεις ασφαλιστικών επιχειρήσεων,

   (δ) μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους (βλέπε ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση»),

   (ε) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.

▼B

(στ) αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»),

(ζ) αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»), και

(η) εξόρυξη μεταλλευμάτων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

7. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο, με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

8. Το έσοδο περιλαμβάνει μόνο τις μικτές εισροές των οικονομικών οφελών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την επιχείρηση για δικό της λογαριασμό. Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, εξαιρούνται των εσόδων. Ομοίως, σε μία πρακτόρευση, οι μικτές εισροές των οικονομικών οφελών, περιλαμβάνουν ποσά εισπραττόμενα για λογαριασμό του πρακτορευομένου και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό του πρακτορευομένου δεν αποτελούν έσοδο, ενώ έσοδο αποτελεί το ποσό της προμήθειας.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

9. **Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος** [1]**.**

10. Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της επιχείρησης και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση.

11. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το αντάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως αντάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

(α) με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με την ίδια πιστωτική διαβάθμιση, ή

(β) με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος, καταχωρείται ως έσοδο τόκου, σύμφωνα με τις παραγράφους 29 και 30 και σύμφωνα με ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση».

12. Όταν αγαθά ή υπηρεσίες δίδονται ή ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δε θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει συχνά με αγαθά, όπως το λάδι ή το

[1] Βλέπε επίσης ΜΕΔ-31: έσοδα — συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης.

▼B

γάλα, όπου οι προμηθευτές δίδουν ή ανταλλάσσουν αποθέματα σε διαφορετικές τοποθεσίες για να καλύψουν τη ζήτηση εγκαίρως σε συγκεκριμένη περιοχή. Όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη προσοδοφόρος και το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΣΗ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

13. Τα κριτήρια καταχώρησης σε αυτό το Πρότυπο, συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε συναλλαγή. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να εφαρμόζονται τα κριτήρια καταχώρησης στα επί μέρους συνθετικά στοιχεία μιας ενιαίας συναλλαγής, τα οποία μπορεί να εξατομικεύονται, ούτως ώστε να απεικονίζεται η ουσία της συναλλαγής. Για παράδειγμα, όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο ποσό για μεταγενέστερες υπηρεσίες, το ποσό αυτό αναβάλλεται και λογίζεται στα έσοδα της περιόδου στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αντίθετα, τα κριτήρια καταχώρησης εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερες συναλλαγές μαζί, όταν συνδέονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το εμπορικό αποτέλεσμα δεν μπορεί να γίνει αντιληπτό χωρίς αναδρομή σε ολόκληρη τη σειρά των συναλλαγών. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να πωλήσει εμπορεύματα και, την ίδια στιγμή, συνάπτει ξεχωριστή συμφωνία να ξαναγοράσει τα εμπορεύματα σε μεταγενέστερη ημερομηνία, αναιρώντας έτσι το ουσιαστικό αποτέλεσμα της συναλλαγής. Σε αυτή την περίπτωση, οι δύο συναλλαγές αντιμετωπίζονται μαζί.

ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

14. **Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:**

(α) **η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών,**

(β) **η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,**

(γ) **το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,**

(δ) **πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,**

(ε) **τα κόστη που αναλήφθηκαν ή πρόκειται να αναληφθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.**

15. Η εκτίμηση του αν μια επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες λιανικές πωλήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή.

16. Αν η επιχείρηση διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν καταχωρείται έσοδο. Μια επιχείρηση μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο της κυριότητας με πολλούς τρόπους. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η επιχείρηση μπορεί να διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

(α) όταν η επιχείρηση διατηρεί δεσμεύσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία, μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγύησης,

(β) όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πώλησης των αγαθών από τον αγοραστή,

(γ) όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκατάστασης και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, που δεν έχει ακόμη εκπληρωθεί από την επιχείρηση, και

▼B

(δ) όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

17. Όταν η επιχείρηση διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και καταχωρείται έσοδο. Για παράδειγμα, ένας πωλητής μπορεί να κρατήσει το νομικό τίτλο των αγαθών, μόνο για να εξασφαλίσει την εισπραξιμότητα του οφειλόμενου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, αν η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και καταχωρείται έσοδο. Ένα άλλο παράδειγμα μιας επιχείρησης που κρατάει έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας μπορεί να είναι μία λιανική πώληση, όταν προσφέρεται επιστροφή χρημάτων, αν ο πελάτης δε μείνει ικανοποιημένος. Το έσοδο στις περιπτώσεις αυτές καταχωρείται κατά το χρόνο της πώλησης, εφόσον ο πωλητής μπορεί να υπολογίσει βάσιμα τις μελλοντικές επιστροφές, καταχωρώντας μια υποχρέωση για επιστροφές, βασιζόμενη σε προηγούμενη εμπειρία και άλλους σχετικούς παράγοντες.

18. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου αρθεί η αβεβαιότητα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι αβέβαιο ότι μια αλλοδαπή κρατική υπηρεσία θα χορηγήσει άδεια για να εμβασθεί το αντάλλαγμα από μια πώληση σε ξένη χώρα. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και καταχωρείται το έσοδο. Όμως, όταν ανακύπτει αμφιβολία για την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που καταχωρήθηκε αρχικά.

19. Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούνται συγχρόνως. Αυτή η διαδικασία αναφέρεται κοινώς ως συσχετισμός εσόδων και εξόδων. Τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων και άλλου κόστους, που πρόκειται να αναληφθεί μετά την αποστολή των αγαθών, μπορεί κανονικά να αποτιμηθούν αξιόπιστα, εφόσον οι λοιπές προϋποθέσεις για την καταχώρηση του εσόδου έχουν ικανοποιηθεί. Όμως, δεν μπορεί να καταχωρηθεί ένα έσοδο, όταν τα έξοδα δεν μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών, καταχωρείται ως υποχρέωση.

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

20. **Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**

(α) **το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,**

(β) **πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,**

(γ) **το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και,**

(δ) **τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα** [1] [2]**.**

21. Η καταχώρηση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η ποσοστιαία μέθοδος ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το έσοδο καταχωρείται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η καταχώρηση του εσόδου σε αυτή τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Το ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής έργων», επίσης απαιτεί την καταχώρηση των εσόδων σε αυτή τη βάση. Οι ρυθμίσεις του ανωτέρω Προτύπου έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την

[1] Βλέπε επίσης ΜΕΔ-27: εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο της μίσθωσης

[2] Βλέπε επίσης ΜΕΔ-31: έσοδα — συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης.

▼B

καταχώρηση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών.

22. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε καταχωρηθεί στα έσοδα.

23. Η επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής:

(α) τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη,

(β) την αμοιβή των υπηρεσιών, και

(γ) τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την επιχείρηση να διαθέτει έναν αποτελεσματικό εσωτερικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα. Η επιχείρηση επανεξετάζει και, όταν είναι απαραίτητο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του εσόδου, καθώς παρέχεται η υπηρεσία. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δε σημαίνει οπωσδήποτε ότι το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

24. Ο βαθμός ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μία ποικιλία μεθόδων. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν:

(α) επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου,

(β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή

(γ) την αναλογία την οποία το μέχρι σήμερα αναληφθέν κόστος έχει καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στα κόστη που έχουν αναληφθεί μέχρι σήμερα. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικώς εκτιμώμενο κόστος της συναλλαγής.

Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές ληφθείσες από τους πελάτες δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες.

25. Για πρακτικούς λόγους, όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, το έσοδο κατανέμεται ισόποσα σε ολόκληρη τη διάρκεια της περιόδου αυτής, εκτός αν υπάρχει ένδειξη ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλλίτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Όταν μια ορισμένη πράξη είναι πολύ περισσότερο σημαντική από κάθε άλλη πράξη, η καταχώρηση του εσόδου αναβάλλεται, μέχρις ότου εκτελεσθεί η σημαντική πράξη.

26. **Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που τα καταχωρούμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα.**

27. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, συμβαίνει συχνά το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μην μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Παρόλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει τα αναληφθέντα κόστη της συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, το έσοδο καταχωρείται μόνον κατά την έκταση που τα αναληφθέντα κόστη αναμένεται να ανακτηθούν. Εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, δεν καταχωρείται κέρδος.

28. Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και δεν πιθανολογείται ότι το κόστος που αναλήφθηκε θα ανακτηθεί, το έσοδο δεν καταχωρείται, ενώ το αναληφθέν κόστος καταχωρείται ως έξοδο. Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδιζαν τη εκτίμηση της έκβασης της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο καταχωρείται σύμφωνα με την παράγραφο 20 και όχι σύμφωνα με την παράγραφο 26.

▼B

ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

29. **Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, πρέπει να καταχωρείται με βάση τα όσα παρατίθενται στην παράγραφο 30, όταν:**

(α) **πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,**

(β) **το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.**

30. **Τα έσοδα πρέπει να καταχωρούνται με βάση τους εξής κανόνες:**

(α) **Οι τόκοι πρέπει να καταχωρούνται βάσει μιας χρονικής αναλογίας, που προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.**

(β) **Τα δικαιώματα εκμετάλλευσης πρέπει να καταχωρούνται με βάση την αυτοτέλεια των λογιστικών περιόδων, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.**

(γ) **Τα μερίσματα πρέπει να καταχωρούνται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα των μετόχων να τα εισπράξουν.**

31. Πραγματική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι το απαιτούμενο επιτόκιο για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών εισπράξεων, οι οποίες αναμένεται να εισρεύσουν καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ώστε να εξισώνονται με την αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Το έσοδο από τόκους περιλαμβάνει το δεδουλευμένο μέρος διαφορών υπό ή υπέρ το άρτιο ή οποιωνδήποτε άλλων διαφορών, μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας ενός χρεωστικού τίτλου και του κατά τη λήξη εισπρακτέου ποσού του.

32. Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δεδουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη είσπραξη τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ-απόκτησης και των μετά την απόκτηση περιόδων και ως έσοδο καταχωρείται μόνον η μετά την απόκτηση αναλογία. Όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης συμμετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά εκπίπτονται από το κόστος αγοράς των συμμετοχών. Αν είναι δύσκολο να γίνει ένας τέτοιος διαχωρισμός, χωρίς αυτός να είναι αυθαίρετος, τότε τα μερίσματα καταχωρούνται ως έσοδο, εκτός αν αντιπροσωπεύουν καθαρά την ανάκτηση ενός μέρους του κόστους των συμμετοχών.

33. Τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης προκύπτουν σύμφωνα με τους όρους της σχετικής συμφωνίας και συνήθως καταχωρούνται με αυτή τη βάση, εκτός αν με βάση την ουσιαστική πλευρά της συμφωνίας, είναι πιο σωστό να καταχωρείται το έσοδο με κάποιον άλλο συστηματικό και ορθολογικό τρόπο.

34. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως προσαρμογή του ποσού που είχε καταχωρηθεί στα έσοδα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

35. **Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**

(α) **Τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.**

(β) **Το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:**

(i) **πώληση αγαθών,**

(ii) **παροχή υπηρεσιών,**

(iii) **τόκους,**

(iv) **δικαιώματα εκμετάλλευσης,**

(v) **μερίσματα, και**

▼B

(γ) **το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.**

36. Η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν από στοιχεία τέτοια όπως κόστος εγγυήσεων, διεκδικήσεις, ποινές ή πιθανές ζημίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

37. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 19

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 2002)

Παροχές σε εργαζόμενους

Το αναθεωρημένο αυτό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία», το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο σε αναθεωρημένη μορφή το 1993. Το αναθεωρημένο αυτό Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

Τον Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» τροποποίησε τις παραγράφους 20(β), 35, 125 και 141. Οι τροποποιήσεις αυτές άρχισαν να εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

Το Πρότυπο αυτό τροποποιήθηκε το 2000 για να αλλάξει τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων προγράμματος παροχών σε εργαζόμενους και να εισάγει την ανάγκη καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης για αποζημιώσεις. Αυτές οι τροποποιήσεις άρχισαν να εφαρμόζονται στις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001.

Περαιτέρω διορθώσεις έγιναν το 2002 για να εμποδίσουν την καταχώρηση των κερδών που προκύπτουν μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικών ζημιών ή κόστους προϋπηρεσίας και την καταχώρηση ζημιών που προκύπτουν μόνον από αναλογιστικά κέρδη. Αυτές οι διορθώσεις αποκτούν ισχύ για λογιστικές περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31 Μαΐου 2002. Η ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Το Πρότυπο προδιαγράφει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις των εργοδοτών για παροχές σε εργαζόμενους. Αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία» το οποίο είχε εγκριθεί το 1993. Οι κύριες αλλαγές από το παλιό ΔΛΠ 19 παρατίθενται στη Βάση για Συμπεράσματα (Προσάρτημα Δ). Το Πρότυπο δεν ασχολείται με την παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών σε εργαζόμενους (βλέπε ΔΛΠ 26 «λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία»).

2. Το Πρότυπο αναγνωρίζει πέντε κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους:

(α) βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών, διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς απασχολούμενους,

(β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

(γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδείας μακρόχρονης υπηρεσίας ή αδείας ανάπαυσης, παροχές ιωβιλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν είναι πληρωτέα δώδεκα μήνες ή περισσότερο μετά το τέλος της περιόδου, διανομή κερδών, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,

▼B

(δ) παροχές λήξης απασχόλησης, και

(ε) παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

3. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

4. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ταξινομούνται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών. Το Πρότυπο παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες για την ταξινόμηση των προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, κρατικών προγραμμάτων και των προγραμμάτων με ασφαλισμένες παροχές.

5. Σύμφωνα με τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, η επιχείρηση καταβάλει σταθερές εισφορές σε μια ξεχωριστή οικονομική μονάδα (Ταμείο) και δε θα έχει νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει περαιτέρω εισφορές, αν το Ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν σε υπηρεσία εργαζομένου στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις εισφορές.

6. Όλα τα λοιπά προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών. Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να είναι μη χρηματοδοτούμενα ή μπορεί να είναι ολικά ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να:

(α) λογιστικοποιεί όχι μόνο τις νόμιμες δεσμεύσεις της, αλλά επίσης και κάθε τεκμαιρόμενη δέσμευση που προκύπτει από τις επιχειρηματικές της πρακτικές,

(β) προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και την εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, με ικανοποιητική συχνότητα ούτως ώστε τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις δε διαφέρουν ουσιωδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,

(γ) χρησιμοποιεί τη μέθοδο προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας για την αποτίμηση των δεσμεύσεων της και του κόστους της,

(δ) αποδίδει την παροχή στις περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με το τύπο του προγράμματος παροχών, εκτός αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα ουσιαστικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ότι στα προηγούμενα έτη,

(ε) χρησιμοποιεί αμερόληπτες και αμοιβαίως συμβατές αναλογιστικές παραδοχές σχετικά με τις δημογραφικές μεταβλητές (τέτοιες όπως του κύκλου απασχόλησης εργαζόμενων και θνησιμότητας) και οικονομικές μεταβλητές (τέτοιες όπως μελλοντικές αυξήσεις σε αποδοχές, μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικά κόστη και ορισμένες μεταβολές σε κρατικές παροχές). Οι οικονομικές παραδοχές πρέπει να βασίζονται σε προσδοκίες της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν,

(στ) προσδιορίσει το προεξοφλητικό επιτόκιο σε σχέση με τις αγοραίες αποδόσεις, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων (ή σε χώρες όπου δεν υπάρχει αγορά με βάθος σε τέτοια ομόλογα, κρατικών ομολόγων) σε νόμισμα και όρους που συμβαδίζουν με το νόμισμα και τους όρους των δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

(ζ) αφαιρεί την εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος από τη λογιστική αξία της δέσμευσης. Ορισμένα δικαιώματα αποζημίωσης τα οποία δεν προκρίνονται ως περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος εκτός του ότι παρουσιάζονται σαν ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο, παρά ως μείωση της υποχρέωσης,

(η) περιορίσει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να μην υπερβαίνει το καθαρό σύνολο:

(i) του οποιουδήποτε ακαταχώρητου κόστους προϋπηρεσίας και αναλογιστικών ζημιών, και

▼B

(ii) της παρούσας αξίας οποιουδήποτε διαθέσιμου οικονομικού οφέλους με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα.

(θ) καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας πάνω σε βάση σταθερής επιβάρυνσης κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρις ότου οι τροποποιηθείσες παροχές κατοχυρωθούν,

(ι) καταχωρεί κέρδη ή ζημιές κατά την περικοπή ή διακανονισμό ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, όταν πραγματοποιείται η περικοπή ή ο διακανονισμός. Το κέρδος ή ζημία πρέπει να περιλαμβάνει κάθε ανακύπτουσα μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και το ακαταχώρητο τμήμα οποιωνδήποτε σχετικών αναλογιστικών κερδών και ζημιών και κόστους προϋπηρεσίας, και

(ια) καταχωρεί συγκεκριμένη αναλογία των καθαρών σωρευμένων αναλογιστικών κερδών και ζημιών που υπερβαίνουν το μεγαλύτερο από το:

(i) 10 % της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής (πριν την αφαίρεση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος) και,

(ii) 10 % της εύλογης αξίας οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.

Η αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών προς καταχώρηση για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι το υπερβάλλον, πέραν του περιθωρίου του 10 % κατά την προηγούμενη περίοδο σύνταξης οικονομικών καταστάσεων, διαιρούμενο με την αναμενόμενη μέση εναπομένουσα εργασιακή ζωή των εργαζομένων που συμμετέχουν στο πρόγραμμα εκείνο.

Το Πρότυπο επιτρέπει επίσης συστηματικές μεθόδους ταχύτερης καταχώρησης, εφόσον εφαρμόζεται ίδια βάση σε αμφότερα, τα κέρδη και τις ζημίες και η βάση εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο. Τέτοιες επιτρεπόμενες μέθοδοι περιλαμβάνουν άμεση καταχώρηση όλων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών.

7. Το Πρότυπο απαιτεί μια απλούστερη μέθοδο λογιστικής για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους από ότι για τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές και το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρούνται άμεσα.

8. Παροχές λήξης της απασχόλησης είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα, είτε: απόφασης της επιχείρησης να τερματίσει την απασχόληση των εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία, είτε απόφασης του εργαζόμενου να αποδεχθεί οικειοθελή έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές. Το γεγονός το οποίο δημιουργεί δέσμευση είναι ο τερματισμός, παρά η παροχή υπηρεσίας από τον εργαζόμενο. Συνεπώς, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τις παροχές λήξης απασχόλησης όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση αποδεδειγμένα δεσμεύεται να:

(α) τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου ή ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία, ή

(β) χορηγήσει παροχές λήξης εργασιακής σχέσης, ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια έξοδο από την υπηρεσία.

9. Μια επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη σε λήξη απασχόλησης όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό επίσημο πρόγραμμα (με καθορισμένα ελάχιστα περιεχόμενα) για την λήξη της απασχόλησης και δεν υπάρχει ρεαλιστική πιθανότητα απόσυρσης.

10. Όταν οι παροχές λήξης της απασχόλησης καθίστανται αποδοτέες πέραν των 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται. Στην περίπτωση προσφοράς για ενθάρρυνση εκούσιας εξόδου από την υπηρεσία, η αποτίμηση των παροχών λήξης της απασχόλησης πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να αποδεχθούν την προσφορά.

11. Παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες: είτε οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικά χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή τη μητρική της) ή το ποσό της δέσμευσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση. Το Πρότυπο απαιτεί ορισμένες γνωστο-

▼B

ποιήσεις σχετικά με τέτοιες παροχές, αλλά δεν ορίζει απαιτήσεις για καταχώρηση και αποτίμηση.

12. Το Πρότυπο τίθενται σε εφαρμογή για τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή του. Κατά την πρώτη εφαρμογή του Προτύπου, η επιχείρηση επιτρέπεται να καταχωρήσει κάθε προκύπτουσα αύξηση στην υποχρέωσή της για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, κατά τη διάρκεια όχι περισσότερο των πέντε ετών. Αν η εφαρμογή του Προτύπου μειώνει την υποχρέωση, η επιχείρηση υποχρεώνεται να καταχωρήσει τη μείωση αμέσως.

13. Το Πρότυπο αυτό τροποποιήθηκε το 2000 για να τροποποιήσει τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και να εισάγει τις ανάγκες καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης των αποζημιώσεων. Οι τροποποιήσεις αυτές ισχύουν για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή του.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Πράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-6
Ορισμοί	7
Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους	8-23
Καταχώρηση και αποτίμηση	10-22
Όλες οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους	10
Βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες	11-16
Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών	17-22
Γνωστοποιήσεις	23
Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: διάκριση μεταξύ προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών και προγραμμάτων καθορισμένων παροχών	24-42
Προγράμματα πολλών εργοδοτών	29-35
Κρατικά προγράμματα	36-38
Ασφαλισμένες παροχές	39-42
Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: προγράμματα καθορισμένων εισφορών	43-47
Καταχώρηση και αποτίμηση	44-45
Γνωστοποιήσεις	46-47
Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: προγράμματα καθορισμένων παροχών	48-125
Καταχώρηση και αποτίμηση	49-62
Λογιστική για τεκμαιρόμενη δέσμευση	52-53
Ισολογισμός	54-60
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	61-62
Καταχώρηση και αποτίμηση: παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και τρέχον κόστος υπηρεσίας	63-101
Μέθοδος αναλογιστικής εκτίμησης	64-66
Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας	67-71
Αναλογιστικές παραδοχές	72-77
Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο	78-82
Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικό κόστος	83-91

▼B

Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες	92-95
Κόστος προϋπηρεσίας	96-101
Καταχώρηση και αποτίμηση: περιουσιακά στοιχεία προγράμματος	102-107
Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	102-104
Αποζημιώσεις	104A-104D
Απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	105-107
Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	108
Περικοπές και διακανονισμοί	109-115
Παρουσίαση	116-119
Συμψηφισμός	116-117
Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων	118
Χρηματοοικονομικά συστατικά κόστους Παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία	119
Γνωστοποιήσεις	120-125
Λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους	126-131
Καταχώρηση και αποτίμηση	128-130
Γνωστοποιήσεις	131
Παροχές λήξης απασχόλησης	132-143
Καταχώρηση	133-138
Αποτίμηση	139-140
Γνωστοποιήσεις	141-143
Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών	144-152
Καταχώρηση και αποτίμηση	145
Γνωστοποιήσεις	146-152
Μεταβατικές διατάξεις	153-156
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	157-160

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί:

(α) μία υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζόμενους, που θα πληρωθούν μελλοντικά, και

(β) ένα έξοδο, όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζόμενους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από ένα εργοδότη για τη λογιστική των παροχών σε εργαζόμενους.**

2. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με πληροφόρηση από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους (βλέπε ΔΛΠ 26 «λογιστική και πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία»).

3. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις παροχές σε εργαζόμενους, συμπεριλαμβανόμενων και εκείνων που παρέχονται:

▼B

(α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ της επιχείρησης και εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους,

(β) σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών επιχειρηματικών κανονισμών, όπου οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών, ή

(γ) εκείνων των άτυπων πρακτικών εφαρμογών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Άτυπες πρακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η επιχείρηση δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι, όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.

4. Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν:

(α) βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών, διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς απασχολούμενους,

(β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

(γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδείας μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας ανάπαυσης, παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ' ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, διανομή κερδών, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,

(δ) παροχές λήξης απασχόλησης και,

(ε) παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Επειδή κάθε κατηγορία που εντοπίζεται ανωτέρω στα (α) μέχρι (ε) έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά, το Πρότυπο αυτό καθιερώνει ιδιαίτερες απαιτήσεις για κάθε κατηγορία.

5. Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενά τους μέλη και μπορεί να τακτοποιούνται με πληρωμές (ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών) που γίνονται είτε απευθείας στους εργαζόμενους, στις συζύγους τους, στα τέκνα ή άλλα προστατευόμενα μέλη ή σε άλλους, όπως ασφαλιστικές εταιρείες.

6. Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην επιχείρηση στη βάση πλήρους απασχόλησης, έκτακτης απασχόλησης, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής. Για το σκοπό του Προτύπου αυτού, οι εργαζόμενοι περιλαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το άλλο διευθυντικό προσωπικό.

ΟΡΙΣΜΟΙ

7. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Παροχές σε εργαζομένους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχομένη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

Βραχύχρονες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

▼B

Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία κατά τα οποία μια επιχείρηση καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε μία ξεχωριστή οικονομική μονάδα (Ταμείο) και δε θα έχει καμιά νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν το ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, άλλα εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) ή προγράμματα καθορισμένων παροχών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) που:

(α) **συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες δε βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, και**

(β) **χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να παρέχουν οφέλη σε εργαζόμενους περισσοτέρων της μιας επιχείρησης, πάνω στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζόμενους.**

Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών), οι οποίες δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι απασχολούμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Παροχές λήξης της απασχόλησης είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα, είτε:

(α) **απόφασης της επιχείρησης να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία ή,**

(β) **απόφασης ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντική έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.**

Παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες:

(α) **οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή τη μητρική της) ή,**

(β) **το ποσό της δέσμευσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση.**

Προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών για ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.

Κατοχυρωμένες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.

Παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής είναι η παρούσα αξία, πριν την αφαίρεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που προέρχεται από υπηρεσία εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.

Κόστος τόκων είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που συμβαίνει, γιατί οι παροχές είναι μια περίοδο πλησιέστερα προς τακτοποίηση.

▼B

Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος αποτελούν τα:

(α) **περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και,**

(β) **ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.**

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) που:

(α) **κατέχονται από μία οικονομική μονάδα (Ταμείο) το οποίο είναι νομικά ανεξάρτητο από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση και υφίσταται μόνο και μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί παροχές σε εργαζόμενους, και**

(β) **είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να επιστρέφονται στην αναφερόμενη επιχείρηση εκτός αν είτε:**

(i) **τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να ικανοποιήσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων δεσμεύσεις του προγράμματος ή της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις, ή**

(ii) **τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση ως αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.**

Ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών») της επιχείρησης, εφόσον οι πρόσοδοι από το ασφαλιστήριο:

(α) **μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για να πληρώσει ή να χρηματοδοτήσει παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και**

(β) **δεν είναι διαθέσιμοι για τους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην επιχείρηση εκτός και αν:**

(i) **οι πρόσοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων παροχών σε εργαζόμενους, ή**

(ii) **οι πρόσοδοι επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση για αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.**

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημίες από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε κόστος για τη διαχείριση του προγράμματος και μείον κάθε φόρος πληρωτέος από το ίδιο το πρόγραμμα.

Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές αποτελούνται από:

(α) **εμπειρικές προσαρμογές (οι επιπτώσεις των διαφορών μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν), και**

(β) **τις επιπτώσεις μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.**

Κόστος προϋπηρεσίας είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την εισαγωγή ή τις μεταβολές στις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους. Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές εισάγονται ή βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές).

▼B

ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

8. Οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν στοιχεία τέτοια όπως:

(α) ημερομίσθια, μισθούς και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων,

(β) βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες (τέτοιες όπως ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών), όταν οι απουσίες αναμένεται να συμβούν μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική εργασιακή υπηρεσία,

(γ) διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, και

(δ) μη χρηματικές παροχές (τέτοιες όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζόμενους.

9. Η λογιστικοποίηση βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους είναι γενικά απλή, γιατί δεν απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για την αποτίμηση της δέσμευσης ή το κόστος και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα οποιουδήποτε αναλογιστικού κέρδους ή ζημίας. Περαιτέρω, βραχύχρονες υποχρεώσεις παροχών σε εργαζόμενους αποτιμώνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση.

Καταχώρηση και αποτίμηση

Όλες οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

10. **Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το απροεξόφλητο ποσό των βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα για αυτή την υπηρεσία:**

(α) **ως υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη πληρώθηκε. Αν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει αυτό το υπερβάλλον ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση μελλοντικών πληρωμών ή επιστροφή χρημάτων, και**

(β) **ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου (βλέπε, για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 «αποθέματα» και ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια»).**

Οι παράγραφοι 11, 14 και 17 εξηγούν πως μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει αυτή την απαίτηση στις βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωνόμενων απουσιών και προγραμμάτων διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών.

Βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες

11. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το αναμενόμενο κόστος των βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωνόμενων απουσιών σύμφωνα με την παράγραφο 10 ως ακολούθως:**

(α) **στην περίπτωση των σωρευόμενων αποζημιωνόμενων απουσιών, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμα τους σε μελλοντικές αποζημιωνόμενες απουσίες και,**

(β) **στην περίπτωση των μη σωρευομένων αποζημιωνόμενων απουσιών, όταν οι απουσίες γίνονται.**

12. Η επιχείρηση μπορεί να αποζημιώνει εργαζόμενους για απουσία για διάφορους λόγους που περιλαμβάνουν διακοπές, ασθένεια και βραχύχρονη ανικανότητα, μητρότητα ή πατρότητα, δικαστική υπηρεσία και στρατιωτική υπηρεσία. Το δικαίωμα σε αποζημιωνόμενες απουσίες εμπίπτει σε δύο κατηγορίες:

(α) σωρευτικό, και

(β) μη σωρευτικό.

13. Σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέον και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δε χρησιμοποιηθεί πλήρως. Σωρευμένες

▼B

αποζημιωνόμενες απουσίες μπορεί να είναι είτε κεκτημένο δικαίωμα (με άλλα λόγια, οι απασχολούμενοι έχουν δικαίωμα σε ταμειακή πληρωμή για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους από την επιχείρηση) ή μη κεκτημένο δικαίωμα (όταν οι εργαζόμενοι δεν έχουν δικαίωμα σε ταμειακή πληρωμή για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους). Δέσμευση ανακύπτει καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμά τους για μελλοντικές αποζημιωνόμενες απουσίες. Η δέσμευση υπάρχει και καταχωρείται, ακόμη και αν οι αποζημιωνόμενες απουσίες δεν είναι κεκτημένο δικαίωμα, μολονότι η πιθανότητα οι εργαζόμενοι να αποχωρήσουν, πριν χρησιμοποιήσουν το σωρευμένο μη κεκτημένο δικαίωμα, επηρεάζει την αποτίμηση της δέσμευσης αυτής.

14. **Η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά το αναμενόμενο κόστος των σωρευόμενων αποζημιωνόμενων απουσιών ως το πρόσθετο ποσό που η επιχείρηση αναμένει να καταβάλει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

15. Η μέθοδος που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο αποτιμά την δέσμευση στο ποσό των πρόσθετων πληρωμών που αναμένονται να προκύψουν αποκλειστικά από το γεγονός ότι οι παροχές συσσωρεύονται. Σε πολλές περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να μη χρειάζεται να κάνει λεπτομερείς υπολογισμούς για να εκτιμήσει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης δέσμευση για αχρησιμοποίητες αποζημιωνόμενες απουσίες. Για παράδειγμα, η δέσμευση για άδεια ασθενείας είναι πιθανό να είναι ουσιώδης μόνο αν υπάρχει μία επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία ότι αχρησιμοποίητη πληρωνόμενη άδεια ασθενείας μπορεί να θεωρηθεί ως πληρωνόμενη άδεια διακοπών.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 14 και 15

Μια επιχείρηση έχει 100 εργαζόμενους, που ο καθένας δικαιούται πέντε εργάσιμες ημέρες πληρωμένης άδειας ασθενείας ετησίως. Αχρησιμοποίητη άδεια ασθενείας μπορεί να μεταφέρεται εις νέον για ένα ημερολογιακό έτος. Η άδεια ασθενείας λαμβάνεται πρώτα από το δικαίωμα του τρέχοντος έτους και μετά από οποιοδήποτε υπόλοιπο που μεταφέρθηκε εις νέον από το προηγούμενο έτος [με βάση τη μέθοδο Τελευταία Εισαγωγή, Πρώτη Εξαγωγή (LIFO)]. Κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X1, το μέσο αχρησιμοποίητο δικαίωμα είναι δύο ημέρες ανά εργαζόμενο. Η επιχείρηση αναμένει, βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, η οποία αναμένεται να συνεχιστεί, ότι 92 εργαζόμενοι δε θα πάρουν περισσότερο από πέντε ημέρες πληρωμένης άδειας ασθενείας το 20X2 και ότι οι απομένοντες 8 εργαζόμενοι θα πάρουν κατά μέσο όρο εξήμιση ημέρες ο καθένας.

Η επιχείρηση αναμένει ότι θα πληρώσει 12 ημερών πρόσθετη αποζημίωση πληρωμένης ασθένειας ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την 31 Δεκεμβρίου 2OX1 μία και μισή ημέρα ο καθένας για 8 εργαζόμενους). Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί μια υποχρέωση ίση με 12 ημέρες πληρωμένης ασθενείας.

16. Η μη σωρευόμενες αποζημιωνόμενες απουσίες δε μεταφέρονται εις νέον: εκπνέουν, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν εξασκηθεί πλήρως και δεν παρέχεται το δικαίωμα στους εργαζόμενους πληρωμής μετρητών για το αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρηση από την επιχείρηση. Αυτή είναι συνήθως η περίπτωση για πληρωμή ασθένειας (κατά την έκταση που αχρησιμοποίητο δικαίωμα του παρελθόντος δεν αυξάνει μελλοντικό δικαίωμα), άδεια μητρότητας ή πατρότητας και αποζημιωνόμενες απουσίες για δικαστική υπηρεσία ή στρατιωτική υπηρεσία. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί καμιά υποχρέωση ή έξοδο μέχρι το χρόνο της απουσίας, γιατί η εργασιακή υπηρεσία δεν αυξάνει το ποσό της παροχής.

Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών

17. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το αναμενόμενο κόστος διανομής κερδών και προσθέτων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 10, όταν και μόνο όταν:**

(α) **η επιχείρηση έχει μια παρούσα νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να κάνει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, και**

(β) **μια αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης μπορεί να γίνει.**

Μια παρούσα δέσμευση υπάρχει όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση δεν έχει καμία ρεαλιστική εναλλακτική λύση, παρά να κάνει τις πληρωμές.

18. Σύμφωνα με μερικά προγράμματα διανομής κερδών, οι εργαζόμενοι λαμβάνουν ένα μερίδιο του κέρδους μόνο, αν παραμείνουν στην

▼B

επιχείρηση για μια καθορισμένη περίοδο. Τέτοια προγράμματα δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, καθώς εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες που αυξάνουν το ποσό που θα καταβληθεί, αν αυτοί παραμείνουν στην υπηρεσία μέχρι το τέλος της καθορισμένης περιόδου. Η αποτίμηση τέτοιων τεκμαιρόμενων δεσμεύσεων αντανακλά τη δυνατότητα μερικοί εργαζόμενοι να φύγουν, χωρίς να συμμετάσχουν στη διανομή των κερδών.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 18

Ένα πρόγραμμα διανομής κερδών απαιτεί από μια επιχείρηση την καταβολή μιας καθορισμένης αναλογίας των καθαρών κερδών της για το έτος σε εργαζόμενους, που υπηρετούν καθ' όλο το έτος. Αν κανένας εργαζόμενος δε φύγει κατά τη διάρκεια του έτους, το σύνολο των πληρωμών από τη διανομή των κερδών για το έτος θα είναι 3 % των καθαρών κερδών. Η επιχείρηση εκτιμά ότι ο αριθμός του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού θα μειώσει τις πληρωμές στο 2,5 % των καθαρών κερδών.

Η επιχείρηση καταχωρεί μία υποχρέωση και ένα έξοδο 2,5 % των καθαρών κερδών.

19. Η επιχείρηση μπορεί να μην έχει νόμιμη δέσμευση να καταβάλει πρόσθετες παροχές. Παρόλα αυτά, σε μερικές περιπτώσεις, μια επιχείρηση έχει τακτική καταβολής πρόσθετων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση, γιατί η επιχείρηση δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση, παρά να καταβάλει τις πρόσθετες παροχές. Η αποτίμηση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης αντανακλά την πιθανότητα ότι μερικοί εργαζόμενοι μπορεί να φύγουν, χωρίς να λάβουν πρόσθετη αμοιβή.

20. Η επιχείρηση μπορεί να κάνει μια αξιόπιστη εκτίμηση της νόμιμης ή τεκμαιρόμενης δέσμευσης σύμφωνα με ένα πρόγραμμα διανομής κερδών ή πρόσθετων παροχών όταν και μόνο όταν:

(α) οι τυπικοί όροι του προγράμματος περιέχουν τύπο για τον προσδιορισμό του ποσού της παροχής,

(β) η επιχείρηση προσδιορίζει τα ποσά που θα πληρωθούν πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, ή

(γ) η παρελθούσα τακτική παρέχει ξεκάθαρη ένδειξη του ποσού της τεκμαιρόμενης δέσμευσης της επιχείρησης.

21. Η δέσμευση σύμφωνα με τα προγράμματα διανομής κερδών και προσθέτων παροχών προέρχεται από την υπηρεσία εργαζόμενων και όχι από κάποια συναλλαγή με τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης. Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος προγραμμάτων διανομής κερδών και προσθέτων παροχών όχι ως διανομή καθαρών κερδών, αλλά ως έξοδο.

22. Αν οι πληρωμές διανομής κερδών και προσθέτων παροχών δεν καθίστανται καταβλητέες στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, οι πληρωμές αυτές θεωρούνται ως λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους (βλέπε παραγράφους 126-131). Αν οι πληρωμές διανομής κερδών και προσθέτων παροχών πληρούν τον ορισμό των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, η επιχείρηση τις χειρίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 144-152.

Γνωστοποιήσεις

23. Μολονότι το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών», μια επιχείρηση παρέχει πληροφορίες σχετικά με τις παροχές σε εργαζόμενους για διευθυντικά στελέχη του προσωπικού. Το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» απαιτεί ότι μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το κόστος προσωπικού.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

24. Οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

(α) παροχές εξόδου από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, και

▼B

(β) άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Ρυθμίσεις βάσει των οποίων η επιχείρηση παρέχει οφέλη μετά την έξοδο από την υπηρεσία, συνιστούν προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε όλες αυτές τις ρυθμίσεις, είτε συνιστούν είτε όχι την ίδρυση μιας ξεχωριστής οικονομικής μονάδας για να εισπράττει εισφορές και να καταβάλει παροχές.

25. Τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία διακρίνονται είτε σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε σε προγράμματα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με την οικονομική υπόσταση του προγράμματος, όπως αυτή προκύπτει από τους κύριους όρους και συνθήκες του. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών:

(α) η νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της επιχείρησης περιορίζεται στο ποσό που αυτή συμφωνεί να συνεισφέρει στο Ταμείο. Έτσι, το ποσό των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που λαμβάνεται από τον εργαζόμενο προσδιορίζεται από το ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από την επιχείρηση (και ίσως επίσης και από τον εργαζόμενο) σε ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή σε μια ασφαλιστική εταιρεία, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης που προκύπτουν από τις εισφορές, και

(β) κατά συνέπεια, ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις αναμενόμενες) και ο επενδυτικός κίνδυνος (ότι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι επενδυμένα θα είναι ανεπαρκή για να αντιμετωπίσουν τις αναμενόμενες παροχές) βαρύνουν τον εργαζόμενο.

26. Παραδείγματα περιπτώσεων, όπου η δέσμευση της επιχείρησης δεν περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει στο φορέα είναι, όταν η επιχείρηση έχει μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση μέσω:

(α) ενός τύπου του προγράμματος παροχών που δε συνδέεται μόνο με το ποσό των εισφορών,

(β) μιας εγγύησης, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος είτε άμεσα, μέσω μίας καθορισμένης απόδοσης πάνω στις εισφορές, ή

(γ) εκείνων των ανεπίσημων πρακτικών που δημιουργούν μία τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, μία τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει, όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικά παράσχει αυξανόμενα οφέλη σε πρώην εργαζόμενους για να αντιμετωπιστεί ο ρυθμός του πληθωρισμού ακόμη και όταν δεν υπάρχει νόμιμη δέσμευση να πράξει έτσι.

27. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:

(α) η δέσμευση της επιχείρησης είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές στους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους και,

(β) ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν, ουσιαστικά, την επιχείρηση. Αν η αναλογιστική ή επενδυτική εμπειρία είναι χειρότερη από τα αναμενόμενα, η δέσμευση της επιχείρησης μπορεί να αυξηθεί.

28. Οι παράγραφοι 29 και 42 κατωτέρω εξηγούν τη διάκριση μεταξύ προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών και προγραμμάτων καθορισμένων παροχών στο πλαίσιο των προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, κρατικών προγραμμάτων και ασφαλισμένων παροχών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

29. **Η επιχείρηση πρέπει να ταξινομεί ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με τους όρους του προγράμματος (περιλαμβανομένης και οποιασδήποτε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων). Όπου ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να:**

(α) **λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών, περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους που συνδέεται με το πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως για οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και**

(β) **γνωστοποιεί τις απαιτούμενες από την παράγραφο 120 πληροφορίες.**

▼B

30. **Όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πληροφορίες για να χρησιμοποιήσει τη λογιστική καθορισμένων παροχών σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, που είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να:**

(α) **λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σύμφωνα με τις παραγράφους 44-46, ως να επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών,**

(β) **γνωστοποιεί:**

(i) **το γεγονός ότι το πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και**

(ii) **το λόγο γιατί δεν είναι διαθέσιμη επαρκής πληροφόρηση για να καταστήσει την επιχείρηση ικανή να λογιστικοποιεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και**

(γ) **Κατά την έκταση που ένα πλεόνασμα ή έλλειμμα στο πρόγραμμα μπορεί να επηρεάσει το ποσό μελλοντικών εισφορών, να γνωστοποιεί επιπρόσθετα:**

(i) **κάθε διαθέσιμη πληροφορία σχετική με αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα,**

(ii) **τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα, και**

(iii) **τις τυχόν επιπτώσεις, για την επιχείρηση.**

31. Ένα παράδειγμα ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών είναι εκείνο, όπου:

(α) το πρόγραμμα χρηματοδοτείται στη βάση ενός συστήματος διανεμητικού χαρακτήρα ούτως ώστε: Οι εισφορές καθορίζονται σε επίπεδο που αναμένεται να είναι επαρκείς για την καταβολή των παροχών που καθίστανται πληρωτέες στην ίδια περίοδο και μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές, και

(β) οι παροχές των εργαζομένων προσδιορίζονται από τη διάρκεια της υπηρεσίας τους και οι συμμετέχουσες επιχειρήσεις δεν έχουν πραγματικούς τρόπους αποχώρησης από το πρόγραμμα, χωρίς να καταβάλουν εισφορά για τις παροχές που κερδήθηκαν από εργαζόμενους μέχρι την ημερομηνία της αποχώρησης. Ένα τέτοιο πρόγραμμα δημιουργεί αναλογιστικό κίνδυνο για την επιχείρηση: αν το οριστικό κόστος των παροχών που έχουν ήδη κερδηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η επιχείρηση είτε πρέπει να αυξήσει τις εισφορές της ή να πείσει τους εργαζόμενους να αποδεχθούν μία μείωση στις παροχές. Συνεπώς, ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

32. Όταν επαρκείς πληροφορίες είναι διαθέσιμες σχετικά με ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, το οποίο είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που συνδέεται με το πρόγραμμα κατά τον ίδιο τρόπο, όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Όμως, σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να μην είναι σε θέση να εντοπίσει το μερίδιό της στην υποκείμενη οικονομική θέση και απόδοση του προγράμματος με επαρκή αξιοπιστία για λογιστικούς σκοπούς. Αυτό μπορεί να συμβεί, αν:

(α) η επιχείρηση δεν έχει πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με το πρόγραμμα, που πληρεί τις ανάγκες του Προτύπου αυτού, ή

(β) το πρόγραμμα εκθέτει τις συμμετέχουσες επιχειρήσεις σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους άλλων επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σταθερή και αξιόπιστη βάση για επιμερισμό της δέσμευσης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους στις επί μέρους επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο πρόγραμμα.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η επιχείρηση λογιστικοποιεί το πρόγραμμα, σαν να ήταν ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών και γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 30.

33. Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών διαφέρουν από τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης. Ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης είναι καθαρά μία συγκέντρωση μεμονωμένων εργοδοτικών προγραμμάτων που συνενώνονται για να επιτραπεί στους συμμετέχοντες εργοδότες να συγκεντρώσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς και να

▼B

μειώσουν το κόστος διοίκησης και διαχείρισης της επένδυσης, αλλά οι διεκδικήσεις των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων. Τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους δεν θέτουν ειδικά λογιστικά προβλήματα, γιατί υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες πληροφορίες για να αντιμετωπίσουν με τον ίδιο τρόπο, όπως οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα μεμονωμένου εργοδότη και επειδή τέτοια προγράμματα δεν εκθέτουν τις συμμετέχουσες επιχειρήσεις σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους των άλλων επιχειρήσεων. Οι ορισμοί στο Πρότυπο αυτό απαιτούν η επιχείρηση να ταξινομεί ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος (συμπεριλαμβανομένης κάθε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).

34. Προγράμματα καθορισμένων παροχών που συνενώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που εισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις κάτω από κοινό έλεγχο, για παράδειγμα μία μητρική εταιρία και οι θυγατρικές της, δεν αποτελούν προγράμματα πολλών εργοδοτών. Συνεπώς, η επιχείρηση αντιμετωπίζει όλα αυτά τα προγράμματα ως προγράμματα καθορισμένων παροχών.

35. Το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί ή να γνωστοποιεί σχετικές πληροφορίες, για ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Στο πλαίσιο ενός προγράμματος πολλών εργοδοτών, μια ενδεχομένη υποχρέωση μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, από:

(α) αναλογιστικές ζημιές που αφορούν σε άλλες συμμετέχουσες επιχειρήσεις, γιατί κάθε επιχείρηση που συμμετέχει σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών μοιράζεται τους αναλογιστικούς κινδύνους κάθε άλλης συμμετέχουσας επιχείρησης,

(β) κάθε ευθύνη σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για τη χρηματοδότηση οποιασδήποτε έλλειψης στο πρόγραμμα, αν άλλες επιχειρήσεις σταματήσουν να συμμετέχουν.

Κρατικά προγράμματα

36. Η επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί ένα κρατικό πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών (βλέπε παραγράφους 29 και 30).

37. Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται νομοθετικά για να καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις (ή όλες τις επιχειρήσεις σε μια συγκεκριμένη κατηγορία, για παράδειγμα ένα συγκεκριμένο κλάδο) και λειτουργούνται από την εθνική ή τοπική κυβέρνηση ή από άλλο φορέα (για παράδειγμα αυτόνομο όργανο που δημιουργείται ειδικά για το σκοπό αυτό), το οποίο δεν ελέγχεται ή δεν επηρεάζεται από την αναφερόμενη επιχείρηση. Μερικά προγράμματα που καθιερώνονται από την επιχείρηση παρέχουν και υποχρεωτικές παροχές οι οποίες αντικαθιστούν παροχές που θα καλύπτονταν διαφορετικά από ένα κρατικό πρόγραμμα και πρόσθετες εθελοντικές παροχές. Τέτοια προγράμματα δεν αποτελούν κρατικά προγράμματα παροχών.

38. Τα κρατικά προγράμματα χαρακτηρίζονται στη φύση τους ως προγράμματα καθορισμένων παροχών ή καθορισμένων εισφορών αναλόγως της δέσμευσης της επιχείρησης, σύμφωνα με το πρόγραμμα. Πολλά κρατικά προγράμματα χρηματοδοτούνται πάνω στη βάση ενός συστήματος διανεμητικού χαρακτήρα: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται και είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο. Μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές. Παρόλα αυτά, στα πιο πολλά κρατικά προγράμματα, η επιχείρηση δεν έχει καμία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει αυτές τις μελλοντικές παροχές. Η μόνη δέσμευση της είναι να καταβάλει τις εισφορές όταν καθίστανται καταβλητέες και αν η επιχείρηση σταματήσει να απασχολεί μέλη του κρατικού προγράμματος, δε θα έχει καμιά δέσμευση να πληρώσει τις παροχές που κέρδισαν οι δικοί της εργαζόμενοι σε προηγούμενα χρόνια. Γι' αυτό το λόγο, τα κρατικά προγράμματα είναι συνήθως προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Όμως, στις σπάνιες περιπτώσεις, που ένα κρατικό πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση εφαρμόζει το χειρισμό που περιγράφεται στις παραγράφους 29 και 30.

▼B

Ασφαλισμένες παροχές

39. **Η επιχείρηση μπορεί να καταβάλει ασφάλιστρα για να χρηματοδοτεί ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η επιχείρηση πρέπει να αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η επιχείρηση θα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος) μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε να:**

(α) **καταβάλει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες,**

(β) **πληρώνει πρόσθετα ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει όλες τις μελλοντικές παροχές στους εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία που προσέφερε ο εργαζόμενος στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους.**

Αν η επιχείρηση διατηρεί μία τέτοια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, θα πρέπει να χειρισθεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

40. Οι ασφαλισμένες από μία σύμβαση ασφάλισης παροχές δε χρειάζεται να έχουν άμεση ή αυτόματη σχέση με την δέσμευση της επιχείρησης για παροχές σε εργαζόμενους. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνουν συμβάσεις ασφάλισης υπόκεινται στην ίδια διάκριση μεταξύ λογιστικής και χρηματοδότησης, όπως άλλα χρηματοδοτούμενα προγράμματα.

41. Όταν μια επιχείρηση χρηματοδοτεί μια δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εισφέροντας σε ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση (είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος και του μηχανισμού καθορισμού μελλοντικών ασφαλίστρων ή μέσω της σχέσης συνδεδεμένου μέρους με τον ασφαλιστή) διατηρεί νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, η καταβολή των ασφαλίστρων δεν ισούται με διακανονισμό καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς η επιχείρηση:

(α) λογιστικοποιεί το ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλέπε παράγραφο 7), και

(β) καταχωρεί άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης (αν τα συμβόλαια πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 104Α).

42. Όταν το ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι στο όνομα ενός συγκεκριμένου συμμετέχοντος στο πρόγραμμα ή μιας ομάδας συμμετεχόντων στο πρόγραμμα και η επιχείρηση δεν έχει καμιά νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει οποιαδήποτε ζημία από το συμβόλαιο, η επιχείρηση δεν έχει καμία δέσμευση να καταβάλει παροχές στους εργαζόμενους και ο ασφαλιστής έχει μοναδική ευθύνη την καταβολή των παροχών. Η καταβολή καθορισμένων ασφαλίστρων σύμφωνα με τέτοιες συμβάσεις είναι ουσιαστικά, ο διακανονισμός της δέσμευσης παροχής σε εργαζόμενο μάλλον, παρά μια επένδυση για να αντιμετωπιστεί η δέσμευση. Κατά συνέπεια, η επιχείρηση δεν έχει πλέον περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Έτσι, η επιχείρηση χειρίζεται τέτοιες πληρωμές ως εισφορές σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

43. Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η δέσμευση της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης για κάθε περίοδο προσδιορίζεται από τα ποσά που συνεισφέρονται γι' αυτήν την περίοδο. Κατά συνέπεια, καμιά αναλογιστική παραδοχή δεν απαιτείται για να αποτιμηθεί η δέσμευση ή το έξοδο και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα για οποιοδήποτε αναλογιστικό κέρδος ή ζημιά. Περαιτέρω, οι δεσμεύσεις αποτιμώνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση, εκτός όταν δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Καταχώρηση και αποτίμηση

44. **Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την καταβλητέα σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών συνεισφορά σε αντάλλαγμα για εκείνη την υπηρεσία ως:**

(α) **υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση οποιασδήποτε εισφοράς που ήδη πληρώθηκε. Αν η εισφορά που έχει ήδη πληρωθεί υπερβαίνει την οφειλόμενη εισφορά για υπηρεσία πριν**

▼B

από την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί αυτό το υπερβάλλον ποσό ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωμένο έξοδο) κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα σε μια μείωση μελλοντικών πληρωμών ή επιστροφή μετρητών και,

(β) **έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη της εισφοράς στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου (βλέπε για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 «αποθέματα» και ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια»).**

45. **Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, πρέπει να προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 78.**

Γνωστοποιήσεις

46. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό που καταχωρείται ως έξοδο για προγράμματα καθορισμένων εισφορών.**

47. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις εισφορές σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών για τα βασικά διοικητικά στελέχη.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

48. Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι πολύπλοκη, γιατί απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για να αποτιμηθεί η δέσμευση και το έξοδο, ενώ υπάρχει πιθανότητα αναλογιστικών κερδών και ζημιών. Επιπλέον, οι δεσμεύσεις αποτιμώνται πάνω σε μια προεξοφλητική βάση, γιατί μπορεί να διακανονισθούν μετά από πολλά χρόνια από την παροχή της σχετικής υπηρεσίας από τους εργαζόμενους.

Καταχώρηση και αποτίμηση

49. Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να μην είναι χρηματοδοτούμενα ή να είναι εξ' ολοκλήρου ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα από την επιχείρηση και μερικές φορές από τους εργαζόμενούς της ή ένα φορέα, που είναι νομικά ξεχωριστός από την αναφερόμενη επιχείρηση και από τον οποίο καταβάλλονται οι παροχές στους εργαζόμενους. Η πληρωμή των χρηματοδοτούμενων παροχών, όταν καθίστανται καταβλητέες εξαρτάται όχι μόνο από την οικονομική κατάσταση και την επενδυτική απόδοση του Ταμείου, αλλά επίσης και από την ικανότητα της επιχείρησης (και την προθυμία) να αποκαταστήσει κάθε έλλειμμα στα περιουσιακά στοιχεία του Ταμείου. Έτσι, η επιχείρηση αναλαμβάνει ουσιαστικά τους αναλογιστικούς και επενδυτικούς κινδύνους που συνδέονται με το πρόγραμμα. Κατά συνέπεια, το καταχωρούμενο έξοδο για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών δεν είναι κατ' ανάγκη το ποσό της εισφοράς που οφείλεται για την περίοδο.

50. Η λογιστική από την επιχείρηση για προγράμματα καθορισμένων παροχών περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

(α) χρήση αναλογιστικών τεχνικών για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της παροχής, που οι εργαζόμενοι έχουν κερδίσει σε ανταπόδοση της υπηρεσίας τους κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους. Αυτό απαιτεί από την επιχείρηση να προσδιορίσει το ποσοστό της παροχής που αποδίδεται στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους (βλέπε παραγράφους 67-71) και να κάνει εκτιμήσεις (αναλογιστικές παραδοχές) για τις δημογραφικές μεταβλητές (όπως μεταβολές προσωπικού και θνησιμότητα) και οικονομικές μεταβλητές (όπως μελλοντικές αυξήσεις σε μισθούς και στο ιατροφαρμακευτικό κόστος) που θα επηρεάσουν το κόστος της παροχής (βλέπε παραγράφους 72-91),

(β) προεξόφληση της παροχής αυτής χρησιμοποιώντας τη Μέθοδο Προβεβλημένης Πιστωτικής Μονάδας για να προσδιορίσει την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 64-66),

(γ) προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 102-104),

▼B

(δ) προσδιορισμό του συνολικού ποσού των αναλογιστικών κερδών και ζημιών και του ποσού εκείνων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που πρέπει να καταχωρηθούν (βλέπε παραγράφους 92-95),

(ε) όταν ένα πρόγραμμα έχει εισαχθεί ή μεταβληθεί, προσδιορισμό του προκύπτοντος κόστους προϋπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 96-101), και

(στ) όταν ένα πρόγραμμα έχει περικοπεί ή τακτοποιηθεί, προσδιορισμό του προκύπτοντος κέρδους ή ζημίας (βλέπε παραγράφους 109-115).

Όπου μια επιχείρηση έχει περισσότερα από ένα, προγράμματα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση εφαρμόζει τις διαδικασίες αυτές ξεχωριστά για κάθε σημαντικό πρόγραμμα.

51. Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και υπολογιστικές συντομεύσεις μπορεί να παρέχουν μια αξιόπιστη προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που επεξηγούνται στο Πρότυπο αυτό.

Λογιστική για τεκμαιρόμενη δέσμευση

52. **Η επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί όχι μόνο τη νόμιμη δέσμευσή της σύμφωνα με τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, αλλά επίσης κάθε τεκμαιρόμενη δέσμευση που ανακύπτει από τις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης. Άτυπες πρακτικές δημιουργούν συμβατική δέσμευση, όταν η επιχείρηση δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι, όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.**

53. Οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επιτρέπουν στην επιχείρηση να τερματίσει την δέσμευσή της σύμφωνα με το πρόγραμμα. Παρόλα αυτά, είναι συνήθως δύσκολο για μια επιχείρηση να ακυρώσει ένα πρόγραμμα, αν οι εργαζόμενοι πρόκειται να παραμείνουν στην υπηρεσία. Συνεπώς, σε απουσία απόδειξης για το αντίθετο, η λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προϋποθέτει ότι η επιχείρηση, η οποία υπόσχεται κατά το παρόν τέτοιες παροχές θα συνεχίσει να πράττει έτσι κατά τη διάρκεια της απομένουσας εργασιακής ζωής των εργαζόμενων.

Ισολογισμός

54. **Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση καθορισμένων παροχών πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών:**

(α) **της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (βλέπε παράγραφο 64),**

(β) **πλέον οποιαδήποτε αναλογιστικά κέρδη (μείον οποιεσδήποτε αναλογιστικές ζημίες) που δεν καταχωρήθηκαν, λόγω του χειρισμού που καθορίζεται στις παραγράφους 92-93,**

(γ) **μείον οποιοδήποτε κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει καταχωρηθεί ακόμη (βλέπε παράγραφο 96),**

(δ) **μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα (βλέπε παραγράφους 102-104).**

55. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής είναι η μικτή δέσμευση, πριν από την αφαίρεση της εύλογης αξίας οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.

56. **Η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και την εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος αρκετά τακτικά, ώστε τα καταχωρημένα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

57. Το Πρότυπο αυτό ενθαρρύνει, αλλά δεν απαιτεί, η επιχείρηση να εμπλέκει έναν εγκεκριμένο αναλογιστή στην αποτίμηση όλων των σημαντικών δεσμεύσεων των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για πρακτικούς λόγους, η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει από εγκεκριμένο αναλογιστή να διεξαγάγει μια λεπτομερειακή εκτίμηση της δέσμευσης, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού. Παρόλα αυτά, τα αποτελέσματα αυτής της εκτίμησης πρέπει να είναι ενημερωμένα για οποιαδήποτε σημαντική συναλλαγή και άλλες σημαντικές μεταβολές στις

▼B

συνθήκες (περιλαμβανομένων των μεταβολών σε τιμές αγοράς και επιτόκια) μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

58. **Το ποσό που προσδιορίσθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 54 μπορεί να είναι αρνητικό (ένα περιουσιακό στοιχείο). Η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά το προκύπτον περιουσιακό στοιχείο στο χαμηλότερο από:**

(α) **το ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54, και**

(β) **το καθαρό σύνολο:**

(i) **των οποιονδήποτε μη καταχωρημένων αναλογιστικών ζημιών και κόστους προϋπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 92, 93 και 96), και**

(ii) **της παρούσας αξίας οποιωνδήποτε οικονομικών οφελών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα. Η παρούσα αξία των οικονομικών αυτών οφελών πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου που ορίζεται στην παράγραφο 78.**

58Α. **Η εφαρμογή της παραγράφου 58 δεν πρέπει να καταλήγει σε ένα κέρδος καταχωρημένο, μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικής ζημίας ή κόστους προϋπηρεσίας στην τρέχουσα περίοδο ή σε ζημία καταχωρούμενη μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικού κέρδους στην τρέχουσα περίοδο. Επομένως, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 54 τα ακόλουθα, κατά την έκταση που αυτά ανακύπτουν, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία των καθορισμένων παροχών προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 58(β):**

(α) **Καθαρές αναλογιστικές ζημίες της τρέχουσας περιόδου και κόστος προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου κατά την έκταση που αυτά υπερβαίνουν κάθε μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών που ορίζονται στην παράγραφο 58(β)(ii). Αν δεν υπάρχει μεταβολή ή αύξηση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών, ολόκληρη η αναλογιστική ζημία της τρέχουσας περιόδου και του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου πρέπει να καταχωρούνται αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 54.**

(β) **Τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη της τρέχουσας περιόδου μετά την αφαίρεση του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου κατά την έκταση που αυτά υπερβαίνουν κάθε αύξηση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών που ορίζονται στην παράγραφο 58(β)(ii). Αν δεν υπάρχει μεταβολή ή μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών, το σύνολο των καθαρών αναλογιστικών κερδών της τρέχουσας περιόδου μετά την αφαίρεση του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου πρέπει να καταχωρείται αμέσως, σύμφωνα με την παράγραφο 54.**

58Β. Η παράγραφος 58Α εφαρμόζεται από την επιχείρηση μόνον αν έχει κατά την έναρξη ή το τέλος της λογιστικής περιόδου πλεόνασμα [1] σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και δεν μπορεί, βάσει των παρόντων όρων του προγράμματος, να ανακτήσει πλήρως το πλεόνασμα αυτό, μέσω επιστροφών ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος προϋπηρεσίας και οι αναλογιστικές ζημίες που ανακύπτουν στην περίοδο, η καταχώρηση των οποίων μεταφέρεται μελλοντικά σύμφωνα με την παράγραφο 54, θα αυξήσουν το ποσό που ορίζεται στην παράγραφο 58(β)(i). Αν η αύξηση αυτή δε συμψηφιστεί με ισόποση μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών παροχών που χρήζουν καταχώρησης σύμφωνα με την παράγραφο 58(β)(ii), θα υπάρξει αύξηση στο καθαρό σύνολο που ορίζεται στην παράγραφο 58(β) και ως εκ τούτου, κέρδος καταχωρημένο. Η παράγραφος 58Α απαγορεύει την καταχώρηση κέρδους σε αυτές τις περιπτώσεις. Η αντίθετη επίδραση προκύπτει με αναλογιστικά κέρδη που προκύπτουν στην περίοδο, η καταχώρηση των οποίων μεταφέρεται μελλοντικά σύμφωνα με την παράγραφο 54, κατά την έκταση που τα αναλογιστικά κέρδη μειώνουν τις σωρευμένες ακαταχώρητες αναλογιστικές ζημίες. Η παράγραφος 58Α απαγορεύει την καταχώρηση ζημίας σε αυτές τις περιπτώσεις. Για παραδείγματα εφαρμογής αυτής της παραγράφου βλέπε Παράρτημα Γ.

59. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανακύψει, όπου ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει υπερχρηματοδοτηθεί ή σε ορισμένες περιπτώσεις, όπου έχουν καταχωρηθεί αναλογιστικά κέρδη. Η επιχείρηση καταχωρεί το περιουσιακό στοιχείο σε αυτές τις περιπτώσεις, γιατί:

[1] Ένα πλεόνασμα είναι το υπερβάλλον της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος σε σχέση με την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

▼B

(α) η επιχείρηση ελέγχει τον πόρο, που είναι η δυνατότητα χρήσης του πλεονάσματος για τη δημιουργία μελλοντικών παροχών,

(β) ο έλεγχος αυτός είναι αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων (καταβληθείσες από την επιχείρηση εισφορές και παρασχεθείσα υπηρεσία από τον εργαζόμενο), και

(γ) μελλοντικά οικονομικά οφέλη είναι διαθέσιμα στην επιχείρηση με τη μορφή μείωσης μελλοντικών εισφορών ή επιστροφής μετρητών είτε άμεσα στην επιχείρηση είτε έμμεσα σε ένα άλλο ελλειμματικό πρόγραμμα.

60. Το όριο της παραγράφου 58(β) δεν κατισχύει της καθυστερημένης καταχώρησης ορισμένων αναλογιστικών ζημιών (βλέπε παραγράφους 92 και 93) και ορισμένου κόστους προϋπηρεσίας (βλέπε παράγραφο 96), πλην αυτού που ορίζεται στην παράγραφο 58Α. Όμως, το όριο αυτό κατισχύει της μεταβατικής εναλλακτικής επιλογής της παραγράφου 155 (β). Η παράγραφος 120(γ)(vi) απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί οποιοδήποτε μη καταχωρημένο ποσό, ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ορίου στην παράγραφο 58(β).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 60

Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:	
Παρούσα αξία της δέσμευσης	1,1
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	(1 190)
	(90)
Μη καταχωρημένες αναλογιστικές ζημιές	(110)
Μη καταχωρημένο κόστος προϋπηρεσίας	(70)
Μη καταχωρημένη αύξηση στην υποχρέωση κατά την αρχική υιοθέτηση του Προτύπου σύμφωνα με την παράγραφο 155 (β)	(50)
Αρνητικό ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54	(320)
Παρούσα αξία διαθέσιμων μελλοντικών επιστροφών και μειώσεων μελλοντικών εισφορών	90
Το όριο σύμφωνα με την παράγραφο 58 (β) υπολογίζεται ως ακολούθως:	
Μη καταχωρημένες αναλογιστικές ζημιές	110
Μη καταχωρημένο κόστος προϋπηρεσίας	70
Παρούσα αξία διαθέσιμων μελλοντικών επιστροφών και μειώσεων μελλοντικών εισφορών	90
Όριο	270

270 είναι λιγότερο από 320. Συνεπώς, η επιχείρηση θα καταχωρήσει ένα περιουσιακό στοιχείο των 270 και θα γνωστοποιήσει ότι το όριο μείωσε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά 50 [(βλέπε παράγραφο 120(γ)(vi)].

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

61. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών, ως έξοδο ή [με την επιφύλαξη του ορίου 4 της παραγράφου 58 (β)] ως έσοδο, εκτός κατά την έκταση που ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:**

(α) **κόστος τρέχουσας απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 63-91),**

(β) **κόστος τόκων (βλέπε παράγραφο 82),**

(γ) **την αναμενόμενη απόδοση από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107) και από οποιοδήποτε δικαίωμα αποζημίωσης (παράγραφος 104Α),**

(δ) **αναλογιστικά κέρδη και ζημίες, κατά την έκταση που καταχωρούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93,**

(ε) **κόστος προϋπηρεσίας, κατά την έκταση που η παράγραφος 96 απαιτεί από την επιχείρηση την καταχώρησή του και,**

▼B

(στ) **την επίδραση οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού (βλέπε παραγράφους 109 και 110).**

62. Άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν τη συμπερίληψη ορισμένου κόστους παροχών σε εργαζόμενους στο κόστος περιουσιακών στοιχείων όπως αποθεμάτων ή ενσώματων παγίων (βλέπε ΔΛΠ 2, «αποθέματα» και ΔΛΠ 16, «ενσώματα πάγια»). Οποιοδήποτε έξοδο παροχής μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνεται στο κόστος τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ενσωματώνει την κατάλληλη αναλογία από τα συνθετικά στοιχεία που αναφέρονται στον κατάλογο της παραγράφου 61.

Καταχώρηση και αποτίμηση: παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και κόστος τρέχουσας απασχόλησης

63. Το οριστικό κόστος ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επηρεάζεται από πολλές μεταβλητές, όπως τελικοί μισθοί, μεταβολές εργατικού δυναμικού και θνησιμότητα, τάσεις ιατροφαρμακευτικού κόστους και, για ένα χρηματοδοτούμενο πρόγραμμα, τα επενδυτικά οφέλη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Το οριστικό κόστος του προγράμματος είναι αβέβαιο και αυτή η αβεβαιότητα πιθανόν να παραμείνει κατά τη διάρκεια μιας μακρόχρονης περιόδου. Για να αποτιμηθεί η παρούσα αξία των δεσμεύσεων παροχών και του σχετικού κόστους της τρέχουσας απασχόλησης, είναι αναγκαίο να:

(α) εφαρμοστεί μια μέθοδος αναλογιστικής εκτίμησης (βλέπε παραγράφους 64-66),

(β) κατανεμηθεί η παροχή σε περιόδους υπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 67-71), και

(γ) να γίνουν αναλογιστικές παραδοχές (βλέπε παραγράφους 72-91).

Μέθοδος αναλογιστικής εκτίμησης

64. **Η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί τη μέθοδο προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης για να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και του σχετικού κόστους της τρέχουσας απασχόλησης και όπου αρμόζει, του κόστους προϋπηρεσίας.**

65. Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης (μερικές φορές γνωστή και ως μέθοδος των δεδουλευμένων παροχών επιμερισμένων ανάλογα με την υπηρεσία ή ως μέθοδος παροχές/έτη υπηρεσίας) θεωρεί ότι κάθε περίοδος υπηρεσίας δημιουργεί μια επιπρόσθετη μονάδα δικαιώματος στις παροχές (βλέπε παραγράφους 67-71) και αποτιμά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να δημιουργήσει την τελική δέσμευση (βλέπε παραγράφους 72-91).

66. Η επιχείρηση προεξοφλεί το σύνολο μιας δέσμευσης παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, ακόμη και αν μέρος της δέσμευσης καθίστανται πληρωτέο μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 65

Ένα εφάπαξ ποσό οφειλής είναι πληρωτέο κατά τη λήξη της υπηρεσίας ίσο προς 1 % των ετήσιων αποδοχών για κάθε έτος υπηρεσίας. Ο μισθός το έτος 1 είναι 10 000 και υποτίθεται ότι αυξάνει κατά 7 % (σύνθετος τόκος) ετησίως. Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται είναι 10 % ετησίως. Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει πώς δημιουργείται η δέσμευση για έναν εργαζόμενο που αναμένεται να αποχωρήσει στο τέλος του 5ου έτους, με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στις αναλογιστικές παραδοχές. Για απλοποίηση, το παράδειγμα αυτό αγνοεί την πρόσθετη προσαρμογή που χρειάζεται για να απεικονισθεί η πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να εγκαταλείψει την επιχείρηση σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη ημερομηνία.

Έτος	1	2	3	4	5
Παροχές αποδιδόμενες σε:					
— προηγούμενα έτη	0	131	262	393	524
— τρέχον έτος (1 % του τελικού μισθού)	131	131	131	131	131
— τρέχον και προηγούμενα έτη	131	262	393	524	655
Δέσμευση έναρξης	—	89	196	324	476

▼B

Έτος	1	2	3	4	5
Επιτόκιο 10 %	—	9	20	33	48
Κόστος τρέχουσας απασχόλησης	89	98	108	119	131
Δέσμευση λήξης	89	196	324	476	655

Σημείωση: 1. Η δέσμευση έναρξης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται σε προηγούμενα έτη.

2. Το τρέχον κόστος απασχόλησης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στο τρέχον έτος.

3. Η δέσμευση λήξης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται σε τρέχον και προηγούμενα έτη.

Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας

67. **Κατά τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων της για καθορισμένες παροχές και του σχετικού κόστους τρέχουσας απασχόλησης και, όπου αρμόζει, κόστους προϋπηρεσίας, η επιχείρηση πρέπει να κατανέμει τις παροχές σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ότι σε προηγούμενα έτη, η επιχείρηση πρέπει να κατανέμει τις παροχές σε σταθερή βάση από:**

(α) **την ημερομηνία από την οποία η υπηρεσία του εργαζόμενου για πρώτη φορά οδηγεί σε παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα (είτε οι παροχές θα είναι εξαρτώμενες από μελλοντική υπηρεσία είτε όχι), μέχρι**

(β) **την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικές αυξήσεις των μελλοντικών παροχών, σύμφωνα με το πρόγραμμα, πέραν των πρόσθετων μισθολογικών αυξήσεων.**

68. Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης απαιτεί από την επιχείρηση να κατανέμει το όφελος στην τρέχουσα περίοδο (για να μπορεί να προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης) και στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους (για να μπορεί να προσδιορίσει την παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών). Η επιχείρηση κατανέμει τις παροχές στις περιόδους που προκύπτει η δέσμευση παροχής των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η δέσμευση αυτή προκύπτει, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες σε ανταπόδοση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, τις οποίες η επιχείρηση αναμένει να καταβάλει σε μελλοντικές οικονομικές περιόδους. Αναλογιστικές τεχνικές επιτρέπουν στην επιχείρηση την αποτίμηση αυτής της δέσμευσης με αρκετή αξιοπιστία που να δικαιολογεί καταχώρηση της υποχρέωσης.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 68

1. Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών παρέχει όφελος εφάπαξ ποσού 100 πληρωτέου κατά την αποχώρηση για κάθε έτος υπηρεσίας.

   Το όφελος των 100 κατανέμεται σε κάθε έτος. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία των 100. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία των 100, πολλαπλασιαζόμενη επί τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

   Αν το όφελος είναι πληρωτέο άμεσα, με την αποχώρηση του εργαζόμενου από την επιχείρηση, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών αντανακλούν την ημερομηνία κατά την οποία ο εργαζόμενος αναμένεται να αποχωρήσει. Έτσι, λόγω της επίδρασης της προεξόφλησης, αυτά είναι μικρότερα από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν, αν ο εργαζόμενος αποχωρούσε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

2. Ένα πρόγραμμα παρέχει μηνιαία σύνταξη 0,2 % επί του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Η σύνταξη είναι πληρωτέα από την ηλικία των 65 ετών.

   Παροχές ίσες με την παρούσα αξία, κατά την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης, μηνιαίας σύνταξης 0,2 % του υπολογισμένου τελικού μισθού, πληρωτέες από την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης μέχρι την αναμενόμενη ημερομηνία

▼B

θανάτου κατανέμονται σε κάθε έτος υπηρεσίας. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία αυτών των παροχών. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία των πληρωμών μηνιαίας σύνταξης 0,2 % επί του τελικού μισθού, πολλαπλασιαζόμενη με τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών προεξοφλούνται, γιατί οι πληρωμές της σύνταξης αρχίζουν στην ηλικία των 65.

69. Η υπηρεσία του εργαζόμενου δημιουργεί μια δέσμευση προγράμματος καθορισμένων παροχών, ακόμη και αν οι παροχές εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση (με άλλα λόγια δεν είναι κατοχυρωμένες). Η υπηρεσία του εργαζόμενου πριν την ημερομηνία κατοχύρωσης δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση γιατί, σε κάθε διαδοχική ημερομηνία ισολογισμού, το ποσό της μελλοντικής υπηρεσίας που ένας εργαζόμενος θα πρέπει να παράσχει πριν να δικαιούται τις παροχές, μειώνεται. Κατά την αποτίμηση της δέσμευσης της για καθορισμένες παροχές, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη την πιθανότητα ότι μερικοί εργαζόμενοι μπορεί να μην πληρούν οποιεσδήποτε προϋποθέσεις κατοχύρωσης. Ομοίως, μολονότι ορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, για παράδειγμα ιατροφαρμακευτικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, καθίστανται πληρωτέες μόνο αν ένα συγκεκριμένο γεγονός συμβεί και όταν ο εργαζόμενος δεν απασχολείται πλέον, η δέσμευση δημιουργείται όταν ο εργαζόμενος παρέχει υπηρεσία που του παρέχει δικαίωμα στις παροχές, αν το συγκεκριμένο γεγονός συμβεί. Η πιθανότητα ότι το συγκεκριμένο γεγονός θα συμβεί, επηρεάζει την αποτίμηση της δέσμευσης, αλλά δεν καθορίζει αν και κατά πόσο η δέσμευση υφίσταται.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 69

1. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100 για κάθε έτος υπηρεσίας. Οι παροχές κατοχυρώνονται μετά από δέκα έτη υπηρεσίας.

   Το όφελος των 100 κατανέμεται σε κάθε έτος. Σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανακλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώνει δέκα χρόνια απασχόλησης.

2. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100 για κάθε έτος υπηρεσίας, πλην υπηρεσίας πριν την ηλικία των 25 ετών. Οι παροχές κατοχυρώνονται άμεσα.

   Καμία παροχή δεν κατανέμεται για υπηρεσία πριν από την ηλικία των 25 ετών, γιατί η υπηρεσία πριν από αυτή την ημερομηνία δεν οδηγεί σε παροχές (εξαρτημένες ή μη εξαρτημένες από μελλοντική υπηρεσία). Οι παροχές των 100 κατανέμονται σε καθένα από τα επόμενα έτη.

70. Η δέσμευση αυξάνει μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικά ποσά πρόσθετων παροχών. Συνεπώς, όλες οι παροχές κατανέμονται σε περιόδους που λήγουν την ή πριν από αυτή την ημερομηνία. Οι παροχές κατανέμονται σε κάθε περίοδο, σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ότι σε προηγούμενα έτη, η επιχείρηση κατανέμει τις παροχές πάνω σε μια σταθερή βάση μέχρι την ημερομηνία που η περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε μη σημαντική αύξηση περαιτέρω παροχών. Αυτό, γιατί η υπηρεσία του εργαζόμενου καθόλη τη διάρκεια της περιόδου θα οδηγήσει τελικά σε παροχές σε αυτό το υψηλότερο επίπεδο.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 70

1. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές εφάπαξ ποσού 1 000, που κατοχυρώνονται μετά από δέκα έτη υπηρεσίας. Το πρόγραμμα δεν προβλέπει περαιτέρω παροχές για μεταγενέστερη υπηρεσία.

   Οι παροχές των 100 (1 000 διαιρούμενο με το δέκα) κατανέμονται σε κάθε ένα από τα δέκα πρώτα έτη. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώσει δέκα έτη υπηρεσίας. Καμία παροχή δεν κατανέμεται σε μεταγενέστερα έτη.

2. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές αποχώρησης εφάπαξ ποσού 2 000 σε όλους τους εργαζόμενους, που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 55 μετά από είκοσι έτη υπηρεσίας ή που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 65, ανεξαρτήτως χρόνου υπηρεσίας.

▼B

Για τους εργαζόμενους που προσλαμβάνονται πριν από την ηλικία των 35, η υπηρεσία οδηγεί για πρώτη φορά σε παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα στην ηλικία των 35 (ο εργαζόμενος θα μπορούσε να αποχωρήσει στην ηλικία των 30 και να επιστρέψει στην ηλικία των 33 χωρίς επίπτωση στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα των παροχών). Οι παροχές αυτές εξαρτώνται από μελλοντική υπηρεσία. Επίσης, υπηρεσία μετά την ηλικία των 55 δε θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, η επιχείρηση κατανέμει παροχές 100 (2 000 διαιρούμενο με το 20) για κάθε έτος από την ηλικία των 35 μέχρι την ηλικία των 55.

Για εργαζόμενους που προσλαμβάνονται μεταξύ των ηλικιών 35 και 45, η υπηρεσία πέραν των είκοσι ετών δε θα αυξήσει σημαντικά το ύψος των παροχών. Για αυτούς τους απασχολούμενους, η επιχείρηση κατανέμει την παροχή των 100 (2 000 διαιρούμενο με 20) σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη.

Για έναν εργαζόμενο που προσλαμβάνεται στην ηλικία των 55, υπηρεσία πέρα των δέκα ετών δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτόν τον εργαζόμενο, η επιχείρηση κατανέμει παροχές των 200 (2 000 διαιρούμενο με το 10) σε κάθε έτος από τα πρώτα δέκα έτη.

Για όλους τους εργαζόμενους, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανακλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώνει την αναγκαία περίοδο απασχόλησης.

3. Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία αποζημιώνει το 40 % του ιατροφαρμακευτικού κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από περισσότερα από δέκα και λιγότερο από είκοσι έτη υπηρεσίας και 50 % αυτού του κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος για τις παροχές, η επιχείρηση κατανέμει 4 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (40 % διαιρούμενο με 10) σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη και 1 % (10 % διαιρούμενο με 10) σε κάθε ένα από τα επόμενα δέκα έτη. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης σε κάθε χρόνο αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώσει την αναγκαία περίοδο απασχόλησης για να δικαιούται μέρος ή ολόκληρες τις παροχές. Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μέσα σε δέκα χρόνια, δεν κατανέμεται καμία παροχή.

4. Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία αποζημιώνει το 10 % του ιατροφαρμακευτικού κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από περισσότερα από δέκα και λιγότερο από είκοσι έτη υπηρεσίας και 50 % αυτού του κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

Υπηρεσία σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχής από ότι σε προγενέστερα χρόνια. Συνεπώς, για τους εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μετά είκοσι ή περισσότερα έτη, η επιχείρηση κατανέμει τις παροχές πάνω σε σταθερή βάση, σύμφωνα με την παράγραφο 68. Υπηρεσία πέραν των είκοσι ετών θα οδηγήσει σε ασήμαντο ποσό περαιτέρω οφέλους. Έτσι, οι παροχές που κατανέμονται σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη είναι 2,5 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (50 % διαιρούμενο με είκοσι).

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μεταξύ δέκα και είκοσι ετών, οι παροχές κατανεμημένες σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη είναι 1 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, καμία παροχή δεν κατανέμεται σε υπηρεσία μεταξύ του τέλους του δεκάτου έτους και της εκτιμώμενης ημερομηνίας αποχώρησης.

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μέσα σε δέκα χρόνια, δεν κατανέμεται καμία παροχή.

▼B

71. Όπου το ποσό των παροχών αποτελεί σταθερή αναλογία του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας, μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις θα επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που υφίσταται για υπηρεσία πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά δε δημιουργεί μια πρόσθετη δέσμευση. Συνεπώς:

(α) για το σκοπό της παραγράφου 67 (β), μισθολογικές αυξήσεις δεν οδηγούν σε περαιτέρω παροχές, παρόλο που το ποσό των παροχών εξαρτάται από τον τελικό μισθό και,

(β) το ποσό των παροχών που κατανέμονται σε κάθε περίοδο είναι μια σταθερή αναλογία του μισθού με την οποία συνδέονται οι παροχές.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 71

Οι εργαζόμενοι δικαιούνται παροχές 3 % επί του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας πριν την ηλικία των 55.

Παροχές 3 % του εκτιμώμενου τελικού μισθού κατανέμονται σε κάθε έτος μέχρι την ηλικία των 55. Αυτή είναι η ημερομηνία όπου περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε ασήμαντο ποσό περαιτέρω παροχών σύμφωνα με το πρόγραμμα. Καμία παροχή δεν κατανέμεται στην υπηρεσία μετά από αυτή την ηλικία.

Αναλογιστικές παραδοχές

72. **Οι αναλογιστικές παραδοχές πρέπει να είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.**

73. Αναλογιστικές παραδοχές είναι οι καλύτερες εκτιμήσεις της επιχείρησης για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το οριστικό κόστος χορήγησης των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι αναλογιστικές παραδοχές συνίστανται σε:

(α) δημογραφικές παραδοχές σχετικά με τα μελλοντικά χαρακτηριστικά των τωρινών και των πρώην εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους), που δικαιούνται τις παροχές. Οι δημογραφικές παραδοχές ασχολούνται με θέματα όπως:

(i) θνησιμότητα, τόσο κατά τη διάρκεια όσο και μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

(ii) συντελεστές απασχόλησης, μεταβολής προσωπικού και πρόωρης αποχώρησης,

(iii) αναλογία των μελών του προγράμματος με προστατευόμενα μέλη που θα δικαιούνται τις παροχές, και

(iv) συντελεστές διεκδικήσεων σύμφωνα με ιατροφαρμακευτικά προγράμματα, και

(β) οικονομικές παραδοχές, που ασχολούνται με στοιχεία όπως:

(i) το προεξοφλητικό επιτόκιο (βλέπε παραγράφους 78-82),

(ii) μελλοντικούς μισθούς και επίπεδα παροχών (βλέπε παραγράφους 83-87),

(iii) στην περίπτωση των ιατροφαρμακευτικών παροχών, μελλοντικά ιατροφαρμακευτικά κόστη, περιλαμβανομένων, αν είναι σημαντικά του κόστους διαχείρισης των διεκδικήσεων και της καταβολής παροχών (βλέπε παραγράφους 88-91), και

(iv) το αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107).

74. Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι ανεπηρέαστες, αν είναι ούτε παράλογες, ούτε εξαιρετικά συντηρητικές.

75. Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμοιβαία συμβατές, αν αντικατοπτρίζουν τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ παραγόντων όπως ο πληθωρισμός, συντελεστές μισθολογικών αυξήσεων, απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και προεξοφλητικά επιτόκια. Για παράδειγμα, όλες οι παραδοχές που εξαρτώνται από ένα συγκεκριμένο επίπεδο πληθωρισμού (όπως παραδοχές για τα επιτόκια και αυξήσεις μισθών και παροχών) σε οποιαδήποτε μελλοντική περίοδο προϋποθέτουν το ίδιο επίπεδο πληθωρισμού σε αυτή την περίοδο.

76. Η επιχείρηση καθορίζει το προεξοφλητικό επιτόκιο και άλλες οικονομικές παραδοχές σε ονομαστικούς (καθορισμένους) όρους, εκτός αν εκτιμήσεις σε πραγματικούς αποπληθωρισμένους όρους είναι περισσότερο αξιόπιστες, για παράδειγμα, σε μια υπερπληθωριστική οικονομία (βλέπε ΔΛΠ 29 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες» ή όπου το όφελος συνδέεται με ρήτρα δείκτη και υπάρχει

▼B

αγορά με βάθος σε ομόλογα με ρήτρα τιμής δείκτη στο ίδιο νόμισμα και διάρκεια.

77. **Οι οικονομικές παραδοχές πρέπει να βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι υποχρεώσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν.**

Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο

78. **Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των δεσμεύσεων μετά την έξοδο από την υπηρεσία (χρηματοδοτούμενες και μη χρηματοδοτούμενες) πρέπει να προσδιορίζεται με αναφορά σε αποδόσεις της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων. Σε χώρες όπου δεν υπάρχει αγορά με βάθος σε τέτοια ομόλογα, πρέπει να χρησιμοποιούνται οι αποδόσεις της αγοράς (κατά την ημερομηνία του ισολογισμού) κρατικών ομολόγων. Το νόμισμα και η διάρκεια των εταιρικών ομολόγων ή κρατικών ομολόγων πρέπει να είναι συμβατά με το νόμισμα και την εκτιμώμενη διάρκεια των δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.**

79. Μια αναλογιστική παραδοχή η οποία έχει σημαντική επίπτωση είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά τη διαχρονική αξία του χρήματος, αλλά όχι τον αναλογιστικό ή επενδυτικό κίνδυνο. Περαιτέρω, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν αντανακλά το συγκεκριμένο επιχειρηματικό πιστωτικό κίνδυνο που φέρουν οι πιστωτές της επιχείρησης, ούτε αντανακλά τον κίνδυνο ότι μελλοντική εμπειρία μπορεί να διαφέρει από αναλογιστικές παραδοχές.

80. Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα καταβολής των παροχών. Στην πράξη, η επιχείρηση συχνά επιτυγχάνει αυτό με την εφαρμογή ενός απλού μέσου σταθμισμένου προεξοφλητικού επιτοκίου, που αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα και το ποσό των καταβολών των παροχών και το νόμισμα στο οποίο οι παροχές πρέπει να καταβάλλονται.

81. Σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί να μην υπάρχει αγορά με βάθος σε ομόλογα αρκετά μακράς λήξης για να συμπίπτει με την εκτιμώμενη λήξη όλων των καταβλητέων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση χρησιμοποιεί τρέχοντα επιτόκια αγοράς δέουσας διάρκειας για να προεξοφλήσει πληρωμές βραχύτερης διάρκειας και εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο για μακροπρόθεσμες λήξεις με προέκταση τρεχόντων επιτοκίων αγοράς σύμφωνα με την καμπύλη απόδοσης. Η συνολική παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι απίθανο να είναι ειδικά ευαίσθητη στο προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόζεται στην αναλογία των παροχών που είναι καταβλητέες πέραν της οριστικής λήξης διαθέσιμων εταιρικών ή κρατικών ομολόγων.

82. Το κόστος τόκων υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας το προεξοφλητικό επιτόκιο, όπως προσδιορίστηκε κατά την έναρξη της περιόδου, με την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου, λαμβάνοντας υπόψη κάθε σημαντική μεταβολή στην δέσμευση. Η παρούσα αξία της δέσμευσης διαφέρει από την υποχρέωση που καταχωρείται στον ισολογισμό, γιατί η υποχρέωση καταχωρείται μετά την αφαίρεση της εύλογης αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος και επειδή μερικά αναλογιστικά κέρδη και ζημιές και κάποιο κόστος προϋπηρεσίας, δεν καταχωρούνται άμεσα (το Προσάρτημα Α επεξηγεί μεταξύ άλλων τον υπολογισμό του κόστους τόκων).

Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικά κόστη

83. **Οι δεσμεύσεις σχετικά με παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία πρέπει να αποτιμώνται πάνω σε μια βάση που αντανακλά:**

(α) **εκτιμώμενες μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις,**

(β) **τις παροχές που καθορίζονται στους όρους του προγράμματος (ή που προκύπτουν από οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, και**

(γ) **εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιωνδήποτε κρατικών παροχών, που επηρεάζουν τα καταβλητέα οφέλη σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, όταν και μόνο όταν είτε:**

(i) **οι μεταβολές αυτές νομιμοποιήθηκαν πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, ή**

▼B

(ii) **παρελθούσα εμπειρία ή άλλη αξιόπιστη μαρτυρία, δείχνει ότι οι κρατικές εκείνες παροχές θα αλλάξουν με κάποιο προβλέψιμο τρόπο, για παράδειγμα σύμφωνα με μελλοντικές μεταβολές στα γενικά επίπεδα τιμών ή τα γενικά επίπεδα μισθών.**

84. Οι εκτιμήσεις για μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό, την παλαιότητα, προαγωγές και άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως προσφορά και ζήτηση στην αγορά εργασίας.

85. Αν οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) απαιτούν η επιχείρηση να μεταβάλλει τις παροχές σε μελλοντικές περιόδους, η αποτίμηση της δέσμευσης αντανακλά τις μεταβολές αυτές. Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα:

(α) η επιχείρηση έχει μία τακτική να αυξάνει τις παροχές, για παράδειγμα για να μετριάζει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού και δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι αυτή η τακτική θα αλλάξει στο μέλλον, ή

(β) αναλογιστικά κέρδη έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις και η επιχείρηση υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) είτε από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί κάθε πλεόνασμα από το πρόγραμμα για όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα [(βλέπε παράγραφο 98 (γ)].

86. Οι αναλογιστικές παραδοχές δεν αντανακλούν μελλοντικές μεταβολές παροχών που δεν παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοιες μεταβολές θα καταλήξουν σε:

(α) κόστος προϋπηρεσίας, κατά την έκταση που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία πριν από τη μεταβολή και,

(β) κόστος τρέχουσας υπηρεσίας για περιόδους μετά τη μεταβολή, κατά την έκταση που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία μετά τη μεταβολή.

87. Μερικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία συνδέονται με μεταβλητές όπως το επίπεδο των κρατικών παροχών αποχώρησης ή κρατικής ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης. Η αποτίμηση τέτοιων παροχών αντικατοπτρίζει αναμενόμενες μεταβολές σε τέτοιες μεταβλητές, βάσει παρελθούσας εμπειρίας και άλλα αξιόπιστα στοιχεία.

88. **Οι παραδοχές σχετικά με το ιατροφαρμακευτικό κόστος πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο κόστος των ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών, που προέρχονται από αμφότερα τον πληθωρισμό και συγκεκριμένες μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικό κόστος.**

89. Η αποτίμηση των μετά την έξοδο από την υπηρεσία ιατροφαρμακευτικών παροχών απαιτεί παραδοχές σχετικά με το επίπεδο και τη συχνότητα των μελλοντικών διεκδικήσεων και του κόστους αντιμετώπισης αυτών των απαιτήσεων. Η επιχείρηση εκτιμά μελλοντικά ιατροφαρμακευτικά κόστη πάνω στη βάση ιστορικών δεδομένων σχετικά με τη δική της εμπειρία, συμπληρούμενης όπου αναγκαίο από ιστορικά δεδομένα από άλλες επιχειρήσεις, ασφαλιστικές εταιρείες, φορείς ιατρικών υπηρεσιών ή άλλες πηγές. Εκτιμήσεις μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση της τεχνολογικής προόδου, μεταβολές στα σχέδια χρήσης και διάθεσης ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών και μεταβολές στο καθεστώς υγείας των συμμετεχόντων του προγράμματος.

90. Το επίπεδο και η συχνότητα των διεκδικήσεων είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στην ηλικία, υγιεινή κατάσταση και στο φύλο των εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους) και μπορεί να είναι ευαίσθητα σε άλλους παράγοντες όπως η γεωγραφική περιοχή. Συνεπώς, τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται κατά την έκταση που η δημογραφική σύνθεση του πληθυσμού διαφέρει από αυτή του πληθυσμού που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τα ιστορικά δεδομένα. Προσαρμόζεται επίσης όπου υπάρχει αξιόπιστη μαρτυρία, ότι οι ιστορικές τάσεις δε θα συνεχισθούν.

91. Μερικά προγράμματα υγειονομικής πρόνοιας μετά την έξοδο από την υπηρεσία απαιτούν από τους εργαζόμενους να συνεισφέρουν στο ιατροφαρμακευτικό κόστος που καλύπτεται από το πρόγραμμα. Οι εκτιμήσεις του μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη οποιαδήποτε τέτοια συνεισφορά, που βασίζεται στους όρους του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (ή που βασίζεται σε οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς). Μεταβολές σε αυτές τις συνεισφορές των εργαζομένων καταλήγουν σε κόστος προϋπηρεσίας ή, όπου είναι αρμόζον, σε περικοπές. Το κόστος της αντιμετώπισης των διεκδικήσεων μπορεί να μειωθεί με παροχές από

▼B

το Κράτος ή άλλους φορείς ιατρικών υπηρεσιών [βλέπε παραγράφους 83 (γ) και 87].

Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες

92. **Κατά την αποτίμηση της υποχρέωσής της για καθορισμένες παροχές, σύμφωνα με την παράγραφο 54, η επιχείρηση πρέπει, υποκείμενη στην παράγραφο 58Α, να καταχωρεί μέρος (όπως ορίζεται στην παράγραφο 93) των αναλογιστικών κερδών και ζημιών της, ως έσοδο ή έξοδο, αν τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου υπερέβησαν το μεγαλύτερο από το:**

(α) **10 % της παρούσας αξίας της δέσμευσης των καθορισμένων παροχών κατά αυτή την ημερομηνία (πριν από την αφαίρεση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος), και**

(β) **10 % της εύλογης αξίας οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ημερομηνία αυτή.**

Αυτά τα όρια πρέπει να υπολογίζονται και να εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

93. **Η αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που καταχωρείται για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι το υπερβάλλον ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 92, διαιρούμενο με το αναμενόμενο μέσο όρο της υπολειπόμενης εργασιακής ζωής των εργαζόμενων που συμμετέχουν σε αυτό το πρόγραμμα. Όμως, η επιχείρηση μπορεί να υιοθετεί οποιαδήποτε συστηματική μέθοδο που καταλήγει σε γρηγορότερη καταχώρηση των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, εφόσον εφαρμόζεται η ίδια βάση σε αμφότερα τα κέρδη και τις ζημιές και η βάση εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο. Η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόζει τέτοιες συστηματικές μεθόδους σε αναλογιστικά κέρδη και ζημίες ακόμη και αν εμπίπτουν μέσα στα όρια που καθορίζονται στην παράγραφο 92.**

94. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές μπορεί να προέρχονται από αυξήσεις ή μειώσεις είτε στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών ή στην εύλογη αξία οποιουδήποτε σχετικού περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος. Οι αιτίες που δημιουργούν αναλογιστικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

(α) απροσδόκητα μεγάλες ή μικρές μεταβολές στο προσωπικό, πρόωρη αποχώρηση ή θνησιμότητα ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν πληθωριστικές αυξήσεις των παροχών) ή ιατροφαρμακευτικά κόστη,

(β) την επίπτωση των μεταβολών σε εκτιμήσεις μελλοντικών μεταβολών στο προσωπικό, πρόωρη αποχώρηση ή θνησιμότητα ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν πληθωριστικές αυξήσεις παροχών) ή ιατροφαρμακευτικά κόστη,

(γ) την επίπτωση των μεταβολών στο προεξοφλητικό επιτόκιο, και

(δ) διαφορές μεταξύ της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107).

95. Μακροπρόθεσμα, τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες μπορεί να συμψηφίσουν το ένα το άλλο. Συνεπώς, οι εκτιμήσεις των δεσμεύσεων των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία θεωρούνται καλύτερα ως πεδίο (ή «περιθώριο») γύρω από την καλύτερη εκτίμηση. Η επιχείρηση επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται να καταχωρεί αναλογιστικά κέρδη και ζημίες που εμπίπτουν μέσα σε αυτό το περιθώριο. Το Πρότυπο αυτό απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί, κατ' ελάχιστο, μια καθορισμένη αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που είναι εκτός του περιθωρίου συν ή πλην 10 % [Το Προσάρτημα Α απεικονίζει μεταξύ άλλων το χειρισμό των αναλογιστικών κερδών και ζημιών]. Το Πρότυπο επίσης επιτρέπει συστηματικές μεθόδους ταχύτερης καταχώρησης, με την προϋπόθεση ότι αυτές οι μέθοδοι πληρούν τους όρους που παρατίθενται στην παράγραφο 93. Τέτοιες επιτρεπόμενες μέθοδοι περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, άμεση καταχώρηση όλων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, μέσα και έξω από το περιθώριο. Η παράγραφος 155 (β)(iii) εξηγεί την ανάγκη να λαμβάνεται υπόψη κάθε μη καταχωρημένο τμήμα της μεταβατικής υποχρέωσης στη λογιστικοποίηση μεταγενέστερων αναλογιστικών κερδών.

▼B

Κόστος προϋπηρεσίας

96. **Κατά την αποτίμηση της υποχρέωσής της για καθορισμένες παροχές σύμφωνα με την παράγραφο 54, η επιχείρηση πρέπει, υποκείμενη στην παράγραφο 58Α, να καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας ως έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρι να κατοχυρωθούν οι παροχές. Κατά την έκταση που οι παροχές έχουν ήδη κατοχυρωθεί αμέσως μετά την καθιέρωση ή τις μεταβολές ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας άμεσα.**

97. Το κόστος προϋπηρεσίας ανακύπτει, όταν η επιχείρηση εισάγει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών ή μεταβάλλει τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Τέτοιες μεταβολές γίνονται σε ανταπόδοση της υπηρεσίας των εργαζόμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου μέχρι να κατοχυρωθούν οι παροχές. Συνεπώς, το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το κόστος αναφέρεται σε υπηρεσία του εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους. Το κόστος προϋπηρεσίας αποτιμάται ως η μεταβολή στην υποχρέωση που προέρχεται από την τροποποίηση (βλέπε παράγραφο 64).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 97

Μία επιχείρηση λειτουργεί ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που παρέχει σύνταξη 2 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Οι παροχές κατοχυρώνονται μετά από πέντε έτη υπηρεσίας. Την 1η Ιανουαρίου 20Χ5 η επιχείρηση βελτιώνει τη σύνταξη στο 2,5 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας αρχίζοντας από την 1η Ιανουαρίου 20Χ1. Κατά την ημερομηνία της βελτίωσης, η παρούσα αξία των πρόσθετων παροχών για υπηρεσία από την 1η Ιανουαρίου 20Χ1 μέχρι την 1η Ιανουαρίου 20Χ5 έχει ως ακολούθως:

Εργαζόμενοι με περισσότερο από 5 έτη υπηρεσίας την 1/1/Χ5	150
Εργαζόμενοι με λιγότερο των 5 ετών υπηρεσίας την 1/1/Χ5 (μέση περίοδος μέχρι την κατοχύρωση: τρία έτη)	120
	270

Η επιχείρηση καταχωρεί 150 αμέσως διότι οι παροχές αυτές είναι ήδη κατοχυρωμένες. Η επιχείρηση καταχωρεί 120 πάνω σε μία σταθερή βάση κατά τη διάρκεια των τριών ετών από την 1η Ιανουαρίου 20Χ5.

98. Το κόστος προϋπηρεσίας δεν περιλαμβάνει:

(α) την επίπτωση των διαφορών μεταξύ πραγματικών και προηγουμένως υποθετιθέμενων μισθολογικών αυξήσεων σχετικά με την υποχρέωση καταβολής παροχών για υπηρεσία προηγούμενων ετών (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, επειδή οι αναλογιστικές παραδοχές καλύπτουν τις προβλέψεις μισθών).

(β) υπό και υπερεκτιμήσεις εθελοντικών αυξήσεων συντάξεων, όπου η επιχείρηση έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να χορηγεί τέτοιες αυξήσεις (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, γιατί οι αναλογιστικές παραδοχές επιτρέπουν τέτοιες αυξήσεις).

(γ) εκτιμήσεις βελτιώσεων των παροχών, που προέρχονται από αναλογιστικά κέρδη, τα οποία έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, αν η επιχείρηση υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) ή από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί κάθε πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα, ακόμη και αν η αύξηση των παροχών δεν έχει ακόμη τυπικά αποφασιστεί [η προκύπτουσα αύξηση στην δέσμευση είναι αναλογιστική ζημιά και όχι κόστος προϋπηρεσίας, βλέπε παράγραφο 85 (β)].

(δ) την αύξηση σε κατοχυρωμένες παροχές όταν, σε απουσία νέων ή βελτιωμένων παροχών, οι εργαζόμενοι συμπληρώνουν τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, γιατί το εκτιμώμενο κόστος των παροχών είχε καταχωρηθεί ως κόστος τρέχουσας υπηρεσίας, καθώς η υπηρεσία είχε παρασχεθεί), και

(ε) την επίπτωση των τροποποιήσεων στο πρόγραμμα, που μειώνει τις παροχές για μελλοντική υπηρεσία (περικοπή).

99. Η επιχείρηση καθορίζει τον τρόπο απόσβεσης του κόστους προϋπηρεσίας, όταν οι παροχές καθιερώνονται ή τροποποιούνται. Δε θα ήταν πρακτικό να διατηρεί τα λεπτομερή αρχεία που απαιτούνται για να διαπιστώνει και εφαρμόζει μεταγενέστερες μεταβολές σε αυτόν τον τρόπο απόσβεσης. Περαιτέρω, η επίπτωση πιθανόν να είναι σημαντική μόνον όπου υπάρχει περικοπή ή διακανονισμός. Συνεπώς, η επιχείρηση διορθώνει τον τρόπο

▼B

απόσβεσης του κόστους προϋπηρεσίας μόνον, αν υπάρχει περικοπή ή διακανονισμός.

100. Όπου η επιχείρηση μειώνει τις καταβλητέες παροχές, σύμφωνα με ένα υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η προκύπτουσα μείωση στην υποχρέωση καθορισμένων παροχών καταχωρείται ως (αρνητικό) κόστος προϋπηρεσίας κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρις ότου η μειωμένη αναλογία των παροχών κατοχυρωθεί.

101. Όταν η επιχείρηση μειώνει ορισμένες παροχές καταβλητέες σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και συγχρόνως, αυξάνει άλλα καταβλητέα οφέλη σύμφωνα με το πρόγραμμα για τους ίδιους εργαζόμενους, η επιχείρηση χειρίζεται τη μεταβολή ως μια απλή καθαρή μεταβολή.

Καταχώρηση και αποτίμηση: περιουσιακά στοιχεία προγράμματος

Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

102. Η εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρείται για τον προσδιορισμό του ποσού που καταχωρείται στον ισολογισμό σύμφωνα με την παράγραφο 54. Η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος εκτιμάται όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη τιμή αγοράς, για παράδειγμα, με προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, χρησιμοποιώντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντανακλά αμφότερα, τον κίνδυνο που συνδέεται με τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και τη λήξη ή την αναμενόμενη ημερομηνία εκποίησης αυτών των περιουσιακών στοιχείων (ή αν αυτά δεν έχουν λήξη, την αναμενόμενη περίοδο μέχρι την τακτοποίηση της σχετικής δέσμευσης).

103. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος δεν περιλαμβάνουν απλήρωτες εισφορές οφειλόμενες από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση προς το Ταμείο, όπως επίσης οποιαδήποτε μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση και κατέχονται από το Ταμείο. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μειώνονται με κάθε υποχρέωση του Ταμείου που δε σχετίζεται με παροχές στους εργαζόμενους, για παράδειγμα, εμπορικούς και λοιπούς λογαριασμούς πληρωτέους και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα.

104. Όπου τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος περιλαμβάνουν ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα οποία αντικρύζουν επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών ή όλων των καταβλητέων παροχών, σύμφωνα με το πρόγραμμα, η εύλογη αξία αυτών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία των σχετικών δεσμεύσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 54 (υποκείμενη σε κάθε μείωση που απαιτείται, αν τα εισπρακτέα ποσά σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια δεν είναι πλήρως ανακτήσιμα).

Αποζημιώσεις

104Α. **Όταν και μόνο όταν, είναι σχεδόν βέβαιο ότι κάποιος άλλος θα αποζημιώσει μέρος ή το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το δικαίωμα της για αποζημίωση ως ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο. Η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία. Κατά τα άλλα, η επιχείρηση πρέπει να χειρίζεται το περιουσιακό αυτό στοιχείο με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το έξοδο που αφορά το πρόγραμμα καθορισμένων παροχών μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό από το ποσό που έχει καταχωρηθεί για αποζημίωση.**

104Β. Μερικές φορές, μία επιχείρηση είναι σε θέση να προστρέξει σε ένα άλλο μέρος, όπως έναν ασφαλιστή, για να πληρώσει μέρος ή το σύνολο της δαπάνης που απαιτείται για την τακτοποίηση της δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, όπως ορίζονται στην παράγραφο 7, είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Η επιχείρηση λογιστικοποιεί τα ειδικά αυτά ασφαλιστήριά συμβόλαια με τον ίδιο τρόπο, όπως και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 104Α (βλέπε παραγράφους 39-42 και 104).

104Γ. Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν θεωρείται ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αυτό το ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι ένα περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος. Η παράγραφος 104Α ασχολείται με τέτοιες περιπτώσεις: η επιχείρηση καταχωρεί τα δικαιώματά της για αποζημίωση, σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο μάλλον ως ένα ξεχωριστό

▼B

περιουσιακό στοιχείο, παρά ως μία μείωση για τον προσδιορισμό της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που καταχωρεί σύμφωνα με την παράγραφο 54. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, η επιχείρηση χειρίζεται το περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Ειδικότερα, η καταχωρημένη υποχρέωση καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 54 αυξάνεται (μειώνεται) κατά την έκταση που τα καθαρά σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη (ζημίες) στην δέσμευση καθορισμένων παροχών και στο σχετικό δικαίωμα αποζημίωσης παραμένουν ακαταχώρητα σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93. Η παράγραφος 120 (γ)(vii) απαιτεί όπως η επιχείρηση γνωστοποιεί μία συνοπτική περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος αποζημίωσης και της σχετικής δέσμευσης.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 104 Α-Γ

Παρούσα αξία της δέσμευσης	1 241
Μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη	17
Υποχρέωση καταχωρημένη στον ισολογισμό	1 258
Δικαιώματα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο που αντικρύζουν επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών από τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα. Αυτές οι παροχές έχουν παρούσα αξία 1 092	1 092

Τα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη των 17 είναι τα καθαρά σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη στην δέσμευση και στα δικαιώματα αποζημίωσης.

104Δ. Εάν το δικαίωμα στην αποζημίωση ανακύπτει σύμφωνα με ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που αντικρύζει επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών ή όλων των καταβλητέων παροχών σύμφωνα με το πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η εύλογη αξία του δικαιώματος αποζημίωσης, θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία της σχετικής δέσμευσης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 54 (υποκείμενη σε οποιαδήποτε μείωση που απαιτείται αν η αποζημίωση δεν είναι πλήρως ανακτήσιμη).

Απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

105. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι ένα συστατικό του εξόδου που καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η διαφορά μεταξύ της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι αναλογιστικό κέρδος ή ζημία. Περιλαμβάνεται στα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες στην δέσμευση καθορισμένων παροχών για τον προσδιορισμό του καθαρού ποσού που συγκρίνεται με τα όρια του περιθωρίου του 10 % που ορίζεται στην παράγραφο 92.

106. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος βασίζεται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την έναρξη της περιόδου, για αποδόσεις καθόλη τη διάρκεια της ύπαρξης της σχετικής δέσμευσης. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αντικατοπτρίζει μεταβολές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται κατά τη διάρκεια της περιόδου ως αποτέλεσμα των πραγματικών εισφορών που καταβάλλονται στο Ταμείο και τις πραγματικές παροχές που καταβάλλονται από το Ταμείο.

107. Κατά τον προσδιορισμό της αναμενόμενης και πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, η επιχείρηση εκπίπτει τα αναμενόμενα κόστη διοίκησης, εκτός από εκείνα που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για να αποτιμηθεί η δέσμευση.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 106

Την 1η Ιανουαρίου 20Χ1, η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ήταν 10 000 και τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη ήταν 760. Την 30 Ιουνίου 20Χ1 το πρόγραμμα κατέβαλε παροχές 1 900 και εισέπραξε εισφορές 4 900. Την 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ήταν 15 000 και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών ήταν 14 792. Οι αναλογιστικές ζημιές στην υποχρέωση για το 20Χ1 ήταν 60.

Την 1η Ιανουαρίου 20Χ1 η καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση έκανε τις ακόλουθες εκτιμήσεις, βασιζόμενη στις τιμές αγοράς κατά την ημερομηνία αυτή.

▼B

	(%)
Έσοδα από τόκους και μερίσματα μετά από τους πληρωτέους φόρους από το Ταμείο	9,25
Πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος (μετά το φόρο)	2,00
Διοικητικά κόστη	(1,00)
Αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης	10,25
Για το 2001, η αναμενόμενη και πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος έχει ως ακολούθως:	
Απόδοση πάνω στις 10 000 που κρατήθηκαν για 12 μήνες με 10,25 %	1 025
Απόδοση πάνω στις 3 000 που κρατήθηκαν για έξι μήνες με 5 % (ισοδύναμο με 10,25 % ετησίως, ανατοκιζόμενο κάθε έξι μήνες)	150
Αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για το 20Χ1	1 175
Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την 31 Δεκεμβρίου 20Χ1	15 000
Μείον: εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την 1η Ιανουαρίου 20Χ1	(10 000)
Μείον: εισπραχθείσες εισφορές	(4 900)
Πλέον καταβληθείσες παροχές	1 900
Πραγματική απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	2 000

Η διαφορά ανάμεσα στην αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (1 175) και της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (2 000) αποτελεί αναλογιστικό κέρδος 825. Συνεπώς, τα σωρευμένα καθαρά ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη είναι 1 525 (760 πλέον 825 μείον 60). Σύμφωνα με την παράγραφο 92, τα όρια του περιθωρίου ορίζονται στα 1 500 (μεγαλύτερο του (i) 10 % των 15 000 και (ii 10 % των 14 792). Στο επόμενο έτος (20Χ2), η επιχείρηση καταχωρεί στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αναλογιστικό κέρδος 25 (1 525 μείον 1 500) διαιρούμενο με την αναμενόμενη μέση υπολειπόμενη εργασιακή ζωή των εργαζόμενων που αφορά.

Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για το 20Χ2 θα βασιστεί στις προσδοκίες της αγοράς κατά την 1/1/Χ2 για αποδόσεις καθόλη τη διάρκεια της ύπαρξης της δέσμευσης.

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

108. Σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που αποτελεί αγορά, η επιχείρηση καταχωρεί περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προέρχονται από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία στην παρούσα αξία της δέσμευσης μείον την εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων»). Η παρούσα αξία της δέσμευσης περιλαμβάνει όλα τα ακόλουθα, ακόμη και αν η αποκτώμενη δεν τα είχε καταχωρήσει κατά την ημερομηνία της απόκτησης:

(α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που ανέκυψαν πριν από την ημερομηνία της απόκτησης (είτε ενέπιπταν είτε όχι μέσα στο περιθώριο του 10 %),

(β) κόστος προϋπηρεσίας που ανέκυψε πριν από τις μεταβολές στο όφελος ή της καθιέρωσης ενός προγράμματος, πριν από την ημερομηνία της απόκτησης,

(γ) ποσά που, σύμφωνα με τις μεταβατικές προβλέψεις της παραγράφου 155 (β), η αποκτώμενη δεν είχε καταχωρήσει.

Περικοπές και διακανονισμοί

109. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί κέρδη ή ζημίες κατά την περικοπή ή τον διακανονισμό ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, όταν γίνεται η περικοπή ή ο διακανονισμός. Το κέρδος ή ζημιά σε μια περικοπή ή διακανονισμό πρέπει να περιλαμβάνει:**

(α) **οποιαδήποτε προκύπτουσα μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών,**

▼B

(β) **οποιαδήποτε προκύπτουσα μεταβολή στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος,**

(γ) **οποιαδήποτε σχετικά αναλογιστικά κέρδη και ζημίες και κόστος προϋπηρεσίας που, σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 96, δεν είχαν προηγουμένως καταχωρηθεί.**

110. **Πριν από τον προσδιορισμό της επίπτωσης μιας περικοπής ή διακανονισμού, η επιχείρηση πρέπει να επαναποτιμά την δέσμευση (και τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, αν υπάρχουν) χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές (περιλαμβανομένων τρεχόντων επιτοκίων αγοράς και άλλων τρεχουσών τιμών αγοράς).**

111. Περικοπή συμβαίνει όταν η επιχείρηση είτε:

(α) είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη να μειώσει σημαντικά τον αριθμό των εργαζόμενων που καλύπτονται από το πρόγραμμα, ή

(β) τροποποιεί τους όρους του προγράμματος καθορισμένων παροχών ούτως ώστε ένα σημαντικό συστατικό μελλοντικής υπηρεσίας από τωρινούς εργαζόμενους δε θα συμβάλλει του λοιπού σε παροχές ή θα συμβάλλει σε μειωμένες παροχές.

Μια περικοπή μπορεί να προέλθει από ένα μεμονωμένο γεγονός, όπως το κλείσιμο μίας εγκατάστασης, διακοπή μιας εκμετάλλευσης ή τερματισμό ή αναστολή ενός προγράμματος. Ένα γεγονός είναι αρκετά σημαντικό για να χαρακτηριστεί ως περικοπή, αν η καταχώρηση του κέρδους ή της ζημίας της περικοπής θα είχε σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Οι περικοπές συχνά συνδέονται με μια αναδιάρθρωση. Συνεπώς, η επιχείρηση λογιστικοποιεί την περικοπή συγχρόνως με τη σχετική αναδιάρθρωση.

112. Διακανονισμός συμβαίνει, όταν η επιχείρηση υπεισέρχεται σε μια συναλλαγή που εξαλείφει όλες τις περαιτέρω νόμιμες ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις για μέρος ή το σύνολο των παροχών που παρέχονται σύμφωνα με πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, για παράδειγμα, όταν καταβάλλεται μετρητά εφάπαξ ποσό προς τους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα ή για λογαριασμό αυτών, σε αντάλλαγμα για τα δικαιώματά τους να εισπράττουν καθορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

113. Σε μερικές περιπτώσεις η επιχείρηση αποκτά ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο για να χρηματοδοτήσει μερικά ή το σύνολο των παροχών προς τους εργαζόμενους που αφορούν σε υπηρεσία εργαζόμενων κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους. Η απόκτηση ενός τέτοιου συμβολαίου δεν θεωρείται διακανονισμός, αν η επιχείρηση διατηρεί νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση (βλέπε παράγραφο 39) να καταβάλει περαιτέρω ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλλει τις παροχές των εργαζόμενων, που καθορίζονται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Οι παράγραφοι 104Α-Δ ασχολούνται με την καταχώρηση και αποτίμηση των δικαιωμάτων αποζημίωσης σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος.

114. Διακανονισμός συμβαίνει μαζί με περικοπή, αν ένα πρόγραμμα τερματίζεται, ούτως ώστε η δέσμευση τακτοποιείται και το πρόγραμμα παύει να υπάρχει. Όμως, ο τερματισμός ενός προγράμματος δεν είναι μια περικοπή ή διακανονισμός, αν το πρόγραμμα αντικατασταθεί από ένα νέο πρόγραμμα που χορηγεί παροχές που ουσιαστικά είναι πανομοιότυπες.

115. Όταν η περικοπή αφορά μόνο σε μερικούς από τους εργαζόμενους που καλύπτονται από ένα πρόγραμμα ή όταν μόνο μέρος της δέσμευσης διακανονίζεται, το κέρδος ή η ζημία περιλαμβάνει αναλογικό μερίδιο του προηγουμένως μη καταχωρημένου κόστους προϋπηρεσίας και των αναλογιστικών κερδών και ζημιών [και των μεταβατικών ποσών που παραμένουν μη καταχωρημένα σύμφωνα με την παράγραφο 155 (β)]. Το αναλογικό μερίδιο προσδιορίζεται πάνω στη βάση της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων πριν και μετά την περικοπή ή διακανονισμό, εκτός αν μια άλλη βάση είναι περισσότερο ορθολογική στις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σωστό να χρησιμοποιηθεί κάθε κέρδος που προκύπτει από μια περικοπή ή διακανονισμό του ιδίου προγράμματος για να απαλείψει πρώτα κάθε μη καταχωρημένο κόστος προϋπηρεσίας που αφορά στο ίδιο πρόγραμμα.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 115

Μια επιχείρηση διακόπτει έναν επιχειρηματικό τομέα και οι εργαζόμενοι του διακοπτόμενου τομέα δε θα κερδίσουν περαιτέρω παροχές. Αυτό είναι μια περικοπή χωρίς διακανονισμό. Χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές (περιλαμβανομένων τρεχόντων επιτοκίων αγοράς και άλλων τρεχουσών τιμών αγοράς), αμέσως πριν την περικοπή, η επιχείρηση έχει μια δέσμευση καθορισμένων παροχών με μια παρούσα

▼B

αξία 1 000, περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος με εύλογη αξία 820 και καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη 50. Η επιχείρηση είχε υιοθετήσει για πρώτη φορά το Πρότυπο ένα χρόνο πριν. Αυτό αύξησε την καθαρή υποχρέωση κατά 100, την οποία η επιχείρηση επέλεξε να καταχωρήσει στη διάρκεια πέντε ετών (βλέπε παράγραφο 155 (β)). Η περικοπή μειώνει την καθαρή παρούσα αξία της δέσμευσης κατά 100 στο 900.

Από τα προηγούμενα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη και μεταβατικά ποσά, 10 % (100/1.000) αφορά στο μέρος της δέσμευσης που απαλείφθηκε με την περικοπή. Συνεπώς, το αποτέλεσμα της περικοπής έχει ως ακολούθως:

	Πριν από την περικοπή	Κέρδος περικοπής	Μετά την περικοπή
Καθαρή παρούσα αξία της δέσμευσης	1 000	(100)	900
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη	50	(5)	45
Μη καταχωρημένα μεταβατικά ποσά (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Καθαρή υποχρέωση καταχωρημένη στον ισολογισμό	150	(97)	53

Παρουσίαση

Συμψηφισμός

116. **Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει μια απαίτηση που αφορά σε ένα πρόγραμμα με την υποχρέωση που αφορά σε ένα άλλο πρόγραμμα, όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση:**

(α) **έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να χρησιμοποιήσει το πλεόνασμα ενός προγράμματος για να τακτοποιεί υποχρεώσεις σύμφωνα με το άλλο πρόγραμμα και,**

(β) **προτίθεται είτε να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις σε μια καθαρή βάση ή να ρευστοποιήσει το πλεόνασμα στο ένα πρόγραμμα και συγχρόνως να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις της σύμφωνα με το άλλο πρόγραμμα.**

117. Τα κριτήρια συμψηφισμού είναι όμοια με εκείνα που είναι καθιερωμένα για χρηματοπιστωτικά μέσα στο ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση».

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

118. Μερικές επιχειρήσεις διαχωρίζουν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει, αν μια επιχείρηση πρέπει να διαχωρίζει αναλογίες των κυκλοφορούντων/βραχυπρόθεσμων και μη κυκλοφορούντων/μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Χρηματοοικονομικά συστατικά κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία

119. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει, αν η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης, το κόστος τόκων και την αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ως συνθετικών στοιχείων ενός εξατομικευμένου στοιχείου εσόδου ή εξόδου στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

▼B

Γνωστοποιήσεις

120. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:**

(α) **τη λογιστική αρχή της επιχείρησης για την καταχώρηση αναλογιστικών κερδών και ζημιών,**

(β) **μια γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος,**

(γ) **συμφωνία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό, που να δείχνει τουλάχιστον:**

(i) **την παρούσα αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών που είναι πλήρως μη χρηματοδοτούμενες,**

(ii) **την παρούσα αξία (πριν από την αφαίρεση της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών που είναι πλήρως ή εν μέρει χρηματοδοτούμενες,**

(iii) **την εύλογη αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,**

(iv) **τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές που δεν είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό (βλέπε παράγραφο 92),**

(v) **το κόστος προϋπηρεσίας που δεν είναι ακόμη καταχωρημένο στον ισολογισμό (βλέπε παράγραφο 96),**

(vi) **οποιοδήποτε ποσό που δεν είναι καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ορίου της παραγράφου 58 (β),**

(vii) **την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης καταχωρημένου ως περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 104Α (με μία σύντομη περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος αποζημίωσης και της σχετικής δέσμευσης), και**

(viii) **τα άλλα ποσά που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό.**

(δ) **Τα ποσά που περιλαμβάνονται στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για:**

(i) **κάθε κατηγορία των ιδίων χρηματοπιστωτικών μέσων της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης,**

(ii) **κάθε ακίνητη περιουσία που χρησιμοποιείται ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση.**

(ε) **συμφωνία που να δείχνει τις κινήσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου στην καθαρή υποχρέωση (ή περιουσιακά στοιχεία) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό,**

(στ) **το συνολικό έξοδο που είναι καταχωρημένο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων για κάθε ένα από τα ακόλουθα και τη θέση του/ων στοιχείου/ων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία συμπεριλαμβάνονται:**

(i) **το κόστος τρέχουσας απασχόλησης,**

(ii) **το κόστος τόκων,**

(iii) **την αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος,**

(iv) **την αναμενόμενη απόδοση πάνω σε κάθε δικαίωμα αποζημίωσης καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α,**

(v) **αναλογιστικά κέρδη και ζημιές,**

(vi) **κόστος προϋπηρεσίας και,**

(vii) **την επίπτωση κάθε περικοπής ή διακανονισμού.**

▼B

(ζ) **την πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, όπως επίσης την πραγματική απόδοση κάθε δικαιώματος αποζημίωσης ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α και,**

(η) **τις βασικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, συμπεριλαμβάνοντας, όπου αρμόζει:**

(i) **τα προεξοφλητικά επιτόκια,**

(ii) **τα αναμενόμενα ποσοστά απόδοσης οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος για τις περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις,**

(iii) **τους αναμενόμενους συντελεστές απόδοσης για τις περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις πάνω σε οποιοδήποτε δικαίωμα αποζημίωσης που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α**

(iv) **τα αναμενόμενα ποσοστά μισθολογικών αυξήσεων (και των μεταβολών ενός δείκτη ή άλλης μεταβλητής που καθορίζονται από τους νόμιμους ή τεκμαιρόμενους όρους του προγράμματος, ως βάση για μελλοντικές αυξήσεις παροχών),**

(v) **τις τάσεις των συντελεστών του ιατροφαρμακευτικού κόστους,**

(vi) **κάθε άλλη σημαντική αναλογιστική παραδοχή που χρησιμοποιήθηκε.**

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί κάθε αναλογιστική παραδοχή σε απόλυτους όρους (για παράδειγμα ως ένα απόλυτο ποσοστό) και όχι απλώς ως ένα πεδίο μεταξύ διαφόρων ποσοστών ή άλλων μεταβλητών.

121. Η παράγραφος 120(β) απαιτεί μια γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος. Μία τέτοια περιγραφή διαχωρίζει, για παράδειγμα, συνταξιοδοτικά προγράμματα ενιαίου μισθού από συνταξιοδοτικά προγράμματα τελικού μισθού και από ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Περαιτέρω λεπτομέρεια δε χρειάζεται.

122. Όταν η επιχείρηση έχει περισσότερα του ενός προγράμματα καθορισμένων παροχών, μπορεί να γίνουν συνολικές γνωστοποιήσεις για κάθε πρόγραμμα ξεχωριστά ή σε τέτοιες ομαδοποιήσεις που θεωρούνται ότι είναι οι πιο χρήσιμες. Μπορεί να είναι χρήσιμο να διαχωρίζονται οι ομαδοποιήσεις με κριτήρια, όπως τα ακόλουθα:

(α) τη γεωγραφική θέση των προγραμμάτων, για παράδειγμα, διακρίνοντας εγχώρια προγράμματα από προγράμματα εξωτερικού, ή

(β) κατά πόσον τα προγράμματα υπόκεινται σε σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους, για παράδειγμα, διακρίνοντας μεταξύ συνταξιοδοτικών προγραμμάτων ενιαίου μισθού από συνταξιοδοτικά προγράμματα τελικού μισθού και από ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Όταν η επιχείρηση παρέχει γνωστοποιήσεις συνολικά για ομαδοποιημένα προγράμματα, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμισμένων όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.

123. Η παράγραφος 30 απαιτεί πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, που αντιμετωπίζονται ως να ήταν προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

124. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά:

(α) με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών με προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία και,

(β) με παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία για τα στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

125. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που ανακύπτουν από υποχρεώσεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

▼B

ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

126. Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

(α) μακροπρόθεσμες αποζημιωνόμενες απουσίες όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας ανάπαυσης,

(β) παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας,

(γ) παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας,

(δ) διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές καταβληθείσες σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία και,

(ε) μεταφερόμενη αποζημίωση που καταβάλλεται σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα.

127. Η αποτίμηση λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους δεν υπόκειται συνήθως στον ίδιο βαθμό αβεβαιότητας, όπως η αποτίμηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Περαιτέρω, η καθιέρωση ή οι μεταβολές σε λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους σπάνια δημιουργεί ένα σημαντικό κόστος προϋπηρεσίας. Γι' αυτούς τους λόγους, το Πρότυπο αυτό απαιτεί μια απλοποιημένη μέθοδο λογιστικής για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους. Η μέθοδος αυτή διαφέρει από την απαιτούμενη λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ως εξής:

(α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές καταχωρούνται αμέσως και δεν εφαρμόζεται κανένα «περιθώριο», και

(β) όλο το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται αμέσως.

Καταχώρηση και αποτίμηση

128. **Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών:**

(α) **της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (βλέπε παράγραφο 64),**

(β) **μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα (βλέπε παραγράφους 102-104).**

Κατά την αποτίμηση της υποχρέωσης, η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις παραγράφους 49-91, πλην των παραγράφων 54-61. Η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει την παράγραφο 104Α στην καταχώρηση και αποτίμηση οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης.

129. **Για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών ως έξοδο ή (με επιφύλαξη της παραγράφου 58) ως έσοδο, εκτός κατά την έκταση που ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:**

(α) **κόστος τρέχουσας απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 63-91),**

(β) **κόστος τόκων (βλέπε παράγραφο 82),**

(γ) **την αναμενόμενη απόδοση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107) και οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης που είναι καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 104Α),**

(δ) **αναλογιστικά κέρδη και ζημίες, που πρέπει όλα να καταχωρούνται αμέσως,**

(ε) **κόστος προϋπηρεσίας, το οποίο πρέπει όλο να καταχωρείται αμέσως, και**

(στ) **την επίδραση οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού (βλέπε παραγράφους 109 και 110).**

130. Ένας τύπος λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι η παροχή για μακροπρόθεσμη ανικανότητα. Αν το επίπεδο της παροχής εξαρτάται από τη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας, δέσμευση ανακύπτει, όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η αποτίμηση της δέσμευσης αυτής αντανακλά την πιθανότητα ότι θα απαιτηθεί πληρωμή και η διάρκεια του

▼B

χρόνου για την οποία αναμένεται να πραγματοποιηθεί πληρωμή. Αν το επίπεδο της παροχής είναι το ίδιο για κάθε ανίκανο για εργασία εργαζόμενο ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών καταχωρείται, όταν ένα γεγονός προξενεί μια μακροπρόθεσμη ανικανότητα.

Γνωστοποιήσεις

131. Μολονότι το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις, για παράδειγμα όταν το έξοδο που προκύπτει από τέτοιες παροχές είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή επίπτωσης που η γνωστοποίησή του είναι σχετική για να εξηγηθεί η απόδοση της επιχείρησης για την περίοδο (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»). Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους για τα στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΛΗΞΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

132. Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τις παροχές λήξης απασχόλησης ξεχωριστά από τις άλλες παροχές σε εργαζόμενους, γιατί το γεγονός που δημιουργεί δέσμευση είναι μάλλον η λήξη απασχόλησης, παρά η υπηρεσία του εργαζομένου.

Καταχώρηση

133. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τις παροχές λήξης απασχόλησης ως υποχρέωση και ως έξοδο όταν και μόνον όταν, η επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη είτε:**

(α) **να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου ή ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία, ή**

(β) **να χορηγήσει παροχές λήξης εργασιακής σχέσης, ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια έξοδο από την υπηρεσία.**

134. **Η επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη σε λήξη της απασχόλησης, όταν και μόνον όταν, η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό επίσημο πρόγραμμα για την λήξη της απασχόλησης και δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα απόσυρσης. Το λεπτομερειακό πρόγραμμα πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο:**

(α) **την εγκατάσταση, λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό εργαζόμενων των οποίων οι υπηρεσίες πρόκειται να τερματιστούν,**

(β) **τις παροχές λήξης της απασχόλησης για κάθε ταξινομημένη κατηγορία εργασίας ή λειτουργία, και**

(γ) **το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί. Η εφαρμογή πρέπει να αρχίσει το δυνατό συντομότερα και η περίοδος του χρόνου για να ολοκληρωθεί η εφαρμογή πρέπει να είναι έτσι ώστε σημαντικές μεταβολές στο πρόγραμμα να μην είναι πιθανές.**

135. Η επιχείρηση μπορεί να δεσμεύεται από τη νομοθεσία, από σύμβαση ή άλλες συμφωνίες με τους εργαζόμενους ή τους αντιπροσώπους τους ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση που βασίζεται σε επιχειρηματική πρακτική, συνήθεια ή επιθυμία να ενεργήσει δίκαια, να διενεργήσει πληρωμές (ή να παρέχει άλλα οφέλη) σε εργαζόμενους, όταν τερματίσει την απασχόληση τους. Τέτοιες πληρωμές είναι παροχές λήξης απασχόλησης. Παροχές λήξης απασχόλησης χαρακτηριστικά είναι πληρωμές εφάπαξ ποσών, αλλά μερικές φορές περιλαμβάνουν επίσης:

(α) ενίσχυση των παροχών αποχώρησης ή των άλλων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος παροχών σε εργαζόμενους, είτε άμεσα, και

(β) μισθούς μέχρι το τέλος μιας καθορισμένης περιόδου προειδοποίησης, αν ο εργαζόμενος δεν παρέχει περαιτέρω υπηρεσία που αποδίδει οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση.

136. Μερικές παροχές σε εργαζόμενους είναι καταβλητέες ανεξάρτητα από το λόγο της αποχώρησης του εργαζόμενου. Η καταβολή τέτοιων παροχών είναι βέβαιη (υποκείμενη σε οποιαδήποτε κατοχύρωση ή ελάχιστες προϋποθέσεις υπηρεσίας), αλλά το χρονοδιάγραμμα της πληρωμής τους είναι αβέβαιο. Μολονότι τέτοιες παροχές περιγράφονται σε μερικές

▼B

χώρες ως αποζημιώσεις λήξης απασχόλησης ή εφάπαξ λήξης απασχόλησης θεωρούνται παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία μάλλον, παρά παροχές λήξης απασχόλησης και η επιχείρηση τις λογιστικοποιεί ως παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Μερικές επιχειρήσεις παρέχουν ένα χαμηλότερο επίπεδο παροχής για οικειοθελή λήξη της απασχόλησης κατόπιν αίτησης του εργαζόμενου (ουσιαστικά, παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία), παρά οικειοθελή λήξη της απασχόλησης μετά από αίτηση της επιχείρησης. Η πρόσθετη καταβλητέα παροχή κατά την οικειοθελή λήξη της απασχόλησης είναι μια παροχή λήξης απασχόλησης.

137. Οι παροχές λήξης απασχόλησης δεν παρέχουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη και καταχωρούνται αμέσως ως έξοδα.

138. Όταν η επιχείρηση καταχωρεί παροχές λήξης απασχόλησης, η επιχείρηση δυνατόν επίσης να πρέπει να λογιστικοποιήσει και την περικοπή παροχών αποχώρησης ή άλλων παροχών σε εργαζόμενους (βλέπε παράγραφο 109).

Αποτίμηση

139. **Όταν οι παροχές λήξης απασχόλησης λήγουν πέραν των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 78.**

140. **Στην περίπτωση προσφοράς για ενθάρρυνση εκούσιας εξόδου από την υπηρεσία, η αποτίμηση των παροχών λήξης απασχόλησης πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να αποδεχθούν την προσφορά.**

Γνωστοποιήσεις

141. Όταν υπάρχει αβεβαιότητα για τον αριθμό των εργαζόμενων που θα αποδεχθούν μια προσφορά για τις παροχές λήξης απασχόλησης, τότε υπάρχει ενδεχόμενη υποχρέωση. Όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα επικείμενης εκροής είναι ελάχιστη.

142. Όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημιά περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», η επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το ποσό ενός εξόδου, αν είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή επίπτωσης που η γνωστοποίησή του είναι σχετική για να εξηγηθεί η απόδοση της επιχείρησης για την περίοδο. Οι παροχές λήξης απασχόλησης μπορεί να καταλήγουν σε έξοδο που απαιτεί γνωστοποίηση σε συμμόρφωση με αυτή την απαίτηση.

143. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τις παροχές λήξης απασχόλησης, για τα στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ Ή ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΑΥΤΩΝ

144. Οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών περιλαμβάνουν παροχές με τέτοιες μορφές όπως:

(α) μετοχές, δικαιώματα προαίρεσης μετοχών και άλλους συμμετοχικούς τίτλους, που εκδίδονται για τους εργαζόμενους σε χαμηλότερη τιμή από την εύλογη αξία κατά την οποία οι τίτλοι αυτοί θα εκδίδονταν προς ένα τρίτο μέρος, και

(β) καταβολές μετρητών, τα ποσά των οποίων θα εξαρτηθούν από τις μελλοντικές τιμές αγοράς των μετοχών της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης.

Καταχώρηση και αποτίμηση

145. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση και αποτίμηση των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Γνωστοποιήσεις

146. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται κατωτέρω προορίζονται για να βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν την επίπτωση των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, στην οικονομική θέση της επιχείρησης, την απόδοση και τις ταμιακές τις ροές. Οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών μπορεί να επηρεάζουν:

▼B

(α) την οικονομική θέση της επιχείρησης απαιτώντας από την επιχείρηση να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους ή να μετατρέψει χρηματοπιστωτικά μέσα, για παράδειγμα, όταν εργαζόμενοι ή προγράμματα αποζημίωσης εργαζόμενων, κατέχουν δικαιώματα προαίρεσης μετοχών ή έχουν εκπληρώσει τις προϋποθέσεις του δικαιώματος, που θα τους επιτρέψει να αποκτήσουν δικαιώματα προαίρεσης μετοχών στο μέλλον,

(β) την απόδοση της επιχείρησης και τις ταμιακές ροές μειώνοντας το ποσό των ταμιακών ή άλλων παροχών των εργαζόμενων, που η επιχείρηση παρέχει στους εργαζόμενους σε αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες τους.

147. **Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**

(α) **τη φύση και τους όρους (συμπεριλαμβανόμενου οποιουδήποτε δικαιώματος κατοχύρωσης) προγραμμάτων παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,**

(β) **τις λογιστικές αρχές για προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,**

(γ) **τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις για προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,**

(δ) **τον αριθμό και τους όρους (συμπεριλαμβάνοντας, όπου ισχύει, δικαιώματα σε μερίσματα και ψήφο, δικαιώματα μετατροπής, ημερομηνίες άσκησης, τιμές άσκησης δικαιωμάτων και ημερομηνίες λήξης) συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της ιδίας της επιχείρησης που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών (και στην περίπτωση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, από εργαζόμενους) κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου. Η έκταση κατά την οποία τα δικαιώματα των εργαζόμενων σε αυτούς τους τίτλους είναι κατοχυρωμένα κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου, πρέπει να καθορίζεται,**

(ε) **τον αριθμό και τους όρους (συμπεριλαμβάνοντας, όπου ισχύει, δικαιώματα σε μερίσματα και ψήφο, δικαιώματα μετατροπής, ημερομηνίες άσκησης, τιμές άσκησης και ημερομηνίες λήξης), των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση για τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή προς τους εργαζόμενους (ή μέσω της ιδίας της επιχείρησης που διανέμονται στους εργαζόμενους από τα προγράμματα αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) κατά τη διάρκεια της περιόδου και την εύλογη αξία κάθε αποζημίωσης που εισπράχθηκε από τους εργαζόμενους ή τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,**

(στ) **τον αριθμό, ημερομηνίες άσκησης και τιμές άσκησης των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που ασκούνται σύμφωνα με τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών κατά τη διάρκεια της περιόδου,**

(ζ) **τον αριθμό των συμμετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή που κατέχονται από τους εργαζόμενους σύμφωνα με τέτοια προγράμματα και έληξαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, και**

(η) **το ποσό και τους κυρίως όρους, οποιουδήποτε δανείου ή εγγύησης που χορηγήθηκε από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση σε προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή για λογαριασμό αυτών.**

148. **Η επιχείρηση πρέπει επίσης να γνωστοποιεί:**

(α) **την εύλογη αξία κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου, των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης (άλλων εκτός από συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών και,**

(β) **την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία έκδοσης συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης (άλλων εκτός από συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) που εκδίδονται από την επιχείρηση για τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή για τους**

▼B

εργαζόμενους ή από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών προς τους εργαζόμενους κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Αν δεν είναι πρακτικό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων (άλλων εκτός από συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

149. Όταν η επιχείρηση έχει περισσότερα του ενός προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, μπορεί να γίνονται συνολικές γνωστοποιήσεις, ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα ή σε τέτοιες ομαδοποιήσεις, όπου θεωρούνται περισσότερο χρήσιμες για την εκτίμηση των δεσμεύσεων της επιχείρησης να εκδίδει συμμετοχικά χρηματοπιστωτικά μέσα, σύμφωνα με τέτοια προγράμματα και τις μεταβολές σε αυτές τις δεσμεύσεις κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου. Τέτοιες ομαδοποιήσεις μπορεί να διαχωρίζουν, για παράδειγμα, την περιοχή που βρίσκονται και την αρχαιότητα των καλυπτόμενων ομάδων εργαζόμενων. Όταν η επιχείρηση παρέχει γνωστοποιήσεις συνολικά για ομαδοποιημένα προγράμματα, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμισμένων όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.

150. Όταν η επιχείρηση έχει εκδώσει συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους ή προς τα προγράμματα αποζημίωσης εργαζόμενων, μπορεί να γίνονται συνολικές γνωστοποιήσεις ή σε τέτοιες ομαδοποιήσεις, όπως θεωρούνται περισσότερο χρήσιμες για την εκτίμηση του αριθμού και του χρονοδιαγράμματος έκδοσης των μετοχών και τα μετρητά που μπορεί να εισπραχθούν ως αποτέλεσμα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι χρήσιμο να διαχωριστούν δικαιώματα προαίρεσης που είναι «εκτός χρήματος» (όπου η τιμή άσκησης υπερβαίνει την τρέχουσα τιμή αγοράς) από δικαιώματα προαίρεσης «εντός χρήματος» (όπου η τρέχουσα τιμή αγοράς υπερβαίνει την τιμή άσκησης). Περαιτέρω, μπορεί να είναι χρήσιμο να συνδυαστούν οι συνολικές γνωστοποιήσεις, που δε συνάθροιζαν δικαιώματα προαίρεσης με ευρεία διακύμανση τιμών άσκησης ή ημερομηνιών άσκησης.

151. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 147 και 148 προορίζονται για να ικανοποιήσουν τους σκοπούς του Προτύπου αυτού. Πρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται για να ικανοποιούνται οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», εάν η επιχείρηση:

(α) χορηγεί παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών σε στελέχη του διευθυντικού προσωπικού,

(β) χορηγεί παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών με τη μορφή τίτλων που εκδίδονται από τη μητρική εταιρεία της επιχείρησης ή,

(γ) υπεισέρχεται σε συναλλαγές συνδεδεμένων μερών με προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

152. Εν απουσία καθορισμένων προϋποθέσεων καταχώρησης και αποτίμησης για προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, πληροφορίες σχετικά με την εύλογη αξία των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης που χρησιμοποιούνται σε τέτοια προγράμματα είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, επειδή δεν υπάρχει σύμφωνη γνώμη ως προς τον κατάλληλο τρόπο προσδιορισμού της εύλογης αξίας των συμμετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί από την επιχείρηση τη γνωστοποίηση της εύλογης αξίας τους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

153. Αυτό το κεφάλαιο καθορίζει τον μεταβατικό χειρισμό των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών. Όταν η επιχείρηση υιοθετεί για πρώτη φορά το Πρότυπο αυτό για άλλες παροχές σε εργαζόμενους, η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές».

154. **Κατά την πρώτη υιοθέτηση του Προτύπου αυτού, η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει τη μεταβατική της υποχρέωση για προγράμματα καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία αυτή όπως:**

(α) **την παρούσα αξία της δέσμευσης (βλέπε παράγραφο 64) κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης,**

(β) **μείον την εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν απευθείας (βλέπε παραγράφους 102-104),**

▼B

(γ) **μείον κάθε κόστος προϋπηρεσίας που, σύμφωνα με την παράγραφο 96, πρέπει να καταχωρήσει σε μεταγενέστερες περιόδους.**

155. **Αν η μεταβατική υποχρέωση είναι μεγαλύτερη από την υποχρέωση που θα είχε καταχωρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική αρχή της επιχείρησης, η επιχείρηση πρέπει να κάνει μια ανέκκλητη επιλογή για να καταχωρήσει την αύξηση αυτή ως μέρος της δικής της υποχρέωσης για καθορισμένες παροχές σύμφωνα με την παράγραφο 54:**

(α) **αμέσως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», ή**

(β) **ως ένα έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια πέντε ετών από την ημερομηνία υιοθέτησης. Αν η επιχείρηση επιλέξει το (β), η επιχείρηση πρέπει:**

(i) **να εφαρμόσει το όριο που περιγράφεται στην παράγραφο 58 (β) κατά την αποτίμηση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που καταχωρείται στον ισολογισμό,**

(ii) **να γνωστοποιήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού: (1) το ποσό της αύξησης που παραμένει μη καταχωρημένο και (2) το ποσό που καταχωρείται στην τρέχουσα περίοδο,**

(iii) **να περιορίσει την καταχώρηση μεταγενέστερων αναλογιστικών κερδών (αλλά όχι αρνητικό κόστος προϋπηρεσίας) ως ακολούθως. Αν ένα αναλογιστικό κέρδος πρέπει να καταχωρηθεί σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93 η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει αυτό το αναλογιστικό κέρδος μόνο κατά την έκταση που τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη (πριν την καταχώρηση αυτού του αναλογιστικού κέρδους) υπερβαίνουν το μη καταχωρημένο μέρος της μεταβατικής υποχρέωσης, και**

(iv) **να συμπεριλαμβάνει το σχετικό μέρος της μη καταχωρημένης μεταβατικής υποχρέωσης στον προσδιορισμό κάθε μεταγενέστερου κέρδους ή ζημιάς σε περίπτωση διακανονισμού ή περικοπής.**

Αν η μεταβατική υποχρέωση είναι μικρότερη από την υποχρέωση που θα είχε καταχωρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική αρχή της επιχείρησης, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει αυτή τη μείωση αμέσως σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

156. Κατά την αρχική υιοθέτηση του Προτύπου, η επίπτωση της μεταβολής στις λογιστικές αρχές περιλαμβάνει όλα τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που ανέκυψαν σε προηγούμενες περιόδους, ακόμη και αν αυτές εμπίπτουν μέσα στο περιθώριο του 10 % που καθορίζεται στην παράγραφο 92.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 154 μέχρι 156

Την 31 Δεκεμβρίου 1998, ο ισολογισμός μιας επιχείρησης περιλαμβάνει μια υποχρέωση σύνταξης των 100. Η επιχείρηση υιοθετεί το Πρότυπο την 1η Ιανουαρίου 1999, όταν η παρούσα αξία της δέσμευσης σύμφωνα με το Πρότυπο είναι 1 300 και η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι 1 000. Την 1η Ιανουαρίου 1993, η επιχείρηση είχε βελτιώσει τις συντάξεις (κόστος για μη κατοχυρωμένες παροχές: 160 και μέση απομένουσα περίοδος κατά την ημερομηνία μέχρι την κατοχύρωση: 10 έτη).

Η μεταβατική επίπτωση έχει ως ακολούθως:

Παρούσα αξία της δέσμευσης	1 300
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	(1 000)
Μείον: κόστος προϋπηρεσίας που καταχωρείται σε μεταγενέστερες περιόδους (160 X 4/10)	(64)
Μεταβατική υποχρέωση	236
Υποχρέωση ήδη καταχωρημένη	100
Αύξηση στην υποχρέωση	136

Η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει την αύξηση των 136 είτε αμέσως είτε κατά τη διάρκεια μέχρι 5 ετών. Η επιλογή είναι ανέκκλητη.

Την 31 Δεκεμβρίου 1999, η παρούσα αξία της δέσμευσης σύμφωνα με το Πρότυπο είναι 1 400 και η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του

▼B

προγράμματος είναι 1 050. Τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη από την ημερομηνία υιοθέτησης του Προτύπου είναι 120. Η αναμενόμενη μέση υπολειπόμενη εργασιακή ζωή των εργαζόμενων που συμμετέχουν στο πρόγραμμα ήταν οκτώ έτη. Η επιχείρηση έχει υιοθετήσει αρχή άμεσης καταχώρησης των αναλογιστικών κερδών και ζημιών όπως επιτρέπεται από την παράγραφο 93.

Η επίπτωση του ορίου στην παράγραφο 155(β)(iii) έχει ως ακολούθως.

Καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη	120
Μη καταχωρημένο μέρος μεταβατικής υποχρέωσης (136 X 4/5)	(109)
Μέγιστο κέρδος που καταχωρείται [παράγραφος 155(β)(iii)]	11

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

157. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999, εκτός όπως ορίζεται στις παραγράφους 159 και 159Α. Η ενωρίτερη υιοθέτηση ενθαρρύνεται. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα κόστη παροχών εξόδου από την υπηρεσία για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 1999, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό αντί του ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών εξόδου από την υπηρεσία», που εγκρίθηκε το 1993.**

158. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών εξόδου από την υπηρεσία», που εγκρίθηκε το 1993.

159. **Τα ακόλουθα τίθενται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις** [1] **που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001:**

(α) **ο αναθεωρημένος ορισμός των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος στην παράγραφο 7 και οι σχετικοί ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ένα Ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και των ειδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, και**

(β) **οι προϋποθέσεις καταχώρησης και αποτίμησης για αποζημιώσεις των παραγράφων 104Α, 128 και 129 και των σχετικών γνωστοποιήσεων των παραγράφων 120(γ)(vii), 120(στ)(iv), 120(ζ) και 120 (η)(iii).**

Η ενωρίτερη υιοθέτηση ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

159Α. **Η τροποποίηση στην παράγραφο 58Α καθίσταται ενεργός για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις** [1] **που καλύπτουν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31 Μαΐου 2002. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.**

160. Το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές» ισχύει όταν μία επιχείρηση μεταβάλλει τις λογιστικές αρχές της για να αντανακλά τις μεταβολές που ορίζονται στις παραγράφους 159 και 159Α. Κατά την αναδρομική εφαρμογή αυτών των μεταβολών, όπως απαιτείται από τις βασικές και επιτρεπόμενες εναλλακτικές μεθόδους του ΔΛΠ 8, η επιχείρηση αντιμετωπίζει αυτές τις μεταβολές ως αν είχαν υιοθετηθεί ταυτόχρονα με το υπόλοιπο του Προτύπου αυτού.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 20

(ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)

Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Το παρόν αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Νοέμβριο του 1982. Παρουσιά-

[1] Οι παράγραφοι 159 και 159 Α αναφέρονται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» για να ευθυγραμμισθεί με την πλέον ακριβή ορολογία καταγράφοντας τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998. Η παράγραφος 157 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

▼B

ζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 και έπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ).

Τον Μάιο 1999 το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 11. Το τροποποιημένο κείμενο τέθηκε σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

Τον Ιανουάριο 2001 το ΔΛΠ 41, «γεωργία», τροποποίησε την παράγραφο 2. Το τροποποιημένο κείμενο τίθεται σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

Μία Διερμηνεία της ΜΕΔ αφορά το ΔΛΠ 20:

— Διερμηνεία ΜΕΔ-10: «κρατική υποστήριξη — καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες».

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Πεδίο εφαρμογής	1-2
Ορισμοί	3-6
Κρατικές επιχορηγήσεις	7-33
Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις	23
Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία	24-28
Παρουσίαση των επιχορηγήσεων συναφών με έσοδα	29-31
Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων	32-33
Κρατική υποστήριξη	34-38
Γνωστοποιήσεις	39
Μεταβατικές διατάξεις	40
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	41

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή για επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.**

2. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:

   (α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανακλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,

   (β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),

   (γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,

   (δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, «γεωργία».

ΟΡΙΣΜΟΙ

3. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

   Κράτος αναφέρεται στο κράτος, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

▼B

Κρατική υποστήριξη είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

Κρατική επιχορήγηση είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης [1]**.**

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

4. Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές, που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους που συνήθως συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση της επιχείρησης να αναλάβει δραστηριότητες, που κανονικά, δε θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

5. Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

6. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως επιδοτήσεις, αρωγές ή πριμοδοτήσεις.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

7. **Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:**

   (α) **η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και**

   (β) **οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.**

8. Κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι, που διέπουν την επιχορήγηση.

---

[1] Βλέπε επίσης ΜΕΔ-10: κρατική υποστήριξη — καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες.

▼B

9. Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.

10. Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής της.

11. Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει καταχωρηθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενη απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

12. **Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.**

13. Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

14. Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

(α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και

(β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

15. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα:

(α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους,

(β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και

(γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

16. Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (βλέπε ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων») και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

17. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

▼B

18. Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

19. Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

20. **Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπράξιμη για κάλυψη ήδη αναληφθέντων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, ενώ δεν αναμένεται περαιτέρω κόστος, πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο της περιόδου στην οποία καθίσταται εισπράξιμη, ως έκτακτο στοιχείο εάν αυτό αρμόζει (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»).**

21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να αποβλέπει στην άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια συγκεκριμένη επιχείρηση και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την καταχώρηση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η επιχείρηση δικαιούται να την εισπράξει και η εμφάνισή της ως έκτακτο στοιχείο αν αυτό αρμόζει, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

22. Είναι δυνατόν μια επιχείρηση να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που προέκυψαν σε προηγούμενη λογιστική περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής καταχωρείται ως έσοδο στη περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα και εμφανίζεται ως έκτακτο στοιχείο αν αυτό αρμόζει, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Μη μομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις

23. Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό.

Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

24. **Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.**

25. Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

26. Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

27. Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.

28. Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η

▼B

επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα

29. Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά έσοδα». Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.

30. Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

31. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρέπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

32. **Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.**

33. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

34. Από τον ορισμό της πιο πάνω παραγράφου 3, για τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

35. Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

36. Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και διάρκειας της υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων.

37. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοστικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

38. Στο Πρότυπο αυτό, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα

▼B

άρδευσης και δίκτυα ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε συνεχή και ακαθόριστη βάση, προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. **Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:**

(α) **η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις,**

(β) **η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξη, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και,**

(γ) **ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.**

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

40. **Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να:**

(α) **συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, και**

(β) **είτε:**

(i) **προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», είτε,**

(ii) **εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.**

▼M5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1-2
Πεδίο εφαρμογής	3-7
Ορισμοί	8-16
Ανάλυση των ορισμών	9-16
Νόμισμα λειτουργίας	9-14
Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό	15
Χρηματικά ετοιχεία	16
Περίληψη της προσέγγισης που απαιτεί το παρόν πρότυπο	17-19
Παρουσίαση συναλλαγών σε ξένο νόμιζσμα στο νόμισμα λειτουργίας	20-37
Αρχική αναγνώριση	20-22
Παρουσίαση σε ισολογισμούς μεταγενέστερων ημερομηνιών	23-26
Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών	27-34
Μεταβολή του νομίσματος λειτουργίας	35-37

▼**M5**

Χρήση νομίσματος παρουσίασης διαφορετικού του νομίσματος λειτουργίας	38-49
Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης	38-43
Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό	44-47
Διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό	48-49
Οι φορολογικές επιδράσεισ όλων των συναλλαγματικών διαφορών	50
Γνωστοποιήσεις	51-57
Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος	58-60
Ανακληση αλλων ανακοινωσεων	61-62

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21 (αναθεωρημένο το 1993*): Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πως μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

2. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας (των συναλλαγματικών ισοτιμιών) και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες στις οικονομικές καταστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. ***Από το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται*** (*)***:***

   (α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39: **Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση**,

   (β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

   και

   (γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

4. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα σε ξένο νόμισμα και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Όμως, όσα παράγωγα σε ξένο νόμισμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (ήτοι κάποια παράγωγα σε ξένο νόμισμα που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Εκτός αυτού, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οντότητα μετατρέπει ποσά που έχουν σχέση με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης.

5. Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην αντισταθμιστική λογιστική στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.

6. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το Πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-7: *Εισαγωγή του Ευρώ*.

▼**M5**

7. Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 7 *Καταστάσεις Ταμιακών Ροών*).

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Ισοτιμία κλεισίματος είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Ξένο νόμισμα είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας.

Εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρία, μία κοινοπραξία ή υποκατάστημα της αναφέρουσας οντότητας, τις οποίας οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της οντότητας.

Νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα.

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

Χρηματικά στοιχεία είναι μονάδες νομισμάτων που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένο ή προσδιοριστέο αριθμό μονάδων του νομίσματος.

Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι το μερίδιο της αναφέρουσας οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης.

Νόμισμα παρουσίασης είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

Ανάλυση των ορισμών

Νόμισμα Λειτουργίας

9. Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλίσκει μετρητά κατά κύριο λόγο. Η οντότητα εξετάζει τους ακόλουθους παράγοντες προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας της:

(α) το νόμισμα:

(i) που κατά κύριο λόγο επηρεάζει τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της)

και

(ii) της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν κατά το πλείστο τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της.

(β) το νόμισμα που κατά κύριο λόγο επηρεάζει την εργασία, τα υλικά και τα άλλα κόστη που συνδέονται με την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται τέτοια έξοδα).

10. Οι ακόλουθοι παράγοντες επίσης δύνανται να παρέχουν μία ένδειξη του νομίσματος λειτουργίας της οντότητας:

▼M5

(α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (για παράδειγμα, η έκδοση χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων).

(β) το νόμισμα στο οποίο συνήθως διατηρούνται οι εισπράξεις από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

11. Εξετάζονται και οι ακόλουθοι επιπρόσθετοι παράγοντες προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και αν το νόμισμα λειτουργίας της είναι ίδιο με εκείνο της αναφέρουσας οντότητας (η αναφέρουσα οντότητα, στο πλαίσιο αυτό, όντας η οντότητα που κατέχει την εκμετάλλευση στο εξωτερικό ως θυγατρική, υποκατάστημα, συνδεδεμένη εταιρία ή κοινοπραξία):

(α) αν οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό διεξάγονται ως επέκταση εκείνων της αναφέρουσας οντότητας, αντί να διεξάγονται με σημαντικό βαθμό αυτονομίας. Παράδειγμα της πρώτης περίπτωσης είναι όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό πωλεί μόνον όσα είδη εισάγονται με αποστολέα την αναφέρουσα οντότητα και εμβάζει το προϊόν των πωλήσεων στην οντότητα αυτή. Παράδειγμα της δεύτερης περίπτωσης είναι όταν η εκμετάλλευση συσσωρεύει ταμιακά διαθέσιμα και άλλα χρηματικά στοιχεία, προβαίνει σε δαπάνες, δημιουργεί έσοδα και συνάπτει δάνεια, όλα ουσιαστικά στο τοπικό νόμισμά της.

(β) αν οι συναλλαγές με την αναφέρουσα επιχείρηση αποτελούν μεγάλο ή μικρό μέρος των δραστηριοτήτων της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

(γ) αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επηρεάζουν άμεσα τις ταμιακές ροές της αναφέρουσας οντότητας και είναι άμεσα διαθέσιμες για απόδοση στην τελευταία.

(δ) αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επαρκούν για την εξυπηρέτηση υπαρχόντων και αναμενόμενων δανειακών υποχρεώσεων χωρίς την εισροή κεφαλαίων από την αναφέρουσα οντότητα.

12. Όταν η σύνθεση των προαναφερόμενων δεικτών ποικίλλει και το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι προφανές, η διοίκηση χρησιμοποιεί την κρίση της προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας που αντιπροσωπεύει πιο αξιόπιστα τις οικονομικές επιδράσεις των υποκείμενων συναλλαγών, γεγονότων και περιστάσεων. Με την προσέγγιση αυτή, η διοίκηση δίνει προτεραιότητα στους κύριους δείκτες της παραγράφου 9 προτού εξετάσει τους δείκτες των παραγράφων 10 και 11, που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν επιπρόσθετη τεκμηρίωση προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας.

13. Το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δε μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις.

14. Αν το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες*. Η οντότητα δεν μπορεί να αποφύγει την επαναδιατύπωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, υιοθετώντας, για παράδειγμα, ένα νόμισμα λειτουργίας εκτός του νομίσματος λειτουργίας που καθορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο (όπως το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής της εταιρίας).

Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό

15. Μια οντότητα μπορεί να έχει ένα χρηματικό στοιχείο, που είναι εισπρακτέο από ή πληρωτέο σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Στοιχείο ο διακανονισμός του οποίου δεν έχει προγραμματιστεί ούτε αναμένεται να συμβεί στο προβλεπόμενο μέλλον είναι, στην ουσία, μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας στην εκμετάλλευση αυτή και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 33. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή τα δάνεια περιλαμβάνονται σε τέτοια χρηματικά στοιχεία. Δεν περιλαμβάνονται εμπορικές απαιτήσεις ή πληρωτέοι λογαριασμοί.

Χρηματικά Στοιχεία

16. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η υποχρέωση παράδοσης) σταθερού ή καθορισμένου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: συντάξεις και άλλες παροχές σε εργαζομένους που θα καταβάλλονται σε μετρητά, προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά και καταβολές

▼M5

μερισμάτων σε μετρητά που αναγνωρίζονται ως υποχρέωση. Ομοίως, συμβόλαιο λήψης (ή παράδοσης) μεταβλητού αριθμού των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας ή μεταβλητής ποσότητας των περιουσιακών στοιχείων όπου η εύλογη αξία που θα ληφθεί (ή θα παραδοθεί) ισοδυναμεί με σταθερό ή προσδιορίσιμο αριθμό νομισματικών μονάδων, αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Αντιθέτως, το βασικό χαρακτηριστικό ενός μη χρηματικού στοιχείου είναι η απουσία δικαιώματος λήψης (ή υποχρεώσεως παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες (π.χ., προπληρωμένο ενοίκιο), υπεραξία, άϋλα περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις και προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού στοιχείου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΕΙ ΤΟ ΠΑΡΟΝ ΠΡΟΤΥΠΟ

17. Κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητα - είτε πρόκειται για ανεξάρτητη οντότητα, οντότητα με εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως μία μητρική εταιρία) ή εκμετάλλευση στο εξωτερικό (όπως μία θυγατρική ή ένα υποκατάστημα) – καθορίζει το νόμισμα λειτουργίας της σύμφωνα με τις παραγράφους 9-14. Η οντότητα μετατρέπει τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα λειτουργίας της και παρουσιάζει τις επιδράσεις της μετατροπής σύμφωνα με τις παραγράφους 20-37 και 50.

18. Πολλές αναφέρουσες οντότητες περιλαμβάνουν κάποιες μεμονωμένες οντότητες (π.χ., ένας όμιλος αποτελείται από μία μητρική εταιρία και μία ή περισσότερες θυγατρικές). Διάφοροι τύποι οντοτήτων, είτε είναι μέλη ομίλων είτε όχι, μπορούν να έχουν συμμετοχή σε συνδεδεμένες εταιρίες ή κοινοπραξίες. Επίσης, μπορούν να έχουν υποκαταστήματα. Πρέπει τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε μεμονωμένης οντότητας που συμπεριλαμβάνεται στην αναφέρουσα οντότητα να μετατραπούν στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει το νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας να είναι οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση οποιασδήποτε μεμονωμένης οντότητας που περιλαμβάνονται στην αναφέρουσα οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης, μετατρέπονται σύμφωνα με τις παραγράφους 38-50.

19. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει επίσης μία ανεξάρτητη οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις ή μία οντότητα που καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης της, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της επίσης μετατρέπονται στο νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις παραγράφους 38-50.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Αρχική Αναγνώριση

20. Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις μίας οντότητας:

    (α) αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα,

    (β) λήψη ή παροχή χρηματοδοτήσεων, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα

    ή

    (γ) η καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων, που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα.

21. ***Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.***

22. Η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋπόθεσης αναγνώρισης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Για πρακτικούς λόγους,

▼M5

συχνά χρησιμοποιείται μία τιμή που πλησιάζει την πραγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, για παράδειγμα, ένας μέσος όρος εβδομάδας ή μηνός μπορεί να χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές σε κάθε ξένο νόμισμα, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

Παρουσίαση σε ισολογισμούς μεταγενέστερων ημερομηνιών

23. ***Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:***

(α) τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, θα μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος,

(β) τα μη χρηματικά στοιχεία, που αποτιμώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, θα μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής

και,

(γ) τα μη χρηματικά στοιχεία, που αποτιμώνται σε εύλογες αξίες σε ξένο νόμισμα, θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες.

24. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου προσδιορίζεται σε συνδυασμό με άλλα σχετικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποτιμώνται βάσει της εύλογης αξίας ή του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις.* Ανεξάρτητα αν η λογιστική αξία προσδιορίζεται με βάση το ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία, αν το ποσό καθορίζεται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπεται εν συνεχεία στο νόμισμα λειτουργίας σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

25. Η λογιστική αξία κάποιων στοιχείων προσδιορίζεται μέσω της σύγκρισης δύο ή περισσότερων ποσών. Για παράδειγμα, η λογιστική αξία των αποθεμάτων είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα.* Ομοίως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο έχει διαπιστωθεί ένδειξη απομείωσης, είναι η χαμηλότερη μεταξύ της λογιστικής αξίας του πριν την εξέταση για πιθανές ζημίες απομείωσης και του ανακτήσιμου ποσού. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μη χρηματικό και αποτιμάται σε ξένο νόμισμα, η λογιστική αξία προσδιορίζεται συγκρίνοντας:

(α) το κόστος ή τη λογιστική αξία, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενο στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας όταν το ποσό καθορίστηκε (ήτοι την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής για στοιχείο που αποτιμάται με βάσει το ιστορικό κόστος)

και

(β) την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή το ανακτήσιμο ποσό, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενο στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας που προσδιορίστηκε η συγκεκριμένη αξία (ήτοι την ισοτιμία κλεισίματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

Το αποτέλεσμα της σύγκρισης αυτής μπορεί να είναι η αναγνώριση ζημίας απομείωσης στο νόμισμα λειτουργίας που δεν θα είχε αναγνωριστεί στο ξένο νόμισμα και το αντίστροφο.

26. Όταν είναι διαθέσιμες αρκετές συναλλαγματικές ισοτιμίες, η ισοτιμία που χρησιμοποιείται είναι εκείνη βάσει της οποίας οι απεικονιζόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές ή το υπόλοιπο θα είχε διακανονιστεί αν οι ταμιακές ροές αυτές είχαν συμβεί κατά την ημερομηνία αποτίμησης. Αν προσωρινά δε διατίθεται συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ δύο νομισμάτων, η τιμή που χρησιμοποιείται είναι η πρώτη μεταγενέστερη τιμή στην οποία μπορούσαν να γίνουν ανταλλαγές.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

27. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 3, το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης για τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα. Η εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης απαιτεί η οντότητα να λογιστικοποιεί κάποιες συναλλαγματικές διαφορές κατά τρόπο διαφορετικό απ' αυτόν που απαιτεί το παρόν Πρότυπο. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 39 απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές σε χρηματικά στοιχεία που θεωρούνται μέσα αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμιακής ροής να απεικονίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην έκταση που η αντιστάθμιση είναι αποτελεσματική.

▼M5

28. ***Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά το διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή τη μετατροπή τέτοιων στοιχείων σε τιμές που διαφέρουν από εκείνες με τις οποίες είχαν αρχικώς μετατραπεί και αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν, με εξαίρεση την περιγραφή της παραγράφου 32.***

29. Όταν προκύπτουν χρηματικά στοιχεία από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα και υπάρχει μεταβολή στη συναλλαγματική ισοτιμία, μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού, επακολουθεί μία συναλλαγματική διαφορά. Όταν η συναλλαγή διακανονίζεται στην ίδια λογιστική περίοδο που πραγματοποιήθηκε, όλη η συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται σε αυτήν την περίοδο. Όμως, όταν η συναλλαγή διακανονίζεται σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, η συναλλαγματική διαφορά που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τη διάρκεια της κάθε περιόδου.

30. ***Όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση, κάθε στοιχείο ανταλλαγής του κέρδος ή της ζημίας θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Αντιστρόφως, όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κάθε στοιχείο ανταλλαγής του κέρδος ή της ζημίας θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.***

31. Άλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί κάποια κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την επανεκτίμηση αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται σε ξένο νόμισμα, η παράγραφος 23(γ) του παρόντος Προτύπου απαιτεί το ποσό της επανεκτίμησης να μετατρέπεται στην τιμή της ημερομηνίας που καθορίζεται η αξία, ώστε η συναλλαγματική διαφορά να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

32. ***Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό (βλέπε παράγραφο 15) θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (ήτοι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι θυγατρική εταιρία), τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές θα αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, σύμφωνα με την παράγραφο 48.***

33. Όταν χρηματικό στοιχείο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό και εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Ομοίως, αν τέτοιο στοιχείο εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της ξένης εκμετάλλευσης, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ενοποιημένη, αναλογικά ενοποιημένη ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης). Όμως, χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό μπορεί να εκφραστεί σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή του χρηματικού στοιχείου στα νομίσματα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας και της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή παραμένουν στα αποτελέσματα).

34. Όταν μία οντότητα τηρεί τα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας της, όταν καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της, όλα τα ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας σύμφωνα με τις παραγράφους 20-26. Έτσι αναπαράγονται τα ίδια ποσά στο νόμισμα λειτουργίας όπως θα συνέβαινε αν τα στοιχεία είχαν αναγνω-

▼M5

ριστεί εξ'αρχής στο νόμισμα λειτουργίας. Για παράδειγμα, τα χρηματικά στοιχεία μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος και τα μη χρηματικά στοιχεία που αποτιμώνται με βάσει το ιστορικό κόστος μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής που είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώρισή τους.

Μεταβολή του νομίσματος λειτουργίας

35. ***Αν υπάρξει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, η οντότητα θα εφαρμόσει τις διαδικασίες μετατροπής που εφαρμόζονται στο νέο νόμισμα λειτουργίας μελλοντικά από την ημερομηνία της μεταβολής.***

36. Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο 13, το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δε μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μία μεταβολή του νομίσματος που επηρεάζει κατά κύριο λόγο τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας της οντότητας.

37. Η επίδραση μιας μεταβολής στο νόμισμα λειτουργίας λογιστικοποιείται μελλοντικά. Με άλλα λόγια, η οντότητα μετατρέπει όλα τα στοιχεία στο νέο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της αλλαγής. Τα προκύπτοντα ποσά της μετατροπής για τα μη χρηματικά στοιχεία θεωρούνται το ιστορικό κόστος τους. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που παλαιότερα κατατάσσοντο στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 39(γ) δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης.

ΧΡΗΣΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης

38. Η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οντότητες με διαφορετικά νομίσματα παρουσίασης, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οντότητας εκφράζεται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

39. ***Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας θα μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:***

(α) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), θα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του σχετικού ισολογισμού.

(β) έσοδα και δαπάνες για κάθε κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ισχύουν κατά την ημερομηνίες των συναλλαγών

και

(γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά θα αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

40. Για τη μετατροπή στοιχείων των εσόδων και των εξόδων χρησιμοποιείται συχνά, για πρακτικούς λόγους, μια τιμή που πλησιάζει τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών, για παράδειγμα μια μέση ισοτιμία της περιόδου. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

41. Οι συναλλαγματικές διαφορές της παραγράφου 39(γ) προκύπτουν από:

(α) τη μετατροπή εσόδων και εξόδων στις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν σε στοιχεία των εσόδων και των εξόδων που

▼M5

αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και σε εκείνα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

(β) τη μετατροπή των υπόλοιπων έναρξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων με ισοτιμία κλεισίματος που διαφέρει από την προηγούμενη ισοτιμία κλεισίματος.

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα επειδή οι μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών έχουν ελάχιστη ή καμία άμεση επίδραση στις τρέχουσες και τις μελλοντικές ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της οντότητας. Όταν οι συναλλαγματικές διαφορές σχετίζονται με εκμετάλλευση στο εξωτερικό που ενοποιείται, χωρίς όμως να κατέχεται στο σύνολό της, οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή και αναλογούν στα δικαιώματα της μειοψηφίας, επιμερίζονται στα δικαιώματα μειοψηφίας και αναγνωρίζονται ως μέρος αυτών στον ενοποιημένο ισολογισμό.

42. ***Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας θα μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:***

(α) όλα τα ποσά (ήτοι περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, έσοδα και δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων) θα μετατρέπονται στην ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του πιο πρόσφατου ισολογισμού, με την εξαίρεση που ακολουθεί:

(β) όταν ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα μη υπερπληθωριστικής οικονομίας, τα συγκρίσιμα κονδύλια θα είναι εκείνα που παρουσιάστηκαν ως ποσά κλειόμενης περιόδου στις σχετικές οικονομικές καταστάσεις του προηγούμενου έτους (ήτοι χωρίς προσαρμογή για τις μεταγενέστερες μεταβολές του επιπέδου των τιμών ή των συναλλαγματικών ισοτιμιών).

43. ***Όταν το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, η οντότητα θα επαναδιατυπώσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29*** **Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες** ***προτού εφαρμόσει τη μέθοδο μετατροπής που παρατίθεται στην παράγραφο 42, με εξαίρεση τα συγκρίσιμα κονδύλια που έχουν μετατραπεί σε νόμισμα μη υπερπληθωριστικής οικονομίας (βλέπε παράγραφο 42(β)). Όταν η οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει πλέον τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, θα χρησιμοποιεί ως ιστορικά κόστη για τη μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης τα ποσά που επαναδιατυπώθηκαν στα επίπεδα των τιμών της ημερομηνίας που η οντότητα έπαψε να επαναδιατυπώνει τις οικονομικές της καταστάσεις.***

Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

44. Επιπρόσθετα των παραγράφων 45-47, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 38-43 όταν τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται σε νόμισμα παρουσίασης ώστε να συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας μέσω ενοποίησης, αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

45. Η ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό σε αυτά της αναφέρουσας οντότητας, ακολουθεί τις κανονικές διαδικασίες της ενοποίησης, όπως την απάλειψη των ενδοεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών της θυγατρικής (βλέπε ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις* και ΔΛΠ 31 *Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες*). Ωστόσο, ενδοεταιρικό χρηματικό περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση), είτε είναι βραχυπρόθεσμο είτε είναι μακροπρόθεσμο, δεν μπορεί να συμψηφιστεί έναντι της σχετικής ενδοεταιρικής υποχρέωσης (η του περιουσιακού στοιχείου), χωρίς να εμφανίζονται τα αποτελέσματα των νομισματικών διακυμάνσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει γιατί το χρηματικό στοιχείο αντιπροσωπεύει μία δέσμευση να μετατραπεί ένα νόμισμα σε ένα άλλο και εκθέτει την αναφέρουσα οντότητα σε κέρδος ή ζημία από συναλλαγματικές διακυμάνσεις. Κατά συνέπεια, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας, μία τέτοια συναλλαγματική διαφορά συνεχίζει να λογίζεται ως κέρδος ή ζημία ή, αν προκύπτει από τις συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 32, κατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

46. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό έχουν διαφορετική ημερομηνία από εκείνη της αναφέρουσας οντότητας, συχνά η

▼M5

εκμετάλλευση στο εξωτερικό συντάσσει επιπρόσθετες καταστάσεις με την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της αναφέρουσας οντότητας. Όταν αυτό δεν συμβαίνει, το ΔΛΠ 27 επιτρέπει τη χρήση διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς εφ'όσον η διαφορά δεν είναι μεγαλύτερη των τριών μηνών και γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις οποιωνδήποτε σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των δύο ημερομηνιών. Σε τέτοια περίπτωση, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας του ισολογισμού της. Γίνονται προσαρμογές για σημαντικές μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών μέχρι την ημερομηνία ισολογισμού της αναφέρουσας οντότητας σύμφωνα με το ΔΛΠ 27. Η ίδια προσέγγιση ακολουθείται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε συνδεδεμένες εταιρίες και κοινοπραξίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις* και το ΔΛΠ 31.

47. ***Κάθε υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και οποιεσδήποτε προσαρμογές των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων προκύπτουν κατά την απόκτηση αυτής της εκμετάλλευσης, θα αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Έτσι, θα εκφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και θα μετατρέπονται στην ισοτιμία κλεισίματος σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 42.***

Διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

48. ***Κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το σωρευμένο ποσό συναλλαγματικών διαφορών που μεταφέρεται στο διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, που αφορά αυτήν την εκμετάλλευση, πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία της διάθεσης.***

49. Η οντότητα μπορεί να διαθέσει τα δικαιώματά της σε μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό μέσω πώλησης, ρευστοποίησης, αποπληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου ή εγκατάλειψης ολόκληρης ή μέρους αυτής της οικονομικής οντότητας. Η πληρωμή μερίσματος αποτελεί μέρος της διάθεσης, μόνον όταν αυτό συνιστά απόδοση της επένδυσης, για παράδειγμα όταν το μέρισμα καταβάλλεται από τα προ απόκτησης κέρδη. Στην περίπτωση μερικής διάθεσης, μόνον το ανάλογο μέρος των σχετικών σωρευμένων συναλλαγματικών διαφορών μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Μία υποτίμηση της λογιστικής αξίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δε συνιστά τμηματική διάθεση. Συνεπώς, κανένα μέρος των μεταφερόμενων θετικών ή αρνητικών συναλλαγματικών διαφορών δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά το χρόνο της υποτίμησης.

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

50. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας οντότητας (συμπεριλαμβανομένης μια εκμετάλλευσης στο εξωτερικό) σε διαφορετικό νόμισμα, μπορεί να δημιουργήσει φορολογικές επιδράσεις. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* εφαρμόζεται στις φορολογικές επιδράσεις αυτές.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51. ***Στις παραγράφους 53 και 55-57 οι αναφορές στο «νόμισμα λειτουργίας» ισχύουν για το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής εταιρίας, όταν πρόκειται για όμιλο.***

52. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:***

(α) το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός από τις διαφορές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω του κέρδους ή της ζημίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39

και

(β) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που κατατάσσονται σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.

53. ***Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, θα γνωστοποιείται το γεγονός αυτό και να γνωστοποιείται***

▼M5

το νόμισμα λειτουργίας, καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.

54. ***Όταν υπάρχει αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε μιας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το γεγονός αυτό καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας θα γνωστοποιούνται.***

55. ***Όταν η οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της σε νόμισμα που διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της, θα χαρακτηρίζει τις οικονομικές καταστάσεις ως σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς μόνον εφ'όσον πληρούν όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας. Διερμηνείας εκείνων των Προτύπων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου μετατροπής που παρατίθεται στις παραγράφους 39 και 42.***

56. Ενίοτε, η οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που δεν είναι το νόμισμα λειτουργίας της χωρίς να πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 55. Για παράδειγμα, η οντότητα μπορεί να μετατρέπει μόνον επιλεγμένα στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σε άλλο νόμισμα. Η, μία οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μπορεί να μετατρέπει τις οικονομικές της καταστάσεις σε άλλο νόμισμα μετατρέποντας όλα τα κονδύλια με την πιο πρόσφατη ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες μετατροπές δεν είναι σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στην παράγραφο 57.

57. ***Όταν μία οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που διαφέρει είτε του νομίσματος λειτουργίας είτε του νομίσματος παρουσίασής της και δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 55, θα:***

(α) προσδιορίζει με σαφήνεια ότι οι πληροφόρηση είναι συμπληρωματική ώστε να τη διακρίνει από την πληροφόρηση που συντάχθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) γνωστοποιεί το νόμισμα στο οποίο η συμπληρωματική πληροφόρηση απεικονίζεται

και

(γ) γνωστοποιεί το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας και τη μέθοδο μετατροπής που εφαρμόστηκε για να προσδιορισθούν οι συμπληρωματικές πληροφορίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

58. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

59. ***Η οντότητα θα εφαρμόζει την παράγραφο 47 μελλοντικά όλων των αποκτήσεων που λαμβάνουν χώρα μετά την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην οποία εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Η αναδρομική εφαρμογή της παραγράφου 47 σε προγενέστερες αποκτήσεις δεν επιτρέπεται. Για απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που αντιμετωπίζεται μελλοντικά αλλά η οποία έγινε πριν την ημερομήνια της πρώτης εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, η οντότητα δε θα επαναδιατυπώσει τα προηγούμενα έτη και συνεπώς, μπορεί, όταν αρμόζει, να αντιμετωπίζει τις προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία που προκύπτουν από την απόκτηση αυτή ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οντότητας αντί της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε θα έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, είτε θα είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της απόκτησης.***

60. ***Όποια άλλη μεταβολή προκύψει από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8:*** **Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

61. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21: *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*, (αναθεωρημένο το 1993).

▼**M5**

62. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

(α) ΜΕΔ-11: *Συναλλαγματικές Διαφορές - Κεφαλαιοποίηση Ζημιών που Προέρχονται από Σοβαρές Υποτιμήσεις του Νομίσματος*,

(β) ΜΕΔ-19 *Τηρούμενο Νόμισμα - Αποτίμηση και Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 και 29*

και

(γ) ΜΕΔ-30 *Τηρούμενο Νόμισμα - Μετατροπή από το Νόμισμα Αποτίμησης σε Νόμισμα Παρουσίασης*.

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Α1. Οι παράγραφοι 25 και 26 του ΔΛΠ 7 *Καταστάσεις Ταμιακών Ροών* τροποποιούνται ως εξής:

25. ***Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να αναγνωρίζονται στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής.***

26. ***Οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του νομίσματος αυτού και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.***

Α2. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* τροποποιείται ως ακολούθως:

Οι παράγραφοι 41 και 62 τροποποιούνται ως εξής:

41. Τα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οντότητας αποτιμώνται σύμφωνα με το νόμισμα λειτουργίας της (βλέπε ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος).* Αν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημία της οντότητας (και συνεπώς, η φορολογική βάση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αυτής) προσδιορίζεται σε διαφορετικό νόμισμα, οι μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες δημιουργούν προσωρινές διαφορές που αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (με την προϋπόθεση της παραγράφου 24) απαίτηση. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 58).

62. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατ'ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

…

(γ) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλέπε ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*)

και

…

Α3. Το ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

1. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.***

Η παράγραφος 8 τροποποιείται ως εξής:

8. ***Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον κόστος, πρέπει να διατυπώνονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης περιόδου, που απαιτούνται από το ΔΛΠ 1*** **Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων** ***και κάθε σχετική με προηγούμενες περιόδους πληροφόρηση, πρέπει επίσης να διατυπώνονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του ΔΛΠ 21*** **Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος** ***(όπως τροποποιήθηκε το 2003).***

▼**M5**

Η παράγραφος 17 τροποποιείται ως εξής:

17. Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες η επαναδιατύπωση των ενσώματων ακινητοποιήσεων απαιτείται από αυτό το Πρότυπο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια εκτίμηση, που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μεταβολές της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος.

Η παράγραφος 23 απαλείφεται.

Η παράγραφος 31 τροποποιείται ως εξής:

31. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 27 και 28.

Η παράγραφος 34 τροποποιείται ως εξής:

34. Τα αντίστοιχα ποσά των προηγούμενων καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς, είτε βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών, ούτως ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος* (όπως τροποποιήθηκε το 2003).

Η παράγραφος 39 τροποποιείται ως εξής:

39. ***Πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:***

(α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος λειτουργίας και, ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,

…

Α4. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α5. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α6. Στο ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία,* η παράγραφος 107 τροποποιείται ως εξής:

107. ***Οι οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άϋλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άϋλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άϋλων περιουσιακών στοιχείων:***

…

(ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

…

(vii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας

και

…

Α7. Στο ΔΛΠ 41 *Γεωργία,* η παράγραφος 50 τροποποιείται ως εξής:

50. ***Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει τη συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της αρχής και της λήξης της τρέχουσας περιόδου. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει:***

…

▼**M5**

(στ) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας

και

…

Α8. Η ΜΕΔ -7 *Εισαγωγή του Ευρώ* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 4 τροποποιείται ως εξής:

4. Αυτό ειδικότερα σημαίνει ότι:

(α) χρηματικά περιουσιακά στοιχεία σε ξένο νόμισμα και υποχρεώσεις, που προέρχονται από συναλλαγές, πρέπει να συνεχίσουν να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος. Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη αμέσως, εκτός αν η οντότητα συνεχίσει να εφαρμόζει την υπάρχουσα λογιστική πολιτική της για συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες που αφορούν αντισταθμίσεις του συναλλαγματικού κινδύνου προσδοκώμενης συναλλαγής.

(β) σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν τη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό πρέπει να συνεχίσουν να ταξινομούνται ως καθαρή θέση και πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδο ή δαπάνη μόνον κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό και

…

Ή δήλωση της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 1η Ιουνίου 1998. Οι μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

Α9. Το Δ.Π.Χ.Α. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στο Προσάρτημα Β, οι παράγραφοι Β1Α και Β1Β προστίθενται:

Β1Α Η οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 *οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος* αναδρομικά στις προσαρμογές της εύλογης αξίας και της υπεραξίας που ανακύπτουν από συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Αν η οντότητα δεν εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 αναδρομικά στις προαναφερόμενες προσαρμογές της εύλογης αξίας, θα τις αντιμετωπίσει ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οντότητας παρά σαν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε θα έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, είτε θα είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία που εφαρμόστηκε σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.

Β1Β Η οντότητα δύναται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 αναδρομικά σε προσαρμογές εύλογης αξίας και υπεραξίας που ανακύπτουν είτε σε:

(α) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

είτε σε

(β) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που η οντότητα επιλέγει να επαναδιατυπώσει ώστε να είναι σύμμορφες προς το ΔΛΠ 22, όπως επιτρέπει η παράγραφος Β1 ανωτέρω.

▼**M3**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 3

Συνενώσεις Επιχειρήσεων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-13

▼**M3**

Αναγνώριση συνένωσης επιχειρήσεων	4-9
Συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο	10-13
Λογιστική μέθοδος	14-15
Εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς	16-65
Η αναγνώριση του αποκτώντος	17-23
Κόστος συνένωσης επιχειρήσεων	24-35
Προσαρμογές στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων που εξαρτάται από μελλοντικά γεγονότα	32-35
Επιμερισμός του κόστους συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις	36-60
Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου	41-44
Άϋλα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου	45-46
Ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου	47-50
Υπεραξία	51-55
Υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων πάνω από το κόστος	56-57
Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά	58-60
Αρχική λογιστικοποίηση καθοριζόμενη προσωρινά	61-65
Προσαρμογές μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης	63-64
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης	65
Γνωστοποίηση	66-77
Μεταβατικές διατάξεις και ημερομηνία έναρξης ισχύος	78-85
Υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως	79-80
Αρνητική υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως	81
Άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως	82
Επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης	83-84
Περιορισμένη αναδρομική εφαρμογή	85
Ανάκληση άλλων προτύπων	86-87

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων μιας οντότητας όταν αναλαμβάνει *μία συνένωση επιχειρήσεων*. Ειδικότερα, καθορίζει ότι όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων πρέπει να λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της αγοράς. Συνεπώς, ο αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις *ενδεχόμενες υποχρεώσεις* του αποκτώμενου στις *εύλογες αξίες* τους κατά την *ημερομηνία της απόκτησης* και επίσης αναγνωρίζει την *υπεραξία,* η οποία στη συνέχεια εξετάζεται για απομείωση αντί να αποσβένεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Εκτός όπως περιγράφεται στην παράγραφο 3, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Δ.Π.Χ.Π. όταν λογιστικοποιούν συνενώσεις επιχειρήσεων.

3. Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζεται σε:

   (α) συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ξεχωριστές οντότητες ή *επιχειρήσεις* συσπειρώνονται για να δημιουργήσουν μια *κοινοπραξία.*

   (β) συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οντότητες ή επιχειρήσεις που τελούν υπό κοινό έλεγχο.

▼M3

(γ) συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν δύο ή περισσότερες *αμοιβαίες οντότητες*.

(δ) συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ξεχωριστές οντότητες ή επιχειρήσεις συσπειρώνονται για να δημιουργήσουν μία *αναφέρουσα οντότητα* μόνο μέσω σύμβασης χωρίς να αποκτηθούν συμμετοχικά δικαιώματα (για παράδειγμα, συνενώσεις στις οποίες συσπειρώνονται ξεχωριστές οντότητες αποκλειστικά μέσω σύμβασης για να δημιουργηθεί μία εταιρία εισηγμένη σε περισσότερα από ένα χρηματιστήρια).

Αναγνώριση συνένωσης επιχειρήσεων

4. Μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών οντοτήτων ή επιχειρήσεων σε μία αναφέρουσα οντότητα. Το αποτέλεσμα σχεδόν όλων των συνενώσεων επιχειρήσεων είναι ότι μία οντότητα, ο αποκτών, αποκτά τον *έλεγχο* μιας ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων, του αποκτώμενου. Αν μία οντότητα αποκτήσει τον έλεγχο μιας ή περισσότερων άλλων οντοτήτων που δεν είναι επιχειρήσεις, η συσπείρωση των οντοτήτων αυτών δεν αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων. Όταν μία οντότητα αποκτά μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή καθαρών περιουσιακών στοιχείων που δεν συνιστούν επιχείρηση, θα επιμερίσει το κόστος της ομάδας ανάμεσα στα ξεχωριστά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ομάδας βάσει των σχετικών εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

5. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, για νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από την οντότητα των ιδίων κεφαλαίων μιας άλλης οντότητας, την αγορά όλων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας άλλης οντότητας, την ανάληψη των υποχρεώσεων μιας άλλης οντότητας ή την αγορά κάποιων καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας άλλης οντότητας που μαζί σχηματίζουν μία ή περισσότερες επιχειρήσεις. Μπορεί να πραγματοποιηθεί με έκδοση συμμετοχικών τίτλων, τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού αυτών. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των μετόχων των συνενωμένων οντοτήτων ή μεταξύ της μιας οντότητας και των μετόχων μιας άλλης οντότητας. Μπορεί να περιλαμβάνει την ίδρυση μιας νέας οντότητας που θα ελέγχει τις οντότητες που συνενώθηκαν ή τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν ή την αναδιάρθρωση μιας ή περισσότερων οντοτήτων που συνενώθηκαν.

6. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής – θυγατρικής εταιρίας, στην οποία ο αποκτών είναι η *μητρική εταιρία* και αποκτώμενη είναι μια *θυγατρική* του αποκτώντος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του. Περιλαμβάνει τα δικαιώματά του στον αποκτώμενο σε οποιεσδήποτε ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις εκδίδει ως μία επένδυση σε θυγατρική (βλέπε ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*).

7. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά την αγορά των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε υπεραξίας, μιας άλλης οντότητας μάλλον, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης οντότητας. Αυτή η συνένωση δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής - θυγατρικής εταιρίας.

8. Οι συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες μία οντότητα αποκτά τον έλεγχο μιας άλλης οντότητας αλλά η ημερομηνία της απόκτησης του ελέγχου (δηλαδή η ημερομηνία της απόκτησης) δεν συμπίπτει με την ημερομήνια ή τις ημερομηνίες της απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων (δηλαδή η *ημερομηνία* ή *ημερομηνίες ανταλλαγής),* περιλαμβάνονται στον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων και επομένως στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Δ.Π.Χ.Π. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, όταν μία εκδότρια συνάπτει συμφωνίες επαναγοράς μετοχών με κάποιους επενδυτές της και, ως αποτέλεσμα, αλλάζει ο έλεγχος της εκδότριας.

9. Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. δεν καθορίζει τη λογιστικοποίηση για συμμετοχές σε κοινοπραξίες (βλέπε ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες*).

Συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο

10. Μία συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο είναι μία συνένωση επιχειρήσεων στην οποία όλες οι συνενωμένες οντότητες ή επιχειρήσεις τελικά ελέγχονται από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.

11. Μία ομάδα ατόμων θα θεωρείται ότι ελέγχει μία οντότητα όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, έχουν συλλογικά το δικαίωμα να

▼M3

κατευθύνουν την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της, ούτως ώστε να λαμβάνουν οφέλη από τις δραστηριότητές της. Επομένως, μια συνένωση επιχειρήσεων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Δ.Π.Χ.Π. όταν η ίδια ομάδα ατόμων έχει, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, την τελική συλλογική ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της κάθε συνενωμένης επιχείρησης ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της και αυτή η τελική συλλογική ισχύ δεν είναι παροδική.

12. Μία οντότητα μπορεί να ελέγχεται από ένα άτομο ή από μία ομάδα ατόμων που δρα συλλογικά βάσει ενός συμβατικού διακανονισμού και το άτομο ή τα άτομα αυτά μπορεί να μην υπόκεινται στις απαιτήσεις των Δ. Π. Χ. Π για την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων Συνεπώς, δεν είναι αναγκαίο να περιλαμβάνονται οι συνενωμένες οντότητες ως μέρος των ίδιων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ώστε η συνένωση αυτή να θεωρείται ότι περιλαμβάνει οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο.

13. Η έκταση των *δικαιωμάτων μειοψηφίας* σε κάθε μία συνενωμένη οντότητα πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων είναι άσχετη στον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο. Ομοίως, το γεγονός ότι μία από τις συνενωμένες οντότητες είναι θυγατρική που έχει εξαιρεθεί από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 είναι άσχετο στον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

14. **Όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων θα λογιστικοποιούνται με την εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς.**

15. Η μέθοδος της αγοράς εξετάζει τη συνένωση επιχειρήσεων από την πλευρά της συνενώνουσας οντότητας που αναγνωρίζεται ως ο αποκτών. Ο αποκτών αγοράζει καθαρά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις ως αναληφθείσες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων εκείνων που δεν είχαν αναγνωριστεί προηγούμενος από τον αποκτώμενο. Η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων δεν επηρεάζεται από τη συναλλαγή, ούτε αναγνωρίζονται επιπρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώντος λόγω της συναλλαγής, διότι δεν αποτελούν αντικείμενο της συναλλαγής.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

16. Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς συνεπάγεται τα ακόλουθα βήματα:

(α) την αναγνώριση του αποκτώντος,

(β) την επιμέτρηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων

και

(γ) τον επιμερισμό, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και στις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Η αναγνώριση του αποκτώντος

17. **Ο αποκτών θα αναγνωρίζεται για κάθε συνένωση επιχειρήσεων. Ο αποκτών είναι η συνενωμένη οντότητα που αποκτά τον έλεγχο των άλλων συνενωμένων οντοτήτων ή επιχειρήσεων.**

18. Επειδή η μέθοδος της αγοράς εξετάζει τη συνένωση επιχειρήσεων από την πλευρά του αποκτώντος, θεωρεί ότι ένα από τα μέρη της συναλλαγής μπορεί να αναγνωριστεί ως αποκτών.

19. Έλεγχος είναι η ισχύς να κατευθύνεις τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας οντότητας, ή επιχείρησης ούτως ώστε να λαμβάνεις οφέλη από τις δραστηριότητές της. Μία συνενωμένη οντότητα θα θεωρείται ότι έχει αποκτήσει τον έλεγχο μιας άλλης συνενωμένης οντότητας όταν αποκτά περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οντότητας, εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί ότι το ιδιοκτησιακό δικαίωμα αυτό δεν αποτελεί έλεγχο. Έστω και αν μία από τις συνενωμένες επιχειρήσεις δεν αποκτήσει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης συνενωμένης οντότητας, θα μπορούσε να αποκτήσει τον έλεγχο αυτής της άλλης οντότητας αν, ως αποτέλεσμα της συνένωσης, αποκτά:

(α) ισχύ σε πέραν του ημίσεως των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οντότητας, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,

▼M3

ή

(β) ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της άλλης οντότητας, βάσει καταστατικού ή συμφωνίας,

ή

(γ) ισχύ να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης οντότητας,

ή

(δ) ισχύ να ρίχνει την πλειοψηφία των ψήφων στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης οντότητας.

20. Παρότι μπορεί, μερικές φορές, να είναι δύσκολο να εντοπιστεί ο αποκτών, υπάρχουν συνήθως ενδείξεις της υπάρξεώς του. Για παράδειγμα:

(α) αν η εύλογη αξία μιας εκ των συνενωμένων οντοτήτων είναι σημαντικά υψηλότερη από εκείνη της άλλης συνενωμένης οντότητας, η οντότητα με την υψηλότερη εύλογη αξία είναι πιθανό να είναι ο αποκτών,

(β) αν η συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιείται με την ανταλλαγή κοινών συμμετοχικών τίτλων με δικαίωμα ψήφου έναντι μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, η οντότητα που παραχωρεί μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι πιθανό να είναι ο αποκτών

και

(γ) αν η συνένωση επιχειρήσεων καταλήγει στη δυνατότητα της διοίκησης της μιας συνενωμένης οντότητας να επιλέγει την ομάδα διοίκησης της προκύπτουσας συνενωμένης οντότητας, η οντότητα της οποίας η διοίκηση έχει τη δυνατότητα αυτή είναι πιθανό να είναι ο αποκτών.

21. Σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιείται μέσω ανταλλαγής συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα που εκδίδει τους συμμετοχικούς τίτλους συνήθως είναι και ο αποκτών. Ωστόσο, θα πρέπει να εξεταστούν όλα τα σχετικά γεγονότα και οι συνθήκες για να προσδιοριστεί ποια από τις συνενωμένες οντότητες έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της άλλης οντότητας (ή οντοτήτων) ώστε να αντλεί οφέλη από τη δραστηριότητά της (ή τις δραστηριότητές τους). Σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, που συχνά αποκαλούνται ανάστροφες αποκτήσεις, ο αποκτών είναι η οντότητα της οποίας οι συμμετοχικοί τίτλοι έχουν αποκτηθεί και η εκδότρια οντότητα είναι ο αποκτών. Αυτό μπορούσε να ήταν η περίπτωση, για παράδειγμα, μία ιδιωτική οντότητα κανονίζει να «αποκτηθεί» από μία μικρότερη δημόσια οντότητα ως μέσο εξασφάλισης εισαγωγής της σε χρηματιστήριο. Αν και από νομική άποψη η εκδότρια δημόσια οντότητα θεωρείται η μητρική και η ιδιωτική οντότητα θεωρείται η θυγατρική, η νόμιμη θυγατρική είναι ο αποκτών αν έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της νόμιμης μητρικής εταιρίας ώστε να αντλεί οφέλη από τις δραστηριότητές της. Συνήθως, ο αποκτών είναι η μεγαλύτερη σε μέγεθος οντότητα, όμως τα γεγονότα και οι συνθήκες που διέπουν μία συνένωση υποδεικνύουν κάποιες φορές ότι η μικρότερη οντότητα αποκτά τη μεγαλύτερη οντότητα. Παρέχεται καθοδήγηση για τη λογιστικοποίηση των ανάστροφων αποκτήσεων στις παραγράφους Β1-Β15 του Προσαρτήματος Β.

22. Όταν δημιουργείται νέα οντότητα για να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους για την πραγματοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων, μία από τις συνενωμένες οντότητες που προϋπήρχε της συνένωσης θα αναγνωριστεί ως αποκτών βάσει των ενδείξεων που υπάρχουν.

23. Ομοίως, όταν μία συνένωση επιχειρήσεων αφορά περισσότερες από δύο συνενωμένες επιχειρήσεις, μία από τις συνενωμένες επιχειρήσεις που προϋπήρχε της συνένωσης θα αναγνωριστεί ως αποκτών βάσει των ενδείξεων που υπάρχουν. Ο προσδιορισμός του αποκτώντος στις περιπτώσεις αυτές θα λαμβάνει υπόψη, μεταξύ άλλων, ποια από τις συνενωμένες οντότητες έθεσε σε εφαρμογή τη συνένωση και αν τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα μιας εκ των συνενωμένων οντοτήτων υπερβαίνουν σε σημαντικό βαθμό εκείνα των άλλων.

Κόστος συνένωσης επιχειρήσεων

24. **Ο αποκτών θα επιμετρά το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων ως το σύνολο:**

(α) των εύλογων αξιών, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, των περιουσιακών στοιχείων που παραχωρήθηκαν, των υποχρεώσεων

▼M3

που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν και των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τον αποκτώντα, ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου,

πλέον

(β) κάθε κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση επιχειρήσεων.

25. Η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών ουσιαστικά αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Όταν αυτό επιτυγχάνεται μέσω μιας μόνο πράξης ανταλλαγής, η ημερομηνία της ανταλλαγής συμπίπτει με την ημερομηνία της απόκτησης. Όμως, μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερες από μία πράξεις ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν πραγματοποιείται σταδιακά με διαδοχικές αγορές μετοχών. Όταν συμβαίνει αυτό:

(α) το κόστος της συνένωσης είναι το συνολικό κόστος των ξεχωριστών συναλλαγών

και

(β) η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η ημερομηνία της κάθε πράξης ανταλλαγής (δηλαδή, η ημερομηνία που κάθε ξεχωριστή επένδυση αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος), ενώ η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία που ο αποκτών εξασφαλίζει τον έλεγχο του αποκτώμενου.

26. Σύμφωνα με την παράγραφο 24, τα περιουσιακά στοιχεία που παραχωρούνται και οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή αναλαμβάνονται από τον αποκτών προκειμένου να αποκτήσει τον έλεγχο του αποκτώμενου, απαιτείται να επιμετρώνται στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Συνεπώς, όταν ο διακανονισμός ολόκληρου ή μέρους του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων αναβάλλεται, η εύλογη αξία εκείνου του αναβαλλόμενου συστατικού στοιχείου θα προσδιορίζεται με την προεξόφληση των καταβλητέων ποσών στην παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη κάθε υπερτίμηση ή μείωση που δύναται να δημιουργηθεί κατά τον διακανονισμό.

27. Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής ενός διαπραγματευόμενου συμμετοχικού τίτλου παρέχει την καλύτερη ένδειξη για την εύλογη αξία του τίτλου και θα χρησιμοποιείται με εξαίρεση κάποιες σπάνιες περιπτώσεις. Άλλες ενδείξεις και μέθοδοι εκτίμησης πρέπει επίσης να εξετάζονται μόνο στη σπάνια περίπτωση που μπορεί ο αποκτών να καταδείξει ότι η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης της εύλογης αξίας και ότι άλλες ενδείξεις και μέθοδοι εκτίμησης παρέχουν μία περισσότερο αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας του συμμετοχικού τίτλου. Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστη, μόνον όταν έχει επηρεασθεί από μία στενότητα της αγοράς. Αν η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης ή αν δεν υφίσταται δημοσιευμένη τιμή για τους συμμετοχικούς τίτλους που έχουν εκδοθεί από τον αποκτώντα, η εύλογη αξία εκείνων των τίτλων θα μπορούσε, για παράδειγμα, να εκτιμηθεί με αναφορά στην αναλογία των δικαιωμάτων στην εύλογη αξία του αποκτώντος ή με αναφορά στην αναλογία των δικαιωμάτων της εύλογης αξίας στον αποκτώμενο, οποιαδήποτε είναι περισσότερο προφανής. Η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής των χρηματικών περιουσιακών στοιχείων που παραχωρήθηκαν σε κατόχους μετοχών του αποκτώμενου αντί συμμετοχικών τίτλων μπορεί επίσης να παρέχει μία ένδειξη της συνολικής εύλογης αξίας που παραχωρήθηκε από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Σε κάθε περίπτωση, θα λαμβάνονται υπόψη όλες οι πτυχές της συνένωσης, περιλαμβανομένων των σημαντικών παραγόντων που επηρέασαν τις διαπραγματεύσεις. Παρέχεται περαιτέρω καθοδήγηση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των συμμετοχικών στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση.*

28. Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Μελλοντικές ζημίες ή άλλα κόστη που αναμένεται να δημιουργηθούν λόγω της συνένωσης δεν είναι υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης.

29. Στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνεται κάθε κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση, όπως οι επαγγελματικές αμοιβές που καταβάλλονται σε λογιστές, νομικούς συμβούλους, εκτιμητές και άλλους συμβούλους, για την πραγματοποίηση της συνένωσης. Γενικά έξοδα διοίκησης, περιλαμβανομένου και του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος αποκτήσεων, καθώς και άλλα κόστη που δεν μπορούν άμεσα να αποδοθούν στη συγκεκριμένη συνένωση που λογιστικοποιείται, δεν περι-

▼M3

λαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης: αναγνωρίζονται ως δαπάνες κατά την πραγματοποίησή τους.

30. Το κόστος της διευθέτησης και της έκδοσης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πράξης έκδοσης ομολόγων, έστω και αν τα ομόλογα εκδίδονται για να πραγματοποιηθεί μία συνένωση επιχειρήσεων, και όχι κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση. Συνεπώς, οι οντότητες δεν θα περιλαμβάνουν τέτοια κόστη στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, τέτοια κόστη θα περιλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης.

31. Ομοίως, το κόστος της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πράξης έκδοσης συμμετοχικών τίτλων, έστω και αν οι συμμετοχικοί τίτλοι εκδίδονται για να πραγματοποιηθεί μία συνένωση επιχειρήσεων, και όχι κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση. Συνεπώς, οι οντότητες δεν θα περιλαμβάνουν τέτοια κόστη στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ αριθμός 32, *Χρηματοοικονομικά Μέσα*:*Γνωστοποίηση και Παρουσίαση,* τα κόστη αυτά μειώνουν το προϊόν της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων.

Προσαρμογές στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων που εξαρτάται από μελλοντικά γεγονότα

32. **Όταν μία συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων προβλέπει την προσαρμογή του κόστους της συνένωσης βάσει μελλοντικών γεγονότων, ο αποκτών θα περιλαμβάνει το ποσό της προσαρμογής αυτής στο κόστος της συνένωσης κατά την ημερομηνία της απόκτησης, αν η προσαρμογή είναι *πιθανή* και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.**

33. Μία συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων μπορεί να επιτρέπει προσαρμογές στο κόστος της συνένωσης που εξαρτώνται από ένα ή περισσότερα μελλοντικά γεγονότα. Η προσαρμογή μπορεί, για παράδειγμα, να εξαρτάται από ένα καθορισμένο επίπεδο κερδών, που θα διατηρείται ή θα επιτυγχάνεται σε μελλοντικές περιόδους ή από τη σταθερότητα της χρηματιστηριακής τιμής των μέσωνπου εκδόθηκαν. Είναι συνήθως εφικτό να εκτιμάται το ποσό κάθε τέτοιας προσαρμογής κατά την αρχική λογιστικοποίηση της συνένωσης χωρίς να παραβλάπτεται η αξιοπιστία της πληροφόρησης, ακόμη και αν υπάρχει κάποια αβεβαιότητα. Αν τα μελλοντικά γεγονότα δεν συμβούν ή η εκτίμηση πρέπει να αναθεωρηθεί, το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων θα προσαρμοστεί ανάλογα.

34. Όμως, όταν μία συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων προβλέπει τέτοια προσαρμογή, η προσαρμογή αυτή δεν περιλαμβάνεται στο κόστος της συνένωσης κατά την αρχική λογιστικοποίησή της αν δεν είναι πιθανή ή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η προσαρμογή μεταγενέστερα καταστεί πιθανή και δυνάμενη να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το επιπλέον αντάλλαγμα θα θεωρείται ως προσαρμογή στο κόστος της συνένωσης.

35. Σε μερικές περιπτώσεις, ο αποκτών μπορεί να χρειάζεται να προβεί σε συμπληρωματική πληρωμή προς τον πωλητή, ως αποζημίωση για τη μείωση στην αξία των παραχωρηθέντων περιουσιακών στοιχείων, των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων ή των υποχρεώσεων που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ο αποκτών εγγυάται τη χρηματιστηριακή τιμή των συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων που εξέδωσε ως μέρος του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και απαιτείται να προβεί σε μία περαιτέρω έκδοση συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων για την αποκατάσταση του αρχικώς προσδιορισμένου κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν αναγνωρίζεται αύξηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων. Στην περίπτωση των συμμετοχικών τίτλων, η εύλογη αξία της επιπρόσθετης καταβολής αντισταθμίζεται με ισοδύναμη μείωση της αξίας που αποδίδεται στους συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν αρχικά. Στην περίπτωση των χρεωστικών τίτλων, η επιπρόσθετη καταβολή θεωρείται μια μείωση του υπέρ το άρτιο ή μία αύξηση του υπό το άρτιο ποσού της αρχικής έκδοσης.

Επιμερισμός του κόστους συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

36. **Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα επιμερίσει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων αναγνωρίζοντας τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37 στις εύλογες αξίες τους εκείνης της ημερομηνίας, εκτός από μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως διαθέσιμες για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και***

▼M3

***Διακοπείσες Δραστηριότητες*, που θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί κατ'αυτόν τον τρόπο θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 51-57.**

37. **Ο αποκτών θα αναγνωρίζει ξεχωριστά τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον αν πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια την ημερομηνία εκείνη:**

(α) στην περίπτωση περιουσιακού στοιχείου εκτός από *άϋλο περιουσιακό στοιχείο,* είναι πιθανό τα συνδεδεμένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη να εισρεύσουν στον αποκτώντα και η εύλογη αξία του να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,

(β) στην περίπτωση υποχρέωσης εκτός από ενδεχόμενη υποχρέωση, είναι πιθανό να απαιτηθεί εκροή των πόρων που συνθέτουν τα οικονομικά οφέλη για τη ρύθμιση της υποχρέωσης και η εύλογη αξία της να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,

(γ) στην περίπτωση άϋλου περιουσιακού στοιχείου ή ενδεχόμενης υποχρέωσης, η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

38. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του αποκτώντος θα ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημιές του αποκτώμενου μετά την ημερομηνία της απόκτησης με την περίληψη των εσόδων και των δαπανών του αποκτώμενου βάσει του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων για τον αποκτώντα. Για παράδειγμα, η δαπάνη απόσβεσης που περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μετά την ημερομηνία της απόκτησης που σχετίζεται με τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου, θα βασίζεται στις εύλογες αξίες εκείνων των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία της απόκτησης, δηλαδή το κόστος τους για τον αποκτώντα.

39. Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς αρχίζει από την ημερομηνία της απόκτησης, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών ουσιαστικά αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Επειδή ο έλεγχος είναι η ισχύς να κατευθύνεις τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας οντότητας ή επιχείρησης ώστε να αποκτάς οφέλη από τις δραστηριότητές της, δεν είναι αναγκαίο να έχει κλείσει ή οριστικοποιηθεί κατά το νόμο μία συναλλαγή προτού ο αποκτών αποκτήσει τον έλεγχο. Όλα τα σχετικά γεγονότα ή συνθήκες πέριξ μιας συνένωσης επιχειρήσεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του χρόνου που ο αποκτών απέκτησε τον έλεγχο.

40. Επειδή ο αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37 στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης, οποιαδήποτε δικαίωμα της μειοψηφίας στον αποκτώμενο παρουσιάζεται στην αναλογία της μειοψηφίας επί της καθαρής εύλογης αξίας εκείνων των στοιχείων. Οι παράγραφοι Β16 και Β17 του Προσαρτήματος Β παρέχουν καθοδήγηση για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου, για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων.

Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου

41. Σύμφωνα με την παράγραφο 36, ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης μόνο τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης και που πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης της παραγράφου 37. Συνεπώς:

(α) ο αποκτών θα αναγνωρίσει τις υποχρεώσεις για τον τερματισμό ή τη μείωση των δραστηριοτήτων του αποκτώμενου ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης μόνον όταν ο αποκτών έχει, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, μία υφιστάμενη υποχρέωση για την αναδιάρθρωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*

και

(β) κατά τον επιμερισμό του κόστους της συνένωσης, ο αποκτών δεν θα αναγνωρίσει υποχρεώσεις για μελλοντικές ζημίες ή άλλα κόστη που αναμένεται να πραγματοποιηθούν λόγω της συνένωσης επιχειρήσεων,

▼M3

42. Μία πληρωμή που η οντότητα έχει δεσμευτεί συμβατικά να καταβάλει, για παράδειγμα, στους υπαλλήλους ή τους προμηθευτές της σε περίπτωση που αποκτηθεί στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι μία παρούσα υποχρέωση της οντότητας που θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση έως ότου καταστεί πιθανή η πραγματοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Η συμβατική δέσμευση αναγνωρίζεται ως υποχρέωση από την οντότητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 όταν καταστεί πιθανή μία συνένωση επιχειρήσεων και η υποχρέωση μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Συνεπώς, όταν πραγματοποιείται η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνη η υποχρέωση του αποκτώμενου αναγνωρίζεται ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης.

43. Όμως, το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης του οποίου η εκτέλεση εξαρτάται από την απόκτησή του στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων δεν είναι, αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων, παρούσα δέσμευση του αποκτώμενου. Ούτε αποτελεί ενδεχόμενη δέσμευση του αποκτώμενου αμέσως πριν τη συνένωση διότι δεν είναι πιθανή υποχρέωση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο του αποκτώμενου. Συνεπώς, ο αποκτών δεν θα αναγνωρίσει υποχρέωση για τέτοια προγράμματα αναδιάρθρωσης ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης.

44. Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 36 περιλαμβάνουν κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση του αποκτώμενου που αγοράζει ή αναλαμβάνει, περιλαμβανομένων όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Θα μπορούσαν επίσης να περιλάβουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου, π.χ., επειδή δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση πριν την απόκτηση. Για παράδειγμα, ένα φορολογικό όφελος που απορρέει από τις φορολογικές ζημίες του αποκτώμενου που δεν είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 36 αν είναι πιθανό ότι ο αποκτών θα έχει φορολογητέα κέρδη μελλοντικά που θα μπορούν να συμψηφιστούν με το φορολογικό όφελος που δεν έχει αναγνωριστεί.

Αϋλα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου

45. Σύμφωνα με την παράγραφο 37, ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά ένα άϋλο άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον εφόσον πληροί τον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου του στο ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά από την υπεραξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου αν το έργο πληροί τον ορισμό του άϋλου άυλου περιουσιακού στοιχείου και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το ΔΛΠ 38 παρέχει καθοδήγηση στον καθορισμό κατά πόσο η εύλογη αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

46. Ένα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση πρέπει να είναι αναγνωρίσιμο για να πληροί τον ορισμό ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας στον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου μόνον αν:

(α) είναι ευδιαχώριστος, δηλαδή μπορεί να χωριστεί ή να μοιραστεί 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 ευδιαχώριστα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

▼M3

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου

47. Η παράγραφος 37 καθορίζει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά μία ενδεχόμενη υποχρέωση του αποκτώμενου ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων μόνον εάν η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αν η εύλογη αξία της δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα:

(α) υπάρχει προκύπτουσα επίδραση στο ποσό που αναγνωρίζεται ως υπεραξία ή που λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56

και

(β) ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες γι' αυτήν την ενδεχόμενη υποχρέωση που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Η παράγραφος Β16(λ) του Προσαρτήματος Β παρέχει καθοδήγηση για τον καθορισμό της εύλογης αξίας μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης.

48. **Μετά την αρχική τους αναγνώριση, ο αποκτών θα επιμετρήσει τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ξεχωριστά σύμφωνα με την παράγραφο 36 στο μεγαλύτερο:**

(α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37

και

(β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά μείον, όπου αρμόζει, τη συνολική απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα.

49. Η απαίτηση της παραγράφου 48 δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση*. Όμως, δανειακές δεσμεύσεις που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 που δεν αποτελούν δεσμεύσεις για παροχές δανείων σε επιτόκια χαμηλότερα από εκείνα της αγοράς λογιστικοποιούνται ως ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου αν, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, δεν είναι πιθανό να απαιτηθεί εκροή πόρων που περικλείουν οικονομικά οφέλη για την εξόφληση της υποχρέωσης ή αν το ποσό της υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία. Τέτοια δανειακή δέσμευση, σύμφωνα με την παράγραφο 37, αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης μόνον εάν η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

50. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Όμως, ο αποκτών θα γνωστοποιεί γι' αυτές τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις τις πληροφορίες που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 για κάθε κατηγορία πρόβλεψης.

Υπεραξία

51. **Την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα:**

(α) αναγνωρίσει την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων ως περιουσιακό στοιχείο

και

(β) επιμετρήσει αρχικά εκείνη την υπεραξία στο κόστος, όντας το υπερβάλλον κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων πάνω από τη συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, στις υποχρεώσεις και στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 36.

52. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ξεχωριστά.

53. Υπάρχει προκύπτουσα επίδραση στο ποσό που αναγνωρίζεται ως υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (ή που λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56), ανάλογα με το βαθμό που τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 37 για ξεχωριστή αναγνώριση κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί η υπεραξία επιμετράται ως το υπολειπόμενο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων μετά την αναγνώριση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

▼M3

54. **Μετά την αρχική αναγνώριση, ο αποκτών θα επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων στο κόστος μείον οποιωνδήποτε σωρευμένων ζημιών απομείωσης.**

55. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων δεν θα αποσβένεται. Αντίθετα, ο αποκτών θα την εξετάζει για απομείωση αξίας σε ετήσια βάση ή και πιο συχνά αν τα γεγονότα ή οι μεταβολές των συνθηκών υποδεικνύουν ότι θα μπορούσε να απομειωθεί η αξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.

Υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων πάνω από το κόστος

56. **Αν η συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 36 υπερβαίνει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών θα:**

(α) επανεκτιμήσει την αναγνώριση και την επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και την επιμέτρηση του κόστους της συνένωσης

και

(β) αναγνωρίσει αμέσως στο κέρδος ή στη ζημιά κάθε εναπομένουσα υπέρβαση μετά την επανεκτίμηση αυτή.

57. Κέρδος που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα μπορούσε να συνιστάται από ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα συστατικά στοιχεία:

(α) λάθη στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας είτε του κόστους της συνένωσης είτε των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πιθανά μελλοντικά κόστη που προκύπτουν σε σχέση με τον αποκτώμενο που δεν αντικατοπτρίζονται ορθά στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων ή των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου είναι μία πιθανή αιτία τέτοιων λαθών.

(β) μία απαίτηση σε λογιστικό πρότυπο για την επιμέτρηση αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε ποσό που δεν είναι η εύλογη αξία αλλά που θεωρείται ωσάν να είναι η εύλογη αξία για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης. Για παράδειγμα, η καθοδήγηση του Προσαρτήματος Β για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του αποκτώμενου απαιτεί το ποσό που εκχωρείται στις φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις να μην είναι προεξοφλημένο.

(γ) μία συμφέρουσα αγορά

Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά

58. Μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν πραγματοποιείται σταδιακά με διαδοχικές αγορές μετοχών. Σε τέτοια περίπτωση, κάθε συναλλαγή ανταλλαγής θα αντιμετωπίζεται ξεχωριστά από τον αποκτώντα, χρησιμοποιώντας το κόστος της συναλλαγής και τις πληροφορίες για τις εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της κάθε συναλλαγής ανταλλαγής, για να προσδιορίσει το κόστος της υπεραξίας που συνδέεται με εκείνη την πράξη. Αυτό καταλήγει σε μια βήμα προς βήμα σύγκριση του κόστους των επί μέρους επενδύσεων, με τη συμμετοχή του αγοραστή στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου σε κάθε βήμα.

59. Όταν μία συνένωση επιχειρήσεων αφορά περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων μπορεί να διαφέρουν στην ημερομηνία κάθε συναλλαγής ανταλλαγής. Επειδή:

(α) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου επαναδιατυπώνονται θεωρητικά στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία κάθε συναλλαγής ανταλλαγής για να προσδιοριστεί το ποσό της υπεραξίας που συνδέεται με κάθε συναλλαγή

▼M3

και

(β) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου πρέπει στη συνέχεια να αναγνωριστούν από τον αποκτώντα στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

κάθε προσαρμογή σ' αυτές τις εύλογες αξίες που σχετίζεται με προηγούμενη κατοχή δικαιωμάτων του αποκτώντα είναι επανεκτίμηση και θα λογιστικοποιείται ως τέτοια. Όμως, επειδή αυτή η επανεκτίμηση προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση από τον αποκτώντα των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου δεν σημαίνει ότι ο αποκτών έχει επιλέξει να εφαρμόσει μία λογιστική πολιτική επανεκτίμησης αυτών των στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με, για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*.

60. Προτού χαρακτηριστεί ως συνένωση επιχειρήσεων, μια συναλλαγή μπορεί να έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε συνδεδεμένη εταιρία και να λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις*. Σε τέτοια περίπτωση, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας κατά την ημερομηνία κάθε προγενέστερης συναλλαγής ανταλλαγής θα έχουν προσδιοριστεί προηγουμένως κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης στην επένδυση.

Αρχική λογιστικοποίηση καθοριζόμενη προσωρινά

61. Η αρχική λογιστικοποίηση μίας συνένωσης επιχειρήσεων προϋποθέτει τον εντοπισμό και τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών που θα εκχωρηθούν στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου και του κόστους της συνένωσης.

62. Αν η αρχική λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, επειδή είτε οι εύλογες αξίες για εκχώρηση στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις ή τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου είτε το κόστος της συνένωσης μπορούν να προσδιοριστούν μόνο προσωρινά, ο αποκτών θα λογιστικοποιήσει τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες. Ο αποκτών θα αναγνωρίσει οποιαδήποτε προσαρμογή σ' εκείνες τις προσωρινές αξίες ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης:

(α) εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της απόκτησης

και

(β) από την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς:

(i) η λογιστική αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, μιας υποχρέωσης ή μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης, θα υπολογίζεται ως αν η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης είχε αναγνωριστεί από την ημερομηνία εκείνη.

(ii) η υπεραξία ή οποιοδήποτε κέρδος που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα προσαρμόζεται από την ημερομηνία της απόκτησης κατά ένα ποσό ίσο με την προσαρμογή στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης του αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή της ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται.

(iii) η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται για περιόδους πριν την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης για τη συνένωση θα παρουσιάζεται ως αν η αρχική λογιστικοποίηση είχε ολοκληρωθεί από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό περιλαμβάνει οποιαδήποτε επιπρόσθετη απόσβεση ή άλλη επίδραση στο κέρδος ή στη ζημιά που αναγνωρίζεται ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης.

Προσαρμογές μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης

63. Εκτός όπως περιγράφεται στις παραγράφους 33, 34 και 65, οι προσαρμογές στην αρχική λογιστικοποίηση για μία συνένωση επιχειρήσεων μετά την ολοκλήρωσή της θα αναγνωρίζονται μόνο για διόρθωση λάθους σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Οι προσαρμογές στην αρχική λογιστικοποίηση για μία συνένωση επιχειρήσεων όταν η λογιστικοποίηση αυτή έχει ολοκληρωθεί δεν θα

▼M3

αναγνωρίζονται για την επίδραση αλλαγών σε υπολογισμούς. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η επίδραση μιας αλλαγής σε υπολογισμούς θα αναγνωρίζεται στην τρέχουσα και σε μελλοντικές περιόδους.

64. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί μία οντότητα να λογιστικοποιεί μία διόρθωση λάθους αναδρομικά και να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις ως αν το λάθος δεν είχε συμβεί ποτέ, με την επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης για την προγενέστερη περίοδο (τις προγενέστερες περιόδους) στην οποία συνέβη το λάθος. Συνεπώς, η λογιστική αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, μιας υποχρέωσης ή μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης του αποκτώμενου που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται ως αποτέλεσμα διόρθωσης λάθους, θα υπολογίζεται ως αν η εύλογη αξία ή η προσαρμοσμένη εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης είχε αναγνωριστεί από την ημερομηνία εκείνη. Η υπεραξία ή οποιοδήποτε κέρδος που αναγνωρίζεται σε προγενέστερη περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα προσαρμόζεται αναδρομικά κατά ένα ποσό ίσο με την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (η την προσαρμογή της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία της απόκτησης) του αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή της ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται (ή προσαρμόζεται).

Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης

65. Αν το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέο φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων του αποκτώμενου δεν πληρούσε τα κριτήρια της παραγράφου 37 για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά πραγματοποιείται μεταγενέστερα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει το όφελος αυτό ως έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*. Επιπρόσθετα, ο αποκτών θα:

(α) μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης

και

(β) αναγνωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως δαπάνη.

Όμως, η διαδικασία αυτή δεν θα καταλήξει στη δημιουργία υπέρβασης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 56, ούτε θα αυξήσει το ποσό οποιουδήποτε κέρδους που αναγνωρίστηκε προηγουμένως σύμφωνα με την παράγραφο 56.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

66. **Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση των πραγματοποιηθέντων συνενώσεων επιχειρήσεων:**

(α) κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(β) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

67. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66(α), ο αποκτών θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο:

(α) τις επωνυμίες και περιγραφές των συνενωμένων οντοτήτων ή επιχειρήσεων.

(β) την ημερομηνία της απόκτησης.

(γ) το ποσοστό των συμμετοχικών τίτλων με δικαίωμα ψήφου που αποκτήθηκαν.

(δ) το κόστος της συνένωσης και μία περιγραφή των συστατικών στοιχείων εκείνου του κόστους, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε κοστών που αποδίδονται άμεσα στη συνένωση. Όταν συμμετοχικοί τίτλοι εκδίδονται ή θα εκδοθούν ως μέρος του κόστους, θα γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα:

(i) ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται ή θα εκδοθούν

και

▼M3

(ii) η εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων και τη βάση για τον προσδιορισμό εκείνης της εύλογης αξίας. Αν δεν υπάρχει δημοσιευμένη τιμή για τους συμμετοχικούς τίτλους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, θα γνωστοποιούνται οι ουσιώδεις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Αν υπάρχει δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται μαζί με: τους λόγους για τους οποίους δεν χρησιμοποιήθηκε η δημοσιευμένη τιμή, τη μέθοδο και τις ουσιώδεις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να αποδοθεί μία αξία στους συμμετοχικούς τίτλους, και το συνολικό ποσό της διαφοράς μεταξύ του ποσού που αποδόθηκε στους συμμετοχικούς τίτλους και της δημοσιευμένης τιμής.

(ε) λεπτομέρειες οποιωνδήποτε επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες η οντότητα έχει αποφασίσει να διαθέσει ως αποτέλεσμα της συνένωσης.

(στ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία απόκτησης για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου και, εκτός αν η γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, τις λογιστικές αξίες για κάθε μια από αυτές τις κατηγορίες, προσδιορισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., αμέσως πριν τη συνένωση. Αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση ως προς το γιατί συμβαίνει αυτό.

(ζ) το ποσό κάθε υπέρβασης που αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή στη ζημιά, σύμφωνα με την παράγραφο 56 και το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η υπέρβαση αναγνωρίστηκε.

(η) μία περιγραφή των παραγόντων που συντέλεσαν σε ένα κόστος που καταλήγει στην αναγνώριση της υπεραξίας – μία περιγραφή κάθε άϋλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αναγνωρίστηκε ξεχωριστά από την υπεραξία και μία εξήγηση ως προς το γιατί η εύλογη αξία του άϋλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούσε να επιμετρηθεί αξιόπιστα – ή μία περιγραφή της φύσης οποιασδήποτε υπέρβασης που αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή στη ζημιά σύμφωνα με την παράγραφο 56.

(θ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας του αποκτώμενου από την ημερομηνία της απόκτησης που περιλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημιά του αποκτώντος για την περίοδο, εκτός αν η γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή Αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.

68. Οι πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 67 θα γνωστοποιούνται σε συνολική βάση για συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που είναι επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση.

69. Αν η αρχική λογιστικοποίηση για μία συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου είχε προσδιοριστεί προσωρινά σύμφωνα όπως περιγράφεται στην παράγραφο 62, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται μαζί με μία εξήγηση γιατί συνέβη αυτό.

70. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66(α), ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες, εκτός αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή:

(α) τα έσοδα της συνενωμένης οντότητας για την περίοδο, ως αν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην περίοδο ήταν στην αρχή εκείνης της περιόδου.

(β) το κέρδος ή τη ζημία της συνενωμένης οντότητας για την περίοδο, ως αν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην περίοδο ήταν στην αρχή εκείνης της περιόδου.

Αν η γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.

71. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66(β), ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 67 για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, εκτός αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή. Αν η γνωστοποίηση αυτών

▼M3

των πληροφοριών δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.

72. **Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν την οικονομική επίδραση των κερδών, των ζημιών, των διορθώσεων λαθών και άλλων προσαρμογών που αναγνωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο και που σχετίζονται με συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους.**

73. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 72, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πιο κάτω πληροφορίες:

(α) το ποσό και μία εξήγηση οποιουδήποτε κέρδους ή οποιασδήποτε ζημίας που αναγνωρίστηκε στην τρέχουσα περίοδο που:

(i) σχετίζεται με τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή τις αναληφθείσες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο

και

(ii) είναι τέτοιου μεγέθους, φύσεως ή επίπτωσης που η γνωστοποίηση είναι σχετική για κατανόηση των χρηματοοικονομικών επιδόσεων της συνενωμένης οντότητας.

(β) αν η αρχική λογιστικοποίηση για συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην αμέσως προηγούμενη περίοδο καθορίστηκε μόνο προσωρινά κατά το τέλος εκείνης της περιόδου, τα ποσά και τις εξηγήσεις των προσαρμογών στις προσωρινές αξίες που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου.

(γ) τις πληροφορίες για διορθώσεις λαθών που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν από το ΔΛΠ 8 για οποιαδήποτε αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου ή αλλαγές στις αξίες που εκχωρήθηκαν σε εκείνα τα στοιχεία, που ο αποκτών αναγνωρίζει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου σύμφωνα με τις παραγράφους 63 και 64.

74. **Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τις αλλαγές στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

75. Για εφαρμογή της αρχής στην παράγραφο 74, η οντότητα θα γνωστοποιήσει επαλήθευση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, που να δείχνει ξεχωριστά:

(α) το μικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή της περιόδου,

(β) πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου εκτός από την υπεραξία που περιλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που, κατά την απόκτηση, πληροί τα κριτήρια ώστε να ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,

(γ) προσαρμογές που προκύπτουν από μεταγενέστερη αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με την παράγραφο 65,

(δ) υπεραξία που περιλαμβανόταν σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και υπεραξία που διαγράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου χωρίς προηγουμένως να έχει συμπεριληφθεί σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση,

(ε) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(στ) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος,*

(ζ) οποιεσδήποτε άλλες αλλαγές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου

και

(η) το μικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στο τέλος της περιόδου,

76. Η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για το ανακτήσιμο ποσό και την απομείωση της υπεραξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 75(ε).

▼M3

77. Αν σε οποιαδήποτε κατάσταση η πληροφόρηση που απαιτείται να γνωστοποιηθεί από αυτό το Δ.Π.Χ.Π. δεν πληροί τους στόχους που εκτίθενται στις παραγράφους 66, 72 και 74, η οντότητα θα γνωστοποιεί τέτοια πρόσθετη πληροφόρηση που είναι αναγκαία για να ικανοποιήσει αυτούς τους στόχους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

78. Εκτός όπως προνοείται στην παράγραφο 85, αυτό το Δ.Π.Χ.Π. θα εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση των συνενώσεων επιχειρήσεων για τις οποίες η *ημερομηνία της απόκτησης* είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004. Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. θα εφαρμόζεται επίσης στη λογιστικοποίηση για:

(α) υπεραξία που προκύπτει από συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία συμφωνίας είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004,

ή

(β) οποιαδήποτε υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004.

Υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως

79. Μια οντότητα θα εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. μελλοντικά, από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, σε υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία συμφωνίας ήταν πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και σε υπεραξία που προκύπτει από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης. Συνεπώς, μια οντότητα θα:

(α) διακόψει την απόσβεση τέτοιας υπεραξίας από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004,

(β) απαλείψει τη λογιστική αξία της σχετιζόμενης σωρευμένης απόσβεσης με αντίστοιχη μείωση της υπεραξίας στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004

και

(γ) εξετάσει την υπεραξία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που άρχισε στις ή τις 31 Μαρτίου 2004.

80. Αν μια οντότητα είχε προηγουμένως αναγνωρίσει την υπεραξία ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, δεν θα αναγνωρίσει εκείνη την υπεραξία στο κέρδος ή στη ζημιά όταν διαθέσει όλη ή μέρος της επιχείρησης με την οποία εκείνη η υπεραξία σχετίζεται ή όταν μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών με την οποία η υπεραξία σχετίζεται υποστεί απομείωση.

Αρνητική υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως

81. Η λογιστική αξία της αρνητικής υπεραξίας στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004 που προέκυψε είτε

(α) από συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία της συμφωνίας ήταν πριν τις 31 Μαρτίου 2004

είτε

(β) από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης

θα διαγράφεται στην αρχή εκείνης της περιόδου, με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον.

Άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως

82. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου που ταξινομήθηκε ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο που είτε

(α) αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία της συμφωνίας ήταν πριν τις 31 Μαρτίου 2004

είτε

▼M3

(β) προκύπτει από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης

θα επαναταξινομηθεί ως υπεραξία στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που άρχισε στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, αν εκείνο το άϋλο περιουσιακό στοιχείο αυτό δεν πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας του ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).

Επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

83. Για επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και που αποκτήθηκαν στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, η οντότητα θα εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. στη λογιστικοποίηση:

(α) οποιασδήποτε αποκτηθείσας υπεραξίας που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της επένδυσης. Συνεπώς, η απόσβεση εκείνης της θεωρητικής υπεραξίας δεν θα περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό της συμμετοχής της οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας.

(β) οποιασδήποτε υπέρβασης που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της συμμετοχής της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των καθαρών αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της εκδότριας πέραν του κόστους της επένδυσης. Συνεπώς, η οντότητα θα περιλαμβάνει εκείνη την υπέρβαση ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου της οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας περίοδο στην οποία αποκτήθηκε η επένδυση.

84. Για επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και που αποκτήθηκαν πριν τις 31 Μαρτίου 2004:

(α) η οντότητα θα εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. σε μελλοντική βάση, από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, σε κάθε αποκτηθείσα υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της επένδυσης. Συνεπώς, από εκείνη την ημερομηνία, η οντότητα θα πάψει να περιλαμβάνει την απόσβεση εκείνης της υπεραξίας στον προσδιορισμό της συμμετοχής της οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας.

(β) η οντότητα θα διαγράψει κάθε αρνητική υπεραξία που είχε περιληφθεί στη λογιστική αξία της επένδυσης εκείνης στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέων.

Περιορισμένη αναδρομική εφαρμογή

85. Η οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις αυτού του Δ.Π.Χ.Π. σε υπεραξία που υπάρχει κατά την ή που αποκτήθηκε μεταγενέστερα από, και σε συνενώσεις επιχειρήσεων που συμβαίνουν από, οποιαδήποτε ημερομηνία πριν τις ημερομηνίες έναρξης της ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 νοουμένου ότι:

(α) οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων λήφθηκαν κατά το χρόνο που αυτές οι συνενώσεις λογιστικοποιήθηκαν αρχικά

και

(β) η οντότητα επίσης εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) μελλοντικά από την ίδια εκείνη ημερομηνία και οι απαιτούμενες εκτιμήσεις και λοιπές πληροφορίες για την εφαρμογή αυτών των Προτύπων από εκείνη την ημερομηνία είχαν ληφθεί προηγουμένως από την οντότητα, ώστε να μην υπάρχει ανάγκη προσδιορισμού των υπολογισμών που θα έπρεπε να είχαν γίνει σε προγενέστερη ημερομηνία.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

86. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως εκδόθηκε το 1998).

87. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

(α) ΜΕΔ-9 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων - Ταξινόμηση είτε ως Αγορές είτε ως Συνενώσεις Συμφερόντων*,

(β) ΜΕΔ-22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων – Μεταγενέστερη Αναπροσαρμογή Εύλογων Αξιών και Υπεραξίας που Αρχικά Αναγνωρίστηκαν και*

▼**M3**

και

(γ) ΜΕΔ-28 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων – «Ημερομηνία Ανταλλαγής» και Εύλογη Αξία των Συμμετοχικών Τίτλων*.

▼**M3**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Καθορισμένοι όροι

Αυτό το προσάρτημα είναι αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

ημερομηνία απόκτησης Η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αποκτά ουσιαστικά τον **έλεγχο** του αποκτώμενου.

ημερομηνία της συμφωνίας Η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση οντοτήτων των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρίας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο του αποκτώμενου.

επιχείρηση Μία ολοκληρωμένη σειρά δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που διεξάγονται και διοικούνται για να παράσχουν:

(α) απόδοση στους επενδυτές

ή

(β) χαμηλότερα κόστη ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και αναλογικά σε δικαιούχους συμβολαίων ή συμμετέχοντες.

Μία επιχείρηση συνήθως απαρτίζεται από εισροές, διαδικασίες που εφαρμόζονται επί αυτών των εισροών και τις προκύπτουσες εκροές που χρησιμοποιούνται ή που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή εσόδων. Αν μία μεταβιβαζόμενη σειρά δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων περιέχει **υπεραξία**, η μεταβιβαζόμενη εκείνη σειρά θα θεωρείται επιχείρηση.

συνένωση επιχειρήσεων Η συσπείρωση ξεχωριστών οντοτήτων ή **επιχειρήσεων** σε μία **αναφέρουσα οντότητα.**

συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οντότητες ή επιχειρήσεις που τελούν υπό κοινό έλεγχο Μία **συνένωση επιχειρήσεων** στην οποία όλες οι συνενωμένες οντότητες ή **επιχειρήσεις** τελικά **ελέγχονται** από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συνένωση και ο **έλεγχος** αυτός δεν είναι παροδικός.

ενδεχόμενη υποχρέωση Η έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις,* δηλαδή:

(α) μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της επιχείρησης

ή

(β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, αλλά δεν αναγνωρίζεται γιατί:

(i) δεν είναι **πιθανό** ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση

ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

έλεγχος Το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας ή

▼**M3**

	επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.
ημερομηνία ανταλλαγής	Όταν μία **συνένωση επιχειρήσεων** επιτυγχάνεται μέσω μιας μοναδικής συναλλαγής ανταλλαγής, η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η **ημερομηνία της απόκτησης**. Όταν μία **συνένωση επιχειρήσεων** εμπεριέχει περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν επιτυγχάνεται σταδιακά μέσω διαδοχικών αγορών μετοχών, η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η ημερομηνία κατά την οποία κάθε επιμέρους επένδυση αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος.
εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
υπεραξία:	Μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ξεχωριστά.
άϋλα περιουσιακά στοιχεία	Η έννοια του άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία,* δηλαδή ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.
κοινοπραξία	Η έννοια της κοινοπραξίας είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες,* δηλαδή ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.
δικαιώματα μειοψηφίας	Το μέρος του κέρδους ή της ζημιάς και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας **θυγατρικής**, που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω **θυγατρικών**, στη **μητρική εταιρία**.
αμοιβαία οντότητα	Μία οντότητα εκτός από οντότητα που κατέχεται από τον επενδυτή, όπως μία αλληλασφαλιστική εταιρία ή ένας συνεταιρισμός, που παρέχει στους δικαιούχους ή τους μετέχοντες χαμηλότερα κόστη ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και κατ'αναλογία.
μητρική εταιρία	Μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες **θυγατρικές.**
ενδεχόμενο	Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μην συμβεί.
αναφέρουσα οντότητα	Μια οντότητα που διαθέτει χρήστες που βασίζονται στις γενικές οικονομικές καταστάσεις της για πληροφορίες που τους χρησιμεύουν για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων. Αναφέρουσα οντότητα μπορεί να είναι μία μοναδική οντότητα ή ένας όμιλος που περιλαμβάνει μία **μητρική εταιρία** και όλες τις **θυγατρικές της.**
θυγατρική	Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που **ελέγχεται** από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως **μητρική εταιρία**).

▼M3

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής

Αυτό το προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του Δ.Π.Χ.Π.

Ανάστροφες αποκτήσεις

Β1 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 21, σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, που συχνά αποκαλούνται ανάστροφες αποκτήσεις, ο αποκτών είναι η οντότητα της οποίας τα συμμετοχικά δικαιώματα έχουν αποκτηθεί και η εκδότρια οντότητα είναι ο αποκτώμενος. Αυτό θα μπορούσε να ήταν η περίπτωση όταν, για παράδειγμα, μία ιδιωτική οντότητα κανονίζει την «απόκτησή» της από μία μικρότερη δημόσια οντότητα ως μέσο εισαγωγής της σε χρηματιστήριο. Αν και από νομική άποψη η δημόσια οντότητα θεωρείται ως η μητρική και η ιδιωτική οντότητα θεωρείται ως η θυγατρική, η νόμιμη θυγατρική είναι ο αποκτών αν έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της νόμιμης μητρικής εταιρίας ώστε να αντλεί οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Β2 Η οντότητα θα εφαρμόζει την καθοδήγηση των παραγράφων Β3-Β15 όταν λογιστικοποιεί αντίστροφη απόκτηση.

Β3 Η λογιστικοποίηση αντίστροφης απόκτησης καθορίζει τον επιμερισμό του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατά την ημερομηνία της απόκτησης και δεν εφαρμόζεται σε συναλλαγές μετά τη συνένωση.

Κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων

Β4 Όταν εκδίδονται συμμετοχικοί τίτλοι ως μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, η παράγραφος 24 απαιτεί το κόστος της συνένωσης να περιλαμβάνει την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Η παράγραφος 27 σημειώνει ότι, εν απουσία αξιόπιστης δημοσιευμένης τιμής, η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων μπορεί να υπολογιστεί με αναφορά στην εύλογη αξία του αποκτώντος ή την εύλογη αξία του αποκτώμενου, όποια εκ των δύο είναι πιο έκδηλη.

Β5 Σε μία ανάστροφη απόκτηση, το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων θεωρείται ότι επιβαρύνει τη νόμιμη θυγατρική (δηλαδή τον αποκτώντα για λογιστικούς σκοπούς) με τη μορφή συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται στους ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρίας (στον αποκτώμενο για λογιστικούς σκοπούς). Αν η δημοσιευμένη τιμή των συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης θυγατρικής χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης, θα γίνει υπολογισμός για να προσδιοριστεί ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που θα έπρεπε να είχε εκδώσει η νόμιμη θυγατρική προκειμένου να παράσχει στους ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρίας το ίδιο ποσοστό ιδιοκτησιακών δικαιωμάτων στη συνενωμένη οντότητα που έχουν στη συνενωμένη οντότητα λόγω της ανάστροφης απόκτησης. Η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο θα χρησιμοποιείται ως κόστος της συνένωσης.

Β6 Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης θυγατρικής δεν είναι έκδηλη κατά άλλον τρόπο, η συνολική εύλογη αξία όλων των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης μητρικής εταιρίας πριν τη συνένωση επιχειρήσεων θα χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης.

Κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Β7 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μια ανάστροφη απόκτηση θα εκδίδονται με την ονομασία της νόμιμης μητρικής εταιρίας, αλλά θα περιγράφονται στις σημειώσεις ως η συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης θυγατρικής (δηλαδή του αποκτώντος για λογιστικούς σκοπούς). Επειδή τέτοιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν μία συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης θυγατρικής:

(α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της νόμιμης θυγατρικής θα αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σ'αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις λογιστικές τους αξίες πριν τη συνένωση.

(β) τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων που αναγνωρίζονται σ' αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είναι τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων της νόμιμης θυγατρικής αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων.

▼M3

(γ) το ποσό που αναγνωρίζεται ως εκδοθέντες συμμετοχικοί τίτλοι σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα προσδιορίζεται με την προσθήκη στους εκδοθέντες συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης θυγατρικής αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων του κόστους της συνένωσης προσδιοριζόμενου όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β4-Β6. Ωστόσο, η μετοχική δομή που εμφανίζεται σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή ο αριθμός και το είδος των συμμετοχικών τίτλων που έχουν εκδοθεί) θα αντανακλά τη μετοχική δομή της νόμιμης μητρικής εταιρίας, περιλαμβανομένων των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τη νόμιμη μητρική εταιρία για την πραγματοποίηση της συνένωσης.

(δ) Η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είναι της νόμιμης θυγατρικής.

Β8 Η λογιστικοποίηση των ανάστροφων αποκτήσεων εφαρμόζεται μόνο σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της νόμιμης μητρικής εταιρίας, αν υπάρχουν, η επένδυση στη νόμιμη θυγατρική λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.

Β9 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μία ανάστροφη απόκτηση θα αντανακλούν τις εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της νόμιμης μητρικής εταιρίας (δηλαδή του αποκτώμενου για λογιστικούς σκοπούς). Συνεπώς, το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων θα επιμερίζεται με την επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της νόμιμης μητρικής εταιρίας που πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης της παραγράφου 37, στις εύλογες αξίες του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Οποιαδήποτε υπέρβαση του κόστους της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία εκείνων των στοιχείων θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις παραγράφους 51-55. Οποιαδήποτε υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία εκείνων των στοιχείων πέραν του κόστους της συνένωσης θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56.

Δικαιώματα μειοψηφίας

Β10 Σε μερικές ανάστροφες αποκτήσεις, κάποιοι ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής δεν ανταλλάσσουν τους συμμετοχικούς τους τίτλους με συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης μητρικής εταιρίας. Παρότι η οντότητα της οποίας τους συμμετοχικούς τίτλους κατέχουν εκείνοι οι ιδιοκτήτες (η νόμιμη θυγατρική) απέκτησε μία άλλη οντότητα (τη νόμιμη μητρική εταιρία), οι ιδιοκτήτες εκείνοι θα θεωρούνται ως δικαιούχοι μειοψηφίας στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά την ανάστροφη απόκτηση. Αυτό συμβαίνει διότι οι ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής που δεν ανταλλάσσουν τους συμμετοχικούς τους τίτλους για συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης μητρικής εταιρίας έχουν δικαιώματα μόνο στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της νόμιμης θυγατρικής και όχι στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οντότητας. Αντίθετα, όλοι οι ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρίας, καίτοι η νόμιμη μητρική εταιρία θεωρείται ότι είναι ο αποκτών, έχουν δικαίωμα στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οντότητας.

Β11 Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της νόμιμης θυγατρικής αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις προ συνενώσεως λογιστικές τους αξίες, τα δικαιώματα της μειοψηφίας θα αντανακλούν την αναλογία των δικαιωμάτων των μετόχων της μειοψηφίας στις προ συνενώσεως λογιστικές αξίες των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της νόμιμης θυγατρικής.

Κέρδη ανά μετοχή

Β12 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο Β7(γ), η μετοχική δομή που εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μία ανάστροφη απόκτηση αντανακλά τη μετοχική δομή της νόμιμης μητρικής εταιρίας, περιλαμβανομένων των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τη νόμιμη μητρική εταιρία για την πραγματοποίηση της συνένωσης.

▼M3

B13 Για τους σκοπούς του υπολογισμού του μέσου σταθμισμένου αριθμού κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (του παρονομαστή) κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η ανάστροφη απόκτηση:

(α) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την αρχή εκείνης της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης θα θεωρείται ότι είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που εξέδωσε η νόμιμη μητρική εταιρίας στους ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής

και

(β) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την ημερομηνία της απόκτησης μέχρι το τέλος της περιόδου θα είναι ο πραγματικός αριθμός των κοινών μετοχών της νόμιμης μητρικής εταιρίας σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια εκείνης της περιόδου.

B14 Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή που γνωστοποιούνται για κάθε συγκρίσιμη περίοδο πριν την ημερομηνία της απόκτησης που παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μετά από μία ανάστροφη απόκτηση θα υπολογίζεται με τη διαίρεση του κέρδους ή της ζημίας της νόμιμης θυγατρικής που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών σε κάθε μία εκ των περιόδων αυτών με τον αριθμό των κοινών μετοχών που εκδόθηκε από τη νόμιμη μητρική εταιρία στους ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής στα πλαίσια της ανάστροφης απόκτησης.

B15 Οι υπολογισμοί που περιγράφονται στις παραγράφους B13 και B14 υποθέτουν ότι δεν υπήρξαν αλλαγές στον αριθμό των εκδοθέντων κοινών μετοχών της νόμιμης θυγατρικής κατά τη διάρκεια των συγκρίσιμων περιόδων και από την αρχή της περιόδου που έλαβε χώρα η ανάστροφη απόκτηση μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης. Ο υπολογισμός των κερδών ανά μετοχή θα προσαρμόζεται κατάλληλα ώστε να λαμβάνει υπόψη την επίδραση της μεταβολής του αριθμού των εκδοθέντων κοινών μετοχών της νόμιμης θυγατρικής σε εκείνες τις περιόδους.

Επιμερισμός του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων

B16 Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί ο αποκτών να αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που πληρούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών θα χειριστεί τις ακόλουθες επιμετρήσεις ως εύλογες αξίες:

(α) για χρηματοοικονομικά μέσα που διαπραγματεύονται σε ενεργό αγορά ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις τρέχουσες χρηματιστηριακές αξίες.

(β) για χρηματοοικονομικά μέσα που δεν διαπραγματεύονται σε ενεργό αγορά ο αποκτών θα χρησιμοποιεί υπολογιζόμενες αξίες που λαμβάνουν υπόψη χαρακτηριστικά όπως είναι ο δείκτης τιμής προς κέρδη, οι μερισματικές αποδόσεις και οι αναμενόμενοι ρυθμοί αύξησης συγκρίσιμων μέσων οντοτήτων με όμοια χαρακτηριστικά.

(γ) για απαιτήσεις, εμπράγματες συμβάσεις και άλλα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των εισπρακτέων ποσών, προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια, μείον προβλέψεις για αδυναμία είσπραξης και κόστη είσπραξης, αν χρειάζεται. Πάντως, για βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, εμπράγματες συμβάσεις και άλλα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία δεν απαιτείται προεξόφληση στην παρούσα αξία, όταν η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού και των προεξοφλημένων ποσών είναι επουσιώδης.

(δ) για αποθέματα:

(i) έτοιμων προϊόντων και εμπορευμάτων, ο αποκτών θα λαμβάνει τις τιμές πώλησης μείον το άθροισμα (1) του κόστους διάθεσης και (2) ενός λογικού περιθωρίου κέρδους για την προσπάθεια πωλήσεώς τους από την πλευρά του αποκτώντος με βάση το κέρδος για παρόμοια έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα,

(ii) ημικατεργασμένων προϊόντων ο αποκτών θα χρησιμοποιεί στις τιμές πώλησης των έτοιμων προϊόντων, μείον το άθροισμα (1) του κόστους περάτωσης, (2) του κόστους διάθεσης και (3) ενός λογικού περιθωρίου κέρδους για την προσπάθεια περάτωσης και πώλησης, με βάση το κέρδος για όμοια έτοιμα προϊόντα

και

(iii) πρώτων υλών, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

▼**M3**

(ε) για γη και κτίρια ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις τρέχουσες αγοραίες αξίες.

(στ) για μηχανήματα και εξοπλισμό ο αποκτών θα χρησιμοποιεί την αγοραία αξία, κανονικά προσδιοριζόμενη με εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει αγοραία ένδειξη στην οποία μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των μηχανημάτων και εξοπλισμού και το στοιχείο πωλείται σπάνια, εκτός ως μέρος μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, ο αποκτών μπορεί να χρειαστεί να υπολογίσει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μια προσέγγιση εσόδου ή αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης.

(ζ) για άϋλα περιουσιακά στοιχεία ο αποκτών θα προσδιορίζει την εύλογη αξία:

(i) με αναφορά σε μία ενεργό αγορά, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία*

ή

(ii) αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά, πάνω σε μια βάση που αντανακλά τα ποσά που ο αποκτών θα πλήρωνε για το περιουσιακό στοιχείο σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενος στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση (βλέπε ΔΛΠ 38 για περαιτέρω καθοδήγηση στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων).

(η) για καθαρές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις παροχών σε εργαζομένους για προγράμματα καθορισμένων παροχών, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί την παρούσα αξία των υποχρεώσεων καθορισμένων παροχών μείον την εύλογη αξία των τυχόν περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος. Όμως, ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που είναι πιθανό να είναι διαθέσιμο στον αποκτώντα με τη μορφή επιστροφής χρημάτων από το πρόγραμμα ή μιας μείωσης σε μελλοντικές εισφορές.

(θ) για φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί το ποσό του φορολογικού οφέλους που προκύπτει από φορολογικές ζημίες ή τους πληρωτέους φόρους σε σχέση με κέρδος ή ζημία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος,* που προσδιορίζεται από την πλευρά της συνενωμένης οντότητας. Οι φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται εφόσον ληφθούν υπόψη οι φορολογικές επιδράσεις της επαναδιατύπωσης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους και δεν προεξοφλούνται.

(ι) για λογαριασμούς και γραμμάτια πληρωτέα, μακροπρόθεσμα χρέη, υποχρεώσεις, δεδουλευμένα έξοδα και λοιπές πληρωτέες διεκδικήσεις, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για τη ρύθμιση των υποχρεώσεων, προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια. Όμως, δεν απαιτείται προεξόφληση για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού της υποχρέωσης και του προεξοφλημένου ποσού δεν είναι ουσιώδης.

(κ) για επαχθείς συμβάσεις και άλλες αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις του αποκτώμενου ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για τη ρύθμιση των υποχρεώσεων, οι οποίες προσδιορίζονται με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια.

(λ) για ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τα ποσά που ένα τρίτο μέρος θα χρέωνε για την ανάληψη εκείνων των ενδεχόμενων υποχρεώσεων. Τέτοιο ποσό θα αντανακλά όλες τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές ταμιακές ροές και όχι τη μόνη πιο πιθανή ή την αναμενόμενη μέγιστη ή ελάχιστη ταμιακή ροή.

B17 Μέρος της πιο πάνω καθοδήγησης απαιτεί οι εύλογες αξίες να εκτιμώνται χρησιμοποιώντας τεχνικές παρούσας αξίας. Αν η καθοδήγηση για ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν αναφέρεται στη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας, τέτοιες τεχνικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην εκτίμηση της εύλογης αξίας αυτού του στοιχείου.

▼**M3**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Οι τροποποιήσεις Δ.Π.Χ.Π. σ' αυτό το προσάρτημα θα εφαρμόζονται στη λογιστικοποίηση των συνενώσεων επιχειρήσεων των οποίων η ημερομηνία της συμφωνίας είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004 και στη λογιστικοποίηση κάθε υπεραξίας και άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σ' αυτές τις συνενώσεις επιχειρήσεων. Κατά τα άλλα, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004.

Ωστόσο, αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84, θα εφαρμόζει επίσης αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά από εκείνη την ημερομηνία.

Γ1 Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, περιλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών που είναι εφαρμόσιμα στις 31 Μαρτίου 2004, οι αναφορές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* τροποποιούνται σε Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων.*

Γ2 Στο Δ.Π.Χ.Π. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης,* η παράγραφος Β1 τροποποιείται ως εξής:

Β1 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει αναδρομικά το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων (συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.). Όμως, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά επαναδιατυπώσει οποιαδήποτε συνένωση επιχειρήσεων ώστε να συνάδει με το Δ.Π.Χ.Π. 3, θα επαναδιατυπώνει κάθε μεταγενέστερη συνένωση επιχειρήσεων και θα εφαρμόζει επίσης το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) *και το ΔΛΠ 38 Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)από την ίδια ημερομηνία. Για παράδειγμα, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να επαναδιατυπώσει μία συνένωση επιχειρήσεων που συνέβη στις 30 Ιουνίου 2002, θα επαναδιατυπώσει όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν μεταξύ 30Ιουνίου 2002 και της ημερομηνίας μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και επίσης θα εφαρμόσει το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) από τις 30 Ιουνίου 2002.

Γ3 [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Γ4 Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Εισαγωγή

Η πρώτη υποπαράγραφος (γ) της παραγράφου 1 τροποποιείται ως εξής:

(γ) το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, σε σχέση με τις εύλογες αξίες τους, αλλά χωρίς να γίνουν ισοδύναμες προσαρμογές για φορολογικούς σκοπούς.

Οι παράγραφοι 6 και 9 τροποποιούνται ως εξής:

6. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν αναφερόταν ρητώς στις προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Τέτοιες προσαρμογές προκαλούν προσωρινές διαφορές και το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την οντότητα να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (νοουμένου ότι ικανοποιείται το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση) την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, με μία αντίστοιχη επίπτωση στον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας ή οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης. Ωστόσο, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

9. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν ανάφερε σαφώς αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορούν να προεξοφληθούν. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Η παράγραφος Β16(θ) του Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων,* απαγορεύει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε μία συνένωση επιχειρήσεων.

▼M3

Πρότυπο

Στον Σκοπό, η τρίτη παράγραφος τροποποιείται ως εξής:

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από μια οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στα κέρδη ή στη ζημία. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απ'ευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από εκείνη τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

Οι παράγραφοι 15, 18, 19 και 21 τροποποιούνται ως εξής:

15. ***Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:***

    (α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας

    ή

    …

18. Προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν:

    (α) Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, στην εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 19),

    (β) περιουσιακά στοιχεία επανεκτιμώνται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 20),

    (γ) προκύπτει υπεραξία σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε παραγράφους 21 και 32),

    …

19. Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται διαφορετικά. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66).

21. Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως η υπέρβαση του κόστους της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως μιας εκπεστέα δαπάνης, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Περαιτέρω, σε τέτοιες δικαιοδοσίες, το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πωλεί την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως, αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία αποτιμάται ως ένα κατάλοιπο και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

▼**M3**

Οι παράγραφοι 21Α και 21Β προστίθενται:

21Α. Μεταγενέστερες μειώσεις μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που δεν έχει αναγνωριστεί επειδή προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας θεωρούνται επίσης ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 15(α). Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων έχει κόστος 100 αλλά μηδενική φορολογική βάση, η παράγραφος 15(α) απαγορεύει στην οντότητα να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αν η οντότητα αναγνωρίσει μεταγενέστερα μία ζημία απομείωσης 20 για εκείνη την υπεραξία, το ποσό της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς που σχετίζεται με την υπεραξία μειώνεται από 100 σε 80, με αποτέλεσμα να υπάρχει μείωση στην αξία της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Εκείνη η μείωση της αξίας της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρείται επίσης ότι σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς απαγορεύεται να αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 15(α).

21Β. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται, ωστόσο, στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είχε κόστος 100 που εκπίπτεται για φορολογικούς σκοπούς με ετήσιο συντελεστή 20 τοις εκατό, αρχίζοντας από το έτος της απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι 100 στην αρχική αναγνώριση και 80 στο τέλος του πρώτου έτους της απόκτησης. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας στο τέλος του έτους της απόκτησης παραμένει αμετάβλητη στο 100, μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 προκύπτει στο τέλος εκείνου του έτους. Επειδή εκείνη η φορολογητέα προσωρινή διαφορά δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει αναγνωρίζεται.

Οι παράγραφοι 22(α), 24 και 26(γ) τροποποιούνται ως εξής:

22. …

(α) σε μια συνένωση επιχειρήσεων, η οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης πέραν του κόστους της συνένωσης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου(βλέπε παράγραφο 19),

…

24. ***Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στην έκταση που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που:***

(α) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων

και

(b) κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία).

…

26. …

(γ) το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Όταν κατά την ημερομηνία της απόκτησης αναγνωρίζεται μία υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει επίσης, όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι μικρότερη από τη

▼M3

φορολογική του βάση. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66)

και

…

Η παράγραφος 32 και ο τίτλος που προηγείται αυτής απαλείφονται.

Οι παράγραφοι 58(β) και 66-68 και το παράδειγμα που ακολουθεί την παράγραφο 68 τροποποιούνται ως εξής και η παράγραφος 68Γ προστίθεται:

58. **…**

(β) μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε παραγράφους 66 έως 68).

66. Όπως εξηγείται στις παραγράφους 19 και 26(γ), προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεωνμια* οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (στην έκταση που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 24) ή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς, εκείνες οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν την υπεραξία ή το ποσό κάθε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 15(α), μια οντότητα δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

67. Ως αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχείρησης, ο αποκτών μπορεί να το θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει μία δική του αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που δεν είχε αναγνωρισθεί πριν από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, ο αποκτών δυνατό να μπορεί να αξιοποιήσει τις δικές του αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες έναντι των μελλοντικών φορολογητέων κερδών του αποκτώμενου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, αλλά δεν την περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων και, συνεπώς, δεν τη λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

68. Αν το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέον φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων του αποκτώμενου δεν πληρούσαν τα κριτήρια του Δ.Π.Χ.Π. 3 για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά πραγματοποιείται μεταγενέστερα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει τον αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο που προκύπτει στο κέρδος ή στη ζημία. Επίσης, ο αποκτών θα:

(α) μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης

και

(β) αναγνωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως δαπάνη.

Όμως, η διαδικασία αυτή δεν καταλήγει στη δημιουργία υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντα στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης, ούτε αυξάνει το ποσό που είχε αναγνωριστεί προγενέστερα για οποιαδήποτε τέτοια υπέρβαση.

▼**M3**

Παράδειγμα

Μία οντότητα απέκτησε μία θυγατρική που είχε εκπεστέες προσωρινές διαφορές των 300. Ο φορολογικός συντελεστής κατά το χρόνο της απόκτησης ήταν 30 τοις εκατό. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 δεν αναγνωρίστηκε ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας των 500, που προέκυψε από τη συνένωση επιχειρήσεων. Δύο έτη μετά τη συνένωση, η οντότητα εκτίμησε ότι το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα είναι αρκετό για να ανακτήσει τα ωφελήματα όλων των εκπεστέων προσωρινών διαφορών.

Η οντότητα αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 και, στο κέρδος ή στη ζημία, αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 90. Η οντότητα επίσης μειώνει τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά 90 και αναγνωρίζει δαπάνη στο κέρδος ή στη ζημιά για το ποσό αυτό. Συνεπώς, το κόστος της υπεραξίας μειώνεται στα 410, όντας το ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε αυξηθεί στο 40 τοις εκατό, η οντότητα θα είχε αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 120 (300 επί 40 τοις εκατό) και, στο κέρδος ή στη ζημιά, αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 120. Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε μειωθεί στο 20 τοις εκατό, η οντότητα θα είχε αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 60 (300 επί 20 τοις εκατό) και αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 60. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η οντότητα θα μείωνε επίσης τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά 90 και θα αναγνώριζε δαπάνη για το ποσό αυτό στο κέρδος ή στη ζημία.

68Γ. Καθώς επισημάνθηκε στην παράγραφο 68Α, το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης, που επιμετρήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 68Β) μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη απολαβών. Η παράγραφος 58 του Προτύπου απαιτεί ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος να αναγνωρίζονται ως έσοδα ή δαπάνες και να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από (α) μία συναλλαγή ή γεγονός που αναγνωρίζεται άμεσα στα ίδια κεφάλαια, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, ή (β) συνένωση επιχειρήσεων. Αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης) υπερβαίνει το ποσό της σχετιζόμενης συνολικής δαπάνης απολαβών, αυτό υποδεικνύει ότι η φορολογική έκπτωση δεν σχετίζεται μόνο με δαπάνη απολαβών αλλά και με στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση αυτή, το υπερβάλλον ποσό του σχετιζόμενου τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Γ5 Το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Στη σελίδα τίτλου, η δεύτερη παράγραφος μετά τον τίτλο του ΔΛΠ 14 τροποποιείται ως ακολούθως:

Οι παράγραφοι 129 και 130 του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* παραθέτουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για αναφορά των ζημιών απομείωσης κατά τομέα.

Πρότυπο

Οι παράγραφοι 19 και 21 τροποποιούνται ως εξής:

19. Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων τομέα περιλαμβάνουν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις λειτουργικές δραστηριότητες του τομέα, ενσώματες ακινητοποιήσεις, περιουσιακά στοιχεία που είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*) και τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία.. Αν ένα συγκεκριμένο κονδύλι απόσβεσης περιλαμβάνεται στις δαπάνες του τομέα, τότε το σχετικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνεται και επίσης στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Περιουσιακά στοιχεία τομέα δεν περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για γενικούς σκοπούς της οντότητας ή του κεντρικού γραφείου. Περιουσιακά στοιχεία τομέα περιλαμβάνουν λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία που διαμοιράζονται σε δύο ή περισσότερους τομείς, αν υπάρχει εύλογος τρόπος κατανομής. Περιουσιακά στοιχεία τομέα περιλαμβάνουν υπεραξία, η οποία αποδίδεται άμεσα σε έναν τομέα ή μπορεί να κατανεμηθεί σε έναν τομέα με εύλογο τρόπο και οι

▼**M3**

δαπάνες τομέα περιλαμβάνουν κάθε ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για την υπεραξία.

21. Οι επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων τομέα και υποχρεώσεων τομέα μιας οντότητας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν αναγνωρίζονται είτε στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματες ακινητοποιήσεις έχουν επανεκτιμηθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τη μέθοδο της επανεκτίμησης που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανακλούν αυτές τις επανεκτιμήσεις.

Γ6 Στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις,* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 64 απαλείφεται.

Γ7 Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Πρότυπο

Η παράγραφος 108 τροποποιείται ως εξής:

108. Σε μια συνένωση επιχειρήσεων, μια οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία στην παρούσα αξία της υποχρέωσης μείον την εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*). Η παρούσα αξία της υποχρέωσης περιλαμβάνει όλα τα ακόλουθα, ακόμη και αν ο αποκτώμενος δεν τα είχε αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία της απόκτησης:

(α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία της απόκτησης (είτε ενέπιπταν είτε όχι στο «περιθώριο» του 10 %),

(β) κόστος προϋπηρεσίας που προέκυψε από αλλαγές ωφελειών ή της εισαγωγής ενός προγράμματος, πριν από την ημερομηνία της απόκτησης

και

…

Γ8 Στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές, Καταστάσεις,* η παράγραφος 30 τροποποιείται ως εξής:

30. Τα έσοδα και οι δαπάνες μιας θυγατρικής περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης, όπως καθορίζεται στο Δ.Π.Χ.Π. 3. Τα έσοδα και οι δαπάνες …

Γ9 Το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Ο ορισμός του από κοινού ελέγχου στην παράγραφο 2 τροποποιείται ως εξής:

Ο από κοινού έλεγχος είναι ο συμβατικώς συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

Στην παράγραφο 15, η αναφορά στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων,* απαλείφεται. Σε συνέχεια της τροποποίησης αυτής και των τροποποιήσεων που έγιναν στο Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, η παράγραφος 15 τροποποιείται ως ακολούθως:

15. Όταν, μια επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση που ταξινομήθηκε προηγουμένως ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για να ταξινομείται έτσι, θα λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της ταξινόμησής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους αφότου ταξινομήθηκε ως κατεχόμενη προς πώληση θα επαναδιατυπώνεται.

▼**M3**

Οι παράγραφοι 23 και 33 τροποποιούνται ως εξής:

23. Επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που γίνεται συνδεδεμένη. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους επένδυσης και του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*. Συνεπώς:

    (α) υπεραξία που σχετίζεται με μία συνδεδεμένη επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Όμως, η απόσβεση εκείνης της υπεραξίας δεν επιτρέπεται και συνεπώς δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης.

    (β) οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης πέραν του κόστους της επένδυσης εξαιρείται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και αντ'αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στο κέρδος ή τη ζημία της συνδεδεμένης στην περίοδο στην οποία η επένδυση αποκτάται.

    Γίνονται επίσης κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για λογιστικοποίηση, για παράδειγμα, της απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συνδεδεμένη, όπως για υπεραξία ή ενσώματες ακινητοποιήσεις.

33. Επειδή η υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε συνδεδεμένη δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά, δεν ελέγχεται ξεχωριστά για απομείωση με την εφαρμογή των απαιτήσεων για τον έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Αντίθετα, ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης ελέγχεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό της (την υψηλότερη αξία μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον τα κόστη της πώλησης) με τη λογιστική αξία της, όποτε η εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39 υποδεικνύει ότι η επένδυση μπορεί να έχει υποστεί απομείωση. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της επένδυσης, η οντότητα υπολογίζει:

    (α) το μερίδιό της στην παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συνδεδεμένη, περιλαμβάνοντας τις ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της συνδεδεμένης και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης

    ή

    (β) την παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

    Κάτω από κατάλληλες υποθέσεις, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα.

Γ10 Το ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Ο ορισμός του από κοινού ελέγχου στην παράγραφο 3 τροποποιείται ως εξής:

Ο από κοινού έλεγχος είναι ο συμβατικώς συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

Η παράγραφος 11 τροποποιείται ως εξής:

11. Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο στην κοινοπραξία. Αυτός ο όρος εξασφαλίζει ότι κανένα μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα.

▼**M3**

Στην παράγραφο 43, η αναφορά στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων,* απαλείφεται. Σε συνέχεια της αλλαγής αυτής και των αλλαγών που έγιναν με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, η παράγραφος 43 τροποποιείται ως εξής:

43. Όταν μία συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα που προηγουμένως ταξινομήθηκε ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για να ταξινομείται έτσι, θα λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της ταξινόμησής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους αφότου έγινε η ταξινόμηση ως κατεχόμενη προς πώληση θα επαναδιατυπώνονται..

Γ11 Στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 4(γ) επαναριθμείται ως 4 (δ). Η παράγραφος 4(δ) επαναριθμείται ως 4(γ) και τροποποιείται ως εξής:

(γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων). *Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αποκτώντα.

Μετά από αυτήν την αλλαγή και των αλλαγών που έγιναν στο Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια,* η παράγραφος 4(γ)-(ε) τροποποιούνται ως εξής:

(γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων(βλέπε* Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). *Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αποκτώντα.

(δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως καθορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4* Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. *Όμως αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια αν το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οντότητα να τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά.

(ε) χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ο εκδότης των μέσων αυτών εξαιρείται από την εφαρμογή στα χαρακτηριστικά αυτά των απαιτήσεων των παραγράφων 15-32 και ΟΕ25-ΟΕ35 αυτού του Προτύπου, σχετικά με τη διάκριση μεταξύ των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των συμμετοχικών τίτλων. Ωστόσο, τα μέσα αυτά υπόκεινται σε όλες τις λοιπές απαιτήσεις του Προτύπου αυτού. Επιπρόσθετα, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα μέσα αυτά (βλέπε ΔΛΠ 39).

Η παράγραφος 4(στ), που προστέθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών,* παραμένει αμετάβλητη.

Γ12 Οι παράγραφοι 22 και 64 του ΔΛΠ 33 *Κέρδη ανά Μετοχή* τροποποιούνται ως εξής:

22. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημίες του αποκτώμενου στη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του από την ημερομηνία εκείνη.

64. ***Αν… θα γνωστοποιείται. Επιπροσθέτως, τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους θα προσαρμόζονται για τις επιδράσεις των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που λογιστικοποιούνται αναδρομικά.***

Γ13 Οι παράγραφοι 16(θ) και 18 του ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά* τροποποιούνται ως εξής:

16. **…**

***(i) η επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, αποκτήσεων ή διαθέσεων θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιαρθρώσεων και διακοπτόμενων δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση των συνενώσεων επιχειρήσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με τις παραγράφους 66-73 του Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων

και

…

▼**M3**

18. Άλλα Πρότυπα καθορίζουν γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, ο όρος οικονομικές καταστάσεις σημαίνει πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων του τύπου, που κανονικά περιλαμβάνονται σε μία ετήσια οικονομική έκθεση και μερικές φορές περιλαμβάνονται σε άλλες εκθέσεις. Με εξαίρεση τις απαιτήσεις της παραγράφου 16(θ), οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από εκείνα τα άλλα Πρότυπα δεν απαιτούνται αν η ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας οντότητας περιλαμβάνει μόνο συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, παρά μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Γ14 Η παράγραφος 5 του ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις,* τροποποιείται ως εξής:

5. Όταν ένα άλλο Πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου, μια οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί αυτού του Προτύπου. Για παράδειγμα, το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* αναφέρεται στο χειρισμό του αποκτώντος των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Ομοίως, ορισμένοι τύποι προβλέψεων αναφέρονται επίσης σε Πρότυπα για:

…

Γ15 Στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 2(στ) και (η) απαλείφεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.* Η παράγραφος 2 (ζ) επαναριθμείται ως 2(στ) και τροποποιείται όπως εκτίθεται πιο κάτω. Προστίθεται η παράγραφος 2(ζ) όπως εκτίθεται πιο κάτω. Μετά από αυτές τις αλλαγές και τις αλλαγές που έγιναν στο Δ.Π.Χ.Π. 4, η παράγραφος 2(δ)-(ζ) τροποποιείται ως ακολούθως:

(δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ικανοποιούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (περιλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα μέσα αυτά, εκτός αν ικανοποιούν την εξαίρεση του (α)πιο πάνω.

(ε) δικαιώματα και υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου όπως καθορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4* Ασφαλιστήρια Συμβόλαια *ή βάσει συμβολαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια αν το ίδιο το παράγωγο δεν είναι συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 (βλέπε παραγράφους 10-13 και το Προσάρτημα Α, παραγράφους ΟΕ23-ΟΕ33). Επίσης, αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που συνήφθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στο συμβόλαιο (βλέπε παράγραφο 3 και Προσάρτημα Α παράγραφος ΟΕ4Α).

(στ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων*). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.

(ζ) συμβάσεις μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων για αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου σε μελλοντική ημερομηνία.

Η παράγραφος 2(θ) και (ι) επαναριθμείται σε 2(η) και (θ). Η παράγραφος 2 (θ), εισήχθηκε στο Δ.Π.Χ.Π. 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.*

Γ16 [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Γ17 [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Γ18 Η ΜΕΔ-32 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία –Κόστη Δικτυακού Τόπου* τροποποιείται όπως περιγράφεται πιο κάτω:

Οι παράγραφοι 8-10 τροποποιούνται ως εξής:

8. Ένας δικτυακός τόπος που προκύπτει από ανάπτυξη θα αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν και μόνον αν, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές απαιτήσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 38.21 για αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση, η οντότητα πληροί τις

▼M3

απαιτήσεις του ΔΛΠ 38.57. Ειδικά, μια οντότητα μπορεί να πληροί την προϋπόθεση της απόδειξης του τρόπου με τον οποίο ο δικτυακός τόπος της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη σύμφωνα με το ΔΛΠ.57(δ) όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, περιλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών. Η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει πως ένας δικτυακός τόπος ο οποίος έχει αναπτυχθεί μόνο ή κυρίως για την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη, και συνεπώς όλες οι δαπάνες για την ανάπτυξη ενός τέτοιου δικτυακού τόπου θα αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται.

9. Οποιαδήποτε εσωτερική δαπάνη για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της οντότητας θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Η φύση κάθε δραστηριότητας για την οποία πραγματοποιείται δαπάνη (π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η συντήρηση του δικτυακού τόπου) και το στάδιο της ανάπτυξης ή της περαιτέρω ανάπτυξης του δικτυακού τόπου θα αξιολογούνται ώστε να καθοριστεί ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός (επιπρόσθετη καθοδήγηση παρέχεται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας). Για παράδειγμα:

   (α) το στάδιο του Σχεδιασμού έχει παρόμοια φύση με το στάδιο της έρευνας κατά το ΔΛΠ 38.54-56. Η δαπάνη που δημιουργείται κατά το στάδιο αυτό θα αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά την πραγματοποίησή του.

   (β) Τα στάδια της Εφαρμογής και της Δημιουργίας Υποδομής, του Γραφικού Σχεδιασμού και της Ανάπτυξης των Περιεχομένων, στην έκταση που το περιεχόμενο αναπτυχθεί για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της ίδιας της οντότητας, είναι παρόμοια στη φύση με τη φάση ανάπτυξης του ΔΛΠ 38.57-.64. Η δαπάνη που πραγματοποιείται κατά τα στάδια αυτά θα πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος του δικτυακού τόπου που αναγνωρίζεται ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 αυτής της Διερμηνείας, όταν η δαπάνη μπορεί να αποδίδεται απευθείας, ή να κατανέμεται με λογική και συνεπή βάση, για τη δημιουργία δικτυακού τόπου για τη σκοπευόμενη χρήση. Για παράδειγμα, δαπάνη για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της ίδιας της οντότητας) ειδικά για ένα δικτυακό τόπο ή δαπάνη που να επιτρέπει τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. αμοιβή για την απόκτηση άδειας αναπαραγωγής) στο δικτυακό τόπο, θα περιλαμβάνεται στο κόστος της ανάπτυξης όταν ικανοποιείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.71, δαπάνη για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις δεν θα αναγνωρίζεται ως μέρος του κόστους ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν τα κόστη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχουν αποσβεσθεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο).

   (γ) δαπάνη που πραγματοποιήθηκε κατά το στάδιο Ανάπτυξης Περιεχομένου, στην έκταση που αυτό το περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών της ίδιας της οντότητας (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), θα αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.69(γ). Για παράδειγμα, όταν λογιστικοποιείται η δαπάνη επαγγελματικών υπηρεσιών για τη λήψη φωτογραφιών των προϊόντων της οντότητας και για βελτίωση της παρουσίασής τους, η δαπάνη θα αναγνωρίζεται ως έξοδο δεδομένου ότι οι επαγγελματικές υπηρεσίες λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και όχι όταν οι ψηφιακές εικόνες εμφανίζονται στο δικτυακό τόπο.

   (δ) το στάδιο της Λειτουργίας αρχίζει όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου ολοκληρωθεί. Δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό θα αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται εκτός αν ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38.18.

10. Ένας δικτυακός τόπος που αναγνωρίζεται ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 αυτής της παρούσας Διερμηνείας θα επιμετράται μετά την αρχική αναγνώριση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 38.72 -.87. Η ορθή εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

▼**M3**

Η παράγραφος της Ημερομηνίας Έναρξης της Ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Αυτή η Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από τις 25 Μαρτίου 2002. Οι επιπτώσεις της υιοθέτησης αυτής της Διερμηνείας θα πρέπει να λογιστικοποιούνται χρησιμοποιώντας τις μεταβατικές απαιτήσεις της έκδοσης του ΔΛΠ 38 που εκδόθηκε το 1998. Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο θα πρέπει να διαγραφεί κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος αυτής της Διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξή του πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άϋλο περιουσιακό στοιχείο δεν θα αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος αυτής της Διερμηνείας. Όταν ένας δικτυακός τόπος υπάρχει και η δαπάνη ανάπτυξής του πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο, και είχε προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο και επιμετρηθεί αρχικά στο κόστος, το ποσό που είχε αναγνωριστεί αρχικά θεωρείται ότι είχε προσδιοριστεί κατάλληλα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 4

Ασφαλιστήρια Συμβόλαια

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-12
Ενσωματωμένα Παράγωγα	7-9
Διαχωρισμός των στοιχείων της κατάθεσης	10-12
Αναγνώριση και επιμέτρηση	13-35
Προσωρινή εξαίρεση από ορισμένα άλλα Δ.Π.Χ.Π.	13-20
Εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης	15-19
Απομείωση των απαιτήσεων από αντασφαλιστές	20
Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών	21-30
Τρέχοντα επιτόκια αγοράς	24
Συνέχιση υπαρχόντων πρακτικών	25
Σύνεση	26
Μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης	27-29
Σκιώδης λογιστική	30
Ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου	31-33
Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής	34-35
Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε ασφαλιστήρια συμβόλαια	34
Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε χρηματοοικονομικά μέσα	35
Γνωστοποίηση	36-39
Επεξήγηση των αναγνωρισμένων ποσών	36-37
Ποσό, χρονοδιάγραμμα και αβεβαιότητα των ταμιακών ροών	38-39
Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος	40-45
Γνωστοποίηση	42-44
Επαναπροσδιορισμός των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	45

ΣΚΟΠΟΣ

1 Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να προδιαγράψει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων για *ασφαλιστήρια συμβόλαια* από οποιαδήποτε

▼M3

οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (περιγράφεται στο παρόν Δ.Π.Χ.Π. ως ο *φορέας ασφάλισης),* μέχρι να ολοκληρώσει το Συμβούλιο τη δεύτερη φάση της εργασίας του για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ειδικότερα, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί::

(α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στη λογιστική που εφαρμόζουν οι φορείς ασφάλισης σε ασφαλιστήρια συμβόλαια.

(β) γνωστοποιήσεις που καθορίζουν και εξηγούν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων των φορέων ασφάλισης που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Η οντότητα θα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό σε:

(α) ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των *συμβολαίων αντασφάλισης*) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

(β) χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει με *χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής* (βλέπε παράγραφο 35). Το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* απαιτεί γνωστοποίηση σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα, περιλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν τέτοια χαρακτηριστικά.

3 Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν αναφέρεται σε άλλες απόψεις της λογιστικής των φορέων ασφάλισης, όπως είναι η λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ασφαλιστικούς φορείς και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εκδίδονται από ασφαλιστικούς φορείς (βλέπε ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση),* παρά μόνο στις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 45.

4 Η οντότητα δε θα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό σε:

(α) εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται απευθείας από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή (βλέπε ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*).

(β) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους* και Δ.Π.Χ.Π. 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών)* και υποχρεώσεις καθορισμένων παροχών αποχώρησης που ορίζονται από προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (βλέπε ΔΛΠ 26 *Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία*).

(γ) συμβατικά δικαιώματα ή συμβατικές υποχρεώσεις που εξαρτώνται από τη μελλοντική χρήση ή το μελλοντικό δικαίωμα χρήσης ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (για παράδειγμα, κάποιες αμοιβές παραχώρησης δικαιώματος, δικαιώματα, ενδεχόμενες καταβολές μισθωμάτων και παρόμοια στοιχεία) καθώς και η εγγύηση υπολειμματικής αξίας ενός μισθωτή που ενσωματώνεται σε μία χρηματοδοτική μίσθωση (βλέπε ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις,* ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία*).

(δ) χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που αναλαμβάνει ή διακρατεί μία οντότητα κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, ασχέτως αν οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις περιγράφονται ως χρηματοοικονομικές εγγυήσεις, πιστωτικές επιστολές ή ασφαλιστήρια συμβόλαια (βλέπε ΔΛΠ 39).

(ε) ενδεχόμενη αντιπαροχή που καταβάλλεται ή λαμβάνεται σε μία συνένωση επιχειρήσεων *(βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων).

(στ) *συμβόλαια απευθείας ασφάλισης* που κατέχει μία οντότητα (ήτοι συμβόλαια απευθείας ασφάλισης στα οποία η οντότητα είναι ο *ασφαλιζόμενος*). Ωστόσο, ένας αντασφαλιζόμενος θα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. στα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

5 Για λόγους διευκόλυνσης, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. αναφέρεται σε κάθε οντότητα που εκδίδει ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως ασφαλιστικό φορέα, ασχέτως αν ο εκδότης θεωρείται ασφαλιστικός φορέας για νομικούς ή εποπτικούς σκοπούς.

▼M3

6 Το συμβόλαιο αντασφάλισης είναι ένα είδος ασφαλιστικού συμβολαίου. Κατά συνέπεια, κάθε αναφορά του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. σε ασφαλιστήρια συμβόλαια θα περιλαμβάνει και τα συμβόλαια αντασφάλισης.

Ενσωματωμένα Παράγωγα

7 Το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οντότητα να διαχωρίζει κάποια ενσωματωμένα παράγωγα από το κύριο συμβόλαιό τους, να τα επιμετρά στην *εύλογη αξία* και να περιλαμβάνει τις μεταβολές των εύλογων αξιών τους στα αποτελέσματα. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι το ίδιο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

8 Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39, ο ασφαλιστικός φορέας δεν απαιτείται να διαχωρίσει και να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το δικαίωμα προαίρεσης ενός ασφαλιζόμενου να εξαγοράσει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο έναντι κάποιου σταθερού ποσού (ή έναντι ποσού που βασίζεται σε σταθερό ποσό και σε επιτόκιο), έστω και αν η τιμή άσκησης διαφέρει από τη λογιστική αξία της *ασφαλιστικής υποχρέωσης* του κύριου συμβολαίου. Όμως, η απαίτηση του ΔΛΠ 39 δεν εφαρμόζεται σε δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή ή δικαίωμα εξαγοράς τοις μετρητοίς το οποίο είναι ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο αν η αξία εξαγοράς κυμαίνεται ανάλογα με τις μεταβολές μιας χρηματοοικονομικής μεταβλητής (όπως είναι η τιμή ή ένας δείκτης μετοχών ή εμπορευμάτων) ή μίας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής που δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Επιπροσθέτως, η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται αν η ικανότητα άσκησης δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή ή εξαγοράς τοις μετρητοίς του κατόχου ενεργοποιείται από μεταβολή τέτοιας μεταβλητής (για παράδειγμα, δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που μπορεί να ασκηθεί εφόσον ένας δείκτης τιμών μετοχών φθάσει σε ένα προκαθορισμένο επίπεδο).

9 Η παράγραφος 8 εφαρμόζεται εξίσου σε δικαιώματα προαίρεσης εξαγοράς χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

Διαχωρισμός των στοιχείων της κατάθεσης

10 Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν στοιχείο ασφάλισης και *στοιχείο κατάθεσης*. Σε ορισμένες περιπτώσεις, απαιτείται ή επιτρέπεται ο ασφαλιστικός φορέας να διαχωρίσει τα στοιχεία αυτά:

(α) ο διαχωρισμός απαιτείται αν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) ο ασφαλιστικός φορέας μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης (συμπεριλαμβανομένων των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προαίρεσης εξαγοράς) διακεκριμένα (ήτοι, χωρίς να λάβει υπόψη το στοιχείο της ασφάλισης).

(ii) οι λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν να αναγνωρίσει κάθε υποχρέωση και δικαίωμα που απορρέει από το στοιχείο της κατάθεσης.

(β) ο διαχωρισμός επιτρέπεται, αλλά δεν επιβάλλεται, αν ο φορέας ασφάλισης μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα σύμφωνα με το (α)(i) αλλά οι λογιστικές του πολιτικές επιβάλλουν να αναγνωρίσει κάθε υποχρέωση και δικαίωμα που απορρέει από το στοιχείο της κατάθεσης, άσχετα από τη βάση επί της οποίας γίνεται η επιμέτρηση εκείνων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

(γ) ο διαχωρισμός απαγορεύεται αν ο φορέας ασφάλισης δεν μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα όπως στο (α)(i).

11 Ακολουθεί ένα παράδειγμα περίπτωσης στην οποία οι λογιστικές πολιτικές ενός φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν να αναγνωρίσει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το στοιχείο της κατάθεσης. Ένας αντασφαλιζόμενος λαμβάνει αποζημίωση από έναν *αντασφαλιστή,* αλλά το συμβόλαιο υποχρεώνει τον αντασφαλιζόμενο να επιστρέψει την αποζημίωση σε μελλοντικά έτη. Η υποχρέωση αυτή απορρέει από το στοιχείο της κατάθεσης. Αν οι λογιστικές πολιτικές του αντασφαλιζόμενου θα του επέτρεπαν να αναγνωρίσει την αποζημίωση ως έσοδο χωρίς να αναγνωρίσει την προκύπτουσα υποχρέωση, ο διαχωρισμός των επιμέρους στοιχείων είναι υποχρεωτικός.

12 Για να προβεί στο διαχωρισμό ενός συμβολαίου, ο ασφαλιστικός φορέας θα:

(α) εφαρμόσει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. στο στοιχείο της ασφάλισης.

▼M3

(β) εφαρμόσει το ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της κατάθεσης

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Προσωρινή εξαίρεση από ορισμένα άλλα Δ.Π.Χ.Π.

13 Οι παράγραφοι 10-12 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* καθορίζουν τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιεί η οντότητα κατά την ανάπτυξη μιας λογιστικής πολιτικής αν κανένα Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζεται σε κάποιο στοιχείο. Όμως, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαλλάσσει τον φορέα ασφάλισης από την εφαρμογή των κριτηρίων αυτών στις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν:

(α) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει (συμπεριλαμβανομένων του σχετιζόμενου κόστους απόκτησης και των σχετικών άϋλων περιουσιακών στοιχείων, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32)

και

(β) συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

14 Παρόλα αυτά, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν απαλλάσσει τον φορέα ασφάλισης από κάποιες συνέπειες των κριτηρίων των παραγράφων 10-12 του ΔΛΠ 8. Συγκεκριμένα ο φορέας ασφάλισης:

(α) δε θα αναγνωρίζει ως υποχρέωση οποιεσδήποτε προβλέψεις για πιθανές μελλοντικές απαιτήσεις, αν οι απαιτήσεις αυτές ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν υπάρχουν κατά την ημερομηνία αναφοράς (όπως προβλέψεις καταστροφικών κινδύνων και εξισωτικές προβλέψεις).

(β) θα διεξάγει την εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που περιγράφεται στις παραγράφους 15-19.

(γ) θα διαγράφει ασφαλιστική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) από τον ισολογισμό του όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται, δηλαδή, όταν η υποχρέωση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

(δ) δε θα συμψηφίζει:

(i) *απαιτήσεις από αντασφαλιστές* με τις σχετιζόμενες ασφαλιστικές υποχρεώσεις

ή

(ii) έσοδα ή έξοδα από συμβόλαια αντασφάλισης με τα έξοδα ή τα έσοδα από τα σχετιζόμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια.

(ε) θα εξετάζει αν οι απαιτήσεις από αντασφαλιστές έχουν υποστεί απομείωση (βλέπε παράγραφο 20).

Εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης

15 **Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, ο φορέας ασφάλισης θα εξετάζει αν οι αναγνωρισμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις του είναι επαρκείς, χρησιμοποιώντας τρέχουσες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών των ασφαλιστήριων συμβολαίων του. Αν η εξέταση αυτή δείξει ότι η λογιστική αξία των ασφαλιστικών του υποχρεώσεων (μείον τις σχετιζόμενες αναβαλλόμενες δαπάνες απόκτησης και τα σχετιζόμενα άϋλα περιουσιακά στοιχεία, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32) είναι ανεπαρκής υπό το φως των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, το σύνολο του ελλείμματος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.**

16 Αν ο φορέας ασφάλιση εφαρμόσει εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που πληροί τις καθορισμένες ελάχιστες απαιτήσεις, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν επιβάλλει καμία περαιτέρω απαίτηση. Οι ελάχιστες απαιτήσεις είναι:

(α) Η εξέταση λαμβάνει υπόψη τρέχουσες εκτιμήσεις όλων των συμβατικών ταμιακών ροών και σχετιζόμενων ταμιακών ροών όπως τα κόστη διεκπεραίωσης των ζημιών, καθώς και τις ταμιακές ροές που προκύπτουν από ενσωματωμένα δικαιώματα προαίρεσης και εγγυήσεις.

▼M3

(β) Αν η εξέταση δείξει ότι η υποχρέωση είναι ανεπαρκής, το σύνολο του ελλείμματος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

17 Αν οι λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που ανταποκρίνεται στις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16, ο φορέας ασφάλισης θα:

(α) προσδιορίσει τη λογιστική αξία των σχετικών ασφαλιστικών υποχρεώσεων (*) μείον τη λογιστική αξία:

(i) κάθε σχετικής αναβαλλόμενης δαπάνης απόκτησης

και

(ii) κάθε σχετικού άϋλου περιουσιακού στοιχείου, όπως είναι εκείνα που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου (βλέπε παραγράφους 31 και 32). Ωστόσο, δεν λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές απαιτήσεις από αντασφαλιστές δεδομένου ότι η λογιστική τους αντιμετώπιση από τον φορέα ασφάλισης γίνεται διακεκριμένα (βλέπε παράγραφο 20).

(β) προσδιορίσει αν το ποσό που περιγράφεται στο(α) είναι χαμηλότερο από τη λογιστική αξία που θα απαιτείτο αν οι σχετικές ασφαλιστικές υποχρεώσεις ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*. Αν είναι χαμηλότερο, ο φορέας ασφάλισης θα αναγνωρίσει ολόκληρη τη διαφορά στα αποτελέσματα και θα μειώσει τη λογιστική αξία των σχετικών αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης ή άϋλων περιουσιακών στοιχείων ή θα αυξήσει τη λογιστική αξία των σχετικών ασφαλιστικών υποχρεώσεων.

18 Αν η εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης του φορέα ασφάλισης πληροί τις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16, η εξέταση εφαρμόζεται στο συγκεντρωτικό επίπεδο που προσδιορίζεται σε εκείνη την εξέταση. Αν η εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης δεν πληροί εκείνες τις ελάχιστες απαιτήσεις, θα γίνει η σύγκριση που περιγράφεται στην παράγραφο 17 σε επίπεδο χαρτοφυλακίου συμβολαίων που υπόκεινται σε γενικά όμοιους κινδύνους και διαχειρίζονται μαζί ως ένα χαρτοφυλάκιο.

19 Το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 17(β) (ήτοι το αποτέλεσμα της εφαρμογής του ΔΛΠ 37) θα αντανακλά μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης (βλέπε παραγράφους 27-29) όταν και μόνον όταν, το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 17(α) επίσης αντανακλά τα περιθώρια εκείνα.

Απομείωση των απαιτήσεων από αντασφαλιστές

20 Αν οι απαιτήσεις από αντασφαλιστές έχουν υποστεί απομείωση, ο αντασφαλιζόμενος θα μειώσει τη λογιστική αξία τους αναλόγως και θα αναγνωρίσει εκείνη τη ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα. Μία απαίτηση από αντασφαλιστή είναι απομειωμένη όταν και μόνον όταν:

(α) υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις, ως αποτέλεσμα γεγονότος που συνέβη μετά την αρχική αναγνώριση της απαίτησης, ότι ο αντασφαλιζόμενος μπορεί να μη εισπράξει ολόκληρο το ποσό που του αναλογεί σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου

και

(β) το γεγονός αυτό έχει αξιόπιστα μετρήσιμη επίδραση στα ποσά τα οποία ο αντασφαλιζόμενος θα εισπράξει από τον αντασφαλιστή.

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

21 Οι παράγραφοι 22-30 εφαρμόζονται σε μεταβολές που γίνονται από φορέα ασφάλισης που ήδη εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π. και σε μεταβολές που γίνονται από φορέα ασφάλισης που υιοθετεί για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Π.

22 **Ο φορέας ασφάλισης δύναται να μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει σε ασφαλιστήρια συμβόλαια όταν και μόνον όταν η μεταβολή αυτή καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών και ούτε λιγότερο ούτε περισσότερο αξιόπιστες και σε καμία περίπτωση**

(*) Οι σχετικές ασφαλιστικές υποχρεώσεις είναι εκείνες οι ασφαλιστικές υποχρεώσεις (και οι σχετιζόμενες αναβαλλόμενες δαπάνες απόκτησης και τα σχετιζόμενα άϋλα περιουσιακά στοιχεία) για τις οποίες οι λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που πληροί τις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16.

▼M3

λιγότερο σχετικές προς τις ανάγκες αυτές. Ο φορέας ασφάλισης θα κρίνει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία σύμφωνα με τα κριτήρια του ΔΛΠ 8.

23 Για να δικαιολογήσει τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών για ασφαλιστήρια συμβόλαια, ο φορέας ασφάλισης θα δείχνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις πλησιάζουν περισσότερο τα κριτήρια του ΔΛΠ 8 λόγω της μεταβολής, αλλά δεν είναι απαραίτητο η μεταβολή να επιτυγχάνει την πλήρη συμμόρφωση με τα κριτήρια εκείνα. Τα ακόλουθα συγκεκριμένα θέματα αναλύονται κατωτέρω:

(α) τρέχοντα επιτόκια (παράγραφος 24),

(β) συνέχιση υπαρχόντων πρακτικών (παράγραφος 25),

(γ) σύνεση (παράγραφος 26),

(δ) μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης (παράγραφοι 27-29) και

(ε) σκιώδης λογιστική (παράγραφος 30).

Τρέχοντα επιτόκια αγοράς

24 Ο φορέας ασφάλισης επιτρέπεται, αλλά δεν επιβάλλεται, να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές ώστε να επαναμετρά επιλεγμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις (*) για να αντανακλούν τα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς και να αναγνωρίζει εκείνες τις μεταβολές των υποχρεώσεων στα αποτελέσματα. Κατά τη στιγμή εκείνη, μπορεί επίσης να εισαγάγει λογιστικές πολιτικές που απαιτούν και άλλες τρέχουσες εκτιμήσεις και παραδοχές για τις επιλεγμένες υποχρεώσεις. Η υιοθέτηση της παραγράφου αυτής επιτρέπει σε ένα φορέα ασφάλισης να μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές για επιλεγμένες υποχρεώσεις, χωρίς να εφαρμόζει τις πολιτικές αυτές με συνέπεια σε κάθε παρόμοια υποχρέωση, όπως θα απαιτούσε το ΔΛΠ 8 σε διαφορετική περίπτωση. Αν ο φορέας ασφάλισης επιλέξει υποχρεώσεις για αυτόν τον σκοπό, θα συνεχίσει να εφαρμόζει τα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς (και, αν αρμόζει, τις υπόλοιπες τρέχουσες εκτιμήσεις και παραδοχές) με συνέπεια σε όλες τις περιόδους και σε όλες αυτές τις υποχρεώσεις, μέχρι την εξάλειψή τους.

Συνέχιση υπαρχόντων πρακτικών

25 Ο φορέας ασφάλισης μπορεί να συνεχίσει τις ακόλουθες πρακτικές, αλλά η εισαγωγή οιωνδήποτε εξ'αυτών δεν πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 22:

(α) επιμέτρηση ασφαλιστικών υποχρεώσεων σε απροεξόφλητη βάση.

(β) επιμέτρηση συμβατικών δικαιωμάτων σε μελλοντικές αμοιβές διαχείρισης της επένδυσης σε ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους όπως υποδηλώνει η σύγκριση με τις τρέχουσες αμοιβές που χρεώνουν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά για παρόμοιες υπηρεσίες. Είναι πιθανό η εύλογη αξία κατά την έναρξη εκείνων των συμβατικών δικαιωμάτων να ισούται με τα καταβληθέντα κόστη δημιουργίας, εκτός αν οι μελλοντικές αμοιβές διαχείρισης της επένδυσης και τα σχετικά κόστη δεν είναι ευθυγραμμισμένα με τα συγκρίσιμα στοιχεία της αγοράς.

(γ) η χρήση ανομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια (και σχετικά αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άϋλα περιουσιακά στοιχεία, αν υπάρχουν) θυγατρικών, εκτός αυτών που επιτρέπονται από την παράγραφο 24. Αν εκείνες οι λογιστικές πολιτικές δεν είναι ομοιόμορφες, ο φορέας ασφάλισης μπορεί να τις αλλάξει, αν η αλλαγή αυτή δεν τις καθιστά περισσότερο διαφοροποιημένες και πληροί επίσης τις υπόλοιπες απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.

Σύνεση

26 Ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστήρια συμβόλαια ώστε να απαλείψει την υπερβολική σύνεση. Ωστόσο, αν ο φορέας ασφάλισης ήδη επιμετρά τα ασφαλιστήρια συμβόλαια του με επαρκή σύνεση, δε θα εισαγάγει επιπλέον σύνεση.

(*) Στην παράγραφο αυτή, περιλαμβάνονται στις ασφαλιστικές υποχρεώσεις τα σχετικά αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άϋλα περιουσιακά στοιχεία, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32.

▼M3

Μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης

27 Ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστήρια συμβόλαια ώστε να απαλείψει τα μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης. Ωστόσο, υπάρχει μία μαχητή εκδοχή ότι οι οικονομικές καταστάσεις του φορέα ασφάλισης θα είναι λιγότερο σχετικές και αξιόπιστες αν εισαγάγει λογιστική πολιτική που αντανακλά μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης στην επιμέτρηση των ασφαλιστήριων συμβολαίων, εκτός αν τα περιθώρια αυτά επηρεάζουν τις συμβατικές πληρωμές. Δύο παραδείγματα λογιστικών πολιτικών που αντανακλούν τα περιθώρια αυτά είναι:

(α) η χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου που αντανακλά την εκτιμώμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης

ή

(β) η προβολή των αποδόσεων εκείνων των περιουσιακών στοιχείων με εκτιμώμενο συντελεστή απόδοσης, προεξοφλώντας εκείνες τις προβαλλόμενες αποδόσεις με διαφορετικό συντελεστή και συμπεριλαμβάνοντας το αποτέλεσμα στην επιμέτρηση της υποχρέωσης.

28 Ο φορέας ασφάλισης μπορεί να αντιμετωπίσει τη μαχητή εκδοχή της παραγράφου 27 όταν και μόνον όταν, τα λοιπά συστατικά στοιχεία μιας μεταβολής των λογιστικών πολιτικών αυξάνουν τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων τόσο ώστε να υπερισχύουν της μείωσης της σχετικότητας και αξιοπιστίας που δημιουργείται από την περίληψη των μελλοντικών περιθωρίων κερδοφορίας της επένδυσης. Για παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι οι ισχύουσες λογιστικές πολιτικές ενός φορέα ασφάλισης για ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν υπερβολικά συνετές παραδοχές κατά την έναρξη και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο επιβαλλόμενο από ρυθμιστή χωρίς άμεση αναφορά στις συνθήκες της αγοράς και αγνοούν κάποια ενσωματωμένα δικαιώματα προαίρεσης και εγγυήσεις. Ο φορέας ασφάλισης θα μπορούσε να καταστήσει τις οικονομικές του καταστάσεις περισσότερο σχετικές και καθόλου λιγότερο αξιόπιστες στρεφόμενος προς μία περιεκτική λογιστική βάση με προσανατολισμό προς τον επενδυτή που χρησιμοποιείται ευρέως και προϋποθέτει:

(α) τρέχουσες εκτιμήσεις και παραδοχές,

(β) μία λογική (αλλά όχι υπερβολικά συνετή) προσαρμογή που να αντανακλά τον κίνδυνο και την αβεβαιότητα,

(γ) επιμετρήσεις που αντανακλούν την εσωτερική αξία και τη χρονική αξία των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προαίρεσης και εγγυήσεων

και

(δ) ένα τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, έστω και αν το προεξοφλητικό επιτόκιο αυτό αντανακλά την εκτιμώμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης.

29 Σε κάποιες μεθόδους επιμέτρησης, το προεξοφλητικό επιτόκιο χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας ενός μελλοντικού περιθωρίου κέρδους. Το περιθώριο κέρδους αυτό εν συνεχεία αποδίδεται σε διαφορετικές περιόδους με τη χρήση ενός τύπου. Στις μεθόδους αυτές, το προεξοφλητικό επιτόκιο επηρεάζει την επιμέτρηση της υποχρέωσης μόνο έμμεσα. Ειδικότερα, η χρήση ενός λιγότερο κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου έχει περιορισμένη ή καθόλου επίδραση στην επιμέτρηση της υποχρέωσης κατά τη δημιουργία της. Ωστόσο, με άλλες μεθόδους, το προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζει την επιμέτρηση της υποχρέωσης άμεσα. Στην τελευταία περίπτωση, επειδή η χρήση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου που βασίζεται σε περιουσιακά στοιχεία έχει περισσότερο ουσιαστική επίδραση, είναι εξαιρετικά απίθανο ο φορέας ασφάλισης να μπορέσει να αντιμετωπίσει τη μαχητή εκδοχή που περιγράφεται στην παράγραφο 27.

Σκιώδης λογιστική

30 Σε κάποια λογιστικά μοντέλα, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες επί των περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης έχουν άμεση επίδραση στην επιμέτρηση κάποιων ή όλων των (α) ασφαλιστικών υποχρεώσεων, (β) σχετιζόμενων αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης και (γ) σχετιζόμενων άϋλων περιουσιακών στοιχείων, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32. Ο φορέας ασφάλισης επιτρέπεται, αλλά δεν του επιβάλλεται, να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές ώστε ένα αναγνωρισμένο αλλά μη πραγματοποιημένο κέρδος ή ζημία επί ενός περιουσιακού στοιχείου να επηρεάζει τις επιμετρήσεις αυτές κατά τον ίδιο τρόπο με ένα πραγματοποιηθέν κέρδος ή μία πραγματοποιηθείσα ζημία. Η σχετική προσαρμογή στην ασφαλιστική υποχρέωση (ή στις αναβαλλόμενες δαπάνες απόκτησης ή στα άϋλα περιουσιακά στοιχεία) θα αναγνωρίζεται

▼M3

απευθείας στα ίδια κεφάλαια μόνον και μόνον όταν τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή οι μη πραγματοποιηθείσες ζημίες αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Η πρακτική αυτή περιγράφεται και ως «σκιώδης λογιστική».

Ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου

31 Προκειμένου να συμμορφώνεται με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, ο φορέας ασφάλισης θα επιμετρήσει στην εύλογη αξία τους τις αναληφθείσες ασφαλιστικές υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ωστόσο, ο φορέας ασφάλισης επιτρέπεται αλλά δεν επιβάλλεται να χρησιμοποιεί εκτεταμένη παρουσίαση που διαχωρίζει την εύλογη αξία των αποκτηθέντων ασφαλιστήριων συμβολαίων σε δύο συστατικά στοιχεία:

(α) μία υποχρέωση που επιμετράται σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει

και

(β) ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο, που αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ (i) της εύλογης αξίας των αποκτηθέντων συμβατικών ασφαλιστικών δικαιωμάτων και των αναληφθεισών ασφαλιστικών υποχρεώσεων και (ii) του ποσού που περιγράφηκε στο (α). Η μεταγενέστερη επιμέτρηση αυτού του περιουσιακού στοιχείου θα είναι συνεπής με την επιμέτρηση της σχετιζόμενης ασφαλιστικής υποχρέωσης.

32 Ο φορέας ασφάλισης που αποκτά χαρτοφυλάκιο ασφαλιστήριων συμβολαίων μπορεί να χρησιμοποιεί την εκτεταμένη παρουσίαση που περιγράφεται στην παράγραφο 31.

33 Τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που περιγράφηκαν στις παραγράφους 31 και 32 εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* και του ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία.* Όμως, τα ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 38 εφαρμόζονται σε πελατολόγια και πελατειακές σχέσεις που αντανακλούν την προσδοκία μελλοντικών συμβολαίων που δεν αποτελούν μέρος των συμβατικών ασφαλιστικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που υφίσταντο κατά την ημερομηνία της συνένωσης επιχειρήσεων ή μεταβίβασης χαρτοφυλακίου.

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε ασφαλιστήρια συμβόλαια

34 Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής καθώς και *στοιχείο εγγύησης*. Ο εκδότης τέτοιου συμβολαίου:

(α) δύναται, αλλά δεν απαιτείται, να αναγνωρίσει το στοιχείο της εγγύησης διακεκριμένα από το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής. Αν ο εκδότης δεν τα αναγνωρίσει διακεκριμένα, θα κατατάξει ολόκληρο το συμβόλαιο ως υποχρέωση. Αν ο εκδότης τα κατατάξει ιδιαιτέρως, το στοιχείο της εγγύησης θα καταταγεί ως υποχρέωση.

(β) σε περίπτωση που αναγνωρίσει το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής διακεκριμένα από το στοιχείο της εγγύησης, θα κατατάξει το χαρακτηριστικό αυτό είτε ως υποχρέωση είτε ως διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν καθορίζει πως ο εκδότης προσδιορίζει αν το χαρακτηριστικό είναι υποχρέωση ή στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Ο εκδότης μπορεί να διαχωρίσει το χαρακτηριστικό αυτό σε στοιχεία υποχρέωσης και ιδίων κεφαλαίων και θα εφαρμόζει μία συνεπή λογιστική πολιτική για το διαχωρισμό αυτό. Ο εκδότης δε θα κατατάξει εκείνο το χαρακτηριστικό σε ενδιάμεση κατηγορία που δεν είναι ούτε υποχρέωση ούτε ίδια κεφάλαια.

(γ) δύναται να αναγνωρίσει κάθε ασφάλιστρο που λαμβάνει ως έσοδο χωρίς να διαχωρίσει οποιοδήποτε μέρος σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η προκύπτουσες μεταβολές στο στοιχείο της εγγύησης και στο τμήμα του χαρακτηριστικού προαιρετικής συμμετοχής που κατατάσσεται ως υποχρέωση θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Αν μέρος ή όλο το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής κατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια, μέρος του κέρδους ή της ζημίας δύναται να αποδοθεί σε εκείνο το χαρακτηριστικό (κατά τον ίδιο τρόπο που μέρος μπορεί να αποδίδεται σε δικαιώματα μειοψηφίας). Ο εκδότης θα αναγνωρίσει το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του χαρακτηριστικού προαιρετικής συμμετοχής που αποδίδεται σε οποιοδήποτε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ως επιμερισμό του

▼M3

κέρδους ή της ζημίας και όχι ως έξοδο ή έσοδο (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*).

(δ) αν το συμβόλαιο περιέχει ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 σε εκείνο το ενσωματωμένο παράγωγο.

(ε) θα συνεχίσει να εφαρμόζει τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές σε τέτοια συμβόλαια, από όλες τις απόψεις που περιγράφηκαν στις παραγράφους 14-20 και 34(α)-(δ), εκτός αν μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές αυτές κατά τρόπο που συμμορφώνεται με τις παραγράφους 21-30.

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε χρηματοοικονομικά μέσα

35 Οι απαιτήσεις της παραγράφου 34 εφαρμόζονται επίσης σε χρηματοοικονομικά μέσα που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Επιπρόσθετα:

(α) αν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής ως υποχρέωση, θα εφαρμόσει την εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης των παραγράφων 15-19 σε ολόκληρο το συμβόλαιο (ήτοι το στοιχείο της εγγύησης και στο χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής). Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να προσδιορίσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης.

(β) αν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο ή μέρος εκείνου του χαρακτηριστικού ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, η υποχρέωση που θα αναγνωριστεί για ολόκληρο το συμβόλαιο δεν θα υπολείπεται του ποσού που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης. Το ποσό θα περιέχει την εσωτερική αξία δικαιώματος προαίρεσης εξαγοράς του συμβολαίου, αλλά δεν απαιτείται να περιλαμβάνει τη χρονική αξία του αν η παράγραφος 9 εξαιρεί το δικαίωμα προαίρεσης αυτό από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να γνωστοποιήσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης, ούτε απαιτείται να παρουσιάζει διακεκριμένα αυτό το ποσό. Επιπροσθέτως, ο εκδότης δεν απαιτείται να προσδιορίσει το ποσό εκείνο αν η συνολική υποχρέωση που αναγνωρίζεται είναι εμφανώς μεγαλύτερη.

(γ) αν και τα συμβόλαια αυτά είναι χρηματοοικονομικά μέσα, ο εκδότης δύναται να συνεχίσει να αναγνωρίζει τα ασφάλιστρα εκείνων των συμβολαίων ως έσοδα και να αναγνωρίζει ως έξοδο την προκύπτουσα αύξηση της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Επεξήγηση των αναγνωρισμένων ποσών

36 **Ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που εξατομικεύουν και επεξηγούν τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις του που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.**

37 Για συμμόρφωση με την παράγραφο 36, ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί:

(α) τις λογιστικές του πολιτικές για ασφαλιστήρια συμβόλαια και σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα.

(β) τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα (και τις ταμιακές ροές, αν παρουσιάζει την κατάσταση ταμιακών ροών με τη άμεση μέθοδο) που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Επιπρόσθετα, αν ο φορέας ασφάλισης είναι αντασφαλιζόμενος, θα γνωστοποιεί:

(i) κέρδη και ζημίες που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την αγορά αντασφάλισης

και

(ii) αν ο αντασφαλιζόμενος αναβάλλει και αποσβένει κέρδη και ζημίες που ανακύπτουν κατά την αγορά αντασφάλισης, την απόσβεση της περιόδου και τα ποσά που παραμένουν αναπόσβεστα στην αρχή και τη λήξη της περιόδου.

(γ) τη διαδικασία που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των παραδοχών που έχουν την μεγαλύτερη επίδραση στα αναγνωρισμένα ποσά που

▼**M3**

περιγράφηκαν στη (β). Όταν είναι εφικτό, ο φορέας ασφάλισης θα παράσχει ποσοτική γνωστοποίηση εκείνων των παραδοχών.

(δ) την επίδραση των μεταβολών των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση των ασφαλιστικών περιουσιακών στοιχείων και ασφαλιστικών υποχρεώσεων, δείχνοντας ιδιαιτέρως την επίδραση κάθε αλλαγής που επιδρά ουσιαστικά στις οικονομικές καταστάσεις.

(ε) συμφωνίες των μεταβολών σε ασφαλιστικές υποχρεώσεις, απαιτήσεις από αντασφαλιστές και των σχετιζόμενων αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης, αν υπάρχουν.

Ποσό, χρονοδιάγραμμα και αβεβαιότητα των ταμιακών ροών

38 **Ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί πληροφορίες που βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.**

39 Για συμμόρφωση με την παράγραφο 38, ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί:

(α) τους στόχους για τη διαχείριση κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και τις πολιτικές για τη μετρίαση εκείνων των κινδύνων.

(β) τους όρους και τις προϋποθέσεις των ασφαλιστήριων συμβολαίων που επιδρούν ουσιαστικά στο ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών του φορέα ασφάλισης.

(γ) πληροφορίες για τον *ασφαλιστικό κίνδυνο* (πριν καθώς και μετά τη μετρίαση του κινδύνου μέσω της αντασφάλισης), που θα συμπεριλαμβάνει πληροφορίες για:

(i) την ευαισθησία των αποτελεσμάτων και των ιδίων κεφαλαίων σε μεταβολές μεταβλητών που επιδρούν ουσιαστικά σε αυτά.

(ii) συγκεντρώσεις ασφαλιστικού κινδύνου.

(iii) πραγματικές απαιτήσεις για αποζημίωση συγκρινόμενες με προηγούμενες εκτιμήσεις (ήτοι εξέλιξη των αποζημιώσεων). Η γνωστοποίηση για την εξέλιξη των αποζημιώσεων θα καλύπτει και την περίοδο κατά την οποία προέκυψε η αρχική ουσιαστική απαίτηση για αποζημίωση για την οποία συνεχίζει να υπάρχει αβεβαιότητα αναφορικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των καταβολών της αποζημίωσης, που όμως δεν χρειάζεται να καλύπτει περισσότερα από δέκα έτη αναδρομικά. Ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για αποζημιώσεις για τις οποίες η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα συνήθως επιλύεται εντός ενός έτους.

(δ) οι πληροφορίες σχετικά με τον κίνδυνο επιτοκίου και των πιστωτικό κίνδυνο που θα απαιτούσε το ΔΛΠ 32 αν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32.

(ε) πληροφορίες σχετικά με εκθέσεις σε κινδύνους επιτοκίου ή κινδύνους αγοράς βάσει των ενσωματωμένων παραγώγων που εμπεριέχονται σε κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αν ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να επιμετρά τα ενσωματωμένα παράγωγα στην εύλογη αξία και δεν το πράττει.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

40 Οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 41-45 εφαρμόζονται σε οντότητες που ήδη εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. όταν εφαρμόζουν για πρώτη φορά το παρόν Δ.Π.Χ.Π. και σε οντότητες που εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Π. (υιοθετώντες για πρώτη φορά).

41 Η οντότητα θα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Γνωστοποίηση

42 Δεν επιβάλλεται η οντότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις για γνωστοποίηση στο παρόν Δ.Π.Χ.Π. σε συγκριτική πληροφόρηση που αφορά ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 37(α) και (β) σχετικά με λογιστικές πολιτικές, αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία,

▼**M3**

υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα (και ταμιακές ροές αν εφαρμόζεται η άμεση μέθοδος).

43 Αν η εφαρμογή συγκεκριμένης απαίτησης των παραγράφων 10-35 σε συγκριτική πληροφόρηση που σχετίζεται με ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 δεν είναι εφικτή, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η εφαρμογή της εξέτασης επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης (παράγραφοι 15-19) σε τέτοια συγκριτική πληροφόρηση μπορεί κάποιες φορές να μην είναι εφικτή, αλλά είναι εξαιρετικά απίθανο να είναι ανέφικτη και η εφαρμογή άλλων απαιτήσεων των παραγράφων 10-35 σε τέτοια συγκριτική πληροφόρηση. Το ΔΛΠ 8 επεξηγεί τον όρο «ανέφικτο».

44 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 39(γ)(iii), η οντότητα δεν απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για την εξέλιξη απαιτήσεων που συνέβησαν νωρίτερα από πέντε έτη πριν το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο εφάρμοσε το παρόν Δ.Π.Χ.Π. Επιπρόσθετα, αν κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., είναι ανέφικτη η κατάρτιση πληροφοριών σχετικά με τις εξελίξεις των ζημιών που συνέβησαν πριν την έναρξη της νωρίτερης περιόδου κατά την οποία η οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση που συμμορφώνεται με το παρόν Δ.Π.Χ.Π., η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Επαναπροσδιορισμός των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

45 Όταν ένας φορέας ασφάλισης μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστικές υποχρεώσεις, επιτρέπεται αλλά δεν επιβάλλεται, να επανακατατάξει κάποια ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως «στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων». Η επανακατάταξη αυτή επιτρέπεται αν ο φορέας ασφάλισης μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. και αν προβεί σε μεταγενέστερη μεταβολή που επιτρέπεται από την παράγραφο 22. Η επανακατάταξη αυτή αποτελεί αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εφαρμόζεται το ΔΛΠ 8.

▼**M3**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

αντασφαλιζόμενος	Ο **ασφαλιζόμενος** σε **συμβόλαιο αντασφάλισης.**
στοιχείο κατάθεσης	Ένα συμβατικό στοιχείο που δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και που θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 αν ήταν ιδιαίτερο μέσο.
συμβόλαιο απευθείας ασφάλισης	**Ασφαλιστήριο συμβόλαιο** που δεν είναι **συμβόλαιο αντασφάλισης.**
χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής	Συμβατικό δικαίωμα λήψης επιπρόσθετων παροχών, συμπληρωματικά των **εγγυημένων παροχών:** (α) που είναι πιθανό να αποτελέσουν σημαντικό τμήμα των συνολικών συμβατικών παροχών, (β) των οποίων το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα ορίζεται συμβατικά από τον εκδότη και (γ) που βασίζονται συμβατικά: (i) στην απόδοση συγκεκριμένης συγκέντρωσης συμβολαίων ή ενός καθορισμένου τύπου συμβολαίου, (ii) στις πραγματοποιηθείσες ή/και μη πραγματοποιηθείσες αποδόσεις της επένδυσης συγκεκριμένης συγκέντρωσης περιουσιακών στοιχείων που κατέχεται από τον εκδότη ή (iii) στο κέρδος ή τη ζημία της εταιρίας, του φορέα ή άλλης οντότητας που εκδίδει το συμβόλαιο.
εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
χρηματοοικονομικός κίνδυνος	Ο κίνδυνος μιας πιθανής μελλοντικής μεταβολής ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.
εγγυημένες παροχές	Καταβολές ή άλλες παροχές στις οποίες συγκεκριμένος **ασφαλιζόμενος** ή επενδυτής έχει άνευ όρων δικαίωμα που δεν ορίζεται συμβατικά από τον εκδότη.
στοιχείο εγγύησης	Μία υποχρέωση καταβολής **εγγυημένων παροχών** που εμπεριέχεται σε συμβόλαιο που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.
ασφαλιστικές απαιτήσεις	Τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα του **φορέα ασφάλισης** βάσει ενός **ασφαλιστήριου συμβολαίου.**
ασφαλιστήριο συμβόλαιο	Συμβόλαιο στο οποίο το ένα μέρος (ο **φορέας ασφάλισης)** δέχεται σημαντικό **ασφαλιστικό κίνδυνο** από το έτερο μέρος (τον **ασφαλιζόμενο),** αποδεχόμενο να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο στη περίπτωση επέλευσης καθορισμένου αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος (το **ασφαλιζόμενο συμβάν)** που επηρεάζει αρνητικά τον ασφαλιζόμενο. (Βλέπε Προσάρτημα Β για καθοδήγηση σχετικά με τον ορισμό αυτόν).

▼**M3**

ασφαλιστική υποχρέωση	Οι καθαρές συμβατικές υποχρεώσεις του **φορέα ασφάλισης** βάσει ενός **ασφαλιστήριου συμβολαίου.**
ασφαλιστικός κίνδυνος	Κίνδυνος, εκτός από **χρηματοοικονομικό κίνδυνο,** που μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον εκδότη του συμβολαίου.
ασφαλιζόμενο συμβάν	Ένα αβέβαιο μελλοντικό συμβάν που καλύπτεται από **ασφαλιστήριο συμβόλαιο** το οποίο δημιουργεί **ασφαλιστικό κίνδυνο.**
φορέας ασφάλισης	Το μέρος που, βάσει **ασφαλιστηρίου συμβολαίου,** έχει την υποχρέωση να αποζημιώσει τον **ασφαλιζόμενο** σε περίπτωση επέλευσης ενός **ασφαλιζόμενου συμβάντος.**
εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης	Μία εκτίμηση αν η λογιστική αξία μιας **ασφαλιστικής υποχρέωσης** πρέπει να αυξηθεί (ή να μειωθεί η λογιστική αξία των σχετιζόμενων αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων), βάσει εξέτασης των μελλοντικών ταμιακών ροών.
ασφαλιζόμενος	Το μέρος που, βάσει **ασφαλιστηρίου συμβολαίου,** δικαιούται να αποζημιωθεί σε περίπτωση επέλευσης ενός **ασφαλιζόμενου συμβάντος.**
απαιτήσεις από αντασφαλιστές	Τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα του **αντασφαλιζόμενου** βάσει ενός **συμβολαίου αντασφάλισης.**
συμβόλαιο αντασφάλισης	Ένα **ασφαλιστήριο συμβόλαιο** που εκδίδεται από έναν **φορέα ασφάλισης** (ο **αντασφαλιστής)** για την αποζημίωση άλλου φορέα ασφάλισης (ο **αντασφαλιζόμενος)** για ζημίες επί ενός ή περισσότερων συμβολαίων που έχει εκδώσει ο αντασφαλιζόμενος.
αντασφαλιστής	Το μέρος που, βάσει **ασφαλιστηρίου συμβολαίου,** έχει την υποχρέωση να αποζημιώσει τον **αντασφαλιζόμενο** σε περίπτωση επέλευσης ενός **ασφαλιζόμενου συμβάντος.**
διαχωρισμός επιμέρους στοιχείων	Η λογιστική αντιμετώπιση των συστατικών στοιχείων ενός συμβολαίου ως αν ήταν διακεκριμένα συμβόλαια.

▼M3

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

Β1 Το παρόν προσάρτημα παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου που παρατίθεται στο Προσάρτημα Α. Ασχολείται με τα ακόλουθα θέματα:

(α) τον όρο «αβέβαιο μελλοντικό συμβάν» (Παράγραφοι Β2-Β4),

(β) καταβολές σε είδος (παράγραφοι Β5-Β7),

(γ) ασφαλιστικός κίνδυνος και άλλοι κίνδυνοι (παράγραφοι Β8-Β17),

(δ) παραδείγματα ασφαλιστηρίων συμβολαίων (παράγραφοι Β18-Β21),

(ε) σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος (παράγραφοι Β22-Β28)

και

(στ) μεταβολές στο επίπεδο του ασφαλιστικού κινδύνου (παράγραφοι Β29-Β30).

Αβέβαιο μελλοντικό συμβάν

Β2 Η αβεβαιότητα (ή ο κίνδυνος) είναι η ουσία ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Κατά συνέπεια, τουλάχιστον ένα από τα ακόλουθα είναι αβέβαια κατά την έναρξη ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου:

(α) αν θα συμβεί ένα *ασφαλιζόμενο συμβάν,*

(β) πότε θα συμβεί

ή

(γ) τι ποσό θα πρέπει να καταβάλλει ο φορέας ασφάλισης αν συμβεί.

Β3 Σε κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι η ανακάλυψη μιας ζημίας κατά τη διάρκεια της ισχύος του συμβολαίου, έστω και αν ζημία ανακύπτει από γεγονός που συνέβη πριν την έναρξη του συμβολαίου. Σε άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι γεγονός που συμβαίνει κατά τη διάρκεια της ισχύος του συμβολαίου, έστω και αν η προκύπτουσα ζημία ανακαλύπτεται μετά τη λήξη του συμβολαίου.

Β4 Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια καλύπτουν γεγονότα που έχουν ήδη συμβεί, αλλά των οποίων η οικονομική επίδραση είναι αβέβαιη. Ένα παράδειγμα είναι συμβόλαιο αντασφάλισης που καλύπτει τον άμεσο φορέα ασφάλισης για την αρνητική εξέλιξη των αξιώσεων που έχουν ήδη δηλωθεί από τους ασφαλιζόμενους. Στα συμβόλαια αυτά, το ασφαλιζόμενο γεγονός είναι η ανακάλυψη του τελικού κόστους εκείνων των αξιώσεων.

Καταβολές σε Είδος

Β5 Σύμφωνα με τους όρους κάποιων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, επιτρέπονται ή επιβάλλονται οι καταβολές σε είδος. Ένα παράδειγμα είναι όταν ο φορέας ασφάλισης αντικαθιστά ένα κλεμμένο είδος απευθείας, αντί να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο. Άλλο παράδειγμα είναι όταν ο φορέας ασφάλισης χρησιμοποιεί δικά του νοσοκομεία και ιατρικό προσωπικό για την παροχή των ιατρικών υπηρεσιών που καλύπτονται από τα συμβόλαια.

Β6 Κάποια συμβόλαια με πάγια αμοιβή στα οποία το επίπεδο των υπηρεσιών εξαρτάται από αβέβαιο γεγονός που πληροί τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. αλλά δεν διέπονται από τους κανόνες των ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε κάποιες χώρες. Ένα παράδειγμα είναι συμβόλαιο συντήρησης στο οποίο ο πάροχος των υπηρεσιών συμφωνεί να επισκευάσει συγκεκριμένο εξοπλισμό μετά από δυσλειτουργία. Η πάγια αμοιβή βασίζεται στον αναμενόμενο αριθμό των δυσλειτουργιών, αλλά δεν είναι βέβαιο ότι θα παρουσιάσει πρόβλημα μία συγκεκριμένη μηχανή. Η δυσλειτουργία του εξοπλισμού επηρεάζει αρνητικά τον ιδιοκτήτη και το συμβόλαιο αποζημιώνει τον ιδιοκτήτη (σε είδος αντί σε μετρητά). Άλλο παράδειγμα είναι συμβόλαιο για υπηρεσίες επισκευής αυτοκινήτου σύμφωνα με το οποίο ο πάροχος συμφωνεί, έναντι πάγιας ετήσια αμοιβής, να παράσχει οδική βοήθεια ή να ρυμουλκήσει το αυτοκίνητο σε κοντινό σταθμό αυτοκινήτων. Το συμβόλαιο αυτό θα μπορούσε να εμπίπτει στον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου, έστω και αν ο πάροχος δεν έχει συμφωνήσει να διεξάγει επισκευές ή να αντικαθιστά μέρη.

▼M3

Β7 Πιθανότατα, η εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. στα συμβόλαια που αναφέρονται στην παράγραφο Β6 δεν θα είναι περισσότερο επαχθής από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. που θα ήταν εφαρμοστέα αν τα συμβόλαια αυτά δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.

(α) Δεν είναι πιθανό να υπάρχουν ουσιαστικές υποχρεώσεις για δυσλειτουργίες ή βλάβες που έχουν ήδη συμβεί.

(β) Στην περίπτωση εφαρμογής του ΔΛΠ 18 *Έσοδα,* ο πάροχος των υπηρεσιών θα αναγνώριζε τα έσοδα με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης (και υποκείμενα σε άλλο καθορισμένα κριτήρια). Η προσέγγιση αυτή είναι αποδεκτή και από το παρόν Δ.Π.Χ.Π., που επιτρέπει στον πάροχο των υπηρεσιών να (i) συνεχίσει τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές για τα συμβόλαια αυτά εκτός αν περιλαμβάνουν πρακτικές που απαγορεύει η παράγραφος 14 και (ii) να βελτιώσει τις λογιστικές του πολιτικές αν αυτό του επιτρέπεται από τις παραγράφους 22-30.

(γ) Ο πάροχος των υπηρεσιών εξετάζει αν το κόστος της εκπλήρωσης της συμβατικής του υποχρέωσης να παράσχει υπηρεσίες υπερβαίνει τα έσοδα που λαμβάνονται προκαταβολικά. Για το σκοπό αυτό, εφαρμόζει την εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που περιγράφεται στις παραγράφους 15-19 του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Αν το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζετο στα συμβόλαια αυτά, ο πάροχος των υπηρεσιών θα εφήρμοζε το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις* για να προσδιορίσει αν τα συμβόλαια είναι επαχθή.

(δ) Για τα συμβόλαια αυτά, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. δεν είναι πιθανό να αυξάνουν σημαντικά τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Διάκριση μεταξύ του ασφαλιστικού κινδύνου και άλλων κινδύνων

Β8 Ο ορισμός ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται στον ασφαλιστικό κίνδυνο, που το παρόν Δ.Π.Χ.Π. ορίζει ως τον κίνδυνο, εκτός από *χρηματοοικονομικό κίνδυνο,* που μεταφέρεται από τον κάτοχο του συμβολαίου στον εκδότη. Ένα συμβόλαιο που εκθέτει τον εκδότη σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο χωρίς σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Β9 Στον ορισμό του χρηματοοικονομικού κινδύνου στο Προσάρτημα Α εμπεριέχεται ένας κατάλογος χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών μεταβλητών. Ο κατάλογος αυτός περιλαμβάνει μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, όπως είναι ένας δείκτης ζημιών από σεισμούς σε ορισμένη περιοχή ή ένας δείκτης θερμοκρασιών μιας συγκεκριμένης πόλης. Εξαιρεί μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, όπως είναι η εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει ένα περιουσιακού στοιχείο εκείνου του συμβαλλόμενου. Επιπρόσθετα, ο κίνδυνος μεταβολών στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικός κίνδυνος αν η εύλογη αξία δεν αντανακλά μόνον τις μεταβολές των αγοραίων τιμών για τέτοια περιουσιακά στοιχεία (μία χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται από συμβαλλόμενο (μία μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, αν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας ενός αυτοκινήτου εκθέτει τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, ο κίνδυνος εκείνος είναι ασφαλιστικός και όχι χρηματοοικονομικός.

Β10 Κάποια συμβόλαια εκθέτουν τον εκδότη σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο, επιπροσθέτως του σημαντικού ασφαλιστικού κινδύνου. Για παράδειγμα, πολλά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής εγγυώνται μία ελάχιστη απόδοση στους ασφαλιζόμενους (δημιουργώντας χρηματοοικονομικό κίνδυνο) και υπόσχονται παροχές θανάτου που κάποιες φορές υπερβαίνουν σε σημαντικό βαθμό το υπόλοιπο του λογαριασμού του ασφαλιζόμενου (δημιουργώντας ασφαλιστικό κίνδυνο με τη μορφή κινδύνου θνησιμότητας). Τα συμβόλαια αυτά είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Β11 Σύμφωνα με κάποια συμβόλαια, ένα ασφαλιζόμενο συμβάν ενεργοποιεί την καταβολή ενός ποσού που συνδέεται με δείκτη τιμών. Τέτοια συμβόλαια είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, με την προϋπόθεση ότι η καταβολή που εξαρτάται από το ασφαλιζόμενο συμβάν μπορεί να είναι σημαντική. Για παράδειγμα, μία ισόβια πρόσοδος που συνδέεται με τιμαριθμικό δείκτη μεταφέρει τον ασφαλιστικό κίνδυνο επειδή η καταβολή ενεργοποιείται από αβέβαιο γεγονός – την επιβίωση του δικαιούχου. Η σύνδεση με τον δείκτη τιμών είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά μεταφέρει επίσης και τον ασφαλιστικό κίνδυνο. Αν η προκύπτουσα μεταφορά του ασφαλιστικού

▼M3

κινδύνου είναι σημαντική, το ενσωματωμένο παράγωγο εμπίπτει στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, οπότε δεν απαιτείται να διαχωριστεί και να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία (βλέπε παράγραφο 7 του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.).

Β12 Ο ορισμός του ασφαλιστικού κινδύνου αναφέρεται στον κίνδυνο που ο φορέας ασφάλισης δέχεται από τον ασφαλιζόμενο. Με άλλα λόγια, ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι ένας κίνδυνος που προϋπάρχει ο οποίος μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον φορέα ασφάλισης. Έτσι, ο νέος κίνδυνος που δημιουργείται από το συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος.

Β13 Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται σε μία αρνητική επίπτωση για τον ασφαλιζόμενο. Ο ορισμός δεν περιορίζει την καταβολή εκ μέρους του φορέα ασφάλισης ενός ποσού που ισούται με το οικονομικό αντίκτυπο του δυσμενούς συμβάντος. Για παράδειγμα, ο ορισμός δεν αποκλείει την κάλυψη «καινούργιο για παλαιό» που καταβάλει στον ασφαλιζόμενο ποσό που επιτρέπει την αντικατάσταση ενός φθαρμένου, παλαιού περιουσιακού στοιχείου με ένα νέο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως, ο ορισμός δεν περιορίζει την καταβολή, βάσει ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου ζωής περιορισμένης διάρκειας, για την κάλυψη της οικονομικής ζημίας που υφίστανται τα προστατευόμενα μέλη του εκλιπόντα, ούτε αποκλείει την καταβολή προκαθορισμένων ποσών για την ποσοτικοποίηση της ζημίας που προκάλεσε ένας θάνατος ή ένα δυστύχημα.

Β14 Μερικά συμβόλαια απαιτούν μία πληρωμή σε περίπτωση επέλευσης ενός αβέβαιου συμβάντος, αλλά δεν απαιτούν την ύπαρξη αρνητικής επίπτωσης στον ασφαλιζόμενο ως προϋπόθεση για την πληρωμή. Τέτοιο συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο έστω και αν ο κάτοχος το χρησιμοποιήσει για να μετριάσει μία υποκείμενη έκθεση σε κίνδυνο. Για παράδειγμα, αν ο κάτοχος χρησιμοποιήσει παράγωγο για να αντισταθμίσει μία υποκείμενη μη χρηματοοικονομική μεταβλητή που συσχετίζεται με ταμιακές ροές από περιουσιακό στοιχείο της οντότητας, το παράγωγο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή η καταβολή εξαρτάται από την αρνητική επίδραση στον κάτοχο λόγω μείωσης των ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο. Αντίθετα, ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται σε αβέβαιο γεγονός για το οποίο η αρνητική επίπτωση στον ασφαλιζόμενο αποτελεί συμβατική προϋπόθεση για την πληρωμή. Αυτή η συμβατική προϋπόθεση δεν απαιτεί ο φορέας ασφάλισης να ελέγξει αν το γεγονός όντως προκάλεσε αρνητικές επιπτώσεις, αλλά του επιτρέπει να αρνηθεί την πληρωμή αν δεν είναι ικανοποιημένος ότι το γεγονός προκάλεσε αρνητικές επιπτώσεις.

Β15 Η διακοπή λόγω μη έγκαιρης πληρωμής του ασφαλίστρου ή ο κίνδυνος διατηρησιμότητας (ήτοι ο κίνδυνος ότι ο αντισυμβαλλόμενος θα ακυρώσει το συμβόλαιο νωρίτερα ή αργότερα απ'ότι ανέμενε ο εκδότης όταν τιμολόγησε το συμβόλαιο) δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος επειδή η πληρωμή στον αντισυμβαλλόμενο δεν εξαρτάται από αβέβαιο μελλοντικό γεγονός που επιδρά αρνητικά στον αντισυμβαλλόμενο. Ομοίως, ο κίνδυνος εξόδων (ήτοι ο κίνδυνος απρόοπτων αυξήσεων στα έξοδα διοίκησης που συνδέονται με την εξυπηρέτηση ενός συμβολαίου, παρά στα κόστη που συνδέονται με ασφαλιζόμενα συμβάντα) δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος διότι μία απρόοπτη αύξηση στα έξοδα δεν επηρεάζει αρνητικά τον αντισυμβαλλόμενο.

Β16 Συνεπώς, ένα συμβόλαιο που εκθέτει τον εκδότη σε κίνδυνο λόγω μη έγκαιρης πληρωμής του ασφαλίστρου, κίνδυνο διατηρησιμότητας ή κίνδυνο εξόδων δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν εκθέτει τον εκδότη και σε ασφαλιστικό κίνδυνο. Όμως, αν ο εκδότης εκείνου του συμβολαίου μετριάσει τον κίνδυνο χρησιμοποιώντας ένα δεύτερο συμβόλαιο για να μεταφέρει μέρος του κινδύνου σε έτερο μέρος, το δεύτερο συμβόλαιο εκθέτει εκείνο το έτερο μέρος σε ασφαλιστικό κίνδυνο.

Β17 Ένας φορέας ασφάλισης μπορεί να δεχτεί σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον ασφαλιζόμενο μόνον αν ο φορέας ασφάλισης είναι μία οντότητα ξεχωριστή από τον ασφαλιζόμενο. Σε περίπτωση φορέα αμοιβαίας ασφάλισης, ο φορέας δέχεται κίνδυνο από κάθε ασφαλιζόμενο και τον συγκεντρώνει. Αν και οι ασφαλιζόμενοι υφίστανται εκείνο το συγκεντρωμένο κίνδυνο συλλογικά με την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες, ο φορέας αμοιβαίας ασφάλισης έχει δεχτεί εκείνον τον κίνδυνο που είναι στην ουσία ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Παραδείγματα ασφαλιστήριων συμβολαίων

Β18 Ακολουθούν παραδείγματα συμβολαίων που είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, εφόσον είναι σημαντική η μεταφορά ασφαλιστικού κινδύνου:

(α) ασφάλιση για κλοπή ή ζημία ακινήτου.

▼M3

(β) ασφάλιση για ευθύνη προϊόντων, επαγγελματική αστική ευθύνη, αστική ευθύνη ή νομικές δαπάνες.

(γ) ασφάλιση ζωής και προγράμματα κάλυψης των δαπανών κηδείας (αν και ο θάνατος είναι βέβαιος, δεν είναι βέβαιο πότε θα συμβεί ή, για κάποιους τύπους ασφάλισης ζωής, αν θα συμβεί εντός της περιόδου που καλύπτεται από την ασφάλεια).

(δ) ισόβιες παροχές και συντάξεις (ήτοι συμβόλαια που προσφέρουν αποζημίωση για το αβέβαιο μελλοντικό γεγονός, που είναι η επιβίωση του δικαιούχου ή συνταξιούχου, για να βοηθήσουν στη διατήρηση ενός επιπέδου διαβίωσης, που σε διαφορετική περίπτωση θα επηρεαζόταν αρνητικά από την επιβίωσή του).

(ε) ασφάλιση ανικανότητας και ιατρικής περίθαλψης.

(στ) εγγυήσεις καλής εκτέλεσης, εγγυήσεις έναντι καταχρήσεων και παραβάσεων συμβολαίων και εγγυήσεις συμμετοχής (ήτοι συμβόλαια που παρέχουν αποζημίωση αν ένα έτερο μέρος δεν εκπληρώσει μία συμβατική υποχρέωση, για παράδειγμα μία υποχρέωση να οικοδομήσει ένα κτήριο).

(ζ) ασφάλιση πιστώσεων που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Τα συμβόλαια αυτά μπορούν να έχουν διάφορες νομικές μορφές, όπως είναι μία χρηματοοικονομική εγγύηση, μία πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ωστόσο, τα συμβόλαια αυτά δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. αν συνήφθησαν η διακρατήθηκαν από την οντότητα κατά τη μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε έτερο μέρος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (βλέπε παράγραφο 4(δ)).

(η) εγγυήσεις προϊόντων. Οι εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται από έτερο μέρος για αγαθά τα οποία πωλούνται από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Όμως, οι εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται απευθείας από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, διότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και του ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.*

(θ) ασφάλιση τίτλων κυριότητας (ήτοι ασφάλιση για την ανακάλυψη παραλείψεων σε τίτλο κυριότητας γης που δεν ήταν εμφανείς όταν συντάχθηκε το ασφαλιστήριο συμβόλαιο). Στην περίπτωση αυτή, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι η ανακάλυψη της παράλειψης στον τίτλο κυριότητας, όχι η ίδια η παράλειψη.

(ι) ασφάλιση ταξιδίων (ήτοι αποζημίωση σε μετρητά ή σε είδος σε ασφαλιζόμενους για ζημίες που υπέστησαν κατά τη διάρκεια ταξιδιών). Στις παραγράφους Β6 και Β7 γίνεται αναφορά σε κάποια συμβόλαια αυτού του είδους.

(ια) έντοκα χρεόγραφα που φέρουν ειδικούς όρους σε περίπτωση επέλευσης καταστροφικών κινδύνων (cat bonds), που προβλέπουν μειωμένες πληρωμές κεφαλαίου ή/και τόκων αν ένα καθορισμένο γεγονός επηρεάσει αρνητικά τον εκδότη του χρεογράφου (εκτός αν το καθορισμένο γεγονός δε δημιουργεί σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, για παράδειγμα αν το γεγονός είναι η μεταβολή επιτοκίου ή συναλλαγματικής ισοτιμίας).

(ιβ) συμβόλαια ανταλλαγής ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή άλλα συμβόλαια που απαιτούν μία πληρωμή που βασίζεται σε μεταβολές κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών που αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.

(ιγ) συμβόλαια αντασφάλισης.

Β19 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα συμβολαίων που δεν είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια:

(α) συμβόλαια επένδυσης που έχουν τη νομική μορφή ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αλλά που δεν εκθέτουν τον φορέα ασφάλισης σε σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, για παράδειγμα ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής για τα οποία ο φορέας ασφάλισης δεν φέρει σημαντικό κίνδυνο θνησιμότητας (τέτοια συμβόλαια είναι μη ασφαλιστικά χρηματοοικονομικά μέσα ή συμβάσεις υπηρεσιών, βλέπε παραγράφους Β20 και Β21).

▼M3

(β) συμβόλαια που έχουν τη νομική μορφή της ασφάλειας, αλλά που μεταφέρουν όλον τον σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο στον ασφαλιζόμενο μέσω μη ακυρωτέων και εφαρμοστέων μηχανισμών που προσαρμόζουν τις μελλοντικές πληρωμές του ασφαλιζόμενου ως άμεσο αποτέλεσμα των ασφαλιστικών ζημιών, για παράδειγμα κάποια χρηματοοικονομικά συμβόλαια αντασφάλισης ή κάποια ομαδικά συμβόλαια (τέτοια συμβόλαια συνήθως είναι μη ασφαλιστικά χρηματοοικονομικά μέσα ή συμβάσεις υπηρεσιών, βλέπε παραγράφους Β20 και Β21).

(γ) η αυτασφάλιση ή με άλλα λόγια η διατήρηση ενός κινδύνου που θα μπορούσε να είχε καλυφθεί από ασφάλεια (δεν υπάρχει ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή δεν υπάρχει συμφωνία με άλλο μέρος).

(δ) συμβόλαια (όπως τα συμβόλαια τζόγου) που απαιτούν μία πληρωμή σε περίπτωση επέλευσης ενός αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος, αλλά δεν θέτουν την αρνητική επίπτωση στον ασφαλιζόμενο ως προϋπόθεση για την πληρωμή. Όμως, αυτό δεν αποκλείει τον καθορισμό ενός προκαθορισμένου ποσού για την ποσοτικοποίηση της ζημίας που προκλήθηκε από καθορισμένο γεγονός όπως είναι ο θάνατος ή κάποιο δυστύχημα (βλέπε επίσης παράγραφο Β13).

(ε) παράγωγα που εκθέτουν ένα μέρος σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο αλλά όχι σε ασφαλιστικό κίνδυνο, διότι απαιτούν το μέρος να πραγματοποιεί πληρωμές αποκλειστικά βάσει των μεταβολών σε ένα ή περισσότερα καθορισμένα επιτόκια, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο (βλέπε ΔΛΠ 39).

(στ) μία χρηματοοικονομική εγγύηση (ή πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ασφάλιση πιστώσεων) που απαιτεί πληρωμές έστω και εάν ο κάτοχος δεν έχει υποστεί ζημία από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει τις πληρωμές στους καθορισμένους χρόνους (βλέπε ΔΛΠ 39).

(ζ) συμβόλαια που απαιτούν μία πληρωμή που βασίζεται σε κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο (γνωστά ως παράγωγα αντιστάθμισης των κινδύνων που απορρέουν από δυσμενείς καιρικές συνθήκες ή «καιρικά» παράγωγα).

(η) έντοκα χρεόγραφα που φέρουν ειδικούς όρους σε περίπτωση επέλευσης καταστροφικών κινδύνων (cat bonds) που προβλέπουν μειωμένες καταβολές κεφαλαίου ή/και τόκων βάσει κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.

Β20 Αν τα συμβόλαια που περιγράφηκαν στην παράγραφο Β19 δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Μεταξύ άλλων, αυτό σημαίνει ότι οι συμβαλλόμενοι χρησιμοποιούν ένα χειρισμό που είναι γνωστός και ως λογιστικός χειρισμός των καταθέσεων, που συνεπάγεται τα ακόλουθα:

(α) το ένα μέρος αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που λήφθηκε ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και όχι ως έσοδο.

(β) το άλλο μέρος αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που καταβλήθηκε ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και όχι ως έξοδο.

Β21 Αν τα συμβόλαια που περιγράφηκαν στην παράγραφο Β19 δε δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 18. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, η αναγνώριση εσόδου που σχετίζεται με συναλλαγή που συνεπάγεται την παροχή υπηρεσιών γίνεται με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, αν η έκβαση της μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος

Β22 Ένα συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο μόνο όταν μεταφέρει σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. Ο έννοια του ασφαλιστικού κινδύνου καλύπτεται από τις παραγράφους Β8-Β21. Οι ακόλουθες παράγραφοι αναφέρονται στην αξιολόγηση αν ένας ασφαλιστικός κίνδυνος είναι σημαντικός.

Β23 Ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι σημαντικός όταν και μόνον όταν ένα ασφαλιζόμενο συμβάν θα μπορούσε να αναγκάσει έναν φορέα ασφάλισης να

▼M3

καταβάλλει σημαντικές επιπλέον παροχές σε οποιαδήποτε περίπτωση, με την εξαίρεση των περιπτώσεων που στερούνται εμπορικής ουσίας (ήτοι δεν επιδρούν αισθητά στην οικονομική πλευρά της συναλλαγής). Αν θα καταβάλλονταν σημαντικές επιπρόσθετες παροχές σε περιπτώσεις που έχουν εμπορική ουσία, ο όρος της προηγούμενης πρότασης μπορεί να καλυφθεί έστω και στην περίπτωση που το ασφαλιζόμενο συμβάν δεν είναι καθόλου πιθανό ή έστω και αν η αναμενόμενη (ήτοι πιθανοτικά σταθμισμένη) παρούσα αξία των ενδεχόμενων ταμιακών ροών αποτελεί μικρό ποσοστό της αναμενόμενης παρούσας αξίας όλων των υπόλοιπων συμβατικών ταμιακών ροών.

B24 Οι επιπρόσθετες παροχές που περιγράφηκαν στην παράγραφο B23 αναφέρονται σε ποσά που υπερβαίνουν εκείνα που θα ήταν καταβλητέα αν δε συνέβαινε κανένα ασφαλιζόμενο συμβάν (εξαιρώντας τις περιπτώσεις που στερούνται εμπορικής ουσίας). Τα επιπλέον εκείνα ποσά περιλαμβάνουν κόστη διεκπεραίωσης και εκτίμησης των απαιτήσεων, αλλά εξαιρούν:

(α) την απώλεια της δυνατότητας χρέωσης του ασφαλιζόμενου για μελλοντικές υπηρεσίες. Για παράδειγμα, σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο που συνδέεται με επενδύσεις, ο θάνατος του ασφαλιζόμενου σημαίνει ότι ο φορέας ασφάλισης δεν μπορεί πλέον να προσφέρει υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων και να εισπράττει αμοιβή γι'αυτό. Όμως, αυτή η οικονομική ζημία για τον φορέα ασφάλισης δεν αντανακλά ασφαλιστικό κίνδυνο, όπως και ο διαχειριστής αμοιβαίων κεφαλαίων δεν αναλαμβάνει ασφαλιστικό κίνδυνο σε σχέση με τον πιθανό θάνατο ενός πελάτη. Συνεπώς, η δυνητική απώλεια μελλοντικών αμοιβών διαχείρισης δεν αφορά την εκτίμηση του επιπέδου του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται από ένα συμβόλαιο.

(β) παραίτηση κατά το θάνατο από χρεώσεις που θα λάμβαναν χώρα με την ακύρωση ή την εξαγορά. Επειδή το συμβόλαιο δημιούργησε εκείνες τις χρεώσεις, η παραίτηση από τις χρεώσεις αυτές δεν αποζημιώνει τον ασφαλιζόμενο για προυπάρχοντες κινδύνους. Συνεπώς, δεν σχετίζονται με την εκτίμηση του επιπέδου του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται από ένα συμβόλαιο.

(γ) μία πληρωμή που εξαρτάται από γεγονός που δε δημιουργεί σημαντική ζημία για τον κάτοχο του συμβολαίου. Για παράδειγμα, ας εξετάσουμε ένα συμβόλαιο που προβλέπει την καταβολή ενός εκατομμυρίου νομισματικών μονάδων από τον εκδότη αν προκληθεί φυσική ζημία σε περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ασήμαντη οικονομική ζημία μιας νομισματικής μονάδας στον κάτοχο. Στο συμβόλαιο αυτό, ο κάτοχος μεταφέρει στον φορέα ασφάλισης τον ασήμαντο κίνδυνο της απώλειας μιας νομισματικής μονάδας. Συγχρόνως, το συμβόλαιο δημιουργεί μη ασφαλιστικό κίνδυνο σύμφωνα με τον οποίο ο φορέας ασφάλισης θα χρειαστεί να καταβάλει 999 999 νομισματικές μονάδες αν το καθορισμένο συμβάν λάβει χώρα. Επειδή ο εκδότης δε δέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον κάτοχο, το συμβόλαιο αυτό δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

(δ) πιθανά ποσά που εισπράττονται από αντασφάλιση. Ο φορέας ασφάλισης λογιστικοποιεί διακεκριμένα τα ποσά αυτά.

B25 Ο φορέας ασφάλισης θα εκτιμήσει την σημαντικότητα του ασφαλιστικού κινδύνου για κάθε ασφαλιστήριο συμβόλαιο και όχι με αναφορά στην σημαντικότητα των οικονομικών καταστάσεων. (*) Κατά συνέπεια, ο ασφαλιστικός κίνδυνος μπορεί να είναι σημαντικός έστω και αν υπάρχει ελάχιστη πιθανότητα ουσιωδών ζημιών για ολόκληρο χαρτοφυλάκιο συμβολαίων. Αυτή η επί μέρους αξιολόγηση διευκολύνει την κατάταξη ενός συμβολαίου ως ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Όμως, αν ένα σχετικά ομοιογενές χαρτοφυλάκιο μικρών συμβολαίων είναι γνωστό ότι αποτελείται από συμβόλαια που όλα μεταφέρουν ασφαλιστικό κίνδυνο, ο φορέας ασφάλισης δε χρειάζεται να εξετάσει κάθε συμβόλαιο που εμπεριέχεται στο χαρτοφυλάκιο προκειμένου να εξατομικεύσει μερικά μη παράγωγα συμβόλαια που μεταφέρουν ασήμαντο ασφαλιστικό κίνδυνο.

B26 Συνεπώς, οι παράγραφοι B23-B25 δείχνουν ότι αν ένα συμβόλαιο καταβάλλει παροχές θανάτου που υπερβαίνουν το ποσό που καταβάλλεται σε περίπτωση επιβίωσης, το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν η επιπρόσθετη παροχή θανάτου είναι ασήμαντη (κρινόμενη με αναφορά στο συμβόλαιο και όχι σε ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των συμβολαίων). Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο B24(β), η παραίτηση κατά το θάνατο των χρεώσεων ακύρωσης ή εξαγοράς δεν περιλαμβάνεται

(*) Για το σκοπό αυτό, τα συμβόλαια που συνάπτονται συγχρόνως με ένα, μοναδικό αντισυμβαλλόμενο (ή τα συμβόλαια που αλληλεξαρτώνται με άλλους τρόπους) αποτελούν ένα ενιαίο συμβόλαιο.

▼M3

στην αξιολόγηση αυτή αν η παραίτηση δεν αποζημιώνει τον ασφαλιζόμενο για προυπάρχοντα κίνδυνο. Ομοίως, ένα συμβόλαιο ισόβιων παροχών που καταβάλλει τακτικά ποσά για το υπόλοιπο της ζωής ενός ασφαλιζόμενου είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εκτός αν οι συνολικές πληρωμές που εξαρτώνται από την επιβίωση είναι ασήμαντες.

B27 Η παράγραφος B23 αναφέρεται σε επιπρόσθετες παροχές. Εκείνες οι επιπρόσθετες παροχές θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν απαίτηση καταβολής παροχών νωρίτερα αν το ασφαλιζόμενο συμβάν συμβεί νωρίτερα και η πληρωμή δεν προσαρμόζεται για τη διαχρονική αξία του χρήματος. Ένα παράδειγμα είναι η ολική ασφάλιση ζωής έναντι σταθερού ποσού (με άλλα λόγια, ασφάλιση που παρέχει σταθερές παροχές θανάτου όποτε αποβιώσει ο ασφαλιζόμενος, χωρίς ημερομηνία εκπνοής για την κάλυψη). Είναι βέβαιο ότι ο ασφαλιζόμενος θα αποβιώσει, αλλά η ημερομηνία του θανάτου είναι αβέβαιη. Ο φορέας ασφάλισης θα υποστεί ζημία επί εκείνων των μεμονωμένων συμβολαίων των οποίων οι κάτοχοι αποβιώνουν νωρίτερα, έστω και αν δεν υπάρχει γενικότερη ζημία σε ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των συμβολαίων.

B28 Αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο διαχωριστεί σε στοιχείο κατάθεσης και σε στοιχείο ασφάλισης, η σημαντικότητα της μεταφοράς του ασφαλιστικού κινδύνου αξιολογείται με αναφορά στο στοιχείο της ασφάλισης. Η σημαντικότητα του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται μέσω ενός ενσωματωμένου παραγώγου αξιολογείται με αναφορά στο ενσωματωμένο παράγωγο.

Μεταβολές στο επίπεδο του ασφαλιστικού κινδύνου

B29 Κάποια συμβόλαια δε μεταφέρουν κανέναν ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη κατά την έναρξη, αν και μεταφέρουν ασφαλιστικό κίνδυνο σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Για παράδειγμα, ας λάβουμε υπόψη ένα συμβόλαιο που παρέχει μία συγκεκριμένη απόδοση επί της επένδυσης και περιλαμβάνει δικαίωμα προαίρεσης που επιτρέπει στον ασφαλιζόμενο να χρησιμοποιήσει το προϊόν της επένδυσης κατά τη λήξη για την αγορά ισόβιας προσόδου στις τρέχουσες τιμές που ο φορέας ασφάλισης προσφέρει σε νέους δικαιούχους, όταν ο ασφαλιζόμενος ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης. Το συμβόλαιο αυτό δε μεταφέρει κανέναν ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη μέχρι την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, επειδή ο εκδότης παραμένει ελεύθερος να τιμολογήσει την πρόσοδο σε βάση που αντανακλά τον ασφαλιστικό κίνδυνο που μεταφέρεται στον εκδότη εκείνη τη στιγμή. Όμως, αν το συμβόλαιο καθορίζει του συντελεστές (ή τη βάση για τον καθορισμό τους), το συμβόλαιο μεταφέρει τον ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη κατά την έναρξη.

B30 Ένα συμβόλαιο που χαρακτηρίζεται ως ασφαλιστήριο συμβόλαιο παραμένει ασφαλιστήριο συμβόλαιο μέχρι την εκπλήρωση ή εκπνοή όλων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

▼**M3**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Τροποποιήσεις των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39

Γ1 Στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*: *Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 4(δ) επαναριθμείται ως 4 (γ). Η παράγραφος 4 (γ) επαναριθμείται ως 4(δ) και τροποποιείται όπως αναφέρεται στην παράγραφο Γ4.

Η παράγραφος 6 απαλείφεται.

Η ακόλουθη πρόταση προστίθεται στο τέλος της παραγράφου ΟΕ8:

> Κάποια από αυτά τα ενδεχόμενα δικαιώματα και υποχρεώσεις μπορεί να είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.

Γ2 Στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*: *Αναγνώριση και Επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 2(ε) επαναριθμείται ως παράγραφος 2(δ). Η παράγραφος 2 (δ) επαναριθμείται ως 2(ε) και τροποποιείται καθώς παρατίθεται στην παράγραφο Γ5: Η παράγραφος ΟΕ4 τροποποιείται ως εξής:

ΟΕ4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των φορέων ασφάλισης, εκτός από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που εξαιρούνται από την παράγραφο 2(ε) επειδή ανακύπτουν από συμβόλαια, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.

Γ3 Οι παράγραφοι 4(ε) του ΔΛΠ 32 και 2(η) του ΔΛΠ 39 περιέχουν εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής για παράγωγα βάσει κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών. Οι παράγραφοι εκείνες απαλείφονται. Ως αποτέλεσμα, τέτοια παράγωγα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39, εκτός αν ανταποκρίνονται στον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4. Επιπρόσθετα, η παράγραφος ΟΕ1 του ΔΛΠ 39 τροποποιείται ως εξής:

ΟΕ1 Κάποιες συμβάσεις απαιτούν πληρωμή με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές. (Εκείνες που βασίζονται σε κλιματολογικές μεταβλητές είναι γνωστές και ως «καιρικά παράγωγα»). Αν εκείνες οι συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια,* εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

Γ4 Στο ΔΛΠ 32, προστίθεται νέα παράγραφος 4 (ε). Μετά την τροποποίηση αυτή και των τροποποιήσεων των παραγράφων Γ1 και Γ3 και του Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων,* η παράγραφος 4(γ)-(ε) τροποποιείται ως ακολούθως:

(γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων*). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.

(δ) ο ορισμός των ασφαλιστήριων συμβολαίων δίδεται στο Δ.Π.Χ.Π. 4* Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*. Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια αν το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οντότητα να τα αντιμετωπίζει λογιστικά ιδιαιτέρως.

(ε) χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ο εκδότης των μέσων αυτών απαλλάσσεται από την εφαρμογή στα χαρακτηριστικά αυτά των απαιτήσεων των παραγράφων 15-32 και ΟΕ25-ΟΕ35 του παρόντος Προτύπου, που αναφέρονται στη διάκριση μεταξύ των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των συμμετοχικών τίτλων. Ωστόσο, τα μέσα αυτά υπόκεινται σε όλες τις λοιπές απαιτήσεις του Προτύπου αυτού. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα μέσα αυτά (βλέπε ΔΛΠ 39).

Η παράγραφος 4(στ), που προστέθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών,* παραμένει αμετάβλητη.

▼**M3**

Γ5 Στο ΔΛΠ 39, απαλείφεται η παράγραφος 2(στ). Μετά την τροποποίηση αυτή και των τροποποιήσεων των παραγράφων Γ2 και Γ3 και του Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων,* η παράγραφος 2(δ)-(ζ) τροποποιείται ως ακολούθως:

(δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ανταποκρίνονται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στα μέσα αυτά, εκτός αν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του (α), ανωτέρω.

(ε) δικαιώματα και υποχρεώσεις ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου όπως καθορίστηκαν στο Δ.Π.Χ.Π. 4* Ασφαλιστήρια Συμβόλαια *ή βάσει συμβολαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια αν το ίδιο το παράγωγο δεν είναι συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 (βλέπε παραγράφους 10-13 και το Προσάρτημα Α, παραγράφους ΟΕ23-ΟΕ33). Επίσης, αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που συνήφθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στο συμβόλαιο (βλέπε παράγραφο 3 και Προσάρτημα Α παράγραφος ΟΕ4Α).

(στ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων*). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.

(ζ) συμβάσεις για τη μελλοντική αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων.

Η παράγραφος 2(θ) και (ι) επαναριθμείται σε 2(η) και (θ). Η παράγραφος 2 (θ), προστέθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.*

Η παράγραφος 3 απαλείφεται και αντικαθίσταται από νέα παράγραφο 3 και προστίθεται η παράγραφος ΟΕ4Α ως εξής:

3. Κάποια συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης απαιτούν ο εκδότης να προβαίνει σε συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υφίσταται από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Αν η απαίτηση αυτή μεταφέρει σημαντικό κίνδυνο στον εκδότη, το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο όπως ορίζεται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 (βλέπε παραγράφους 2 (ε) και ΟΕ4Α). Άλλα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης απαιτούν οι πληρωμές να γίνονται βάσει μεταβολών ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Αυτά τα συμβόλαια εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

ΟΕ4Α. Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης μπορούν να έχουν διάφορες νομικές μορφές, όπως είναι μία χρηματοοικονομική εγγύηση, μία πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ο λογιστικός τους χειρισμός δεν εξαρτάται από τη νομική τους μορφή. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του ορθού λογιστικού χειρισμού (βλέπε παραγράφους 2(ε) και 3):

(α) Αν το συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, καθώς ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4, ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο. Συνεπώς, ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που απαιτεί πληρωμή αν η πιστωτική διαβάθμιση ενός χρεώστη πέσει κάτω από ένα συγκεκριμένο επίπεδο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

(β) Αν ο εκδότης επιβαρύνθηκε με ή διακράτησε χρηματοοικονομική εγγύηση κατά τη μεταφορά σε έτερο μέρος χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής

▼M3

του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο.

(γ) Αν το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, καθώς ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4, ο εκδότης εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. 4, εκτός αν εφαρμόζεται το (β).

(δ) Αν ο εκδότης έδωσε χρηματοοικονομική εγγύηση που σχετίζεται με πώληση αγαθών, εφαρμόζει το ΔΛΠ 18 για να προσδιορίσει πότε αναγνωρίζει τα προκύπτοντα έσοδα.

Γ6 Στο ΔΛΠ 39, η φράση «άλλη μεταβλητή» στον ορισμό ενός παραγώγου της παραγράφου 9 αντικαθίσταται από τη φράση «άλλη μεταβλητή, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο». Η ίδια αλλαγή γίνεται στην παράγραφο 10 του ΔΛΠ 39. Η ακόλουθη νέα παράγραφος ΟΕ12Α προστίθεται στο ΔΛΠ 39:

ΟΕ12Α. Ο ορισμός ενός παραγώγου αναφέρεται σε μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Σε αυτές περιλαμβάνονται ένας δείκτης ζημιών που προκλήθηκαν από σεισμούς σε μία συγκεκριμένη περιοχή και ένας δείκτης θερμοκρασιών σε μία συγκεκριμένη πόλη. Μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, περιλαμβάνουν την εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει ένα περιουσιακού στοιχείο ενός συμβαλλόμενου. Μία μεταβολή στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αφορά συγκεκριμένα τον ιδιοκτήτη αν η εύλογη αξία δεν αντανακλά μόνον τις μεταβολές των αγοραίων τιμών για τέτοια περιουσιακά στοιχεία (μία χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται (μία μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, αν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας ενός συγκεκριμένου αυτοκινήτου εκθέτει τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, η μεταβολή σε εκείνη την υπολειμματική αξία αναφέρεται συγκεκριμένα στον ιδιοκτήτη του αυτοκινήτου.

Γ7 Στο ΔΛΠ 32, η ακόλουθη νέα παράγραφος 91Α εισάγεται και στην παράγραφο 86 η παραπομπή την παράγραφο 90 επεκτείνεται ώστε να περιλαμβάνει την παράγραφο 91Α:

91Α. ***Κάποια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής όπως περιγράφηκε στο Δ.Π.Χ.Π. 4*** **Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.** ***Αν η οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία εκείνου του χαρακτηριστικού, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό μαζί με μία περιγραφή του συμβολαίου, τη λογιστική αξία του, μία εξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και, αν είναι δυνατό, το φάσμα των εκτιμήσεων εντός του οποίου είναι εξαιρετικά πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία.***

Στην παράγραφο 49(ε), το «ασφαλιστήριο συμβόλαιο» αντικαθίσταται από το «ασφαλιστήριο συμβόλαιο».

Γ8 Στο ΔΛΠ 39, η παράγραφος ΟΕ30 παραθέτει παραδείγματα ενσωματωμένων παραγώγων που θεωρούνται ότι δεν έχουν άμεση σχέση με το κύριο συμβόλαιο και η παράγραφος ΟΕ33 παραθέτει παραδείγματα που θεωρούνται ότι έχουν άμεση σχέση με το κύριο συμβόλαιο. Οι παράγραφοι ΟΕ30(ζ) και ΟΕ33 (α), (β) και (δ) τροποποιούνται με την εισαγωγή αναφορών σε ασφαλιστήρια συμβόλαια ως εξής και στην παράγραφο ΟΕ33, προστίθενται οι υποπαράγραφοι (ζ) και (η):

ΟΕ30 (ζ) Ένα δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή ή δικαίωμα πρόωρης εξόφλησης ενσωματωμένο σε κύριο χρεόγραφο ή κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι άμεσα συνδεδεμένο με το κύριο συμβόλαιο εκτός αν η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι περίπου ίση σε κάθε ημερομηνία άσκησης με το αποσβεσμένο κόστος του κύριου χρεογράφου ή τη λογιστική αξία του κύριου ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Από την προοπτική του εκδότη ενός μετατρέψιμου χρεωστικού τίτλου με ενσωματωμένο δικαίωμα πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή, η αξιολόγηση αν το δικαίωμα πώλησης ή αγοράς συνδέεται άμεσα με το κύριο χρεόγραφο γίνεται πριν από το διαχωρισμό του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

ΟΕ33 (α) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο στο οποίο το υποκείμενο είναι επιτόκιο ή δείκτης επιτοκίων που δύναται να μεταβάλλει τον

▼M3

τόκο που θα καταβαλλόταν ή θα λαμβανόταν επί ενός έντοκου κύριου χρεογράφου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου σε διαφορετική περίπτωση, συνδέεται άμεσα με το κύριο συμβόλαιο εκτός αν το σύνθετο συμβόλαιο μπορεί να διακανονιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει σε σημαντικό βαθμό όλη την αναγνωρισμένη επένδυσή του ή το ενσωματωμένο παράγωγο θα μπορούσε τουλάχιστον να διπλασιάσει τον αρχικό συντελεστή απόδοσης του κατόχου για το κύριο συμβόλαιο και να καταλήξει σε συντελεστή απόδοσης που είναι τουλάχιστον δύο φορές μεγαλύτερος απ'ότι θα ήταν η απόδοση της αγοράς για συμβόλαιο που έχει τους ίδιους όρους με το κύριο συμβόλαιο.

(β) Ένα ενσωματωμένο κατώτατο όριο (floor) ή ανώτατο όριο (cap) επιτοκίου χρεογράφου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου θεωρείται ότι συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο, αν το cap είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο της αγοράς ή στην περίπτωση του floor, είναι ίσο ή μικρότερο από το επιτόκιο της αγοράς, κατά την έκδοση του συμβολαίου και το cap ή το floor δεν έχει μόχλευση σε σχέση προς το κύριο συμβόλαιο. Ομοίως, οι προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ., ενός αγαθού) που δημιουργούν ένα ανώτατο όριο και ένα κατώτατο όριο στην τιμή που θα πληρωθεί ή θα ληφθεί για το περιουσιακό στοιχείο είναι στενά συνδεδεμένες με το κύριο συμβόλαιο αν αμφότερα το ανώτατο και το κατώτατο όριο δεν ήταν μέσα στα χρήματα κατά την έναρξη και δεν έχουν μόχλευση.

(δ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε ξένο νόμισμα σε κύριο συμβόλαιο που είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο ή που δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο (όπως είναι ένα συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου του οποίου η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα) συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον δεν έχει μόχλευση, δεν περιέχει χαρακτηριστικό προαίρεσης και προβλέπει πληρωμές που εκφράζονται σε ένα από τα ακόλουθα ξένα νομίσματα:

(i) το λειτουργικό νόμισμα οποιουδήποτε κατ'εξοχήν συμβαλλομένου,

(ii) στο νόμισμα στο οποίο η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ή παρασχέθηκαν εκφράζεται στο διεθνές εμπόριο (για παράδειγμα, δολάριο ΗΠΑ για τις συναλλαγές αργού πετρελαίου)

ή

(iii) ένα νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε συμβόλαια για την απόκτηση ή την πώληση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων στο οικονομικό περιβάλλον όπου λαμβάνει χώρα η συναλλαγή (ήτοι ένα σχετικά σταθερό και ρευστό νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε τοπικές επιχειρηματικές συναλλαγές ή στο εξωτερικό εμπόριο).

(ζ) χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) ενσωματωμένο σε κύριο χρηματοοικονομικό μέσο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο που συνδέεται άμεσα με το κύριο μέσο ή το κύριο συμβόλαιο αν οι πληρωμές που εκφράζονται σε μονάδες επιμετρώνται σε τρέχουσες αξίες μονάδων που αντανακλούν τις εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων του επενδυμένου κεφαλαίου. Ένα χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) είναι ένας συμβατικός όρος που προβλέπει πληρωμές εκφραζόμενες σε μονάδες ενός εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυμένου κεφαλαίου.

(η) Ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο αν το ενσωματωμένο παράγωγο και το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι τόσο αλληλεξαρτώμενα που η οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο (χωρίς να λάβει υπόψη το κύριο συμβόλαιο).

▼M3

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Γ9 Το ΔΛΠ 18 *Έσοδα* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 6 (γ) τροποποιείται ως εξής:

(γ) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια,*

Γ10 Στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους,* προστίθεται η ακόλουθη υποσημείωση στον ορισμό της παραγράφου 7 ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου που πληροί τις προϋποθέσεις, μετά την πρώτη εμφάνιση της λέξης «πολιτική».

* Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις δεν είναι απαραίτητα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, όπως ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.*

Γ11 Στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις,* απαλείφονται οι παράγραφοι 1(β) και 4 και εισάγεται νέα παράγραφος 5(ε) ως εξής:

(ε) Ασφαλιστήρια συμβόλαια (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*). Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις ενός φορέα ασφάλισης, εκτός από εκείνα που απορρέουν από τα συμβατικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.

Στην παράγραφο 2 (όπως τροποποιήθηκε το 2003 από το ΔΛΠ 39), απαλείφεται η τελευταία πρόταση.

Γ12 Στο ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), οι παράγραφοι 32Α-32Γ και 75(στ)(iv) προστίθενται και συμπεριλαμβάνεται παραπομπή στην παράγραφο 32Α εντός της παραγράφου 30 όπως ακολουθεί:

30. ***Με τις εξαιρέσεις των παραγράφων 32Α και 34, η οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 είτε το υπόδειγμα του κόστους της παραγράφου 56 και θα εφαρμόζει αυτήν την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.***

Επενδύσεις σε ακίνητα που συνδέονται με υποχρεώσεις

32Α. ***Η οντότητα μπορεί:***

(α) να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις υποχρεώσεις που αποτελούν εγγύηση για επενδύσεις σε ακίνητα, οι οποίες πληρώνουν μία απόδοση που είναι απ' ευθείας συνδεδεμένη με την εύλογη αξία των επενδύσεων ή με την απόδοση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν αυτές τις επενδύσεις σε ακίνητα

και

(β) να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα, ασχέτως από την επιλογή που έγινε στην (α), ανωτέρω.

32Β. Κάποιοι φορείς ασφάλισης και άλλες οντότητες λειτουργούν ένα εσωτερικό φορέα επενδύσεων σε ακίνητα που εκδίδει τεκμαρτές μονάδες, μερικές από τις οποίες κατέχονται από επενδυτές μέσω συνδεδεμένων συμβολαίων και άλλες κατέχονται από την οντότητα. Η παράγραφος 32Α δεν επιτρέπει σε μία οντότητα να επιμετρά τα ακίνητα που κατέχει ο φορέας μερικώς στο κόστος και μερικώς στην εύλογη αξία.

32Γ. Αν η οντότητα επιλέξει διαφορετικά μοντέλα για τις δύο κατηγορίες που περιγράφηκαν στην παράγραφο 32Α, οι πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα μεταξύ ομάδων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται χρησιμοποιώντας διαφορετικά μοντέλα θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία και η σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, αν η επένδυση σε ακίνητα πωληθεί από ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας σε ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους, η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της πώλησης γίνεται το τεκμαρτό κόστος του.

▼**M3**

75(στ)(iv) ***η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας (βλέπε παράγραφο 32Γ).***

Γ13 Το Δ.Π.Χ.Π. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης* τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στην παράγραφο 12, η αναφορά στις παραγράφους 13-25Γ τροποποιείται ώστε να αναφέρεται στις παραγράφους να 13 – 25Δ.

Η παράγραφος 13(στ) και (η) τροποποιείται και προστίθεται νέα υποπαράγραφος (θ), όπως ακολουθεί:

(ζ) προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφος 25Α),

(η) συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών (παράγραφοι 25Β και 25Γ)

και

(θ) ασφαλιστήρια συμβόλαια (παράγραφος 25Δ).

Μετά την παράγραφο 25Γ, προστίθενται νέος τίτλος και η παράγραφος 25Δ, ως εξής:

Ασφαλιστήρια συμβόλαια

25Δ Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.* Το Δ.Π.Χ.Π. 4 περιορίζει τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών για ασφαλιστήρια συμβόλαια, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών των υιοθετούντων για πρώτη φορά.

Η παράγραφος 36Α και ο τίτλος που προηγείται τροποποιούνται με την εισαγωγή αναφορών στο Δ.Π.Χ.Π. 4, όπως ακολουθεί:

Απαλλαγή από την απαίτηση επαναδιατύπωσης συγκριτικών πληροφοριών για το ΔΛΠ 39 και το Δ.Π.Χ.Π. 4

36Α Στις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. η οντότητα που υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Π. πριν την 1η Ιανουαρίου 2006 θα παρουσιάζει συγκριτική πληροφόρηση τουλάχιστον ενός έτους, αλλά η πληροφόρηση αυτή δεν απαιτείται να συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4. Η οντότητα που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4 κατά το πρώτο της μεταβατικό έτος θα:

(α) εφαρμόσει τις προηγούμενες της Γ.Π.Λ.Α. στη συγκριτική πληροφόρηση για τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 και για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.

(β) γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των πληροφοριών

και

(c) γνωστοποιεί τη φύση των κύριων προσαρμογών που θα καθιστούσαν την πληροφόρηση σύμφωνη με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4. Δεν απαιτείται η οντότητα να ποσοτικοποιεί τις προσαρμογές αυτές. Ωστόσο, η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε προσαρμογή ανάμεσα στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου (ήτοι τον ισολογισμό που περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.) και τον ισολογισμό κατά την έναρξη της πρώτης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. (ήτοι της πρώτης περιόδου που περιλαμβάνει πληροφορίες που συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4) ως ανακύπτουσες από μεταβολή σε λογιστική πολιτική και θα παράσχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 28(α)-(ε) και (στ)(i) του ΔΛΠ 8.

Η παράγραφος 28(στ)(i) εφαρμόζεται μόνο σε ποσά που απεικονίζονται στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου.

Στην περίπτωση μιας οντότητας που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και

▼M3

Δ.Π.Χ.Π. 4, οι αναφορές στην «ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.» θα σημαίνουν, μόνο για εκείνα τα Πρότυπα, την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Γ14 Η ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγεται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης* (όπως τροποποιήθηκε από το ΔΛΠ 30), τροποποιείται όπως αναφέρεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 7 τροποποιείται ως εξής:

7. Άλλες υποχρεώσεις μίας συμφωνίας, που περιλαμβάνουν τυχόν παρεχόμενες εγγυήσεις και υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν κατά την πρόωρη λήξη, πρέπει να αντιμετωπιστούν λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, ΔΛΠ 39 ή το Δ.Π.Χ.Π. 4, αναλόγως των όρων.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 23

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1993)

Κόστος δανεισμού

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995 και αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 «κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Μάρτιο του 1984.

Μία Διερμηνεία αφορά το ΔΛΠ 23:

— Διερμηνεία ΜΕΔ-2: «αρχή της συνέπειας — κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού».

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-3
Ορισμοί	4-6
Κόστος δανεισμού — βασικός χειρισμός	7-9
Καταχώρηση	7-8
Γνωστοποιήσεις	9
Κόστος δανεισμού — επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός	10-29
Καταχώρηση	10-28
Κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιημένο	13-18
Υπέρβαση της λογιστικής αξίας ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου από το ανακτήσιμο ποσό	19
Έναρξη κεφαλαιοποίησης	20-22
Αναστολή κεφαλαιοποίησης	23-24
Παύση κεφαλαιοποίησης	25-28
Γνωστοποιήσεις	29
Μεταβατικές διατάξεις	30
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	31

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Αυτό το Πρότυπο γενικά απαιτεί την άμεση καταχώρηση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων. Όμως, το Πρότυπο επιτρέπει, ως εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους

▼B

δανεισμού, εφόσον το κόστος αυτό σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού.**

2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 «κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού», που εγκρίθηκε το 1983.

3. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

4. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Κόστος δανεισμού είναι τόκοι και άλλα κόστη, που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση λόγω δανεισμού κεφαλαίων.

Ένα Ειδικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του.

5. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

(α) Τόκους από τραπεζικούς λογαριασμούς υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.

(β) Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.

(γ) Απόσβεση βοηθητικού κόστους που αναλήφθηκε για τη λήψη δανείων.

(δ) Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που παρακολουθούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «μισθώσεις».

(ε) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των τόκων.

6. Παραδείγματα ειδικών περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα αποθέματα που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητη περιουσία. Άλλες επενδύσεις, καθώς και τα αποθέματα που παράγονται συστηματικά ή σε μεγάλες ποσότητες σε επαναλαμβανόμενη βάση κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου, δεν εντάσσονται στα ειδικά περιουσιακά στοιχεία. Επίσης περιουσιακά στοιχεία τα οποία μόλις αποκτώνται, είναι έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση, δεν αποτελούν ειδικά περιουσιακά στοιχεία.

ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ — ΒΑΣΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Καταχώρηση

7. **Το κόστος δανεισμού πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο την οποία βαρύνει.**

8. Στο πλαίσιο του βασικού χειρισμού, το κόστος δανεισμού καταχωρείται ως έξοδο της περιόδου την οποία βαρύνει, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

Γνωστοποιήσεις

9. **Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού.**

ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ — ΕΠΙΤΡΕΠΟΜΕΝΟΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Καταχώρηση

10. **Το κόστος δανεισμού πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο την οποία βαρύνει, εκτός αν και σε όση έκταση, κεφαλαιοποιείται, σύμφωνα με την παράγραφο 11.**

▼B

11. **Το κόστος δανεισμού που αφορά άμεσα την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Το ποσό του κόστους δανεισμού, το οποίο είναι αποδεκτό προς κεφαλαιοποίηση, προσδιορίζεται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο** [1]**.**

12. Σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, το κόστος δανεισμού που μπορεί να αφορά άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Αυτό το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Άλλα κόστη δανεισμού λογίζονται στα έξοδα της περιόδου την οποία βαρύνουν.

Κόστος δανεισμού αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση

13. Το κόστος δανεισμού που αφορά άμεσα την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, είναι το εκείνο το κόστος δανεισμού που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν η δαπάνη για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο, δεν είχε γίνει. Όταν μία επιχείρηση δανείζεται κεφάλαια ειδικώς για το σκοπό της απόκτησης κάποιου ειδικού περιουσιακού στοιχείου, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

14. Μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί μία άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένων δανείων και κάποιου ειδικού περιουσιακού στοιχείου και να προσδιοριστούν τα δάνεια που θα μπορούσαν διαφορετικά να είχαν αποφευχθεί. Αυτή η δυσκολία συμβαίνει, π.χ. όταν η χρηματοδότηση μιας επιχείρησης συντονίζεται από κεντρική υπηρεσία. Δυσκολίες επίσης ανακύπτουν όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων χρησιμοποιεί μία σειρά από χρεωστικούς τίτλους για να δανειστεί κεφάλαια με διαφορετικά επιτόκια και δανείζει αυτά τα κεφάλαια, με διάφορους τρόπους σε άλλες επιχειρήσεις του ομίλου. Άλλες περιπλοκές ανακύπτουν με τη χρήση δανείων σε ξένα νομίσματα ή συνδεδεμένων με ξένα νομίσματα, όταν ο όμιλος λειτουργεί σε οικονομίες με υψηλό ποσοστό πληθωρισμού, καθώς και από τις διακυμάνσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών. Ως αποτέλεσμα, ο ποσοτικός προσδιορισμός του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην αγορά ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, είναι δύσκολος και απαιτείται ορθή κρίση.

15. **Στην έκταση που ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά για το σκοπό της απόκτησης ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση, πρέπει να προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος, που αναλήφθηκε κατά την διάρκεια της περιόδου για τα δάνεια αυτά, μειωμένο με το τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.**

16. Οι διαδικασίες χρηματοδότησης ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να συνεπάγονται για την επιχείρηση τη λήψη δανειακών κεφαλαίων και τη δημιουργία σχετικού κόστους δανεισμού, πριν τα κεφάλαια αυτά χρησιμοποιηθούν, εν όλω ή εν μέρει, ως επενδυτική δαπάνη για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα κεφάλαια διατηρούνται πολλές φορές σε προσωρινή τοποθέτηση, μέχρι να δαπανηθούν για αυτό το ειδικό περιουσιακό στοιχείο. Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού, που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κάθε έσοδο, το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων, εκπίπτεται από το κόστος δανεισμού που αναλήφθηκε.

17. **Στην έκταση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης, στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν αποκλειστικά την απόκτηση ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του αναληφθέντος, μέσα στην ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.**

[1] Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-2: «αρχή της συνέπειας — κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού».

▼B

18. Σε μερικές περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του μέσου σταθμικού όρου του κόστους δανεισμού, είναι σωστό να συμπεριληφθούν όλα τα δάνεια της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της. Σε άλλες περιπτώσεις, είναι προτιμότερο να χρησιμοποιείται ένα μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού, για κάθε θυγατρική, με βάση το δικό της μόνο δανεισμό.

Υπέρβαση της λογιστικής αξίας ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου από το ανακτήσιμο ποσό του

19. Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του ειδικού περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική αξία μειώνεται ή διαγράφεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων ΔΛΠ Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό της μείωσης ή διαγραφής επανακαταχωρείται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα ΔΛΠ

Έναρξη κεφαλαιοποίησης

20. **Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρους του κόστους ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να αρχίζει όταν:**

(α) **Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο,**

(β) **υπάρχει επιβάρυνση με κόστος δανεισμού, και**

(γ) **βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.**

21. Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα ειδικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε λαμβανόμενη τμηματική πληρωμή και επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε ΔΛΠ 20 «λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης»). Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου.

22. Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, δεν περιορίζονται στη φυσική μόνο κατασκευή του στοιχείου. Περιλαμβάνουν τεχνική και διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής, όπως οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν σε παραγωγή ή ανάπτυξη, που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, επιβάρυνση με κόστος δανεισμού ενώ ένα γήπεδο βρίσκεται υπό διαμόρφωση, κεφαλαιοποιείται κατά την περίοδο στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, επιβάρυνση με κόστος δανεισμού, ενώ το γήπεδο, που αγοράσθηκε για οικοδομικούς σκοπούς, παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

Αναστολή κεφαλαιοποίησης

23. **Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί.**

24. Επιβάρυνση με κόστος δανεισμού μπορεί να υπάρξει κατά τη διάρκεια μιας εκτεταμένης περιόδου, κατά την οποία οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί ένα περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη χρήση ή πώλησή του διακόπηκαν. Τέτοιο κόστος είναι το κόστος κατοχής μερικώς ολοκληρωμένων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο δεν πληρεί τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση. Πάντως, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, κανονικά δεν αναστέλλεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου στην οποία εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία. Επίσης, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού δεν αναστέλλεται, όταν μία προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας ενός περιουσιακού στοιχείου για την προτιθέμενη χρήση ή πώληση του. Για παράδειγμα, η κεφαλαιοποίηση συνεχίζεται κατά τη διάρκεια της απαιτούμενης μακράς περιόδου ωρίμανσης αποθεμάτων ή όταν η υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μιας γέφυρας, εφόσον μια τέτοια στάθμη είναι συνήθης

▼B

κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου στην εξεταζόμενη γεωγραφική περιοχή.

Παύση κεφαλαιοποίησης

25. **Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του ειδικού περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν ουσιαστικά περατωθεί.**

26. Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν η φυσική κατασκευή αυτού είναι πλήρης έστω και αν ακόμη η συνήθης, διοικητικής φύσης, εργασία μπορεί να συνεχίζεται. Αν το μόνο που απομένει είναι μικροαλλαγές, όπως η διακόσμηση ενός ακινήτου κατά τις προδιαγραφές του αγοραστή ή χρήστη, αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί.

27. **Όταν η κατασκευή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου ολοκληρώνεται τμηματικά και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύσει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.**

28. Ένα επιχειρηματικό συγκρότημα αποτελούμενο από αρκετά κτίσματα, καθένα από τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, είναι ένα παράδειγμα ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου του οποίου κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται στα άλλα τμήματα. Παράδειγμα ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, που χρειάζεται να ολοκληρωθεί πλήρως πριν τη χρησιμοποίηση οποιουδήποτε τμήματός του, μπορεί να είναι ένα βιομηχανικό συγκρότημα που προϋποθέτει πολλές διαδικασίες, διεξαγόμενες αλληλοδιαδόχως στα διάφορα τμήματά του μέσα στον ίδιο εργοταξιακό χώρο, όπως μια χαλυβουργία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

29. **Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:**

(α) **τη λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε για το κόστος δανεισμού,**

(β) **το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά τη περίοδο, και**

(γ) **το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση**

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

30. **Όταν η πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου δημιουργεί μια μεταβολή στη λογιστική αρχή, η επιχείρηση προτρέπεται να προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές». Διαφορετικά, οι επιχειρήσεις που ακολουθούν τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, πρέπει να κεφαλαιοποιούν μόνο εκείνο το κόστος δανεισμού που αναλήφθηκε μετά την ημερομηνία εφαρμογής του Προτύπου το οποίο καλύπτει τα κριτήρια της κεφαλαιοποίησης αυτής.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

31. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.**

▼M5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24

Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-4

▼**M5**

Σκοπός των γνωστοποιήσεων συνδεδεμένων μερών	5-8
Ορισμοί	9-11
Γνωστοποιήσεις	12-22
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	23
Ανάκληση του ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994)	24

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994): *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να εφιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Από το Πρότυπο θα εφαρμόζεται:***

   (α) στην εξατομίκευση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών,

   (β) στην εξατομίκευση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη,

   (γ) στην εξατομίκευση των συνθηκών υπό των οποίων απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων (α) και (β) ανωτέρω

   και

   (δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

3. ***Το παρόν Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και των ανεξόφλητων υπολοίπων στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27:*** **Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις.**

4. Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οντότητες που ανήκουν σε έναν όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Οι εντός του ιδίου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Σκοπός των γνωστοποιήσεων συνδεδεμένων μερών

5. Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν ένα κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Για παράδειγμα, οι οντότητες συχνά διεξάγουν μέρος των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών εταιριών. Υπό αυτές τις συνθήκες, η ικανότητα της οντότητας να επηρεάσει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της εκδότριας εταιρίας εξασφαλίζεται μέσω του ελέγχου, του από κοινού ελέγχου ή της άσκησης σημαντικής επιρροής.

6. Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένα μέρη μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημία και την οικονομική θέση της οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να υπεισέλθουν σε συναλλαγές στις οποίες μη συνδεδεμένα μέρη δε θα υπεισέρχοντο. Για παράδειγμα, η οντότητα που πουλά αγαθά στη μητρική της εταιρία στο κόστος μπορεί να μην πωλεί σε άλλους πελάτες με τους όρους αυτούς. Επίσης, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην ανέρχονταν στα ίδια ποσά, αν δεν υπήρχε η σχέση των συνδεδεμένων μερών.

7. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας μπορεί να επηρεασθούν από τη σχέση με συνδεδεμένο μέρος ακόμη και αν δεν υπάρχουν συναλλαγές με αυτό. Η ύπαρξη και μόνο της σχέσης μπορεί να αρκεί για να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ της αναφέρουσας οντότητας και άλλων μερών. Για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να τερματίσει τις σχέσεις με έναν εμπορικό εταίρο λόγω απόκτησης από τη μητρική εταιρία μιας αδελφής θυγατρικής που διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες, όπως ο πρώην εμπορικός εταίρος. Επίσης, ένα συνδεδεμένο μέρος μπορεί να

▼M5

απέχει από την ενεργό δράση, λόγω της σημαντικής επιρροής ενός άλλου, για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να λάβει οδηγίες από τη μητρική εταιρία της να μην ασχολείται με την έρευνα και ανάπτυξη.

8. Για τους λόγους αυτούς, η γνώση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών, των ανεξόφλητων υπολοίπων και των σχέσεων μπορεί να επηρεάσει τις αξιολογήσεις των δραστηριοτήτων της οντότητας από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων και των ευκαιριών που αντιμετωπίζει η οντότητα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

9. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Συνδεδεμένο μέρος είναι μέρος που συνδέεται με την οντότητα εάν:

(α) είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω ενός η περισσότερων διαμεσολαβούντων, το μέρος:

(i) ελέγχει, ελέγχεται ή τελεί υπό από κοινού έλεγχο με, την οντότητα (που συμπεριλαμβάνει τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες καθώς και της αδελφές θυγατρικές εταιρίες),

(ii) η συμμετοχή του στην οντότητα του δίνει τη δυνατότητα να ασκήσει σημαντική επιρροή πάνω σε αυτήν

ή

(iii) ελέγχει από κοινού την οντότητα,

(β) το μέρος είναι συγγενής (καθώς καθορίζεται στο ΔΛΠ 28* Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις*) εταιρία της οντότητας,

(γ) το μέρος είναι κοινοπραξία στην οποία η οντότητα είναι μέλος (βλέπε ΔΛΠ 31* Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες*),

(δ) το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της οντότητας ή της μητρικής της εταιρίας,

(ε) το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο του ατόμου που αναφέρθηκε στο (α) ή το (δ),

(στ) το μέρος είναι οντότητα που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, επηρεάζεται σημαντικά από, ή με σημαντικά δικαιώματα ψήφου, που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα, από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο (δ) ή το (ε)

ή

(ζ) το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της οντότητας ή κάθε οντότητας που συνδέεται με εκείνη την οντότητα.

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

Στενά συγγενικά πρόσωπα του ατόμου είναι εκείνα τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν το πρόσωπο αυτό ή επηρεάζονται από αυτό, στις σχέσεις τους με την οντότητα. Σε αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται:

(α) ο/η σύζυγος και τα παιδιά του ατόμου,

(β) τα παιδιά του/της συζύγου του ατόμου

και

(γ) προστατευόμενα μέλη του ατόμου ή του/της συζύγου.

Στις παροχές συμπεριλαμβάνονται όλες οι παροχές σε εργαζομένους (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 19* Παροχές σε Εργαζομένους*). Σε αυτές συγκαταλέγονται και οι παροχές σε εργαζομένους* που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, *βάσει του* Δ.Π.Χ.Α. 2*.Στις παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνονται όλα τα ανταλλάγματα που κατεβλήθησαν, είναι πληρωτέα ή παρήχθησαν από την οντότητα, έναντι των υπηρεσιών που ελήφθησαν. Συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι αμοιβές που κατεβλήθησαν για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας της οντότητας σε σχέση με την οντότητα. Στις παροχές περιλαμβάνονται:

(α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών, συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέα μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές

▼M5

(όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζόμενους,

(β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

(γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδείας μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατικής άδειας, παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ' ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,

(δ) παροχές λήξης απασχόλησης,

και

(ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

Βασικά διοικητικά στελέχη είναι εκείνα τα άτομα που έχουν την εξουσία και την ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οντότητας, άμεσα ή έμμεσα και συμπεριλαμβάνουν κάθε διευθυντή (είτε εκτελεστικό είτε όχι) της οντότητας αυτής.

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της οντότητας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Η σημαντική επιρροή μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της ιδιοκτησίας μετοχών ή μεριδίων, καθώς και με το καταστατικό ή βάσει συμφωνίας.

10. Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στο νομικό τύπο.

11. Στο πλαίσιο αυτού του Προτύπου, τα ακόλουθα μέρη δε θεωρούνται απαραίτητα συνδεδεμένα:

(α) δύο οντότητες μόνον επειδή έχουν ένα κοινό διευθυντή ή άλλο βασικό διοικητικό στέλεχος, παρά τα σημεία (δ) και (στ) στον ορισμό του «συνδεδεμένου μέρους».

(β) δύο κοινοπρακτούντες επειδή έχουν κοινό έλεγχο σε μία κοινοπραξία.

(γ) (i) χρηματοδότες,

(ii) συνδικάτα,

(iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας

και

(iv) κρατικές υπηρεσίες και όργανα,

λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μία οντότητα (μολονότι μπορεί να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μιας οντότητας ή να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων αυτής)

και

(δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιοχρήστης, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η οντότητα διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

12. ***Οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών πρέπει να γνωστοποιούνται, ανεξάρτητα από το αν υφίστανται συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων αυτών μερών. Η οντότητα θα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής εταιρίας της οντότητας και, αν διαφέρει, της τελικής ελέγχουσας οντότητας. Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, θα γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.***

▼M5

13. Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη, σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών στην οντότητα, είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη, όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.

14. Η εξατομίκευση των σχέσεων συνδεδεμένων μερών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών είναι επιπρόσθετη των απαιτήσεων γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 και απαιτεί κατάλληλη καταλογοποίηση και περιγραφή των σημαντικών επενδύσεων των θυγατρικών, των συγγενών και των από κοινού ελεγχόμενων εταιριών.

15. Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις. Η αμέσως ανώτερη μητρική εταιρία είναι η πρώτη μητρική εταιρία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

16. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:***

(α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους,

(β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,

(γ) λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους,

(δ) παροχές λήξης απασχόλησης,

και

(ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

17. ***Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπρόσθετες των απαιτήσεων της παραγράφου 16 για τη γνωστοποίηση των παροχών των βασικών διοικητικών στελεχών. Κατ'ελάχιστο, οι γνωστοποιήσεις θα περιλαμβάνουν:***

(α) το ποσό των συναλλαγών,

(β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,

(i) τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός

και

(ii) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή λήφθηκαν,

(γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων,

και

(δ) η δαπάνη που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

18. ***Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 17 θα γίνονται διακεκριμένα για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:***

(α) τη μητρική εταιρία,

(β) τις οντότητες που ελέγχουν από κοινού ή ασκούν σημαντική επιρροή στην οντότητα,

(γ) τις θυγατρικές,

(δ) τις συγγενείς επιχειρήσεις,

(ε) τις κοινοπραξίες στις οποίες η οντότητα είναι μέλος και

(στ) τα βασικά διοικητικά στελέχη της οντότητας ή της μητρικής της εταιρίας

και

(ζ) τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.

19. Η κατάταξη των ποσών πληρωτέων σε ή εισπρακτέων από συνδεδεμένα μέρη σε διαφορετικές κατηγορίες όπως απαιτείται από την παράγραφο 18

▼**M5**

αποτελεί διεύρυνση της απαίτησης του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* για γνωστοποίηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται είτε στον ισολογισμό είτε στις σημειώσεις. Η κατηγορίες έχουν επεκταθεί ώστε να παρέχουν μία περισσότερο περιεκτική ανάλυση των υπολοίπων μεταξύ συνδεδεμένων μερών και να εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ αυτών.

20. Ακολουθούν παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει με συνδεδεμένο μέρος:

(α) αγορές ή πωλήσεις αγαθών (ετοίμων ή μη),

(β) αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων,

(γ) παροχή ή λήψη υπηρεσιών,

(δ) μισθώσεις,

(ε) μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης,

(στ) συμφωνίες βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων,

(ζ) μεταβιβάσεις βάσει χρηματοδοτήσεων (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορές κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος),

(η) προβλέψεις για εγγυήσεις ή εξασφαλίσεις

και

(i) ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οντότητας ή από την οντότητα για λογαριασμού ενός τρίτου μέρους.

21. Οι γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

22. ***Κονδύλια παρόμοιας φύσης μπορεί να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την κατανόηση των επιδράσεων των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας.***

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

23. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 24 (ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)

24. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24: *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών* (αναμορφωμένο το 1994).

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποίηση του ΔΛΠ 30

Η τροποποίηση αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζεται σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή θα εφαρμόζεται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Α1. Στο ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων*, παράγραφος 58 τροποποιείται ως εξής:

58. Όταν μία τράπεζα έχει προβεί σε συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, αρμόζει να γνωστοποιούνται η φύση της σχέσης των συνδεδεμένων μερών, όπως επίσης και οι πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις της τράπεζας. Οι γνωστοποιήσεις γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 και συμπεριλαμβάνουν την πολιτική της τράπεζας αναφορικά με την παροχή δανείων σε συνδεδεμένα μέρη και, σε σχέση με τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, το ποσό που συμπεριλαμβάνεται:

(α) …

▼**B**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 26

(ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)

Λογιστική και πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1986. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 και έπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ).

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Πεδίο εφαρμογής	1-7
Ορισμοί	8-12
Προγράμματα καθορισμένων εισφορών	13-16
Προγράμματα καθορισμένων παροχών	17-31
Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία	23-26
Συχνότητα αναλογιστικών εκτιμήσεων	27
Περιεχόμενο οικονομικών εκθέσεων	28-31
Όλα τα προγράμματα	32-36
Εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	32-33
Γνωστοποιήσεις	34-36
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	37

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές εκθέσεις.**

▼B

2. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως «συνταξιοδοτικά προγράμματα», «προγράμματα συνταξιοδότησης λόγω ορίου ηλικίας» ή «προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία». Το Πρότυπο αυτό θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μία μονάδα, η οποία παρουσιάζει οικονομικές εκθέσεις, ξεχωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές εκθέσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, κατά την έκταση που αυτά δεν αντικαθίστανται από το Πρότυπο αυτό.

3. Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τη λογιστική και την πληροφόρηση από το πρόγραμμα για όλους τους συμμετέχοντες, ως μία ομάδα. Δεν ασχολείται με τις εκθέσεις προς τους κατ' ιδίαν συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

4. Το ΔΛΠ 19, Παροχές σε Εργαζόμενους, αναφέρεται στον προσδιορισμό του κόστους των παροχών εξόδου από την υπηρεσία στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών, που έχουν τέτοια προγράμματα. Έτσι, το Πρότυπο αυτό συμπληρώνει το ΔΛΠ 19.

5. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλά απαιτούν τη δημιουργία ξεχωριστών Ταμείων, που μπορεί ή όχι να έχουν ξεχωριστή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, στα οποία γίνονται εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένα τέτοιο ταμείο και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.

6. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρίες υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως τα σχέδια ιδιωτικών επενδύσεων. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου, εκτός αν το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία είναι αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρίας.

7. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω λήξης της απασχόλησης, διευθετήσεις αναβαλλόμενων υποχρεώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης αποχώρησης ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

— **Προγράμματα Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία είναι συμφωνίες, με βάση τις οποίες η επιχείρηση χορηγεί παροχές στο προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της υπηρεσίας (είτε με τη μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφάπαξ ποσό), όταν τέτοιες παροχές ή οι εισφορές των εργοδοτών προς αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν, πριν από την έξοδο από την υπηρεσία, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης.**

— **Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε ένα Ταμείο, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτής.**

— **Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, που συνήθως βασίζεται είτε στις αποδοχές των εργαζομένων είτε στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.**

— **Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε μία μονάδα (το Ταμείο) ξεχωριστή από την επιχείρηση, για την αντιμετώπιση μελλοντικών δεσμεύσεων καταβολής παροχών εξόδου από την υπηρεσία.**

▼B

Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, χρησιμοποιούνται επίσης οι ακόλουθοι όροι:

— **Συμμετέχοντες είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία και άλλοι που δικαιούνται παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα.**

— **Καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος, μείον οι υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.**

— **Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία σε τωρινούς και πρώην εργαζομένους, που αφορά τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες.**

— **Κατοχυρωμένες παροχές είναι παροχές που τα δικαιώματα πάνω σε αυτές, σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.**

9. Μερικά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία έχουν χρηματοδότες διαφορετικούς από τους εργοδότες. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται επίσης στις οικονομικές εκθέσεις τέτοιων προγραμμάτων.

10. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζονται σε επίσημες συμφωνίες. Μερικά προγράμματα είναι ανεπίσημα, αλλά έχουν αποκτήσει ένα βαθμό υποχρεωτικότητας, ως αποτέλεσμα των πρακτικών που έχουν θεσπίσει οι εργοδότες. Μολονότι μερικά προγράμματα επιτρέπουν στους εργοδότες να περιορίσουν τις υποχρεώσεις τους σύμφωνα με τα προγράμματα, είναι συνήθως δύσκολο για έναν εργοδότη να ακυρώσει ένα πρόγραμμα, αν οι εργαζόμενοι πρόκειται να παραμείνουν. Η ίδια βάση λογιστικών χειρισμών και παρουσίασης εφαρμόζεται σε ένα ανεπίσημο πρόγραμμα, όπως και σε ένα επίσημο.

11. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία προβλέπουν τη σύσταση ξεχωριστών Ταμείων, στα οποία γίνονται οι εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές. Τέτοια Ταμεία μπορεί να διοικούνται από πρόσωπα, που ενεργούν ανεξάρτητα για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του Ταμείου. Σε μερικές χώρες, αυτά τα πρόσωπα καλούνται θεματοφύλακες. Ο όρος θεματοφύλακας χρησιμοποιείται στο Πρότυπο αυτό για τον προσδιορισμό τέτοιων προσώπων, ανεξαρτήτως αν έχει δημιουργηθεί ή όχι θεματοφυλακή.

12. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιγράφονται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών, έχοντας το καθένα τα δικά του διακριτικά χαρακτηριστικά. Ενδεχομένως να υπάρχουν προγράμματα που περιέχουν χαρακτηριστικά και των δύο. Τέτοια υβριδικά προγράμματα θεωρούνται ότι είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

13. **Η οικονομική έκθεση για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών πρέπει να περιλαμβάνει μια κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που είναι διαθέσιμα για παροχές και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.**

14. Σύμφωνα με το πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, το ποσό των μελλοντικών παροχών ενός συμμετέχοντος, προσδιορίζεται από τις εισφορές που καταβλήθηκαν από τον εργοδότη, το συμμετέχοντα ή και τους δύο και από την λειτουργική αποδοτικότητα και τα επενδυτικά κέρδη του κεφαλαίου. Η υποχρέωση του εργοδότη εξαντλείται συνήθως με τις εισφορές στο Ταμείο. Κανονικά δεν απαιτείται η συμβουλή αναλογιστή, μολονότι μια τέτοια συμβουλή χρησιμοποιείται μερικές φορές για να εκτιμηθούν οι μελλοντικές παροχές, που μπορεί να επιτευχθούν με βάση τις παρούσες εισφορές, καθώς και τις κυμαινόμενες μελλοντικές εισφορές και τα επενδυτικά κέρδη.

15. Οι συμμετέχοντες ενδιαφέρονται για τις δραστηριότητες του προγράμματος, επειδή επηρεάζουν άμεσα το ύψος των μελλοντικών τους παροχών. Οι συμμετέχοντες ενδιαφέρονται να γνωρίζουν, αν οι εισφορές έχουν εισπραχθεί και έχει ασκηθεί κατάλληλος έλεγχος για την προστασία των δικαιωμάτων των δικαιούχων. Ο εργοδότης ενδιαφέρεται για την αποτελεσματική και καλή λειτουργία του προγράμματος.

16. Σκοπός της οικονομικής έκθεσης ενός προγράμματος καθορισμένων εισφορών είναι να παρέχει περιοδικώς πληροφόρηση για το πρόγραμμα

▼B

και την απόδοση των επενδύσεών του. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται συνήθως με την παροχή μιας οικονομικής έκθεσης που περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

(α) περιγραφή των σημαντικών δραστηριοτήτων κατά την περίοδο και της επίπτωσης τυχόν μεταβολών σχετικά με το πρόγραμμα, τα μέλη του και τους όρους και προϋποθέσεις του,

(β) καταστάσεις που παραθέτουν τις συναλλαγές και αποδόσεις των επενδύσεων κατά την περίοδο, καθώς και την οικονομική κατάσταση του προγράμματος στο τέλος της περιόδου και

(γ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

17. **Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει είτε:**

(α) **μια κατάσταση που να δείχνει:**

(i) **τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές,**

(ii) **την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, διαχωρίζοντας μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών και,**

(iii) **το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα, είτε**

(β) **μια κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, συμπεριλαμβάνουσα είτε:**

(i) **σημείωση γνωστοποιούσα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών, είτε**

(ii) **αναφορά γι' αυτήν την πληροφόρηση σε μια συνημμένη αναλογιστική μελέτη.**

Αν δεν έχει καταρτιστεί αναλογιστική εκτίμηση κατά την ημερομηνία της οικονομικής έκθεσης, πρέπει να λαμβάνεται ως βάση η πλέον πρόσφατη εκτίμηση και να γνωστοποιείται η ημερομηνία της εκτίμησης.

18. **Για τους σκοπούς της παραγράφου 17, η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία πρέπει να βασίζεται στις υπεσχημένες παροχές, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για παρασχεθείσες μέχρι σήμερα υπηρεσίες, χρησιμοποιώντας είτε τα επίπεδα της τρέχουσας μισθοδοσίας είτε τα επίπεδα της προβλεπόμενης μισθοδοσίας, με γνωστοποίηση της βάσης που χρησιμοποιήθηκε. Η επίπτωση κάθε αλλαγής στις αναλογιστικές παραδοχές, που είχε ουσιώδη επίδραση στην αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, πρέπει επίσης να γνωστοποιείται.**

19. **Η οικονομική έκθεση πρέπει να εξηγεί τη σχέση μεταξύ της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, καθώς και τις πολιτικές για την κεφαλαιοδότηση υπεσχημένων παροχών.**

20. Σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η καταβολή των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση του προγράμματος και τη δυνατότητα των εισφερόντων να κάνουν μελλοντικές εισφορές στο πρόγραμμα, όπως επίσης από την επενδυτική απόδοση και τη λειτουργική αποτελεσματικότητα του προγράμματος.

21. Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών χρειάζεται την περιοδική συμβουλή ενός αναλογιστή για να εκτιμηθεί η οικονομική κατάσταση του προγράμματος, να επανεξετάσει τις παραδοχές και να εισηγηθεί τα επίπεδα των μελλοντικών εισφορών.

▼B

22. Σκοπός της οικονομικής έκθεσης από ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι η περιοδική παροχή πληροφόρησης για τους οικονομικούς πόρους και τις δραστηριότητες του προγράμματος, που είναι χρήσιμη για την εκτίμηση των σχέσεων μεταξύ της συσσώρευσης πόρων και των παροχών του προγράμματος. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται συνήθως με την παροχή μιας οικονομικής έκθεσης που περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

(α) περιγραφή των σημαντικών δραστηριοτήτων κατά την περίοδο και της επίδρασης τυχόν μεταβολών σχετικά με το πρόγραμμα, τα μέλη του και τους όρους και προϋποθέσεις του,

(β) καταστάσεις που παραθέτουν τις συναλλαγές και αποδόσεις των επενδύσεων κατά την περίοδο, καθώς και την οικονομική θέση του προγράμματος στο τέλος της περιόδου,

(γ) αναλογιστική πληροφόρηση είτε ως τμήμα των καταστάσεων είτε σε ξεχωριστή οικονομική έκθεση, και

(δ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία

23. Η παρούσα αξία των αναμενόμενων καταβολών ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να υπολογιστεί και να απεικονιστεί χρησιμοποιώντας τα τρέχοντα επίπεδα μισθοδοσίας ή τα εκτιμώμενα επίπεδα μελλοντικής μισθοδοσίας μέχρι το χρόνο αποχώρησης των συμμετεχόντων.

24. Οι λόγοι που προβάλλονται για την υιοθέτηση της προσέγγισης με την τρέχουσα μισθοδοσία περιλαμβάνουν:

(α) την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που είναι το άθροισμα των ποσών τα οποία, επί του παρόντος, οφείλονται σε κάθε ένα συμμετέχοντα στο πρόγραμμα, που μπορεί να υπολογιστεί περισσότερο αντικειμενικά από ό,τι με βάση τα εκτιμώμενα επίπεδα της μελλοντικής μισθοδοσίας, γιατί απαιτούνται λιγότερες παραδοχές,

(β) αυξήσεις στις παροχές που οφείλονται σε αύξηση μισθού καθίστανται δέσμευση του προγράμματος κατά το χρόνο της αύξησης του μισθού και

(γ) το ποσό της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που χρησιμοποιεί επίπεδα τρέχουσας μισθοδοσίας, είναι γενικά πιο στενά συνδεδεμένο με το καταβλητέο ποσό σε περίπτωση τερματισμού ή διακοπής του προγράμματος.

25. Οι λόγοι που προβάλλονται για την υιοθέτηση της προσέγγισης με τη μελλοντική μισθοδοσία περιλαμβάνουν:

(α) την οικονομική πληροφόρηση που πρέπει να καταρτίζεται με βάση τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης ανεξάρτητα από τις παραδοχές και εκτιμήσεις που πρέπει να γίνουν,

(β) σύμφωνα με τα προγράμματα τελικής πληρωμής, οι παροχές προσδιορίζονται με παραπομπή σε μισθούς κατά την ή πλησίον της ημερομηνίας εξόδου από την υπηρεσία. Κατά συνέπεια, οι μισθοί, τα επίπεδα συνεισφορών και οι αποδόσεις κεφαλαίου, πρέπει να προϋπολογιστούν, και

(γ) παράλειψη ενσωμάτωσης της εκτιμώμενης μελλοντικής μισθοδοσίας, όταν το μεγαλύτερο μέρος της κεφαλαιοδότησης βασίζεται στην εκτίμηση της μελλοντικής μισθοδοσίας, μπορεί να καταλήξει στη γνωστοποίηση μιας φαινομενικής υπερκεφαλαιοδότησης, όταν το πρόγραμμα δεν υπερκεφαλαιοδοτείται ή στη γνωστοποίηση επαρκούς κεφαλαιοδότησης, όταν το πρόγραμμα υποκεφαλαιοδοτείται.

26. Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που βασίζεται σε τρέχοντες μισθούς, γνωστοποιείται στην έκθεση του προγράμματος για να υποδείξει την δέσμευση για δεδουλευμένες παροχές μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης. Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που βασίζεται σε εκτιμώμενους μελλοντικούς μισθούς, γνωστοποιείται για να δείξει το εύρος της πιθανής δέσμευσης με βάση τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα η οποία είναι γενικώς η βάση κεφαλαιοδότησης. Εκτός από τη γνωστοποίηση της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών, μπορεί να απαιτηθεί η παροχή επαρκών επεξηγήσεων, ώστε να δοθεί μία σαφής εικόνα του πλαισίου στο οποίο πρέπει να γίνει η ανάγνωση της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Οι επεξηγήσεις αυτές μπορεί να γίνουν με τη μορφή πληροφόρησης, σχετικά με την επάρκεια της προγραμματισμένης

▼B

μελλοντικής κεφαλαιοδότησης και της κεφαλαιοδοτικής πολιτικής, με βάση τους εκτιμώμενους μελλοντικούς μισθούς. Αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται στην οικονομική πληροφόρηση ή στην αναλογιστική μελέτη.

Συχνότητα αναλογιστικών εκτιμήσεων

27. Σε πολλές χώρες, οι αναλογιστικές εκτιμήσεις δε γίνονται συχνότερα από κάθε τρία χρόνια. Αν η αναλογιστική εκτίμηση δεν έχει γίνει κατά την ημερομηνία της έκθεσης, χρησιμοποιείται ως βάση η πιο πρόσφατη εκτίμηση και γνωστοποιείται η ημερομηνία της εκτίμησης.

Περιεχόμενο της οικονομικής έκθεσης

28. Για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, η πληροφόρηση γίνεται με μία από τις ακόλουθες μορφές, που αντανακλούν διάφορες πρακτικές γνωστοποίησης και παρουσίασης αναλογιστικής πληροφόρησης:

(α) στην οικονομική έκθεση περιλαμβάνεται μία κατάσταση, που δείχνει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές, την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα. Η οικονομική έκθεση του προγράμματος περιέχει επίσης καταστάσεις των μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές και των αλλαγών στην αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Η έκθεση μπορεί να περιλαμβάνει μια ξεχωριστή έκθεση αναλογιστού, που να υποστηρίζει την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, και

(β) οικονομική έκθεση, που περιλαμβάνει κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, διαθέσιμων για παροχές και κατάσταση μεταβολών στα διαθέσιμα για παροχές καθαρά περιουσιακά στοιχεία. Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία γνωστοποιείται με σημείωση στις καταστάσεις αυτές. Η οικονομική έκθεση μπορεί να περιλαμβάνει επίσης έκθεση από αναλογιστή, υποστηρίζοντας την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, και

(γ) οικονομική έκθεση, που περιλαμβάνει κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που είναι διαθέσιμα για παροχές και ανάλυση των μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, διαθέσιμα για παροχές, με την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που περιέχεται σε μια ξεχωριστή αναλογιστική έκθεση.

Σε κάθε περίπτωση, μια έκθεση του υπεύθυνου θεματοφύλακα με τη μορφή έκθεσης της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου και μία έκθεση επενδύσεων, μπορεί επίσης να συνοδεύουν τις καταστάσεις.

29. Όσοι υποστηρίζουν τις μορφές που περιγράφονται στις παραγράφους 28 (α) και 28(β), πιστεύουν ότι ο ποσοτικός προσδιορισμός των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και άλλες πληροφορίες, που παρέχονται σύμφωνα με αυτές τις προσεγγίσεις, βοηθούν τους χρήστες να εκτιμήσουν την τρέχουσα κατάσταση του προγράμματος και την πιθανότητα να τηρηθούν οι δεσμεύσεις του προγράμματος. Πιστεύουν επίσης ότι οι οικονομικές εκθέσεις πρέπει να είναι πλήρεις αυτοτελώς και να μη βασίζονται σε συνοδευτικές καταστάσεις. Όμως, μερικοί πιστεύουν ότι η μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28(α) μπορεί να δίδει την εντύπωση ότι υπάρχει υποχρέωση, μολονότι η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία δεν έχει, κατά τη γνώμη τους, όλα τα χαρακτηριστικά μιας υποχρέωσης.

30. Όσοι υποστηρίζουν τη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28(γ), πιστεύουν ότι η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία δεν πρέπει να περιλαμβάνεται στην κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των διαθέσιμων για παροχές, όπως στη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28(α) ή ακόμη να γνωστοποιείται με σημείωση, όπως στην 28(β), γιατί θα συγκριθεί αμέσως με τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και μια τέτοια σύγκριση μπορεί να μην είναι έγκυρη. Υποστηρίζουν ότι οι αναλογιστές δεν συγκρίνουν απαραίτητα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία με τις τρέχουσες αξίες των επενδύσεων, αλλά μπορεί αντ' αυτού να εκτιμούν την παρούσα αξία των ταμιακών ροών που αναμένονται από τις επενδύσεις. Συνεπώς, όσοι υποστηρίζουν αυτό τον τύπο, πιστεύουν ότι μια τέτοια σύγκριση δεν μπορεί να αντικατοπτρίζει τη συνολική αναλογιστική εκτίμηση του προγράμματος και μπορεί να γίνει παρανόησή της. Επίσης, κάποιοι πιστεύουν ότι, ανεξάρτητα από το αν παρέχονται ποσά, η πληροφόρηση για τις υπεσχημένες παροχές

▼B

εξόδου από την υπηρεσία πρέπει να περιλαμβάνεται μόνο στην ξεχωριστή αναλογιστική έκθεση, όπου μπορεί να παρασχεθεί μια κατάλληλη εξήγηση.

31. Το Πρότυπο αυτό δέχεται τις απόψεις που θέλουν να επιτρέπεται γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τις υπεσχημένες παροχές εξόδου από την υπηρεσία, σε ξεχωριστή αναλογιστική έκθεση. Απορρίπτει τα επιχειρήματα εναντίον της παροχής ποσών της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Συνεπώς, οι μορφές που περιγράφονται στις παραγράφους 28(α) και 28(β) θεωρούνται αποδεκτές σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό, καθώς και η μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28(γ), στο μέτρο, που η οικονομική πληροφόρηση περιέχει αναφορά σε και συνοδεύεται από μια αναλογιστική έκθεση, που περιλαμβάνει την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

ΟΛΑ ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

Εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

32. **Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία πρέπει να εμφανίζονται σε εύλογη αξία. Στην περίπτωση των διαπραγματεύσιμων τίτλων, εύλογη αξία είναι η τρέχουσα αξία. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων, για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας, πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η εύλογη αξία.**

33. Στην περίπτωση διαπραγματεύσιμων τίτλων, εύλογη αξία είναι συνήθως η τρέχουσα αξία, γιατί αυτή θεωρείται η πιο χρήσιμη αποτίμηση κατά την ημερομηνία της οικονομικής έκθεσης και της επενδυτικής απόδοσης για την περίοδο. Όσοι τίτλοι έχουν καθορισμένη αξία εξόφλησης και έχουν αποκτηθεί για να αντικρίζουν τις υποχρεώσεις του προγράμματος ή συγκεκριμένα μέρη αυτού, μπορεί να εμφανίζονται με ποσά βασιζόμενα στην τελευταία αξία εξόφλησης, υποθέτοντας μια σταθερή απόδοση μέχρι τη λήξη. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων, για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας, όπως π.χ. η πλήρης ιδιοκτησία μιας επιχείρησης, γίνεται γνωστοποίηση του λόγου της μη χρησιμοποίησης της εύλογης αξίας. Στην έκταση που οι επενδύσεις εμφανίζονται σε ποσά διαφορετικά από την τρέχουσα ή εύλογη αξία, γνωστοποιείται κατά κανόνα και η εύλογη αξία. Περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούμενα στις εργασίες λειτουργίας του προγράμματος, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Γνωστοποιήσεις

34. **Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, είτε καθορισμένων παροχών είτε καθορισμένων εισφορών, πρέπει να περιέχει και τις ακόλουθες πληροφορίες:**

    (α) **μια κατάσταση των μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, διαθέσιμων για παροχές,**

    (β) **περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών, και**

    (γ) **περιγραφή του προγράμματος και των επιδράσεων κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

35. Οι οικονομικές εκθέσεις που παρέχονται για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιλαμβάνουν τα ακόλουθα, όπου συντρέχει περίπτωση:

    (α) μια κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, διαθέσιμων για παροχές, που να γνωστοποιεί:

        (i) τα περιουσιακά στοιχεία στο τέλος της περιόδου, κατάλληλα ταξινομημένα,

        (ii) τη βάση εκτίμησης των περιουσιακών στοιχείων,

        (iii) λεπτομέρειες κάθε μιας επένδυσης που υπερβαίνει είτε το 5 % των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των διαθέσιμων για παροχές ή το 5 % κάθε κατηγορίας ή τύπου αξιογράφων,

        (iv) λεπτομέρειες κάθε επένδυσης στον εργοδότη, και

        (v) υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

    (β) μια κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, διαθέσιμων για παροχές, που να δείχνει τα ακόλουθα:

        (i) εργοδοτικές εισφορές,

▼B

(ii) εισφορές εργαζομένων,

(iii) έσοδα επενδύσεων, όπως τόκοι και μερίσματα,

(iv) άλλα έσοδα,

(v) παροχές πληρωθείσες ή πληρωτέες (αναλυόμενες π.χ. ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία, θανάτου και ανικανότητας και καταβολής εφάπαξ ποσών),

(vi) διοικητικά έξοδα,

(vii) άλλα έξοδα,

(viii) φόροι εισοδήματος,

(ix) κέρδη και ζημίες από εκποίηση επενδύσεων και μεταβολές στην αξία των επενδύσεων, και

(x) μεταφορές από και προς άλλα προγράμματα.

(γ) περιγραφή της κεφαλαιοδοτικής πολιτικής,

(δ) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία (οι οποίες μπορεί να διαχωρίζονται μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών), βασιζόμενη στις υπεσχημένες παροχές κατά τους όρους του προγράμματος, στην παρασχεθείσα υπηρεσία μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης και χρησιμοποιώντας, είτε τα τρέχοντα επίπεδα μισθοδοσίας, είτε τα εκτιμώμενα μελλοντικά επίπεδα μισθοδοσίας. Αυτή η πληροφορία μπορεί να συμπεριλαμβάνεται σε συνημμένη αναλογιστική έκθεση για να διαβαστεί σε συνδυασμό με τη σχετική οικονομική πληροφόρηση, και

(ε) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, μια περιγραφή των ουσιωδών αναλογιστικών παραδοχών που έγιναν και τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για να υπολογιστεί η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

36. Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης περιέχει μια περιγραφή του προγράμματος, είτε ως μέρος μιας οικονομικής πληροφόρησης είτε σε ξεχωριστή έκθεση. Μπορεί να περιέχει τα ακόλουθα:

(α) τα ονόματα των εργοδοτών και των ομάδων εργαζομένων που καλύπτει,

(β) τον αριθμό συμμετεχόντων που λαμβάνουν παροχές και τον αριθμό λοιπών συμμετεχόντων, ταξινομημένων κατάλληλα,

(γ) το είδος του προγράμματος (καθορισμένων εισφορών ή καθορισμένων παροχών),

(δ) σημείωση, αν οι συμμετέχοντες εισφέρουν στο πρόγραμμα,

(ε) περιγραφή των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία στους συμμετέχοντες,

(στ) περιγραφή των τυχόν όρων τερματισμού του προγράμματος,

(ζ) αλλαγές στα στοιχεία (α) έως (στ) κατά τη διάρκεια της περιόδου, καλυπτόμενες από την έκθεση.

Δεν είναι ασύνηθες να γίνεται παραπομπή σε άλλα έγγραφα, που είναι άμεσα διαθέσιμα στους χρήστες και στα οποία περιγράφεται το πρόγραμμα και να περιλαμβάνονται μόνο πληροφορίες για μεταγενέστερες αλλαγές στην έκθεση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

37. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που καλύπτουν τις περιόδους οι οποίες αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1988.**

▼**M5**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Πεδίο εφαρμογής	1-3
Ορισμοί	4-8
Παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	9-11
Πεδίο εφαρμογής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	12-21
Διαδικασίες ενοποίησης	22-36
Ο λογιστικός χειρισμός των επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς στισ ιδιαιτερεσ οικονομικεσ καταστασεισ	37-39
Γνωστοποιήσεις	40-42
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	43
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	44-45

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 27: (αναθεωρημένο το 2000*) Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας.***

2. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΛΠ 22: *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*).

3. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.***

ΟΡΙΣΜΟΙ

4. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η μέθοδος κόστους είναι μέθοδος λογιστικής κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει τα έσοδα από την επένδυση μόνο στην έκταση που εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας, τα οποία προκύπτουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και αναγνωρίζονται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.

Μητρική είναι μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινοπρακτών

▼M5

σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

5. Η μητρική ή η θυγατρική εταιρία μπορεί να είναι επενδυτής σε συγγενή εταιρία ή μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο καταρτίζονται ώστε να είναι και σύμμορφες με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρίες* και το ΔΛΠ 31 *Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες.*

6. Για την οντότητα που περιγράφεται στην παράγραφο 5, ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που καταρτίζονται και παρουσιάζονται επιπρόσθετα των οικονομικών καταστάσεων της παραγράφου 5. Δεν είναι αναγκαίο οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις να επισυνάπτονται σε ή να συνοδεύουν τις καταστάσεις αυτές.

7. Οι οικονομικές καταστάσεις οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή δικαιώματα κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

8. Η μητρική εταιρία που απαλλάσσεται από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 10 μπορεί να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

9. ***Η μητρική, εκτός της μητρικής που περιγράφεται στην παράγραφο 10, θα παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές εταιρίες σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.***

10. ***Η μητρική εταιρία δεν απαιτείται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνον και μόνον εφόσον:***

(α) η ίδια η μητρική εταιρία κατέχεται εξ'ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρία δε θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ'αυτού,

(β) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

(γ) η μητρική εταιρία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά

και

(δ) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

11. Η μητρική εταιρία που επιλέγει την απαλλαγή από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 10 και παρουσιάζει μόνον ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 37-42.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

12. ***Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής εταιρίας, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 16.***

13. Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας ανήκει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις,

▼**M5**

μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δε συνιστά έλεγχο. Έλεγχος επίσης υπάρχει και αν ακόμα η μητρική εταιρία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας, όταν υπάρχει: (*)

(α) δικαίωμα ελέγχου που υπερβαίνει το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,

(β) το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης οντότητας, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο,

(γ) το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα

ή

(δ) το δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα.

14. Η οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν εξασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οντότητα δύναμη ψήφου ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας (δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρέχοντος εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλη οντότητα, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οντότητα έχει την εξουσία να ασκεί έλεγχο στις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας άλλης οντότητας. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

15. Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στον έλεγχο, η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της εξάσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλη συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την εξάσκηση ή τη μετατροπή.

16. ***Η θυγατρική θα εξαιρείται από την ενοποίηση όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι (α) ο έλεγχος προορίζεται να είναι προσωρινός επειδή η θυγατρική έχει αποκτηθεί και κατέχεται εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και (β) η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή. Επενδύσεις σε τέτοιες θυγατρικές πρέπει να κατατάσσονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39*** **Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση.**

17. Όταν μία θυγατρική που δεν είχε συμπεριληφθεί προηγουμένως στην ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 16 δε διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα ενοποιηθεί από την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε ΔΛΠ 22). Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.

18. Κατ'εξαίρεση, η οντότητα μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη θυγατρική που δεν συμπεριλήφθηκε στην ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 16, αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλους. Η οντότητα δεν απαιτείται να ενοποιήσει τέτοια θυγατρική εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

19. Η θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλά και μόνον επειδή ο επενδυτής είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα (unit trust) ή παρόμοια οντότητα.

20. Μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διαφέρουν από εκείνες των άλλων οντοτήτων του ομίλου. Παρέχεται σχετική πληροφόρηση με την ενοποίηση τέτοιων θυγατρικών και τη γνωστοποίηση πρόσθετων πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τις διαφορετικές επιχειρημα-

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-12 - *Ενοποίηση-Οντότητες Ειδικού Σκοπού*

▼M5

τικές δραστηριότητες των θυγατρικών. Για παράδειγμα, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα*, βοηθούν να εξηγηθεί η σπουδαιότητα των διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του ομίλου.

21. Η μητρική εταιρία χάνει τον έλεγχο όταν χάνει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας εκδότριας, ούτως ώστε να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της. Η απώλεια του ελέγχου μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία θυγατρική υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

22. Κατά την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τις δαπάνες. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, ως μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας, τηρούνται οι ακόλουθες διαδικασίες:

(α) η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρίας σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται (βλ. ΔΛΠ 22, το οποίο επίσης περιγράφει το χειρισμό για κάθε προκύπτουσα υπεραξία),

(β) εξατομικεύονται τα δικαιώματα μειοψηφίας στο κέρδος και τη ζημία των ενοποιημένων θυγατρικών για την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς

και

(γ) τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών εξατομικεύονται ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από:

(i) το μέγεθος εκείνων των δικαιωμάτων μειοψηφίας κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης, υπολογιζόμενο σύμφωνα με το ΔΛΠ 22

και

(ii) το μερίδιο της μειοψηφίας επί των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων από την ημερομηνία της ενοποίησης.

23. Όταν υπάρχουν δικαιώματα μειοψηφίας, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

24. ***Ενδοεταιρικά υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και δαπάνες θα απαλείφονται πλήρως.***

25. Ενδοεταιρικά υπόλοιπα και ενδοεταιρικές συναλλαγές, συμπεριλαμβάνουσες έσοδα, δαπάνες και μερίσματα, απαλείφονται πλήρως. Κέρδη και ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές, που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα και πάγια περιουσιακά στοιχεία, απαλείφονται πλήρως. Οι ενδοεταιρικές ζημίες μπορεί να αποτελούν ένδειξη απομείωσης αξίας που πρέπει να αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* εφαρμόζεται σε προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από την απαλοιφή κερδών και ζημιών από ενδοεταιρικές συναλλαγές.

26. ***Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, για τους σκοπούς της ενοποίησης, η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.***

27. ***Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 26, οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της μητρικής εταιρίας, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της***

▼M5

ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρίας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνη της μητρικής εταιρίας δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.

28. ***Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.***

29. Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

30. Τα έσοδα και οι δαπάνες της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης καθώς καθορίζει το ΔΛΠ 22. Τα έσοδα και οι δαπάνες της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μέχρι την ημερομηνία που η μητρική εταιρία παύει να ασκεί έλεγχο στη θυγατρική. Η διαφορά μεταξύ του προϊόντος της διάθεσης της θυγατρικής και της λογιστικής αξίας της κατά την ημερομηνία της διάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του σωρευμένου ποσού των σχετικών με τη θυγατρική συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος,* αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση ως κέρδος η ζημία της διάθεσης της θυγατρικής.

31. ***Η επένδυση σε οντότητα θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39*** **Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση** ***από την ημερομηνία που παύει να είναι θυγατρική, με την προϋπόθεση ότι δε μετατρέπεται σε συγγενή εταιρία σύμφωνα με τον ορισμό του ΔΛΠ 28 ή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα καθώς ορίζεται από το ΔΛΠ 31.***

32. ***Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που μία οντότητα παύει να είναι θυγατρική θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.***

33. ***Τα δικαιώματα μειοψηφίας θα παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα του ομίλου, επίσης θα παρουσιάζονται ξεχωριστά.***

34. Το κέρδος ή η ζημία αποδίδεται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Επειδή αμφότερα είναι ίδια κεφάλαια, το ποσό που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας δεν αποτελεί έσοδο ή δαπάνη.

35. Οι ζημίες που αφορούν τη μειοψηφία στην ενοποιημένη θυγατρική, μπορεί να ξεπερνούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής. Το επί πλέον ποσό και κάθε περαιτέρω ζημία που αφορά τη μειοψηφία, βαρύνει τα δικαιώματα πλειοψηφίας, εκτός κατά την έκταση που η μειοψηφία έχει μία δεσμευτική υποχρέωση και είναι ικανή να προβεί σε πρόσθετη επένδυση προκειμένου να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια η θυγατρική παρουσιάσει κέρδη, αυτά αποδίδονται στα δικαιώματα της πλειοψηφίας μέχρις ότου το μερίδιο της μειοψηφίας στις ζημίες, που προηγουμένως απορροφήθηκε από την πλειοψηφία, έχει ανακτηθεί.

36. Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, η μητρική εταιρία υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

37. ***Όταν καταρτίζονται ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς θα αντιμετωπίζονται λογιστικά είτε:***

(α) στο κόστος

είτε

(β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

▼M5

Η ίδια λογιστική θα εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων.

38. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει ποιες οντότητες δημοσιεύουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζονται οι παράγραφοι 37 και 39-42 όταν ή οντότητα καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η οντότητα επίσης καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 9, εκτός αν εφαρμόζεται η απαλλαγή της παραγράφου 10.

39. ***Οι επενδύσεις σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τον ίδιο τρόπο στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.***

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

40. ***Πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:***

(α) το γεγονός ότι μία θυγατρική δεν ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 16,

(β) [Απαλείφθηκε]

(γ) τη φύση της σχέσης μεταξύ της μητρικής εταιρίας και της θυγατρικής, όταν η μητρική δεν κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών, περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου,

(δ) τους λόγους για τους οποίους η κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερο του ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δε συνιστά έλεγχο,

(ε) την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων μιας θυγατρικής όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης της μητρικής εταιρίας καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου

και

(στ) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ., που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις θυγατρικές στη μητρική εταιρία υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών.

41. ***Όταν καταρτίζονται ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις για μητρική εταιρία που, σύμφωνα με την παράγραφο 10, επιλέγει να μην καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι ιδιαίτερες αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:***

(α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, ότι έχει γίνει χρήση της απαλλαγής από την ενοποίηση, το όνομα και τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης της οντότητας της οποίας οι σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν δημοσιευθεί και τη διεύθυνση στην οποία διατίθενται οι ενοποιημένες αυτές οικονομικές καταστάσεις.

(β) κατάλογος των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου

και

(γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων της (β).

42. ***Όταν μία μητρική (εκτός από μητρική που καλύπτεται από την παράγραφο 41), μέλος κοινοπραξίας με δικαίωμα σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα ή επενδυτής σε συγγενή εταιρία καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι ιδιαίτερες αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:***

(α) το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων, αν δεν απαιτείται από το νόμο,

▼**M5**

(β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου

και

(γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων της (β).

και θα εξατομικεύει τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος Προτύπου και τα ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 με το οποίο συσχετίζονται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

43. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

44. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις* και *Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις* (αναθεωρημένο το 2000).

45. Το Πρότυπο αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-33 *Ενοποίηση και Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου και Κατανομή των Δικαιωμάτων Ιδιοκτησίας.*

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Α1. Η παράγραφος 1 του ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* τροποποιείται ως εξής:

1. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

…

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.

Α2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Α3. Η ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση- Οντότητες Ειδικού Σκοπού* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παραπομπή τροποποιείται ως εξής:

Παραπομπή: ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*

Οι παράγραφοι 9, 10 και 11 τροποποιούνται ως εξής:

9. Στο πλαίσιο μιας Ο.Ο.Ε.Σ., ο έλεγχος μπορεί να προκύπτει μέσω του προκαθορισμού των δραστηριοτήτων της Ο.Ο.Ε.Σ. (λειτουργούσα με «αυτόματο πιλότο») ή άλλως. Το ΔΛΠ 27 παραγρ. 13 υποδεικνύει μερικές καταστάσεις οι οποίες καταλήγουν σε έλεγχο ακόμη και σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση είναι ιδιοκτήτης του ήμισυ ή λιγότερο, της δύναμης των ψήφων μιας άλλης οντότητας. Ομοίως, ο έλεγχος μπορεί να υπάρχει ακόμη σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση κατέχει μικρό ή και κανένα τμήμα της καθαρής θέσης της Ο.Ο.Ε.Σ. Η εφαρμογή της αρχής του ελέγχου απαιτεί σε κάθε περίπτωση, κρίση στο πλαίσιο όλων των σχετικών παραγόντων.

10. Επιπρόσθετα προς τις θέσεις που περιγράφηκαν στο ΔΛΠ 27 παραγρ. 13, οι ακόλουθες περιπτώσεις, για παράδειγμα, μπορεί να υποδεικνύουν μία σχέση στην οποία μία οντότητα ελέγχει μία Ο.Ο.Ε.Σ. και συνεπώς πρέπει να ενοποιεί την Ο.Ο.Ε.Σ. (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας):

(α) στην ουσία, οι δραστηριότητες της Ο.Ο.Ε.Σ. καθοδηγούνται για λογαριασμό της οντότητας σύμφωνα με τις ειδικές επιχειρηματικές ανάγκες της, ούτως ώστε η οντότητα να λαμβάνει οφέλη από την εκμετάλλευση της Ο.Ο.Ε.Σ.,

(β) στην ουσία, η οντότητα έχει τη δύναμη λήψης αποφάσεων για να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών των δραστηριοτήτων της Ο.Ο.Ε.Σ. ή εγκαθιστώντας ένα μηχανισμό «αυτόματου πιλότου», η επιχείρηση έχει εξουσιοδοτήσει αυτές τις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων,

(γ) στην ουσία, η οντότητα έχει δικαιώματα να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών της Ο.Ο.Ε.Σ. και συνεπώς μπορεί να εκτίθεται στους κινδύνους που είναι συνυφασμένες με τις δραστηριότητες της Ο.Ο.Ε.Σ.

ή

(δ) στην ουσία, η οντότητα διατηρεί την πλειονότητα του υπολειπόμενου ή των κινδύνων ιδιοκτησίας σχετικά με την Ο.Ο.Ε.Σ. ή των περιουσιακών στοιχείων της, για να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητες της.

11. [Απαλείφθηκε]

Α4. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών, που τίθενται σε ισχύ το Δεκέμβριο 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός*

▼**M5**

Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις τροποποιούνται σε ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28

Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Πεδίο εφαρμογής	1
Ορισμοί	2-12
Ουσιώδης επιρροή	6-10
Μέθοδος καθαρής θέσης	11-12
Εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης	13-36
Ζημίες απομείωσης	31-34
Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις	35-36
Γνωστοποιήσεις	37-40
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	41
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	42-43

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 (αναθεωρημένο το 2000): *Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. ***Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:***

   (α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

   ή

   (β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις

   που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39: **Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.** ***Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.***

ΟΡΙΣΜΟΙ

2. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

   Η συγγενής επιχείρηση είναι μία οντότητα που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως είναι ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία.

   Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

   Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

   Η μέθοδος της καθαρής θέσης είναι η λογιστική αντιμετώπιση κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημίες της εκδότριας.

▼M5

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

3. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή συμμετοχή κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

4. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές των κοινοπρακτούντων στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

5. Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27: *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις,* από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ΔΛΠ 31: *Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες* ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13(γ) του παρόντος Προτύπου, δύνανται να παρουσιάζουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μόνο.

Ουσιώδης επιρροή

6. Αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ., μέσω θυγατρικών), τουλάχιστον 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ., μέσω θυγατρικών), λιγότερο από το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή.

7. Η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

   (α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας,

   (β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές,

   (γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας,

   (δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού

   ή

   (ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

8. Η οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν ασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οντότητα δύναμη ψήφων ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας (δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρέχοντος εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλες οντότητες, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οντότητα έχει ουσιώδη επιρροή. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά

▼M5

δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.

9. Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στην ουσιώδη επιρροή η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της άσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλο συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την άσκηση ή τη μετατροπή.

10. Η οντότητα χάνει την ουσιώδη επιρροή της πάνω σε μία εκδότρια όταν παύει να έχει την εξουσία που της επιτρέπει να συμμετάσχει στις αποφάσεις που αφορούν την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική εκείνης της εκδότριας. Η απώλεια της ουσιώδους επιρροής μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία συγγενής επιχείρηση υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

Μέθοδος καθαρής θέσης

11. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια, μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Προσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες, για μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στα αποτελέσματά της. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές πάγιων περιουσιακών στοιχείων και από συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις μεταβολές αυτές αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση του επενδυτή.

12. Όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας του επενδυτή και οι μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

13. ***Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν:***

(α) υπάρχουν ενδείξεις ότι η επένδυση έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό να διατεθεί εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και ότι η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή,

(β) εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του ΔΛΠ 27 που επιτρέπει σε μητρική εταιρία που επίσης έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ή

(γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

(i) ο επενδυτής κατέχεται εξ'ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι ο επενδυτής δε θα εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ'αυτού,

(ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του επενδυτή δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

(iii) ο επενδυτής δεν έχει υποβάλλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών του σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά

και

▼M5

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία του κοινοπρακτούντος δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

14. ***Οι επενδύσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 13(α) κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.***

15. Όταν, η επένδυση που προηγουμένως αντιμετωπιζόταν λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, δεν έχει διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπει ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*). Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.

16. Κατ'εξαίρεση, η οντότητα μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη επένδυση που περιγράφεται στην παράγραφο 13(α), αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλες αρχές. Η οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην επένδυση σε τέτοια συγγενή επιχείρηση εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

17. Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα μερίσματα που λήφθηκαν μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση γιατί τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την αποδοτικότητα της συγγενούς. Επειδή ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή στη συγγενή επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην αποδοτικότητα της συγγενούς επιχείρησης που επηρεάζει την απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης. Ως αποτέλεσμα, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές απεικονίσεις των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

18. ***Ο επενδυτής θα πάψει να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που θα δε θα ασκεί πλέον ουσιώδη επιρροή σε μία συγγενή επιχείρηση και θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 από την ημερομηνία εκείνη, με την προϋπόθεση ότι η συγγενής εταιρία δεν θα έχει μετατραπεί σε θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.***

19. ***Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που παύει να είναι συγγενής επιχείρηση θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.***

20. Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρόμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες για την απόκτηση μιας θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση.

21. Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μία συγγενή εταιρία είναι το σύνολο των συμμετοχών της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για το σκοπό αυτό. Όταν μία συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προσμετρώνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης επί των κερδών ή των ζημιών και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών (βλέπε παραγράφους 26 και 27).

22. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από «ανοδικές» και «καθοδικές» συναλλαγές μεταξύ του επενδυτή (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών του) και της συγγενούς επιχείρησης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή κατά την έκταση της συμμετοχής του επενδυτή σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. «Ανοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από μία συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. «Καθοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον

▼M5

επενδυτή προς μία συγγενή επιχείρηση. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

23. Η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που εμπίπτει στον ορισμό της συγγενούς. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, κάθε διαφορά (είτε θετική είτε αρνητική) μεταξύ του κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην εύλογη αξία των επί μέρους αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 22). Η υπεραξία που αντιστοιχεί σε μία συγγενή επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών μετά την απόκτηση για την λογιστικοποίηση της απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

24. ***Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, ο επενδυτής χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που είναι διαθέσιμες. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της συγγενούς διαφέρουν, η συγγενής επιχείρηση καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις έχουσες την ίδια ημερομηνία με τις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.***

25. ***Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 24, οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη του επενδυτή, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων του επενδυτή. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της συγγενούς και εκείνη του επενδυτή δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.***

26. ***Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.***

27. Αν μια συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες του επενδυτή για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, θα γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, όταν χρησιμοποιούνται από τον επενδυτή για να εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

28. Αν μια συγγενής επιχείρηση έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των εν λόγω προνομιούχων μετοχών, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

29. Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς είναι ίσο με ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής παύει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή εταιρία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπτό μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οντότητας στην συγγενή επιχείρηση αυτή. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια αλλά όχι και οι εμπορικές απαιτήσεις ή οι πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθεις εμπορικές συναλλαγές ή κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση για την οποία υπάρχει επαρκή εξασφάλιση όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Η ζημίες που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).

30. Όταν η συμμετοχή του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν, προβλέπονται και οι λοιπές ζημίες και αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησής. Αν η συγγενής μεταγενεστέρως παρουσιάσει κέρδη, ο επενδυτής αρχίζει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από αυτά τα κέρδη, μόνον αφού το μερίδιό του από τα κέρδη εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωριστεί.

▼M5

Ζημίες απομείωσης

31. Μετά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των ζημιών της συγγενούς σύμφωνα με την παράγραφο 29, ο επενδυτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 ώστε να προσδιορίσει αν πρέπει να αναγνωρίσει οποιαδήποτε επιπλέον ζημία απομείωσης αναφορικά με την καθαρή επένδυση του στη συγγενή εταιρία.

32. Ο επενδυτής εφαρμόζει επίσης τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 προκειμένου να προσδιορίσει αν αναγνωρίζεται επιπλέον ζημία απομείωσης σε σχέση με τη συμμετοχή του επενδυτή στη συγγενή που δεν αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης και το ποσό της εν λόγω ζημίας απομείωσης.

33. Αν η εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39 υποδεικνύει ότι η επένδυση μπορεί να είναι απομειωμένη, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της επένδυσης, η οντότητα εκτιμά:

(α) το μερίδιο της στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από την εκδότρια, συμπεριλαμβάνοντας τις ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκδότριας και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης

ή

(β) την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

Σύμφωνα με τις ορθές παραδοχές, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα. Κάθε προκύπτουσα ζημία απομείωσης για την επένδυση κατανέμεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Συνεπώς, κατανέμεται πρώτα σε κάθε απομένουσα υπεραξία (βλέπε παράγραφο 23).

34. Το ανακτήσιμο ποσό μίας επένδυσης σε μία συγγενή επιχείρηση εκτιμάται για κάθε συγγενή, εκτός αν η συγγενής δε δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι στο μεγαλύτερο μέρος τους ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις

35. ***Η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση θα λογιστικοποιείται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή σύμφωνα με τις παραγράφους 37-42 του ΔΛΠ 27.***

36. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει ποιες οντότητες δημοσιεύουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

37. ***Θα γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:***

(α) η εύλογη αξία των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής,

(β) περιληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών ποσών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή της ζημίας,

(γ) τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι ασκεί ουσιώδη επιρροή,

(δ) τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή,

(ε) την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης του επενδυτή καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου,

(στ) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ., που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές

▼**M5**

διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις συγγενείς επιχειρήσεις στον επενδυτή υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών,

(ζ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών της συγγενούς, για τη λογιστική περίοδο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το μερίδιό του επί των ζημιών της συγγενούς,

(η) το γεγονός ότι μία συγγενής επιχείρηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13

και

(i) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και κερδών ή ζημιών.

38. ***Οι επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης θα κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων, καθώς και η λογιστική αξία των επενδύσεων αυτών, πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Το μερίδιο του επενδυτή στις διακοπτόμενες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων πρέπει επίσης να γνωστοποιείται ξεχωριστά.***

39. ***Το μερίδιο του επενδυτή επί των μεταβολών που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια της συγγενούς θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια από τον επενδυτή και θα γνωστοποιείται στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 1*** **Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.**

40. ***Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37*** **Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις,** ***ο επενδυτής γνωστοποιεί:***

(α) το μερίδιο του στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της συγγενούς που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές

και

(β) εκείνες τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν, επειδή ο επενδυτής ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις της συγγενούς ή για μέρος αυτών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

42. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 *Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις* (αναθεωρημένο 2000).

43. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

(α) Διερμηνεία ΜΕΔ-3 *Απάλειψη Μη Πραγματοποιηθέντων Κερδών και Ζημιών από Συναλλαγές με Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις,*

(β) Διερμηνεία ΜΕΔ-20 *Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Αναγνώριση Ζημιών*

και

(γ) Διερμηνεία ΜΕΔ-33 *Ενοποίηση και Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου και Κατανομή των Δικαιωμάτων Ιδιοκτησίας.*

▼M5

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Α1. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών, που τίθενται σε ισχύ τον Δεκεμβρίου 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 28: *Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις* τροποποιούνται σε ΔΛΠ 28: *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις.*

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 29

(ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)

Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Απρίλιο του 1989. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ.

Η ακόλουθη Διερμηνεία αφορά το ΔΛΠ 29:

— Διερμηνεία ΜΕΔ-19: «τηρούμενο νόμισμα — αποτίμηση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 και 29».

— Διερμηνεία ΜΕΔ-30: «τηρούμενο νόμισμα — μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης».

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Πεδίο εφαρμογής	1-4
Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων	5-10
Οικονομικές καταστάσεις ιστορικού κόστους	11-28
Ισολογισμός	11-25
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	26
Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση	27-28
Οικονομικές καταστάσεις τρέχοντος κόστους	29-31
Ισολογισμός	29
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	30
Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση	31
Φόροι	32
Κατάσταση ταμιακών ροών	33
Κονδύλια προηγούμενων περιόδων	34
Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	35-36
Επιλογή και χρήση του γενικού δείκτη τιμών	37
Οικονομίες που παύουν να είναι υπερπληθωριστικές	38
Γνωστοποιήσεις	39-40
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	41

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής

▼B

στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε επιχείρησης που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.**

2. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση απεικόνιση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική.

3. Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο ο υπερπληθωρισμός θεωρείται ότι αρχίζει. Αποτελεί θέμα κρίσης, πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

   (α) Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη.

   (β) Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα.

   (γ) Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή.

   (δ) Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.

   (ε) Το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή ξεπερνά το 100 %.

4. Είναι προτιμότερο, όλες οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν αυτό το Πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρόλα αυτά, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης, από την έναρξη της περιόδου στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα, στο νόμισμα της οποίας η επιχείρηση καταρτίζει τις καταστάσεις αυτές.

ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

5. Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο, ως αποτέλεσμα διαφόρων ειδικών ή γενικών πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση των επί μέρους τιμών, ανεξάρτητα της μιας από την άλλη. Επιπρόσθετα, γενικές συνθήκες μπορεί να προκαλούν αλλαγές στο γενικό επίπεδο τιμών και συνεπώς στη γενική αγοραστική δύναμη του χρήματος.

6. Σε πολλές χώρες, οι βασικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση το ιστορικό κόστος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τόσο οι αλλαγές του γενικού επιπέδου των τιμών όσο και οι αυξήσεις των επί μέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται, εκτός από τα ενσώματα πάγια και επενδύσεις, στο βαθμό που αυτές μπορούν να αναπροσαρμοσθούν. Μερικές επιχειρήσεις όμως, παρουσιάζουν βασικές οικονομικές καταστάσεις οι οποίες βασίζονται σε μια προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, που αντανακλά τις επιδράσεις των μεταβολών στις επί μέρους τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται.

7. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε του τρέχοντος κόστους, είναι χρήσιμες μόνον αν παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης της ημερομηνίας του ισολογισμού. Ως αποτέλεσμα, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που καταρτίζονται στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Δεν επιτρέπεται η παρουσίαση της πληροφορήσεως που απαιτείται από αυτό το Πρότυπο, ως συμπλήρωμα οικονομικών καταστάσεων που δεν επαναδιατυπώθηκαν. Επίσης, δε συνιστάται

▼B

ξεχωριστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πριν από την επαναδιατύπωση.

8. **Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης που καταρτίζονται στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας και οι οποίες βασίζονται είτε στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον κόστος, πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης περιόδου, που απαιτούνται από το ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» και κάθε πληροφόρηση σχετικά με προηγούμενες περιόδους, πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

9. **Το κέρδος ή ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.**

10. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών, όπως επίσης και ορθή κρίση. Η πάγια εφαρμογή αυτών των διαδικασιών και κρίσεων, από περίοδο σε περίοδο, είναι περισσότερο σπουδαία, από την αυστηρή ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις.

Οικονομικές καταστάσεις ιστορικού κόστους

Ισολογισμός

11. Ποσά του ισολογισμού που δεν είναι ήδη εκπεφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.

12. Νομισματικά στοιχεία, δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη παρουσιάζονται με τρέχουσες νομισματικές μονάδες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Νομισματικά στοιχεία, είναι τα χρήματα που κατέχονται και κονδύλια που εισπράττονται ή πληρώνονται σε χρήμα.

13. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που συνδέονται βάσει συμφωνίας με αλλαγές των τιμών, όπως π.χ. ομόλογα και δάνεια των οποίων η απόδοσή τους συνδέεται με κάποιο δείκτη, προσαρμόζονται ακολουθώντας τη συμφωνία, προκειμένου να επιβεβαιώνουν το τρέχον υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Αυτά τα στοιχεία εμφανίζονται με αυτή την προσαρμοσμένη αξία στον επαναδιατυπωμένο ισολογισμό.

14. Όλα τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι μη νομισματικά στοιχεία. Μερικά μη νομισματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά της ημερομηνίας του ισολογισμού, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η τρέχουσα αξία, οπότε αυτά δεν επαναδιατυπώνονται. Όλα τα υπόλοιπα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται.

15. Τα περισσότερα μη νομισματικά στοιχεία εμφανίζονται στο κόστος ή στο κόστος μείον αποσβέσεις. Έτσι, αυτά είναι εκφρασμένα σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους. Για το καθένα από τα στοιχεία αυτά, το επαναδιατυπωμένο κόστος ή κόστος μείον αποσβέσεις, προσδιορίζεται με την εφαρμογή, στο ιστορικό κόστος τους και στις σωρευμένες αποσβέσεις, της μεταβολής ενός γενικού δείκτη τιμών από την ημερομηνία της απόκτησης, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνεπώς, τα ενσώματα πάγια, οι επενδύσεις, τα αποθέματα πρώτων υλών και εμπορευμάτων, η υπεραξία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα και όμοια περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες της αγοράς τους. Τα αποθέματα ημικατεργασμένων και ετοίμων προϊόντων, επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες στις οποίες τα κόστη αγοράς και μετατροπής είχαν αναληφθεί.

16. Λεπτομερή στοιχεία των ημερομηνιών απόκτησης των ενσώματων παγίων μπορεί να μην υπάρχουν ή να μην είναι δυνατόν να εκτιμηθούν. Σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο, στην πρώτη περίοδο εφαρμογής αυτού του Προτύπου, να χρησιμοποιείται μία ανεξάρτητη επαγγελματική εκτίμηση της αξίας των στοιχείων, ως βάση της επαναδιατύπωσης τους.

17. Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες η επαναδιατύπωση των ενσώματων παγίων απαιτείται από αυτό το Πρότυπο. Σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια εκτίμηση, που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μεταβολές της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου νομίσματος και ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος.

▼B

18. Μερικά μη νομισματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά, ημερομηνιών διαφορετικών από αυτές της απόκτησης ή του ισολογισμού, π.χ. τα ενσώματα πάγια που έχουν αναπροσαρμοστεί σε κάποια προηγούμενη ημερομηνία. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι λογιστικές αξίες επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής.

19. Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός μη νομισματικού στοιχείου μειώνεται εφαρμόζοντας τα κατάλληλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ανά περίπτωση, όταν αυτό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό από τη μελλοντική χρήση του στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων ή άλλων διαθέσεων). Έτσι, στις περιπτώσεις αυτές, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσωμάτων παγίων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων, μειώνονται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των υφισταμένων επενδύσεων μειώνονται μέχρι την τρέχουσα αξία τους.

20. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας συμμετοχής που παρακολουθείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μπορεί να καταρτίζονται από την εκδότρια εταιρία στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Ο ισολογισμός και η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας τέτοιας εκδότριας επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, προκειμένου να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα εργασιών της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος.

21. Η επίδραση του πληθωρισμού συνήθως καταχωρείται στο κόστος δανεισμού. Δεν είναι σωστό να επαναδιατυπώνεται η κεφαλαιουχική δαπάνη που χρηματοδοτήθηκε με δανεισμό και ταυτόχρονα να κεφαλαιοποιείται αυτό το μέρος του δανειακού κόστους, το οποίο συμψηφίζει τον πληθωρισμό κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Αυτό το μέρος του κόστους δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία το κόστος αναλήφθηκε.

22. Μια επιχείρηση μπορεί να αποκτά περιουσιακά στοιχεία βάσει συμφωνίας, που επιτρέπει στην επιχείρηση να αναβάλλει για το μέλλον την πληρωμή, χωρίς εμφανή επιβάρυνση τόκων. Όπου δεν είναι εύκολο να υπολογίζεται το ποσό του τόκου, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνεται από την ημερομηνία πληρωμής και όχι από την ημερομηνία αγοράς.

23. Το ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», επιτρέπει στην επιχείρηση να συμπεριλάβει συναλλαγματικές διαφορές δανείων στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από μια σοβαρή και πρόσφατη υποτίμηση. Τέτοια πρακτική δεν είναι κατάλληλη για επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, όταν η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων επαναδιατυπώνεται από την ημερομηνία της αποκτήσεώς τους.

24. Στην αρχή της πρώτης περιόδου εφαρμογής αυτού του Προτύπου, τα επί μέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, εκτός των «αποτελεσμάτων εις νέο» και τυχόν αποθεματικού αναπροσαρμογής, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία εισφέρθηκαν ή άλλως προέκυψαν. Το τυχόν αποθεματικό αναπροσαρμογής που προέκυψε σε προηγούμενες περιόδους απαλείφεται. Τα επαναδιατυπωμένα «αποτελέσματα εις νέο» προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά του επαναδιατυπωμένου ισολογισμού.

25. Στο τέλος της πρώτης περιόδου και στις επόμενες περιόδους, όλα τα επί μέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών από την αρχή της περιόδου ή της ημερομηνίας εισφοράς, αν είναι μεταγενέστερη. Οι μεταβολές της περιόδου στα ίδια κεφάλαια γνωστοποιούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων».

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

26. Αυτό το Πρότυπο ορίζει, ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων αποτίμησης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνεπώς όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν, σύμφωνα με τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών, από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είχαν αρχικώς καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση

27. Σε περίοδο πληθωρισμού, μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις νομισματικές

▼B

υποχρεώσεις, χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία, κερδίζει αγοραστική δύναμη κατά την έκταση που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών. Αυτό το κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση, μπορεί να ληφθεί ως η διαφορά από την επαναδιατύπωση των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων, των ιδίων κεφαλαίων και των κονδυλίων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που συνδέονται με δείκτη τιμών. Το κέρδος ή ζημία μπορεί να εκτιμάται εφαρμόζοντας τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών στο σταθμικό μέσο όρο της διαφοράς, κατά την περίοδο, μεταξύ νομισματικών περιουσιακών στοιχείων και νομισματικών υποχρεώσεων.

28. Το κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση περιλαμβάνεται στο καθαρό αποτέλεσμα. Η προσαρμογή όσων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές των τιμών, σύμφωνα με την παράγραφο 13, συμψηφίζεται έναντι του κέρδους ή της ζημίας στην καθαρή νομισματική θέση. Άλλα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, όπως πιστωτικοί και χρεωστικοί τόκοι και συναλλαγματικές διαφορές σχετιζόμενες με επενδυμένα ή δανειακά κεφάλαια, συνδέονται επίσης με την καθαρή νομισματική θέση. Μολονότι αυτά τα στοιχεία γνωστοποιούνται ξεχωριστά, μπορεί να είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μαζί με το κέρδος ή τη ζημία στην καθαρή νομισματική θέση.

Οικονομικές καταστάσεις τρέχοντος κόστους

Ισολογισμός

29. Στοιχεία απεικονιζόμενα στο τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Άλλα στοιχεία του ισολογισμού επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με τις παραγράφους 11-25.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

30. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων που συντάχθηκε σύμφωνα με το τρέχον κόστος, πριν από την επαναδιατύπωση, γενικώς απεικονίζει τρέχοντα κόστη κατά το χρόνο στον οποίο οι αντίστοιχες συναλλαγές ή γεγονότα συνέβησαν. Κόστος πωλήσεων και αποσβέσεις καταχωρούνται στο τρέχον κόστος κατά το χρόνο της ανάλωσης. Έξοδα πωλήσεων και άλλα έξοδα καταχωρούνται στα χρηματικά ποσά τους, όταν προκύπτουν. Συνεπώς, όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση

31. Το κέρδος ή ζημία στην καθαρή νομισματική θέση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις παραγράφους 27 και 28. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων σε τρέχον κόστος, μπορεί όμως να περιλαμβάνει ήδη μια προσαρμογή που αντικατοπτρίζει τα αποτελέσματα της αλλαγής των τιμών στα νομισματικά στοιχεία, σύμφωνα με την παράγραφο 16 του ΔΛΠ 15 «πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών». Τέτοια προσαρμογή αποτελεί μέρος του κέρδους ή της ζημίας στην καθαρή νομισματική θέση.

Φόροι

32. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, μπορεί να προκαλέσει διαφορές μεταξύ φορολογητέου και λογιστικού εισοδήματος. Αυτές οι διαφορές λογιστικοποιούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 «φόροι εισοδήματος».

Κατάσταση ταμιακών ροών

33. Αυτό το Πρότυπο ορίζει, ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης ταμιακών ροών πρέπει να εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων αποτίμησης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κονδύλια προηγούμενων περιόδων

34. Τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων, είτε βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους, είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών, ούτως ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιά-

▼B

ζονται βάσει τρεχουσών μονάδων αποτίμησης στο τέλος της παρουσιαζόμενης περιόδου. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης βάσει τρεχουσών μονάδων αποτίμησης στο τέλος της παρουσιαζόμενης περιόδου.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

35. Μια μητρική εταιρία που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, μπορεί να έχει θυγατρικές που επίσης καταρτίζουν τις καταστάσεις τους σε νομίσματα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε τέτοιας θυγατρικής πρέπει να επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκδίδει τις καταστάσεις της η θυγατρική, πριν αυτές συμπεριληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από τη μητρική εταιρία. Όταν μια τέτοια θυγατρική είναι μία αλλοδαπή θυγατρική, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος. Οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών που δεν καταρτίζουν καταστάσεις σε νομίσματα υπερπληθωριστικών οικονομιών, αντιμετωπίζονται από το ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος».

36. Αν ενοποιούνται οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος, όλα τα κονδύλια, νομισματικά και μη, χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης, κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Επιλογή και χρήση του γενικού δείκτη τιμών

37. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, απαιτεί τη χρήση ενός γενικού δείκτη τιμών, που αντανακλά τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη. Επιθυμητό είναι, όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους στο νόμισμα της ίδιας οικονομίας να χρησιμοποιούν τον ίδιο δείκτη.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ

38. **Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, πρέπει να χειρίζεται τα ποσά που είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες αποτίμησης κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου, ως βάση για τη λογιστική αξία στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.**

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. **Πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις** [1]**:**

(α) **Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος στο οποίο τηρούνται τα βιβλία και, ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων αποτίμησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

(β) **Αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους ή στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους.**

(γ) **Η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και η μεταβολή του δείκτη κατά τη διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου.**

40. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από αυτό το Πρότυπο, χρειάζονται προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση αυτής της βάσης και των ποσών που προκύπτουν.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1990.**

---

[1] Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-30: «τηρούμενο νόμισμα — μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης».

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 30

(ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)

Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1990. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ

Το 1998 οι παράγραφοι 24 και 25 του ΔΛΠ 30 τροποποιήθηκαν. Οι τροποποιήσεις αντικαθιστούν παραπομπές στο ΔΛΠ 25, «λογιστική επενδύσεων», με παραπομπές στο ΔΛΠ 39, «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση».

Το 1999, οι παράγραφοι 26, 27, 50 και 51 του ΔΛΠ 30 τροποποιήθηκαν. Αυτές οι τροποποιήσεις αντικαθιστούν παραπομπές στο ΔΛΠ 10, «ενδεχόμενα και γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού» με παραπομπές στο ΔΛΠ 37, Προβλέψεις, «ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» και προσαρμόζουν την ορολογία που χρησιμοποιείται, σε αυτή του ΔΛΠ 37.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Πεδίο εφαρμογής	1-5
Ιστορικό	6-7
Λογιστικές αρχές	8
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	9-17
Ισολογισμός	18-25
Ενδεχόμενα και δεσμεύσεις περιλαμβανομένων και εκτός ισολογισμού στοιχείων	26-29
Λήξεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	30-39
Συγκεντρώσεις απαιτήσεων, υποχρεώσεων και εκτός ισολογισμού στοιχείων	40-42
Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές	43-49
Γενικοί τραπεζικοί κίνδυνοι	50-52
Ενεχυριασμένα περιουσιακά στοιχεία	53-54
Διαχειριστικές δραστηριότητες	55
Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών	56-58
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	59

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (του λοιπού αναφερόμενα ως τράπεζες).**

2. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ο όρος «τράπεζα» περιλαμβάνει όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις. Αυτό το Πρότυπο αφορά αυτές τις επιχειρήσεις, είτε έχουν τη λέξη «τράπεζα» στην επωνυμία τους είτε όχι.

3. Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκόσμια. Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι. Οι τράπεζες παίζουν ένα σπουδαίο ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα, μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις

▼B

κυβερνήσεις και των κανόνων που επιβάλλονται σε αυτές από τις κυβερνήσεις. Συνεπώς υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και, ειδικότερα, για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες και, συνεπώς, οι απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης και πληροφόρησης των τραπεζών διαφέρουν από εκείνες των άλλων εμπορικών επιχειρήσεων. Αυτό το Πρότυπο αναγνωρίζει τις ειδικές ανάγκες τους. Επίσης ενθαρρύνει την παρουσίαση ενός σχολιασμού στις οικονομικές καταστάσεις, που αναφέρεται σε θέματα όπως η διαχείριση και ο έλεγχος της ρευστότητας και του κινδύνου.

4. Αυτό το Πρότυπο συμπληρώνει άλλα ΔΛΠ, τα οποία επίσης εφαρμόζονται από τράπεζες, εκτός αν εξαιρούνται ειδικά από κάποιο Πρότυπο.

5. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας. Όταν ένας όμιλος επιχειρήσεων αναλαμβάνει τραπεζικές δραστηριότητες, αυτό το Πρότυπο είναι εφαρμοστέο σε σχέση με αυτές τις δραστηριότητες σε ενοποιημένη βάση.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

6. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας χρειάζονται συναφή, αξιόπιστη και συγκρίσιμη πληροφόρηση που τους βοηθά στην εκτίμηση της οικονομικής θέσης και απόδοσης της τράπεζας και τους είναι χρήσιμη για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης χρειάζονται πληροφόρηση που τους δίδει μια καλλίτερη αντίληψη των ειδικών χαρακτηριστικών των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας τράπεζας. Οι χρήστες έχουν ανάγκη τέτοιας πληροφόρησης, ακόμη και αν μια τράπεζα υπόκειται σε εποπτεία και παρέχει στις διοικητικές αρχές πληροφόρηση, που δεν είναι πάντοτε διαθέσιμη για το κοινό. Συνεπώς, οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας χρειάζεται να είναι επαρκώς περιεκτικές για να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών, στο μέτρο που οι γνωστοποιήσεις αυτές είναι λογικό να ζητούνται από την διοίκησή της.

7. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας ενδιαφέρονται για τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά της και για τους κινδύνους που αφορούν στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό της, καθώς και τα εκτός ισολογισμού στοιχεία της. Η ρευστότητα αναφέρεται στη διαθεσιμότητα επαρκών κεφαλαίων για την αντιμετώπιση των αναλήψεων των καταθέσεων και άλλων οικονομικών υποχρεώσεων, καθώς αυτές λήγουν. Η φερεγγυότητα αναφέρεται στο πλεόνασμα των περιουσιακών στοιχείων πάνω από τις υποχρεώσεις και, συνεπώς, στην επάρκεια του τραπεζικού κεφαλαίου. Μια τράπεζα εκτίθεται σε κίνδυνο λόγω ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και από πτώχευση του αντισυμβαλλομένου. Αυτοί οι κίνδυνοι μπορεί να αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά οι χρήστες λαμβάνουν μια καλλίτερη γνώση, αν η διοίκηση παρέχει ένα σχολιασμό στις οικονομικές καταστάσεις, που περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο αυτή διαχειρίζεται και ελέγχει τους κινδύνους που συνδέονται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της τράπεζας.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

8. Οι Τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους για την καταχώρηση και αποτίμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τους. Παρότι η εναρμόνιση αυτών των μεθόδων είναι επιθυμητή, είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής αυτού του Προτύπου. Για συμμόρφωση προς το ΔΛΠ 1, «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» και, ως εκ τούτου, για να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας έχουν καταρτιστεί, μπορεί να χρειάζεται γνωστοποίηση των λογιστικών αρχών που αφορούν τα ακόλουθα θέματα:

(α) την καταχώρηση των κύριων κατηγοριών εσόδων (βλέπε παραγράφους 10 και 11),

(β) την εκτίμηση της αξίας των επενδύσεων και των διαπραγματεύσιμων τίτλων (βλέπε παραγράφους 24 και 25),

(γ) τη διάκριση μεταξύ όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων συνεπάγονται την καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον ισολογισμό και όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων

▼B

προκαλούν μόνον ενδεχόμενα και δεσμεύσεις (βλέπε παραγράφους 26 μέχρι 29),

(δ) τη βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια που χορηγούνται και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξιμων δανείων και προκαταβολών (βλέπε παραγράφους 43 μέχρι 49), και

(ε) τη βάση προσδιορισμού των χρεώσεων για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και το λογιστικό χειρισμό τέτοιων χρεώσεων (βλέπε παραγράφους 50 μέχρι 52).

Μερικά από αυτά τα θέματα αποτελούν αντικείμενο των υφιστάμενων ΔΛΠ, ενώ άλλα μπορεί να εξεταστούν αργότερα.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

9. **Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει μια κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, που ομαδοποιεί, τα έσοδα και τα έξοδα κατ' είδος και γνωστοποιεί τα ποσά των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.**

10. **Πέραν των απαιτήσεων άλλων ΔΛΠ, οι γνωστοποιήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων και εξόδων:**

— **Τόκοι και συναφή έσοδα.**

— **Έξοδα τόκων και συναφή έξοδα.**

— **Έσοδα από μερίσματα.**

— **Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες.**

— **Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες.**

— **Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα αξιόγραφα.**

— **Κέρδη μείον ζημίες από αξιόγραφα επενδύσεων.**

— **Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων.**

— **Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης.**

— **Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές.**

— **Γενικά έξοδα διοίκησης.**

— **Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης.**

11. Οι κύριες κατηγορίες εσόδων που προέρχονται από τις δραστηριότητες μιας τράπεζας περιλαμβάνουν τόκους, αμοιβές για υπηρεσίες, προμήθειες και αποτελέσματα αγοραπωλησίας συναλλάγματος. Κάθε κατηγορία εσόδου γνωστοποιείται ξεχωριστά για να μπορούν οι χρήστες να εκτιμούν την απόδοση της τράπεζας. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι επί πλέον των γνωστοποιήσεων για τις πηγές των εσόδων, που απαιτούνται από το ΔΛΠ 14 «πληροφόρηση κατά τομέα».

12. Οι κύριες κατηγορίες εξόδων που προέρχονται από τις δραστηριότητες μιας τράπεζας περιλαμβάνουν τόκους, προμήθειες, ζημίες από δάνεια και προκαταβολές, επιβαρύνσεις σχετικές με τη μείωση στη λογιστική αξία των επενδύσεων και γενικά έξοδα διοίκησης. Κάθε κατηγορία εξόδου γνωστοποιείται ξεχωριστά, ούτως ώστε οι χρήστες να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της τράπεζας.

13. **Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 23.**

14. Συμψηφισμός σε περιπτώσεις άλλες, εκτός από αυτές που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 23, εμποδίζει τους χρήστες να εκτιμήσουν την απόδοση των ξεχωριστών δραστηριοτήτων μιας τράπεζας και την απόδοση που η τράπεζα επιτυγχάνει σε συγκεκριμένες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων.

15. Κέρδη και ζημίες από καθεμία από τις ακόλουθες συναλλαγές, καταχωρούνται κανονικά ύστερα από αμοιβαίο συμψηφισμό:

(α) Διαθέσεις και μεταβολές στη λογιστική αξία των διαπραγματεύσιμων αξιογράφων.

(β) Διαθέσεις επενδυτικών τίτλων.

(γ) Αγοραπωλησίες ξένων νομισμάτων.

▼B

16. Έσοδα και έξοδα από τόκους γνωστοποιούνται ξεχωριστά για να δώσουν μια καλλίτερη εικόνα της σύνθεσης των καθαρών τόκων και των λόγων των μεταβολών τους.

17. Οι καθαροί τόκοι είναι προϊόν τόσο των επιτοκίων όσο και των ποσών των λαμβανόμενων και των χορηγούμενων δανείων. Είναι επιθυμητό να παρέχεται από τη διοίκηση ένας σχολιασμός γύρω από το μέσο όρο των επιτοκίων, το μέσο όρο των επιτοκίων των τοκοφόρων περιουσιακών στοιχείων και το μέσο όρο των εντόκων υποχρεώσεων για τη περίοδο. Σε μερικές χώρες, οι κυβερνήσεις παρέχουν βοήθεια στις τράπεζες κάνοντας καταθέσεις και παρέχοντας άλλες πιστωτικές διευκολύνσεις με επιτόκια ουσιωδώς χαμηλότερα από τα επιτόκια της αγοράς. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο σχολιασμός της διοίκησης συχνά αποκαλύπτει την έκταση αυτών των καταθέσεων και διευκολύνσεων και της επίδρασής τους στο καθαρό κέρδος.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

18. **Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει έναν ισολογισμό που ομαδοποιεί περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατ' είδος και κατατάσσει αυτά με τρόπο που αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους.**

19. **Επιπρόσθετα από τις απαιτήσεις άλλων ΔΛΠ, οι γνωστοποιήσεις στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:**

Περιουσιακά Στοιχεία

— **Ταμείο και υπόλοιπα (διαθεσίμων) στην κεντρική τράπεζα.**

— **Κρατικά και άλλα ομόλογα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την κεντρική τράπεζα.**

— **Κρατικά και άλλα αξιόγραφα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς.**

— **Τοποθετήσεις και δάνεια και προκαταβολές σε άλλες τράπεζες.**

— **Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.**

— **Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες.**

— **Επενδυτικοί τίτλοι.**

Υποχρεώσεις

— **Καταθέσεις από άλλες τράπεζες.**

— **Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς.**

— **Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες.**

— **Πιστοποιητικά καταθέσεων.**

— **Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως.**

— **Άλλα δανεισμένα κεφάλαια.**

20. Η πιο χρήσιμη προσέγγιση στην κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας τράπεζας είναι να ομαδοποιεί αυτά κατ' είδος και να τα κατατάσσει με την κατά προσέγγιση σειρά ρευστότητάς τους, που μπορεί να ισοδυναμεί γενικά με τις λήξεις τους. Βραχυπρόθεσμα και μη στοιχεία δεν παρουσιάζονται ξεχωριστά, γιατί πολλά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας τράπεζας μπορεί να ρευστοποιούνται ή να διακανονίζονται στο εγγύς μέλλον.

21. Η διάκριση μεταξύ υπολοίπων σε άλλες τράπεζες και υπολοίπων σε άλλα μέλη της χρηματαγοράς και από άλλους καταθέτες, είναι χρήσιμη πληροφορία, γιατί δίδει μια εικόνα των σχέσεων και της εξάρτισης μιας τράπεζας με άλλες τράπεζες και τη χρηματαγορά. Συνεπώς, η τράπεζα γνωστοποιεί ξεχωριστά:

(α) Υπόλοιπα στην κεντρική τράπεζα.

(β) Τοποθετήσεις σε άλλες τράπεζες.

(γ) Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.

(δ) Καταθέσεις από άλλες τράπεζες.

(ε) Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς.

(στ) Άλλες καταθέσεις.

▼B

22. Μια τράπεζα γενικώς δε γνωρίζει τους κατόχους των δικών της πιστοποιητικών καταθέσεων, γιατί αυτά συνήθως είναι αντικείμενο συναλλαγών σε μία ανοικτή αγορά. Συνεπώς, η τράπεζα γνωστοποιεί ξεχωριστά τις καταθέσεις που έχει δεχθεί μέσω της έκδοσης των δικών της πιστοποιητικών καταθέσεων ή άλλων διαπραγματεύσιμων τίτλων.

23. **Το ποσό με το οποίο κάθε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση εμφανίζεται στον ισολογισμό δεν πρέπει να συμψηφίζεται με την αφαίρεση μιας άλλης υποχρέωσης ή περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν υπάρχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει την προσδοκώμενη ρευστοποίηση ή διακανονισμό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.**

24. **Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της, όπως απαιτεί το ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση» και το ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση».**

25. Το ΔΛΠ 39 προβλέπει τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων: Δάνεια που χορηγούνται και απαιτήσεις που δημιουργούνται από την επιχείρηση, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για το χαρτοφυλάκιο συναλλαγών και διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Μία τράπεζα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της, για αυτές τις τέσσερις κατηγορίες, ως το ελάχιστο.

ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

26. **Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις:**

(α) **τη φύση και το ποσό των δεσμεύσεων παροχής πιστώσεων, που είναι ανέκκλητες, επειδή δεν μπορεί να αποσυρθούν κατά τη διακριτική ευχέρεια της τράπεζας, χωρίς τον κίνδυνο να υποστεί σημαντικά πρόστιμα ή έξοδα, και**

(β) **τη φύση και το ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων που ανακύπτουν από τα εκτός ισολογισμού στοιχεία συμπεριλαμβάνοντας όσα αφορούν σε:**

(i) **άμεσα πιστωτικά υποκατάστατα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται γενικές εγγυήσεις χρεωφειλών, εγγυήσεις τραπεζικής αποδοχής και ενέγγυες πιστώσεις, που λειτουργούν ως χρηματοοικονομικές εγγυήσεις για δάνεια και αξιόγραφα,**

(ii) **ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις που συνδέονται με συναλλαγές, που περιλαμβάνουν εγγυήσεις καλής εκτέλεσης, εγγυήσεις συμμετοχής, εγγυήσεις και ενέγγυες πιστώσεις σχετικές με ειδικές συναλλαγές,**

(iii) **βραχύχρονες αυτοεξοφλούμενες ενδεχόμενες υποχρεώσεις, που συνδέονται με το εμπόριο και προέρχονται από διακίνηση αγαθών, όπως πιστώσεις έναντι φορτωτικών εγγράφων, όπου η υποκείμενη φόρτωση χρησιμοποιείται ως εξασφάλιση,**

(iv) **συμφωνίες πωλήσεων και επαναγορών, οι οποίες δεν απεικονίζονται στον ισολογισμό,**

(v) **στοιχεία σχετικά με επιτόκια και τιμές ξένου συναλλάγματος, που περιλαμβάνουν ανταλλαγές, δικαιώματα προαίρεσης και προθεσμιακές συμβάσεις, και**

(vi) **άλλες δεσμεύσεις, διευκολύνσεις έκδοσης γραμματίων και εγγυημένες ανανεούμενες πιστωτικές διευκολύνσεις.**

27. Το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» ασχολείται γενικά με τη λογιστική και τη γνωστοποίηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων. Το Πρότυπο κάνει ιδιαίτερη αναφορά για τις Τράπεζες, γιατί οι τράπεζες συχνά εμπλέκονται σε πολλούς τύπους ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων, μερικών ανακλήσιμων και άλλων ανέκκλητων, που είναι συχνά σημαντικές σε ποσά και ουσιωδώς μεγαλύτερες από εκείνες άλλων εμπορικών επιχειρήσεων.

28. Αρκετές τράπεζες επίσης διενεργούν συναλλαγές που δεν καταχωρούνται, κατ' αρχήν, ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στον ισολογισμό, αλλά οι οποίες προκαλούν ενδεχόμενα και δεσμεύσεις. Τέτοια εκτός ισολογισμού στοιχεία, αντιπροσωπεύουν συχνά ένα σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της τράπεζας και μπορεί να έχουν σοβαρό αντίκτυπο στο επίπεδο του κινδύνου στο οποίο η τράπεζα

▼B

εκτίθεται. Αυτά τα στοιχεία μπορεί να προσθέσουν ή να μειώσουν άλλους κινδύνους, για παράδειγμα, με την αντιστάθμιση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων του ισολογισμού. Τα εκτός ισολογισμού στοιχεία μπορεί να προκύψουν από συναλλαγές που διενεργούνται για λογαριασμό πελατών ή από την τράπεζα για δικούς της εμπορικούς σκοπούς.

29. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν ανάγκη να ενημερώνονται για τα ενδεχόμενα και τις ανέκκλητες δεσμεύσεις μιας τράπεζας, λόγω των προβλημάτων που μπορεί αυτές να προκαλέσουν στη ρευστότητα και στη φερεγγυότητά της και της ενυπάρχουσας πιθανότητας ενδεχόμενων ζημιών. Οι χρήστες απαιτούν επίσης κατάλληλη πληροφόρηση για το είδος και το ποσό των εκτός ισολογισμού συναλλαγών, που αναλαμβάνονται από την τράπεζα.

ΛΗΞΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

30. **Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί μία ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις, με βάση την εναπομένουσα περίοδο, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μέχρι τη συμβατική ημερομηνία λήξης.**

31. Η εξισορρόπηση και η ελεγχόμενη διαφοροποίηση των λήξεων και των επιτοκίων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, αποτελεί θεμελιώδες θέμα για τη διοίκηση μιας τράπεζας. Είναι ασύνηθες για τις τράπεζες να ισορροπούνται πλήρως τα ανωτέρω, δεδομένου ότι οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές είναι συχνά αβέβαιης διάρκειας και διαφορετικών τύπων. Ενδέχεται, μία μη ισόρροπη θέση να αυξάνει την απόδοση, αλλά μπορεί επίσης να αυξάνει τον κίνδυνο ζημιών.

32. Οι λήξεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και η δυνατότητα ανανέωσης, με αποδεκτό κόστος, των εντόκων υποχρεώσεων καθώς λήγουν, αποτελούν σημαντικούς παράγοντες στην εκτίμηση της ρευστότητας μιας τράπεζας και της έκθεσής της στους κινδύνους μεταβολής των επιτοκίων και των τιμών συναλλάγματος. Μια τράπεζα, για να παρέχει πληροφόρηση χρήσιμη ως προς την εκτίμηση της ρευστότητάς της, γνωστοποιεί τουλάχιστον μια ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις.

33. Οι κατά λήξη ομαδοποιήσεις που εφαρμόζονται στα επί μέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διαφέρουν μεταξύ των τραπεζών, καθώς και στην καταλληλότητά τους για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Παραδείγματα εφαρμοζόμενων περιόδων είναι τα ακόλουθα:

(α) Μέχρι ένα μήνα.

(β) Από ένα μήνα μέχρι τρεις μήνες.

(γ) Από τρεις μήνες μέχρι ένα χρόνο.

(δ) Από ένα μέχρι πέντε έτη.

(ε) Από πέντε έτη και πάνω.

Συχνά οι περίοδοι συγχωνεύονται, π.χ. στην περίπτωση των δανείων και προκαταβολών, με την ομαδοποίηση όσων είναι κάτω του ενός έτους και εκείνων άνω του έτους. Όταν οι εξοφλήσεις εκτείνονται σε μεγάλη χρονική περίοδο, κάθε τμήμα εντάσσεται στην περίοδο στην οποία έχει συμφωνηθεί ή αναμένεται να πληρωθεί ή να εισπραχθεί.

34. Είναι ουσιώδες να συμπίπτουν οι περίοδοι λήξεων που έχουν υιοθετηθεί από μια τράπεζα για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις. Αυτό καθιστά σαφή την έκταση στην οποία οι λήξεις εξισορροπούνται και της συνακόλουθης εξάρτησης της τράπεζας από άλλες πηγές ρευστότητας.

35. Οι λήξεις μπορεί να εκφράζονται με βάση:

(α) την εναπομένουσα περίοδο μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης,

(β) την αρχική περίοδο μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης και

(γ) την εναπομένουσα περίοδο μέχρι την επόμενη ημερομηνία πιθανής μεταβολής των επιτοκίων.

Η ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τις εναπομένουσες περιόδους μέχρι τις ημερομηνίες εξόφλησής τους, παρέχει την καλλίτερη βάση για να εκτιμάται η ρευστότητα μιας τράπεζας. Μία τράπεζα μπορεί επίσης να γνωστοποιεί τις λήξεις εξόφλησης, βασιζόμενη στις αρχικές περιόδους μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης, ώστε να παρέχει πληροφόρηση γύρω από την χρηματοδότησή της και την επιχειρηματική στρατηγική. Επιπλέον, μια τράπεζα μπορεί να γνωστοποιήσει ομαδοποιήσεις κατά λήξη, βασιζόμενη στην εναπομένουσα περίοδο μέχρι την

▼B

επόμενη ημερομηνία, κατά την οποία τα επιτόκια μπορεί να μεταβληθούν, ούτως ώστε να δείχνει την έκθεσή της στους κινδύνους του επιτοκίου. Η διοίκηση μπορεί επίσης να παρέχει, στο δικό της σχολιασμό επί των οικονομικών καταστάσεων, πληροφόρηση γύρω από την έκθεση σε κίνδυνο επιτοκίου και γύρω από τον τρόπο που διαχειρίζεται και ελέγχει τέτοια ανοίγματα.

36. Σε πολλές χώρες, οι καταθέσεις που γίνονται σε μια τράπεζα μπορεί να αποσύρονται οποτεδήποτε και οι προκαταβολές που παρέχονται από μια τράπεζα μπορεί να εξοφλούνται, όταν ζητηθούν. Όμως, στην πράξη, τέτοιες καταθέσεις και προκαταβολές διατηρούνται συχνά για μεγάλες περιόδους, χωρίς να αποσυρθούν ή να εξοφληθούν. Συνεπώς, η πραγματική ημερομηνία εξόφλησης είναι μεταγενέστερη από τη συμβατική ημερομηνία. Παρόλα αυτά, η τράπεζα γνωστοποιεί μια ανάλυση βάσει των συμβατικών λήξεων, μολονότι η συμβατική περίοδος εξόφλησης συχνά δεν είναι η πραγματική περίοδος, αφού οι συμβατικές ημερομηνίες αντικατοπτρίζουν τους κινδύνους λόγω ρευστότητας που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της τράπεζας.

37. Μερικά περιουσιακά στοιχεία της τράπεζας δεν έχουν ρητή ημερομηνία λήξης. Η περίοδος στην οποία τα περιουσιακά αυτά στοιχεία υποτίθεται ότι λήγουν, συνήθως λαμβάνεται ως η αναμενόμενη ημερομηνία στην οποία θα ρευστοποιηθούν.

38. Η εκτίμηση των χρηστών, ως προς τη ρευστότητα μιας τράπεζας, από τις γνωστοποιήσεις της για τις κατά λήξη ομαδοποιήσεις, γίνεται στο πλαίσιο των τοπικών τραπεζικών πρακτικών, που συμπεριλαμβάνουν τη διαθεσιμότητα κεφαλαίων προς τις τράπεζες. Σε μερικές χώρες, διατίθενται βραχυπρόθεσμα κεφάλαια, στη συνήθη πορεία των εργασιών, από τη χρηματαγορά ή, σε έκτακτη περίπτωση, από την κεντρική τράπεζα. Σε άλλες χώρες, αυτό δε συμβαίνει.

39. Για να παρέχεται στους χρήστες μια πλήρης εικόνα των κατά λήξη ομαδοποιήσεων, οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να χρειάζεται να συμπληρώνονται με πληροφορίες, ως προς την πιθανότητα της εξόφλησης μέσα στην εναπομένουσα περίοδο. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να παρέχει, στο δικό της σχόλιο επί των οικονομικών καταστάσεων, πληροφορίες γύρω από τις πραγματικές περιόδους και γύρω από τον τρόπο που διαχειρίζεται και ελέγχει τους κινδύνους και τα ανοίγματα που σχετίζονται με τις διαφορετικές όψεις των λήξεων και των επιτοκίων.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

40. **Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τυχόν σημαντικές συγκεντρώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών της και των εκτός ισολογισμού στοιχείων της. Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου. Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί επίσης το ποσό των σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων.**

41. Η τράπεζα γνωστοποιεί σημαντικές συγκεντρώσεις στην κατανομή των περιουσιακών στοιχείων της και στην πηγή των υποχρεώσεών της, γιατί αυτό είναι μία χρήσιμη ένδειξη των πιθανών κινδύνων που συνυπάρχουν στη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και των κεφαλαίων που είναι διαθέσιμα στην τράπεζα. Οι γνωστοποιήσεις αυτές γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου, ανάλογα με τις συνθήκες της κάθε τράπεζας. Μια όμοια ανάλυση και εξήγηση των εκτός ισολογισμού στοιχείων είναι επίσης σημαντική. Ως γεωγραφικές περιοχές μπορεί να λαμβάνονται συγκεκριμένες χώρες, ομάδες χωρών ή περιοχές μέσα σε μία χώρα. Οι γνωστοποιήσεις για πελάτες μπορεί να αφορούν τομείς, όπως κρατικούς, δημόσιες υπηρεσίες και εμπορικές και επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες. Τέτοιες γνωστοποιήσεις γίνονται επιπροσθέτως της τυχόν κατά τομέα πληροφόρησης που απαιτείται από το ΔΛΠ 14, «πληροφόρηση κατά τομέα».

42. Η γνωστοποίηση σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων είναι επίσης μια χρήσιμη ένδειξη του κινδύνου των ζημιών, που προκύπτουν από μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.

ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ

43. **Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:**

(α) **Τη λογιστική αρχή που αναφέρεται στη βάση με την οποία τα μη εισπράξιμα δάνεια και οι προκαταβολές καταχωρούνται ως έξοδα και διαγράφονται.**

▼B

(β) **Λεπτομέρειες των μεταβολών στην πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου. Πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά το ποσό που καταχωρήθηκε ως έξοδο κατά τη περίοδο, για ζημίες από μη εισπράξιμα δάνεια και προκαταβολές, το ποσό που βάρυνε τη περίοδο για διαγραφές δανείων και προκαταβολών και το ποσό που πιστώθηκε κατά τη περίοδο για ανάκτηση δανείων και προκαταβολών που προηγουμένως είχαν διαγραφεί.**

(γ) **Το συνολικό ποσό της πρόβλεψης για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, και**

(δ) **Το συνολικό ποσό που συμπεριλαμβάνεται στον ισολογισμό για δάνεια και προκαταβολές, στα οποία δε γίνεται λογισμός τόκων και τον τρόπο προσδιορισμού της λογιστικής αξίας τέτοιων δανείων και προκαταβολών.**

44. **Κάθε ποσό που κρατείται για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια και προκαταβολές πέρα των όσων ζημιών έχουν ήδη διαπιστωθεί ή των πιθανών ζημιών, που η εμπειρία υπαγορεύει ότι υπάρχουν στο χαρτοφυλάκιο δανείων και προκαταβολών, πρέπει να λογιστικοποιείται ως μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο. Κάθε πίστωση που προέρχεται από την μείωση της πιο πάνω κράτησης, συνεπάγεται την αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο και δεν περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της περιόδου.**

45. Είναι αναπόφευκτο, στη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, οι τράπεζες να υφίστανται ζημίες από δάνεια, προκαταβολές και άλλες πιστωτικές διευκολύνσεις, ως αποτέλεσμα της μη δυνατότητας μερικής ή ολικής είσπραξής τους. Το ποσό των ζημιών που έχουν διαπιστωθεί καταχωρείται ως έξοδο και αφαιρείται από τη λογιστική αξία της οικείας κατηγορίας δανείων και προκαταβολών, ως πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές. Το ποσό των πιθανών ζημιών που δεν έχουν διαπιστωθεί, αλλά που η εμπειρία δείχνει να παρουσιάζονται στο χαρτοφυλάκιο των δανείων και προκαταβολών, καταχωρείται επίσης ως έξοδο και αφαιρείται από το συνολικό ποσό της λογιστικής αξίας των δανείων και προκαταβολών, ως πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές. Η εκτίμηση αυτών των ζημιών εξαρτάται από την κρίση της διοίκησης. Είναι ουσιαστικό, όμως, η διοίκηση να εφαρμόζει τις εκτιμήσεις της κατά τρόπο ομοιόμορφο από περίοδο σε περίοδο.

46. Τοπικές συνθήκες ή η νομοθεσία μπορεί να απαιτεί ή να επιτρέπει στην τράπεζα να διενεργεί κρατήσεις ποσών για ζημίες δανείων και προκαταβολών, πέραν από τις ζημίες που έχουν διαπιστωθεί και τις πιθανές ζημίες που η εμπειρία δείχνει να παρουσιάζονται στο χαρτοφυλάκιο των δανείων και προκαταβολών. Κάθε τέτοια κράτηση αντιμετωπίζεται ως μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο και όχι έξοδο για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της περιόδου. Ομοίως, κάθε πίστωση από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων καταλήγει σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο και δε συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της περιόδου.

47. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας χρειάζεται να γνωρίζουν την επίδραση που οι ζημίες των δανείων και προκαταβολών είχαν στην οικονομική θέση και απόδοση της τράπεζας. Αυτό τους βοηθά να κρίνουν την αποτελεσματικότητα με την οποία η τράπεζα εκμεταλλεύεται τους πόρους της. Συνεπώς, μια τράπεζα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό της πρόβλεψης για ζημίες δανείων και προκαταβολών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και τις μεταβολές στην πρόβλεψη κατά τη διάρκεια της περιόδου. Οι μεταβολές στην πρόβλεψη περιλαμβανομένων και των ποσών που είχαν διαγραφεί, αλλά εισπράχθηκαν μέσα στη περίοδο, παρουσιάζονται ξεχωριστά.

48. Μια τράπεζα μπορεί να αποφασίσει να μη λογίσει δεδουλευμένους τόκους δανείων ή προκαταβολών, για παράδειγμα, όταν ο δανειζόμενος βρίσκεται για περισσότερο από μια ορισμένη περίοδο σε καθυστέρηση πληρωμής τόκων ή κεφαλαίων. Η τράπεζα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των δανείων και προκαταβολών, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, επί του οποίου δεν έγινε λογισμός δεδουλευμένων τόκων, καθώς και τις βάσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιορίσει τη λογιστική αξία τέτοιων δανείων και προκαταβολών. Είναι επίσης επιθυμητό να γνωστοποιεί η τράπεζα αν καταχωρεί έσοδα από τόκους τέτοιων δανείων και προκαταβολών, καθώς και την επίδραση την οποία η μη καταχώρηση δεδουλευμένων τόκων έχει στη κατάσταση λογαριασμού των αποτελεσμάτων της.

49. Όταν δάνεια και προκαταβολές δεν μπορούν να ανακτηθούν, διαγράφονται και επιβαρύνουν τις προβλέψεις για ζημίες. Σε μερικές περιπτώσεις, δε διαγράφονται μέχρις ότου όλες οι αναγκαίες νόμιμες διαδικασίες έχουν ολοκληρωθεί και το ποσό της ζημίας έχει προσδιοριστεί

▼B

οριστικά. Σε άλλες περιπτώσεις, διαγράφονται ενωρίτερα, για παράδειγμα, όταν ο δανειζόμενος δεν πληρώνει τόκους ή δεν εξοφλεί κεφάλαιο, που είχε λήξει σε συγκεκριμένη περίοδο. Επειδή ο χρόνος διαγραφής των ανείσπρακτων δάνειων και προκαταβολών διαφέρει, το μικτό ποσό των δανείων και προκαταβολών και των προβλέψεων για ζημίες, μπορεί να ποικίλει σημαντικά σε όμοιες συνθήκες. Ως αποτέλεσμα, η τράπεζα γνωστοποιεί τις μεθόδους διαγραφής των ανείσπρακτων δανείων και προκαταβολών.

ΓΕΝΙΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ

50. **Κάθε κράτηση ποσού για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους, που συμπεριλαμβάνει μελλοντικές ζημίες και άλλους απρόβλεπτους κινδύνους πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά ως μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο. Κάθε πίστωση που προέρχεται από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων καταλήγει σε αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο και δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου.**

51. Τοπικές συνθήκες ή νομοθεσία μπορεί να απαιτούν ή να επιτρέπουν στην τράπεζα να κρατεί ποσά για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους, πέρα των επιβαρύνσεων για ζημίες δανείων και προκαταβολών, που προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 45. Επίσης, μπορεί να απαιτείται από μία τράπεζα ή να επιτρέπεται σε αυτή, η διενέργεια κρατήσεων για ενδεχόμενα. Τέτοια ποσά για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και ενδεχόμενα δεν έχουν τις ιδιότητες για καταχώρηση ως Προβλέψεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Συνεπώς, μία τράπεζα καταχωρεί τέτοια ποσά σε μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο. Αυτό είναι αναγκαίο για να αποφεύγεται η υπερτίμηση των υποχρεώσεων, υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, η μη γνωστοποίηση δεδουλευμένων και προβλέψεων και η ευκαιρία να παραποιείται το καθαρό εισόδημα και τα ίδια κεφάλαια.

52. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων δεν μπορεί να παρουσιάζει σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για την απόδοση μιας τράπεζας, αν το καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου περιλαμβάνει τις επιδράσεις μη γνωστοποιούμενων ποσών, που κρατήθηκαν για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους ή για επιπρόσθετα ενδεχόμενα ή μη γνωστοποιούμενες πιστώσεις προερχόμενες από την αναστροφή τέτοιων κρατήσεων. Ομοίως, ο ισολογισμός δεν μπορεί να παρέχει συναφή και αξιόπιστη πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση μιας τράπεζας, αν ο ισολογισμός περιλαμβάνει υπερτιμημένες υποχρεώσεις, υποτιμημένα περιουσιακά στοιχεία ή δεν εμφανίζει δεδουλευμένα και προβλέψεις.

ΕΝΕΧΥΡΙΑΣΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

53. **Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των εγγυημένων και εμπραγμάτως καλυμμένων υποχρεώσεων και το είδος και τη λογιστική αξία των ενεχυριασμένων περιουσιακών στοιχείων.**

54. Σε μερικές χώρες, οι τράπεζες είναι υποχρεωμένες, είτε από το νόμο είτε από τοπική συνήθεια, να ενεχυριάζουν περιουσιακά στοιχεία, ως εξασφάλιση ορισμένων καταθέσεων και άλλων υποχρεώσεων. Τα ποσά που απαιτούνται είναι συχνά ουσιώδη και έτσι μπορεί να έχουν μια σημαντική επίδραση στην εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης μιας τράπεζας.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

55. Οι τράπεζες γενικά αναλαμβάνουν διαχειριστικές και εμπιστευτικές δραστηριότητες που συνεπάγονται την κατοχή ή τοποθέτηση περιουσιακών στοιχείων για λογαριασμό ιδιωτών, ομάδας συμφερόντων, προγραμμάτων εξόδου από την υπηρεσία και άλλων θεσμών. Εφόσον η σχέση διαχειριστή ή άλλη όμοια σχέση προβλέπεται από νόμο, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία δεν ανήκουν στην τράπεζα και, συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της. Αν η τράπεζα απασχολείται σε σημαντικές δραστηριότητες διαχείρισης, γίνεται γνωστοποίηση αυτού του γεγονότος, με μία ένδειξη της έκτασης αυτών των δραστηριοτήτων, στις οικονομικές καταστάσεις της, λόγω της πιθανής υποχρέωσης, αν αποτύχει στα διαχειριστικά καθήκοντά της. Για το σκοπό αυτό, στις δραστηριότητες διαχείρισης δεν περιλαμβάνονται οι λειτουργίες φύλαξης.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

56. Το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών», πραγματεύεται γενικά τις γνωστοποιήσεις των σχέσεων με συνδεδεμένα μέρη και των συναλλαγών μεταξύ της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και των συνδεδεμένων με αυτή μερών. Σε μερικές χώρες, ο

▼B

νόμος ή τα εποπτικά όργανα απαγορεύουν ή περιορίζουν τις τράπεζες να έρχονται σε συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, ενώ σε άλλες χώρες οι συναλλαγές αυτές επιτρέπονται. Το ΔΛΠ 24 έχει ιδιαίτερη σημασία για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας σε μια χώρα που επιτρέπει τέτοιες συναλλαγές.

57. Ορισμένες συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να πραγματοποιούνται με διαφορετικούς όρους σε σχέση με συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη. Για παράδειγμα, μια τράπεζα μπορεί να προκαταβάλει ένα μεγαλύτερο ποσό ή να επιβαρύνει με χαμηλότερα επιτόκια ένα συνδεδεμένο μέρος, από ότι θα έκανε σε παρόμοιες κατά τα άλλα περιπτώσεις προς ένα μη συνδεδεμένο μέρος. Προκαταβολές ή καταθέσεις μπορεί να διεκπεραιώνονται μεταξύ συνδεδεμένων μερών πιο γρήγορα και με λιγότερες διατυπώσεις από ότι είναι δυνατόν όταν πρόκειται για μη συνδεδεμένα μέρη. Και αν ακόμη οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών προκύπτουν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών μιας τράπεζας, οι πληροφορίες γύρω από τέτοιες συναλλαγές είναι χρήσιμες για τις ανάγκες των χρηστών και οι γνωστοποιήσεις τους επιβάλλονται από το ΔΛΠ 24, «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών».

58. Όταν μια τράπεζα συναλλάσσεται με συνδεδεμένα μέρη, είναι σκόπιμο να γνωστοποιεί το είδος της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους και τη φύση και τα στοιχεία των συναλλαγών, που είναι αναγκαία για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τράπεζας. Τα στοιχεία που, κανονικά, πρέπει να γνωστοποιούνται για τη συμμόρφωση προς το ΔΛΠ 24, συμπεριλαμβάνουν την πολιτική παροχής δανείων από την τράπεζα στα συνδεδεμένα μέρη. Σε σχέση με τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, γνωστοποιείται το ποσό ή η αναλογία που συμπεριλαμβάνεται:

(α) σε κάθε ένα από τα δάνεια και τις προκαταβολές, τις καταθέσεις και τις αποδοχές και υποσχετικές. Στις γνωστοποιήσεις μπορεί να περιλαμβάνονται τα συνολικά ποσά που εκκρεμούν στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, όπως επίσης και οι προκαταβολές, οι καταθέσεις, οι εξοφλήσεις και άλλες μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(β) σε κάθε μία από τις κυριότερες κατηγορίες εσόδων, εξόδων τόκου και προμηθειών που πληρώθηκαν,

(γ) στα έξοδα της περιόδου για ζημίες δανείων και προκαταβολών και στις προβλέψεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, και

(δ) στις ανέκκλητες εγγυήσεις και στα ενδεχόμενα και δεσμεύσεις από τα εκτός ισολογισμού στοιχεία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

59. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1991.**

▼M5

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31

Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Πεδίο εφαρμογής	1-2
Ορισμοί	3-12
Μορφές κοινοπραξιών	7
Από κοινού έλεγχος	8
Συμβατικός διακανονισμός	9-12
Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες	13-17
Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία	18-23
Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες	24-47
Οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας	30-45
Αναλογική ενοποίηση	30-37
Μέθοδος καθαρής θέσης	38-41

▼**M5**

Εξαιρέσεις στην αναλογική ενοποίηση και τη μέθοδο της καθαρής θέσης	42-45
Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας	46-47
Συναλλαγές μεταξύ μέλους κοινοπραξίας και κοινοπραξίας	48-50
Παρουσίαση των συμμετοχών σε κοινοπραξίες στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή	51
Υπευθύνοι διαχειριστές των κοινοπραξιών	52-53
Γνωστοποιήσεις	54-57
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	58
Ανάκληση του ΔΛΠ 31 (αναθεωρημενο το 2000)	59

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31 (αναθεωρημένο το 2000): *Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από:***

   (α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

   ή

   (β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις,

   ***που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39* Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.**

2. ***Το μέλος της κοινοπραξίας που έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από τις απαιτήσεις των παραγράφων 30 (αναλογική ενοποίηση) και 38 (μέθοδος καθαρής θέσης) όταν πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:***

   (α) υπάρχουν ενδείξεις ότι η συμμετοχή έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό να διατεθεί εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και ότι η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή,

   (β) εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του ΔΛΠ 27 **Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*που επιτρέπει σε μητρική εταιρία που επίσης έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις***

   ή

   (γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

      (i) το μέλος της κοινοπραξίας κατέχεται εξ'ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι το μέλος της κοινοπραξίας δε θα εφαρμόσει την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ'αυτού,

      (ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του μέλους της κοινοπραξίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

▼M5

(iii) το μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών του σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά

και

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία του μέλους της κοινοπραξίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

3. *Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:*

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.

Μέθοδος καθαρής θέσης είναι μία μέθοδος λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με την οποία η συμμετοχή σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του μέλους της κοινοπραξίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Τα αποτελέσματα του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημίες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

Επενδυτής σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτήν την κοινοπραξία.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Αναλογική ενοποίηση είναι μια μέθοδος λογιστικού χειρισμού και παρουσίασης, σύμφωνα με την οποία το μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, ενοποιείται «γραμμή προς γραμμή» με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας ή εμφανίζεται με ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Μέλος κοινοπραξίας είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτήν την κοινοπραξία.

4. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η αναλογική ενοποίηση ή η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή συμμετοχή μέλους κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

5. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές των μελών στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

▼**M5**

6. Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27, από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13(γ) του ΔΛΠ 28: *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* η από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης ή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος Προτύπου, δύνανται να παρουσιάζουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μόνο.

Μορφές κοινοπραξιών

7. Οι Κοινοπραξίες έχουν πολλές και διάφορες μορφές και δομές. Αυτό το Πρότυπο εντοπίζει τρεις γενικότερες μορφές - από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες - που χαρακτηρίζονται ως κοινοπραξίες και ανταποκρίνονται στον ορισμό αυτό. Τα ακόλουθα χαρακτηριστικά είναι κοινά σε όλες τις κοινοπραξίες:

(α) δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω συμβατικού διακανονισμού

και

(β) ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο.

Από κοινού έλεγχος

8. Ο από κοινού έλεγχος μπορεί να αποκλειστεί όταν η εκδότρια βρίσκεται σε αναδιοργάνωση που επιβάλλεται δια νόμου ή που βρίσκεται σε πτώχευση ή της οποίας η ικανότητα να μεταβιβάσει κεφάλαια στο μέλος της κοινοπραξίας περιορίζεται σε μακροπρόθεσμη βάση. Εάν ο από κοινού έλεγχος συνεχίζεται, τα γεγονότα αυτά δε νομιμοποιούν τη λογιστική αντιμετώπιση των κοινοπραξιών που δεν είναι σύμφωνη με το παρόν Πρότυπο.

Συμβατικός διακανονισμός

9. Η ύπαρξη συμβατικού διακανονισμού διαχωρίζει τις συμμετοχές που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο από τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή (βλέΠε ΔΛΠ 28). Δραστηριότητες που δε διέπονται από συμβατικό διακανονισμό που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δε συνιστούν κοινοπραξίες για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

10. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους, για παράδειγμα, με μια σύμβαση μεταξύ των μελών κοινοπραξιών ή με πρακτικά συζητήσεων μεταξύ των μελών. Σε μερικές περιπτώσεις, ο διακανονισμός ενσωματώνεται στο καταστατικό ή σε άλλο κανονιστικό έγγραφο της κοινοπραξίας. Οποιαδήποτε μορφή και αν έχει, ο συμβατικός διακανονισμός είναι συνήθως γραπτός και καλύπτει θέματα, όπως:

(α) τη δραστηριότητα, τη διάρκεια και την υποχρέωση της κοινοπραξίας για σύνταξη αναφορών,

(β) το διορισμό του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των μελών της,

(γ) τις εισφορές κεφαλαίου των μελών της κοινοπραξίας

και

(δ) τη διανομή του προϊόντος, των εσόδων, των δαπανών ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τα μέλη της.

11. Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο στην κοινοπραξία. Αυτός ο όρος εξασφαλίζει ότι κανένας μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα. Ο διακανονισμός προσδιορίζει όσες αποφάσεις, σε τομείς ουσιώδεις για τους σκοπούς της κοινοπραξίας, απαιτούν τη συναίνεση όλων των μελών της και όσες αποφάσεις μπορεί να απαιτούν τη συναίνεση μιας συγκεκριμένης πλειοψηφίας των μελών.

12. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να κατονομάζει ένα μέλος της κοινοπραξίας ως υπεύθυνο διαχειριστή ή διευθυντή της Κοινοπραξίας. Ο διαχειριστής δεν ελέγχει την κοινοπραξία, αλλά ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής, που έχει συμφωνηθεί από τα μέλη της κοινοπραξίας με το συμβατικό διακανονισμό και έχει ανατεθεί στο διαχειριστή. Αν ο διαχειριστής έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της οικονομικής δραστηριότητας, τότε ελέγχει την κοινοπραξία και αυτή αποτελεί θυγατρική του διαχειριστή και όχι κοινοπραξία.

▼M5

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

13. Οι εργασίες μερικών Κοινοπραξιών προϋποθέτουν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας παρά την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού. ή άλλης οντότητας ή επιχειρηματικής δομής που είναι ξεχωριστή από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία και διατηρεί τα δικά του αποθέματα. Επίσης πραγματοποιεί τις δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση, δημιουργώντας δικές του υποχρεώσεις. Οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας μπορεί να διεξάγονται από υπαλλήλους του μέλους, παράλληλα με όμοιες δραστηριότητες του μέλους. Η συμφωνία της κοινοπραξίας συνήθως προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο τα έσοδα από την πώληση προϊόντος της κοινοπραξίας και κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία κατανέμεται μεταξύ των μελών της.

14. Ένα παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης δραστηριότητας είναι, όταν δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας συνδυάζουν τις δραστηριότητες, τους πόρους και την εμπειρία τους για να κατασκευάσουν, να προβάλουν και να διανείμουν από κοινού ένα συγκεκριμένο προϊόν, όπως ένα αεροσκάφος. Διάφορα τμήματα της κατασκευαστικής διαδικασίας διεκπεραιώνονται από κάθε μέλος της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας επιβαρύνεται με τα δικά του κόστη και παίρνει ένα μερίδιο του εσόδου από την πώληση του αεροσκάφους, που προσδιορίζεται σύμφωνα με το συμβατικό διακανονισμό.

15. ***Σε σχέση με τις συμμετοχές του στις από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:***

(α) τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει

και

(β) τις δαπάνες που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία.

16. Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

17. Μπορεί να μην απαιτούνται ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία για την ίδια την κοινοπραξία και ούτε η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από αυτή. Όμως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις, ούτως ώστε να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

18. Μερικές κοινοπραξίες προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα, από τα μέλη της κοινοπραξίας, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που εισφέρονται στην κοινοπραξία ή αποκτώνται για αυτήν και προορίζονται αποκλειστικά για τους σκοπούς της. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται προς όφελος των μελών της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να λάβει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας βαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των δαπανών που πραγματοποιούνται.

19. Αυτές οι κοινοπραξίες δεν προϋποθέτουν την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας ή επιχείρησης που να είναι ξεχωριστή από τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, μέσω του μεριδίου του στο από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο.

20. Πολλές δραστηριότητες στις βιομηχανίες πετρελαίου, αερίου και εξόρυξης μεταλλευμάτων προϋποθέτουν από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, κάποιες εταιρίες παραγωγής πετρελαίου μπορεί να ελέγχουν από κοινού και να εκμεταλλεύονται έναν αγωγό πετρελαίου. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τον αγωγό για να μεταφέρει το δικό του προϊόν, με αντάλλαγμα την επιβάρυνσή του με μια συμφωνηθείσα αναλογία των δαπανών εκμετάλλευσης του αγωγού. Ένα άλλο παράδειγμα ενός από κοινού ελεγχόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι, όταν δύο οντότητες ελέγχουν από κοινού ένα ακίνητο, λαμβάνοντας η κάθε μία ένα μερίδιο των ενοικίων που εισπράττονται και επιβαρυνόμενη ένα μέρος των δαπανών.

▼M5

21. ***Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:***

(α) το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων,

(β) οποιεσδήποτε υποχρεώσεις έχει πραγματοποιήσει,

(γ) το μερίδιό στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία,

(δ) το έσοδο από την πώληση ή τη χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία

και

(ε) τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία.

22. Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και τις οικονομικές καταστάσεις του:

(α) το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων και όχι ως επένδυση. Για παράδειγμα, το μερίδιο σε από κοινού ελεγχόμενο αγωγό πετρελαίου κατατάσσεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

(β) κάθε αναληφθείσα υποχρέωση, για παράδειγμα, εκείνες που αναλήφθηκαν για τη χρηματοδότηση του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία.

(γ) το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλα μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία.

(δ) το έσοδο από την πώληση ή χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία.

(ε) τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία, για παράδειγμα, εκείνα που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση του συμφέροντος του μέλους στην κοινοπραξία στα περιουσιακά στοιχεία και με την πώληση του μεριδίου του στο προϊόν.

Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

23. Ο χειρισμός των από κοινού ελεγχόμενων περιουσιακών στοιχείων αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα και, συνήθως, τη νομική μορφή της κοινοπραξίας. Τα ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της ίδιας της κοινοπραξίας μπορεί να περιορίζονται σε όσες δαπάνες πραγματοποιούνται από κοινού από τα μέλη και τελικά βαρύνουν αυτούς, σύμφωνα με τα συμφωνημένα μερίδιά τους. Οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην καταρτίζονται για την κοινοπραξία, όμως τα μέλη μπορούν να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις ώστε να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

24. Από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή. Η οικονομική οντότητα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες οντότητες, εκτός από το γεγονός ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας.

25. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις, προβαίνει σε δαπάνες και αποκτά έσοδα. Μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της και να αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας δικαιούται ένα μερίδιο των κερδών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, μολονότι μερικές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν και τη διαμοίραση του προϊόντος της κοινοπραξίας.

▼M5

26. Ένα κοινό παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας είναι όταν δύο οντότητες συνδυάζουν τις δραστηριότητές τους σε ένα συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα με τη μεταβίβαση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Άλλο παράδειγμα προκύπτει, όταν μία οντότητα αρχίζει μία δραστηριότητα σε μία ξένη χώρα, σε συνεργασία με το κράτος ή άλλη υπηρεσία αυτής της χώρας, εγκαθιδρύοντας μια ξεχωριστή οικονομική οντότητα, που ελέγχεται από κοινού από την οντότητα και το κράτος ή την υπηρεσία.

27. Πολλές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες είναι ουσιαστικά όμοιες προς εκείνες τις κοινοπραξίες που αναφέρονται ως «από κοινού ελεγχόμενες εργασίες» ή «από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία». Για παράδειγμα, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να μεταβιβάσουν ένα από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο, όπως έναν αγωγό πετρελαίου, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, για φορολογικούς ή άλλους λόγους. Ομοίως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συνεισφέρουν, σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, περιουσιακά στοιχεία, τα οποία θα είναι αντικείμενο εκμετάλλευσης από κοινού. Μερικές από κοινού ελεγχόμενες εργασίες επίσης προϋποθέτουν τη σύσταση μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, για να απασχολείται με ειδικά θέματα της δραστηριότητας, για παράδειγμα το σχεδιασμό, την προβολή, τη διανομή ή τις μετά την πώληση του προϊόντος υπηρεσίες.

28. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις κατά τον ίδιο τρόπο, όπως άλλες οντότητες, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

29. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας συνήθως συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Αυτές οι εισφορές περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία του μέλους της κοινοπραξίας και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του, ως επένδυση στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

Οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας

Αναλογική ενοποίηση

30. ***Το μέλος της κοινοπραξίας θα αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα με την αναλογική ενοποίηση ή τον εναλλακτικό χειρισμό που περιγράφεται στην παράγραφο 38. Όταν γίνεται χρήση της αναλογικής ενοποίησης, μία εκ των δύο κατωτέρω μορφών παρουσίασης πρέπει να εφαρμοστεί.***

31. Ο επενδυτής – μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα χρησιμοποιώντας έναν εκ των δύο τύπων παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.

32. Κατά την αναγνώριση μιας συμμετοχής σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, είναι ουσιώδες το μέλος της κοινοπραξίας να αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα του διακανονισμού και όχι τη συγκεκριμένη δομή ή τη μορφή της κοινοπραξίας. Σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, το μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, μέσω του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας. Αυτή η ουσία και οικονομική πραγματικότητα αντανακλώνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, όταν αυτός αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, χρησιμοποιώντας έναν από τους δύο τύπους παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης που περιγράφονται στην παράγραφο 34.

33. Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σημαίνει ότι ο ισολογισμός του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Πολλές από τις διαδικασίες που αρμόζουν για την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης είναι όμοιες προς τις διαδικασίες ενοποίησης των επενδύσεων σε θυγατρικές, που εκτίθενται στο ΔΛΠ 27.

34. Για την αναλογική ενοποίηση μπορεί να χρησιμοποιηθούν διάφορες μορφές παρουσίασης. Το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να ενσωματώνει το

▼M5

μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα όμοια στοιχεία, γραμμή προς γραμμή, στις οικονομικές καταστάσεις του. Για παράδειγμα, μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα αποθέματα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα δικά του αποθέματα και το μερίδιό του στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία. Εναλλακτικά, το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να συμπεριλάβει ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του, για το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να δείξει το μερίδιό του στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας ξεχωριστά, ως μέρος των δικών του κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων. Μπορεί να δείξει το μερίδιό του στις ενσώματες ακινητοποιήσεις της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας ξεχωριστά, ως μέρος των δικών του πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Αμφότερες οι μορφές παρουσίασης καταλήγουν στην παρουσίαση ίδιων ποσών κέρδους και ζημίας και της κάθε κύριας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών και είναι αποδεκτές για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

35. Οποιοσδήποτε τύπος και αν χρησιμοποιείται για την αναλογική ενοποίηση, δεν αρμόζει να συμψηφίζονται περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με την αφαίρεση άλλων υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων, καθώς και εσόδων και δαπανών με την αφαίρεση άλλων εσόδων και δαπανών, εκτός εάν υπάρχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει το αναμενόμενο αποτέλεσμα ως προς τη ρευστοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

36. ***Το μέλος της κοινοπραξίας θα πρέπει να διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.***

37. Το μέλος της κοινοπραξίας διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να συμμετέχει στον έλεγχο μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν το μέλος της κοινοπραξίας διαθέσει τη συμμετοχή του ή όταν τίθενται εξωτερικοί περιορισμοί στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, τις οποίες δεν ελέγχει πλέον από κοινού.

Μέθοδος καθαρής θέσης

38. ***Ως εναλλακτική της αναλογικής ενοποίησης που περιγράφεται στην παράγραφο 30, το μέλος της κοινοπραξίας πρέπει θα αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης.***

39. Το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.

40. Κάποια μέλη κοινοπραξιών αναγνωρίζουν τις συμμετοχές τους σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες κάνοντας χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28. Η χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης υποστηρίζεται από εκείνους που ισχυρίζονται ότι δεν αρμόζει να ενοποιούνται τα πλήρως ελεγχόμενα στοιχεία με τα από κοινού ελεγχόμενα στοιχεία, καθώς και από όσους πιστεύουν ότι τα μέλη της κοινοπραξίας ασκούν ουσιώδη επιρροή, παρά κοινό έλεγχο, σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Αυτό το Πρότυπο δε συνιστά τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, γιατί η αναλογική ενοποίηση αντικατοπτρίζει καλύτερα την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμμετοχής του μέλους της κοινοπραξίας σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, δηλαδή τον έλεγχο στο μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων. Παρόλα αυτά, το Πρότυπο αυτό επιτρέπει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ως εναλλακτικό χειρισμό, όταν αναγνωρίζονται οι συμμετοχές στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

41. ***Το μέλος της κοινοπραξίας θα διακόπτει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.***

▼**M5**

Εξαιρέσεις στην αναλογική ενοποίηση και τη μέθοδο της καθαρής θέσης

42. ***Οι συμμετοχές σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η παράγραφος 2(α) θα αναγνωρίζονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση και θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.***

43. Όταν, σύμφωνα με τις παραγράφους 2(α) και 42, η συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που προηγουμένως αντιμετωπιζόταν λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, δεν έχει διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπει ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*). Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.

44. Κατ'εξαίρεση, το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη συμμετοχή της παραγράφου 2(α), αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλους. Το μέλος της κοινοπραξίας δεν απαιτείται να εφαρμόσει την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης σε συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

45. ***Από την ημερομηνία που ή από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα γίνει θυγατρική του μέλους της κοινοπραξίας, το μέλος αυτό θα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμμετοχή του σύμφωνα με το ΔΛΠ 27. Από την ημερομηνία που η από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα γίνει συγγενής εταιρία του μέλους της κοινοπραξίας, το μέλος θα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμμετοχή του σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.***

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας

46. ***Η συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίζεται λογιστικά στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας σύμφωνα με τις παραγράφους 37-42 του ΔΛΠ 27.***

47. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει ποιες οντότητες δημοσιεύουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΜΕΛΟΥΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

48. ***Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής. Ενόσω τα περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και εφόσον το μέλος έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, ο τελευταίος πρέπει να αναγνωρίζει μόνο όσο μέρος του κέρδους ή ζημίας αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών της κοινοπραξίας.*** (*) ***Το μέλος πρέπει να αναγνωρίζει όλο το ποσό της οποιασδήποτε ζημίας, όταν η εισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μιας ζημίας απομείωσης.***

49. ***Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας αποκτά περιουσιακά στοιχεία από μία κοινοπραξία, το μέλος δε θα αναγνωρίζει το μερίδιό του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένα ανεξάρτητο μέρος. Το μέλος της κοινοπραξίας θα αναγνωρίζει το μερίδιό του στις ζημιές που προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως τα κέρδη, εκτός αν οι ζημιές αντιπροσωπεύουν μια μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μια ζημία απομείωσης, οπότε θα αναγνωρίζονται αμέσως.***

50. Για να εκτιμήσει αν μία συναλλαγή μεταξύ ενός μέλους κοινοπραξίας και μιας κοινοπραξίας παρέχει απόδειξη της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, το μέλος προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων*. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης, το μέλος της κοινοπραξίας εκτιμά τις μελλοντικές ταμιακές ροές από το περιουσιακό στοιχείο βάσει της συνεχιζόμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και της τελικής διάθεσής του από την κοινοπραξία.

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-13 *Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες.*

▼M5

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

51. ***Ο επενδυτής σε κοινοπραξία που δεν έχει από κοινού έλεγχο θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, αν ασκεί ουσιώδη επιρροή στην κοινοπραξία.***

ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ ΤΩΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

52. ***Οι υπεύθυνοι διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας πρέπει να αντιμετωπίζουν λογιστικά κάθε αμοιβή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα.***

53. Ένα ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας μπορεί να ενεργούν ως διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας. Οι διαχειριστές συνήθως λαμβάνουν μία διευθυντική αμοιβή για αυτά τα καθήκοντα. Οι αμοιβές αντιμετωπίζονται λογιστικά από την κοινοπραξία ως δαπάνες.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

54. ***Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων ξεχωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη:***

(α) κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που το μέλος κοινοπραξίας έχει αναλάβει σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιό του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών,

(β) το μερίδιό του από ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως βαρύνεται

και

(γ) όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή το μέλος της κοινοπραξίας βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων μελών της κοινοπραξίας.

55. ***Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων δεσμεύσεων, σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, ξεχωριστά από άλλες δεσμεύσεις:***

(α) κάθε δέσμευση του μέλους που αφορά κεφαλαιουχικές δαπάνες σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες και το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών

και

(β) το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες των ιδίων των κοινοπραξιών.

56. ***Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί μια κατάσταση και περιγραφή των συμμετοχών σε σημαντικές κοινοπραξίες και το ποσοστό ιδιοκτησίας που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες. Το μέλος κοινοπραξίας που παρουσιάζει τις συμμετοχές του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες χρησιμοποιώντας είτε τον τύπο παρουσίασης «γραμμή προς γραμμή» για την αναλογική ενοποίηση είτε τη μέθοδο καθαρής θέσης, θα γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που σχετίζονται με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες.***

57. ***Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί τη μέθοδο που εφαρμόζει για την αναγνώριση των συμμετοχών του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.***

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

58. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1ης Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1ης Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 31 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 2000)

59. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31: *Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες* (αναθεωρημένο το 2000).

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1ης Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Α1. Η ΜΕΔ-13 *Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες* τροποποιείται ως εξής:

Η παραπομπή τροποποιείται ως εξής:

Παραπομπή: ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες*

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

1. Το ΔΛΠ 31 παραγρ. 48 αναφέρεται στις εισφορές και τις πωλήσεις μεταξύ ενός μέλους κοινοπραξίας και μιας κοινοπραξίας ως εξής: «Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής.» Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 31 παραγρ. 24 αναφέρει ότι μία «από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μία κοινοπραξία που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας ή συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή». Δεν υπάρχει ρητή καθοδήγηση για την αναγνώριση κερδών και ζημιών που προκύπτουν από εισφορές μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες [«Κ.Ε.Ο.Ο.»].

…

Α2. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών, που τίθενται σε ισχύ το Δεκέμβριο 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 31 *Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες* τροποποιούνται σε ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες.*

▼**M4**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

ΠΕΡΙΕΧΌΜΕΝΑ

	Σημσία
Σκοπός	1-3
Πεδιο εφαρμογής	4-10
Ορισμοί	11-14
Παρουσίαση	15-50
Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια	15-27
Μη συμβατική υποχρέωση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου [παράγραφος 16(α)]	17-20
Διακανονισμός με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας [παράγραφος 16(β)]	21-24
Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού	25
Επιλογές διακανονισμού	26-27
Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα	28-32
Ίδιες μετοχές	33-34
Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη	35-41
Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	42-50
Γνωστοποιήσεις	51-95
Μορφή, θέση και κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων	53-55
Πολιτικές διαχείρισης κινδύνου και δραστηριότητες αντιστάθμισης	56-59
Όροι, προϋποθέσεις και λογιστικές πολιτικές	60-66

▼**M4**

Κίνδυνος επιτοκίου	67-75
Πιστωτικός κίνδυνος	76-85
Εύλογη αξία	86-93
Άλλες γνωστοποιήσεις	94-94
Διαγραφή	94
Εξασφαλίσεις	94
Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα	94
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων	94
Επανακατάταξη	94
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και καθαρή θέση	94
Απομείωση αξίας	94
Ανεξόφλητα χρέη και αθετήσεις	94
Ημερομηνία έναρξης Ισχύος	96-97
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	98-100

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 (αναθεωρημένο 2000) *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να να ενισχύσει την κατανόηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τη σπουδαιότητα των χρηματοοικονομικών μέσων αναφορικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οντότητας.

2. Το Πρότυπο αυτό περιλαμβάνει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων και προσδιορίζει τις σχετικές πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται. Ως προς το σκέλος της Παρουσίασης, το Πρότυπο, ασχολείται με την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται. Ως προς το σκέλος της Γνωστοποίησης, το Πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών μιας οντότητας που αφορούν στα χρηματοοικονομικά μέσα, καθώς και στις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν για αυτά. Επιπλέον, το Πρότυπο ενθαρρύνει την από μέρους της οντότητας γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με το είδος και την έκταση της χρήσης των χρηματοοικονομικών μέσων από την οντότητα, τους επιχειρηματικούς σκοπούς που αυτά εξυπηρετούν, τους κινδύνους που συνδέονται με αυτά και την πολιτική της διοίκησης για τον έλεγχο αυτών των κινδύνων.

3. Οι αρχές του παρόντος Προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. ***Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:***

   (α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 **Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις,** ***ΔΛΠ 28*** **Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις** ***ή ΔΛΠ 31*** **Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες.*** ***Ωστόσο, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική ή συγγενής εταιρία ή σε κοινοπραξία που σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39:*** **Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.*** ***Στις περιπτώσεις αυτές, θα εφαρμόζονται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ***

▼**M4**

28 και ΔΛΠ 31 πλέον εκείνων που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο. Οι οντότητες θα εφαρμόζουν επίσης το Πρότυπο αυτό σε όλα τα παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες.

(β) δικαιώματα και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 **Παροχές σε Εργαζομένους.**

(γ) δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστικές συμβάσεις. Όμως, οι οντότητες θα εφαρμόσουν το Πρότυπο αυτό σε χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν τη μορφή ασφαλιστικής (ή αντασφαλιστικής) σύμβασης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6, αλλά που κυρίως αφορά τη μεταφορά του χρηματοοικονομικού κινδύνου που περιγράφεται στην παράγραφο 52. Επιπρόσθετα, οι οντότητες θα εφαρμόσουν το Πρότυπο σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστικές συμβάσεις (βλέπει τις παραγράφους 10-13 του ΔΛΠ 39).

(δ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε παραγράφους 65-67 του ΔΛΠ 22 **Συνενώσεις Επιχειρήσεων).-** ***Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αποκτώντα.***

(ε) συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή χρημάτων με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές (βλέπε παράγραφο ΟΕ1 του ΔΛΠ 39) Όμως, το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε άλλους τύπους παραγώγων που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια (για παράδειγμα, αν μία ανταλλαγή επιτοκίων εξαρτάται από κάποια κλιματολογική μεταβλητή όπως τις ημέρες που η θερμοκρασία υπερβαίνει κάποιους βαθμούς Κελσίου, η συνιστώσα της ανταλλαγής επιτοκίων είναι ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου – βλέπε παραγράφους 10-13 του ΔΛΠ 39).

5. Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα συμπεριλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι που έχει εκδώσει η οντότητα και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται κάποια χρηματοοικονομικά μέσα που, αν και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (όπως κάποιες δανειακές δεσμεύσεις).

6. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ασφαλιστική σύμβαση είναι μία σύμβαση, που εκθέτει τον ασφαλιστή σε συγκεκριμένου κινδύνους ζημίας από γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται ή καθίστανται γνωστά μέσα σε καθορισμένη περίοδο, περιλαμβανομένου του θανάτου (ή στην περίπτωση σύνταξης, της επιβίωσης του δικαιούχου), της ασθένειας, της ανικανότητας, της ζημίας ακινήτου, της βλάβης τρίτων μερών και της διακοπής εργασιών. Οι διατάξεις του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται, όταν ένα χρηματοοικονομικό μέσο λαμβάνει τη μορφή ασφαλιστικής σύμβασης, αλλά το οποίο αφορά κυρίως τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών κινδύνων (βλέπε παράγραφο 52), όπως για παράδειγμα, μερικοί τύποι συμβάσεων οικονομικής αντασφάλισης και εγγυημένων επενδύσεων, που εκδίδονται από ασφαλιστικές και άλλες οντότητες. Οι οντότητες που έχουν υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια, ενθαρρύνονται να εξετάζουν τη σκοπιμότητα εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος Προτύπου για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικών με τέτοιες υποχρεώσεις.

7. Άλλα Πρότυπα, που αφορούν συγκεκριμένους τύπους χρηματοοικονομικών μέσων, περιέχουν πρόσθετες απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* και το ΔΛΠ 26 *Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Εξόδου από την Υπηρεσία*, ενσωματώνουν ειδικές απαιτήσεις γνωστοποιήσεων, που αφορούν στις χρηματοδοτικές μισθώσεις και στις επενδύσεις του προγράμματος παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία, αντίστοιχα. Επίσης, μερικές ρυθμίσεις άλλων Προτύπων, ιδιαίτερα αυτές που περιλαμβάνονται στο ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων*, εφαρμόζονται σε χρηματοοικονομικά μέσα.

8. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορεί να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη***

▼M4

χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

9. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους ένα συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

   (α) όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων,

   (β) όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει παρόμοιες συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της),

   (γ) όταν, για παρόμοιες συμβάσεις, η οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παραλαβή με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή στο περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή

   και

   (δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά.

   Μία σύμβαση στο οποίο εφαρμόζεται η (β) ή η (γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Άλλες συμβάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 8 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

10. Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσω ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 9(α) ή (δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Τέτοιο συμβόλαιο δεν μπορεί να συναφθεί για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση.

ΟΡΙΣΜΟΙ (βλεπει επισης τισ παραγραΦουσ ΟΕ3-ΟΕ24)

11. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Χρηματοοικονομικό Μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οντότητα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

(α) ταμιακά διαθέσιμα,

(β) συμμετοχικό τίτλο άλλης οντότητας,

(γ) συμβατικό δικαίωμα:

(i) για παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οντότητα

ή

(ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οντότητα

ή

▼**M4**

(δ) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:

(i) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας

ή

(ii) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

(α) συμβατικό δικαίωμα:

(i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα

ή

(ii) την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οντότητα

ή

(β) συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας και είναι:

(i) μη παράγωγο για το οποίο η οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας

ή

(ii) παράγωγο που θα ή μπορεί να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για το σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας.

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

Εύλογη αξία εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίον ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

12. Δίδεται ορισμός των ακόλουθων ορών στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 που χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται στο ΔΛΠ 39.

— αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

— διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

— διαγραφή/διακοπή/παύση της αναγνώρισης

— παράγωγο

— μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

— Βέβαιη (ανέκκλητη) δέσμευση αγοράς

— προσδοκώμενη συναλλαγή

— αποτελεσματικότητα αντιστάθμισης

— αντισταθμιζόμενο στοιχείο

▼M4

— μέσο αντιστάθμισης

— διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις

— δάνεια και απαιτήσεις

— σύμβαση κανονικής αγοράς ή πώλησης

— κόστη συναλλαγής.

13. Σε αυτό το Πρότυπο, οι όροι «σύμβαση» και «συμβατικός» παραπέμπουν σε μία συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών, που έχει σαφείς οικονομικές συνέπειες, τις οποίες τα μέλη έχουν μικρή ή καμία, διακριτική ευχέρεια να αποφύγουν, επειδή συνήθως η συμφωνία είναι εκτελεστή κατά το νόμο. Οι συμβάσεις και, συνεπώς, τα χρηματοοικονομικά μέσα, μπορούν να λάβουν ποικίλες μορφές και δεν απαιτείται να είναι γραπτές.

14. Στο παρόν Πρότυπο, η λέξη «οντότητα» περιλαμβάνει φυσικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρίες, νομικά πρόσωπα και κρατικούς οργανισμούς.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Υποχρεώσεις και Ίδια Κεφάλαια (βλέπε επίσης τις παραγράφους ΟΕ25-ΟΕ29)

15. ***Ο εκδότης ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα εντάσσει, κατά την αρχική αναγνώριση, το όλον ή τα μέρη από τα οποία αποτελείται, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια ή στους συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με την ουσία της σχετικής συμβάσεως και τους ορισμούς του χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και του συμμετοχικού τίτλου.***

16. Όταν ο εκδότης εφαρμόζει τους ορισμούς της παραγράφου 11 για να προσδιορίσει αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος μάλλον παρά χρηματοοικονομική υποχρέωση, το μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος εφόσον και μόνον εφόσον αμφότεροι οι όροι (α) και (β) που ακολουθούν πληρούνται.

(α) Το μέσο δεν συμπεριλαμβάνει καμία συμβατική υποχρέωση:

(i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα

ή

(ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μία άλλη οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για τον εκδότη.

(β) Αν το μέσο δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη, είναι:

(i) μη παράγωγο το οποίο δεν περιλαμβάνει καμία υποχρέωση η οντότητα να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της

ή

(ii) παράγωγο που μπορεί να διακανονιστεί μόνον από τον εκδότη με την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Για τον σκοπό αυτό στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβόλαια για τη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.

Μία συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένης εκείνης που απορρέει από παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο, που μπορεί ή θα καταλήξει στη μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ίδιων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη, αλλά που δεν πληροί τους όρους (α) και (β) ανωτέρω δεν είναι συμμετοχικός τίτλος.

Μη συμβατική υποχρέωση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (παράγραφος 16(α))

17. Η ειδοποιός διαφορά της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από το συμμετοχικό τίτλο είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης ενός εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου (του εκδότη) να παραδώσει στον άλλον συμβαλλόμενο (τον κάτοχο) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με τον κάτοχο με όρους που είναι δυνητικάδυσμενείς για τον εκδότη. Μολονότι ο κάτοχος ενός συμμε-

▼M4

τοχικού τίτλου ενδέχεται να δικαιούται κατ' αναλογία μερίδιο μερισμάτων ή άλλων διανομών των ιδίων κεφαλαίων, ο εκδότης δεν έχει συμβατική υποχρέωση να προβεί σε τέτοιου είδους διανομές, επειδή δεν μπορεί να απαιτηθεί από αυτόν να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο σε άλλον συμβαλλόμενο.

18. Η κατάταξή ενός χρηματοοικονομικού μέσου στον ισολογισμό της οντότητας διέπεται από την ουσία του μέσου και όχι τη νομική μορφή του. Η ουσία και η νομική μορφή συνήθως συμπίπτουν, αλλά αυτό δεν ισχύει πάντα. Μερικά χρηματοοικονομικά μέσα λαμβάνουν τη νομική μορφή συμμετοχικού τίτλου, αλλά είναι στην ουσία υποχρεώσεις ενώ άλλα μέσα μπορεί να συνδυάζουν χαρακτηριστικά συμμετοχικών τίτλων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα:

(α) μία προνομιούχος μετοχή που προβλέπει την υποχρεωτική εξόφληση από τον εκδότη, έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού σε καθορισμένη ή προσδιοριστέα μελλοντική ημερομηνία ή που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη την εξόφληση του μέσου σε ή μετά από συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση.

(β) χρηματοοικονομικό μέσο που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να το πωλήσει στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (ένα διαθέσιμο από τον κάτοχο ή «puttable» μέσο για το οποίο ο κλατοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του)είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό ισχύει ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί ή όταν η νομική μορφή του διαθέσιμου από τον κάτοχο μέσο δίνει στον τελευταίο υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία του εκδότη. Η ύπαρξη δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι το διαθέσιμο μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, οι συλλογικές επενδύσεις ανοικτού τύπου, οι καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), οι συνεταιρισμοί και κάποιες συλλογικές οντότητες μπορούν να παράσχουν το δικαίωμα στους μεριδιούχους τους να εξαργυρώσουν τα δικαιώματα τους ανά πάσα στιγμή έναντι μετρητών που ισούνται με το αναλογικό μερίδιό τους επί της αξίας του ενεργητικού του εκδότη. Ωστόσο, η κατάταξη ως χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν αποκλείει τη χρήση περιγραφών όπως «καθαρή αξία ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» και «μεταβολή καθαρής αξίας ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» στην όψη των οικονομικών καταστάσεων οντότητας που δεν έχει μετοχικό κεφάλαια (όπως κάποια αμοιβαία κεφάλαια και κάποιες καταπιστευματικές μονάδες, βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 7) ή τη χρήση επιπρόσθετης γνωστοποίησης που δείχνει ότι τα συνολικά δικαιώματα των μελών περιλαμβάνουν στοιχεία όπως αποθεματικά που ανταποκρίνονται στον ορισμό και συμμετοχικών τίτλων και διαθέσιμων (puttable) μέσων που δεν τον πληρούν (Βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 8).

19. Αν η οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου για τον διακανονισμό μιας συμβατικής υποχρέωσης, η υποχρέωση ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα:

(α) περιορισμός της οντότητας στην εκπλήρωση μιας συμβατικής υποχρέωσης, όπως η έλλειψη πρόσβασης σε ξένο νόμισμα ή η ανάγκη να ληφθεί έγκριση της πληρωμής από μία εποπτική αρχή, δεν αναιρεί τη συμβατική υποχρέωση της οντότητας ή το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου, που πηγάζει από το χρηματοοικονομικό μέσο.

(β) μία συμβατική υποχρέωση που εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξαργύρωσης από τον αντισυμβαλλόμενο αποτελεί χρηματοοικονομική επειδή η οντότητα δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου.

20. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δεν επιβάλει ρητά συμβατική υποχρέωση για την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου, μπορεί να την επιβάλλει έμμεσα, μέσω των όρων και προϋποθέσεών της. Για παράδειγμα:

(α) το χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να περιέχει μία μη χρηματοοικονομική υποχρέωση που πρέπει να διακανονιστεί εφόσον και μόνον εφόσον η οντότητα δεν προβεί σε διανομές ή δεν εξαργυρώσει το μέσο. Αν η οντότητα μπορεί να αποφύγει τη μεταφορά μετρητών ή

▼**M4**

άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου μόνο με το διακανονισμό της μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση.

(β) ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση μόνον εάν προβλέπει ότι κατά το διακανονισμό η οντότητα θα παραδώσει είτε:

(i) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είτε

(ii) τις ίδιες της τις μετοχές η αξία των οποίων προσδιορίζεται ώστε να υπερβαίνει σε σημαντικό βαθμό την αξία των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Αν και η οντότητα δεν έχει ρητή συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η αξία της επιλογής του διακανονισμού με μετοχές είναι τέτοια που η οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς. Σε κάθε περίπτωση, ο κάτοχος έχει στην ουσία λάβει εγγύηση ότι θα παραλάβει κάποιο ποσό που ισοδυναμεί τουλάχιστον με την επιλογή του διακανονισμού τοις μετρητοίς (βλέπε παράγραφο 21).

Διακανονισμός με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας (παράγραφος 16(β))

21. Μία σύμβαση δεν είναι συμμετοχικός τίτλος μόνον επειδή μπορεί να καταλήξει στην παράδοση ή την παραλαβή των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας. Η οντότητα μπορεί να έχει συμβατικό δικαίωμα ή υποχρέωση να λάβει ή να παραδώσει μία ποσότητα των ίδιων της μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων που ποικίλλει ώστε η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν να ισούται με την αξία της συμβατικής υποχρέωσης ή του συμβατικού δικαιώματος. Τέτοιο συμβατικό δικαίωμα ή συμβατική υποχρέωση μπορεί να είναι για καθορισμένο ποσό ή ποσό που κυμαίνεται μερικώς ή πλήρως ανταποκρινόμενο στις μεταβολές κάποιας μεταβλητής εκτός των τιμών της αγοράς ή των συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας (π.χ., ένα επιτόκιο, μία τιμή αγαθού ή μία τιμή χρηματοοικονομικού μέσου). Δύο παραδείγματα είναι (α) συμβόλαιο παράδοσης συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας η αξία των οποίων ισούται με ΝΜ 100 (*) και (β) σύμβαση για την παράδοση συμμετοχικών τίτλων της οντότητας η αξία των οποίων ισούται με 100 ουγκιές χρυσό. Τέτοια σύμβαση είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση της οντότητας έστω και αν η οντότητα πρέπει ή μπορεί να τη διακανονίσει με την παράδοση των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων. Δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο επειδή η οντότητα χρησιμοποιεί μεταβλητό αριθμό των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων ως μέσο διακανονισμού της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η σύμβαση δεν αποδεικνύει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

22. Σύμβαση που θα διακανονιστεί μόνο από την οντότητα (με τη λήψη ή) την παράδοση συγκεκριμένου ποσού των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Για παράδειγμα, ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να αγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της οντότητας έναντι συγκεκριμένης τιμής ή έναντι ενός δηλωμένου συγκεκριμένου κεφαλαίου ενός ομολόγου, είναι συμμετοχικός τίτλος. Μεταβολές στην εύλογη αξία μίας σύμβασης που απορρέουν από διακυμάνσεις στα επιτόκια της αγοράς που δεν επηρεάζουν το ύψος των μετρητών ή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που θα καταβληθούν ή θα ληφθούν ή τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν με τον διακανονισμό της σύμβασης, δεν αποκλείουν τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως συμμετοχικό τίτλο. Κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που λαμβάνεται για πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή δικαίωμα αγοράς των μετοχών της ίδιας της οντότητας) προστίθεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κάθε τίμημα που καταβάλεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλεται για αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης) αφαιρείται απευθείας από τα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

23. Μία σύμβαση που περιέχει την υποχρέωση η οντότητα να αγοράσει τους ίδιους της τους συμμετοχικούς τίτλους έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία της τιμής εξόφλησης (για παράδειγμα, για την παρούσα

(*) Σε αυτή το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (ΝΜ).

▼M4

αξία της τιμής μελλοντικής επαναγοράς, την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή άλλο ποσό εξόφλησης). Αυτό συμβαίνει και στην περίπτωση που η ίδια η σύμβαση είναι συμμετοχικός τίτλος. Ένα παράδειγμα είναι η υποχρέωση της οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να αγοράσει έναντι μετρητών τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους. Όταν οι χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, η εύλογη αξία της (η παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης) επανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια. Στη συνέχεια, η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Αν το συμβόλαιο λήξει χωρίς να γίνει παράδοση, η λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανακατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια. Η συμβατική υποχρέωση αγοράς της οντότητας των ίδιων της των τίτλων δημιουργεί μία χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν η υποχρέωση αγοράς εξαρτάται από την άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο (ήτοι, ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να πωλήσει τους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας στην οντότητα έναντι σταθερού τιμήματος).

24. Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οντότητα που λαμβάνει ή παραδίδει συγκεκριμένο αριθμό των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων έναντι μεταβλητού ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Ένα παράδειγμα αποτελεί μία σύμβαση που ορίζει ότι η οντότητα θα παραδώσει 100 δικούς της συμμετοχικούς τίτλους έναντι ενός ποσού μετρητών που υπολογίζεται ώστε να ισούται με την αξία 100 ουγκιών χρυσού.

Όροι Ενδεχόμενου Διακανονισμού

25. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να απαιτεί η οντότητα να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλως να το διακανονίσει με τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση, σε περίπτωση πραγματοποίησης ή μη πραγματοποίησης βέβαιων μελλοντικών γεγονότων (ή βάση της έκβασης των αβέβαιων γεγονότων) που οι οποίες είναι εκτός του ελέγχου αμφοτέρων, του εκδότη και του κατόχου του μέσου, όπως μία μεταβολή κάποιου δείκτη χρηματιστηρίου, τιμών, επιτοκίων ή των φορολογικών απαιτήσεων ή ακόμα τα μελλοντικά έσοδα του εκδότη, τα καθαρά έσοδα ή του δείκτη ξένων προς ίδια κεφάλαια. Ο εκδότης τέτοιου μέσου δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου (ή άλλως να διακανονίσει κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση). Συνεπώς, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη εκτός:

(α) το τμήμα του ενδεχόμενου διακανονισμού για το οποίο θα μπορούσε να απαιτηθεί διακανονισμός τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι γνήσιο, αυθεντικό και έγκυρο

ή

(β) μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να διακανονίσει την υποχρέωση τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) μόνο στην περίπτωση της εκκαθάρισης της εκδότριας εταιρίας.

Επιλογές Διακανονισμού

26. ***Όταν ένα παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο παρέχει στο ένα μέρος επιλογή για τον τρόπο διακανονισμού (π.χ., ο εκδότης ή ο κάτοχος έχουν την επιλογή να επιλέξουν διακανονισμό μέσω συμψηφισμού ή της ανταλλαγής μετοχών έναντι μετρητών), είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός αν όλοι οι εναλλακτικοί τρόποι συμψηφισμού θα κατέληγαν στο χαρακτηρισμό του ως συμμετοχικό τίτλο.***

27. Ένα παράδειγμα παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων με επιλογή διακανονισμού που είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που ο εκδότης μπορεί να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή ανταλλάσσοντας τις ίδιες του τις μετοχές με μετρητά. Παρομοίως, κάποιες συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου έναντι των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου επειδή μπορούν να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου ή τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (βλέπε παραγράφους 8-10). Τέτοιες συμβάσεις είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και όχι συμμετοχικοί τίτλοι.

▼M4

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (βλέπε επίσης παραγράφους ΟΕ30-ΟΕ35 και Επεξηγηματικά Παραδείγματα 9-12)

28. ***Ο εκδότης ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου θα αξιολογήσει τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να προσδιορίσει αν περιέχει στοιχείο υποχρέωσης καθώς και στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Τέτοια στοιχεία θα κατατάσσονται ξεχωριστά ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με την παράγραφο 15.***

29. Η οντότητα αναγνωρίζει διακεκριμένα τα μέρη που συγκροτούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο, το οποίο α) δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση της οντότητας και β) παρέχει ένα δικαίωμα προαίρεσης στον κάτοχο του μέσου να το μετατρέψει σε συμμετοχικό τίτλο της οντότητας. Για παράδειγμα, ένα ομόλογο ή συναφές μέσο, μετατρέψιμο από τον κάτοχο σε συγκεκριμένο αριθμό κοινών μετοχών της οντότητας, αποτελεί ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Από την προοπτική της οντότητας, ένα τέτοιο μέσο αποτελείται από δύο συνθετικά μέρη: μία χρηματοοικονομική υποχρέωση (μία συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και ένα συμμετοχικό τίτλο (ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που παρέχει στον κάτοχο τη δυνατότητα, για μια καθορισμένη χρονική περίοδο, να μετατρέψει τον τίτλο σε κοινές μετοχές της οντότητας). Το οικονομικό αποτέλεσμα της έκδοσης ενός τέτοιου μέσου είναι ουσιαστικά το ίδιο με την ταυτόχρονη έκδοση ενός χρεωστικού τίτλου, με ρήτρα πρόωρου διακανονισμού και δικαιώματα αγοράς κοινών μετοχών ή, με την έκδοση χρεωστικού τίτλου με αποκοπτόμενα δικαιώματα αγοράς μετοχών. Κατά συνέπεια, σε όλες τις περιπτώσεις, η οντότητα παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων διακεκριμένα στον ισολογισμό της.

30. Η κατάταξη των στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων ενός μετατρέψιμου μέσου δεν αναθεωρείται, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της πιθανότητας άσκησης του δικαιώματος μετατροπής, ακόμη και όταν η άσκηση του δικαιώματος έχει καταστεί προφανώς οικονομικά επωφελής για ορισμένους κατόχους. Οι κάτοχοι δεν ενεργούν πάντοτε με προβλέψιμο τρόπο, επειδή π.χ. οι φορολογικές συνέπειες οι οποίες προκύπτουν από τη μετατροπή μπορεί να διαφέρουν μεταξύ διαφορετικών κατόχων. Περαιτέρω, η πιθανότητα μετατροπής μεταβάλλεται από χρόνο σε χρόνο. Η υποχρέωση της οντότητας να προβεί σε μελλοντικές πληρωμές παραμένει σε εκκρεμότητα, μέχρις ότου αυτή εξαλειφθεί μέσω της μετατροπής ήτης λήξης του μέσου ή κάποιας άλλης συναλλαγής.

31. ΤΟ ΔΛΠ 39 ασχολείται με την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι μέσα που φανερώνουν ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της. Συνεπώς, όταν η αρχική λογιστική αξία ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατανέμεται στα συνθετικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, η υπολειμματική αξία εκχωρείται στο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μετά την αφαίρεση από την εύλογη αξία του μέσου ως σύνολο το ποσό που προσδιορίστηκε ιδιαιτέρως για το στοιχείο της υποχρέωσης. Η αξία οποιωνδήποτε παράγωγων χαρακτηριστικών (όπως ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) ενσωματωμένων στο σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο εκτός του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων (όπως είναι ένα δικαίωμα μετατροπής) περιλαμβάνεται στο στοιχείο της υποχρέωσης. Το άθροισμα της λογιστικής αξίας που εκχωρείται στα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, κατά την αρχική αναγνώριση, είναι σε κάθε περίπτωση ίση προς την εύλογη αξία με την οποία θα μπορούσε να εμφανίζεται το μέσο ως ένα σύνολο. Κατά την αρχική αναγνώριση των συνθετικών στοιχείων του χρηματοοικονομικού μέσου δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία.

32. Σύμφωνα με την προσέγγιση που περιγράφηκε στην παράγραφο 31, ο εκδότης μιας ομολογίας μετατρέψιμης σε κοινές μετοχές προσδιορίζει αρχικά τη λογιστική αξία του στοιχείου της υποχρέωσης επιμετρώντας την εύλογη αξία μιας παρόμοιας υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε ενσωματωμένων παράγωγων χαρακτηριστικών που δεν ανήκουν στο συμμετοχικό τίτλο) που δεν συνοδεύεται από στοιχείο συμμετοχικού τίτλου. Η λογιστική αξία με την οποία εμφανίζεται ο συμμετοχικός τίτλος ο οποίος αντιπροσωπεύει το δικαίωμα μετατροπής σε κοινές μετοχές, μπορεί ακολούθως να προσδιοριστεί με αφαίρεση της εύλογης αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τη εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου ως σύνολο.

Ίδιες Μετοχές (βλέπε επίσης την παραγράφο ΟΕ36)

33. ***Αν μία οντότητα επαναποκτήσει τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους, τα μέσα αυτά (οι «ίδιες μετοχές») θα αφαιρεθούν από τα ίδια κεφάλαια. Κατά την αγορά, πώληση, έκδοση, ή ακύρωση ιδίων συμμετοχικών***

▼M4

τίτλων της οντότητας δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Τέτοιες ίδιες μετοχές μπορεί να αποκτώνται και να κατέχονται από την οντότητα ή από άλλα μέλη του ενοποιημένου ομίλου. Το τίμημα που καταβάλλεται ή λαμβάνεται θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

34. Η ποσότητα των ιδίων μετοχών που κατέχονται γνωστοποιείται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Η οντότητα παρέχει γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών* εάν η οντότητα επαναποκτά τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους από συνδεδεμένα μέρη.

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (βλέπε επίσης παράγραφο ΟΕ37)

35. ***Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημίες που αφορούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, θα αναγνωρίζονται ως έξοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Οι διανομές προς τους κατόχους ενός συμμετοχικού τίτλου θα χρεώνονται από την οντότητα απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος. Το κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης, εκτός από το κόστος έκδοσης συμμετοχικού τίτλου που επιρρίπτεται άμεσα στην απόκτηση μιας επιχείρησης (που θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 22), θα αντιμετωπίζεται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης, καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος.***

36. Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικό τίτλο προσδιορίζει αν οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν αυτό το μέσο, αναγνωρίζονται ως έσοδα ή δαπάνες στα αποτελέσματα. Έτσι, η διανομή μερίσματος, για μετοχές που αναγνωρίζονται εξ'ολοκλήρου στις υποχρεώσεις, αναγνωρίζεται ως δαπάνη με τον ίδιο τρόπο, όπως οι τόκοι ενός ομολόγου. Παρομοίως, κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με εξοφλήσεις ή αναχρηματοδοτήσεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, ενώ οι εξοφλήσεις και αναχρηματοδοτήσεις των συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται ως μεταβολές στα ίδια κεφάλαια. Οι αλλαγές στην εύλογη αξία ενός συμμετοχικού τίτλου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

37. Η οντότητα συνήθως επιβαρύνεται με διάφορα κόστη κατά την έκδοση ή απόκτηση των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων. Στα κόστη αυτά μπορεί να συμπεριλαμβάνονται έξοδα καταχώρησης στο μητρώο και άλλες διοικητικές αμοιβές, ποσά που καταβλήθηκαν σε νομικούς, λογιστές και άλλους επαγγελματικούς συμβούλους, κόστη εκτυπώσεων, και τέλη χαρτοσήμου. Τα κόστη διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά αφαιρετικά της καθαρής θέσης (καθαρά από κάθε σχετικό όφελος φόρου εισοδήματος) στην έκταση που είναι διαφορικά κόστη που επιρρίπτονται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης τα οποία θα είχαν αποφευχθεί σε διαφορετική περίπτωση. Τα κόστη μιας συναλλαγής καθαρής θέση που εγκαταλείπεται αναγνωρίζονται ως δαπάνες.

38. Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν στην έκδοση ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου, κατανέμονται στα στοιχεία της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων του μέσου σε αναλογία προς την κατανομή του προϊόντος της έκδοσης. Τα κόστη συναλλαγής που αφορούν από κοινού σε περισσότερες από μία συναλλαγή (για παράδειγμα, κόστη της ταυτόχρονης διάθεσης μετοχών και της εισαγωγής άλλων στο χρηματιστήριο), κατανέμονται σε αυτές τις συναλλαγές σε λογική και συνεπή με συναφείς συναλλαγές βάση.

39. Το ύψος του κόστους συναλλαγής που λογιστικοποιείται αφαιρετικά της καθαρής θέσης στην περίοδο, υπόκειται σε ιδιαίτερη γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Οι σχετικοί φόροι εισοδήματος που αναγνωρίστηκαν απευθείας στην καθαρή θέση συμπεριλαμβάνονται στη γνωστοποίηση του συνολικού ποσού του τρέχοντος και ετεροχρονισμένου φόρου εισοδήματος που πιστώνεται ή χρεώνεται στην καθαρή θέση και που γνωστοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*.

40. Τα μερίσματα που εντάσσονται στις δαπάνες, εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε μαζί με τους τόκους επί άλλων υποχρεώσεων, είτε ως διακεκριμένο στοιχείο. Επιπροσθέτως των απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου, η γνωστοποίηση των τόκων και των μερισμάτων υπόκειται στις απαιτήσεις των ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων*. Σε μερικές περιπτώσεις, λόγω των διαφορών μεταξύ τόκου και μερισμάτων σε ό,τι αφορά θέματα, όπως η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης, είναι επιθυμητό αυτά να γνωστο-

▼M4

ποιούνται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι γνωστοποιήσεις των φορολογικών επιδράσεων γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

41. Κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με μεταβολές της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζονται ως έσοδο ή δαπάνη στα αποτελέσματα ακόμη και όταν σχετίζονται με μέσο που περιλαμβάνει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο 18(β)). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οντότητα παρουσιάζει κάθε κέρδος ή ζημία που απορρέει από την επαναμέτρηση τέτοιου μέσου διακεκριμένα στην όψη των οικονομικών καταστάσεων όταν σχετίζεται με την επεξήγηση των επιδόσεων της οντότητας.

Ο συμψηφισμός ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλέπε επίσης παραγράφους ΟΕ38 και ΟΕ39)

42. ***Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση πρέπει να συμψηφίζονται και το καθαρό ποσό να απεικονίζεται στον ισολογισμό, μόνον και μόνον όταν η οντότητα:***

(α) έχει επί του παρόντος νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά

και

(β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει το ποσό της απαίτησης εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, η οντότητα δεν θα συμψηφίζει το μεταβιβαζόμενο στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση (βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφο 36).

43. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη συμψηφιστική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όταν αυτή αντικατοπτρίζει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας από το διακανονισμό δύο ή περισσοτέρων διακεκριμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Όταν η οντότητα έχει το δικαίωμα να εισπράξει ή να καταβάλει το εκ του συμψηφισμού καθαρό ποσό και προτίθεται να ενεργήσει αναλόγως, στην πραγματικότητα κατέχει ένα μόνο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Σε άλλες περιπτώσεις, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται ξεχωριστά, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, ως πόροι ή υποχρεώσεις της οντότητας.

44. Ο συμψηφισμός αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η εμφάνιση του εκ του συμψηφισμού τους καθαρού ποσού, δεν πρέπει να συγχέεται με τη διαγραφή του ενός από τα παραπάνω δύο στοιχεία στον ισολογισμό της οντότητας. Αν και ο συμψηφισμός δεν συνεπάγεται την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας, η διαγραφή ενός χρηματοοικονομικού μέσου συνεπάγεται όχι μόνον την απάλειψη από τον ισολογισμό ενός ήδη αναγνωρισμένου στοιχείου, αλλά ενδέχεται επίσης να οδηγήσει στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας.

45. Δικαίωμα συμψηφισμού είναι ένα κατά νόμο ασκητό δικαίωμα του οφειλέτη, συμβατικό ή άλλο, να εξοφλήσει ή άλλως να απαλείψει ολόκληρο ή μέρος του ποσού που οφείλει στον πιστωτή, συμψηφίζοντας την οφειλή αυτή έναντι απαίτησής του. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο οφειλέτης μπορεί να έχει το νομικό δικαίωμα να αφαιρέσει από το ποσό που οφείλει στον πιστωτή ποσό που οφείλεται από τρίτους, εφόσον υπάρχει σχετική συμφωνία μεταξύ των τριών μερών που παρέχει σαφώς στον οφειλέτη το δικαίωμα συμψηφισμού. Επειδή το δικαίωμα συμψηφισμού προβλέπεται εκ του νόμου, οι όροι που στοιχειοθετούν το δικαίωμα ενδέχεται να ποικίλουν από δικαιοδοσία σε δικαιοδοσία και συνεπώς πρέπει να εξετάζονται οι νόμοι που εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ των μερών.

46. Η ύπαρξη ενός κατά νόμο ασκητού δικαιώματος συμψηφισμού μεταξύ χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα στοιχεία αυτά και μπορεί να επηρεάζει σημαντικά την έκθεση της οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και σε κίνδυνο ρευστότητας. Παρά ταύτα, η ύπαρξη του δικαιώματος αυτού, δεν δικαιολογεί από μόνη της το συμψηφισμό. Όταν δεν υπάρχει πρόθεση άσκησης του δικαιώματος ή ταυτόχρονης εξόφλησης, τότε το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών μιας οντότητας δεν επηρεάζονται. Όταν η οντότητα προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα ή να εξοφλήσει ταυτόχρονα, η εμφάνιση του συμψηφιστικού ποσού που προκύπτει από το συμψηφισμό

▼M4

του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης, απεικονίζει ορθότερα τα ποσά και το χρονοδιάγραμμα των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, όπως επίσης και τους κινδύνους στους οποίους αυτές οι ταμιακές ροές εκτίθενται. Η πρόθεση από ένα ή και από τα δυο μέρη να προβούν σε συμψηφιστικό διακανονισμό χωρίς νόμιμο δικαίωμα, δεν είναι επαρκής λόγος για να δικαιολογήσει το συμψηφισμό, επειδή αυτή δεν μεταβάλλει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις.

47. Οι προθέσεις μιας οντότητας σε σχέση με το διακανονισμό συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μπορεί να επηρεάζονται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της, τις απαιτήσεις των χρηματοοικονομικών αγορών και άλλες συνθήκες που ενδέχεται να περιορίζουν τη δυνατότητα συμψηφισμού ή του ταυτόχρονου διακανονισμού. Όταν η οντότητα έχει δικαίωμα συμψηφισμού, αλλά δεν προτίθεται να το ασκήσει ή να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας συγχρόνως την υποχρέωση, τότε η επίδραση του δικαιώματος στην έκθεση της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται σύμφωνα την παράγραφο 76.

48. Ταυτόχρονος διακανονισμός δύο χρηματοοικονομικών μέσων μπορεί να λάβει χώρα, για παράδειγμα, μέσω ενός γραφείου συμψηφισμού σε μία οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά ή μέσω αντιφώνησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι ταμιακές ροές ισοδυναμούν, στην πραγματικότητα, με ένα μόνο συμψηφιστικό ποσό και δεν υπάρχει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ή σε κίνδυνο ρευστότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, μία οντότητα μπορεί να διακανονίσει δύο χρηματοοικονομικά μέσα με την είσπραξη και καταβολή διακεκριμένων ποσών, εκτιθέμενη σε πιστωτικό κίνδυνο για ολόκληρο το ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή σε κίνδυνο ρευστότητας για ολόκληρο το ποσό της υποχρέωσης. Τέτοιου είδους έκθεση σε κίνδυνο μπορεί να είναι σημαντική, μολονότι σχετικά βραχυχρόνια. Κατά συνέπεια, η ρευστοποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και ο διακανονισμός μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρούνται ταυτόχρονες, μόνον όταν οι συναλλαγές λαμβάνουν χώρα την ίδια στιγμή.

49. Οι προϋποθέσεις που τίθενται στην παράγραφο 42 δεν πληρούνται γενικά και ο συμψηφισμός συνήθως δεν ενδείκνυται, όταν:

(α) χρησιμοποιούνται πολλά και διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα για απομίμηση των χαρακτηριστικών ενός απλού χρηματοοικονομικού μέσου (ένα «συνθετικό χρηματοοικονομικό μέσο»),

(β) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα, που έχουν μεν την ίδια πρωτογενή έκθεση σε κίνδυνο (για παράδειγμα, απαιτήσεις και υποχρεώσεις μέσα σε ένα χαρτοφυλάκιο προθεσμιακών συμβάσεων ή άλλων παράγωγων μέσων), αλλά εμπλέκουν διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους,

(γ) χρηματοοικονομικά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι ενεχυριασμένα, ως εγγύηση για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις χωρίς δικαίωμα αναγωγής,

(δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τιθέμενα σε παρακαταθήκη από οφειλέτη προς το σκοπό της απαλλαγής από μία υποχρέωση, χωρίς αυτά τα στοιχεία να έχουν γίνει αποδεκτά από τον πιστωτή για διακανονισμό της υποχρέωσης (για παράδειγμα, παρακατάθεση τοκοχρεολυσίων)

ή

(ε) υποχρεώσεις που δημιουργούνται, ως αποτέλεσμα ζημιογόνων γεγονότων, οι οποίες αναμένεται να καλυφθούν από τρίτο δυνάμει διεκδίκησης βασιζόμενης σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

50. Η οντότητα που υπεισέρχεται σε σειρά συναλλαγών χρηματοοικονομικών μέσων με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, ενδέχεται να συνάψει μία «κύρια συμφωνία συμψηφισμού» με τον εν λόγω αντισυμβαλλόμενο. Η συμφωνία αυτή προβλέπει τον ενιαίο συμψηφιστικό διακανονισμό όλων των χρηματοοικονομικών μέσων που καλύπτονται από τη συμφωνία σε περίπτωση αθέτησης ή λήξης, κατά περίπτωση, οποιασδήποτε σύμβασης. Οι συμφωνίες αυτές χρησιμοποιούνται κατά κανόνα από τα χρηματοοικονομικά ιδρύματα για να παρέχουν προστασία έναντι ζημιών σε περιπτώσεις πτώχευσης ή υπό άλλες συνθήκες, που συνεπάγονται την αδυναμία του αντισυμβαλλομένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του. Μια κύρια συμφωνία συμψηφισμού δημιουργεί κατά κανόνα το δικαίωμα συμψηφισμού, που καθίσταται υποχρεωτικός και επηρεάζει τη ρευστοποίηση ή τον διακανονισμό των επί μέρους χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, μόνον ύστερα από συγκεκριμένο γεγονός αθέτησης ή σε άλλες περιπτώσεις μη αναμενόμενες να προκύψουν κατά την ομαλή πορεία της επιχείρησης. Μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού δεν παρέχει βάση για συμψηφισμό, εκτός αν πληρούνται και

▼M4

τα δύο κριτήρια της παραγράφου 42. Όταν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που υπόκεινται σε μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού, δεν συμψηφίζονται, η επίδραση της συμφωνίας στην έκθεση της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται, σύμφωνα με την παράγραφο 76.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51. Σκοπός των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το παρόν Πρότυπο είναι η παροχή πληροφοριών που θα ενισχύουν την κατανόηση της σημασίας των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση της οντότητας, την απόδοσή της και τις ταμιακές ροές της και θα βοηθούν στην εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών που σχετίζονται με αυτά τα μέσα.

52. Οι συναλλαγές σε χρηματοοικονομικά μέσα μπορεί να συνεπάγονται για την οντότητα την ανάληψη ή τη μεταβίβαση, ενός ή περισσότερων χρηματοοικονομικών κινδύνων που περιγράφονται παρακάτω. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις παρέχουν πληροφόρηση που βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην εκτίμηση της έκτασης του κινδύνου, που σχετίζεται με τα χρηματοοικονομικά μέσα.

(α) Ο *κίνδυνος αγοράς* περιλαμβάνει κινδύνους τριών ειδών:

(i) *συναλλαγματικό κίνδυνος* - ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.

(ii) *κίνδυνο επιτοκίου της εύλογης αξίας* - ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς.

(iii) *κίνδυνο τιμών* - είναι ο κίνδυνος της διακύμανσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις τιμές της αγοράς, είτε αυτές οι μεταβολές προξενούνται από παράγοντες που αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο μέσο ή τον εκδότη του, είτε από παράγοντες που επηρεάζουν γενικά τα διαπραγματεύσιμα μέσα της αγοράς.

Ο κίνδυνος αγοράς ενσωματώνει όχι μόνο την πιθανότητα της ζημίας, αλλά επίσης και την πιθανότητα κέρδους.

(β) *Πιστωτικός κίνδυνος* - ο κίνδυνος ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο να αθετήσει την εκπλήρωση της υποχρέωσής του προξενώντας οικονομική ζημία στο άλλο μέρος.

(γ) *Κίνδυνος ρευστότητας* (γνωστός επίσης και ως *χρηματοδοτικός κίνδυνος*) - είναι ο κίνδυνος η οντότητα να αντιμετωπίσει δυσκολίες στην εξεύρεση κεφαλαίων για να καλύψει υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Ο κίνδυνος ρευστότητας μπορεί να προέλθει από αδυναμία έγκαιρης πώλησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κοντά στην εύλογη αξία του.

(δ) *Κίνδυνος επιτοκίου ταμιακής ροής* - ο κίνδυνος της διακύμανσης των μελλοντικών ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω των μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς. Στην περίπτωση ενός χρεωστικού τίτλου με κυμαινόμενο επιτόκιο, για παράδειγμα, τέτοιες διακυμάνσεις συνεπάγονται μεταβολή του πραγματικού επιτοκίου του χρηματοοικονομικού μέσου, συνήθως χωρίς μεταβολή στην εύλογη αξία του.

Μορφή, θέση και κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων

53. Το παρόν Πρότυπο δεν περιγράφει τη μορφή της πληροφόρησης που απαιτείται να γνωστοποιείται ή τη θέση της μέσα στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά την έκταση που η απαιτούμενη πληροφόρηση παρουσιάζεται στην όψη των οικονομικών καταστάσεων, δεν απαιτείται να επαναλαμβάνεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Οι γνωστοποιήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν συνδυασμό περιγραφικών πληροφοριών και ειδικών ποσοτικών δεδομένων, όπως αρμόζει στη φύση των μέσων και τη σχετική σημασία τους για την οντότητα.

54. Ο προσδιορισμός του επιπέδου των λεπτομερειών που γνωστοποιούνται σχετικά με τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά μέσα, είναι ζήτημα κρίσης, βάσει της σχετικής τους βαρύτητάς. Είναι αναγκαίο να διατηρείται ισορροπία ανάμεσα στην υπερφόρτωση των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες, που μπορεί να μη βοηθούν τους χρήστες και στη μεγάλη συμπύκνωση της πληροφόρησης που οδηγεί στη συσκότιση σημαντικών πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα υπεισέρχεται σε μεγάλο αριθμό χρηματοοικονομικών μέσων με συναφή χαρακτηριστικά και καμία επί μέρους σύμβαση δεν είναι ουσιώδη σε μεμονωμένο επίπεδο,

▼M4

είναι εύλογο να παρέχονται περιληπτικές πληροφορίες για τις ειδικές κατηγορίες των μέσων. Από την άλλη πλευρά, πληροφορίες σχετικά με ένα συγκεκριμένο μέσο μπορεί να έχουν σημασία, όταν το μέσο αυτό αποτελεί, για παράδειγμα, ένα ουσιώδες στοιχείο της κεφαλαιακής δομής της οντότητας.

55. Η διοίκηση της οντότητας ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες, που προσιδιάζουν στη φύση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται, λαμβάνοντας υπόψη θέματα όπως τα χαρακτηριστικά των μέσων και τη βάση αποτίμησης που έχει εφαρμοστεί. Γενικά, οι κατηγορίες διακρίνουν τα στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος από τα στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Παρέχονται επαρκείς πληροφορίες ώστε να είναι δυνατή η συμφωνία με τα σχετικά συγκεκριμένα κονδύλια στον ισολογισμού. Όταν η οντότητα συμμετέχει σε χρηματοοικονομικά μέσα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτά αποτελούν μία κατηγορία ή κατηγορίες που είναι ξεχωριστές από εκείνες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Οι γνωστοποιήσεις για τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτά καλύπτονται από άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Πολιτικές διαχείρισης κινδύνου και δραστηριότητες αντιστάθμισης

56. ***Η οντότητα θα περιγράφει τους στόχους και τις αρχές της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων της, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής που ακολουθεί για την αντιστάθμιση κινδύνου κάθε κύριου τύπου προβλεπόμενης συναλλαγής, για την οποία ακολουθείται αντισταθμιστική λογιστική.***

57. Πέραν της παροχής ειδικών πληροφοριών σχετικά με ορισμένα υπόλοιπα και συναλλαγές που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα, η οντότητα θα αναφέρει την έκταση στην οποία κάνει χρήση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τους σχετικούς κινδύνους και τους επιχειρηματικούς σκοπούς που εξυπηρετούνται. Μια αναφορά για την πολιτική ελέγχου των κινδύνων των χρηματοοικονομικών μέσων που εφαρμόζει η διοίκηση, περιλαμβανομένων θεμάτων όπως η αντιστάθμιση της έκθεσης σε κίνδυνο, η αποφυγή αδικαιολόγητων συγκεντρώσεων κινδύνου και οι απαιτήσεις εγγυήσεων που μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο. Η αναφορά αυτή παρέχει μία πολύτιμη πρόσθετη διάσταση που είναι ανεξάρτητη από τα συγκεκριμένα μέσα που κατέχονται ή είναι σε κυκλοφορία σε κάποια χρονική στιγμή.

58. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα διακεκριμένα για τις προσδιορισμένες αντισταθμίσεις εύλογης αξίας, αντισταθμίσεις ταμιακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή οικονομική οντότητα:***

(α) περιγραφή της αντιστάθμισης,

(β) περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων που καθορίζονται ως μέσα αντιστάθμισης και τις εύλογες αξίες τους στην ημερομηνία του ισολογισμού,

(γ) τη φύση των κινδύνων που είναι αντισταθμισμένοι

και

(δ) για αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, τις περιόδους στις οποίες οι ταμιακές ροές αναμένεται να πραγματοποιηθούν, το χρόνο κατά τον οποίο αναμένεται να συμπεριληφθούν στον προσδιορισμό του αποτελέσματος, καθώς και περιγραφή κάθε προβλεπόμενης συναλλαγής για την οποία είχε προγενέστερα εφαρμοσθεί λογιστική αντιστάθμισης αλλά που δεν αναμένεται πλέον να συμβεί.

59. ***Όταν κέρδος ή ζημία, σε μέσα αντιστάθμισης αντιστάθμισηςπου αντισταθμίζουν ταμιακές ροές, έχει καταχωρηθεί απευθείας στην καθαρή θέση, μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, η οντότητα θα γνωστοποιεί:***

(α) το ποσό που καταχωρήθηκε στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(β) το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση και συμπεριλήφθηκε στα αποτελέσματα της περιόδου

και

(γ) το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου και συμπεριλήφθηκε στον αρχικό υπολογισμό της αξίας κτήσεως ή της λογιστικής αξίας ενός μη-χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης σε μια αντισταθμισμένη και πολύ πιθανή μελλοντική συναλλαγή.

▼**M4**

Όροι, προϋποθέσεις και λογιστικές πολιτικές

60. ***Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και συμμετοχικών τίτλων η οντότητα θα γνωστοποιεί:***

(α) πληροφορίες σχετικές με την έκταση και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων, οι οποίες περιλαμβάνουν τους σημαντικούς όρους και προϋποθέσεις, που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών

και

(β) τις λογιστικές πολιτικές και μεθόδους που υιοθετήθηκαν, περιλαμβανομένων των κριτηρίων αναγνώρισης και της εφαρμοζόμενης μεθόδου επιμέτρησης.

61. ***Ως μέρος της γνωστοποίησης των λογιστικών πολιτικών της, η οντότητα θα γνωστοποιεί, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αν οι αγορές που έγιναν με σύμβαση κανονικής παράδοσης και οι πωλήσεις των χρηματοοικονομικών στοιχείων αντιμετωπίζονται λογιστικά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού(βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφο 38).***

62. Οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις ενός χρηματοοικονομικού μέσου επηρεάζουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών εισπράξεων και πληρωμών από τα εμπλεκόμενα μέρη. Όταν τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι σημαντικά, είτε μεμονωμένα είτε ως κατηγορία, σε σχέση με την οικονομική θέση της οντότητας ή τα μελλοντικά αποτελέσματα εκμετάλλευσής της, γνωστοποιούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις τους. Αν κανένα επιμέρους χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι από μόνο του σημαντικό για τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας, περιγράφονται τα στοιχειώδη χαρακτηριστικά των μέσων, με βάση τις προσήκουσες ομαδοποιήσεις συναφών χρηματοοικονομικών μέσων.

63. Όταν τα κατεχόμενα ή εκδιδόμενα από μία οντότητα χρηματοοικονομικά μέσα, είτε μεμονωμένα είτε ως κατηγορία, δημιουργούν μια πιθανολογούμενη σημαντική έκθεση στους κινδύνους που περιγράφονται στην παράγραφο 52, στους γνωστοποιούμενους όρους και προϋποθέσεις περιλαμβάνονται:

(α) το κύριο, δηλωμένο, ονομαστικό ή άλλο όμοιο ποσό, το οποίο για μερικά παράγωγα μέσα, όπως οι συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίων, μπορεί να αποτελεί το ποσό (άλλως το τεκμαρτό ποσό) επί του οποίου βασίζονται οι μελλοντικές πληρωμές,

(β) την ημερομηνία λήξης, εκπνοής ή εκτέλεσης,

(γ) δικαιώματα προαίρεσης πρόωρου διακανονισμού, οποιουδήποτε εκ των συμβαλλομένων μερών, συμπεριλαμβανομένης της περιόδου ή της ημερομηνίας κατά την οποία τα δικαιώματα καθίστανται ασκητά, καθώς και η τιμή ή το εύρος των τιμών άσκησης,

(δ) τα δικαιώματα προαίρεσης οποιουδήποτε εκ των συμβαλλομένων μερών, για τη μετατροπή του μέσου ή την ανταλλαγή του με ένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, περιλαμβανομένης της περιόδου ή της ημερομηνίας στην οποία τα δικαιώματα αυτά καθίστανται ασκητά, καθώς και της σχέσης ή των σχέσεων μετατροπής ή ανταλλαγής,

(ε) το ύψος και το χρονοδιάγραμμα των προγραμματισμένων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών του κεφαλαίου του μέσου, περιλαμβανομένων των εξοφλητικών δόσεων και τυχόν τοκοχρεολυσίων ή συναφών υποχρεώσεων,

(στ) το δηλωμένο επιτόκιο ή ποσό του τόκου, μερίσματος ή άλλης περιοδικής απόδοσης του κεφαλαίου και το χρονοδιάγραμμα πληρωμών.

(ζ) εξασφαλίσεις ληφθείσες, στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή δοθείσες, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης,

(η) στην περίπτωση χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο οι ταμιακές ροές εκφράζονται σε νόμισμα άλλο από το λειτουργικό νόμισμα της οντότητας, το νόμισμα στο οποίο πρέπει να πραγματοποιηθούν οι εισπράξεις ή πληρωμές,

(θ) στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού μέσου που προβλέπει ανταλλαγή, οι πληροφορίες που περιγράφηκαν στα στοιχεία (α) μέχρι (η) για το μέσο που αποκτάται κατά την ανταλλαγή

και

▼M4

(i) κάθε όρο ή σχετική ρήτρα του χρηματοοικονομικού μέσου, του οποίου η μη εκπλήρωση θα μετέβαλε σημαντικά τους λοιπούς όρους (για παράδειγμα, η ρήτρα ορίου ξένων προς ιδίων κεφαλαίων στους όρους έκδοσης ομολογιακού δανείου, η οποία αν παραβιαζόταν θα καθιστούσε το σύνολο του κεφαλαίου του ομολογιακού δανείου ληξιπρόθεσμο και απαιτητό).

64. Όταν η παρουσίαση στον ισολογισμό ενός χρηματοοικονομικού μέσου διαφέρει από τη νομική μορφή του μέσου, είναι επιθυμητό η οντότητα να εξηγεί, στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, τη φύση του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου.

65. Η χρησιμότητα των πληροφοριών σχετικά με την έκταση και το είδος των χρηματοοικονομικών μέσων ενισχύεται, όταν επισημαίνεται κάθε σχέση μεταξύ των μεμονωμένων μέσων, που μπορεί να επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό το ύψος, το χρονοδιάγραμμα ή τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών της οντότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σημαντικό να γνωστοποιούνται οι αντισταθμιστικές σχέσεις, που θα ήταν δυνατό να υπάρξουν, όταν η οντότητα έχει επενδύσει σε μετοχές για τις οποίες έχει αγοράσει το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή. Παρότι το μέγεθος της μεταβολής του κινδύνου, εξαιτίας της σχέσης μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, μπορεί να είναι προφανές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων από τις πληροφορίες του τύπου που περιγράφηκε στην παράγραφο 63, σε μερικές περιπτώσεις είναι απαραίτητες περαιτέρω γνωστοποιήσεις.

▼M9

66. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, μία οικονομική οντότητα παρέχει γνωστοποίηση όλων των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, που περιλαμβάνουν τόσο τις γενικές αρχές που υιοθετήθηκαν όσο και τη μέθοδο εφαρμογής αυτών των αρχών σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιπτώσεις που ανακύπτουν στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών μέσων, η σχετική γνωστοποίηση περιλαμβάνει:

(α) τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό του χρόνου της αναγνώρισης και διαγραφής ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης,

(β) τη βάση επιμέτρησης που εφαρμόστηκε για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, τόσο κατά την αρχική αναγνώριση όσο και μεταγενέστερα,

(γ) τη βάση στην οποία αναγνωρίζονται και επιμετρώνται τα έσοδα και τα έξοδα που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και

(δ) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:

(i) τα κριτήρια για τον προσδιορισμό τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση.

(ii) πώς η οικονομική οντότητα ικανοποίησε τις προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό των παραγράφων 9, 11Α ή 12 του ΔΛΠ 39. Για μέσα που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 9β)i) του ΔΛΠ 39, εκείνη η γνωστοποίηση περιλαμβάνει μία αφηγηματική περιγραφή των συνθηκών που διέπουν την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση που θα ανέκυπτε σε διαφορετική περίπτωση. Για τα μέσα που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 9β)ii) του ΔΛΠ 39, η γνωστοποίηση αυτή περιέχει μία αφηγηματική περιγραφή που εξηγεί πώς ο προσδιορισμός στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων συμφωνεί με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων της οικονομικής οντότητας.

(iii) τη φύση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M4

Κίνδυνος Επιτοκίου

67. ***Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η οντότητα θα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της σε κίνδυνο επιτοκίου που περιλαμβάνουν:***

(α) τις συμβατικές ημερομηνίες αναπροσαρμογής της τιμής ή της λήξης, ανάλογα του ποιες προηγούνται

▼M4

και

(β) τα πραγματικά επιτόκια, όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση.

68. Η οντότητα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της στις επιδράσεις μελλοντικών μεταβολών του ισχύοντος επιπέδου των επιτοκίων. Οι μεταβολές στα επιτόκια της αγοράς έχουν άμεση επίδραση στις συμβατικά προσδιορισμένες ταμιακές ροές, που σχετίζονται με ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (κίνδυνος επιτοκίων που αφορά τις ταμιακές ροές) και στην εύλογη αξία άλλων (κίνδυνος επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία).

69. Πληροφορίες για τις ημερομηνίες λήξης (ή για τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου, όταν προηγούνται), καταδεικνύουν το χρονικό διάστημα για το οποίο τα επιτόκια παραμένουν αμετάβλητα, ενώ οι πληροφορίες για το ύψος των πραγματικών επιτοκίων καταδεικνύουν τα επίπεδα στα οποία αυτά έχουν προσδιοριστεί. Η γνωστοποίηση των πληροφοριών αυτών παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να αξιολογήσουν την έκθεση της οντότητας σε κίνδυνο επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία και, συνεπώς, την πιθανότητα κέρδους ή ζημίας. Για τα μέσα των οποίων το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται στο επιτόκιο της αγοράς πριν από τη λήξη, η γνωστοποίηση της περιόδου μέχρι την επόμενη αναπροσαρμογή είναι περισσότερο σημαντική για το σκοπό αυτό από τη γνωστοποίηση της περιόδου μέχρι τη λήξη.

70. Προς συμπλήρωση της πληροφόρησης για τις ημερομηνίες της συμβατικής αναπροσαρμογής του επιτοκίου και της λήξης, η οντότητα μπορεί να επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου ή λήξης, όταν αυτές διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό από τις συμβατικές. Για παράδειγμα, αυτή η πληροφόρηση μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν η οντότητα είναι σε θέση να προβλέπει, με εύλογη αξιοπιστία, το ύψος του σταθερού επιτοκίου ενυπόθηκων δανείων, τα οποία θα εξοφληθούν πριν από τη λήξη και χρησιμοποιεί αυτά τα δεδομένα ως βάση για να διαχειρίζεται το άνοιγμά της στον κίνδυνο επιτοκίου. Οι επιπρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν γνωστοποίηση ότι αυτές βασίζονται στις προσδοκίες της διοίκησης για μελλοντικά γεγονότα και εξηγούν τις παραδοχές που έγιναν σχετικά με τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου ή λήξης καθώς επίσης πώς οι παραδοχές αυτές διαφοροποιούνται από τις συμβατικές ημερομηνίες.

71. Η οντότητα προσδιορίζειποια από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις είναι:

(α) εκτεθειμένα σε κίνδυνο επιτοκίων που αφορά την εύλογη αξία, όπως τα χρηματικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις σταθερού επιτοκίου,

(β) εκτεθειμένα σε κίνδυνο επιτοκίου που αφορά τις ταμιακές τους ροές, όπως τα χρηματικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις με κυμαινόμενο επιτόκιο, που αναπροσαρμόζεται με τη μεταβολή των επιτοκίων αγοράς

και

(γ) μη εκτεθειμένα άμεσα σε κίνδυνο επιτοκίου, όπως ορισμένες επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους.

72. Η απαίτηση της παραγράφου 67(β) εφαρμόζεται στις ομολογίες, τα χρεόγραφα, τα δάνεια και στα παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα που συνεπάγονται μελλοντικές πληρωμές, οι οποίες δημιουργούν απόδοση στον κάτοχο και κόστος στον εκδότη, αντανακλώντας τη χρονική αξία του χρήματος. Η απαίτηση δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα όπως είναι οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και τα παράγωγα μέσα που δεν έχουν προσδιοριστέο πραγματικό επιτόκιο. Για παράδειγμα, η γνωστοποίηση του πραγματικού επιτοκίου δεν είναι απαραίτητη για ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως τα παράγωγα που στηρίζονται σε επιτόκια (στα οποία συμπεριλαμβάνονται συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίου, προθεσμιακές συμφωνίες επιτοκίων και δικαιώματα προαίρεσης), παρ'ότι αυτά εκτίθενται σε κίνδυνο τιμών ή ταμιακών ροών, λόγω μεταβολών των επιτοκίων της αγοράς. Εν τούτοις, όταν παρέχονται πληροφορίες για το πραγματικό επιτόκιο, η οντότητα γνωστοποιεί την επίδραση των αντισταθμιστικών πράξεων όπως οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίου στην έκθεσή της σε επιτοκιακό κίνδυνο.

73. Η οντότητα μπορεί να εκτίθεται σε επιτοκιακό κίνδυνο, ως αποτέλεσμα συναλλαγής από την οποία δεν αναγνωρίζεται κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αντιληφθούν τη φύση και την έκταση της έκθεσής της στον κίνδυνο. Για

▼M4

παράδειγμα, όταν η οντότητα έχει αναλάβει δέσμευση χρηματοδότησης σε καθορισμένο επιτόκιο, η γνωστοποίηση περιλαμβάνει κατά κανόνα το κεφάλαιο, το επιτόκιο και την περίοδο μέχρι τη λήξη του ύψους της χρηματοδότησης, καθώς και τους σημαντικούς συμβατικούς όρους, που προξενούν την έκθεση στον κίνδυνο.

74. Η φύση των εργασιών της οντότητας και η έκταση της δραστηριότητάς της σε χρηματοοικονομικά μέσα προσδιορίζουν, αν η πληροφόρηση σχετικά με τον κίνδυνο επιτοκίου θα παρουσιάζεται σε περιγραφική μορφή, σε πίνακες ή με τη χρήση ενός συνδυασμού πινάκων και περιγραφής. Όταν η οντότητα κατέχει σημαντικό αριθμό χρηματοοικονομικών μέσων που εκτίθενται σε κίνδυνο εύλογης αξίας ή σε κίνδυνο ταμιακών ροών λόγω του επιπέδου των επιτοκίων, μπορεί να υιοθετεί μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες μεθόδους για την παρουσίαση πληροφοριών:

(α) Οι λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων που εκτίθενται στον κίνδυνο επιτοκίων, μπορεί να παρουσιάζονται με τη μορφή πίνακα, ομαδοποιημένες κατά τις συμβατικές λήξεις τους ή τις ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου για τις ακόλουθες περιόδους μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:

(i) σε ένα έτος ή λιγότερο,

(ii) σε περισσότερο από ένα έτος αλλά όχι περισσότερα από πέντε έτη,

(iii) σε περισσότερα από δύο έτη αλλά όχι περισσότερα από τρία έτη,

(iv) σε περισσότερα από τρία έτη αλλά όχι περισσότερα από τέσσαρα έτη,

(v) σε περισσότερα από τέσσαρα έτη αλλά όχι περισσότερα από πέντε έτη

και

(vi) σε περισσότερα από πέντε έτη.

(β) Όταν η απόδοση μιας οντότητας επηρεάζεται σημαντικά από το βαθμό έκθεσής της σε κίνδυνο επιτοκίου ή από τις μεταβολές σε αυτό το άνοιγμα, είναι επιθυμητή η παροχή λεπτομερέστερων πληροφοριών. Μια οντότητα, όπως μία τράπεζα, γνωστοποιεί, για παράδειγμα, τις λογιστικές αξίες των χρηματοοικονομικών μέσων, ομαδοποιημένες σύμφωνα με τη συμβατική ημερομηνία λήξης ή αναπροσαρμογής του επιτοκίου:

(i) μέσα σε ένα μήνα ή λιγότερο από την ημερομηνία του ισολογισμού,

(ii) σε περισσότερους από ένα και λιγότερους από τρεις μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού

και

(iii) σε περισσότερους από τρεις και λιγότερους από δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

(γ) Ομοίως, η οντότητα παρουσιάζει την έκθεσή της στον κίνδυνο ταμιακών ροών εξαιτίας του επιπέδου των επιτοκίων μέσω ενός πίνακα, στον οποίο εμφανίζονται ομαδοποιημένες κατά μελλοντικές χρονικές περιόδους λήξης, συγκεντρωτικά οι λογιστικές αξίες ομάδων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με κυμαινόμενο επιτόκιο.

(δ) Δύνανται να γνωστοποιούνται πληροφορίες αναφορικά με τα επιτόκια μεμονωμένων χρηματοοικονομικών μέσων. Εναλλακτικά, μπορεί να παρουσιάζεται ο σταθμισμένος μέσος όρος των επιτοκίων ή μία σειρά επιτοκίων για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου. Η οντότητα μπορεί να ομαδοποιεί τα μέσα που απεικονίζονται σε διαφορετικά νομίσματα ή έχουν ουσιωδώς διαφορετικούς πιστωτικούς κινδύνους, σε επί μέρους κατηγορίες, όταν εξαιτίας αυτών των παραγόντων προκύπτουν μέσα με ουσιωδώς διαφοροποιημένα πραγματικά επιτόκια.

75. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την έκθεσή της σε κινδύνους επιτοκίου, υποδεικνύοντας το αποτέλεσμα μιας υποθετικής μεταβολής του επιπέδου των επιτοκίων της αγοράς στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων της, στα μελλοντικά αποτελέσματα και στις ταμιακές της ροές. Αυτή η ανάλυση μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, σε μια υποτιθέμενη μεταβολή κατά 1 % (100 μονάδες βάσης) στα επιτόκια της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι συνέπειες της μεταβολής των επιτοκίων περιλαμβάνουν, όσον αφορά τα κυμαινόμενου επιτοκίου χρηματοοικονομικά μέσα, μεταβολές στα έσοδα και στα έξοδα από τόκους και

▼M4

όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα σταθερού επιτοκίου, κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από μεταβολές της εύλογης αξίας τους. Η γνωστοποιούμενη ευαισθησία στα επιτόκια μπορεί να περιοριστεί στα άμεσα αποτελέσματα μιας μεταβολής των επιτοκίων στα αναγνωρισμένα έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, επειδή τα έμμεσα αποτελέσματα μιας μεταβολής επιτοκίων στις χρηματοοικονομικές αγορές και στις μεμονωμένες οντότητες, δεν μπορούν υπό φυσιολογικές συνθήκες να προβλεφθούν αξιόπιστα. Κατά τη γνωστοποίηση της πληροφόρησης για την ευαισθησία στα επιτόκια, η οντότητα υποδεικνύει τη βάση στην οποία έχει καταρτιστεί η πληροφόρηση, περιλαμβάνοντας κάθε σημαντική παραδοχή.

Πιστωτικός Κίνδυνος

76. ***Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και άλλα πιστωτικά ανοίγματα, η οντότητα θα παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο που περιλαμβάνουν:***

(α) το αντιπροσωπευτικό μέγεθος της μέγιστης έκθεσής της σε πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η εύλογη αξία τυχόν εξασφαλίσεων, στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι αθετήσουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα

και

(β) τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου.

77. Η οντότητα παρέχει πληροφορίες για τον πιστωτικό κίνδυνο, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της να είναι σε θέση να αξιολογήσουν την έκταση κατά την οποία αθέτηση των συμβατικών υποχρεώσεων από τους αντισυμβαλλόμενους, θα μείωνε το ύψος των μελλοντικών ταμιακών εισροών από χρηματοοικονομικά μέσα αναγνωρισμένα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή θα απαιτούσε ταμιακή εκροή από άλλα πιστωτικά ανοίγματα (όπως ένα πιστωτικό παράγωγο μέσο ή μία εκδοθείσα εγγύηση των υποχρεώσεων ενός τρίτου μέρους). Τέτοιου είδους αθετήσεις προξενούν οικονομική ζημία, που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της οντότητας. Η παράγραφος 76 δεν υποχρεώνει την οντότητα να προβεί σε εκτίμηση της πιθανότητας μελλοντικών ζημιών.

78. Οι σκοποί της γνωστοποίησης των ποσών που εκτίθενται σε πιστωτικό κίνδυνο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη πιθανή ανάκτηση από ρευστοποίηση εγγυήσεων (η «μέγιστη έκθεση της οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο») είναι:

(α) να παρασχεθεί στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ένα ομοιόμορφο μέτρο για το ύψος του ποσού που είναι εκτεθειμένο στον πιστωτικό κίνδυνο, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και πιστωτικά ανοίγματα

και

(β) να ληφθεί υπόψη η πιθανότητα ότι, η μέγιστη έκθεση σε ζημία μπορεί να διαφέρει από τη λογιστική αξία των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

79. Στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, που εκτίθενται σε πιστωτικό κίνδυνο, η αξία με την οποία εμφανίζονται αυτά στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση της επ' αυτής πρόβλεψης για ζημία, αντιπροσωπεύει συνήθως το ποσό που είναι εκτεθειμένο σε πιστωτικό κίνδυνο. Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίων που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η μέγιστη έκθεση σε ζημία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι κατά κανόνα η λογιστική αξία, επειδή αντιπροσωπεύει στα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς, το κόστος αντικατάστασης της συμφωνίας ανταλλαγής σε περίπτωση αθέτησης από τον αντισυμβαλλόμενο. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν απαιτείται πρόσθετη γνωστοποίηση, πέραν της παρεχόμενης στον ισολογισμό. Επίσης, η μέγιστη πιθανή ζημία της οντότητας από ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μπορεί να διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία τους καθώς και από άλλα γνωστοποιούμενα ποσά, όπως η εύλογη ή η ονομαστική αξία τους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για να ικανοποιηθούν οι διατάξεις της παραγράφου 76(α).

80. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, υποκείμενο σε νομικά ισχυρό δικαίωμα συμψηφισμού με μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό μετά το συμψηφισμό της υποχρέωσης, εκτός εάν ο διακανονισμός του πρόκειται να λάβει χώρα συμψηφιστικά ή ταυτόχρονα. Παρόλα αυτά, η οντότητα γνωστοποιεί την ύπαρξη του κατά νόμο ασκητού δικαιώματος συμψηφισμού, όταν παρέχει πληροφόρηση

▼M4

σύμφωνα με την παράγραφο 76. Για παράδειγμα, όταν η οντότητα δικαιούται να εισπράξει το προϊόν από τη ρευστοποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, πριν από το διακανονισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ίση ή μεγαλύτερης αξίας, έναντι της οποίας η οντότητα έχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού, η οντότητα έχει τη δυνατότητα να ασκήσει το συγκεκριμένο δικαίωμα συμψηφισμού προκειμένου να αποφύγει να υποστεί ζημία σε περίπτωση αθέτησης του αντισυμβαλλομένου. Όμως, αν η οντότητα ανταποκρίνεται ή είναι πιθανό να ανταποκριθεί, στην αθέτηση αυτή παρέχοντας παράταση στην προθεσμία εξόφλησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ενδέχεται να προκύψει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, αν οι όροι της ρύθμισης είναι τέτοιοι, ώστε η είσπραξη του προϊόντος του χρηματοοικονομικού στοιχείου πρόκειται να μετατεθεί μετά την ημερομηνία διακανονισμού της υποχρέωσης. Για πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων ως προς την έκταση στην οποία η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, σε ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο, έχει μειωθεί, η οντότητα γνωστοποιεί την ύπαρξη και τις συνέπειες του δικαιώματος συμψηφισμού, όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να εισπραχθεί σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους. Όταν η χρηματοοικονομική υποχρέωση, έναντι της οποίας υπάρχει δικαίωμα συμψηφισμού, πρέπει να διακανονιστεί πριν από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο για το σύνολο της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, αν ο αντισυμβαλλόμενος αθετήσει μετά από την εξόφληση της υποχρέωσης.

81. Η οντότητα μπορεί να έχει συνάψει μία ή περισσότερες κύριες συμφωνίες συμψηφισμού, που περιορίζουν την έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο, χωρίς όμως να ικανοποιούν τα κριτήρια συμψηφισμού. Όταν μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού μειώνει σημαντικά τον πιστωτικό κίνδυνο που σχετίζεται με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μολονότι αυτά δεν συμψηφίζονται με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του ίδιου αντισυμβαλλόμενου, η οντότητα παρέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικές με τις συνέπειες του διακανονισμού. Τέτοιες γνωστοποιήσεις υποδεικνύουν ότι:

(α) ο πιστωτικός κίνδυνος, που συνδέεται με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε μία κύρια συμφωνία συμψηφισμού, περιορίζεται μόνο στο βαθμό που οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που οφείλονται στον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, θα διακανονιστούν ύστερα από τη ρευστοποίηση των στοιχείων αυτών.

(β) η έκταση στην οποία η συνολική έκθεση της οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο μειώνεται, μέσω μιας κύριας συμφωνίας συμψηφισμού, μπορεί να μεταβληθεί σημαντικά σε σύντομο χρόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γιατί το άνοιγμα επηρεάζεται από κάθε επί μέρους συναλλαγή υποκείμενη στη συμφωνία.

Είναι επίσης επιθυμητό η οντότητα να γνωστοποιεί τους όρους των κύριων συμφωνιών συμψηφισμού, που προσδιορίζουν την έκταση της μείωσης του πιστωτικού κινδύνου της.

82. Η οντότητα μπορεί να εκτίθεται σε κίνδυνο επιτοκίου, ως αποτέλεσμα συναλλαγής από την οποία δεν αναγνωρίζεται κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό της, όπως θα γινόταν για μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ή μία σύμβαση πιστωτικού παραγώγου. Η παροχή εγγύησης εκθέτει τον εγγυητή σε πιστωτικό κίνδυνο, που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 76.

83. Συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου γνωστοποιούνται, όταν δεν είναι προφανείς από άλλες γνωστοποιήσεις σχετικά με το είδος και την οικονομική θέση της οντότητας και συνεπάγονται σημαντική έκθεση σε ζημία σε περίπτωση αθέτησης των αντισυμβαλλομένων. Ο προσδιορισμός τέτοιων συγκεντρώσεων είναι ζήτημα κρίσης της διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες της οντότητας και των οφειλετών της. Το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα*, παρέχει χρήσιμες οδηγίες για τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων, μέσα στους οποίους μπορεί να προκύψουν συγκεντρώσεις πιστωτικών κινδύνων.

84. Συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου μπορεί να προκύψουν από ανοίγματα σε ένα μοναδικό οφειλέτη ή ομάδα οφειλετών που έχουν συναφή χαρακτηριστικά, έτσι ώστε η δυνατότητά τους να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους αναμένεται να επηρεάζεται με παρόμοιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές ή άλλες συνθήκες. Τα χαρακτηριστικά, που μπορεί να δημιουργήσουν συγκέντρωση κινδύνου, περιλαμβάνουν το είδος των δραστηριοτήτων των οφειλετών, όπως ο επιχειρηματικός τομέας στον οποίο λειτουργούν, ο γεωγραφικός χώρος στον οποίο δραστηριοποιούνται και το επίπεδο της πιστοληπτικής αξιοπιστίας τους. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής εξοπλισμού για τη βιομηχανία πετρελαίου και αερίων, θα έχει κατά κανόνα απαιτήσεις από πελάτες προερχόμενες από την πώληση

▼M4

των προϊόντων του, για τις οποίες ο κίνδυνος μη εξόφλησης επηρεάζεται από τις οικονομικές μεταβολές στη βιομηχανία πετρελαίου και αερίων. Ένα πιστωτικό ίδρυμα, που κατά κανόνα παρέχει δάνεια σε διεθνές επίπεδο, μπορεί να έχει πολλά εκκρεμή δάνεια σε λιγότερο αναπτυγμένες χώρες και η δυνατότητα του πιστωτικού ιδρύματος να τα επανεισπράξει ενδέχεται να επηρεάζεται αρνητικά από τοπικές οικονομικές συνθήκες.

85. Η γνωστοποίηση της συγκέντρωσης του πιστωτικού κινδύνου περιλαμβάνει περιγραφή του κοινού χαρακτηριστικού, που προσδιορίζει κάθε συγκέντρωση, καθώς και το ύψος της μέγιστης αναφοράς σε πιστωτικό κίνδυνο, που συνδέεται με όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεεν λόγω κοινό χαρακτηριστικό.

Εύλογη αξία

86. ***Εκτός από τα οριζόμενα στην παράγραφο 90, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί την εύλογη αξία εκείνης της κατηγορίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τρόπο που επιτρέπει τη σύγκριση με την αντίστοιχη λογιστική αξία στον ισολογισμό. (Το ΔΛΠ 39 παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.)***

87. Η πληροφόρηση για την εύλογη αξία χρησιμοποιείται ευρέως για επιχειρηματικούς σκοπούς κατά τον προσδιορισμό της συνολικής οικονομικής θέσης της οντότητας και κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικών με επί μέρους χρηματοοικονομικά μέσα. Είναι επίσης απαραίτητη σε πολλές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων επειδή, σε πολλές περιπτώσεις, αντανακλά την άποψη των χρηματοοικονομικών αγορών ως προς την παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αφορούν ένα μέσο. Πληροφορίες για την εύλογη αξία επιτρέπουν συγκρίσεις των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν ουσιαστικά τα ίδια οικονομικά χαρακτηριστικά, ανεξάρτητα από το σκοπό τους και το πότε και από ποιόν εκδόθηκαν ή αποκτήθηκαν. Οι εύλογες αξίες παρέχουν μία αντικειμενική βάση για την εκτίμηση της διαχειριστικής ικανότητας της διοίκησης, καταδεικνύοντας τα αποτελέσματα των αποφάσεών της να αποκτήσει, πωλήσει ή διακρατήσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και να αναλάβει, διακρατήσει ή εξοφλήσει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Όταν η οντότητα δεν επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της στην εύλογη αξία, παρέχει πληροφόρηση για αυτή μέσω συμπληρωματικών γνωστοποιήσεων.

88. Για χρηματοοικονομικά μέσα όπως τις βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς, δεν απαιτείται γνωστοποίηση της εύλογης αξίας όταν η λογιστική αξία είναι ένας λογικός κατ'εκτίμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας.

89. Στην γνωστοποίηση των εύλογων αξιών, η οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σε κατηγορίες και τις συμψηφίζει, μόνο κατά την έκταση που οι αντίστοιχες λογιστικές αξίες τους συμψηφίζονται στον ισολογισμό.

90. ***Αν οι επενδύσεις σε μη εισηγμένους συμμετοχικούς τίτλους ή παράγωγα που συνδέονται με τέτοιους τίτλους επιμετρώνται στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 επειδή η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, θα γνωστοποιείται το γεγονός αυτό μαζί με μία περιγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων, τις λογιστικές αξίες τους, μία εξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, και, αν είναι δυνατό, το φάσμα των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία. Περαιτέρω, στην περίπτωση που πωλούνται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων η εύλογη αξία δεν ήταν δυνατό να προσμετρηθεί αξιόπιστα γνωστοποιούνται, η λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αυτών κατά το χρόνο της πώλησης καθώς και το προκύπτον κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίστηκε.***

91. Αν οι επενδύσεις σε μη εισηγμένους συμμετοχικούς τίτλους ή παράγωγα που συνδέονται με τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους επιμετρώνται στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 επειδή οι εύλογες αξίες τους δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, δεν απαιτείται να γνωστοποιηθούν οι σχετικές με την εύλογη αξία πληροφορίες που παρατίθενται στις παραγράφους 86 και 92. Αντί τούτου, παρέχεται πληροφόρηση που βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κρίνουν την έκταση των πιθανών διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας τέτοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και της εύλογης αξίας τους. Επιπλέον της επεξήγησης των κύριων χαρακτηριστικών των χρηματοοικονομικών μέσων που προσδιορίζουν την αξία τους και του λόγου

▼M4

που δεν γνωστοποιούνται οι εύλογες αξίες, παρέχεται πληροφόρηση για την αγορά στην οποία διαπραγματεύονται τα εν λόγω μέσα. Σε μερικές περιπτώσεις, οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις των μέσων, που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 60, μπορεί να παρέχουν επαρκή πληροφόρηση. Η διοίκηση, μπορεί να διατυπώσει τη γνώμη της ως προς τη σχέση μεταξύ εύλογης αξίας και λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, για τα οποία δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία όταν έχει εύλογη βάση για να το πράξει.

92. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:***

(α) τις μεθόδους και τις ουσιώδεις παραδοχές που εφαρμοστήκαν κατά τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των χρηματοοικονομικών μέσων και υποχρεώσεων ιδιαιτέρως για σημαντικές κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. (Η παράγραφος 55 παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό κατηγοριών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)

(β) αν οι εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, προσδιορίζονται απευθείας, στο σύνολο ή μερικώς με αναφορά σε δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής ενεργούς αγοράς ή αν εκτιμώνται με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφοι ΟΕ71-ΟΕ79).

(γ) αν οι οικονομικές καταστάσεις της περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν επιμετρηθεί σε εύλογες αξίες που προσδιορίζονται στο σύνολο ή μερικώς με τεχνική αποτίμησης βασιζόμενη σε παραδοχές που δεν υποστηρίζονται από τρέχουσες τιμές ή επιτόκια της αγοράς. Αν η αντικατάσταση οποιασδήποτε τέτοιας παραδοχής με λογικά πιθανή εναλλακτική παραδοχή θα κατέληγε σε σημαντικά διαφορετική εύλογη αξία, η οντότητα θα δηλώνει το γεγονός αυτό και θα γνωστοποιεί μία σειρά λογικά πιθανών εναλλακτικών παραδοχών. Για το σκοπό αυτό, η σημαντικότητα θα κρίνεται σε σχέση με τα αποτελέσματα και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

(δ) το συνολικό ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που εκτιμήθηκε με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα της περιόδου.

93. Η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την εύλογη αξία περιλαμβάνει γνωστοποίηση της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και κάθε σημαντική παραδοχή που έγινε κατά την εφαρμογή της. Για παράδειγμα, η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις παραδοχές που σχετίζονται με συντελεστές προπληρωμών, ποσοστά εκτιμώμενων ζημιών από επισφάλειες και επιτόκια ή προεξοφλητικά επιτόκια αν είναι σημαντικά.

Άλλες Γνωστοποιήσεις

Διαγραφή

94. ***(α) Η οντότητα μπορεί είτε να έχει μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 18 του ΔΛΠ 39) είτε να έχει συνάψει συμφωνία του είδους που περιγράφεται στην παράγραφο 19 του ΔΛΠ 39 με τρόπο ώστε η συμφωνία να μην πληροί τις προϋποθέσεις να χαρακτηριστεί ως μεταβίβαση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Αν η οντότητα συνεχίσει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του ή συνεχίσει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο ανάλογα με την έκταση της συνεχιζόμενης ευθύνης της (βλέπε ΔΛΠ 39, παράγραφοι 29 και 30), θα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού στοιχείου:***

(i) τη φύση των περιουσιακών στοιχείων,

(ii) τη φύση των κινδύνων και των ωφελειών για τους ιδιοκτήτες στα οποία παραμένει εκτεθειμένη η οντότητα,

(iii) όταν η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του, τις λογιστικές αξίες του στοιχείου και της συσχετιζόμενης υποχρέωσης

και

(iv) όταν η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο στην έκταση της συνεχιζόμενης ευθύνης της, το συνολικό ποσό του περιουσιακού στοιχείου που η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει και τη λογιστική αξία της συσχετιζόμενης υποχρέωσης.

▼**M4**

Εξασφαλίσεις

94. ***(β) Η οντότητα θα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων που έχουν ενεχυριαστεί ως εξασφάλιση για υποχρεώσεις, τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων που ενεχυριάστηκαν ως εξασφάλιση για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και (σύμφωνα με τις παραγράφους 60(α) και 63(ζ) οποιουσδήποτε ουσιώδεις συμβατικούς όρους συσχετίζονται με τα περιουσιακά στοιχεία που ενεχυριάστηκαν ως εξασφάλιση.***

(γ) Όταν η οντότητα έχει δεχτεί εξασφάλιση που είναι δυνατό να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει σε περίπτωση που δεν υπάρχει αθέτηση υποχρεώσεων από τον οφειλέτη, θα γνωστοποιεί:

(i) την εύλογη αξία της εξασφάλισης που έλαβε (των χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων),

(ii) την εύλογη αξία οποιασδήποτε πωληθείσας ή επανενεχυριασθείσας εξασφάλισης και αν η οντότητα έχει υποχρέωση να την επιστρέψει

και

(iii) κάθε ουσιαστικό όρο ή προϋπόθεση που συνδέεται με τη χρήση της εξασφάλισης (σύμφωνα με τις παραγράφους 60(α) και 60 (ζ)).

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα

94. ***(δ) Αν η οντότητα έχει εκδώσει μέσο που περιέχει στοιχείο υποχρέωσης και στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (βλέπε παράγραφο 28) και το μέσο περιέχει πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα των οποίων οι αξίες αλληλοεξαρτώνται (όπως έναν εξαγοράσιμο μετατρέψιμο χρεωστικό τίτλο) θα γνωστοποιεί την ύπαρξη των χαρακτηριστικών αυτών και το πραγματικό επιτόκιο επί του στοιχείο της υποχρέωσης (μη συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε παράγωγων που λογιστικοποιούνται ξεχωριστά).***

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε επίσης την παράγραφο ΟΕ40)

94. ►**M9** (ε) ***Μία οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τις λογιστικές αξίες:***

(i) ***των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση,***

(ii) ***των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση,***

(iii) ***των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που, κατά την αρχική αναγνώριση, είχαν προσδιοριστεί από την οικονομική οντότητα ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι όσα δεν είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατατασσόμενα ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση).***

(iv) ***των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που, κατά την αρχική αναγνώριση, είχαν προσδιοριστεί από την οικονομική οντότητα ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι όσες δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις κατατασσόμενες ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση).***

(στ) ***Μία οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί ξεχωριστά τα καθαρά κέρδη ή τις καθαρές ζημίες επί των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.***

(ζ) ***Αν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει δάνειο ή απαίτηση (ή ομάδα δανείων ή απαιτήσεων) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, θα γνωστοποιεί:***

(i) ***τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [βλέπε παράγραφο 76α)] κατά την ημερομηνία αναφοράς του δανείου ή της απαίτησης (ή της ομάδας των δανείων ή των απαιτήσεων),***

▼M4

(ii) *το ποσό κατά το οποίο κάθε σχετιζόμενο πιστωτικό παράγωγο ή παρόμοιο μέσο μετριάζει τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο,*

(iii) *το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία του δανείου ή της απαίτησης (ή της ομάδας των δανείων ή των απαιτήσεων) κατά τη διάρκεια της περιόδου και συνολικά, που οφείλεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου που προσδιορίζονται είτε ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που δεν οφείλεται σε αλλαγές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς, ή με τη χρήση μιας εναλλακτικής μεθόδου που αντιπροσωπεύει με μεγαλύτερη αξιοπιστία το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που οφείλεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου.*

(iv) *το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία κάθε συσχετιζόμενου πιστωτικού παραγώγου ή παρόμοιου μέσου που έχει πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και συνολικά από τον προσδιορισμό του δανείου ή της απαίτησης.*

(η) *Αν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, θα γνωστοποιεί:*

(i) *το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά τη διάρκεια της περιόδου και συνολικά, που οφείλεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου που προσδιορίζονται είτε ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που δεν οφείλεται σε αλλαγές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς (βλέπε παράγραφο ΟΕ40), ή με τη χρήση μιας εναλλακτικής μεθόδου που αντιπροσωπεύει με μεγαλύτερη αξιοπιστία το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που οφείλεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου.*

(ii) *τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του ποσού που η οικονομική οντότητα θα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει στη λήξη στον κάτοχο της υποχρέωσης.*

(θ) *Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:*

(i) *τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να επιτευχθεί η συμμόρφωση με την απαίτηση στην ζ)iii) και την η)i).*

(ii) *αν η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί προκειμένου να είναι σύμμορφη προς τις απαιτήσεις των ζ)iii) και η)i) δεν αντιπροσωπεύει με αξιοπιστία τη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που οφείλεται σε αλλαγές του πιστωτικού κινδύνου, τους λόγους για το συμπέρασμα αυτό και τους παράγοντες που η οικονομική οντότητα θεωρεί σημαντικούς.* ◄

Επανακατάταξη

94. ►M9 *(ι)* ◄ *Αν η οντότητα έχει επανακατατάξει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως στοιχείο που απεικονίζεται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος αντί στην εύλογη αξία (βλ. ΔΛΠ 39, παράγραφο 54), θα γνωστοποιείται ο λόγος για την επανακατάταξη αυτή.*

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και καθαρή θέση

94. ►M9 *(κ)* ◄ *Η οντότητα θα γνωστοποιεί ουσιαστικά έσοδα, έξοδα καθώς και κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, είτε συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα είτε φέρονται διακεκριμένα στην καθαρή θέση. Για το σκοπό αυτό, η γνωστοποίηση θα περιλαμβάνει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:*

(i) συνολικά έσοδα και έξοδα από τόκους (υπολογιζόμενα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,

(ii) για διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, το ύψος του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση για την περίοδο και το ποσό που διαγράφηκε από την καθαρή θέση και αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα για την περίοδο

▼M4

και

(iii) το ύψος των δεδουλευμένων εσόδων από τόκους από απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, παράγραφο ΟΕ93.

Απομείωση Αξίας

94. ►M9 *(λ)* ◄ *Η οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση και το ύψος κάθε ζημίας απομείωσης που έχει αναγνωριστεί στα αποτελέσματα έναντι χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου διακεκριμένα για κάθε σημαντική κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (η παράγραφος 55 παρέχει οδηγίες για προσδιορισμό των κατηγοριών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).*

Ανεξόφλητα χρέη και αθετήσεις

94. ►M9 *(μ)* ◄ *Σχετικά με αθετήσεις που αφορούν το κεφάλαιο, τους τόκους, το χρεολυτικό απόθεμα ή την εξόφληση των αναγνωρισμένων στον ισολογισμό πληρωτέων δανείων της περιόδου και κάθε άλλη αθέτηση των δανειακών συμβάσεων της περιόδου, όταν οι αθετήσεις αυτές δύνανται να επιτρέψουν στον πιστωτή να απαιτήσει την αποπληρωμή (εκτός από αθετήσεις που αποκαθίστανται ή των οποίων οι όροι επαναδιαπραγματεύονται, την η πριν την ημερομηνία του ισολογισμού), η οντότητα θα γνωστοποιεί:*

(i) λεπτομέρειες σχετικά με τις αθετήσεις αυτές,

(ii) το ύψος του ποσού που αναγνωρίζεται την ημερομηνία του ισολογισμού σε σχέση με τις συμφωνίες των πληρωτέων δανείων που αθετήθηκαν

και

(iii) σε σχέση με τα ποσά που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με το (ii), αν το ανεξόφλητο δάνειο εξοφλήθηκε ή αν οι όροι των πληρωτέων δανείων επαναδιαπραγματεύτηκαν πριν την ημερομηνία της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων.

95. Για τους σκοπούς της γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με αθετήσεις δανειακών συμβάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 94(ι), στα πληρωτέα δάνεια περιλαμβάνονται οι εκδοθέντες χρεωστικοί τίτλοι και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις εκτός από τους βραχυπρόθεσμους πληρωτέους λογαριασμούς με συνήθεις πιστωτικούς όρους. Όταν έχει συμβεί τέτοια αθέτηση κατά τη διάρκεια της περιόδου και δεν έχει αποκατασταθεί ενώ οι όροι του πληρωτέου δανείου δεν έχουν επαναδιαπραγματευτεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού, η επίδραση της αθέτησης στην κατάταξη της υποχρέωσης ως βραχυπρόθεσμη ή μη βραχυπρόθεσμη προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

96. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δεν θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 39 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο 2003). Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

97. ***Από το Πρότυπο θα έχει αναδρομική ισχύ.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

98. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* αναθεωρημένο το 2000.

99. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

(α) ΜΕΔ-5 *Ταξινόμηση Χρηματοοικονομικών Μέσων – Όροι Ενδεχόμενου Διακανονισμού*

(β) ΜΕΔ- 16, *Μετοχικό Κεφάλαιο – Επαναπόκτηση Ιδίων Μετοχών*

και

(γ) ΜΕΔ-17, *Καθαρή θέση – Δαπάνες μιας Συναλλαγής Καθαρής Θέσης.*

100. Με το παρόν Πρότυπο αποσύρεται το προσχέδιο της Διερμηνείας ΜΕΔ Δ34 *Χρηματοοικονομικά Μέσα – Μέσα ή Δικαιώματα Εξοφλητέα από τον Κάτοχο*.

▼M4

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Οδηγίες Εφαρμογής ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου.

ΟΕ1. Η παρούσες Οδηγίες Εφαρμογής εξηγούν την εφαρμογή συγκεκριμένων απόψεων του Προτύπου.

ΟΕ2. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με την αναγνώριση ή την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Οι απαιτήσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων παρατίθενται στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*.

Ορισμοί (παράγραφοι 11-14)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

ΟΕ3. Το νόμισμα (τα μετρητά) είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, γιατί αντιπροσωπεύει το μέσον της συναλλαγής και είναι συνεπώς η βάση στην οποία όλες οι συναλλαγές επιμετρώνται και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Μία κατάθεση μετρητών σε τράπεζα ή όμοιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, γιατί αντιπροσωπεύει το συμβατικό δικαίωμα του καταθέτη να λάβει μετρητά από το ίδρυμα ή να εκδώσει επιταγή ή όμοιο χρηματοοικονομικό μέσο, έναντι του υπολοίπου υπέρ ενός πιστωτή, για την πληρωμή μιας οικονομικής υποχρέωσης.

ΟΕ4. Κοινά παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αντιπροσωπεύουν ένα συμβατικό δικαίωμα για είσπραξη μετρητών στο μέλλον και αντίστοιχων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, που αντιπροσωπεύουν μία συμβατική υποχρέωση για παράδοση μετρητών στο μέλλον είναι:

(α) λογαριασμοί εισπρακτέοι και πληρωτέοι,

(β) γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα,

(γ) δάνεια εισπρακτέα και πληρωτέα

και

(δ) ομολογίες εισπρακτέες και πληρωτέες.

Σε κάθε περίπτωση, το συμβατικό δικαίωμα ενός συμβαλλόμενου μέρους να εισπράξει (ή υποχρέωση να πληρώσει) μετρητά, αντιπαρατίθεται από την αντίστοιχη υποχρέωση του άλλου μέρους να πληρώσει (ή το δικαίωμα να εισπράξει).

ΟΕ5. Ένας άλλος τύπος χρηματοοικονομικού μέσου είναι αυτός για τον οποίο το οικονομικό όφελος που λαμβάνεται ή δίδεται είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, εκτός από μετρητά. Για παράδειγμα, ένα γραμμάτιο πληρωτέο σε κρατικά ομόλογα, δίδει στον κάτοχο το συμβατικό δικαίωμα να λάβει και στον εκδότη τη συμβατική υποχρέωση να παραδώσει τα κρατικά ομόλογα και όχι μετρητά. Τα ομόλογα είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, γιατί αντιπροσωπεύουν υποχρεώσεις από το κράτος που τα εκδίδει να πληρώσει μετρητά. Το γραμμάτιο είναι, συνεπώς, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τον κομιστή του γραμματίου και χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη του γραμματίου.

ΟΕ6. Οι «διαρκείς» χρεωστικοί τίτλοι (όπως τα «διαρκή» ομόλογα, και τα χρεόγραφα ή μετατρέψιμα ομόλογα) παρέχουν κανονικά στον κάτοχο το συμβατικό δικαίωμα να εισπράττει τόκους σε καθορισμένες ημερομηνίες, που εκτείνονται στο διηνεκές, είτε χωρίς δικαίωμα λήψης επιστροφής κεφαλαίου είτε με δικαίωμα επιστροφής κεφαλαίου, κάτω από όρους που καθιστούν την επιστροφή πολύ απίθανη ή πολύ απώτερη στο μέλλον. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να εκδώσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο που την υποχρεώνει σε ετήσιες πληρωμές στο διηνεκές, ίσες προς ένα δηλωμένο επιτόκιο του 8 τοις εκατό εφαρμοζόμενο σε μια δηλωθείσα ονομαστική αξία των ΝΜ 1 000 (*). Υποθέτοντας ότι το αγοραίο επιτόκιο για το μέσο όταν εκδόθηκε ήταν

(*) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (ΝΜ).

▼M4

8 τοις εκατό, ο εκδότης αναλαμβάνει μία συμβατική υποχρέωση να προβεί σε σειρά μελλοντικών πληρωμών τόκων με εύλογη αξία (παρούσα αξία) ΝΜ 1 000 κατά την αρχική αναγνώριση. Ο κάτοχος και ο εκδότης του μέσου έχουν αντίστοιχα ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση.

ΟΕ7. Ένα συμβατικό δικαίωμα ή μία συμβατική υποχρέωση για τη λήψη, παράδοση ή ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων είναι καθαυτό χρηματοοικονομικό μέσο. Μία αλληλουχία συμβατικών δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων ανταποκρίνεται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου εάν καταλήγουν στην είσπραξη ή την καταβολή μετρητών ή στην απόκτηση ή έκδοση ενός συμμετοχικού τίτλου.

ΟΕ8. Η δυνατότητα άσκησης συμβατικού δικαιώματος ή η υποχρέωση εκπλήρωσης συμβατικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ρητή και χωρίς προϋποθέσεις ή μπορεί να εξαρτάται από την επέλευση ενός μελλοντικού γεγονότος. Για παράδειγμα, μια χρηματοοικονομική εγγύηση είναι ένα συμβατικό δικαίωμα του δανειστή να εισπράξει μετρητά από τον εγγυητή και μία αντίστοιχη συμβατική υποχρέωση του εγγυητή να καταβάλει το ποσό της εγγύησης στον δανειστή, αν ο οφειλέτης αθετήσει την εκπλήρωση της υποχρέωσης. Το συμβατικό δικαίωμα και η υποχρέωση προκύπτουν από προηγούμενη συναλλαγή ή γεγονός (ανάληψη της εγγύησης), παρότι η δυνατότητα του δανειστή να ασκήσει το δικαίωμά του και η υποχρέωση του εγγυητή να ενεργήσει σύμφωνα με την υποχρέωσή του, εξαρτώνται από το ενδεχόμενο της μελλοντικής αθέτησης του οφειλέτη. Ένα ενδεχόμενο δικαίωμα και υποχρέωση ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, παρά το γεγονός ότι πολλά τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται πάντα στις οικονομικές καταστάσεις.

ΟΕ9. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*, η χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται ότι είναι βασικά ένα δικαίωμα του εκμισθωτή να εισπράττει, και μια υποχρέωση του μισθωτή να καταβάλλει, μια σειρά πληρωμών, που είναι ουσιαστικά οι ίδιες όπως τα τοκοχρεολύσια μίας συμφωνίας δανείου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί την επένδυσή του με το εισπρακτέο ποσό, σύμφωνα με τη σύμβαση μίσθωσης, και όχι με το ίδιο το εκμισθωμένο στοιχείο. Μία απλή μίσθωση, αφετέρου, θεωρείται ότι είναι βασικά ένα ανολοκλήρωτο συμβόλαιο, που δεσμεύει τον εκμισθωτή να παρέχει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε μελλοντικές περιόδους, έναντι ανταλλάγματος όμοιου με αμοιβή για υπηρεσία. Ο εκμισθωτής συνεχίζει να παρακολουθεί στους λογαριασμούς του το ίδιο το εκμισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και όχι κάποιο λογαριασμό εισπρακτέο στο μέλλον, σύμφωνα με το συμβόλαιο. Κατόπιν τούτων, μία χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται ότι αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο, ενώ μια λειτουργική μίσθωση θεωρείται ότι δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (εκτός σε ό,τι αφορά τις επί μέρους πληρωμές που οφείλονται άμεσα ή στο μέλλον).

ΟΕ10. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις), μισθωμένα στοιχεία, καθώς και τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία (όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και σήματα), δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η κατοχή τέτοιων ενσώματων και άϋλων περιουσιακών στοιχείων δημιουργεί προϋποθέσεις εισροής μετρητών ή δημιουργίας άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά όχι και το άμεσο δικαίωμα είσπραξης μετρητών ή λήψης ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

ΟΕ11. Περιουσιακά στοιχεία (όπως τα προπληρωθέντα έξοδα) για τα οποία το μελλοντικό οικονομικό όφελος συνίσταται περισσότερο στη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών, παρά στο δικαίωμα είσπραξης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ομοίως, στοιχεία όπως τα μη δεδουλευμένα έσοδα και οι περισσότερες υποχρεώσεις από παρασχεθείσες εγγυήσεις, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, επειδή η πιθανή εκροή των οικονομικών ωφελειών, που συνδέεται με αυτά, συνίσταται περισσότερο στην παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, παρά στην συμβατική υποχρέωση για καταβολή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

ΟΕ12. Υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, που δεν είναι συμβατικές (όπως φόροι εισοδήματος που προκύπτουν από νομοθετικές διατάξεις οι οποίες έχουν επιβληθεί από το κράτος), δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Το ΔΛΠ12 *Φόροι Εισοδήματος* πραγματεύεται τη λογιστική για φόρους εισοδήματος. Ομοίως, οι τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις, καθώς προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, δεν απορρέουν από συμβάσεις και δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

▼M4

Συμμετοχικοί τίτλοι

ΟΕ13. Στα παραδείγματα συμμετοχικών τίτλων περιλαμβάνονται οι μη υποκείμενες σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή (non-puttable) κοινές μετοχές, κάποιες μορφές προνομιούχων μετοχών (βλέπε παραγράφους ΟΕ25 και ΟΕ26) και δικαιώματα αγοράς μετοχών ή πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που επιτρέπουν στον κάτοχο να εγγραφεί ή να αγοράσει έναν καθορισμένο αριθμό μη υποκείμενων σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή κοινών μετοχών της εκδότριας οντότητας έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η υποχρέωση της οντότητας να εκδώσει ή να αγοράσει συγκεκριμένο αριθμό των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος της οντότητας. Όμως, αν τέτοια σύμβαση περιλαμβάνει την υποχρέωση της οντότητας να καταβάλει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, δημιουργεί παράλληλα μία υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης (βλέπε παράγραφο ΟΕ27(α)). Ένας εκδότης μη υποκείμενων σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή (non-puttable) κοινών μετοχών αναλαμβάνει μία υποχρέωση όταν προβαίνει επίσημα σε διανομή και καθίσταται νομικά υποχρεωμένος προς τους μετόχους να τη διενεργήσει. Αυτό μπορεί να συμβεί μετά από αναγγελία ενός μερίσματος ή όταν η οντότητα είναι σε εκκαθάριση και τα μένοντα περιουσιακά στοιχεία, μετά την τακτοποίηση των υποχρεώσεων, καθίστανται διανεμητέα στους μετόχους.

ΟΕ14. Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή παρόμοια σύμβαση αποκτηθείσα από μία οντότητα το οποίο της δίνει το δικαίωμα να επαναγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων έναντι της παράδοσης ενός συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της οντότητας. Αντίθετα, κάθε αντάλλαγμα που καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση αφαιρείται από την καθαρή θέση.

Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα

ΟΕ15. Τα χρηματοοικονομικό μέσα περιλαμβάνουν τόσο τα βασικά μέσα (όπως απαιτήσεις, λογαριασμοί πληρωτέοι και συμμετοχικούς τίτλους) καθώς και τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα (όπως χρηματοοικονομικά δικαιώματα προαίρεσης, μελλοντικές και προθεσμιακές συμβάσεις και συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίων και νομισμάτων). Τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου και, συνεπώς, υπόκεινται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Πρότυπου.

ΟΕ16. Τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις που συνεπάγονται τη μεταβίβαση, μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, ενός ή περισσότερων χρηματοοικονομικών κινδύνων που συνδέονται με ένα βασικό υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο. Κατά την έναρξη της σύμβασης, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δίδουν στο ένα μέρος ένα συμβατικό δικαίωμα να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με το άλλο μέρος, κάτω από όρους που είναι πιθανώς ευνοϊκοί ή μία συμβατική υποχρέωση να ανταλλάξει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με ένα άλλο μέρος, υπό όρους που είναι πιθανώς δυσμενείς. Ωστόσο, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δεν καταλήγουν συνήθως (*) σε μεταβίβαση του βασικού υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου κατά τη συνομολόγηση της σύμβασης και επομένως μια τέτοια μεταβίβαση δεν λαμβάνει αναγκαστικά χώρα κατά τη λήξη της σύμβασης. Ορισμένα μέσα ενσωματώνουν τόσο ένα δικαίωμα όσο και μια υποχρέωση ανταλλαγής. Επειδή οι όροι της ανταλλαγής προσδιορίζονται κατά την έναρξη του παράγωγου μέσου, καθώς οι τιμές στις οικονομικές αγορές αλλάζουν, οι όροι αυτοί μπορεί να καταστούν είτε ευνοϊκοί είτε δυσμενείς.

ΟΕ17. Ένα δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (ήτοι χρηματοοικονομικά μέσα εκτός των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας), δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να αποκτήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με μεταβολές στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου που διέπει τη σύμβαση. Αντιθέτως, ο διαθέτης του δικαιώματος αυτού αναδέχεται μία

(*) Αυτό ισχύει για τα περισσότερα αλλά όχι για όλα τα παράγωγα, π.χ., το κεφάλαιο κάποιων διασυναλλαγματικών συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίων ανταλλάσσεται στην έναρξη (και ανταλλάσσεται εκ νέου στη λήξη).

▼M4

υποχρέωση να παραιτηθεί από πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή να υποστεί πιθανές απώλειες οικονομικών ωφελειών, που συνδέονται με μεταβολές της εύλογης αξίας του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου. Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου και η υποχρέωση του διαθέτη, ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αντίστοιχα. Το κυρίως χρηματοοικονομικό μέσο που διέπει ένα συμβατικό δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να είναι ένα οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, περιλαμβανομένων μετοχών άλλων οντοτήτων και έντοκων χρηματοοικονομικών μέσων. Ένα δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να απαιτεί από τον διαθέτη την έκδοση ενός χρεωστικού τίτλου μάλλον, παρά τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά το μέσο που θεμελιώνει το δικαίωμα προαίρεσης θα συνιστούσε και πάλι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο του κατόχου, αν το δικαίωμα αυτό είχε ασκηθεί. Η δυνατότητα του κατόχου του δικαιώματος να ανταλλάξει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κάτω από πιθανώς ευνοϊκούς όρους και η υποχρέωση του διαθέτη να ανταλλάξει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κάτω από πιθανώς δυσμενείς όρους, αποτελούν χωριστά στοιχεία από τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που ανταλλάσσονται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης. Η φύση του δικαιώματος του κατόχου και της υποχρέωσης του διαθέτη δεν επηρεάζεται από την πιθανότητα ότι το δικαίωμα προαίρεσης θα ασκηθεί.

ΟΕ18. Ένα άλλο παράδειγμα παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ένα προθεσμιακό συμβόλαιο, διακανονιστέο σε περίοδο έξι μηνών, κατά την οποία ένα μέρος (ο αγοραστής) υπόσχεται να παραδώσει ΝΜ 1 000 000 μετρητά σε αντάλλαγμα για κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστική αξίας ΝΜ 1 000 000, ενώ το άλλο μέρος (ο πωλητής) υπόσχεται να παραδώσει κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστικής αξίας ΝΜ 1 000 000 ως αντάλλαγμα για ΝΜ 1 000 000 μετρητά. Κατά τη διάρκεια των έξι μηνών, αμφότερα τα μέρη έχουν ένα συμβατικό δικαίωμα και μία συμβατική υποχρέωση να ανταλλάξουν χρηματοοικονομικά μέσα. Αν η τρέχουσα τιμή των κρατικών ομολόγων αυξηθεί πάνω από ΝΜ 1 000 000, οι συνθήκες θα είναι ευνοϊκές για τον αγοραστή και δυσμενείς για τον πωλητή. Αν η τρέχουσα τιμή πέσει κάτω από ΝΜ 1 000 000, το αποτέλεσμα θα είναι το αντίθετο. Ο αγοραστής έχει, τόσο, ένα συμβατικό δικαίωμα (ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) όμοιο προς το κατεχόμενο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς, όσο και μία συμβατική υποχρέωση (μια χρηματοοικονομική υποχρέωση) όμοια προς το πωληθέν δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή. Ο πωλητής έχει ένα συμβατικό δικαίωμα (ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) όμοιο προς το κατεχόμενο δικαίωμα ενός δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή που διακρατεί και μία συμβατική υποχρέωση (μια χρηματοοικονομική υποχρέωση) όμοια προς την υποχρέωση ενός πωληθέντος δικαιώματος προαίρεσης αγοράς. Όπως τα δικαιώματα προαίρεσης, έτσι και τα ανωτέρω συμβατικά δικαιώματα και υποχρεώσεις συνιστούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που ξεχωρίζουν και διακρίνονται από τα υποκείμενα χρηματοοικονομικά μέσα (τα ομόλογα και τα μετρητά που ανταλλάσσονται). Αμφότερα τα μέρη σε ένα προθεσμιακό συμβόλαιο έχουν μια υποχρέωση να εκτελέσουν στο συμφωνημένο χρόνο, ενώ η εκτέλεση του δικαιώματος βάσει της σύμβασης συμβαίνει μόνον και μόνον όταν ο κάτοχος θελήσει να το ασκήσει.

ΟΕ19. Πολλοί άλλοι τύποι παράγωγων μέσων ενσωματώνουν ένα δικαίωμα ή υποχρέωση διενέργειας μιας μελλοντικής ανταλλαγής, που περιλαμβάνει ανταλλαγές επιτοκίων και νομισμάτων, εξασφαλίσεις από αύξηση επιτοκίων, ανώτατα και κατώτατα όρια διακύμανσης επιτοκίων, δανειακές δεσμεύσεις, έκδοση χρεογράφων και πιστωτικές επιστολές. Μια σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου μπορεί να θεωρηθεί ως μία μορφή προθεσμιακής σύμβασης, στην οποία τα συμβαλλόμενα μέρη συμφωνούν να προβούν σε μια σειρά μελλοντικών ανταλλαγών χρηματικών ποσών, από τα οποία το ένα ποσό υπολογίζεται σε σχέση με ένα μεταβλητό επιτόκιο και το άλλο σε σχέση με ένα σταθερό επιτόκιο. Τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης είναι μια άλλη μορφή προθεσμιακών συμβάσεων, που διαφέρουν βασικά στο ότι τα συμβόλαια είναι τυποποιημένα και διαπραγματεύσιμα.

Συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων (παράγραφοι 8-10)

ΟΕ20. Οι συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού στοιχείου επειδή το συμβατικό δικαίωμα του ενός μέρους να λάβει ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή

▼M4

υπηρεσία καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του άλλου μέρους, δεν δημιουργούν σε κανένα από τα δύο μέρη άμεσο δικαίωμα ή υποχρέωση λήψης, παράδοσης ή ανταλλαγής χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, οι συμβάσεις που προβλέπουν διακανονισμό μόνο με λήψη ή παράδοση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, ένα δικαίωμα προαίρεσης ή μία σύμβαση μελλοντικής εκπλήρωσης ή προθεσμιακή σύμβαση σε άργυρο) δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα. Πολλές συμβάσεις αγαθών είναι αυτού του τύπου. Μερικές είναι τυποποιημένες στη μορφή και εμπορεύσιμες σε οργανωμένες αγορές, κατά το πλείστο με τον ίδιο τρόπο, όπως μερικά παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης εμπορευμάτων μπορεί άμεσα να αγοραστεί και να πωληθεί τοις μετρητοίς, γιατί είναι εισηγμένο προς διαπραγμάτευση και μπορεί να αλλάξει χέρια πολλές φορές. Όμως, οι αγοραστές και οι πωλητές του συμβολαίου, στην πραγματικότητα διαπραγματεύονται το υποκείμενο αγαθό. Η δυνατότητα αγοράς ή πώλησης ενός συμβολαίου αγαθών τοις μετρητοίς, η ευκολία με την οποία μπορεί αυτό να αγοραστεί ή να πωληθεί και η ευχέρεια να συμφωνηθεί ταμιακός διακανονισμός της υποχρέωσης παραλαβής ή παράδοσης του αγαθού, δεν αλλάζουν το θεμελιακό χαρακτήρα του συμβολαίου σε βαθμό που να δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό μέσο. Ωστόσο, κάποια συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά ή με ην ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων ή των οποίων το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ως αν ήταν χρηματοοικονομικά μέσα (βλέπε παράγραφο 8).

ΟΕ21. Ένα συμβόλαιο που συνεπάγεται την παραλαβή ή παράδοση φυσικών περιουσιακών στοιχείων, δεν δημιουργεί οικονομική απαίτηση του ενός μέρους και οικονομική υποχρέωση του άλλου μέρους, εκτός αν κάποια αντίστοιχη πληρωμή αναβάλλεται πέραν από την ημερομηνία μεταβίβασης των φυσικών περιουσιακών στοιχείων. Αυτό συμβαίνει με την αγορά ή πώληση αγαθών επί πιστώσει.

ΟΕ22. Μερικά συμβόλαια συνδέονται με αγαθά, αλλά δεν συνεπάγονται διακανονισμό μέσω φυσικής παραλαβής ή παράδοσης του αγαθού. Αυτά ορίζουν το διακανονισμό μέσω καταβολές μετρητών, που προσδιορίζονται σύμφωνα με μαθηματικό τύπο στο συμβόλαιο και όχι μέσω πληρωμής καθορισμένων ποσών. Για παράδειγμα, η αξία ενός ομολόγου μπορεί να υπολογιστεί με εφαρμογή της τρέχουσας τιμής του πετρελαίου, που επικρατεί κατά τη λήξη του ομολόγου για ορισμένη ποσότητα πετρελαίου. Η αξία βασίζεται στην τιμή ενός αγαθού, αλλά διακανονίζεται μόνο τοις μετρητοίς. Ένα τέτοιο συμβόλαιο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο.

ΟΕ23. Ο ορισμός του χρηματοοικονομικού μέσου ενσωματώνει επίσης τη σύμβαση που δημιουργεί ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση επιπροσθέτως προς ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση. Τέτοια χρηματοοικονομικά μέσα συχνά δίδουν στο ένα μέρος το δικαίωμα προαίρεσης να ανταλλάξει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, μια ομολογία σχετιζόμενη με πετρέλαιο, μπορεί να δώσει στον κάτοχο το δικαίωμα να εισπράξει μια σειρά συγκεκριμένων περιοδικών πληρωμών τόκων και ένα συγκεκριμένο ποσό μετρητών κατά τη λήξη, με το δικαίωμα προαίρεσης να ανταλλάξει την αξία της με ορισμένη ποσότητα πετρελαίου. Η επιθυμία άσκησης αυτού του δικαιώματος θα ποικίλει από καιρό σε καιρό, ανάλογα με την εύλογη αξία του πετρελαίου, που είναι σχετική με τη σχέση ανταλλαγής μετρητών προς πετρέλαιο (τιμή ανταλλαγής) που εμπερικλείεται στο ομόλογο. Οι προθέσεις του κατόχου του ομολόγου σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, δεν επηρεάζουν την ουσία των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων. Η χρηματοοικονομική απαίτηση του κατόχου και η χρηματοοικονομική υποχρέωση του εκδότη καθιστούν το ομόλογο ένα χρηματοοικονομικό μέσο, ανεξαρτήτως των άλλων μορφών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που επίσης δημιουργούνται.

ΟΕ24. Μολονότι το Πρότυπο δεν αναπτύχθηκε για εφαρμογή σε συμβόλαια αγαθών και λοιπών στοιχείων, που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου, οι οντότητες μπορούν να εξετάζουν αν είναι σκόπιμη η εφαρμογή των περί της γνωστοποίησης μερών του Προτύπου σε αυτά τα συμβόλαια.

▼M4

Παρουσίαση

Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια (παράγραφοι 15-27)

Καμία συμβατική υποχρέωση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (παράγραφοι 17-20)

ΟΕ25. Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μία προνομιούχος μετοχή είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικός τίτλος, ο εκδότης εκτιμά τα ειδικά δικαιώματα που ακολουθούν τη μετοχή για να προσδιορίζει, αν αυτή παρουσιάζει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, μια προνομιούχος μετοχή που προβλέπει εξόφληση σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή σύμφωνα με το δικαίωμα προαίρεσης του κατόχου, περιέχει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. Η δυνητική αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει την υποχρέωση εξόφλησης μιας προνομιούχου μετοχής, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την υποχρέωση. Το διακριτικό δικαίωμα του εκδότη να εξοφλήσει τις μετοχές με μετρητά δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, γιατί ο εκδότης δεν έχει μια παρούσα υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στους μετόχους. Στην περίπτωση αυτή, η εξόφληση των μετοχών είναι στην αποκλειστική ευχέρεια του εκδότη. Ωστόσο, μπορεί να προκύψει μία υποχρέωση, όταν ο εκδότης των μετοχών ασκήσει το δικαίωμά προαίρεσής του, συνήθως αναγγέλλοντας επίσημα στους μετόχους την πρόθεση να εξοφλήσει τις μετοχές.

ΟΕ26. Όταν οι προνομιούχες μετοχές δεν είναι εξοφλήσιμες, η κατάλληλη κατάταξή τους προσδιορίζεται από τα άλλα δικαιώματα, που μπορεί να ακολουθούν τις μετοχές. Η κατάταξη βασίζεται στην αξιολόγηση της ουσίας των συμβατικών διακανονισμών και στους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου. Όταν οι διανομές στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών, σωρευτικές ή μη σωρευτικές, εναπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη, οι μετοχές αποτελούν συμμετοχικούς τίτλους. Για παράδειγμα, η κατάταξη μιας προνομιούχου μετοχής ως συμμετοχικός τίτλος ή χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν επηρεάζεται από:

(α) ένα παρελθόν διανομών,

(β) την πρόθεση να γίνουν διανομές στο μέλλον,

(γ) μία πιθανή αρνητική επίδραση στην τιμή των κοινών μετοχών του εκδότη αν δεν γίνουν διανομές (λόγω περιορισμών στην καταβολή μερισμάτων των κοινών μετοχών αν δεν καταβληθούν μερίσματα επί των προνομιούχων μετοχών),

(δ) το ύψος του αποθεματικού του εκδότη,

(ε) τα αναμενόμενα κέρδη ή ζημίες για κάποια περίοδο

ή

(στ) την ευχέρεια ή τη δυσχέρεια του εκδότη να επηρεάσει το ύψος των κερδών ή των ζημιών για την περίοδο.

Διακανονισμός με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας (παράγραφοι 21-24))

ΟΕ27. Τα ακόλουθα παραδείγματα επεξηγούν πως πρέπει να κατατάσσονται συμβάσεις διαφόρων τύπων επί των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας:

(α) Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οντότητα με την παραλαβή ή την παράδοση συγκεκριμένου αριθμού των ίδιων της συμμετοχικών τίτλων έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Συνεπώς, κάθε αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση προστίθεται ή αφαιρείται απευθείας από την καθαρή θέση. Ένα παράδειγμα είναι το εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να αγοράσει ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών της οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού μετρητών. Όμως, αν το συμβόλαιο απαιτεί η οντότητα να αγοράσει (εξοφλήσει) τις ίδιες της τις μετοχές έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείο σε καθορισμένη ή προσδιοριστέα ημερομηνία ή κατ'απαίτηση, η οντότητα αναγνωρίζει επίσης μία χρηματοοικονομική υποχρέωση

▼M4

για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης. Ένα παράδειγμα είναι η υποχρέωση της οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να αγοράσει έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών καθορισμένο αριθμό των ίδιων της τους συμμετοχικούς τίτλους.

(β) Η υποχρέωση της οντότητας να αγοράσει τις ίδιες της τις μετοχές έναντι μετρητών δημιουργεί μία χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν ο αριθμός των μετοχών που η οντότητα υποχρεούται να αγοράσει δεν είναι καθορισμένος ή αν η υποχρέωση δεν προϋποθέτει άσκηση του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο. Ένα παράδειγμα μιας υποθετικής υποχρέωσης είναι ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης που απαιτεί η οντότητα να επαναγοράσει τις ίδιες της τις μετοχές έναντι μετρητών, αν ο αντισυμβαλλόμενος ασκήσει το δικαίωμα.

(γ) Σύμβαση που θα διακανονιστεί τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση έστω και αν το ποσό των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου που θα ληφθεί ή θα παραδοθεί βασίζεται στις μεταβολές της αγοραίας τιμής των συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Ένα παράδειγμα αποτελεί το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που διακανονίζεται συμψηφιστικά τοις μετρητοίς.

(δ) Συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με μεταβλητό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας των οποίων η αξία ισούται με σταθερό ποσό ή με ποσό που βασίζεται στις μεταβολές κάποιας υποκείμενης μεταβλητής (π.χ., την τιμή ενός αγαθού) είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ένα παράδειγμα είναι ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς χρυσού που, αν ασκηθεί, διακανονίζεται συμψηφιστικά με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας και την παράδοση από την οντότητα τόσων μέσων όσων ισούνται με την αξία της σύμβασης. Τέτοια σύμβαση είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση έστω και αν η υποκείμενη μεταβλητή είναι η τιμή της μετοχής της ίδιας της οντότητας και όχι ο χρυσός. Ομοίως, συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με σταθερό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας, αλλά τα δικαιώματα που θα συνοδεύουν τα δικαιώματα αυτά θα είναι διαφορετικά ώστε η αξία διακανονισμού να ισούται με ένα σταθερό ποσό ή με ποσό που βασίζεται στις μεταβολές κάποιας υποκείμενης μεταβλητής είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού (παράγραφος 25)

ΟΕ28. Η παράγραφος 25 προβλέπει ότι αν μέρος των όρων ενδεχόμενου διακανονισμού που θα μπορούσε να απαιτεί διακανονισμό τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή με άλλο τρόπο που θα καθιστούσε το μέσο χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι αυθεντικό, η πρόβλεψη του διακανονισμού δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου. Συνεπώς, ένα συμβόλαιο που απαιτεί διακανονισμό τοις μετρητοίς ή με μεταβλητό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας μόνο σε περίπτωση επέλευσης κάποιου εξαιρετικά σπάνιου, πολύ ασυνήθιστου και καθόλου πιθανού γεγονότος, είναι συμμετοχικός τίτλος. Ομοίως, ο διακανονισμός με σταθερό αριθμό των ίδιων μετοχών της οντότητας μπορεί να αποκλειστεί συμβατικά σε περιπτώσεις που είναι εκτός του ελέγχου της οντότητας, αλλά αν οι περιπτώσεις αυτές δεν έχουν αληθινή πιθανότητα να συμβούν, είναι κατάλληλη η κατάταξη ως συμμετοχικός τίτλος.

Χειρισμός σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ΟΕ29. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα παρουσιάζει τα δικαιώματα της μειοψηφίας - ήτοι τα δικαιώματα άλλων μερών στα ίδια κεφάλαια και στα αποτελέσματα των θυγατρικών της, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* και το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*. Κατά τη κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή κάποιου συνθετικό μέρος του) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα εξετάζει όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των μελών του ομίλου και των κατόχων του μέσου, ώστε να προσδιορίσει αν ο όμιλος ως σύνολο έχει υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο σε σχέση με το μέσο ή να το διακανονίσει κατά τρόπο που θα συνεπάγεται την κατάταξή του ως υποχρέωση. Όταν μία θυγατρική ενός ομίλου εκδίδει χρηματοοικονομικό μέσο και η μητρική εταιρία ή άλλη οντότητα του ομίλου συμφωνεί επιπρόσθετους όρους απευθείας με τους κατόχους του μέσου

▼M4

(π.χ., μία εγγύηση), οι διανομές ή η εξόφληση μπορεί να μην είναι στη διακριτική ευχέρεια του ομίλου. Αν και η θυγατρική μπορεί να κατατάξει το μέσο όπως αρμόζει, χωρίς να συμπεριλάβει τους επιπρόσθετους όρους στις μεμονωμένες της οικονομικές καταστάσεις, η επίδραση των άλλων συμφωνιών μεταξύ των μελών του ομίλου λαμβάνεται υπόψη ώστε να διασφαλιστεί ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντανακλούν τα συμβόλαια και τις συναλλαγές που έχει συνάψει ο όμιλος ως σύνολο. Στη έκταση που υπάρχει τέτοια υποχρέωση ή πρόβλεψη διακανονισμού, το μέσο (ή το συνθετικό μέρος του που αποτελεί το αντικείμενο της υποχρέωσης) κατατάσσεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφοι 28-32)

ΟΕ30. Η παράγραφος 28 εφαρμόζεται μόνο σε εκδότες μη παράγωγων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων. Η παράγραφος 28 δεν ασχολείται με τα σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα από πλευράς των κατόχων. Το ΔΛΠ 39 ασχολείται με το διαχωρισμό των ενσωματωμένων παραγώγων από πλευράς των κατόχων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν χαρακτηριστικά χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων.

ΟΕ31. Ένας κοινός τύπος σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ένας χρεωστικός τίτλος με ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής, όπως μία ομολογία μετατρέψιμη σε κοινές μετοχές του εκδότη και χωρίς οποιοδήποτε άλλο χαρακτηριστικό ενσωματωμένου παραγώγου. Η παράγραφος 28 απαιτεί από τον εκδότη τέτοιου χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο της συμμετοχής στα κεφάλαιά του διακεκριμένα στον ισολογισμό, όπως ακολουθεί:

(α) Η υποχρέωση του εκδότη να διενεργεί προκαθορισμένες πληρωμές τόκου και κεφαλαίου συνιστά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, που υπάρχει όσο το χρηματοοικονομικό μέσο δεν μετατρέπεται. Κατά την αρχική αναγνώριση, η εύλογη αξία του στοιχείου της υποχρέωσης είναι η παρούσα αξία της συμβατικώς οριζόμενης σειράς μελλοντικών ταμιακών ροών, προεξοφλημένων με επιτόκιο που εφαρμόζεται από την αγορά κατά το χρόνο εκείνο, σε χρηματοοικονομικά μέσα συγκρίσιμης πιστωτικής υπόστασης και τα οποία παρέχουν στην ουσία τις ίδιες ταμιακές ροές, με τους ίδιους όρους, αλλά χωρίς το δικαίωμα μετατροπής.

(β) Ο συμμετοχικός τίτλος είναι ένα ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής της υποχρέωσης σε ίδια κεφάλαια του εκδότη. Η εύλογη αξία του δικαιώματος συντίθεται από τη χρονική αξία του και οποιασδήποτε εσωτερικής αξίας του. Το δικαίωμα αυτό έχει αξία κατά την αρχική αναγνώριση έστω και όταν δεν είναι μέσα στα χρήματα.

ΟΕ32. Κατά τη μετατροπή του μετατρέψιμο μέσου στη λήξη, η οντότητα διαγράφει το στοιχείο της υποχρέωσης και το αναγνωρίζει στα ίδια κεφάλαια. Το αρχικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων παραμένει στα ίδια κεφάλαια (αν και μπορεί να μεταφερθεί από ένα συγκεκριμένο κονδύλι στο άλλο). Δεν υφίσταται κέρδος ή ζημία κατά τη μετατροπή στη λήξη.

ΟΕ33. Όταν η οντότητα εξαλείφει ένα μετατρέψιμο μέσο πριν τη λήξη μέσω της πρόωρης εξόφλησης ή της επαναγοράς όπου τα αρχικά προνόμια της μετατροπής παραμένουν αμετάβλητα, η οντότητα κατανέμει το αντάλλαγμα που κατέβαλε και οποιαδήποτε κόστη συναλλαγών για την επαναγορά ή την εξόφληση στα στοιχεία της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων του μέσου κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την κατανομή του καταβληθέντος ανταλλάγματος και του κόστους της συναλλαγής στα διακεκριμένα στοιχεία είναι συνεπής με τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε στην αρχική κατανομή στα διακεκριμένα στοιχεία των προσόδων που έλαβε η οντότητα όταν το μετατρέψιμο μέσο εκδόθηκε, σύμφωνα με τις παραγράφους 28-32.

ΟΕ34. Όταν η κατανομή του ανταλλάγματος ολοκληρωθεί, κάθε προκύπτον κέρδος ή ζημία αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται στο σχετικό στοιχείο, όπως ακολουθεί:

(α) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που σχετίζεται με το στοιχείο της υποχρέωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα

και

(β) το ποσό του ανταλλάγματος που σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια.

▼M4

ΟΕ35. Η οντότητα δύναται να τροποποιήσει τους όρους ενός μετατρέψιμου μέσου ώστε να προκαλέσει την πρόωρη μετατροπή, για παράδειγμα προσφέροντας έναν περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής στην περίπτωση της μετατροπής πριν την καθορισμένη ημερομηνία. Η διαφορά, την ημερομηνία που τροποποιούνται οι όροι, μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που λαμβάνει ο κάτοχος κατά τη μετατροπή του μέσου σύμφωνα με τους αναθεωρημένους όρους και της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που θα λάμβανε ο κάτοχος σύμφωνα με τους αρχικούς όρους αναγνωρίζεται ως ζημία στα αποτελέσματα.

Ίδιες μετοχές (παράγραφοι 33-34)

ΟΕ36. Οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι μιας οντότητας δεν αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ασχέτως από το λόγο για τον οποίο επαναποκτήθηκαν. Η παράγραφος 33 απαιτεί η οντότητα που επαναποκτά τους ίδιους της συμμετοχικούς τίτλους να αφαιρεί τους συμμετοχικούς τίτλους αυτούς από τα ίδια κεφάλαια. Όμως, όταν η οντότητα κατέχει τους ίδιους της τους συμμετοχικούς τίτλους για λογαριασμό άλλων, π.χ., όταν ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα κατέχει τους ίδιους του συμμετοχικούς τίτλους για λογαριασμό πελάτη, πρόκειται για πρακτόρευση και κατόπιν τούτου, οι συμμετοχές αυτές δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της οντότητας.

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (παράγραφοι 35-41)

ΟΕ37. Το ακόλουθο παράδειγμα απεικονίζει την εφαρμογή της παραγράφου 35 σε ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Υποθέστε ότι μία προνομιούχος μετοχή μη σωρευτικού μερίσματος είναι υποχρεωτικά εξαγοράσιμη έναντι μετρητών σε πέντε έτη, αλλά ότι τα μερίσματα καταβάλλονται σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια της οντότητας πριν την ημερομηνία της εξαγοράς. Ένα τέτοια μέσο είναι σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο του οποίου το στοιχείο της υποχρέωσης είναι η παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης. Η αναστροφή της προεξόφλησης στο στοιχείο αυτό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και κατατάσσεται ως έξοδο τόκων. Κάθε μέρισμα που καταβάλλεται σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και, κατά συνέπεια, κατατάσσεται ως διανομή στα αποτελέσματα. Παρόμοιος χειρισμός θα εφαρμοζόταν αν η εξόφληση ήταν υποχρεωτική αλλά στη διακριτική ευχέρεια του κατόχου ή αν η μετοχή ήταν υποχρεωτικά μετατρέψιμη σε μεταβλητό αριθμό κοινών μετοχών υπολογιζόμενων ώστε να ισούνται με σταθερό ποσό ή ποσό που βασίζεται στις μεταβολές μιας υποκείμενης μεταβλητής (π.χ., ενός αγαθού). Όμως, αν προστίθενται μερίσματα που δεν έχουν καταβληθεί στο ποσό της εξόφλησης, ολόκληρο το μέσο είναι υποχρέωση. Σε τέτοια περίπτωση, όλα τα μερίδια κατατάσσονται ως έξοδο τόκων.

Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (παράγραφοι 42-50)

ΟΕ38. Προκειμένου να συμψηφίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, η οντότητα πρέπει επί του παρόντος να έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά. Η οντότητα μπορεί να έχει εξαρτώμενο δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά, όπως στην περίπτωση κύριας συμφωνίας συμψηφισμού ή κάποιων μορφών χρεών χωρίς δικαίωμα αναγωγής, αλλά τα δικαιώματα αυτά είναι ασκητά μόνο στην περίπτωση επέλευσης κάποιου μελλοντικού γεγονότος, συνήθως την αθέτηση από την πλευρά του συμβαλλόμενου. Έτσι, μία τέτοια συμφωνία δεν ανταποκρίνεται στους όρους για τον συμψηφισμό.

ΟΕ39. Το Πρότυπο δεν προβλέπει ειδική αντιμετώπιση για τα ούτω καλούμενα «συνθετικά χρηματοοικονομικά μέσα», τα οποία αποτελούν ομαδοποιήσεις χωριστών χρηματοοικονομικών μέσων που αποκτήθηκαν και κατέχονται για αναπλήρωση των χαρακτηριστικών άλλου μέσου. Για παράδειγμα, ένα μεταβλητού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος, συνδυαζόμενο με μια ανταλλαγή επιτοκίου, με αποτέλεσμα την είσπραξη κυμαινόμενων ποσών και τη διενέργεια σταθερών πληρωμών, συνθέτει ένα σταθερού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος. Κάθε ένα από τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα που συνθέτουν το «συνθετικό χρηματοοικονομικό μέσο» αντιπροσωπεύει ένα συμβατικό δικαίωμα ή υποχρέωση, με τους δικούς του όρους και προϋποθέσεις, και το κάθε ένα μπορεί να μεταβιβαστεί ή να διακανονιστεί ιδιαιτέρως. Κάθε χρηματοοικονομικό μέσο εκτίθεται σε κινδύνους, που μπορεί να διαφέρουν από τους κινδύνους στους οποίους εκτίθενται άλλα χρηματοοικονομικά μέσα. Κατά συνέπεια, όταν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ενός «συνθετικού χρηματοοικονομικού μέσου» είναι περιουσιακό στοιχείο και ένα άλλο είναι υποχρέωση, δεν συμψηφίζονται ώστε να παρουσια-

▼M4

στούν στον ισολογισμό της οντότητας σε καθαρή βάση εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για τον συμψηφισμό της παραγράφου 42. Παρέχονται γνωστοποιήσεις σχετικά με τους σημαντικούς όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν κάθε χρηματοοικονομικό μέσο, αν και η οντότητα μπορεί να υποδείξει και τη φύση της σχέσης μεταξύ των μεμονωμένων μέσων (βλέπε παράγραφο 65).

Γνωστοποίηση

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων(παράγραφος 94 (στ))

▼M9

ΟΕ40. Εάν μία οικονομική οντότητα προσδιορίσει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα δάνειο ή μία απαίτηση (ή ομάδα δανείων ή απαιτήσεων) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απαιτείται να γνωστοποιεί το ύψος της μεταβολής στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου που αποδίδεται σε αλλαγές του πιστωτικού κινδύνου. Εκτός αν μία εναλλακτική μέθοδος αντιπροσωπεύει με περισσότερη αξιοπιστία αυτό το ποσό, η οικονομική οντότητα απαιτείται να προσδιορίσει αυτό το ποσό ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου που δεν αποδίδεται σε αλλαγές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς. Στις αλλαγές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές σε επιτόκιο αναφοράς, τιμή αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας ή σε δείκτη τιμών ή επιτοκίων. Για τα συμβόλαια που εμπεριέχουν χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking), στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς συμπεριλαμβάνονται οι μεταβολές στην απόδοση ενός εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυμένου κεφαλαίου. Αν οι μόνες σχετικές αλλαγές στις συνθήκες της αγοράς για μία χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι οι μεταβολές σε τρέχον επιτόκιο (αναφοράς), το ποσό αυτό μπορεί να υπολογιστεί ως εξής:

(α) Αρχικά, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου χρησιμοποιώντας την τρέχουσα αγοραία τιμή της υποχρέωσης και τις συμβατικές ταμιακές ροές της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου. Αφαιρεί από αυτόν τον συντελεστή απόδοσης το τρέχον επιτόκιο (αναφοράς) στην αρχή της περιόδου, ώστε να καταλήξει στο συνθετικό στοιχείο του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο.

(β) Στη συνέχεια, η οικονομική οντότητα υπολογίζει την παρούσα αξία των ταμιακών ροών που συνδέονται με την υποχρέωση, χρησιμοποιώντας τις συμβατικές ταμιακές ροές της υποχρέωσης στην αρχή της περιόδου και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που ισούται με το άθροισμα του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς) στο τέλος της περιόδου και του συνθετικού στοιχείου του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο στην αρχή της περιόδου, όπως προσδιορίστηκε στην α).

(γ) Το ποσό που προσδιορίστηκε στη β) στη συνέχεια προσαρμόζεται ανάλογα με οποιαδήποτε μετρητά καταβλήθηκαν ή ελήφθησαν για την υποχρέωση κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυξάνεται ώστε να αντανακλά την αύξηση της εύλογης αξίας που ανακύπτει επειδή οι συμβατικές ταμιακές ροές πλησιάζουν κατά μία περίοδο την ημερομηνία λήξης τους.

(δ) Η διαφορά ανάμεσα στην τρέχουσα αγοραία τιμή της υποχρέωσης κατά τη λήξη της περιόδου και του ποσού που προσδιορίστηκε στη γ) είναι η μεταβολή στην εύλογη αξία που δεν αποδίδεται σε αλλαγές του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς). Αυτό είναι το ποσό που γνωστοποιείται.

Το προαναφερθέν παράδειγμα υποθέτει ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία που δεν απορρέουν από αλλαγές του πιστωτικού κινδύνου του μέσου ή από μεταβολές των επιτοκίων, δεν είναι σημαντικές. Αν στο παράδειγμα αυτό, το μέσο εμπεριείχε ένα ενσωματωμένο παράγωγο, η μεταβολή στην εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου δεν θα συμπεριλαμβανόταν στον καθορισμό του ποσού της παραγράφου 94(η)(i).

▼**M5**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

Κέρδη κατά Μετοχή

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-4
Ορισμοί	5-8
Αποτίμηση	9-63
Βασικά κέρδη ανά μετοχή	9-29
Κέρδη	12-18
Μετοχές	19-29
Απομειωμένα κέρδη αυά μετοχή	30-63
Κέρδη	33-35
Μετοχές	36-40
Δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή	41-63
Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους	45-48
Μετατρέψιμα μέσα	49-51
Υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές	52-57
Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή μετρητά	58-61
Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης	62
Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή	63
Αναδρομικές προσαρμογές	64-65
Παρουσίαση	66-69
Γνωστοποιήσεις	70-73
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	74
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	75-76

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 (1997*): Κέρδη Κατά Μετοχή* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Αυτό το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται από οντότητες των οποίων οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι δημόσια διαπραγματεύσιμοι, καθώς και από οντότητες που είναι στη διαδικασία της έκδοσης κοινών μετοχών ή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, σε δημόσιες αγορές.***

3. ***Μία οντότητα που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίσει και θα γνωστοποιήσει κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.***

4. ***Όταν μία οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένες καθώς και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27*** **Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις,** ***οι γνωστο-***

▼M5

ποιήσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο αυτό πρέπει να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Μία οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή βάσει των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της, θα παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή μόνο στην όψη της ιδιαίτερης κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων της. Μία οντότητα δε θα παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

ΟΡΙΣΜΟΙ

5. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Αντιμείωση είναι μία αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μία μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Μία ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία είναι μία συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδαμινών μετρητών ή άνευ μετρητών μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

Μείωση είναι μία μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μία αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους είναι χρηματοοικονομικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.

Τα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή επί των κοινών μετοχών είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

6. Οι κοινές μετοχές συμμετέχουν στα καθαρά κέρδη της περιόδου μόνο μετά από τις άλλες κατηγορίες μετοχών, όπως οι προνομιούχες μετοχές. Μία οντότητα μπορεί να έχει περισσότερες από μία κατηγορίες κοινών μετοχών. Κοινές μετοχές της ίδιας κατηγορίας έχουν τα ίδια δικαιώματα στη λήψη μερισμάτων.

7. Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:

(α) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που είναι μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές,

(β) Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών,

(γ) Μετοχές που θα εκδίδοντο με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

8. Οι όροι που καθορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο αυτό με τις έννοιες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, εκτός αν άλλως αναφέρεται. Το ΔΛΠ 32 καθορίζει το χρηματοοικονομικό μέσο, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση, το συμμετοχικό τίτλο και την εύλογη αξία και παρέχει οδηγίες εφαρμογής των προσδιορισμών αυτών.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

9. ***Μία οντότητα θα υπολογίσει βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.***

▼**M5**

10. ***Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.***

11. Ο σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μίας μητρικής οντότητας στην απόδοση της οντότητας κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

Κέρδη

12. ***Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, τα ποσά που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας σε σχέση με:***

(α) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στη μητρική οντότητα

και

(β) κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στη μητρική οντότητα

θα είναι τα ποσά του (α) και του (β) προσαρμοσμένα για τα μετά φόρου ποσά των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών, των διαφορών που απορρέουν από τον διακανονισμό των προνομιούχων μετοχών και άλλες παρόμοιες επιδράσεις των προνομιούχων μετοχών που εντάσσονται στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων.

13. Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο, συμπεριλαμβανομένης της φορολογικής δαπάνης και των μερισμάτων επί των προνομιούχων μετοχών που κατατάσσονται στις υποχρεώσεις, συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των κερδών ή των ζημιών της περιόδου που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής εταιρίας (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων).*

14. Το μετά φόρων ποσό των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών που αφαιρείται από τα κέρδη ή τις ζημίες είναι:

(α) το μετά φόρων ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών επί προνομιούχων μετοχών μη σωρευτικού μερίσματος, που αναγγέλλεται για την περίοδο

και

(β) το μετά φόρων ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών της περιόδου για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν τα μερίσματα αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι. Το ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για την περίοδο δεν περιλαμβάνει το ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές που καταβλήθηκε ή αναγγέλθηκε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας λογιστικής περιόδου και αφορά προηγούμενες λογιστικές περιόδους.

15. Οι προνομιούχες μετοχές που προβλέπουν χαμηλό αρχικό μέρισμα προκειμένου να αποζημιώσουν μία οντότητα για την πώληση της προνομιούχου μετοχής με έκπτωση ή μέρισμα υψηλότερου της αγοράς σε μεταγενέστερες περιόδους ώστε να αποζημιωθούν οι επενδυτές για την αγορά προνομιούχων μετοχών σε τιμή υπέρ το άρτιο, αναφέρονται μερικές φορές ως προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή απόδοσης. Κάθε έκπτωση επί της τιμής αρχικής έκδοσης ή έκδοση με τιμή υπέρ το άρτιο που αφορά προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή πάνω από τη λογιστική αξία αποσβένεται στα κέρδη εις νέον με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και θεωρείται μέρισμα προνομιούχου μετοχής για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή.

16. Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να επαναγοραστούν από την οντότητα μετά από σχετική προσφορά προς τους κατόχους τους. Το επιπλέον της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών επιπλέον της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών αντιπροσωπεύει μία απόδοση στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και μία επιβάρυνση των κερδών εις νέον για την οντότητα. Το ποσό αυτό αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.

17. Η πρόωρη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να παρακινηθεί από μία οντότητα μέσω ευνοϊκών μεταβολών των αρχικών όρων μετατροπής ή την καταβολή συμπληρωματικού τιμήματος. Η υπέρβαση της εύλογης αξίας των κοινών μετοχών ή άλλου τιμήματος που

▼M5

καταβάλλεται πλέον της εύλογης αξίας των εκδοτέων κοινών μετοχών σύμφωνα με τους αρχικούς όρους της μετατροπής συνιστά απόδοση για τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.

18. Οποιαδήποτε υπέρβαση της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών επί της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται για τον διακανονισμό τους προστίθεται στον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.

Μετοχές

19. ***Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.***

20. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου αντανακλά το ενδεχόμενο ότι το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να έχει μεταβληθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα ενός μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού μετοχών που παραμένουν σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την αρχή της περιόδου, προσαρμοσμένος με τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, πολλαπλασιαζόμενος με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου κυκλοφορίας. Ο συντελεστής αυτός είναι ο αριθμός των ημερών που οι συγκεκριμένες μετοχές βρίσκονται σε κυκλοφορία, σε σχέση με το συνολικό αριθμό των ημερών της λογιστικής περιόδου. Μία λογική προσέγγιση του σταθμισμένου μέσου όρου επαρκεί σε πολλές περιπτώσεις.

21. Συνήθως, οι μετοχές περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών από τη ημερομηνία που το αντάλλαγμα είναι απαιτητό (συνήθως πρόκειται για την ημερομηνία έκδοσής τους), για παράδειγμα:

(α) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι μετρητών, περιλαμβάνονται όταν εισπράττονται τα μετρητά,

(β) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν για εκούσια επανεπένδυση των μερισμάτων σε κοινές ή προνομιούχες μετοχές, περιλαμβάνονται όταν επανεπενδύονται τα μερίσματα,

(γ) κοινές μετοχές που εκδίδονται ως αποτέλεσμα της μετατροπής ενός χρεωστικού τίτλου σε κοινές μετοχές, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων,

(δ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν αντί τόκου ή κεφαλαίου επί λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων,

(ε) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή για το διακανονισμό υποχρέωσης της οντότητας, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακανονισμού,

(στ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν ως αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, πλην μετρητών, συμπεριλαμβάνονται από την ημερομηνία κατά την οποία αναγνωρίζεται η απόκτηση

και

(ζ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι της παροχής υπηρεσιών στην οντότητα, περιλαμβάνονται κατά την παροχή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος του συνυπολογισμού των κοινών μετοχών καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν την έκδοσή τους. Πρέπει να δίδεται η δέουσα προσοχή στην ουσία οποιασδήποτε σύμβασης σχετίζεται με την έκδοση.

22. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του τιμήματος μιας συνένωσης επιχειρήσεων που συνιστά απόκτηση με τη μορφή εξαγοράς περιλαμβάνονται στον μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα αποτελέσματα των λειτουργιών της αποκτώμενης στη δική του κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων από την ημερομηνία εκείνη. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων οι οποία συνίσταται σε συνένωση συμφερόντων συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του μέσου σταθμισμένου αριθμού μετοχών για όλες τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους. Αυτό γιατί οι οικονομικές καταστάσεις της συνενωμένης επιχείρησης καταρτίζονται σαν να υπήρχε πάντοτε η συνενωμένη επιχείρηση. Συνεπώς, ο αριθμός των κοινών μετοχών που χρησιμοποιούνται

▼M5

για τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων, που συνίσταται σε συνένωση συμφερόντων, είναι το σύνολο του σταθμισμένου μέσου αριθμού των μετοχών των συνενωμένων επιχειρήσεων, προσαρμοσμένο ως προς τις ισοδύναμες μετοχές της οντότητας της οποίας οι μετοχές παραμένουν σε κυκλοφορία μετά τη συνένωση.

23. Οι κοινές μετοχές που θα εκδοθούν κατά τη μετατροπή υποχρεωτικά μετατρέψιμου μέσου συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή από την ημερομηνία της σύμβασης.

24. Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μόνο από την ημερομηνία που οι επιβεβλημένοι όροι έχουν εκπληρωθεί (ήτοι τα γεγονότα έχουν συμβεί). Οι μετοχές που είναι εκδοτέες μόνο μετά την πάροδο του χρόνου δεν είναι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές, διότι η πάροδος του χρόνου είναι βέβαιο γεγονός.

25. Οι κοινές μετοχές σε κυκλοφορία που είναι ενδεχομένως επιστρεπτέες (ήτοι υπόκεινται σε ανάκληση) δε θεωρούνταί ότι είναι σε κυκλοφορία και αποκλείονται από τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μέχρι την ημερομηνία που οι μετοχές δεν υπόκεινται πλέον σε ανάκληση.

26. ***Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και για όλες τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους πρέπει να προσαρμόζεται για γεγονότα, πλην της μετατροπής των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, που έχουν μεταβάλει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους.***

27. Είναι δυνατή η έκδοση κοινών μετοχών ή η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:

(α) μία κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση (γνωστή και ως μέρισμα σε μετοχές),

(β) κάθε άλλη έκδοση με στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών, για παράδειγμα δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους,

(γ) υποδιαίρεση μετοχών

και

(δ) σύμπτυξη μετοχών (ενοποίηση μετοχών).

28. Σε μία κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση ή υποδιαίρεση μετοχών, εκδίδονται κοινές μετοχές προς τους υπάρχοντες μετόχους, χωρίς πρόσθετο τίμημα. Συνεπώς, ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία αυξάνεται, χωρίς αύξηση των πόρων. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που ήταν σε κυκλοφορία πριν από το γεγονός, προσαρμόζεται κατά την αναλογική μεταβολή στον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών, ως αν το γεγονός είχε συμβεί στην έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους. Για παράδειγμα, σε δωρεάν έκδοση δύο έναντι μίας, ο αριθμός των κοινών μετοχών που κυκλοφορούν πριν από την έκδοση πολλαπλασιάζεται με συντελεστή τρία, για να προκύψει ο νέος συνολικός αριθμός των κοινών μετοχών ή με συντελεστή δύο για να προκύψει ο αριθμός των επιπρόσθετων κοινών μετοχών.

29. Μία σύμπτυξη κοινών μετοχών συνήθως μειώνει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία χωρίς ανάλογη μείωση των πόρων. Ωστόσο, όταν η συνολική επίδραση συνίσταται σε μία επαναγορά μετοχών στην εύλογη αξία, η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία είναι το αποτέλεσμα μιας ανάλογης μείωσης των πόρων. Ένα παράδειγμα είναι η σύμπτυξη μετοχών συνδυαζόμενη με ειδικό μέρισμα. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η συνδυασμένη συναλλαγή προσαρμόζεται για τη μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών από την ημερομηνία αναγνώρισης του ειδικού μερίσματος.

Απομειωμένα μέρδη ανά μετοχή

30. ***Μία οντότητα θα υπολογίσει ποσά απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.***

31. ***Για το σκοπό του υπολογισμού απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, μία οντότητα θα αναπροσαρμόσει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και το μέσο***

▼M5

σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

32. Ο σκοπός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή είναι σύμφωνος με εκείνον των βασικών κερδών ανά μετοχή – είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής στην απόδοση μιας οντότητας - λαμβάνοντας υπόψη κάθε δυνητικό τίτλο μετοχών που απομειώνει τη συμμετοχή, σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Κατά συνέπεια:

(α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας αυξάνεται κατά το μετά την αφαίρεση του φόρου ποσό μερισμάτων και τόκων, που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο σε σχέση με τους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί των κερδών ανά μετοχή και προσαρμόζεται σε κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των δαπανών που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

και

(β) ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία αυξάνεται με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

Κέρδη

33. ***Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, μία οντότητα θα αναπροσαρμόσει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12, με την μετά φόρων επίδραση:***

(α) των μερισμάτων ή άλλων σχετικών στοιχείων με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας όπως υπολογίσθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12,

(β) των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο που σχετίζονται με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

και

(γ) κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τις δαπάνες, που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

34. Όταν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μετατραπούν σε κοινές μετοχές, τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφο 33 (α) – (γ) δεν προκύπτουν πλέον. Αντίθετα, οι νέες κοινές μετοχές δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας. Συνεπώς, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας υπολογιζόμενο σύμφωνα με την παράγραφο 12, αναπροσαρμόζεται για τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφο 33(α)-(γ) καθώς και κάθε σχετικό φόρο. Οι δαπάνες που αναλογούν στους δυνητικούς τίτλος μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές περιλαμβάνουν κόστη συναλλαγής και εκπτώσεις που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Recognition and Measurement,* as revised in 2003).

35. Η μετατροπή ορισμένων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μπορεί να οδηγήσει σε συνακόλουθες μεταβολές σε έσοδα ή δαπάνες. Για παράδειγμα, η μείωση των δαπανών τόκου που σχετίζεται με δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές και η προκύπτουσα αύξηση στα κέρδη ή μείωση της ζημίας, μπορεί να συνεπάγεται αύξηση στο έξοδο που αφορά σε ένα χωρίς διακρίσεις πρόγραμμα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, το κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας προσαρμόζεται για κάθε τέτοια συνακόλουθη μεταβολή στα έσοδα ή τις δαπάνες.

Μετοχές

36. ***Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών θα αποτελείται από το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 26, πλέον το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή. Οι ανωτέρω τίτλοι***

▼M5

πρέπει να θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της περιόδου ή από την ημερομηνία έκδοσης των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, αν είναι μεταγενέστερη.

37. Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί κερδών θα προσδιοριστούν μεμονωμένα για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο. Ο αριθμός των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή που περιλαμβάνεται μέχρι το τέλος της λογιστικής περιόδου δεν είναι ο σταθμικός μέσος όρος των εν λόγω μετοχών που περιλαμβάνονται σε κάθε ενδιάμεσο υπολογισμό.

38. Οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές σταθμίζονται για την περίοδο που είναι σε κυκλοφορία. Όσοι από τους τίτλους αυτούς ακυρώνονται ή παραγράφονται κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή μόνο για την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας είναι σε κυκλοφορία. Δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή από την αρχή της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της μετατροπής. Από την ημερομηνία της μετατροπής, οι προκύπτουσες κοινές μετοχές περιλαμβάνονται τόσο στα βασικά όσο και στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

39. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή, προσδιορίζεται από τους όρους των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Όταν υπάρχει περισσότερο από μία βάση μετατροπής, ο υπολογισμός αποδέχεται τον πλέον ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή τιμή άσκησης για τον κάτοχο των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

40. Μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη μπορεί να εκδώσει δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή (της αναφέρουσας οντότητας), σε μέρη εκτός της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή. Αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της συνδεδεμένης ή της κοινοπραξίας έχουν μειωτική επίδραση στα βασικά κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οντότητας, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

41. ***Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να θεωρούνται ότι συντελούν στη μείωση των κερδών όταν και μόνο όταν, η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το κέρδος ανά μετοχή ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.***

42. Μία οντότητα χρησιμοποιεί το κέρδος ή τη ζημία των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων που αναλογεί στην μητρική οντότητα ως αριθμό ελέγχου προκειμένου να καθορίζει εάν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή. Το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 12 και εξαιρεί στοιχεία που αφορούν διακοπτόμενες δραστηριότητες.

43. Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι αυξητικοί των κερδών όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα αύξανε τα κέρδη ανά μετοχή ή θα μείωνε τη ζημία ανά μετοχή από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν προϋποθέτει μετατροπή, άσκηση δικαιώματος ή άλλη έκδοση δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που θα επιδρούσε αυξητικά στα κέρδη ανά μετοχή.

44. Κατά τον έλεγχο αν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές λαμβάνεται ξεχωριστά και όχι στο σύνολό τους. Η ακολουθία κατά την οποία οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές λαμβάνονται υπόψη, μπορεί να επιδρά στο αν αυτοί είναι μειωτικοί των κερδών ανά μετοχή. Συνεπώς, για να μεγιστοποιηθεί η μείωση των βασικών κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές τίθεται σε ακολουθία, από τις πλέον μειωτικές προς τις λιγότερο μειωτικές, δηλαδή οι δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή με τα «χαμηλότερα κέρδη ανά διαφορική μετοχή» συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό πριν εκείνων με υψηλότερα κέρδη ανά πρόσθετη μετοχή. Τα δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών γενικά συμπεριλαμβάνονται πρώτα διότι δεν επηρεάζουν τον αριθμητή του υπολογισμού.

▼**M5**

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

45. ***Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οντότητα θα θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στη μείωση κερδών δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς. Οι υποθετικές εισπράξεις από αυτά τα μέσα θα θεωρούνται ότι έχουν ληφθεί από την έκδοση κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή της αγοράς των κοινών μετοχών κατά τη λογιστική περίοδο εκείνη. Η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και του αριθμού των κοινών μετοχών που θα είχαν εκδοθεί στην μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, θα αντιμετωπίζεται ως έκδοση κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.***

46. Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών συντελούν στη μείωση των κερδών, όταν θα κατέληγαν σε έκδοση κοινών μετοχών με τιμή μικρότερη από τη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο. Το ποσό της μείωσης είναι η μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές της περιόδου μείον την τιμή έκδοσης. Συνεπώς, για να υπολογίζονται τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές θεωρείται ότι αποτελούνται από:

(α) μια σύμβαση για έκδοση ενός ορισμένου αριθμού κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, θεωρείται ότι η τιμή τέτοιων κοινών μετοχών είναι εύλογη και ότι αυτές δεν συντελούν στη μείωση, ούτε στην αύξηση των κερδών ανά μετοχή. Δε λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

(β) μια σύμβαση για έκδοση των απομενουσών κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα. Τέτοιες κοινές μετοχές δε δημιουργούν εισπράξεις και δεν επηρεάζουν το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Συνεπώς, οι μετοχές αυτές είναι μειωτικές των κερδών ανά μετοχή και προστίθενται στον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

47. Τα δικαιώματα προαίρεσης και τα δικαιώματα αγοράς μετοχών έχουν μειωτική επίδραση μόνον όταν η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι μεγαλύτερη της τιμής άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών (δηλαδή είναι «μέσα στα χρήματα»). Τα κέρδη ανά μετοχή όπως είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί δεν αναπροσαρμόζονται αναδρομικά ώστε να αντανακλούν τις μεταβολές στις τιμές των κοινών μετοχών.

48. Τα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών υπαλλήλων με σταθερούς ή προσδιορίσιμους όρους και οι μη κατοχυρωμένες κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως δικαιώματα προαίρεσης στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν μπορεί να εξαρτώνται από την κατοχύρωση τους. Θεωρείται ότι είναι σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία που παρέχονται. Τα δικαιώματα προαίρεσης που βασίζονται στην αποδοτικότητα των εργαζομένων αντιμετωπίζονται ως υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές διότι η έκδοσή τους τελεί υπό την αίρεση πλήρωσης καθορισμένων όρων επιπλέον της παρόδου του χρόνου.

Μετατρέψιμα μέσα

49. Η μειωτική επίδραση των μετατρέψιμων μέσων θα αντανακλάται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 36.

50. Οι μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές είναι αυξητικές των κερδών ανά μετοχή όποτε το ποσό του μερίσματος που αναλογεί επί αυτών των μετοχών που δηλώνεται ή σωρεύεται για την τρέχουσα περίοδο ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Ομοίως, οι μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι είναι αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή όποτε το ποσό του τόκου (μετά την αφαίρεση του φόρου και των άλλων μεταβολών στα έσοδα ή τις δαπάνες) ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή.

51. Η εξόφληση ή παρακινούμενη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να επηρεάσει μόνο ένα τμήμα των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών που βρίσκονταν προηγουμένως σε κυκλοφορία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οποιαδήποτε επιπλέον τίμημα αναφέρεται στην παράγραφο 17 αναλογεί σε εκείνες τις μετοχές οι οποίες εξοφλούνται ή μετατρέπονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι εναπομένουσες προνομιούχες μετοχές σε κυκλοφορία είναι μειωτικές των κερδών ανά μετοχή. Οι μετοχές που εξοφλούνται ή μετατρέπονται λογίζονται

▼M5

ξεχωριστά από εκείνες τις μετοχές οι οποίες δεν εξοφλούνται ή μετατρέπονται.

Υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές

52. Όπως και στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή, οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εάν οι αναγκαίοι όροι έχουν εκπληρωθεί (δηλαδή αν έχουν συμβεί τα γεγονότα). Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές συμπεριλαμβάνονται από την αρχή της περιόδου (ή από την ημερομηνία της ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας, αν είναι αργότερα). Αν οι όροι δεν εκπληρωθούν, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών, που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το τέλος της περιόδου ήταν το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Η αναπροσαρμογή δεν επιτρέπεται, αν οι συνθήκες δεν πραγματοποιηθούν μέχρι την εκπνοή της περιόδου της αίρεσης.

53. Αν η επίτευξη ή διατήρηση συγκεκριμένου ύψους κερδών για την περίοδο αποτελεί τον όρο της υπό αίρεσης έκδοσης και αν το ποσό αυτό έχει επιτευχθεί στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς αλλά πρέπει να διατηρηθεί μετά το τέλος της περιόδου αυτής για μία ακόμη περίοδο, τότε οι επιπλέον κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως ευρισκόμενες σε κυκλοφορία, αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Στην περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το ποσό των κερδών στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν το ποσό των κερδών κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Επειδή τα κέρδη μπορεί να μεταβληθούν σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.

54. Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από την μελλοντική χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών. Στην περίπτωση αυτή, αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν η χρηματιστηριακή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν η χρηματιστηριακή τιμή κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Αν ο όρος βασίζεται σε μέσο όρο χρηματιστηριακών τιμών για διάστημα που επεκτείνεται πέραν του τέλους της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς, χρησιμοποιείται ο μέσος όρος για το διάστημα που έχει παρέλθει. Επειδή η χρηματιστηριακή τιμή μπορεί να μεταβληθεί σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.

55. Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από μελλοντικά κέρδη και μελλοντικές τιμές των κοινών μετοχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αριθμός των κοινών μετοχών που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή βασίζεται σε αμφότερους τους όρους (δηλαδή τα κέρδη μέχρι τότε και την τρέχουσα χρηματιστηριακή τιμή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς). Οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή παρά μόνον αν αμφότεροι οι όροι πληρωθούν.

56. Σε άλλες περιπτώσεις, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών εξαρτάται από προϋπόθεση εκτός των κερδών ή τη χρηματιστηριακή τιμή (για παράδειγμα, το άνοιγμα συγκεκριμένου αριθμού καταστημάτων λιανικής πώλησης). Στις περιπτώσεις αυτές, αν υποτεθεί ότι το τρέχον καθεστώς της προϋπόθεσης παραμένει αμετάβλητη μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης, οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή σύμφωνα με το καθεστώς κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

57. Οι υπό αίρεση εκδοτέοι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές (εκτός εκείνων που εμπίπτουν σε ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία, όπως τα υπό αίρεση εκδοτέα μετατρέψιμα μέσα) περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:

(α) μία οντότητα προσδιορίζει αν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μπορεί να θεωρηθούν ως εκδοτέες βάσει των όρων που έχουν καθοριστεί για την έκδοσή τους σύμφωνα με τους όρους περί ενδεχόμενων κοινών μετοχών στις παραγράφους 52-56

και

▼M5

(β) αν εκείνοι οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να αντανακλώνται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, μία οντότητα προσδιορίζει την επίδρασή τους στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ακολουθώντας τους όρους περί δικαιωμάτων προαίρεσης και αγοράς μετοχών στις παραγράφους 45-48, τους όρους περί μετατρέψιμων μέσων στις παραγράφους 49-51, τους όρους περί συμβάσεων που μπορούν να διακανονιστούν είτε σε κοινές μετοχές είτε σε μετρητά στις παραγράφους 58-61, ή άλλους όρους, όπως αρμόζει.

Όμως, η εξάσκηση ή μετατροπή δε λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εκτός αν υποτεθεί η άσκηση ή η μετατροπή παρόμοιων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία των οποίων η έκδοση δεν τελεί υπό αίρεση.

Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή μετρητά

58. ***Όταν μία οντότητα έχει συνάψει ένα συμβόλαιο το οποίο μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή της οντότητας, η οντότητα θα υποθέσει ότι το συμβόλαιο θα διακανονιστεί σε κοινές μετοχές και οι προκύπτουσες κοινές μετοχές θα συμπεριληφθούν στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή.***

59. Όταν τέτοιο συμβόλαιο απεικονίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για λογιστικούς σκοπούς, ή φέρει στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο της υποχρέωσης, η οντότητα θα προσαρμόσει τον αριθμητή για όποιες μεταβολές στο κέρδος ή τη ζημία θα είχαν προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου αν το συμβόλαιο είχε ταξινομηθεί ως συμμετοχικός τίτλος στο σύνολο του. Η προσαρμογή αυτή είναι παρόμοια με τις προσαρμογές που απαιτούνται στην παράγραφο 33.

60. ***Για συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή του κατόχου, ο τρόπος διακανονισμού που είναι περισσότερο μειωτικός των κερδών ανά μετοχή, είτε διακανονισμός σε μετρητά είτε σε μετοχές, θα χρησιμοποιηθεί στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.***

61. Παράδειγμα συμβολαίου που μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά είναι χρεωστικός τίτλος που, κατά τη λήξη, παρέχει στην οντότητα το άνευ όρων δικαίωμα να διακανονίσει το κεφάλαιο σε μετρητά ή στις δικές της κοινές μετοχές. Another example is a written put option that gives the holder a choice of settling in ordinary shares or cash.

Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης

62. Συμβόλαια όπως τα αγορασμένα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και δικαιώματα προαίρεσης αγοράς (ήτοι δικαιώματα που κατέχει η οντότητα επί των δικών της κοινών μετοχών) δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ο συνυπολογισμός τους θα ήταν αυξητικός των κερδών ανά μετοχή. Το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν υψηλότερη από τη χρηματιστηριακή τιμή και το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής.

Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή

63. ***Συμβόλαια που απαιτούν η οντότητα να επαναγοράσει τις μετοχές της, όπως τα πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και τα προθεσμιακά συμβόλαια αγοράς, απεικονίζονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή. Εάν τα συμβόλαια αυτά είναι «μέσα στα χρήματα» κατά τη διάρκεια της περιόδου (δηλαδή η τιμή άσκησης ή διακανονισμού υπερβαίνει τη χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο εκείνη), η δυνητική μειωτική επίδραση στα κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίζεται ως εξής:***

(α) θα θεωρηθεί ότι στην έναρξη της περιόδου θα εκδοθεί ικανός αριθμός κοινών μετοχών (στη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο) ώστε να δημιουργηθούν οι εισπράξεις που απαιτούνται για την εκπλήρωση του συμβολαίου,

(β) θα υποτεθεί ότι οι εισπράξεις από την έκδοση θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση του συμβολαίου (ήτοι για την επαναγορά κοινών μετοχών)

και

▼M5

(γ) οι αυξητικές κοινές μετοχές (η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί και του αριθμού των κοινών μετοχών που έχουν ληφθεί από την εκπλήρωση του συμβολαίου) θα συμπεριληφθούν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ

64. *Αν ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των σε κυκλοφορία δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές αυξάνει ως αποτέλεσμα μιας κεφαλαιοποίησης ή δωρεάν έκδοσης μετοχών ή υποδιαίρεσης μετοχών ή μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας σύμπτυξης μετοχών, ο υπολογισμός των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται πρέπει να προσαρμόζεται αναδρομικά. Αν αυτές οι μεταβολές συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν ληφθεί η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι ανά μετοχή υπολογισμοί για αυτές τις λογιστικές περιόδους και για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται πρέπει να βασίζονται στο νέο αριθμό των μετοχών. Το γεγονός ότι οι ανά μετοχή υπολογισμοί αντανακλούν τέτοιες μεταβολές στον αριθμό των μετοχών πρέπει να γνωστοποιείται. Επιπρόσθετα, βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή όλων των παρουσιαζόμενων λογιστικών περιόδων πρέπει να προσαρμόζονται για:*

(α) την επίδραση των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από μεταβολές των λογιστικών πολιτικών, που λογιστικοποιούνται αναδρομικά

και

(β) τις επιδράσεις συνένωσης επιχειρήσεων η οποία συνίσταται σε συνένωση συμφερόντων.

65. Η οντότητα δεν αναμορφώνει τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή που είχαν παρουσιαστεί σε οποιαδήποτε προηγούμενη λογιστική περίοδο, λόγω μεταβολών στις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν στον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή ή για τη μετατροπή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

66. *Μία οντότητα πρέπει να παρουσιάζει στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για τα κέρδη ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και για κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για τη λογιστική περίοδο. Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή με όμοιο τρόπο εμφάνισης για όλες τις λογιστικές περιόδους που παρουσιάζονται.*

67. Τα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για κάθε λογιστική περίοδο κατά την οποία παρουσιάζεται κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Αν απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για μία τουλάχιστον λογιστική περίοδο, θα παρουσιάζεται για κάθε αναφερόμενη λογιστική περίοδο, έστω και αν ισούται με τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Αν τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή ισούνται, μπορεί να γίνει διπλή παρουσίαση σε μία γραμμή της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

68. *Μία οντότητα που παρουσιάζει μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση θα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα ποσά ανά μετοχή για την διακοπτόμενη εκμετάλλευση είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.*

69. *Μία οντότητα θα παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, ακόμη και αν τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι αρνητικά (π.χ. ζημία ανά μετοχή).*

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

70. *Μία οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:*

(α) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα για την περίοδο. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή.

▼M5

(β) το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή.

(γ) μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν να μειώσουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή μελλοντικά, αλλά που δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ήταν αυξητικά των κερδών ανά μετοχή για την παρουσιαζόμενη λογιστική περίοδο (τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους).

(δ) μία περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 64, που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και που θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

71. Παραδείγματα των συναλλαγών της παραγράφου 70 (δ) περιλαμβάνουν:

(α) την έκδοση μετοχών τοις μετρητοίς,

(β) μία έκδοση μετοχών, όταν οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για εξόφληση χρεών ή προνομιούχων μετοχών σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,

(γ) την εξόφληση κοινών μετοχών σε κυκλοφορία,

(δ) την μετατροπή ή άσκηση δικαιώματος επί δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,

(ε) μία έκδοση δικαιωμάτων προαίρεσης, αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων μέσων

και

(στ) την εκπλήρωση των όρων που θα προκαλούσαν την έκδοση μετοχών υπό αίρεση.

Τα ποσά των κερδών ανά μετοχή δεν προσαρμόζονται για τέτοιες συναλλαγές που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γιατί οι συναλλαγές αυτές δεν επηρεάζουν το ποσό του κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε για τη δημιουργία του κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

72. Χρηματοοικονομικά μέσα και άλλα συμβόλαια που δημιουργούν δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, μπορεί να ενσωματώνουν όρους και προϋποθέσεις που επηρεάζουν τη αποτίμηση των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Αυτοί οι όροι και προϋποθέσεις μπορεί να προσδιορίζουν αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί των κερδών ή όχι και, σε καταφατική περίπτωση, την επίδραση στο μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών σε κυκλοφορία και κάθε συνεπαγόμενη προσαρμογή στο κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών. Η γνωστοποίηση των όρων και των προϋποθέσεων τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων και άλλων συμβολαίων ενθαρρύνεται, αν δεν απαιτείται αλλιώς (βλέπε ΔΛΠ 32).

73. ***Αν μία οντότητα, πέρα των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, γνωστοποιεί τα ποσά ανά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν απαιτείται από το παρόν Πρότυπο, τα ποσά αυτά πρέπει να υπολογίζονται με τη χρήση του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που προσδιορίζεται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Τα βασικά και τα απομειωμένα ποσά ανά μετοχή τα οποία σχετίζονται με τέτοιο στοιχείο θα γνωστοποιούνται με όμοιο τρόπο και θα παρουσιάζονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Μία οντότητα θα υποδεικνύει τη βάση στην οποία προσδιορίζεται (προσδιορίζονται) ο (οι) παρονομαστής (παρονομαστές) και εάν τα ποσά ανά μετοχή είναι προ ή μετά φόρων. Αν χρησιμοποιείται ένα στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν εμφανίζεται ως συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πρέπει να παρέχεται μία συμφωνία μεταξύ του στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε και κάποιου κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.***

▼**M5**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

74. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν μία οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

75. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 *Κέρδη Κατά Μετοχή (*που εκδόθηκε το 1997).

76. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά τη ΜΕΔ-24 *Κέρδη Κατά Μετοχή–Χρηματοοικονομικά Μέσα και Λοιπές Συμβάσεις που μπορούν να Διακανονιστούν σε Μετοχές.*

▼M5

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Οδηγίες Εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

Κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στη μητρική οντότητα

Α1. Για το σκοπό του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα αναφέρεται στο κέρδος ή τη ζημία της ενοποιημένης οντότητας, μετά την προσαρμογή για τα δικαιώματα της μειοψηφίας.

Έκδοση Δικαιωμάτων

Α2. Η έκδοση κοινών μετοχών κατά το χρόνο της άσκησης ή μετατροπής των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δε δημιουργεί συνήθως ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών. Αυτό συμβαίνει διότι οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές εκδίδονται συνήθως στην πλήρη αξία τους, που συνεπάγεται μία αναλογική μεταβολή στους διαθέσιμους πόρους της οντότητας. Στην έκδοση δικαιωμάτων ωστόσο, η τιμή άσκησης είναι συχνά μικρότερη από την εύλογη αξία των μετοχών. Συνεπώς, καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 27 (β), μία τέτοια έκδοση δικαιωμάτων συμπεριλαμβάνει ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών. Εάν γίνει προσφορά έκδοσης δικαιωμάτων σε όλους τους υπάρχοντες μετόχους, ο αριθμός των κοινών μετοχών που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις λογιστικές περιόδους πριν από την έκδοση δικαιωμάτων, είναι ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών πριν από την έκδοση, πολλαπλασιαζόμενος με τον ακόλουθο συντελεστή.

(Εύλογη αξία αμέσως πριν την άσκηση δικαιωμάτων)/(Θεωρητική προ-δικαιωμάτων εύλογη αξία ανά μετοχή)

Η θεωρητική προ-δικαιωμάτων αξία ανά μετοχή υπολογίζεται προσθέτοντας τη συνολική χρηματιστηριακή αξία των μετοχών αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων, στις εισπράξεις από την άσκηση των δικαιωμάτων και διαιρώντας με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών μετά την άσκηση των δικαιωμάτων. Εφόσον τα δικαιώματα θα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως ξεχωριστά από τις μετοχές, πριν από την ημερομηνία άσκησης, η εύλογη αξία για τους σκοπούς αυτού του υπολογισμού καθορίζεται κατά το κλείσιμο της τελευταίας ημέρας κατά την οποία οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες μαζί με τα δικαιώματα.

Αριθμός Ελέγχου

Α3. Για επεξήγηση της εφαρμογής της έννοιας του αριθμού ελέγχου που περιγράφηκε στις παραγράφους 42 και 43, υποθέστε ότι μία οντότητα έχει κέρδη από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις NM4 800 που αναλογούν στη μητρική οντότητα, ζημία από διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις (NM7 200) που αναλογεί στη μητρική οντότητα, μία ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα των (NM2 400), καθώς και 2 000 κοινές μετοχές και 400 δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμος σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή της οντότητας για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι CU2,40, (CU3,60) για τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις και (CU 1,20) για τη ζημία. Οι 400 δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι τα προκύπτοντα κέρδη των CU2,00 ανά μετοχή για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι μειωτικά των κερδών, υποθέτοντας μηδενική επίδραση στο κέρδος ή τη ζημία των 400 δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Επειδή το κέρδος από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογεί στη μητρική οντότητα είναι ο αριθμός ελέγχου, η οντότητα περιλαμβάνει και τους 400 δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές στον υπολογισμό των ποσών των άλλων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν τα ποσά των κερδών που προκύπτουν ανά μετοχή είναι αυξητικά των συγκρίσιμων βασικών κερδών ανά μετοχή τους, δηλαδή η ζημία ανά μετοχή είναι μικρότερη [(CU 3,00)] ανά μετοχή για τη ζημία από διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις και (CU1,00) ανά μετοχή για τη ζημία.]

Η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών

Α4. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών που υποτίθεται ότι έχουν

▼M5

εκδοθεί υπολογίζεται βάσει της μέσης χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Θεωρητικά, κάθε χρηματιστηριακή συναλλαγή για τις κοινές μετοχές μιας οντότητας θα μπορούσε να συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Πρακτικά όμως ένας απλός μέσος όρος των εβδομαδιαίων ή μηνιαίων τιμών συνήθως επαρκεί.

Α5. Γενικά, οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου επαρκούν για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Όταν όμως οι τιμές διακυμαίνονται σημαντικά, ο μέσος όρος των υψηλών και χαμηλών τιμών συνήθως παράγει μία περισσότερο αντιπροσωπευτική τιμή. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής χρησιμοποιείται σταθερά εκτός αν δεν είναι πλέον αντιπροσωπευτική λόγω μεταβολής των συνθηκών. Για παράδειγμα, μία οντότητα που χρησιμοποιεί τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής επί αρκετά χρόνια σχετικά σταθερών τιμών, μπορεί να χρησιμοποιήσει το μέσο όρο των υψηλών και χαμηλών τιμών αν οι τιμές αρχίσουν να κυμαίνονται ευρέως και οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου δεν παράγουν πλέον μία αντιπροσωπευτική χρηματιστηριακή τιμή.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

Α6. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετατρέψιμων μέσων θεωρούνται ότι έχουν ασκηθεί για την αγορά μετατρέψιμου μέσου όποτε οι μέσες τιμές του μετατρέψιμου μέσου και των κοινών μετοχών που μπορούν να ληφθούν κατά τη μετατροπή υπερβαίνουν την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών. Ωστόσο, η άσκηση των δικαιωμάτων δε συνιστά προϋπόθεση εκτός αν προϋποτίθεται επίσης η μετατροπή παρόμοιων μετατρέψιμων μέσων σε κυκλοφορία, αν υπάρχουν.

Α7. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν την προσφορά χρεωστικών τίτλων ή άλλων μέσων της οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρίας της) για την πληρωμή ολόκληρης ή μέρους της τιμής άσκησης. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, αυτά τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν μειωτική επίδραση εάν (α) η μέση χρηματιστηριακή τιμή των σχετιζόμενων κοινών μετοχών για τη λογιστική περίοδο υπερβαίνει την τιμή άσκησης ή (β) η τιμή πώλησης του μέσου που θα προσφερθεί είναι χαμηλότερη εκείνης στην οποία το μέσο μπορεί να προσφερθεί σύμφωνα με το συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης ή αγοράς και η προκύπτουσα διαφορά υπό ή υπέρ το άρτιο καθιερώνει μία πραγματική τιμή άσκησης χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών που μπορεί να ληφθεί με την άσκηση των δικαιωμάτων. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται εκείνα τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι γίνεται προσφορά των χρεωστικών τίτλων ή των άλλων μέσων. Εάν η προσφορά μετρητών έχει περισσότερο όφελος για τον κάτοχο του δικαιώματος προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και το συμβόλαιο επιτρέπει την προσφορά μετρητών, τότε υποτίθεται η προσφορά μετρητών. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου που υποτίθεται ότι προσφέρεται προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

Α8. Παρόμοιος χειρισμός υφίσταται στις προνομιούχες μετοχές που διέπονται από παρόμοιες προϋποθέσεις ή σε άλλα μέσα που φέρουν δικαίωμα μετατροπής το οποίο επιτρέπει στον επενδυτή να καταβάλει μετρητά για περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής.

Α9. Οι υποκείμενοι όροι ορισμένων δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να απαιτούν οι εισπράξεις από την άσκηση των μέσων αυτών να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση υποχρέωσης ή άλλων μέσων της οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρίας της). Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται εκείνα τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για την αγορά του χρεωστικού τίτλου στη μέση χρηματιστηριακή τιμή του αντί την αγορά κοινών μετοχών. Ωστόσο, οι επιπλέον εισπράξεις που λαμβάνονται από την υποτιθέμενη άσκηση πέραν του ποσού που χρησιμοποιήθηκε για την υποτιθέμενη αγορά του χρεωστικού τίτλου λαμβάνεται υπόψη (δηλαδή θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για την επαναγορά κοινών μετοχών) στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) της υποτιθέμενης αγοράς οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

▼M5

Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή

Α10. Για την απεικόνιση της εφαρμογής της παραγράφου 63, υποθέστε ότι μία οντότητα έχει σε κυκλοφορία 120 πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή επί των κοινών μετοχών της, με τιμή άσκησης CU35. Η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών της για την περίοδο είναι CU28. Κατά την εκτίμηση των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οντότητα εκτιμά ότι εξέδωσε 150 μετοχές με τιμή μονάδας CU28 στην αρχή της περιόδου ώστε να καλύψει την υποχρέωση του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή των CU4 200. Η διαφορά των 150 κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και των 120 κοινών μετοχών που λήφθηκαν από την κάλυψη του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή (30 αυξητικές κοινές μετοχές), προστίθεται στον παρονομαστή για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Μέσα θυγατρικών, κοινοπραξιών ή συνδεδεμένων εταιριών

Α11. Οι κοινές μετοχές μιας θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης εταιρίας που είναι μετατρέψιμες είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας, είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής. του κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή (της οντότητας που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:

(α) τα μέσα που εκδίδει μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη εταιρία που επιτρέπουν στους κατόχους τους να αποκτήσουν κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των δεδομένων των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης επιχείρησης. Τα κέρδη ανά μετοχή αυτά εν συνεχεία συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οντότητας βάσει της συμμετοχής της τελευταίας στα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας.

(β) τα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές της αναφέρουσας οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές της τελευταίας για τους σκοπούς του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Παρομοίως, τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών που εκδίδει μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη εταιρία για την αγορά κοινών μετοχών της αναφέρουσας οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές της τελευταίας στον υπολογισμό των ενοποιημένων απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Α12. Για τον σκοπό του προσδιορισμού της επίδρασης στα κέρδη ανά μετοχή των μέσων που εκδίδει η αναφέρουσα οντότητα τα οποία είναι μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές μιας subsidiary, joint venture or associate, the instruments are assumed to be converted and the numerator (profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity) adjusted as necessary in accordance with paragraph 33. θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης εταιρίας, τα μέσα αυτά υποτίθεται ότι έχουν μετατραπεί και ο αριθμητής (το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας), αναπροσαρμόζεται ως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 33. Εκτός των προσαρμογών αυτών, ο αριθμητής προσαρμόζεται για οποιαδήποτε μεταβολή του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε από την αναφέρουσα οντότητα (όπως έσοδα από μερίσματα ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης) που αναλογεί στην αύξηση του αριθμού των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας, λόγω της υποτιθέμενης μετατροπής. Ο παρονομαστής του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν επηρεάζεται διότι ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών της αναφέρουσας οντότητας δε θα μεταβαλλόταν με την υποτιθέμενη μετατροπή.

Συμμετέχοντες συμμετοχικοί τίτλοι και κοινές μετοχές δύο κατηγοριών

Α13. Η καθαρή θέση κάποιων οντοτήτων περιλαμβάνει:

(α) μέσα που μετέχουν στα μερίσματα μαζί με τις κοινές μετοχές σύμφωνα με προκαθορισμένο τύπο (για παράδειγμα, δύο έναντι ενός) με, κατά καιρούς, ανώτατο όριο στην έκταση της συμμετοχής (για παράδειγμα, μέχρι και όχι περισσότερο από ένα καθορισμένο ποσό ανά μετοχή).

▼M5

(β) μία κατηγορία κοινών μετοχών με διαφορετικό συντελεστή μερισμάτων από εκείνο άλλης κατηγορίας κοινών μετοχών αλλά χωρίς προνομιακά ή πρώτης σειράς δικαιώματα.

Α14. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μετατροπή είναι προϋπόθεση για τα μέσα που περιγράφηκαν στην παράγραφο Α13, εάν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών. Για εκείνα τα μέσα τα οποία δεν είναι μετατρέψιμα σε κατηγορία κοινών μετοχών, το κέρδος ή η ζημία της περιόδου κατανέμεται στις διαφορετικές κατηγορίες μετοχών και συμμετεχόντων συμμετοχικών τίτλων σύμφωνα με τα δικαιώματα σε μερίσματα ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε μη διανεμόμενα κέρδη. Για τον υπολογισμό βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή:

(α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας αναπροσαρμόζεται (ένα κέρδος μειώνεται και μία ζημία αυξάνεται) κατά το ποσό των μερισμάτων που δηλώθηκε στη λογιστική περίοδο για κάθε κατηγορία μετοχής και κατά το συμβατικό ποσό των μερισμάτων (ή τόκου επί συμμετεχόντων ομολόγων) που πρέπει να καταβληθεί για την περίοδο (για παράδειγμα, μη καταβληθέντα σωρευμένα μερίσματα).

(β) το εναπομένον κέρδος ή η ζημία επιμερίζεται στις κοινές μετοχές και τους συμμετέχοντες συμμετοχικούς τίτλους στην έκταση που κάθε μέσο συμμετέχει στα κέρδη, ως αν είχε κατανεμηθεί όλο το κέρδος ή η ζημία της λογιστικής περιόδου. Το συνολικό κέρδος ή ζημία που κατανέμεται σε κάθε κατηγορία συμμετοχικού τίτλου προσδιορίζεται προσθέτοντας το ποσό που κατανέμεται για μερίσματα και το ποσό που κατανέμεται με χαρακτήρα συμμετοχής.

(γ) Το συνολικό κέρδος ή ζημία που κατανέμεται σε κάθε κατηγορία συμμετοχικού τίτλου διαιρείται με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μέσων στα οποία επιμερίζονται τα κέρδη, για τον προσδιορισμό των κερδών ανά μετοχή του μέσου.

Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, όλοι οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που υποτίθεται ότι έχουν εκδοθεί, συμπεριλαμβάνονται στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία.

Μερικώς εξοφλημένες μετοχές

Α15 Όπου κοινές μετοχές εκδίδονται αλλά δεν εξοφλούνται πλήρως, χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή ως κλάσμα κοινής μετοχής στην έκταση που είχαν δικαίωμα συμμετοχής στα μερίσματα που αναλογούν σε μία πλήρως εξοφλημένη κοινή μετοχή, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

Α16 Κατά την έκταση που μερικώς εξοφλημένες μετοχές δεν έχουν δικαίωμα να συμμετέχουν σε μερίσματα κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, χειρίζονται ως να ισοδυναμούν με δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών, στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Το ανεξόφλητο υπόλοιπο θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει εισπράξεις που χρησιμοποιούνται για την αγορά κοινών μετοχών. Ο αριθμός των μετοχών που περιλαμβάνεται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή είναι η διαφορά μεταξύ του αριθμού των μετοχών που είχαν προεγγραφεί και του αριθμού των μετοχών που θεωρείται ότι έχουν αγοραστεί.

▼**M5**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Β1. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών που είναι εφαρμοστέα τον Δεκέμβριο του 2003, οι αναφορές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 33 *Κέρδη Κατά Μετοχή* τροποποιούνται ως ΔΛΠ 33 *Κέρδη κατά Μετοχή*.

▼**B**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 34

Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Αυτό το ΔΛΠ εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Φεβρουάριο του 1998 και κατέστη ενεργό για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999.

Τον Απρίλιο του 2000, το προσάρτημα Γ', παράγραφος 7 τροποποιήθηκε από το ΔΛΠ 40, «επενδύσεις σε ακίνητα».

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Αυτό το Πρότυπο (ΔΛΠ 34) αφορά στην ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ένα θέμα που δεν καλυπτόταν από προγενέστερο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Το ΔΛΠ 34 εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

2. Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση είναι μία οικονομική έκθεση που περιλαμβάνει είτε μία πλήρη είτε μία συνοπτική σειρά οικονομικών καταστάσεων για μία περίοδο βραχύτερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος της επιχείρησης.

3. Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις πρέπει να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο σύντομα από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Κατά την άποψη της ΕΔΛΠ, τέτοια θέματα πρέπει να αποφασιστούν από τις εθνικές Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα των Χρηματιστηρίων, τα Χρηματιστήρια και τα Λογιστικά Σώματα. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μία εταιρεία χρειάζεται ή επιλέγει να δημοσιεύσει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4. Αυτό το Πρότυπο:

   (α) καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης, που συμπεριλαμβάνει γνωστοποιήσεις, και

   (β) εξατομικεύει τις αρχές λογιστικής καταχώρησης και αποτίμησης, που πρέπει να εφαρμόζονται σε μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση.

5. Ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης είναι ένας συνοπτικός ισολογισμός, μία συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μία συνοπτική κατάσταση ταμιακών ροών, μία συνοπτική κατάσταση που δείχνει τις μεταβολές στην καθαρή θέση και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

6. Με την προϋπόθεση ότι καθένας που μελετά ενδιάμεση έκθεση μιας επιχείρησης θα έχει επίσης πρόσβαση στην πιο πρόσφατη ετήσια έκθεση, πράγματι καμία από τις σημειώσεις στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δεν επαναλαμβάνεται ή προσαρμόζεται στη ενδιάμεση έκθεση. Αντί αυτού, οι ενδιάμεσες σημειώσεις περιλαμβάνουν πρωταρχικά μία επεξήγηση των γεγονότων και μεταβολών που είναι ουσιαστικές για μία κατανόηση των μεταβολών της οικονομικής θέσης και απόδοσης της επιχείρησης από την ημερομηνία που καταρτίσθηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

7. Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στην ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της, όπως εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, εκτός των μεταβολών στις λογιστικές αρχές που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να αντανακλώνται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Η συχνότητα της έκθεσης μιας επιχείρησης, ετήσια, εξαμηνιαία ή τριμηνιαία, δεν πρέπει να

▼B

επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, οι αποτιμήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης πληροφόρησης γίνονται σωρευτικά από την αρχή της εν λόγω περιόδου μέχρι την ημερομηνία της ενδιάμεσης έκθεσης.

8. Ένα προσάρτημα σε αυτό το Πρότυπο παρέχει καθοδήγηση για την εφαρμογή των βασικών αρχών καταχώρησης και αποτίμησης σε ενδιάμεσες ημερομηνίες για τους διάφορους τύπους περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων. Το έξοδο φόρου εισοδήματος για μία ενδιάμεση περίοδο βασίζεται σε ένα κατ' εκτίμηση μέσο ετήσιο πραγματικό συντελεστή φόρου εισοδήματος, συνεπή προς την ετήσια εκτίμηση του φόρου εισοδήματος.

9. Κατά την επιλογή του τρόπου καταχώρησης, ταξινόμησης ή γνωστοποίησης ενός στοιχείου για τους σκοπούς της ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης, η σπουδαιότητα πρέπει να προσδιορίζεται σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου, όχι με τα προβλεπόμενα ετήσια δεδομένα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-3
Ορισμοί	4
Περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης	5-25
Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης	8
Τύπος και περιεχόμενο των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων	9-14
Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις	15-18
Γνωστοποίηση συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ	19
Περίοδοι για τις οποίες απαιτείται η παρουσίαση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων	20-22
Σπουδαιότητα	23-25
Γνωστοποίηση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις	26-27
Καταχώρηση και αποτίμηση	28-42
Ίδιες λογιστικές αρχές όπως στις ετήσιες	28-36
Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά, περιοδικά η περιπτωσιακά	37-38
Κόστη που προκύπτουν ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους	39
Εφαρμογή των αρχών καταχώρησης και αποτίμησης	40
Χρήση εκτιμήσεων	41-42
Επαναδιατύπωση των εκθέσεων προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων	43-45
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	46

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

▼B

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα, συχνά απαιτούν, οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημοσίως, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μία επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η ΕΔΛΠ ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Ειδικά, οι επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, ενθαρρύνονται να:

   (α) παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους και

   (β) καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

2. Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις που να μη συμμορφώνονται με αυτό το Πρότυπο, δεν εμποδίζουν από τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αν αυτές κατ' άλλο τρόπο συμμορφώνονται.

3. Αν ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου. Η παράγραφος 19 απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις ως προς αυτό το θέμα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

4. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

   Ενδιάμεση περίοδος είναι μία περίοδος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

   Ενδιάμεση οικονομική έκθεση σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ 1, «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων») ή μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μία ενδιάμεση περίοδο.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ

5. Το ΔΛΠ 1 ορίζει μία πλήρη σειρά των οικονομικών καταστάσεων ως αυτή που περιλαμβάνει τα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία:

   (α) Ισολογισμό.

   (β) Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

   (γ) Κατάσταση που δείχνει είτε (i) όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε (ii) τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και διανομές στους ιδιοκτήτες.

   (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών.

   (ε) Λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις.

6. Προς όφελος της έγκαιρης πληροφόρησης και του περιορισμού του κόστους και για να αποφεύγει επανάληψη πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως, μία επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται ή μπορεί να επιλέγει την παροχή λιγότερων πληροφοριών κατά τις ενδιάμεσες ημερομηνίες σε σύγκριση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης έκθεσης ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Η ενδιάμεση οικονομική έκθεση προορίζεται να παρέχει μία επικαιροποίηση πάνω στην τελευταία πλήρη σειρά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Κατ' ακολουθία, εστιάζεται σε νέες δραστηριότητες, γεγονότα και καταστάσεις και δεν επαναλαμβάνει πληροφορίες που εκτέθηκαν προηγουμένως.

▼B

7. Τίποτα σε αυτό το Πρότυπο δεν προορίζεται για να απαγορεύει ή να αποθαρρύνει μία επιχείρηση από τη δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (όπως αυτές περιγράφονται στο ΔΛΠ 1) στην ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της, αντί συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων και επιλεγμένων επεξηγηματικών σημειώσεων. Το παρόν Πρότυπο ούτε απαγορεύει ούτε αποθαρρύνει μία επιχείρηση από το να συμπεριλαμβάνει στις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις περισσότερες από τις ελάχιστες σειρές κονδυλίων ή τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις όπως τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Οι οδηγίες καταχώρησης και αποτίμησης σε αυτό το Πρότυπο εφαρμόζονται επίσης στις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο και τέτοιες καταστάσεις θα περιλάμβαναν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από αυτό το Πρότυπο (ειδικά τις επιλεγμένες σημειώσεις γνωστοποιήσεων της παραγράφου 16), όπως επίσης και εκείνες που απαιτούνται από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης

8. **Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία:**

   (α) **Συνοπτικό ισολογισμό.**

   (β) **Συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.**

   (γ) **Συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε (i) όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε (ii) τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και διανομές στους ιδιοκτήτες.**

   (δ) **Συνοπτική κατάσταση ταμιακών ροών.**

   (ε) **Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.**

Τύπος και περιεχόμενο των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

9. **Αν μία επιχείρηση δημοσιεύει μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών των καταστάσεων πρέπει να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 για μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.**

10. **Αν μία επιχείρηση δημοσιεύει μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της, αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο, όλους τους τίτλους και τα μερικά αθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, όπως απαιτείται από αυτό το Πρότυπο. Πρόσθετες σειρές στοιχείων ή σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνονται, αν η παράλειψη τους θα έκανε τις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.**

11. **Βασικά και μειωμένα κέρδη κατά μετοχή πρέπει να παρουσιάζονται στον πίνακα κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλήρους ή συνοπτικής, για μία ενδιάμεση περίοδο.**

12. Το ΔΛΠ 1 παρέχει οδηγίες για τη δομή των οικονομικών καταστάσεων και περιλαμβάνει ένα προσάρτημα «παράδειγμα δομής οικονομικής κατάστασης», το οποίο παρέχει περαιτέρω οδηγίες για τους κύριους τίτλους και μερικά αθροίσματα.

13. Ενώ το ΔΛΠ 1 απαιτεί, μία κατάσταση στην οποία οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια να παρουσιάζονται ως ένα ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, επιτρέπει επίσης οι πληροφορίες για μεταβολές στα ίδια κεφάλαια που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και διανομές προς τους ιδιοκτήτες, να εμφανίζονται είτε στον πίνακα της κατάστασης, είτε εναλλακτικά, στο Προσάρτημα. Μία επιχείρηση ακολουθεί τον ίδιο μορφότυπο στην ενδιάμεση κατάσταση που δείχνει τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια, όπως στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.

14. Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση καταρτίζεται σε μία ενοποιημένη βάση, αν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ήταν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας δεν είναι σύμφωνες ή συγκρίσιμες με τις ενοποιημένες καταστάσεις στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική έκθεση. Αν στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιλαμβάνονται οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας επιπρόσθετα από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αυτό το Πρότυπο ούτε απαιτεί ούτε απαγορεύει τη συμπερίληψη των ιδιαίτερων

▼B

καταστάσεων της μητρικής στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της επιχείρησης.

Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

15. Ένας χρήστης της ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης μιας επιχείρησης θα έχει επίσης πρόσβαση στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική έκθεση αυτής της επιχείρησης. Δεν είναι αναγκαίο, λοιπόν, οι σημειώσεις μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης να παρέχουν σχετικά επουσιώδεις επικαιροποιήσεις στις πληροφορίες που ήδη είχαν αναφερθεί στο προσάρτημα στην πιο πρόσφατη ετήσια έκθεση. Σε μία ενδιάμεση ημερομηνία, είναι περισσότερο χρήσιμη μία επεξήγηση των γεγονότων και συναλλαγών που είναι ουσιώδεις για την ορθή κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση και απόδοση της επιχείρησης, από την ημερομηνία της τελευταίας ετήσιας έκθεσης.

16. **Μία επιχείρηση πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες, κατ' ελάχιστον, στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της, αν είναι ουσιώδεις και αν δε γνωστοποιήθηκαν αλλού στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση. Οι πληροφορίες πρέπει κανονικά να απεικονίζονται πάνω σε μία οικονομική βάση από την έναρξη της ετήσιας περιόδου μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, η επιχείρηση πρέπει επίσης να γνωστοποιεί κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μία κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου:**

(α) **Μία δήλωση ότι οι ίδιες λογιστικές αρχές και μέθοδοι υπολογισμού ακολουθούνται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή, αν τέτοιες αρχές ή μέθοδοι έχουν μεταβληθεί, μία περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής.**

(β) **Επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.**

(γ) **Η φύση και το ποσό των στοιχείων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, καθαρά κέρδη ή ταμιακές ροές τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσης, του μεγέθους ή της περίπτωσής τους.**

(δ) **Η φύση και το ποσό των μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους ή μεταβολές στις εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενα οικονομικά έτη, αν τέτοιες μεταβολές έχουν μία ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο.**

(ε) **Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών.**

(στ) **Μερίσματα που πληρώνονται (συγκεντρωτικά ή κατά μετοχή) ξεχωριστά για κοινές μετοχές και άλλες μετοχές.**

(ζ) **Έσοδα ανά τομέα και αποτελέσματα ανά τομέα για επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς, οποιοσδήποτε από αυτούς αποτελεί την πρωταρχική βάση για την οικονομική πληροφόρηση κατά τομέα (γνωστοποίηση των δεδομένων του τομέα απαιτείται σε ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης, μόνον αν το ΔΛΠ 14, «πληροφόρηση κατά τομέα», απαιτεί αυτή η επιχείρηση να γνωστοποιεί δεδομένα του τομέα στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της).**

(η) **Σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο.**

(θ) **Η επίδραση των μεταβολών στη σύνθεση της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, συμπεριλαμβάνοντας ενοποιήσεις επιχειρήσεων, αγορά ή πώληση θυγατρικών και μακροπρόθεσμες επενδύσεις, αναδιαρθρώσεις και διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις.**

(ι) **Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες απαιτήσεις από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου ισολογισμού.**

▼B

17. Παραδείγματα των κατηγοριών των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από την παράγραφο 16 εκτίθενται κατωτέρω. Κατ' ιδίαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρέχουν οδηγίες, που αφορούν γνωστοποιήσεις για πολλά από αυτά τα θέματα:

(α) Υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης.

(β) Καταχώρηση μιας ζημίας από την απομείωση της αξίας ενσώματων παγίων, άϋλων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης.

(γ) Αναστροφή κάθε πρόβλεψης για κόστος αναδιάρθρωσης.

(δ) Αγορές και πωλήσεις στοιχείων των ενσώματων παγίων.

(ε) Δεσμεύσεις για την αγορά ενσώματων παγίων.

(στ) Δικαστικούς Συμβιβασμούς.

(ζ) Διορθώσεις βασικών λαθών σε προγενεστέρως απεικονιζόμενα οικονομικά δεδομένα.

(η) Έκτακτα κονδύλια.

(θ) Κάθε αδυναμία εξόφλησης χρέους ή κάθε παράβαση όρων δανειακών συμβάσεων που δεν έχει αποκατασταθεί μεταγενέστερα.

(ι) Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.

18. Άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθορίζουν γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, ο όρος οικονομικές καταστάσεις σημαίνει πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων με την μορφή, που κανονικά συμπεριλαμβάνονται σε μία ετήσια οικονομική έκθεση και μερικές φορές και σε άλλες εκθέσεις. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από εκείνα τα άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δε χρειάζονται, αν η ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιλαμβάνει μόνο συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις μάλλον, παρά μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Γνωστοποίηση συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ

19. **Αν η ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης είναι σύμφωνη με το παρόν ΔΛΠ, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται. Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση δεν πρέπει να περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα ΔΛΠ, εκτός αν συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας της Διαρκούς Επιτροπής Διερμηνειών.**

Περίοδοι για τις οποίες απαιτείται η παρουσίαση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

20. **Οι ενδιάμεσες εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (συνοπτικές ή πλήρεις) για περιόδους ως ακολούθως:**

(α) **Ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.**

(β) **Καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων για τις συγκρίσιμες ενδιάμεσες περιόδους (τρέχουσα και σωρευτικά μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου) του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.**

(γ) **Κατάσταση που δείχνει μεταβολές στα ίδια κεφάλαια σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, με μία συγκριτική κατάσταση για τη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.**

(δ) **Κατάσταση ταμιακών ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, με μία συγκριτική κατάσταση για την αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.**

21. Για μία επιχείρηση της οποίας οι εργασίες είναι κυρίως εποχιακές, οικονομική πληροφόρηση για τους δώδεκα μήνες που λήγουν κατά την ημερομηνία της ενδιάμεσης έκθεσης και συγκριτική πληροφόρηση για την προηγούμενη δωδεκάμηνη περίοδο μπορεί να είναι χρήσιμη.

▼B

Κατ' ακολουθία, επιχειρήσεις των οποίων οι εργασίες είναι κυρίως εποχιακές, ενθαρρύνονται να απεικονίζουν τέτοια πληροφόρηση επιπρόσθετα προς την πληροφόρηση που κατονομάζεται στην προηγούμενη παράγραφο.

22. Το Προσάρτημα Α απεικονίζει τις περιόδους που χρειάζεται να παρουσιάζονται από μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις εξαμηνιαίως και από μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις τριμηνιαίως.

Σπουδαιότητα

23. **Για να αποφασισθεί πως θα καταχωρείται, αποτιμάται, ταξινομείται ή γνωστοποιείται ένα στοιχείο για τους σκοπούς της ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η σπουδαιότητα πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου. Όταν γίνονται εκτιμήσεις της σπουδαιότητας, πρέπει να αναγνωρίζεται ότι οι ενδιάμεσες αποτιμήσεις μπορεί να βασίζονται σε μεγαλύτερό βαθμό σε εκτιμήσεις από ότι οι αποτιμήσεις των ετήσιων οικονομικών δεδομένων.**

24. Η εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δηλώνει ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα. Το Πλαίσιο δηλώνει ότι «η πληροφόρηση είναι ουσιώδης αν η παράλειψη της ή ανακριβής παρουσίασή της θα επηρέαζε τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λήφθηκαν με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις». Το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές» απαιτεί ιδιαίτερη γνωστοποίηση σημαντικών εκτάκτων κονδυλίων, ασυνήθιστων τακτικών κονδυλίων, διακοπτόμενων εκμεταλλεύσεων, μεταβολών σε λογιστικές εκτιμήσεις, βασικών λαθών και μεταβολών σε λογιστικές αρχές. Το ΔΛΠ 8 δεν περιέχει οδηγίες με συγκεκριμένα ποσά ως προς τη σπουδαιότητα.

25. Παρόλο ότι πάντοτε απαιτείται κρίση για τον προσδιορισμό της σπουδαιότητας για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αυτό το Πρότυπο βασίζει την απόφαση καταχώρησης και γνωστοποίησης σε δεδομένα για την ενδιάμεση περίοδο από μόνο του, για λόγους κατανοητότητας των ενδιάμεσων κονδυλίων. Έτσι, για παράδειγμα, ασυνήθη ή έκτακτα κονδύλια, μεταβολές σε λογιστικές αρχές ή εκτιμήσεις και βασικά λάθη καταχωρούνται και γνωστοποιούνται, βασιζόμενα στη σπουδαιότητα σε σχέση με τα δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου για να αποφεύγονται παραπλανητικά συμπεράσματα που θα μπορούσαν να προέλθουν από μη γνωστοποίηση. Ο απώτερος σκοπός είναι να εξασφαλίζεται ότι μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι σχετικές για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της απόδοσης μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

26. **Αν μία εκτίμηση ενός ποσού που απεικονίζεται σε μία ενδιάμεση περίοδο μεταβάλλεται ουσιωδώς κατά τη διάρκεια της τελευταίας ενδιάμεσης περιόδου του οικονομικού έτους, αλλά μία ιδιαίτερη οικονομική έκθεση δε δημοσιεύεται για αυτή την τελευταία ενδιάμεση περίοδο, η φύση και το ποσό αυτής της μεταβολής στην εκτίμηση πρέπει να γνωστοποιείται σε μια σημείωση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για αυτό το οικονομικό έτος.**

27. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί γνωστοποίηση της φύσης και (αν είναι εφικτό) του ποσού μιας μεταβολής στην εκτίμηση που, είτε έχει μία ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα περίοδο, είτε αναμένεται να έχει μία ουσιώδη επίδραση στις επόμενες περιόδους. Η παράγραφος 16(δ) αυτού του Προτύπου απαιτεί παρόμοια γνωστοποίηση σε μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση. Παραδείγματα περιλαμβάνουν μεταβολές σε εκτίμηση στην τελευταία ενδιάμεση περίοδο, που αφορούν σε υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή ζημίες απομείωσης που είχαν απεικονιστεί σε προηγούμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους. Η γνωστοποίηση που απαιτείται από την προηγούμενη παράγραφο είναι συνεπής με την απαίτηση του ΔΛΠ 8 και προορίζεται να είναι περιορισμένη σε έκταση που αφορά μόνο στη μεταβολή σε εκτίμηση. Μία επιχείρηση δεν χρειάζεται να συμπεριλάβει επιπρόσθετες οικονομικές πληροφορίες της ενδιάμεσης περιόδου στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ίδιες λογιστικές αρχές όπως στις ετήσιες

28. **Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως εφαρμόζονται στις**

▼B

ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, εκτός για μεταβολές λογιστικών αρχών που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να απεικονίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, η συχνότητα σύνταξης εκθέσεων μιας επιχείρησης (ετησίως, εξαμηνιαίως ή τριμηνιαίως) δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι αποτιμήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης έκθεσης πρέπει να γίνονται πάνω σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

29. Θεωρώντας ότι μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, μπορεί να φαίνεται ότι υποδηλώνει πως οι αποτιμήσεις της ενδιάμεσης περιόδου γίνονται, ως αν κάθε ενδιάμεση περίοδος είναι αυτόνομη, ως μία ανεξάρτητη περίοδος έκθεσης. Όμως, με την πρόβλεψη ότι η συχνότητα των εκθέσεων μιας επιχείρησης δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της, η παράγραφος 28 αναγνωρίζει ότι μία ενδιάμεση περίοδος είναι ένα τμήμα ενός ευρύτερου οικονομικού έτους. Οι κατά την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης, από έναρξης της ετήσιας περιόδου αποτιμήσεις, μπορεί να περικλείουν μεταβολές σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους. Όμως, οι αρχές για καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σε ενδιάμεσες περιόδους είναι οι ίδιες, όπως σε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

30. Για επεξήγηση:

(α) Οι αρχές καταχώρησης και αποτίμησης ζημιών από υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή απομειώσεις σε μία ενδιάμεση περίοδο είναι οι ίδιες όπως εκείνες που μία επιχείρηση θα ακολουθούσε, αν κατάρτιζε μόνο ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, αν τέτοια κονδύλια καταχωρούνται και αποτιμώνται σε μία ενδιάμεση περίοδο και η εκτίμηση αλλάζει σε μία επόμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους, η αρχική εκτίμηση μεταβάλλεται στην επόμενη ενδιάμεση περίοδο και είτε προκύπτει ένα επιπρόσθετο ποσό ζημίας ή αναστρέφεται ένα προηγουμένως καταχωρηθέν ποσό.

(β) Το κόστος που δεν πληρεί τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου, δεν παραμένει ως περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό είτε αναμένοντας μελλοντικές πληροφορίες ως προς το αν και κατά πόσο έχει ανταποκριθεί στον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου ή για να ομαλοποιήσει κέρδη κατά τη διάρκεια ενδιάμεσων περιόδων μέσα σε ένα οικονομικό έτος.

(γ) Έξοδο φόρου εισοδήματος καταχωρείται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασιζόμενο στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμισμένου όρου του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος. Δουλευμένα ποσά για έξοδο φόρου εισοδήματος σε μία ενδιάμεση περίοδο μπορεί να χρειάζεται να προσαρμοστούν σε μία μεταγενέστερη ενδιάμεση περίοδο αυτού του οικονομικού έτους, αν η εκτίμηση του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος αλλάζει.

31. Σύμφωνα με το Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων (το Πλαίσιο), καταχώρηση είναι η «διαδικασία ενσωμάτωσης στον ισολογισμό ή στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ενός κονδυλίου που ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός στοιχείου και πληρεί τα κριτήρια της καταχώρησης». Οι ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων είναι βασικοί στην καταχώρηση, σε αμφότερες τις ημερομηνίες, των ετήσιων και ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων.

32. Για περιουσιακά στοιχεία, οι ίδιοι έλεγχοι μελλοντικών οικονομικών οφελών εφαρμόζονται στις ενδιάμεσες ημερομηνίες και κατά το τέλος του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης Τα κόστη που, από τη φύση τους, δε θα είχαν τις ιδιότητες, ως περιουσιακά στοιχεία στο τέλος του οικονομικού έτους, δε θα είχαν αυτές τις ιδιότητες ούτε και στις ενδιάμεσες ημερομηνίες. Ομοίως, μια υποχρέωση σε μία ημερομηνία ενδιάμεσης έκθεσης πρέπει να αντιπροσωπεύει μία υπάρχουσα οφειλή κατά αυτή την ημερομηνία, ακριβώς όπως πρέπει κατά την ημερομηνία της ετήσιας έκθεσης.

33. Ένα ουσιώδες χαρακτηριστικό του εσόδου και των εξόδων είναι ότι οι σχετικές εισροές και εκροές των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έχουν ήδη λάβει χώρα. Αν αυτές οι εισροές ή εκροές έχουν λάβει χώρα, το σχετικό έσοδο και έξοδο καταχωρείται, αλλιώς δεν καταχωρείται. Το Πλαίσιο αναφέρει ότι «έξοδα καταχωρούνται στην

▼B

κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν μία μείωση σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που σχετίζεται με μία μείωση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μία αύξηση μιας υποχρέωσης έχει ανακύψει η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα … [Το] Πλαίσιο δεν επιτρέπει την καταχώρηση κονδυλίων στον ισολογισμό, τα οποία δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων».

34. Κατά την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων, εξόδων και ταμιακών ροών, που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις μόνο ετησίως είναι σε θέση να λάβει υπόψη την πληροφόρηση που καθίσταται διαθέσιμη δια μέσου του οικονομικού έτους. Οι αποτιμήσεις της γίνονται, στην πραγματικότητα, πάνω σε μία βάση που διαρκεί από την έναρξη της περιόδου μέχρι τη λήξη της.

35. Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις εξαμηνιαίως χρησιμοποιεί πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το μέσο του έτους ή βραχύτερα, ώστε μετέπειτα να κάνει τις αποτιμήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της για την περίοδο των πρώτων έξι μηνών καθώς και πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το τέλος του έτους ή βραχύτερα κατ' ακολουθίαν, για τη δωδεκάμηνη περίοδο. Οι δωδεκάμηνες αποτιμήσεις θα αντανακλούν πιθανές μεταβολές σε εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο. Τα ποσά που απεικονίζονται στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο δεν προσαρμόζονται αναδρομικά. Οι παράγραφοι 16(δ) και 26 απαιτούν, όμως, η φύση και το ποσό κάθε ουσιώδους μεταβολής σε εκτιμήσεις να γνωστοποιούνται.

36. Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις περισσότερο συχνά από εξαμηνιαίως, αποτιμά έσοδα και έξοδα σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, για κάθε ενδιάμεση περίοδο, χρησιμοποιώντας πληροφορίες διαθέσιμες, όταν καταρτίζεται κάθε σειρά οικονομικών καταστάσεων. Ποσά εσόδων και εξόδων που απεικονίζονται στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο θα αντανακλούν κάθε μεταβολή σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του οικονομικού έτους. Τα ποσά που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους δεν προσαρμόζονται αναδρομικά. Οι παράγραφοι 16(δ) και 26 απαιτούν, όμως, η φύση και το ποσό κάθε ουσιώδους μεταβολής σε εκτιμήσεις να γνωστοποιούνται.

Έσοδα εποχιακού, περιοδικού ή περιπτωσιακού χαρακτήρα

37. **Έσοδα εποχιακού, περιοδικού ή περιπτωσιακού χαρακτήρα μέσα σε ένα οικονομικό έτος, πρέπει να μην προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, αν αυτός ο προκαταλογισμός ή η αναβολή, δε θα ήταν ορθή κατά το τέλος του οικονομικού έτους της επιχείρησης.**

38. Παραδείγματα περιλαμβάνουν έσοδα από μερίσματα, δικαιώματα και κρατικές επιχορηγήσεις. Επιπρόσθετα, μερικές επιχειρήσεις σταθερά κερδίζουν περισσότερα έσοδα σε ορισμένες ενδιάμεσες περιόδους ενός οικονομικού έτους παρά σε άλλες ενδιάμεσες περιόδους, για παράδειγμα, εποχιακά έσοδα των λιανοπωλητών. Τα έσοδα αυτού του είδους καταχωρούνται όταν προκύπτουν.

Κόστη που αναλαμβάνονται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους

39. **Κόστη που αναλαμβάνονται ανώμαλα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης, πρέπει να προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης πληροφόρησης αν και μόνο αν, είναι επίσης σωστό να προκαταλογίζουν ή να αναβάλλουν αυτό το είδος του κόστους κατά το τέλος του οικονομικού έτους.**

Εφαρμογή των αρχών καταχώρησης και αποτίμησης

40. Το Προσάρτημα 2 παρέχει παραδείγματα εφαρμογής των γενικών αρχών καταχώρησης και αποτίμησης που τίθενται στις παραγράφους 28-39.

Χρήση εκτιμήσεων

41. **Οι διαδικασίες αποτίμησης που ακολουθούνται σε μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση πρέπει να σχεδιάζονται για να εξασφαλίζουν ότι η προκύπτουσα πληροφόρηση είναι αξιόπιστη και ότι όλες οι ουσιαστικές οικονομικές πληροφορίες που είναι σχετικές με την κατανόηση της οικονομικής θέσης ή αποδοτικότητας της επιχείρησης γνωστοποιούνται καταλλήλως. Ενόσω αποτιμήσεις σε αμφότερες τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις συχνά βασίζονται σε εύλογες εκτιμήσεις, η κατάρτιση των ενδιάμεσων οικονομικών**

▼B

εκθέσεων γενικώς θα απαιτούσε μία μεγαλύτερη χρήση εκτιμήσεων από ότι οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις.

42. Το Προσάρτημα 3 παρέχει παραδείγματα χρήσης εκτιμήσεων σε ενδιάμεσες περιόδους.

ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

43. **Μία μεταβολή σε λογιστική αρχή, άλλη εκτός από εκείνη για την οποία η μεταβατική περίοδος καθορίζεται από ένα νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, πρέπει να αντικατοπτρίζεται από:**

(α) **επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων του τρέχοντος οικονομικού έτους και των συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων των προηγούμενων οικονομικών ετών (βλέπε παράγραφος 20), αν η επιχείρηση ακολουθεί το βασικό χειρισμό σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 ή**

(β) **επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων του τρέχοντος οικονομικού έτους, αν η επιχείρηση ακολουθεί τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Σε αυτήν την περίπτωση, οι συγκρίσιμες ενδιάμεσες περίοδοι των προηγούμενων οικονομικών ετών δεν επαναδιατυπώνονται.**

44. Ένας σκοπός της προηγούμενης αρχής είναι να εξασφαλίζει ότι μία απλή λογιστική αρχή εφαρμόζεται σε μία ειδική κατηγορία συναλλαγών δια μέσου ενός ολόκληρου οικονομικού έτους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, μία μεταβολή σε λογιστική αρχή αντανακλάται από αναδρομική εφαρμογή, με επαναδιατύπωση των οικονομικών δεδομένων της προηγούμενης περιόδου, αν είναι εφικτό. Όμως, αν το ποσό της προσαρμογής που αφορά σε προηγούμενα οικονομικά έτη δεν είναι εύλογα προσδιορίσιμο, τότε σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η νέα αρχή εφαρμόζεται μελλοντικά. Ένας επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός πρέπει να περιλαμβάνει το σύνολο της σωρευμένης αναδρομικής προσαρμογής στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου στην οποία η λογιστική αρχή μεταβάλλεται. Το αποτέλεσμα της αρχής στην παράγραφο 43 είναι να απαιτεί ότι, κάθε μεταβολή σε λογιστική αρχή μέσα στο τρέχον οικονομικό έτος εφαρμόζεται αναδρομικά στην έναρξη του οικονομικού έτους.

45. Η δυνατότητα οι λογιστικές μεταβολές να αντανακλώνται σε μία ενδιάμεση ημερομηνία μέσα στο οικονομικό έτος, θα ισοδυναμούσε με αναγνώριση ότι δύο διαφορετικές λογιστικές αρχές εφαρμόζονται σε μία συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Το αποτέλεσμα θα ήταν ενδιάμεσες επιμεριστικές δυσχέρειες, δυσνόητα επιχειρηματικά αποτελέσματα και πολύπλοκη ανάλυση και κατανοητότητα των πληροφοριών της ενδιάμεσης περιόδου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

46. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Συνιστάται η εφαρμογή του και ενωρίτερα.**

▼M3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 5

Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Κατάταξη μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης) ως κατεχόμενα προς πώληση	6-14
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν	13-14
Επιμέτρηση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης) ως κατεχόμενα προς πώληση	15-29

▼**M3**

Η επιμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης)	15-19
Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και αντιλογισμοί	20-25
Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης	26-29
Παρουσίαση και χνωστοποίηση	30-42
Η παρουσίαση διακοπεισών δραστηριοτήτων	31-36
Κέρδη ή ζημίες που σχετίζονται με συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις	37
Παρουσίαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας διάθεσης ως κατεχόμενο προς πώληση	38-40
Επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις	41-42
Μεταβατικές διατάξεις	43
Ημερομηνία έναρξησ ισχύος	44
Ανάκληση του ΔΛΠ 35	45

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των *διακοπεισών δραστηριοτήτων*. Ειδικότερα, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί::

   (α) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της *εύλογης αξίας* απομειωμένης κατά το *κόστος πωλήσεων* και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να πάψει

   και

   (β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα *μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* (*) και σε όλες τις *ομάδες διάθεσης* της οντότητας. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται σε όλα τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και στις ομάδες διάθεσης (καθώς παρατίθενται στην παράγραφο 4), εκτός από τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 5 που θα συνεχίσουν να επιμετρώνται σύμφωνα με το Πρότυπο που σημειώνεται.

3. Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003) δεν θα ανακατατάσσονται ως *κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* μέχρι να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Π. Περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας που η οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν θα κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Π.

(*) Για περιουσιακά στοιχεία που έχουν ταξινομηθεί σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία που αναμένεται να ρευστοποιηθούν σε χρόνο άνω των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Η παράγραφος 3 εφαρμόζεται στην κατάταξη τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.

▼M3

4. Κάποιες φορές, η οντότητα διαθέτει μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων με κάποιες άμεσα συνδεδεμένες υποχρεώσεις, σε μία ενιαία συναλλαγή. Τέτοια ομάδα διάθεσης μπορεί να είναι μία ομάδα *μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών*, μία μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή τμήμα μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. (*) Η ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οντότητας, περιλαμβανομένων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και περιουσιακά στοιχεία που η παράγραφος 5 εξαιρεί από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Αν ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης, οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται στην ομάδα ως σύνολο, ώστε η ομάδα να επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας της και της εύλογης αξίας της απομειωμένης κατά τα κόστη για την πώλησή τους. Οι απαιτήσεις για την επιμέτρηση των διακεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας διάθεσης παρατίθενται στις παραγράφους 18, 19 και 23.

5. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. (**) δεν εφαρμόζονται στα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία, που καλύπτονται από τα Πρότυπα που αναφέρονται, είτε ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως τμήμα ομάδας διάθεσης:

   (α) στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*),

   (β) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους*),

   (γ) στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.*

   (δ) Στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα.*

   (ε) στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη του σημείου πώλησης τους, του ΔΛΠ 41 *Γεωργία.*

   (στ) στα συμβατικά δικαιώματα καθώς αυτά ορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.*

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ

6. **Η οντότητα θα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η λογιστική αξία του θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι από τη συνεχόμενη χρήση.**

7. Για να συμβεί αυτό, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) πρέπει να είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην τρέχουσα κατάστασή του, μόνο βάσει όρων που είναι συνήθεις και καθιερωμένοι για την πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης) και η πώλησή πρέπει να είναι *πολύ πιθανή.*

8. Για να είναι η πώληση πολύ πιθανή, το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης πρέπει να έχει δεσμευτεί σε πρόγραμμα πώλησης του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) και να έχει ενεργοποιηθεί πρόγραμμα εξεύρεσης ενός αγοραστή. Επιπροσθέτως, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) πρέπει να διατίθεται ενεργά στην αγορά σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επίσης, η πώληση θα πρέπει να αναμένεται να πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως ολοκληρωμένη πώληση ένα έτος από την ημερομηνία της κατάταξης, εκτός από τις παραχωρήσεις της παραγράφου 9 και οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος θα πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές μεταβολές στο πρόγραμμα ή να ανακληθεί.

(*) Όμως, όταν οι ταμιακές ροές από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων αναμένεται να ανακύψουν κυρίως από την πώληση και όχι από τη συνεχιζόμενη χρήση, εξαρτώνται λιγότερο από τις ταμιακές ροές που ανακύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία και η ομάδα διάθεσης που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθίσταται μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

(**) Εκτός από τις παραγράφους 18 και 19, που απαιτούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία να επιμετρώνται σύμφωνα με άλλα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Π.

▼M3

9. Τα γεγονότα ή οι περιστάσεις μπορούν να επεκτείνουν το χρόνο για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Μία παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης). Αυτό θα συμβεί όταν πληρούνται τα κριτήρια του Προσαρτήματος Β.

10. Στις συναλλαγές πώλησης περιλαμβάνονται οι ανταλλαγές μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων με άλλα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, όταν η ανταλλαγή έχει εμπορική ουσία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*.

11. Όταν μία οντότητα αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) αποκλειστικά με προοπτική να το διαθέσει μεταγενέστερα, θα κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνο αν πληρούται η προϋπόθεση του ενός έτους της παραγράφου 8 (εκτός από τις παραχωρήσεις της παραγράφου 9) και είναι πολύ πιθανό ότι οποιαδήποτε άλλα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 που δεν πληρούνται εκείνη την ημερομηνία θα πληρούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).

12. Αν τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 πληρούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα δεν θα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις όταν εκδοθούν. Όμως, όταν πληρούνται τα κριτήρια αυτά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν την έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στην παράγραφο 41(α), (β) και (δ) στις σημειώσεις.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν

13. Η οντότητα δεν θα κατατάσσει ως κατεχόμενο προς πώληση ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που πρόκειται να εγκαταλειφθεί. Αυτό γιατί η λογιστική του αξία θα ανακτηθεί κυρίως μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης του. Όμως, αν η ομάδα διάθεσης που πρόκειται να εγκαταλειφθεί πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 32(α)-(γ), η οντότητα θα παρουσιάσει τα αποτελέσματα και τις ταμιακές ροές της ομάδας διάθεσης ως διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 34 κατά την ημερομηνία που παύει να χρησιμοποιείται. Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πρόκειται να εγκαταλειφθούν περιλαμβάνουν τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή τις ομάδες διάθεσης) που θα χρησιμοποιηθούν μέχρι το τέλος της οικονομικής τους ζωής και τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πρόκειται να πάψουν να λειτουργούν αντί να πωληθούν.

14. Η οντότητα δεν θα αντιμετωπίζει λογιστικά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο του όποιου η χρήση έχει πάψει προσωρινά ως αν είχε εγκαταλειφθεί.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ

Η επιμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης)

15. **Η οντότητα θα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη της πώλησής τους.**

16. Αν ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που έχει αποκτηθεί πρόσφατα πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (βλέπε παράγραφο 11), η εφαρμογή της παραγράφου 15 θα έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) κατά την αρχική αναγνώριση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας, αν δεν είχε ταξινομηθεί έτσι (για παράδειγμα στο κόστος) και της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη της πώλησής τους. Συνεπώς, αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) αποκτάται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, θα επιμετράται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησής τους.

▼M3

17. Όταν η πώληση αναμένεται να συμβεί μετά το πέρας ενός έτους, η οντότητα θα επιμετρά τα κόστη πώλησης στην παρούσα αξία. Κάθε αύξηση στην παρούσα αξία του κόστους πώλησης που ανακύπτει με την παρέλευση του χρόνου θα παρουσιάζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοδοτικό κόστος.

18. Αμέσως πριν την αρχική κατάταξη του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση, οι λογιστικές αξίες του περιουσιακού στοιχείου (ή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας) θα επιμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Π.

19. Κατά τη μεταγενέστερη επαναμέτρηση της ομάδας διάθεσης, οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., αλλά περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, θα επαναμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Π. πριν επαναμετρηθεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης της ομάδας διάθεσης.

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και αντιλογισμοί

20. Η οντότητα θα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης ή μεταγενέστερη υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης του, στην έκταση που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19.

21. Η οντότητα θα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά το οποίο δεν υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης της αξίας του που έχει αναγνωριστεί είτε σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Π. είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.

22. Η οντότητα θα αναγνωρίζει κέρδος για κάθε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης μιας ομάδας διάθεσης:

(α) στο βαθμό που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19 αλλά

(β) που να μην υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί, είτε σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. αυτό είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.

23. Η ζημία απομείωσης αξίας (ή κάθε μεταγενέστερο κέρδος) που αναγνωρίζεται για ομάδα διάθεσης θα μειώνει (ή θα αυξάνει) τη λογιστική αξία των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., με τη σειρά κατανομής που παρατίθεται στις παραγράφους 104(α) και (β) και 122 του ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).

24. Ένα κέρδος ή μία ζημία που δεν είχε αναγνωριστεί μέχρι την ημερομηνία της πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) θα αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της διαγραφής. Οι απαιτήσεις που αναφέρονται στη διαγραφή παρατίθενται:

(α) στις παραγράφους 67-72 του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις

και

(β) στις παραγράφους 112-117 του ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) για τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία.

25. Η οντότητα δεν θα αποσβένει μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ενόσω κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ενόσω αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι τόκοι και οι λοιπές δαπάνες που αποδίδονται στις υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση συνεχίζουν να αναγνωρίζονται.

Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης

26. Αν η οντότητα έχει κατατάξει περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση, αλλά δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια των παραγράφων 7-9, η οντότητα θα πάψει να κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση.

▼M3

27. Η οντότητα θα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που παύει να συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) στην χαμηλότερη αξία μεταξύ:

(α) της λογιστικής αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση, προσαρμοσμένη για τυχόν απόσβεση ή αναπροσαρμογές που θα είχαν αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) δεν είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση

και

(β) του *ανακτήσιμου ποσού* του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης να μην πωληθεί. (*)

28. Η οντότητα θα περιλαμβάνει κάθε απαιτούμενη προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση στα έσοδα (**) από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις κατά την περίοδο που τα κριτήρια των παραγράφουν 7-9 παύουν να πληρούνται. Η οντότητα θα παρουσιάσει την προσαρμογή εκείνη στην ίδια επεξήγηση για την παρουσίαση κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 37, αν υπάρχει, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

29. Αν η οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας διάθεσης που είναι προς πώληση θα συνεχίσουν να επιμετρώνται ως ομάδα μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 7-9. Διαφορετικά, τα εναπομένοντα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της ομάδας που πληρούν μεμονωμένα τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση θα επιμετρώνται μεμονωμένα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ των λογιστικών αξιών τους και των εύλογων αξιών τους απομειωμένων κατά τα κόστη πωλήσεώς τους την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια θα πάψει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση σύμφωνα με την παράγραφο 26.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

30. **Η οντότητα θα παρουσιάζει και θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τις οικονομικές επιπτώσεις των διακοπεισών δραστηριοτήτων και των διαθέσεων των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης).**

Η παρουσίαση διακοπεισών δραστηριοτήτων

31. Ένα *συστατικό μέρος* μιας οντότητας περιλαμβάνει λειτουργίες και ταμιακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οντότητα. Με άλλα λόγια, ένα συστατικό στοιχείο μιας οντότητας θα υπήρξε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών για όσο διάστημα κρατείτο για χρήση από την οντότητα.

32. Μία διακοπείσα δραστηριότητα αποτελεί συστατικό μέρος μιας οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενη προς πώληση

και

(α) αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων,

(β) είναι μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος διάθεσης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων

ή

(*) Αν το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, το ανακτήσιμο ποσό του είναι η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί μετά τον επιμερισμό κάθε ζημίας απομείωσης αξίας ανακύπτουσας επί εκείνης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

(**) Εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο αυτό είναι ενσώματη ακινητοποίηση ή άϋλο περιουσιακό στοιχείο που έχει αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 πριν την κατάταξη του ως κατεχόμενο προς πώληση, οπότε η προσαρμογή θα αντιμετωπίζεται ως αύξηση ή μείωση λόγω προσαρμογής.

▼**M3**

(γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

33. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

(α) ένα ενιαίο κονδύλι στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει το σύνολο:

(i) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων

και

(ii) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή των ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα.

(β) μία ανάλυση του ενιαίου κονδυλίου της (α) σε:

(i) έσοδα, δαπάνες και προ φόρων κέρδους ή ζημία των διακοπεισών δραστηριοτήτων,

(ii) τον σχετικό φόρο εισοδήματος καθώς απαιτείται από την παράγραφο 81(η) του ΔΛΠ 12,

(iii) το κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας διάθεσης (των ομάδων διάθεσης) που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα

και

(iv) τον σχετικό φόρο εισοδήματος καθώς απαιτείται από την παράγραφο 81(η) του ΔΛΠ 12.

Η ανάλυση μπορεί να παρουσιαστεί είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Αν παρουσιάζεται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, θα παρουσιάζεται σε σημείο που εξατομικεύεται ως σχετιζόμενο με διακοπείσες δραστηριότητες, ήτοι διακεκριμένα από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Η ανάλυση δεν απαιτείται για ομάδες διάθεσης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλέπε παράγραφο 11).

(γ) καθαρές ταμιακές ροές που αφορούν στις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες των διακοπεισών δραστηριοτήτων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να παρουσιαστούν είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη των οικονομικών καταστάσεων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές δεν απαιτούνται για ομάδες διάθεσης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλέπε παράγραφο 11).

34. Η οντότητα θα παρουσιάζει εκ νέου τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 33 για προγενέστερες περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ώστε οι γνωστοποιήσεις να σχετίζονται με όλες τις εκμεταλλεύσεις που έχουν διακοπεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού της τελευταίας περιόδου που παρουσιάζεται.

35. Οι προσαρμογές της τρέχουσας περιόδου σε ποσά που προηγουμένως παρουσιάστηκαν σε διακοπείσες δραστηριότητες και που σχετίζονται άμεσα με τη διάθεση μιας διακοπείσας δραστηριότητας σε προηγούμενη περίοδο θα κατατάσσονται διακεκριμένα στις διακοπείσες δραστηριότητες. Η φύση και το ποσό των προσαρμογών αυτών θα γνωστοποιούνται. Στα παραδείγματα περιστάσεων κατά των οποίων δύνανται να ανακύψουν οι προσαρμογές αυτές περιλαμβάνονται:

(α) η επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από τους όρους της συναλλαγής διάθεσης, όπως η επίλυση των προσαρμογών της τιμής αγοράς και των θεμάτων αποζημίωσης με τον αγοραστή.

(β) η επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από ή συνδέονται άμεσα με τις λειτουργίες του συστατικού μέρους πριν τη διάθεσή του, όπως οι περιβαλλοντικές υποχρεώσεις και οι υποχρεώσεις εγγύησης του προϊόντος που παραμένουν στον πωλητή.

(γ) η ρύθμιση των υποχρεώσεων που απορρέουν από προγράμματα παροχών σε εργαζομένους, με την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση σχετίζεται άμεσα με τη πράξη της διάθεσης.

▼M3

36. Αν η οντότητα πάψει να κατατάσσει ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ως κατεχόμενο προς πώληση, τα αποτελέσματα των λειτουργιών του συστατικού μέρους που είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί στις διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33-35 θα ανακαταταχθούν και θα συμπεριληφθούν στα έσοδα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Θα σημειώνεται ότι τα ποσά που αναφέρονται σε προηγούμενες περιόδους έχουν επαναπαρουσιαστεί.

Κέρδη ή ζημίες που σχετίζονται με συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις

37. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την επαναμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και που δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

Παρουσίαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας διάθεσης ως κατεχόμενο προς πώληση

38. Η οντότητα θα παρουσιάζει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό. Οι υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση θα παρουσιάζονται διακεκριμένα από άλλες υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν θα συμψηφίζονται ώστε να παρουσιάζονται ως ένα ενιαίο ποσό. Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση θα γνωστοποιούνται διακεκριμένα είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, εκτός από τις εξαιρέσεις τις παραγράφου 39. Η οντότητα θα παρουσιάζει διακεκριμένα κάθε σωρευμένο έσοδο ή σωρευμένη δαπάνη που σχετίζεται με μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

39. Αν η ομάδα διάθεσης είναι θυγατρική που αποκτήθηκε πρόσφατα και που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση κατά την απόκτηση (βλέπε παράγραφο 11), δεν απαιτείται γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

40. Η οντότητα δεν θα ανακατατάξει ούτε θα παρουσιάσει με νέο τρόπο κονδύλια που παρουσιάστηκαν για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ομάδων διάθεσης που είχαν καταταχθεί ως κατεχόμενες προς πώληση στους ισολογισμούς προηγούμενων περιόδων ώστε να αντανακλούν την κατάταξη στον ισολογισμό της τελευταίας παρουσιαζόμενης περιόδου.

Επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις

41. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις κατά την περίοδο που ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) έχει καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως ήδη διατεθειμένο:

(α) μία περιγραφή του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης),

(β) μία περιγραφή των γεγονότων και των περιστάσεων της πώλησης ή που οδηγούν στην αναμενόμενη διάθεση και του αναμενόμενου τρόπου και χρονοδιαγράμματος εκείνης της διάθεσης,

(γ) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις παραγράφους 20-22 και, αν δεν παρουσιάζεται διακεκριμένα στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, την επεξήγηση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει εκείνο το κέρδος ή τη ζημία,

(δ) κατά περίπτωση, τον τομέα εντός του οποίου το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) παρουσιάζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα.*

42. Αν εφαρμόζεται η παράγραφος 26 ή η παράγραφος 29, η οντότητα θα γνωστοποιεί, για την περίοδο κατά την οποία λήφθηκε η απόφαση για την αλλαγή του σχεδίου της πώλησης του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης), μία περιγραφή των γεγονότων και των περιστάσεων που οδήγησαν στην απόφαση αυτή και της επίδρασης που είχε η απόφαση στα αποτελέσματα των εκμεταλλεύσεων της περιόδου και κάθε άλλης παρουσιαζόμενης περιόδου.

▼M3

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

43. Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. θα εφαρμόζεται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση και σε εκμεταλλεύσεις που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως διακοπείσες μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Δ.Π.Χ.Π. Η οντότητα μπορεί να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π. σε κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση και σε εκμεταλλεύσεις που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως διακοπείσες από κάθε ημερομηνία πριν την ημερομηνία έναρξης του Δ.Π.Χ.Π., με την προϋπόθεση ότι οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. είχαν ληφθεί όταν τα κριτήρια αυτά πληρούνταν αρχικά.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

44. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 35

45. Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. αντικαθιστά το ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες Δραστηριότητες*.

▼**M3**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

συστατικό μέρος μιας οντότητας Λειτουργίες και ταμιακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οντότητα.

κόστη της πώλησης Τα διαφορικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή **ομάδας διάθεσης**), μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του κόστους φόρου εισοδήματος.

κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο Περιουσιακό στοιχείο που πληροί οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού

ή

(δ) συνιστά μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία τους ισολογισμού.

Διακοπείσα δραστηριότητα **Συστατικό μέρος μιας οντότητας** που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση και

(α) αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μία γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων,

(β) αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος διάθεσης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων

ή

(γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

ομάδα διάθεσης Μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων προς διάθεση, μέσω πώλησης ή με άλλον τρόπο, μαζί ως ομάδα στα πλαίσια μιας μοναδικής συναλλαγής και οι υποχρεώσεις που σχετίζονται άμεσα με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που θα μεταβιβαστούν στα πλαίσια της συναλλαγής. Η ομάδα περιλαμβάνει την υπεραξία που αποκτήθηκε σε μία συνένωση επιχειρήσεων αν η ομάδα είναι **μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών** στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 80-87 του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)ή επειδή είναι εκμετάλλευση μιας τέτοιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

εύλογη αξία Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας

▼**M3**

	συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
βέβαιη (ανέκκλητη) δέσμευση αγοράς	Συμφωνία με μη συνδεόμενο μέρος, που δεσμεύει αμφότερα τα μέρη και είναι συνήθως νομικά ισχυρή, που (α) καθορίζει κάθε σημαντικό όρο, συμπεριλαμβανομένης της τιμής και του χρονοδιαγράμματος των συναλλαγών και (β) περιλαμβάνει αντικίνητρο για την αδυναμία εκτέλεσης που είναι τόσο σημαντικό ώστε να καθιστά την εκτέλεση **πολύ πιθανή.**
πολύ πιθανό	Σημαντικά περισσότερο πιθανό από το **ενδεχόμενο**.
μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο	Ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν ανταποκρίνεται στον καθορισμό ενός **κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου.**
ενδεχόμενο	Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μην συμβεί..
ανακτήσιμο ποσό	Η υψηλότερη αξία μεταξύ της **εύλογης αξίας** ενός περιουσιακού στοιχείου απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησής του και της **αξίας λόγω χρήσης** του.
αξία λόγω χρήσης	Η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

▼M3

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

Παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση μιας πώλησης

Β1 Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 9, μία παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο σχέδιο για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης). Συνεπώς, θα υπάρχει εξαίρεση στην απαίτηση του ενός έτους της παραγράφου 8 για τις ακόλουθες περιπτώσεις όπου ανακύπτουν τέτοια γεγονότα ή περιστάσεις:

(α) κατά την ημερομηνία που η οντότητα δεσμεύεται σε σχέδιο πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) εύλογα αναμένει ότι άλλοι (εξαιρώντας τον αγοραστή) θα επιβάλλουν όρους στη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) που θα παρατείνουν το χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης και

(i) οι ενέργειες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των όρων αυτών δεν μπορούν να τεθούν σε εφαρμογή έως ότου ληφθεί μία *ανέκκλητη δέσμευση αγοράς*

και

(ii) είναι πολύ πιθανό να υπάρξει ανέκκλητη δέσμευση αγοράς εντός ενός έτους.

(β) η οντότητα λαμβάνει μία ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και, ως αποτέλεσμα, ο αγοραστής ή άλλοι θέτουν αναπάντεχα όρους για τη μεταβίβαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) που προηγουμένως είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση, που θα παρατείνουν το χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης και

(i) έχουν γίνει εμπρόθεσμα οι ενέργειες που απαιτούνται για ην εκπλήρωση των όρων

και

(ii) αναμένεται ευνοϊκή επίλυση των θεμάτων που δημιουργούν την καθυστέρηση.

(γ) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους, ανακύπτουν περιστάσεις που προηγουμένως θεωρούνταν αναπάντεχες και, σαν αποτέλεσμα, ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που προηγουμένως κατατάσσετο ως κατεχόμενο προς πώληση δεν έχει πωληθεί μέχρι το τέλος εκείνης της περιόδου και

(i) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους η οντότητα έλαβε κάθε μέτρο προκειμένου να ανταποκριθεί στην αλλαγή των περιστάσεων,

(ii) το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) διατίθεται ενεργά στην αγορά σε τιμή που είναι λογική, δεδομένης της αλλαγής των περιστάσεων

και

(iii) πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8.

▼**M3**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Γ1 Το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003), τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 68 τροποποιείται ως εξής:

68. ***Η όψη του ισολογισμού θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά στο βαθμό που δεν παρουσιάζονται σύμφωνα με την παράγραφο 68Α:***

(α) …

Η παράγραφος 68Α προστίθεται ως ακολούθως:

68Α. ***Η όψη του ισολογισμού θα περιλαμβάνει επίσης συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:***

***(α) Τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες**

και

(β) υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Η παράγραφος 81 τροποποιείται ως εξής:

81. ***Η όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων θα περιλαμβάνει, κατ'ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο:***

…

(δ) έξοδο φόρου,

(ε) ένα ενιαίο ποσό που αποτελείται από το σύνολο (i) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων και (ii) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα

και

(στ) κέρδος ή ζημία.

Η παράγραφος 87 (ε) τροποποιείταιως εξής:

(ε) διακοπείσες δραστηριότητες

Γ2 Στο ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού,* η παράγραφος 22(β) και (γ) τροποποιείται ως εξής:

(β) ανακοίνωση προγράμματος διακοπής μιας εκμετάλλευσης,

(γ) μεγάλες αγορές περιουσιακών στοιχείων, κατάταξη περιουσιακών στοιχείων ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες,* άλλες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση κύριων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος,

Γ3 Το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 52 τροποποιείται ως εξής:

52. *Η οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες κατά τομέα για κάθε τομέα προς αναφορά, παρουσιάζοντας το αποτέλεσμα των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων διακεκριμένα από το αποτέλεσμα των διακοπεισών δραστηριοτήτων.*

▼**M3**

Η παράγραφο 52Α προστίθεται ως ακολούθως:

52Α. ***Η οντότητα θα αναμορφώνει τα αποτελέσματα τομέα για προγενέστερες περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ώστε οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 52 σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες να σχετίζονται με όλες τις δραστηριότητες που έχουν καταταχθεί ως διακοπείσες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της τελευταίας περιόδου που παρουσιάζεται.***

Η παράγραφος 67 τροποποιείται ως εξής:

67. ***Η οντότητα θα παρουσιάζει μια συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών που γνωστοποιούνται για τους τομείς προς αναφορά και των συγκεντρωτικών πληροφοριών των ενοποιημένων ή των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Κατά την παρουσίαση της συμφωνίας, τα έσοδα του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τα έσοδα της οντότητας από εξωτερικούς πελάτες (που περιλαμβάνει γνωστοποίηση του ποσού των εσόδων της οντότητας από εξωτερικούς πελάτες, που δεν περιλαμβάνεται σε οποιοδήποτε τομέα). Το αποτέλεσμα του τομέα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις θα συμφωνηθούν προς ένα συγκρίσιμο μέτρο του κέρδους ή της ζημίας εκμετάλλευσης της οντότητας από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις, όπως επίσης και με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Το αποτέλεσμα τομέα από διακοπείσες δραστηριότητες θα συμφωνηθεί προς το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας από διακοπείσες δραστηριότητες. Τα περιουσιακά στοιχεία τομέα επίσης θα είναι …***

Γ4 Το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003), τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 3 τροποποιείται ως εξής:

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

(α) ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5*Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες,*

(β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία…,

ή

(γ) μεταλλευτικά δικαιώματα …

Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στην (β) και την (γ).

Η παράγραφος 55 τροποποιείται ως εξής:

55. … Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, …

Η παράγραφος 73 (ε)(ii) τροποποιείται ως εξής:

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Η παράγραφος 79 (γ) τροποποιείται ως εξής:

(γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,

Γ5 Στο ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* όπως αναθεωρήθηκε το 2003, προστίθεται η παράγραφος 41Α ως εξής:

41Α. Περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Δ.Π.Χ.Π.

▼**M3**

Γ6 Το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 12 τροποποιείται ως εξής:

12. ***Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής εταιρίας.(*)***

Προστίθεται υποσημείωση στην παράγραφο 12 ως εξής:

(*) Αν κατά την απόκτηση μία θυγατρική πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες,* θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

Οι παράγραφοι 16-18 απαλείφονται.

Η παράγραφος 37 τροποποιείται ως εξής:

37. ***Όταν καταρτίζονται ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που δεν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η δεν συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά είτε:***

(α) στο κόστος είτε

(β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Η ίδια λογιστική θα εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων. Επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Δ.Π.Χ.Π.

Η παράγραφος 39 τροποποιείται ως εξής:

39. ***Οι επενδύσεις σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τον ίδιο τρόπο στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.***

Οι παράγραφοι 40(α) και (β) απαλείφονται.

Γ7 Το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 13 τροποποιείται ως εξής:

13. ***Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν:***

***(α) η επένδυση κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.**

(β) …

Η παράγραφος 14 τροποποιείται ως εξής:

14. ***Οι επενδύσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 13(α) θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.***

Η παράγραφος 15 τροποποιείται ώστε, μετά την απαλοιφή της αναφοράς στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* του Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, η μορφή της είναι:

15. Όταν η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που προηγουμένως κατατάσσετο ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση θα τροποποιούνται αναλόγως.

Η παράγραφος 16 απαλείφεται.

Η παράγραφος 38 τροποποιείται ως εξής:

▼**M3**

38. ***… γνωστοποιείται. Το μερίδιο του επενδυτή στις διακοπείσες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων θα γνωστοποιείται επίσης ξεχωριστά.***

Γ8 Το ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 2 (α) τροποποιείται ως εξής:

***(α) η συμμετοχή κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες,**

Η παράγραφος 42 τροποποιείται ως εξής:

42. ***Οι συμμετοχές σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Δ.Π.Χ.Π.***

Η παράγραφος 43 τροποποιείται ώστε, μετά την απαλοιφή της αναφοράς στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* του Δ.Π.Χ.Π. 3 η μορφή της είναι:

43. Όταν μία συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που προηγουμένως κατατάσσετο ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση θα τροποποιούνται αναλόγως.

Η παράγραφος 44 απαλείφεται.

Γ9 Το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* (εκδοθέν το 1998) τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

1. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:***

***(α)* …**

***(στ)* … (*βλέπε ΔΛΠ 40* Επενδύσεις σε Ακίνητα),**

***(ζ)* …** (*βλέπε ΔΛΠ 41* Γεωργία) και

***(η) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.**

Η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Στην παράγραφο 5 ο ορισμός της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών τροποποιείται ως εξής:

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Προστίθεται υποσημείωση στην παράγραφο 9(στ) ως εξής:

(*) Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5.

Γ10 Το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) τροποποιείται ως ακολούθως:

Κάθε αναφορά στην «καθαρή τιμή πώλησης» αντικαθίσταται από «εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης.»

▼**M3**

Η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

2. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:***

(α) …

***(θ) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.**

Η παράγραφος 3 τροποποιείται ως εξής:

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, απαιτήσεις από αναβαλλόμενη φορολογία, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Στην παράγραφο 6 ο ορισμός της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών τροποποιείται ως εξής:

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Προστίθεται υποσημείωση στην παράγραφο 12(στ) ως εξής:

(*) Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5.

Γ11 Η παράγραφος 9 του ΔΛΠ 37*Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις,* τροποποιείται ως εξής:

9. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση (συμπεριλαμβάνοντας διακοπείσες εκμεταλλεύσεις). Όταν μία αναδιάρθρωση πληροί τον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας, επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται από το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.*

Γ12 Το ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* (εκδοθέν το 1998) (*) τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

2. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

(α) …

(ε) …,

(στ) … και Επιμέτρηση)

και

(ζ) μη κυκλοφορούντα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.*

Η παράγραφος 79 τροποποιείται ως εξής:

79. ***… Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες και της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται.**

(*) Καθώς τροποποιήθηκε από το ΔΛΠ 16 το 2003.

▼**M3**

Η παράγραφος 106 τροποποιείται ως εξής:

106. Η απόσβεση δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άϋλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο για πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Η παράγραφος 107 (ε)(ii) τροποποιείται ως εξής:

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Γ13 Το ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 3 τροποποιείται ως εξής:

3. … Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

(α) …

(η) σε μη κυκλοφορούντα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.*

Η παράγραφος 97 τροποποιείται ως εξής:

97. ***… Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5*** **Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες και της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται …**

Η παράγραφος 117 τροποποιείται ως εξής:

117. Η απόσβεση ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άϋλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Η παράγραφος 118 (ε)(ii) τροποποιείται ως εξής:

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Γ14 Το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα*, όπως αναθεωρήθηκε το 2003, τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 9 (α) τροποποιείται ως εξής:

(α) ακίνητα που προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης …

Η παράγραφος 56 τροποποιείται ως εξής:

56. ***Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για αυτήν τη μέθοδο εκτός από εκείνες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5*** **Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.-** ***Επενδύσεις σε ακίνητα, που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) θα επιμετρώνται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5.***

Η παράγραφος 76 (γ) τροποποιείται ως εξής:

(γ) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσ-

▼**M3**

σεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Η παράγραφος 79 (δ)(iii) τροποποιείται ως εξής:

(iii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Γ15 Το ΔΛΠ 41 *Γεωργία* τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω.

Η παράγραφος 30 τροποποιείται ως εξής:

30. ***Υπάρχει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η παραδοχή μπορεί να αντικρούεται μόνο κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο τιμές ή αξίες προσδιοριζόμενες από την αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για τις οποίες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας είναι καθαρά αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης της αξίας του. Εφόσον η εύλογη αξία τέτοιου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθίσταται αξιόπιστα μετρήσιμη, η οντότητα θα αποτιμά αυτό στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης. Όταν ένα μη κυκλοφορούν βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* **Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες,** ***τεκμαίρεται ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.***

Η παράγραφος 50 (γ) τροποποιείται ως εξής:

(γ) μειώσεις που αποδίδονται στις πωλήσεις και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,

Γ16 Το Δ.Π.Χ.Π. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης* τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 12 (β) τροποποιείται ως εξής:

(β) οι παράγραφοι 26-34Β απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή κάποιων απόψεων άλλων Δ.Π.Χ.Π.

Η παράγραφος 26 τροποποιείται ως εξής:

26. Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θέσεων άλλων Δ.Π.Χ.Π. αναφορικά με:

(α) …

(β) τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνων (παράγραφοι 28-30),

(γ) τις εκτιμήσεις (παράγραφοι 31-34)

και

(δ) περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

Η παράγραφος 34Α προστίθεται ως ακολούθως:

34Α. Το Δ.Π.Χ.Π. 5 απαιτεί να εφαρμόζεται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση και σε εκμεταλλεύσεις που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως διακοπείσες μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Δ.Π.Χ.Π. Το Δ.Π.Χ.Π. 5 επιτρέπει στην οντότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π. σε κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση και σε εκμεταλλεύσεις που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως διακοπείσες από κάθε ημερομηνία πριν την ημερομηνία έναρξης του Δ.Π.Χ.Π., με την προϋπόθεση ότι οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. είχαν ληφθεί όταν τα κριτήρια αυτά πληρούνταν αρχικά.

Η παράγραφος 34Β προστίθεται ως ακολούθως:

▼**M3**

34Β. Μία οντότητα με ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 θα εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις του Δ.Π.Χ.Π. 5. Η οντότητα με ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005, θα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. 5 αναδρομικά.

Γ17 Το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 36 τροποποιείται ως εξής:

36. **Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα επιμερίσει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων αναγνωρίζοντας τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37, στις εύλογες αξίες τους εκείνης της ημερομηνίας, εκτός από μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, που θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησής τους. Κάθε διαφορά …**

Η παράγραφος 75 (β) και (δ) τροποποιείται ως εξής:

(β) την πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου εκτός από την υπεραξία ομάδας διάθεσης που, κατά την απόκτηση, πληροί τα κριτήρια ώστε να ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,

(d) υπεραξία που περιλαμβανόταν σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και υπεραξία που διαγράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου χωρίς προηγουμένως να έχει συμπεριληφθεί σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση,

Γ18 Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών που είναι εφαρμοστέα τον Μάρτιο του 2004, οι αναφορές στις «διακοπτόμενες δραστηριότητες» τροποποιούνται σε «διακοπείσες δραστηριότητες».

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Ορισμοί	6
Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου που μπορεί να έχει απομειωθεί	7-17
Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού	18-57
Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή	24
Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης	25-29
Αξία λόγω χρήσης	30-57
Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών	33-38
Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών	39-53
Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα	54
Προεξοφλητικό επιτόκιο	55-57
Η αναχνώριση και επιμέτρηση μιας ζημίας απομείωσης	58-64
Μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξία	65-108
Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει	66-73
Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών	74-103

▼**M3**

Υπεραξία	80-99
Ο επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών	80-87
Έλεγχος μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία για απομείωση	88-90
Δικαιώματα μειοψηφίας	91-95
Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης	96-99
Εταιρικά Περιουσιακά Στοιχεία	100-103
Ζημία απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών	104-108
Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης	109-125
Αναστροφή ζημίας απομείωσης για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο	117-121
Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών	122-123
Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για υπεραξία	124-125
Γνωστοποίηση	126-137
Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχουν υπεραξία ή άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές.	134-137
Μεταβατικές διατάξεις και ημεπομηνία έναρξης ισχύος	138-140
Ανάκληση του ΔΛΠ 36 (εκδοθέν το 1998)	141

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 (1998) *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* και θα πρέπει να εφαρμόζεται:

(α) κατά την απόκτηση σε υπεραξία και άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

(β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:***

   (α) αποθέματα (βλέπε ΔΛΠ 2* Αποθέματα*),

   (β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλέπε ΔΛΠ 11* Συμβάσεις Κατασκευής*),

   (γ) αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (βλέπε ΔΛΠ 12*Φόροι Εισοδήματος*),

   (δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19* Παροχές σε Εργαζομένους*),

   ***(ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39* Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση,**

▼M3

(στ) επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 40* Επενδύσεις σε Ακίνητα*),

(ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (βλέπε ΔΛΠ 41* Γεωργία*),

***(η) αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άϋλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4* Ασφαλιστήρια Συμβόλαια**

και

***(i) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5* Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.**

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

4. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

(α) θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις,*

(β) συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως καθορίσθηκαν στο ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις*

και

(γ) κοινοπραξίες, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες*.

Για απομείωση άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανατρέξατε στο ΔΛΠ 39.

5. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 ή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 41. Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία (ήτοι την εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*. Η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

(α) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης, είναι τα άμεσα διαφορικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου:

(i) αν τα κόστη διάθεσης είναι αμελητέα, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου, αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (ήτοι την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.

(ii) αν τα κόστη διάθεσης δεν είναι αμελητέα, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, αν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η οντότητα

▼M3

εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

(β) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται πάνω σε μία βάση, άλλη εκτός από την αγοραία αξία του, το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (η εύλογη αξία), μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό του. Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

6. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Μία ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

(α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή,

(β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή

και

(γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο της αποκτώμενης.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεών και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία, εκτός από υπεραξία, τα οποία συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές τόσο, της υπό εξέταση μονάδας όσο και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

Κόστη διάθεσης είναι τα διαφορικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργία ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις απομειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

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

Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

(*) Στην περίπτωση ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου ή υπεραξίας, ο όρος της «απόσβεσης» χρησιμοποιείται γενικά, αντί του όρου «depreciation». Οι δύο όροι έχουν την ίδια έννοια.

▼M3

Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα

(β) είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτηθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την οντότητα.

Η αξία λόγω χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ

7. Οι παράγραφοι 8-17, ορίζουν πότε το ανακτήσιμο ποσό θα προσδιορίζεται. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Το υπόλοιπο του παρόντος Προτύπου είναι έχει δομηθεί ως εξής:

   (α) Οι παράγραφοι 18-57 θέτουν τις προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται εξίσου σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο και σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

   (β) Οι παράγραφοι 58-108 θέτουν τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση ζημιών απομείωσης. Η αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιών απομείωσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία εκτός από υπεραξία καλύπτεται στις παραγράφους 58-64. Οι παράγραφοι 65-108 αναφέρονται στην αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιών απομείωσης για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξία.

   (γ) οι παράγραφοι 109-116 θέτουν τις προϋποθέσεις για αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για περιουσιακό στοιχείο ή για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε προηγούμενες περιόδους. Και πάλι, αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται εξίσου σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις τίθενται για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο στις παραγράφους 117-121, για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στις παραγράφους 122 και 123 και για την υπεραξία στις παραγράφους 124 και 125.

   (δ) Οι παράγραφοι 126-133 καθορίζουν τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται σχετικά με ζημίες απομείωσης και αναστροφές ζημιών απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία και μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών. Οι παράγραφοι 134-137 καθορίζουν επιπρόσθετες απαιτήσεις γνωστοποιήσεων για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχουν επιμεριστεί υπεραξίες ή άϋλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστες ωφέλιμες ζωές για λόγους ελέγχους απομείωσης.

8. Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Οι παράγραφοι 12-14 παρέχουν μερικές ενδείξεις, ως προς το πότε μία ζημία απομείωσης μπορεί να έχει συμβεί: αν οποιαδήποτε από αυτές τις ενδείξεις παρουσιάζεται, η οντότητα χρειάζεται να κάνει μία επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού. Εκτός από την περιγραφή της παραγράφου 10, αυτό το Πρότυπο δεν επιβάλλει στην οντότητα να κάνει μία επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού αν δεν υπάρχει ένδειξη ότι υπάρχει ζημία απομείωσης.

9. ***Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.***

10. ***Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη ζημίας απομείωσης, η οντότητα επίσης θα:***

    (α) ελέγχει για απομείωση άϋλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή άϋλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση σε ετήσια βάση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία με το ανακτήσιμο ποσό τους. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του

▼M3

έτους, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικά άϋλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν τέτοιο άϋλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτό το άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.

(β) ελέγχει την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για απομείωση σε ετήσια βάση σύμφωνα με τις παραγράφους 80-99.

11. Η δυνατότητα ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του, υπόκειται συνήθως σε μεγαλύτερη αβεβαιότητα πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση παρά εφόσον είναι διαθέσιμο προς χρήση. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί, όπως η οντότητα εξετάζει για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως, τη λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.

12. ***Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:***

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.

(β) σημαντικές μεταβολές που επιδρούν αρνητικά στην οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον της αγοράς, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο.

(γ) αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας, λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς.

(δ) η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(ε) υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου.

(στ) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη (*)***.***

(ζ) αποδείξεις διαθέσιμες από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

13. Ο πίνακας της παραγράφου 12 δεν εξαντλεί το θέμα. Η οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει άλλες ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και αυτές θα απαιτούσαν επίσης η οντότητα να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή, στην περίπτωση της υπεραξίας, να διεξάγει έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τις παραγράφους 80-99.

(*) Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως διαθέσιμο προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. *5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.*

▼M3

14. Αποδείξεις από την αναφορά εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, περιλαμβάνουν την ύπαρξη:

(α) ταμιακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμιακών αναγκών για λειτουργία ή συντήρηση αυτού, που είναι ουσιωδώς υψηλότερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίσθηκαν,

(β) πραγματικών καθαρών ταμιακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίσθηκαν,

(γ) μιας σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμιακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μιας σημαντικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημία, που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο

ή

(δ) λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμιακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας περιόδου έχουν συναθροιστεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.

15. Όπως υποδηλώθηκε στην παράγραφο 10, το παρόν Πρότυπο απαιτεί ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμο προς χρήση και η υπεραξία να εξετάζονται για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως. Με εξαίρεση την περίπτωση της εφαρμογής της παραγράφου 10, η έννοια της ουσιαστικότητας εφαρμόζεται κατά τον προσδιορισμό του αν και κατά πόσο το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να εκτιμηθεί. Για παράδειγμα, αν προηγούμενοι υπολογισμοί δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του, η οντότητα δεν χρειάζεται να επανεκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον κανένα γεγονός δεν έχει συμβεί που θα εξάλειφε αυτή τη διαφορά. Ομοίως, προηγούμενη ανάλυση μπορεί να δείχνει ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι ευαίσθητο σε μία (ή περισσότερες) από τις ενδείξεις που περιλαμβάνονται στον πίνακα της παραγράφου 12.

16. Για επεξήγηση της παραγράφου 15, αν τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων, έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε μία επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια, μπορεί να μην έχουν μία ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μία μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή.

(β) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, αλλά προηγούμενη ανάλυση της ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:

(i) δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού διότι είναι πιθανό οι μελλοντικές ταμιακές ροές επίσης να αυξηθούν (π.χ., σε ορισμένες περιπτώσεις η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδά της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς)

ή

(ii) η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να καταλήγει σε μία ουσιαστική ζημία απομείωσης.

17. Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναθεωρείται και να προσαρμόζεται σύμφωνα με το Πρότυπο που εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο.

Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ

18. Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και

▼M3

της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Οι παράγραφοι 19-57 θέτουν τις προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

19. Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

20. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργός αγορά. Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.

21. Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία λόγω χρήσης, ενός περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς υπερβαίνει την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό συχνά θα συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται για πώληση. Αυτό, γιατί η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προορίζεται για διάθεση θα συνίσταται κυρίως από το καθαρό προϊόν της διάθεσης, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, μέχρι τη διάθεση του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.

22. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Αν αυτό συμβαίνει, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει (βλέπε παραγράφους 65-103), εκτός αν:

(α) είτε η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του

είτε

(β) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης και η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης μπορεί να προσδιοριστεί.

23. Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και εν συντομία υπολογισμοί μπορούν να παρέχουν μία λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το Πρότυπο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ή της αξίας λόγω χρήσης.

Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή

24. Η παράγραφος 10 απαιτεί να ελέγχεται για απομείωση ετησίως κάθε άϋλο περιουσιακό στοιχείο συγκρίνοντας τη λογιστική αξία του με το ανακτήσιμο ποσό του, ανεξάρτητα αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι έχει υποστεί απομείωση. Όμως ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο αυτό στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

(α) αν το άϋλο περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχιζόμενη χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς ελέγχεται για απομειωση ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ανήκει, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν τη μονάδα εκείνη δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό της ανακτήσιμης αξίας,

▼M3

(β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείο κατά ένα σημαντικό ποσοστό

και

(γ) βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των περιστάσεων που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι απομακρυσμένη.

Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης

25. Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι μία τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, αναπροσαρμοσμένη με τα διαφορικά κόστη που θα ήταν άμεσα καταλογιστέα κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

26. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργός αγορά, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία σημαντική μεταβολή σε οικονομικέςσυνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.

27. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανακλά το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του κόστους διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν αντανακλά μία αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται να πωλήσει άμεσα.

28. Κόστη διάθεσης, άλλα εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα διαφορικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης. Όμως, παροχές εξόδου από την υπηρεσία (όπως ορίσθηκαν στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*) και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι άμεσα διαφορικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.

29. Μερικές φορές, η διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα απαιτούσε ο αγοραστής να έχει αναλάβει μία υποχρέωση και μόνο μία εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι διαθέσιμη για αμφότερα, το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση. Η παράγραφος 78 εξηγεί πως αντιμετωπίζονται τέτοιες περιπτώσεις.

Αξία λόγω χρήσης

30. ***Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:***

(α) μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,

(β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμιακών ροών,

(γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,

(δ) η τιμή για την επιβάρυνση της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο

▼M3

και

(ε) άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

31. Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

(α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεση του

και,

(β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές.

32. Τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφος 30(β), (δ) και (ε) μπορούν να απεικονιστούν είτε ως προσαρμογές των μελλοντικών ταμιακών ροών είτε ως προσαρμογές του προεξοφλητικού επιτοκίου. Όποια προσέγγιση και αν υιοθετήσει μία οντότητα για να απεικονίσει τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις ή το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών, το αποτέλεσμα θα αντανακλά την αναμενόμενη παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών, ήτοι το μέσο σταθμικό κόστος όλων των πιθανών αποτελεσμάτων. Το Προσάρτημα Α παρέχει επιπρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση τεχνικών προσδιορισμού της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών

33. ***Κατά την αποτίμηση της αξίας λόγω χρήσης η οντότητα θα:***

(α) βασίζει τις προβλέψεις ταμιακών ροών σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος θα δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις.

(β) βασίζει τις προβλέψεις των ταμιακών ροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις εγκεκριμένους/εγκεκριμένες από τη διοίκηση, αλλά θα αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμιακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς/προγνώσεις πρέπει να καλύπτουν μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μία μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογείται.

(γ) εκτιμά προβλέψεις ταμιακών ροών, πέραν από την περίοδο που καλύπτεται από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, με αναγωγή των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης, δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους χώρα ή χώρες στις οποίες η οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.

34. Η διοίκηση αξιολογεί τη λογικότητα των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές της εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ προηγούμενων προβλεπόμενων ταμιακών ροών και τρεχόντων ταμιακών ροών. Η διοίκηση θα εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές είναι συνεπείς με τα προηγούμενα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι μεταγενέστερα γεγονότα ή συνθήκες που δεν υφίσταντο όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές ταμιακές ροές το επιτρέπουν.

35. Λεπτομερείς, σαφείς και αξιόπιστοι οικονομικοί προϋπολογισμοί/προβλέψεις μελλοντικών ταμιακών ροών, για περιόδους μεγαλύτερες από πέντε χρόνια γενικώς, συνήθως δεν είναι διαθέσιμοι. Για το λόγο αυτό, οι εκτιμήσεις της διοίκησης των μελλοντικών ταμιακών ροών βασίζονται στους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προβλέψεις για μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιεί προβλέψεις ταμιακών ροών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου μεγαλύτερης από πέντε

▼M3

χρόνια, αν η διοίκηση είναι πεπεισμένη ότι αυτές οι προβλέψεις είναι αξιόπιστες και μπορεί να αποδείξει την ικανότητά της, βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, να προβλέπει ταμιακές ροές επακριβώς, κατά τη διάρκεια αυτής της μεγαλύτερης περιόδου.

36. Οι προβλέψεις ταμιακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλέψεων ταμιακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μία αύξηση στο συντελεστή αντικρίζει αντικειμενική πληροφόρηση, σχετικά με αναγνωρίσιμα σχήματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Αν αρμόζει, ο συντελεστής αύξησης είναι μηδενικός ή αρνητικός.

37. Όταν οι συνθήκες είναι ευνοϊκές, ανταγωνιστές είναι πιθανό να εισέλθουν στην αγορά και να περιορίσουν την ανάπτυξη. Συνεπώς, οι οντότητες θα έχουν δυσκολία στην υπέρβαση του μέσου ιστορικού συντελεστή ανάπτυξης, μακροπρόθεσμα (ας πούμε, είκοσι χρόνια) για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται.

38. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, η οντότητα εξετάζει αν και κατά πόσο οι πληροφορίες αναφέρονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές και αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης, του πλαισίου των οικονομικών συνθηκών, που θα υπάρχει κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών

39. ***Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών θα περιλαμβάνουν:***

(α) προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,

(β) προβλέψεις ταμιακών εκροών, που πραγματοποιούνται αναγκαστικά, για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο

και

(γ) καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

40. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αντανακλούν σταθερές παραδοχές σχετικά με τις αυξήσεις τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό. Συνεπώς, αν το προεξοφλητικό επιτόκιο περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε ονομαστικούς όρους. Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε πραγματικούς όρους (αλλά περιλαμβάνουν μελλοντικές συγκεκριμένες αυξήσεις ή μειώσεις τιμών).

41. Προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

42. Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμιακές εκροές που πραγματοποιούνται, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εκροών περιλαμβάνει μία εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμιακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει για ένα κτίριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

43. Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν:

(α) ταμιακές εισροές από περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα,

▼M3

χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τέτοια, όπως εισπρακτέους λογαριασμούς)

και

(β) ταμιακές εκροές που αφορούν σε δεσμεύσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις (για παράδειγμα, πληρωτέοι λογαριασμοί, συντάξεις ή προβλέψεις).

44. ***Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:***

(α) μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευθεί

ή

(β) τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

45. Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

(α) μελλοντικές ταμιακές εκροές ή σχετικό περιορισμό του κόστους (για παράδειγμα μειώσεις στο κόστος προσωπικού) ή οφέλη που αναμένονται να προκύψουν από μία μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία η οντότητα δεν είναι ακόμη δεσμευμένη ή

(β) μελλοντικές ταμιακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.

46. Μία αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα, που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και που ουσιαστικά μεταβάλλει είτε την έκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που αναλαμβάνονται από την οντότητα ή τον τρόπο με τον οποίο καθοδηγούνται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες. Το ΔΛΠ 37, *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, περιέχει καθοδήγηση που διευκρινίζει πότε η οντότητα δεσμεύεται για την υλοποίηση μίας αναδιάρθρωσης.

47. Όταν η οντότητα δεσμεύεται στην υλοποίηση μίας αναδιάρθρωσης, μερικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί πιθανόν να επηρεάζονται από αυτή την αναδιάρθρωση. Εφόσον η οντότητα δεσμεύεται στην αναδιάρθρωση:

(α) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών εισροών και ταμιακών εκροών για τον σκοπό του προσδιορισμού της αξίας λόγω χρήσης αντανακλούν τον περιορισμό του κόστους και άλλα οφέλη από την αναδιάρθρωση (βασιζόμενα στους πιο πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση)

και

(β) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών εκροών για την αναδιάρθρωση αντιμετωπίζονται με μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 5, επεξηγεί την επίδραση μιας μελλοντικής αναδιάρθρωσης σε έναν υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης.

48. Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει ταμιακές εκροές, που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελειών που σχετίζονται με την ταμιακή εκροή (βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 6).

49. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμιακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να απορρεύσουν από το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Όταν μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών απαρτίζεται από περιουσιακά στοιχεία με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές που είναι όλα απαραίτητα για τη συνεχιζόμενη λειτουργία της μονάδας, η αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων με πιο σύντομες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης της μονάδας κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που συνδέονται με τη μονάδα. Ομοίως, όταν ένα μοναδικό στοιχείο αποτελείται από συνιστώντα μέρη με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, η αντικατάσταση των συνιστώντων μερών με συντομότερες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής

▼**M3**

συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που δημιουργούνται από το περιουσιακό στοιχείο.

50. ***Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν:***

(α) ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες

ή

(β) εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

51. Οι εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές αντανακλούν παραδοχές, οι οποίες είναι συνεπείς με τον τρόπο που προσδιορίζεται το προεξοφλητικό επιτόκιο. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά ή θα αγνοείται. Επειδή η διαχρονική αξία του χρήματος λαμβάνεται υπόψη με προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, αυτές οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Ομοίως, επειδή το προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται σε προ-φόρου βάση, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται επίσης σε προ-φόρου βάση.

52. ***Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, θα είναι το ποσό που η οντότητα αναμένει να λάβει από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς,*** **μετά την έκπτωση του εκτιμώμενου *κόστους διάθεσης*.**

53. Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών, που εισπράττονται (ή πληρώνονται), για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, προσδιορίζεται με όμοιο τρόπο με εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι, κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών ταμιακών ροών:

(α) η οντότητα χρησιμοποιεί τιμές που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης, για όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και που έχουν λειτουργήσει κάτω από συνθήκες όμοιες προς εκείνες στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται και,

(β) η οντότητα προσαρμόζει αυτές τις τιμές για την επίδραση τόσο των μελλοντικών αυξήσεων τιμής που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό όσο και των ειδικών μελλοντικών αυξήσεων ή μειώσεων τιμών. Όμως, αν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών, από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αποκλείουν την επίδραση του γενικού πληθωρισμού, η οντότητα αποκλείει επίσης την επίδραση αυτή από την εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών κατά τη διάθεση.

Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα

54. Οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα προεξοφλούνται με τη χρησιμοποίηση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου κατάλληλου για αυτό το νόμισμα. Η οντότητα μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας λόγω χρήσης.

Προεξοφλητικό επιτόκιο

55. ***Το προεξοφλητικό επιτόκιο (τα προεξοφλητικά επιτόκια) θα είναι προ φόρου επιτόκιο (επιτόκια) που αντανακλά (αντανακλούν) τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:***

(α) τη διαχρονική αξία του χρήματος

και

(β) τους κινδύνους τους συναφείς για το περιουσιακό στοιχείο για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

56. Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς, για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους τους συναφείς με το περιουσιακό στοιχείο, είναι η απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν, αν έπρεπε να διαλέξουν μία επένδυση που θα δημιουργούσε ταμιακές ροές ποσών, χρονοδιαγραμμάτων και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμα προς εκείνες που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο. Αυτό το επιτόκιο εκτιμάται με βάση το τεκμαιρόμενο επιτόκιο στις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς για όμοια περιουσιακά στοιχεία ή από το

▼M3

σταθμισμένο μέσο κόστος του κεφαλαίου μιας εισηγμένης στο χρηματιστήριο οντότητας, που έχει ένα απλό περιουσιακό στοιχείο (ή ένα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων), όμοιο σε όρους υπηρεσιακής απόδοσης και κινδύνων προς το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο. Όμως, το προεξοφλητικό επιτόκιο (τα προεξοφλητικά επιτόκια) που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θα αντανακλά κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.

57. Όταν ένα επιτόκιο που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι άμεσα διαθέσιμο από την αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το Προσάρτημα Α παρέχει πρόσθετες οδηγίες για τον υπολογισμό του προεξοφλητικού επιτοκίου σε τέτοιες περιπτώσεις.

Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

58. Οι παράγραφοι 59-64 θέτουν τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο εκτός της υπεραξίας. Η αναγνώριση και επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξία αντιμετωπίζονται στις παραγράφους 65-108.

59. ***Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.***

60. ***Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16*** **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*****). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο.***

61. Μία ζημία απομείωσης σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μία ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

62. ***Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μία ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει μία υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Πρότυπο.***

63. ***Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.***

64. Αν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, οποιεσδήποτε αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του (βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 3).

▼M3

ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΚΑΙ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

65. Οι παράγραφοι 66-108 θέτουν τις προϋποθέσεις για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει και για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας και την αναγνώριση των ζημιών απομείωσης των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών και της υπεραξίας.

Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει

66. ***Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό θα εκτιμάται για το κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού του κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει (μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές).***

67. Το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται αν:

(α) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης (για παράδειγμα, όταν οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούν να εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες)

και

(β) το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, αξία λόγω χρήσης και, συνεπώς, ανακτήσιμο ποσό μπορεί να προσδιορίζονται μόνο για τη μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές.

Παράδειγμα

Σε μία μεταλλευτική οντότητα ανήκει ένας ιδιωτικός σιδηρόδρομος που υποστηρίξει τις μεταλλευτικές δραστηριότητες της. Ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος θα μπορούσε να πωληθεί μόνο ως υπολειμματική αξία και δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία των μεταλλείων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του ιδιωτικού σιδηρόδρομου, γιατί η αξία λόγω χρήσης του δεν μπορεί να προσδιοριστεί και είναι πιθανώς διαφορετική από την υπολειμματική αξία. Συνεπώς, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος ανήκει, δηλαδή, το μεταλλείο ως ένα σύνολο.

68. Όπως ορίστηκε στην παράγραφο 6, μία μονάδα του περιουσιακού στοιχείου, που δημιουργεί ταμιακές ροές, είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο και που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Ο προσδιορισμός της μονάδας, που δημιουργεί ταμιακές ροές, ενός περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης. Αν το ανακτήσιμο ποσό δεν μπορεί να προσδιορίζεται για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα αναγνωρίζει τη μικρότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων, που δημιουργούν κυρίως ανεξάρτητες ταμιακές εισροές.

▼M3

Παράδειγμα

Μία εταιρία λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με μία σύμβαση με ένα Δήμο, η οποία απαιτεί ελάχιστες υπηρεσίες σε κάθε μία από πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται σε κάθε διαδρομή και οι ταμιακές ροές από κάθε διαδρομή μπορεί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία.

Επειδή η οντότητα δεν έχει την επιλογή να περικόψει οποιαδήποτε διαδρομή λεωφορείου, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμιακών εισροών που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές, από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, είναι οι ταμιακές εισροές που δημιουργούνται από τις πέντε διαδρομές μαζί. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για κάθε διαδρομή είναι η εταιρία των λεωφορείων ως ένα σύνολο.

69. Ταμιακές εισροές είναι οι εισροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που εισπράττονται από μέρη εκτός της οντότητας. Κατά την αναγνώριση αν οι ταμιακές εισροές από ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων) είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων), η οντότητα λαμβάνει υπόψη διάφορους παράγοντες που περιλαμβάνουν, τον τρόπο που η διοίκηση επιμελείται των εργασιών της οντότητας (έτσι όπως, κατά σειρές προϊόντων, λειτουργικές δραστηριότητες, κατ' ιδίαν εγκαταστάσεις, διαμερίσματα ή περιοχές) ή τον τρόπο που η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις για τη συνέχιση ή διάθεση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας και των εργασιών της. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 1 δίδει παραδείγματα εξατομίκευσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

70. ***Αν μία ενεργός αγορά υπάρχει για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα εξατομικεύεται ως μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος χρησιμοποιείται εσωτερικώς. Αν οι ταμιακές ροές που δημιουργούνται από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών επηρεάζεται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα θα χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση κατά την εκτίμηση:***

(α) των μελλοντικών ταμιακών εισροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

και

(β) των μελλοντικών ταμιακών εκροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας οποιωνδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων ή μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών επηρεάζονται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης.

71. Ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, χρησιμοποιείται από άλλες μονάδες της οντότητας (για παράδειγμα, προϊόντα σε ένα ενδιάμεσο στάδιο μιας παραγωγικής διαδικασίας), αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων σχηματίζει μία ιδιαίτερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν η οντότητα θα μπορούσε να πωλήσει αυτό το προϊόν σε μία ενεργό αγορά. Αυτό συμβαίνει, γιατί αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα μπορούσε να δημιουργεί ταμιακές εισροές που θα ήταν σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, οι οποίες αφορούν σε τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή σε οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που επηρεάζεται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα προσαρμόζει αυτές τις πληροφορίες, αν οι τιμές εσωτερικής μεταβίβασης δεν αντανακλούν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές του προϊόντος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼M3

72. ***Οι μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια, από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή τύπους περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν μία μεταβολή δικαιολογείται.***

73. Αν η οντότητα προσδιορίσει ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει σε μία διαφορετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών από εκείνη των προηγούμενων περιόδων ή ότι οι τύποι των περιουσιακών στοιχείων που συγκροτούν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβληθεί, η παράγραφος 130 απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ή αναστρέφεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και είναι ουσιαστική για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

74. Το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης αυτής. Για το σκοπό του προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, κάθε αναφορά στις παραγράφους 19-57 σε «ένα περιουσιακό στοιχείο» διαβάζεται ως αναφορά σε «μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών».

75. ***Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών θα προσδιορίζεται σε βάση που είναι συνεπή προς τον τρόπο που το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται.***

76. Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

(α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία, μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορούν να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και τα οποία θα δημιουργούν τις μελλοντικές ταμιακές εισροές, που θα χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

και

(β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Αυτό, γιατί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης και η αξία λόγω χρήσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθορίζονται χωρίς να συμπεριλαμβάνουν ταμιακές ροές που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν αποτελούν τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και υποχρεώσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί (βλέπε παραγράφους 28 και 43).

77. Όταν περιουσιακά στοιχεία ομαδοποιούνται για τις εκτιμήσεις της ανακτησιμότητας, είναι σημαντικό να συμπεριλαμβάνονται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ή που χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν το οικείο ρεύμα των ταμιακών εισροών. Άλλως, η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών μπορεί να φαίνεται ότι είναι πλήρως ανακτήσιμη, όταν στην πραγματικότητα μία ζημία απομείωσης έχει πραγματοποιηθεί. Σε μερικές περιπτώσεις, αν και ορισμένα περιουσιακά στοιχεία συμβάλλουν στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές μίας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, δεν μπορούν να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε μία λογική και σταθερή βάση. Αυτό μπορούσε να είναι η περίπτωση υπεραξίας ή εταιρικών περιουσιακών στοιχείων, τέτοιων όπως περιουσιακών στοιχείων κεντρικού. Οι παράγραφοι 80-103 εξηγούν πώς να αντιμετωπίζονται αυτά τα περιουσιακά στοιχεία κατά την εξέταση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών για απομείωση.

78. Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, αν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει την υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης (ή η εκτιμώμενη ταμιακή ροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης για τα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της υποχρέωσης μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μία εποικοδομητική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης εκπίπτεται κατά τον προσδιορισμό αμφοτέρων, της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της λογιστικής αξίας της.

▼M3

Παράδειγμα

Μία εταιρία λειτουργεί ένα μεταλλείο σε μία χώρα όπου η νομοθεσία απαιτεί ότι ο ιδιοκτήτης πρέπει να αποκαταστήσει το χώρο μετά την ολοκλήρωση των μεταλλευτικών δραστηριοτήτων του. Το κόστος αποκατάστασης περιλαμβάνει την αντικατάσταση του υπερκείμενου, το οποίο πρέπει να απομακρυνθεί πριν αρχίσουν οι μεταλλευτικές εργασίες. Μία πρόβλεψη για τα κόστη αντικατάστασης του υπερκείμενου αναγνωρίστηκε ευθύς ως το υπερκείμενο απομακρύνθηκε. Το ποσό που προβλέφθηκε αναγνωρίστηκε ως μέρος του κόστους του μεταλλείου και πρόκειται να αποσβεσθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του μεταλλείου. Η λογιστική αξία της πρόβλεψης για τις δαπάνες αποκατάστασης είναι NM500 (*), ποσό το οποίο είναι ίσο με την παρούσα αξία του κόστους αποκατάστασης.

Η οντότητα εξετάζει το μεταλλείο για απομείωση. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για το μεταλλείο είναι το μεταλλείο, ως ένα σύνολο. Η οντότητα έχει λάβει διάφορες προσφορές πώλησης του μεταλλείου σε τιμή περίπου NM800. Η τιμή αυτή αντανακλά το γεγονός ότι ο αγοραστής θα αναλάβει την υποχρέωση να αποκαταστήσει το υπερκείμενο. Το κόστος διάθεσης για το μεταλλείο είναι αμελητέο. Η αξία λόγω χρήσεως του μεταλλείου είναι περίπου NM1 200 χωρίς να συμπεριλαμβάνει τα κόστη αποκατάστασης. Η λογιστική αξία του μεταλλείου είναι NM1 000.

Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι NM800.Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται κόστη αποκατάστασης που έχουν ήδη προβλεφθεί. Ως μία συνέπεια, η αξία λόγω χρήσης για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται μετά τη συμπερίληψη του κόστους αποκατάστασης και εκτιμάται να είναι 700 (1 200 μείον 500). Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 500, που είναι η λογιστική αξία του μεταλλείου (1 000), μείον τη λογιστική αξία της πρόβλεψης του κόστους αποκατάστασης (500). Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η λογιστική αξία του.

79. Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, προσδιορίζεται μερικές φορές μετά την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (για παράδειγμα, εισπρακτέοι λογαριασμοί ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναγνωριστεί (για παράδειγμα, πληρωτέοι λογαριασμοί, συντάξεις και άλλες προβλέψεις). Σε τέτοιες περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας ταμιακών ροών αυξάνεται κατά η λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

Υπεραξία

Ο επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

80. ***Για τους σκοπούς του ελέγχου για την απομείωση, η υπεραξία που αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων θα επιμερίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του αποκτώντος που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε εκείνες τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται υπεραξία όπως προαναφέρθηκε:***

(α) θα αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης

και

(β) δεν θα είναι μεγαλύτερη από τον τομέα με βάση είτε τον πρωτεύοντα είτε το δευτερεύοντα τύπο παρουσίασης της οντότητας σύμφωνα με

(*) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

▼M3

τον προσδιορισμό του ΔΛΠ 14 **Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα.**

81. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαιτέρως. Η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις ταμιακές ροές πολλαπλών μονάδων ταμιακών ροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών. Συνεπώς, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για τους εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης κάποιες φορές συνιστάται από έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί. Οι αναφορές στις παραγράφους 83-99 σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα πρέπει επίσης να θεωρούνται ως αναφορές σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία.

82. Η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 80 καταλήγει σε έλεγχο της υπεραξίας για απομείωση σε επίπεδο που αντανακλά τον τρόπο που η διοίκηση διαχειρίζεται της επιχειρήσεις της και με το οποίο είναι φυσικό να συσχετίζεται η υπεραξία. Συνεπώς, η δημιουργία επιπρόσθετων συστημάτων αναφοράς συνήθως δεν είναι αναγκαία.

83. Μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία επιμερίζεται υπεραξία για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης μπορεί να μη συμπίπτει με το επίπεδο στο οποίο επιμερίζεται η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος* για τους σκοπούς επιμέτρησης των κερδών ή ζημιών ξένων νομισμάτων. Για παράδειγμα, αν η οντότητα απαιτείται από το ΔΛΠ 21 να επιμερίσει την υπεραξία σε σχετικά χαμηλά επίπεδα για σκοπούς επιμέτρησης κερδών ή ζημιών από ξένα νομίσματα, δεν απαιτείται να ελέγξει την υπεραξία για απομείωση στο ίδιο επίπεδο εκτός αν παρακολουθεί την υπεραξία στο επίπεδο αυτό για εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης.

84. ***Αν ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων δεν μπορεί να ολοκληρωθεί πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνος ο αρχικός επιμερισμός θα ολοκληρωθεί πριν το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά την ημερομηνία της απόκτησης.***

85. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, αν ο αρχικός λογιστικός χειρισμός για μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, ο αποκτών:

(α) θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες

και

(β) θα αναγνωρίσει οποιεσδήποτε προσαρμογές εκείνων των προσωρινών αξιών ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικής αντιμετώπισης εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της απόκτησης.

Υπό αυτές τις συνθήκες, μπορεί να μην είναι δυνατό να ολοκληρωθεί ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αποκτήθηκε στη συνένωση πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση. Όταν συμβαίνει αυτό, η οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 133.

86. ***Αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και η οντότητα διαθέσει κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής, η υπεραξία που συσχετίζεται με την διατεθείσα εκμετάλλευση θα:***

(α) περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της διάθεσης

και

(β) επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση.

▼M3

Παράδειγμα

Η οντότητα πωλεί έναντι NM100 μία εκμετάλλευση που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία. Η υπεραξία που επιμερίστηκε στη μονάδα αυτή δεν μπορεί να εξατομικευτεί ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο εκείνης της μονάδας, παρά μόνον αυθαίρετα. Το ανακτήσιμο ποσό του τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που παρακρατήθηκε είναι NM300.

Επειδή η υπεραξία που επιμερίστηκε στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να εξατομικευθεί αυθαίρετα ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο εκείνου της μονάδας, η υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας. Συνεπώς, το 25 τοις εκατό της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης που πωλήθηκε.

87. ***Αν η οντότητα αναδιοργανώσει τη δομή του συστήματος αναφοράς της κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση ενός ή περισσότερων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί η υπεραξία, η υπεραξία θα επιμεριστεί εκ νέου στις μονάδες που επηρεάστηκαν. Ο εκ νέου επιμερισμός θα διεξαχθεί χρησιμοποιώντας μία προσέγγιση σχετικής αξίας παρόμοια με εκείνη που χρησιμοποιείται όταν η οντότητα διαθέτει μία εκμετάλλευση που εντάσσεται σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντανακλά καλύτερα την υπεραξία που συσχετίζεται με τις αναδιοργανωμένες μονάδες.***

Παράδειγμα

Η υπεραξία είχε προηγουμένως επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών Α. Η υπεραξία που επιμερίστηκε στην Α δεν μπορεί να εξατομικευθεί ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο της Α, παρά μόνον αυθαίρετα. Η Α θα διαιρεθεί και θα ενσωματωθεί σε τρεις άλλες μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών, Β, Γ και Δ.

Επειδή η υπεραξία που επιμερίστηκε στην Α δεν μπορεί να εξατομικευθεί αυθαίρετα ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο εκείνου της Α, επιμερίζεται στις μονάδες Β, Γ και Δ βάσει των σχετικών αξιών των τριών τμημάτων της Α προτού αυτά ενσωματωθούν με τις Β, Γ και Δ

Έλεγχος μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία για απομείωση

88. ***Όταν, καθώς περιγράφηκε στην παράγραφο 81, η υπεραξία συσχετίζεται σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη, η μονάδα θα ελεγχθεί για απομείωση όποτε υπάρζει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρουμένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.***

89. Αν η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιγράφηκε στην παράγραφο 88 περιλαμβάνει στη λογιστική αξία της άϋλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση και εκείνο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ελεγχθεί για απομείωση μόνο ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η παράγραφος 10 απαιτεί να ελέγχεται και η μονάδα για απομείωση σε ετήσια βάση.

90. ***Μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα ελέγχεται για απομείωση ετησίως και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας. Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η μονάδα και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη θα θεωρούνται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση. Αν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το***

▼M3

ανακτήσιμο ποσό της, η οντότητα θα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104.

Δικαιώματα μειοψηφίας

91. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3, η υπεραξία που αναγνωρίζεται σε συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει την υπεραξία που αποκτήθηκε από τη μητρική εταιρία βάσει των συμμετοχικών δικαιωμάτων της και όχι το ποσό της υπεραξίας που ελέγχεται από τη μητρική εταιρία ως αποτέλεσμα της συνένωσης επιχειρήσεων. Συνεπώς, η υπεραξία που αναλογεί σε δικαίωμα μειοψηφίας δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρική εταιρίας. Συνεπώς, αν υπάρχει δικαίωμα μειοψηφίας σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, η λογιστική αξία της μονάδας αυτής περιλαμβάνει:

(α) αμφότερα τα δικαιώματα της μητρικής εταιρίας και της μειοψηφίας στα καθαρά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας

και

(β) το δικαίωμα της μητρικής εταιρίας στην υπεραξία.

Όμως, μέρος του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο αναλογεί στο δικαίωμα της μειοψηφίας επί της υπεραξίας.

92. Συνεπώς, για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία που δεν κατέχεται στο σύνολό της, η λογιστική αξία της μονάδας αυτής προσαρμόζεται θεωρητικά, προτού συγκριθεί με το ανακτήσιμο ποσό της. Αυτό επιτυγχάνεται προσθέτοντας στη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα, την υπεραξία που αναλογεί στα δικαιώματα της μειοψηφίας. Αυτή η θεωρητικά προσαρμοσμένη λογιστική αξία στη συνέχεια συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας ώστε να προσδιοριστεί αν η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών έχει υποστεί απομείωση. Αν όντως έχει υποστεί απομείωση, η οντότητα επιμερίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104 αρχικά ώστε να μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας που είχε επιμεριστεί στη μονάδα.

93. Όμως, επειδή η υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση του συμμετοχικού δικαιώματος της μητρικής εταιρίας, κάθε ζημία απομείωσης που συσχετίζεται με την υπεραξία διανέμεται μεταξύ της υπεραξίας που αναλογεί στη μητρική εταιρία και σε εκείνη που αναλογεί στα δικαιώματα μειοψηφίας, ενώ μόνον η πρώτη αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης της υπεραξίας.

94. Αν η συνολική ζημία απομείωσης που συσχετίζεται με την υπεραξία είναι χαμηλότερη από το ποσό κατά το οποίο η θεωρητικά προσαρμοσμένη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η παράγραφος 104 απαιτεί το εναπομένων επιπλέον τμήμα να επιμεριστεί σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας σε κατ'αναλογία βάση σύμφωνα με τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας.

95. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 7 απεικονίζει τον έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που δεν κατέχεται εξ'ολοκλήρου.

Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης

96. ***Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν όλο ή μέρος της υπεραξίας που επιμερίστηκε σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά την τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτή η μονάδα θα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.***

97. ***Αν τα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία, θα ελέγχονται για υπεραξία πριν τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, αν μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών που απαρτίζουν μία ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία, οι μεμονωμένες μονάδες θα ελέγχονται για υπεραξία πριν την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία.***

▼M3

98. Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο προτού ελέγξει για απομείωση τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών εντός μίας ομάδας μονάδων που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνη τη μονάδα προτού ελέγξει για απομείωση την ομάδα μονάδων στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία.

99. ***Όμως ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:***

(α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που απαρτίζουν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,

(β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία της μονάδας κατά ένα σημαντικό ποσοστό

και

(γ) βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι απομακρυσμένη.

Εταιρικά Περιουσιακά Στοιχεία

100. Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία, περιλαμβάνουν ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων μιας οντότητας, τέτοια όπως το κτίριο ενός κεντρικού ή ενός τμήματος της οντότητας, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Η δομή της οντότητας προσδιορίζει, αν ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τον ορισμό αυτού του Προτύπου των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων, για μια ειδική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Τα χαρακτηριστικά στοιχεία των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων είναι ότι δεν δημιουργούν ταμιακές εισροές, ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί να αποδίδεται πλήρως στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

101. Επειδή τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ιδιαίτερες ταμιακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται, εκτός αν η διοίκηση έχει αποφασίσει να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο. Ως συνέπεια, αν υπάρχει μία ένδειξη ότι ένα εταιρικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή την ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο ανήκει, συγκρινόμενο με τη λογιστική αξία αυτής της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.

102. ***Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η οντότητα πρέπει να εξατομικεύει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Αν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου:***

(α) μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα, η οντότητα θα συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστική αξίας του εταιρικού στοιχείου που έχει επιμεριστεί στη μονάδα, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.

(β) δεν μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση στη μονάδα αυτή, η οντότητα θα:

(i) συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και

▼M3

θα αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104,

(ii) εξατομικεύει τη μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μία λογική και σταθερή βάση

και

(iii) συγκρίνει τη λογιστική αξία εκείνης της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου που επιμερίστηκε σε εκείνη την ομάδα μονάδων, με το ανακτήσιμο ποσό της ομάδας των μονάδων. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.

103. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 8 απεικονίζει την εφαρμογή των απαιτήσεων αυτών στα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημία απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

104. ***Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (την μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία ή εταιρικό περιουσιακό στοιχείο), όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων). Η ζημία απομείωσης πρέπει να επιμερίζεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας (ομάδας μονάδων), κατά την ακόλουθη σειρά:***

(α) πρώτα, για να μειώσει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε υπεραξίας έχει επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων)

και

(β) εν συνεχεία, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) κατ'αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας (ομάδας μονάδων).

Αυτές οι μειώσεις σε λογιστικές αξίες θα αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης, στα κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 60.

105. ***Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104, η οντότητα δεν θα μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:***

(α) της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης (αν είναι προσδιοριστέα),

(β) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα)

και

(γ) του μηδέν.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) σε μία κατ' αναλογία βάση.

106. Αν δεν υπάρχει πρακτικός τρόπος εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού κάθε κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, αυτό το Πρότυπο απαιτεί μία αυθαίρετη κατανομή μιας ζημίας απομείωσης μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων αυτής της μονάδας, εκτός από την υπεραξία, γιατί όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών λειτουργούν μαζί.

107. Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί (βλέπε παράγραφο 67):

(α) μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής που περιγράφονται στις παραγράφους 104 και 105

και

(β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η εύλογη αξία απομειωμένη

▼M3

κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

Παράδειγμα

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσιολογική φθορά, αλλά ακόμη λειτουργεί, μολονότι όχι τόσο καλά όπως λειτουργούσε. Η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δεν δημιουργεί ανεξάρτητες ταμιακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής λήφθηκε ως ένα μη απομειωμένο σύνολο.

Παραδοχή 1η: Προϋπολογισμοί/Προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση, δεν αντανακλούν καμία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μόνο του δεν μπορεί να εκτιμηθεί, αφού η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος:

(α) μπορεί να διαφέρει από την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης

και

(β) μπορεί να προσδιορίζεται μόνο για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (η γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρόλα αυτά, η οντότητα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μία βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μία ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανακλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή το πρόγραμμα κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη αναλώνονται από την οντότητα.

Παραδοχή 2: προϋπολογισμοί/προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση αντανακλούν μία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον. Ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεση του εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες.

Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μπορεί να προσδιορίζεται και καμία σημασία να μη δίδεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (ήτοι, τη γραμμή παραγωγής). Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το μηχάνημα.

108. ***Εφόσον οι απαιτήσεις των παραγράφων 104 και 105 έχουν εκπληρωθεί, μία υποχρέωση πρέπει να αναγνωρίζεται για κάθε υπολειπόμενο ποσό μιας ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αν και μόνον αν, αυτό απαιτείται από άλλο Πρότυπο.***

ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

109. Οι παράγραφοι 110-116 θέτουν τις απαιτήσεις για αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο ή για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε προηγούμενες περιόδους. Αυτές οι απαιτήσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Επιπρόσθετες απαιτήσεις τίθενται για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο στις παραγράφους 117-121, για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στις παραγράφους 122 και 123 και για την υπεραξία στις παραγράφους 124 και 125.

110. ***Η οντότητα θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μία ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μία τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.***

▼M3

111. ***Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης, εκτός από υπεραξία, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ' ελάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:***

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

(α) η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(β) σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται.

(γ) Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων, έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι μειώσεις μπορούν πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(δ) σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο.

(ε) απόδειξη είναι διαθέσιμη, από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

112. Ενδείξεις μιας πιθανής μείωσης ζημίας απομείωσης της παραγράφου 111 αντανακλούν κυρίως ενδείξεις μιας πιθανής ζημίας απομείωσης στην παράγραφο 12.

113. Αν υπάρχει μία ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθεί και να προσαρμοσθεί, σύμφωνα με το Πρότυπο που εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

114. ***Μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, σε προηγούμενες περιόδους θα αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μία μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο 117.Αυτή η αύξηση είναι μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.***

115. Μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μία αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οντότητα τελευταία αναγνώρισε μία ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η παράγραφος 130 απαιτεί η οντότητα να εξατομικεύει τη μεταβολή σε εκτιμήσεις που προκαλεί την αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματα μεταβολών σε εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

(α) μία μεταβολή στη βάση για το ανακτήσιμο ποσό (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ή στην αξία λόγω χρήσης),

(β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην αξία λόγων χρήσης, μία μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο

ή

▼M3

(γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, μία μεταβολή στην εκτίμηση των στοιχείων της εύλογη αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης.

116. Η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί μεγαλύτερη από η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απλώς γιατί η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εισροών αυξάνει, καθώς αυτές καθίστανται χρονικά πλησιέστερες. Όμως, η υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου δεν έχει αυξηθεί. Συνεπώς, μία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται μόνο λόγω της παρόδου του χρόνου (μερικές φορές καλείται η «αναστροφή» της προεξόφλησης) ακόμη και αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου καθίσταται υψηλότερο από τη λογιστική αξία του.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο

117. ***Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου. εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν θα υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, στο περιουσιακό στοιχείο, σε προηγούμενα έτη.***

118. Κάθε αύξηση στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, πέραν από τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, για το περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια, είναι μία αναπροσαρμογή. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μιας τέτοιας αναπροσαρμογής, η οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο που έχει εφαρμογή στο περιουσιακό αυτό στοιχείο.

119. ***Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, θα αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16*** **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις***). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.***

120. Μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο «πλεόνασμα αναπροσαρμογής». Όμως, κατά την έκταση που μία ζημία απομείωσης στο ίδιο αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα, μία αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης επίσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

121. ***Αφού μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης έχει αναγνωριστεί, η επιβάρυνση της απόσβεσης, για το περιουσιακό στοιχείο, θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να επιμερίζεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση, κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.***

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

122. ***Μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, θα κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός της υπεραξίας, κατ'αναλογία προς τις λογιστικές αξίες εκείνων των περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες, θα αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομείωσης για κατ'ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 119.***

123. ***Κατά την κατανομή μίας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 122, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν θα αυξάνεται πάνω από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:***

(α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι προσδιοριστέο)

και

(β) της λογιστικής αξίας, που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός υπεραξίας, σε μία κατ' αναλογία βάση.

▼M3

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για υπεραξία

124. ***Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα αντιστρέφεται σε επόμενες περιόδους.***

125. Το ΔΛΠ 38, *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία*, απαγορεύει την αναγνώριση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας. Κάθε αύξηση του ανακτήσιμου ποσού της υπεραξίας στις περιόδους που ακολουθούν την αναγνώριση ζημίας απομείωσης για εκείνη την υπεραξία είναι πιθανότερο να αντιπροσωπεύει την αύξηση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας παρά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης που είχε αναγνωριστεί για εκείνη την αποκτώμενη υπεραξία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

126. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:***

(α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνονται.

(β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται.

(γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

127. Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων είναι μία ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις της οντότητας.

128. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 126 μπορούν να παρουσιάζονται με άλλες πληροφορίες που γνωστοποιούνται για την κατηγορία των περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, αυτές οι πληροφορίες μπορούν να συμπεριλαμβάνονται σε μία συμφωνία της λογιστικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις.*

129. ***Η οντότητα που παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14* Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, *θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο αναφοράς της οντότητας:***

(α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(β) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

130. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.***

(α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης.

(β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε.

(γ) για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο:

(i) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου

και

(ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, βάσει του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασης της οντότητας.

▼**M3**

(δ) για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:

(i) μία περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (τέτοια ως αν είναι μία γραμμή παραγωγής, μία βιομηχανική εγκατάσταση, μία επιχειρηματική εκμετάλλευση, μία γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως ορίστηκε στο ΔΛΠ 14),

(ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14, κατά τομέα προς αναφορά, βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης της οντότητας

και

(iii) αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (αν υπάρχει), μία περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο εξατομικεύεται η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

(ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών) είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ή η αξία λόγω χρήσης του.

(στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά).

(ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.

131. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημίες απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τις οποίες δεν γνωστοποιούνται πληροφορίες σύμφωνα με την παράγραφο 130:***

(α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης.

(β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.

132. Η οντότητα ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί τις παραδοχές που χρησιμοποίησε για να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων (μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών) κατά τη διάρκεια της περιόδου. Όμως, η παράγραφος 134 απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών όταν η υπεραξία ή ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της μονάδας.

133. ***Αν, σύμφωνα με την παράγραφο 84, οποιοδήποτε τμήμα της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας θα γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους γιατί το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.***

Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχουν υπεραξία ή άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές.

134. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από το (α) – (στ) για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οντότητας:***

▼**M3**

(α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων).

(β) τη λογιστική αξία των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων).

(γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (ήτοι αξία λόγω χρήσης ή εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης).

(δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης:

(i) μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις ταμιακών ροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο.

(ii) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

(iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει ταμιακές ροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που ενέκρινε η διοίκηση και, όταν χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων), μία εξήγηση γιατί δικαιολογείται εκείνη η μεγαλύτερη περίοδο.

(iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση κατά παρέκταση των προβλεπόμενων ταμιακών ροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολιγισμούς/προγνώσεις και τη δικαιολογία για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τις βιομηχανίες, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται.

(v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζονται στις προβλέψεις ταμιακών ροών.

(ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Αν η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης αγοραίας τιμής για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), θα γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:

(i) μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο.

(ii) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξία (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

(στ) αν μία λογικά πιθανή μεταβολή μιας βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσισε τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας (ομάδας μονάδων) θα συντελούσε στο να υπερβεί η λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων) το ανακτήσιμο ποσό της:

(i) το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) υπερβαίνει τη λογιστική αξία της.

(ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή.

▼**M3**

(iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης εκείνης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτος ώστε το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) να ισοδυναμεί με τη λογιστική αξία της.

135. ***Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλαπλές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται κατ'αυτόν τον τρόπο σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οντότητας, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) αυτές. Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιωνδήποτε εκ των μονάδων (ομάδων μονάδων) εκείνων βασίζονται στις ίδιες βασικές παραδοχές και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οντότητας, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτός, μαζί με:***

(α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες.

(β) τη συνολική λογιστική αξία των άϋλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες.

(γ) μία περιγραφή των βασικών παραδοχών.

(δ) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό των αξιών που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθούν τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

(ε) αν μία λογικά πιθανή μεταβολή των βασικών παραδοχών θα συντελούσε στο να υπερβεί το σύνολο των λογιστικών αξιών των μονάδων (ομάδων μονάδων) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους:

(i) το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες τους.

(ii) την αξία (τις αξίες) που αποδόθηκε (αποδόθηκαν) στη βασική παραδοχή (στις βασικές παραδοχές).

(iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία (οι αξίες) που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή (στις βασικές παραδοχές) πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτος ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

136. Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδας μονάδων) μπορεί, σύμφωνα με την παράγραφο 24 ή 99, να μεταφερθεί εις νέον και να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Όταν συμβαίνει αυτό, οι πληροφορίες για εκείνη την ομάδα (ομάδα μονάδων) που ενσωματώνεται στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 134 και 135, σχετίζονται με τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού που μεταφέρθηκε εις νέον.

137. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 9 επεξηγεί τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 134 και 135.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

138. ***Αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων *να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης***

▼**M3**

ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του Δ.Π.Χ.Π. 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία.

139. ***Σε διαφορετική περίπτωση, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:***

(α) στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άϋλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004

και

(β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

140. ***Οι οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 139 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις το παρόντος Προτύπου πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 139. Όμως, αν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, θα εφαρμόσει επίσης τα Δ. Π. Χ. Α 3 και ΔΛΠ 38* Άϋλα **Περιουσιακά Στοιχεία** *(καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 36 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ 1998)

141. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* (εκδοθέν το 1998).

▼M3

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Η Χρήση Τεχνικών Προσδιορισμού της Παρούσας Αξίας για την Επιμέτρηση της Αξίας Λόγω Χρήσης

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου. Παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση τεχνικών προσδιορισμού της παρούσας αξίας για την προσμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης. Στην οδηγία χρησιμοποιείται ο όρος «περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζεται εξίσου σε μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζει μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Τα στοιχεία μιας επιμέτρησης της παρούσας αξίας

Α1. Τα ακόλουθα στοιχεία μαζί αποτυπώνουν τις οικονομικές διαφορές μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων:

(α) η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών, ή σε πιο πολυσύνθετες περιπτώσεις, των σειρών των μελλοντικών ταμιακών ροών όπου η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,

(β) οι προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος αυτών των ταμιακών ροών,

(γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,

(δ) η τιμή για τη φέρουσα αβεβαιότητα που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο

και

(ε) άλλοι παράγοντες που δεν είναι πάντοτε προσδιορίσιμοι (όπως η έλλειψη ρευστότητας) και τους οποίους οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό της αξίας των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Α2. Το παρόν προσάρτημα αντιπαραβάλλει δύο προσεγγίσεις του υπολογισμού της παρούσας αξίας, οι οποίες μπορούν αμφότερες να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ανάλογα με τις συνθήκες. Σύμφωνα με τη «παραδοσιακή προσέγγιση», οι προσαρμογές για τους παράγοντες (β)-(ε) που περιγράφονται στην παράγραφο Α1 ενσωματώνονται στον προεξοφλητικό συντελεστή. Σύμφωνα με την προσέγγιση των «αναμενόμενων ταμιακών ροών» οι παράγοντες (β), (δ) και (ε) δημιουργούν προσαρμογές κατά τον προσδιορισμό των προσαρμοσμένων για κινδύνους αναμενόμενων ταμιακών ροών. Όποια προσέγγιση και αν υιοθετήσει μία οντότητα για να απεικονίσει τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών, το αποτέλεσμα θα πρέπει να αντανακλά την αναμενόμενη παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών, ήτοι τον μέσο όρο όλων των πιθανών αποτελεσμάτων.

Γενικές Αρχές

Α3. Οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών και των επιτοκίων θα κυμαίνονται ανάλογα με την τις συνθήκες που περιβάλλουν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Όμως, οι ακόλουθες γενικές αρχές διέπουν κάθε εφαρμογή μεθόδων παρούσας αξίας στην επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων:

(α) τα επιτόκια που χρησιμοποιούνται για την προεξόφληση ταμιακών ροών θα πρέπει να ακολουθούν εκείνα που εμπεριέχονται στις εκτιμώμενες ταμιακές ροές. Διαφορετικά, η επίδραση ορισμένωνπαραδοχών θα υπολογίζεται διπλά ή θα αγνοείται. Για παράδειγμα, ένα προεξοφλητικό επιτόκιο 12 τοις εκατό μπορεί να εφαρμοστεί στις συμβατικές ταμιακές ροές μιας απαίτησης δανείου. Το επιτόκιο εκείνο αντανακλά τις προσδοκίες για μελλοντικές αθετήσεις υποχρεώσεων με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Το ίδιο όμως επιτόκιο 12 τοις εκατό δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται για την προεξόφληση αναμενόμενων ταμιακών ροών επειδή οι ταμιακές ροές αυτές ήδη αντανακλούν παραδοχές για μελλοντικές αθετήσεις.

(β) οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές και οι προεξοφλητικοί συντελεστές θα πρέπει να είναι ελεύθερα προκαταλήψεων και παραγόντων που δεν σχετίζονται με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, η σκόπιμη απόκρυψη του πραγματικού μεγέθους των καθαρών ταμιακών ροών για τη βελτίωση της φαινομενικής μελλοντικής κερδοφορίας ενός περιουσιακού στοιχείου εισάγει το στοιχείο της προκατάληψης στη μέτρηση.

▼M3

(γ) οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές ή οι προεξοφλητικοί συντελεστές θα πρέπει να αντανακλούν το φάσμα των πιθανών αποτελεσμάτων αντί ενός μεμονωμένου, ελάχιστου ή μέγιστου πιθανού ποσού.

Η παραδοσιακή μέθοδος και η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών στην παρούσα αξία

Παραδοσιακή Μέθοδος

Α4. Οι λογιστικές εφαρμογές της παρούσας αξίας χρησιμοποιούν παραδοσιακά μία μοναδική σειρά εκτιμώμενων ταμιακών ροών και ένα μοναδικό προεξοφλητικό συντελεστή, που συχνά περιγράφεται ως «ο συντελεστής που αντιστοιχεί στον κίνδυνο». Στην πράξη, η παραδοσιακή προσέγγιση υποθέτει ότι ένας μοναδικός πρότυπος κανόνας για τον προεξοφλητικό συντελεστή ενσωματώνει όλες τις προσδοκίες για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και το κατάλληλο πριμ κινδύνου. Συνεπώς, η παραδοσιακή προσέγγιση δίνει περισσότερη έμφαση στην επιλογή του προεξοφλητικού συντελεστή.

Α5. Σε κάποιες περιπτώσεις, όπως όταν συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία είναι παρατηρήσιμα στην αγορά, η παραδοσιακή προσέγγιση εφαρμόζεται σχετικά εύκολα. Για περιουσιακά στοιχεία με συμβατικές ταμιακές ροές, ακολουθεί τον τρόπο με τον οποίο οι συμμετέχοντες στην αγορά περιγράφουν τα περιουσιακά στοιχεία, παραδείγματος χάρη «ομόλογο 12 τοις εκατό».

Α6. Όμως, η παραδοσιακή προσέγγιση μπορεί να μην καλύπτει επαρκώς κάποια σύνθετα προβλήματα προσμέτρησης, όπως τη μέτρηση μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, για τα οποία δεν υφίσταται αγορά ή συγκρίσιμο στοιχείο. Η ενδεδειγμένη αναζήτηση του «συντελεστή που αντιστοιχεί στον κίνδυνο» απαιτεί ανάλυση τουλάχιστον δύο στοιχείων – ενός περιουσιακού στοιχείου που υπάρχει στην αγορά και που έχει παρατηρήσιμο συντελεστήκαι του περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται. Ο κατάλληλος προεξοφλητικός συντελεστής για τις ταμιακές ροές που επιμετρώνται πρέπει να τεκμαίρεται από το παρατηρήσιμο επιτόκιο εκείνου του άλλου περιουσιακού στοιχείου. Για το συμπερασμό αυτό, τα χαρακτηριστικά των ταμιακών ροών του άλλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι παρόμοια με εκείνα του περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται. Συνεπώς, κατά την επιμέτρηση θα:

(α) προσδιορίζεται η σειρά των ταμιακών ροών προς προεξόφληση,

(β) προσδιορίζεται ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο στην αγορά που εμφανίζεται να έχει παρόμοια χαρακτηριστικά ταμιακών ροών,

(γ) συγκρίνονται οι σειρές των ταμιακών ροών των δύο στοιχείων για να βεβαιωθεί ότι είναι παρεμφερή (για παράδειγμα, αντιπροσωπεύουν αμφότερες οι σειρές συμβατικές ταμιακές ροές ή είναι η μία σειρά συμβατική ενώ η άλλη είναι εκτιμώμενη;)

(δ) αξιολογείται αν στο ένα στοιχείο υπάρχει παράγοντας που δεν υπάρχει στο άλλο (για παράδειγμα, η ρευστότητα του ενός είναι μικρότερη του άλλου;)

και

(ε) να εκτιμάται αν αμφότερες οι σειρές ταμιακών ροών είναι πιθανό να συμπεριφερθούν (ήτοι να διακυμανθούν) με παρόμοιο τρόπο κάτω από μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες.

Η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών

Α7. Η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών αποτελεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα πιο αποτελεσματικό εργαλείο μέτρησης απ'ότι η παραδοσιακή προσέγγιση. Κατά την ανάπτυξη μιας μέτρησης, η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών χρησιμοποιεί όλες τις προσδοκίες για τις πιθανές ταμιακές ροές αντί της μοναδικής πιο πιθανής ταμιακής ροής. Για παράδειγμα, μία ταμιακή ροή μπορεί να είναι NM100, NM200 ή NM300 με πιθανότητες 10 τοις εκατό, 60 τοις εκατό και 30 τοις εκατό, αντίστοιχα. Η αναμενόμενη ταμιακή ροή είναι NM220. Η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών συνεπώς διαφέρει από την παραδοσιακή προσέγγιση λόγω της εστίασης στην απευθείας ανάλυση των εν λόγω ταμιακών ροών και σε πιο σαφείς δηλώσεις παραδοχών που χρησιμοποιούνται στη μέτρηση.

Α8. Επίσης, η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών επιτρέπει τη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας όταν το χρονοδιάγραμμα των ταμιακών ροών δεν είναι βέβαιο. Για παράδειγμα, μία ταμιακή ροή των NM1 000 μπορεί να ληφθεί σε ένα, δύο ή τρία χρόνια με πιθανότητες 10 τοις εκατό, 60 τοις

▼**M3**

εκατό και 30 τοις εκατό, αντίστοιχα. Το παράδειγμα που ακολουθεί δείχνει τον υπολογισμό της αναμενόμενης παρούσας αξίας στην περίπτωση αυτή.

Παρούσα αξία των ΝΜ1 000 σε 1 χρόνο με 5 %	ΝΜ952,38	
Πιθανότητα	10,00 %	ΝΜ95,24
Παρούσα αξία των ΝΜ1 000 σε 2 χρόνια με 5,25 %	ΝΜ902,73	
Πιθανότητα	60,00 %	ΝΜ541,64
Παρούσα αξία των ΝΜ1 000 σε 3 χρόνια με 5,50 %	ΝΜ851,61	
Πιθανότητα	30,00 %	ΝΜ255,48
Αναμενόμενη παρούσα αξία		ΝΜ892,36

Α9. Η αναμενόμενη παρούσα αξία των ΝΜ892,36 διαφέρει από την παραδοσιακή έννοια της καλύτερης εκτίμησης των ΝΜ902,73 (η πιθανότητα του 60 τοις εκατό) Η εφαρμογή του παραδοσιακού υπολογισμού της παρούσας αξίας στο παράδειγμα αυτό απαιτεί να ληφθεί μία απόφαση σχετικά με τα πιθανά χρονοδιαγράμματα που πρέπει να χρησιμοποιηθούν και, κατά συνέπεια, δεν θα αντανακλούσε τις πιθανότητες άλλων χρονοδιαγραμμάτων. Αυτό συμβαίνει διότι ο προεξοφλητικός συντελεστής στον παραδοσιακό υπολογισμό της παρούσας αξίας δεν μπορεί να αντανακλά τις αβεβαιότητες του χρονοδιαγράμματος.

Α10. Η χρήση των πιθανοτήτων αποτελεί βασικό στοιχείο της προσέγγισης των αναμενόμενων ταμιακών ροών. Κάποιοι αμφισβητούν αν η χρήση των πιθανοτήτων σε εξαιρετικά υποκειμενικούς υπολογισμούς οδηγεί στην ύπαρξη μεγαλύτερης ακρίβειας απ'ότι υπάρχει στην πραγματικότητα. Όμως, η ορθή εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου (καθώς περιγράφεται στην παράγραφο Α6), απαιτεί τις ίδιες εκτιμήσεις και την ίδια υποκειμενικότητα χωρίς να παρέχει την ίδια διαφάνεια στους υπολογισμούς που παρέχει η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμιακών ροών.

Α11. Πολλές εκτιμήσεις που έχουν αναπτυχθεί στην τρέχουσα πρακτική ήδη ενσωματώνουν ανεπίσημα τα στοιχεία των αναμενόμενων ταμιακών ροών. Επιπρόσθετα, οι λογιστές συχνά αντιμετωπίζουν την ανάγκη να μετρήσουν ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας περιορισμένες πληροφορίες για τις πιθανότητες προβλεπόμενων ταμιακών ροών. Για παράδειγμα, ένας λογιστής μπορεί να αντιμετωπίσει τις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) Το εκτιμώμενο ποσό είναι μεταξύ ΝΜ50 και ΝΜ250, αλλά κανένα ποσό της σειράς δεν είναι περισσότερο πιθανό από κάποιο άλλο ποσό. Βάσει εκείνης της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι ΝΜ150 [(50 + 250)/2].

(β) το εκτιμώμενο ποσό είναι μεταξύ ΝΜ50 και ΝΜ250, αλλά το πιο πιθανό ποσό είναι ΝΜ100. Όμως, οι πιθανότητες του κάθε ποσού είναι άγνωστες. Βάσει εκείνης της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι ΝΜ133,33 [(50 + 100 + 250)/3].

(γ) το εκτιμώμενο ποσό θα είναι ΝΜ50 (πιθανότητα 10 τοις εκατό), ΝΜ250 (πιθανότητα 30 τοις εκατό) ή ΝΜ100 (πιθανότητα 60 τοις εκατό). Βάσει αυτής της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι ΝΜ140 [(50 χ 0,10) + (250 χ 0,30) + (100 χ 0,60)].

Σε κάθε περίπτωση, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι πιθανό να παρέχει μία καλύτερη εκτίμηση της αξίας από το ελάχιστο, πιο πιθανό ή μέγιστο ποσό λαμβανόμενο μόνο του.

Α12. Η εφαρμογή μιας προσέγγισης αναμενόμενων ταμιακών ροών υπόκειται σε περιορισμό κόστους-οφέλους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα μπορεί να έχει πρόσβαση σε εκτεταμένη πληροφόρηση και να είναι σε θέση να αναπτύξει πολλά σενάρια ταμιακών ροών. Σε άλλες περιπτώσεις, η οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να αναπτύξει τίποτα περισσότερο από γενικές καταστάσεις σχετικά με τη μεταβλητότητα των ταμιακών ροών χωρίς να επιβαρυνθεί με σημαντικό κόστος. Η οντότητα πρέπει να αντισταθμίσει το κόστος της απόκτησης νέων πληροφοριών έναντι τις επιπρόσθετης αξιοπιστίας που η πληροφόρηση εκείνη θα προσθέσει στη μέτρηση.

▼M3

A13. Κάποιοι υποστηρίζουν ότι οι μέθοδοι των αναμενόμενων ταμιακών ροών είναι ακατάλληλες για την επιμέτρηση ενός μοναδικού στοιχείου ή ενός στοιχείου με περιορισμένα πιθανά αποτελέσματα. Παραθέτουν ένα παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου με δύο πιθανά αποτελέσματα: μία πιθανότητα 90 τοις εκατό ότι οι ταμιακές ροές θα είναι NM10 και μία πιθανότητα 10 τοις εκατό ότι οι ταμιακές ροές θα είναι NM1 000. Παρατηρούν ότι η αναμενόμενες ταμιακές ροές στο παράδειγμα αυτό είναι NM109 και επικρίνουν το αποτέλεσμα αυτό διότι δεν αντιπροσωπεύει κανένα από τα ποσά που μπορεί τελικά να καταβληθούν.

A14. Οι ισχυρισμοί όπως εκείνος που μόλις επισημάνθηκε αντικατοπτρίζουν μία υποκείμενη διαφωνία με το στόχο της μέτρησης. Αν ο στόχος είναι η συσσώρευση του κόστους που θα πραγματοποιηθεί, οι αναμενόμενες ταμιακές ροές μπορεί να μην παρέχουν μία αντιπροσωπευτικά αξιόπιστη εκτίμηση του αναμενόμενου κόστους. Όμως, ο στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου. Το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αυτού δεν είναι πιθανό να είναι NM10, αν και πρόκειται για την πιο πιθανή ταμιακή ροή. Αυτό συμβαίνει επειδή η μέτρηση των NM10 δεν ενσωματώνει την αβεβαιότητα των ταμιακών ροών στην επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετα, οι αβέβαιες ταμιακές ροές παρουσιάζονται ως βέβαιες. Καμία λογική οντότητα δεν θα πωλούσε ένα περιουσιακό στοιχείο με αυτά τα χαρακτηριστικά προς NM10.

Προεξοφλητικός συντελεστής

A15. Όποια μέθοδος και αν υιοθετήσει η οντότητα για την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, τα επιτόκια που θα χρησιμοποιούνται για την προεξόφληση των ταμιακών ροών δεν θα πρέπει να αντανακλούν κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.

A16. Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμο από την αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Ο σκοπός είναι να προσδιορίσει, όσο είναι δυνατό, μία αγοραία εκτίμηση:

(α) της διαχρονικής αξίας του χρήματος για τις περιόδους μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου,

και

(β) τους παράγοντες (β), (δ) και (ε) που περιγράφηκαν στην παράγραφο A1, στην έκταση κατά την οποία οι παράγοντες αυτοί δεν έχουν προκαλέσει προσαρμογές στον υπολογισμό των εκτιμώμενων ταμιακών ροών.

A17. Ως ένα σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση αυτή, η οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη τα ακόλουθα επιτόκια:

(α) το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της οντότητας που προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση τεχνικών τέτοιων, όπως το Υπόδειγμα Αποτίμησης Κεφαλαιουχικών Περιουσιακών Στοιχείων (Capital Asset Pricing Model),

(β) το οριακό δανειστικό επιτόκιο της οντότητας,

και

(γ) άλλα δανειστικά επιτόκια της αγοράς.

A18. Όμως, οι συντελεστές αυτοί πρέπει να προσαρμόζονται:

(α) για να αντανακλούν τον τρόπο που η αγορά θα εκτιμούσε τους ειδικούς κινδύνους που συνδέονται με τις προβλεπόμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου,

και

(β) για να αποκλείουν τους κινδύνους που δεν συνδέονται με τις εκτιμώμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή για τις οποίες οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές έχουν προσαρμοστεί.

Προσοχή θα πρέπει να δίδεται σε κινδύνους τέτοιους, όπως ο κίνδυνος της χώρας, ο κίνδυνος συναλλάγματος, και ο κίνδυνος τιμών.

A19. Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της οντότητας και του τρόπου που η οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου, γιατί οι μελλοντικές ταμιακές ροές που αναμένονται να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτώνται

▼**M3**

από τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου.

Α20. Η παράγραφος 55 απαιτεί το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί να είναι συντελεστής προ φόρων. Συνεπώς, όταν η βάση που χρησιμοποιείται για του υπολογισμό του επιτοκίου είναι μετά το φόρο, αυτή η βάση προσαρμόζεται για να αντανακλά ένα επιτόκιο προ φόρου.

Α21. Η οντότητα κανονικά χρησιμοποιεί ένα μόνο προεξοφλητικό επιτόκιο για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Όμως, η οντότητα χρησιμοποιεί διαφορετικά προεξοφλητικά επιτόκια για διάφορες μελλοντικές περιόδους, όταν η αξία λόγω χρήσης, είναι ευαίσθητη σε μία διαφορά κινδύνων, για διάφορες περιόδους ή στη δομή των όρων των επιτοκίων.

▼**M3**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Τροποποίηση του ΔΛΠ 16

Η τροποποίηση στο παρόν προσάρτημα θα εφαρμόζεται όταν η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις *(όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Θα αντικατασταθεί όταν το ΔΛΠ 36* Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων *(καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) τεθεί σε ισχύ. Το προσάρτημα αυτό αντικαθιστά τις συνακόλουθες τροποποιήσεις του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) επί του ΔΛΠ 36* Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων *(εκδοθέν το 1998). Το ΔΛΠ 36 (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) ενσωματώνει τις απαιτήσεις των παραγράφων σε αυτό το προσάρτημα. Κατά συνέπεια, οι τροποποιήσεις του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) δεν είναι απαραίτητες από τη στιγμή που η οντότητα υπάγεται στο ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004). Έτσι, το προσάρτημα αυτό εφαρμόζεται μόνο σε οντότητες που επιλέγουν να εφαρμόσουν το ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος του.*

Β1 Το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* τροποποιείται ως ακολούθως.

Στο Προσάρτημα, η παράγραφος Α4 τροποποιείταιως εξής:

Α4. Το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* (εκδοθέν το 1998) τροποποιείται ως ακολούθως:

Στο Πρότυπο, οι παράγραφοι 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 και 104 τροποποιούνται ως εξής:

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό (εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*. Όμως, η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

…

9. ***Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:***

…

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

…

(στ) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει και προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία

και

…

34. Προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να επιμερίζονται σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

37. ***Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:***

…

(β) τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.

▼**M3**

38. Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

…

(β) μελλοντικές ταμιακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.

41. Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει ταμιακές εκροές που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελειών που σχετίζονται με την ταμιακή εκροή (βλέπε Προσάρτημα Α, Παράδειγμα 6).

42. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμιακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να απορρεύσουν από το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Όταν μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών απαρτίζεται από περιουσιακά στοιχεία με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, που είναι όλες απαραίτητες για τη συνεχιζόμενη λειτουργία της μονάδας, η αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων με πιο σύντομες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης της μονάδας κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που συνδέονται με τη μονάδα. Ομοίως, όταν ένα μεμονωμένο στοιχείο αποτελείται από συνιστώντα μέρη με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, η αντικατάσταση των συνιστώντων μερών με συντομότερες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που δημιουργούνται από το περιουσιακό στοιχείο.

59. ***Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αμέσως, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16*** **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*****). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο.***

96. ***Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ' ελάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:***

…

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

(δ) σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί ή να αναβαθμιστεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο

και

…

104. ***Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο άμεσα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16*** **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*****). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο.***

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 37

Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ τον Ιούλιο του 1998 και άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Το ΔΛΠ 37 προδιαγράφει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για όλες τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις, εκτός από:

   (α) Εκείνες που προέρχονται από χρηματοπιστωτικά μέσα, τα οποία απεικονίζονται στην εύλογη αξία.

   (β) Εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής. Εκτελεστέες συμβάσεις είναι συμβάσεις σύμφωνα με τις οποίες κανένα μέρος δεν έχει εκπληρώσει καμία από τις υποχρεώσεις του ή αμφότερα τα μέρη έχουν τμηματικά εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους σε μια ίση έκταση.

   (γ) Εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις, από ασφαλιστικές συμβάσεις με τους δικαιούχους αυτών.

   (δ) Εκείνες που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Προβλέψεις

2. Το Πρότυπο ορίζει τις προβλέψεις, ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνον όταν:

   (α) μία επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος,

   (β) πιθανολογείται (δηλαδή, είναι περισσότερο αληθοφανές) ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για διακανονισμό της δέσμευσης, και

   (γ) μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης. Το Πρότυπο σημειώνει ότι μία αξιόπιστη εκτίμηση δε θα είναι δυνατή, μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις.

3. Το Πρότυπο ορίζει μία συμβατική δέσμευση, ως μία δέσμευση που προέρχεται από ενέργειες μιας επιχείρησης, όπου:

   (α) από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από σαφώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και

   (β) ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.

4. Σε σπάνιες περιπτώσεις, για παράδειγμα σε μία αγωγή, μπορεί να μην είναι σαφές, αν μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ένα γεγονός του παρελθόντος θεωρείται ότι δημιουργεί μία παρούσα δέσμευση, αν, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Μία επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για αυτή την παρούσα δέσμευση, αν πληρούνται τα άλλα κριτήρια καταχώρησης που περιγράφονται ανωτέρω. Αν είναι περισσότερο αληθοφανές ότι καμία παρούσα δέσμευση δεν υπάρχει, η επιχείρηση γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη απομακρύνεται.

5. Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη, πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση των δαπανών που απαιτούνται για το διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, με άλλα λόγια, το ποσό που μία επιχείρηση θα πλήρωνε δικαιολογημένα, για να διακανονίσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή για να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος κατά αυτό το χρόνο.

▼B

6. Το Πρότυπο απαιτεί ότι μία επιχείρηση πρέπει, κατά την αποτίμηση μιας πρόβλεψης:

(α) Να λαμβάνει υπόψη της τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες. Όμως, η αβεβαιότητα δε δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή μία εσκεμμένη διόγκωση των υποχρεώσεων.

(β) Να προεξοφλεί τις προβλέψεις, όταν το αποτέλεσμα της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι σημαντικό με ένα προ φόρων προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια), που αντανακλά (αντανακλούν) τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς, για τη διαχρονική αξία του χρήματος ως και εκείνους τους κινδύνους τους συνυφασμένους με την υποχρέωση, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στην ορθή εκτίμηση των δαπανών. Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η αύξηση στην πρόβλεψη που οφείλεται στο πέρασμα του χρόνου καταχωρείται, ως έξοδο τόκου.

(γ) Να λαμβάνει υπόψη μελλοντικά γεγονότα, τέτοια όπως μεταβολές στους νόμους και τεχνολογικές μεταβολές, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι αυτά θα συμβούν.

(δ) Να μην λαμβάνει υπόψη κέρδη, από αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεμένη προς το γεγονός που καταλήγει στην πρόβλεψη.

7. Μία επιχείρηση μπορεί να περιμένει αποζημίωση για μερικές ή όλες τις δαπάνες, που απαιτούνται για διακανονισμό μιας πρόβλεψης (για παράδειγμα, από ασφαλιστικές συμβάσεις, όρους αποζημίωσης ή εγγυήσεις προμηθευτών). Μία επιχείρηση πρέπει:

(α) Να καταχωρεί μία αποζημίωση όταν και μόνον όταν, είναι πραγματικά βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονίσει την υποχρέωση. Το ποσό που καταχωρείται για την αποζημίωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης, και

(β) Να καταχωρεί την αποζημίωση ως μία ξεχωριστή απαίτηση. Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό, μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της αποζημίωσης.

8. Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και να προσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα ορθή εκτίμηση. Αν δεν είναι του λοιπού πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η υποχρέωση, η πρόβλεψη πρέπει να αναστρέφεται.

9. Μια πρόβλεψη πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικά καταχωρηθεί.

Προβλέψεις — ειδικές εφαρμογές

10. Το Πρότυπο εξηγεί πώς οι γενικές προϋποθέσεις για την καταχώρηση και αποτίμηση των προβλέψεων, πρέπει να εφαρμόζονται σε τρεις ειδικές περιπτώσεις: Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες, επαχθείς συμβάσεις και αναδιαρθρώσεις.

11. Προβλέψεις δεν πρέπει να καταχωρούνται για μελλοντικές λειτουργικές ζημίες. Η προσδοκία μελλοντικών λειτουργικών ζημιών είναι μία ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης μπορεί να είναι απομειωμένα. Στην περίπτωση αυτή, μία επιχείρηση εξετάζει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων».

12. Αν μία επιχείρηση έχει μία σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση σύμφωνα με τη σύμβαση, πρέπει να καταχωρείται και να αποτιμάται ως μία πρόβλεψη. Μία επαχθής σύμβαση είναι μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομισθούν σύμφωνα με αυτή.

13. Το Πρότυπο καθορίζει μία αναδιάρθρωση, ως ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη Διοίκηση και ουσιωδώς μεταβάλλει είτε:

(α) το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση, ή

(β) τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται.

14. Μία πρόβλεψη για κόστος αναδιάρθρωσης καταχωρείται μόνον, όταν τα γενικά κριτήρια καταχώρησης των προβλέψεων πληρούνται. Σε αυτό το

▼B

πλαίσιο, μία συμβατική δέσμευση για αναδιάρθρωση ανακύπτει μόνον όταν μία επιχείρηση:

(α) έχει ένα λεπτομερές τυπικό πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση που εξατομικεύει τουλάχιστον:

(i) την επιχειρηματική δραστηριότητα ή το μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αφορά,

(ii) τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται,

(iii) την εγκατάσταση, τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων, που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της εργασίας τους,

(iv) τις δαπάνες που θα αναληφθούν,

(v) πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί, και

(β) έχει δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία, σε εκείνους που επηρεάζονται, ότι θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση, αρχίζοντας την εφαρμογή αυτού του προγράμματος ή δηλώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε αυτούς που επηρεάζονται από αυτό.

15. Μία απόφαση της διεύθυνσης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση, δεν καταλήγει σε μία συμβατική δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η επιχείρηση, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, έχει:

(α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, ή

(β) κοινοποιήσει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, με ένα επαρκώς καθορισμένο τρόπο, που δημιουργεί μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η επιχείρηση θα διεκπεραιώσει την αναδιάρθρωση.

16. Όταν μία αναδιάρθρωση περιλαμβάνει την πώληση μιας εκμετάλλευσης, καμία υποχρέωση δεν ανακύπτει για την πώληση, μέχρις ότου η επιχείρηση δεσμευτεί για την πώληση, δηλαδή, υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

17. Μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση οι οποίες:

(α) αναγκαστικά προέρχονται από αναδιάρθρωση, και

(β) δε συνδέονται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης. Έτσι, μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει τέτοια κόστη όπως: επανεκπαίδευσης ή επανατοποθέτησης του προσωπικού που συνεχίζει, έρευνας αγοράς ή επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

18. Το Πρότυπο αντικαθιστά τμήματα του ΔΛΠ 10 «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» [1], τα οποία πραγματεύονται ενδεχόμενα γεγονότα. Το Πρότυπο ορίζει μία ενδεχόμενη υποχρέωση ως:

(α) μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή

(β) μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από γεγονότα παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται γιατί:

(i) δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

19. Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση. Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

[1] ΔΛΠ 10, «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού» με εφαρμογή από 1η Ιανουαρίου 2000.

▼B

Ενδεχόμενες απαιτήσεις

20. Το Πρότυπο ορίζει μια ενδεχόμενη απαίτηση ως μία πιθανή απαίτηση που ανακύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν είναι εξολοκλήρου μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης. Ένα παράδειγμα είναι μία απαίτηση την οποία μία επιχείρηση επιδιώκει μέσω νομικών διαδικασιών, και της οποίας το αποτέλεσμα είναι αβέβαιο.

21. Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη απαίτηση. Μία ενδεχόμενη απαίτηση πρέπει να γνωστοποιείται, όταν μία εισροή οικονομικών οφελών πιθανολογείται.

22. Όταν η πραγματοποίηση του εσόδου είναι πράγματι βέβαιη, τότε η σχετική απαίτηση δεν είναι μία ενδεχόμενη απαίτηση και η καταχώρηση της είναι ορθή.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

23. Το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-9
Ορισμοί	10-13
Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις	11
Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων	12-13
Καταχώρηση	14-35
Προβλέψεις	14-26
Παρούσα δέσμευση	15-16
Παρελθόν γεγονός	17-22
Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη	23-24
Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης	25-26
Ενδεχόμενες υποχρεώσεις	27-30
Ενδεχόμενες απαιτήσεις	31-35
Αποτίμηση	36-52
Ορθή εκτίμηση	36-41
Κίνδυνος και αβεβαιότητες	42-44
Παρούσα αξία	45-47
Μελλοντικά γεγονότα	48-50
Αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων	51-52
Αποζημιώσεις	53-58
Μεταβολές σε προβλέψεις	59-60
Χρήση προβλέψεων	61-62
Εφαρμογή των κανόνων καταχώρησης και αποτίμησης	63-83
Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες	63-65
Επαχθείς συμβάσεις	66-69
Αναδιάρθρωση	70-83
Γνωστοποιήσεις	84-92
Μεταβατικές διατάξεις	93-94

▼B

Ημερομηνία έναρξης ισχύος 95-96

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα, πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός από:**

   (α) **εκείνες που προέρχονται από χρηματοπιστωτικά μέσα, τα οποία απεικονίζονται στην εύλογη αξία,**

   (β) **εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής,**

   (γ) **εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από συμβάσεις με τους δικαιούχους των συμβολαίων, και**

   (δ) **εκείνες που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.**

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα (συμπεριλαμβάνοντας εγγυήσεις), τα οποία δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία.

3. Εκτελεστέες συμβάσεις είναι συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν μερικώς εκτελέσει τις δεσμεύσεις τους σε ίση έκταση. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός αν αυτές είναι επαχθείς.

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, άλλες εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συμβάσεις με τους δικαιούχους αυτών.

5. Όταν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αναφέρεται σε ένα ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης, μία επιχείρηση εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, ορισμένοι τύποι προβλέψεων σχολιάζονται επίσης σε Πρότυπα για:

   (α) Συμβάσεις κατασκευής έργων (βλέπε ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής άργων»).

   (β) Φόρους εισοδήματος (βλέπε ΔΛΠ 12 «φόροι εισοδήματος»).

   (γ) Μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 17 «μισθώσεις»). Όμως, καθώς το ΔΛΠ 17 δεν περιλαμβάνει ειδικές προϋποθέσεις, που αφορούν τις λειτουργικές μισθώσεις που έχουν καταστεί επαχθείς, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε τέτοιες περιπτώσεις.

   (δ) Παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 «παροχές σε εργαζομένους»).

6. Μερικά κονδύλια, που αντιμετωπίζονται ως προβλέψεις, μπορεί να αφορούν στην καταχώρηση εσόδων, για παράδειγμα όταν μία επιχείρηση παραχωρεί εγγυήσεις έναντι μίας αμοιβής. Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την καταχώρηση εσόδων. Το ΔΛΠ 18 «έσοδα» εξατομικεύει τις περιπτώσεις στις οποίες καταχωρείται έσοδο και παρέχει πρακτικές οδηγίες στην εφαρμογή των κριτηρίων καταχώρησης. Το παρόν Πρότυπο δε μεταβάλλει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 18.

7. Το παρόν Πρότυπο ορίζει τις προβλέψεις ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Σε μερικές χώρες ο όρος «πρόβλεψη» χρησιμοποιείται επίσης στο πλαίσιο στοιχείων τέτοιων, όπως απόσβεση, απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων: αυτές είναι προσαρμογές της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και δεν είναι αντικείμενο του παρόντος Προτύπου.

▼B

8. Άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθορίζουν πότε οι δαπάνες θεωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία ή ως έξοδα. Αυτές οι περιπτώσεις δεν σχολιάζονται στο παρόν Πρότυπο. Κατ' ακολουθία, το παρόν Πρότυπο ούτε απαγορεύει, ούτε απαιτεί κεφαλαιοποίηση του κόστους που καταχωρείται, όταν γίνεται μία πρόβλεψη.

9. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση (συμπεριλαμβάνοντας διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις). Όταν μία αναδιάρθρωση πληρεί τον ορισμό μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης, επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται από το ΔΛΠ 35 «διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις».

ΟΡΙΣΜΟΙ

10. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Πρόβλεψη είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή, από την επιχείρηση, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Δεσμευτικό γεγονός είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

Νόμιμη δέσμευση είναι μία δέσμευση που προέρχεται από:

(α) **ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του),**

(β) **νομοθεσία, ή**

(γ) **άλλη εφαρμογή του νόμου.**

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μία δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης, όπου:

(α) **από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από σαφώς καθορισμένη τρέχουσα δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και**

(β) **ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.**

Ενδεχόμενη Υποχρέωση είναι:

(α) **μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή**

(β) **μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από γεγονότα παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται γιατί:**

(i) **δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή**

(ii) **το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.**

Ενδεχόμενη Απαίτηση είναι μία πιθανή απαίτηση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή τη μη επέλευση, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενα στον έλεγχο της επιχείρησης.

Επαχθής σύμβαση είναι μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή τη σύμβαση.

Αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

(α) **το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση, ή**

▼B

(β) **τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται**

Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις

11. Οι προβλέψεις μπορεί να διακρίνονται από άλλες υποχρεώσεις, τέτοιες όπως πληρωτέοι εμπορικοί λογαριασμοί και δεδουλευμένα, γιατί υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με το χρονοδιάγραμμα ή το ποσό της μελλοντικής δαπάνης που απαιτείται για το διακανονισμό. Αντίθετα:

(α) πληρωτέοι εμπορικοί λογαριασμοί είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, και

(β) δουλευμένα είναι υποχρεώσεις για πληρωμές αγαθών ή υπηρεσιών, που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί, αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένων ποσών οφειλόμενων σε εργαζόμενους (για παράδειγμα, ποσά που αφορούν δεδουλευμένη άδεια). Μολονότι, μερικές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ποσό ή ο χρόνος των δεδουλευμένων, η αβεβαιότητα είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων.

Τα δεδουλευμένα συχνά απεικονίζονται ως μέρος των πληρωτέων εμπορικών και άλλων λογαριασμών, ενώ οι προβλέψεις απεικονίζονται ξεχωριστά.

Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων

12. Γενικά, όλες οι προβλέψεις είναι ενδεχόμενες, γιατί είναι αβέβαιες στο χρόνο ή στο ποσό. Όμως, μέσα σε αυτό το Πρότυπο ο όρος «ενδεχόμενος», χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις και απαιτήσεις που δεν καταχωρούνται, γιατί η ύπαρξη τους θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενων στον έλεγχο της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, ο όρος «ενδεχόμενη υποχρέωση», χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης.

13. Αυτό το Πρότυπο διακρίνει μεταξύ:

(α) προβλέψεων — οι οποίες καταχωρούνται ως υποχρεώσεις (υποθέτοντας ότι μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει), επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και πιθανολογείται ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για διακανονισμό των δεσμεύσεων και

(β) ενδεχομένων υποχρεώσεων — που δεν καταχωρούνται, ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:

(i) πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση, που θα οδηγούσε σε μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη ή

(ii) παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια καταχώρησης στο παρόν Πρότυπο (γιατί, είτε δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για διακανονισμό της δέσμευσης, είτε μία επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης δεν μπορεί να γίνει).

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

Προβλέψεις

14. **Μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν:**

(α) **μία επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη), ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος** [1]**,**

(β) **είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης, και**

(γ) **μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.**

Αν αυτοί οι όροι δεν πληρούνται δεν πρέπει να καταχωρείται πρόβλεψη.

[1] Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-6: «κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού».

▼B

Παρούσα δέσμευση

15. **Σε σπάνιες περιπτώσεις δεν είναι σαφές, αν υπάρχει μία παρούσα δέσμευση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ένα γεγονός του παρελθόντος θεωρείται ότι δημιουργεί μία παρούσα δέσμευση, αν, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

16. Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις θα είναι σαφές, αν ένα γεγονός του παρελθόντος έχει καταλήξει σε μία παρούσα δέσμευση. Σε σπάνιες περιπτώσεις, για παράδειγμα μία αγωγή, μπορεί να αμφισβητείται είτε αν ορισμένα γεγονότα έχουν συμβεί, είτε αν εκείνα τα γεγονότα έχουν ως αποτέλεσμα μία παρούσα δέσμευση. Σε τέτοια περίπτωση, μία επιχείρηση καθορίζει αν μία παρούσα δέσμευση υπάρχει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, συμπεριλαμβάνοντας, για παράδειγμα, τη γνώμη των εμπειρογνωμόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη αποδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Στη βάση τέτοιας απόδειξης:

(α) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει στην ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη (αν πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης) και

(β) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές ότι δεν υπάρχει καμία παρούσα δέσμευση, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη (βλέπε παράγραφο 86).

Παρελθόν γεγονός

17. Ένα παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε μία παρούσα δέσμευση καλείται δεσμευτικό γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι ένα δεσμευτικό γεγονός, πρέπει η επιχείρηση να μην έχει άλλη πραγματική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός. Αυτό συμβαίνει μόνον:

(α) όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί από το νόμο, ή

(β) στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μία ενέργεια της επιχείρησης), δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τη δέσμευση.

18. Οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης στο τέλος της περιόδου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και όχι στην πιθανή θέση της στο μέλλον. Συνεπώς, καμία πρόβλεψη δεν καταχωρείται για κόστος που χρειάζεται να αναληφθεί για να λειτουργήσει στο μέλλον. Οι μόνες καταχωρούμενες υποχρεώσεις στην ημερομηνία του ισολογισμού της επιχείρησης, είναι εκείνες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

19. Είναι μόνο εκείνες οι δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών μιας επιχείρησης (δηλαδή, ο μελλοντικός οδηγός των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της), οι οποίες καταχωρούνται ως προβλέψεις. Παραδείγματα τέτοιων δεσμεύσεων είναι ποινές ή κόστος καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντολογική ζημία, αμφότερα τα οποία θα οδηγούσαν σε μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη κατά το διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της επιχείρησης. Ομοίως μία επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για κόστος απενεργοποίησης μιας εγκατάστασης πετρελαίου ή ενός σταθμού πυρηνικής ενέργειας κατά την έκταση που η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημιά που ήδη προκλήθηκε. Αντίθετα, λόγω εμπορικών πιέσεων ή νομίμων αξιώσεων, μία επιχείρηση μπορεί να προτίθεται ή να χρειάζεται να πραγματοποιήσει δαπάνες για να λειτουργεί κατά ένα ειδικό τρόπο στο μέλλον (για παράδειγμα, τοποθετώντας φίλτρα καπνού σε ένα ορισμένο τύπο εργοστασίου). Επειδή η επιχείρηση μπορεί να αποφύγει τις μελλοντικές δαπάνες με μελλοντικές ενέργειες της, για παράδειγμα, αλλάζοντας τη μέθοδο της λειτουργίας της, δεν έχει καμία παρούσα δέσμευση για αυτές τις μελλοντικές δαπάνες και καμία πρόβλεψη δεν καταχωρείται.

20. Μία δέσμευση πάντοτε εμπλέκει ένα άλλο μέρος έναντι του οποίου η δέσμευση αναλαμβάνεται. Δεν είναι αναγκαίο, όμως, να είναι γνωστή η ταυτότητα του μέρους προς το οποίο η δέσμευση αναλαμβάνεται — στην πραγματικότητα η δέσμευση μπορεί να απευθύνεται προς το ευρύτερο

▼B

κοινό. Επειδή μία δέσμευση πάντοτε εμπεριέχει μία υπόσχεση προς ένα άλλο μέρος, τεκμαίρεται ότι μία απόφαση της διεύθυνσης ή του Διοικητικού Συμβουλίου δεν καταλήγει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η απόφαση έχει γνωστοποιηθεί πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτή με ένα επαρκώς καθορισμένο τρόπο, για να δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τις ευθύνες της.

21. Ένα γεγονός που δεν καταλήγει σε μια δέσμευση αμέσως, μπορεί να καταλήξει σε μεταγενέστερη ημερομηνία, λόγω μεταβολών στο νόμο ή γιατί μια ενέργεια (για παράδειγμα, μία επαρκώς καθορισμένη δημόσια δήλωση) της επιχείρησης, καταλήγει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, όταν περιβαλλοντολογική ζημία προξενείται, μπορεί να μην υπάρχει καμία δέσμευση για αποκατάσταση των συνεπειών. Όμως, αυτό που προξενεί τη ζημία θα καταστεί ένα γεγονός που δημιουργεί υποχρεώσεις, όταν ένας νέος νόμος απαιτεί η υπάρχουσα ζημία να αποκατασταθεί ή όταν η επιχείρηση αποδέχεται δημόσια ευθύνη για αποκατάσταση, κατά τρόπο που δημιουργεί μία τεκμαιρόμενη δέσμευση.

22. Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, μία δέσμευση προκύπτει μόνο, όταν η νομοθεσία είναι πράγματι βέβαιο ότι ενεργοποιείται, όπως σχεδιάστηκε. Για το σκοπό του Προτύπου αυτού, τέτοια δέσμευση θεωρείται ως μία νόμιμη δέσμευση. Διαφορές στις συνθήκες που σχετίζονται με την ενεργοποίηση, κάνουν αδύνατο να καθοριστεί ένα απλό γεγονός, που θα έκανε την ενεργοποίηση ενός νόμου πλήρως βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις θα είναι αδύνατο να είναι πραγματικά βέβαιη η ενεργοποίηση ενός νόμου μέχρις ότου πράγματι ενεργοποιηθεί.

Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη

23. Μία υποχρέωση για να έχει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση δεν πρέπει να υπάρχει μόνο μία παρούσα δέσμευση, αλλά επίσης να υπάρχει η πιθανότητα μιας εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, για να διακανονίσουν αυτή τη δέσμευση. Για το σκοπό του παρόντος Προτύπου [1], μία εκροή πόρων ή άλλο γεγονός θεωρείται ως πιθανό, αν το γεγονός είναι περισσότερο αληθοφανές να συμβεί, από το να μην συμβεί, δηλαδή η πιθανότητα ότι αυτό το γεγονός θα συμβεί είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα ότι δε θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό ότι μία παρούσα δέσμευση υπάρχει, μία επιχείρηση γνωστοποιεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη (βλέπε παράγραφο 86).

24. Όταν υπάρχει ένας αριθμός ομοίων δεσμεύσεων (π.χ. εγγυήσεις προϊόντων ή όμοιες συμβάσεις), η πιθανότητα ότι μία εκροή θα απαιτηθεί για διακανονισμό, καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την κατηγορία των δεσμεύσεων, ως ένα σύνολο. Μολονότι η πιθανότητα μιας εκροής για κάθε ένα στοιχείο μπορεί να είναι μικρή, μπορεί να πιθανολογείται επαρκώς, ότι κάποια εκροή πόρων θα χρειαστεί για να διακανονίσει την κατηγορία των δεσμεύσεων ως ένα σύνολο. Αν αυτό συμβαίνει, μία πρόβλεψη καταχωρείται (αν τα άλλα κριτήρια καταχώρησης πληρούνται).

Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

25. Η χρήση εκτιμήσεων είναι ένα ουσιαστικό μέρος της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν υπονομεύει την αξιοπιστία τους. Αυτό είναι ειδικότερα αληθές στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα στοιχεία του ισολογισμού. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση θα είναι σε θέση να προσδιορίσει μία σειρά πιθανών συνεπειών και μπορεί συνεπώς να κάνει μία εκτίμηση της δέσμευσης η οποία θα είναι επαρκώς αξιόπιστη για χρήση στην καταχώρηση μιας πρόβλεψης.

26. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει, υπάρχει υποχρέωση η οποία όμως δεν μπορεί να καταχωρηθεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση (βλέπε παράγραφο 86).

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

27. **Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη υποχρέωση.**

[1] Η ερμηνεία του «πιθανού» σε αυτό το Πρότυπο ως «περισσότερο αληθοφανούς» δεν εφαρμόζεται αναγκαστικά σε άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

▼B

28. Μία ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, όπως ορίζεται από την παράγραφο 86, εκτός αν η πιθανότητα μιας εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.

29. Όταν μία επιχείρηση ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρο για μία δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί μία πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι πιθανή, εκτός στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

30. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να ανακύψουν κατά τρόπο που δεν αναμενόταν αρχικά. Συνεπώς, εκτιμώνται συνεχώς για να προσδιοριστεί, αν μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη έχει καταστεί πιθανή. Αν καθίσταται πιθανό ότι μία εκροή μελλοντικών οικονομικών οφελών θα απαιτηθεί, για ένα στοιχείο που προηγουμένως εθεωρείτο ως μία ενδεχόμενη υποχρέωση, μία πρόβλεψη καταχωρείται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου, στην οποία συμβαίνει η μεταβολή στην πιθανότητα (εκτός στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει).

Ενδεχόμενες απαιτήσεις

31. **Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μία ενδεχόμενη απαίτηση.**

32. Ενδεχόμενες απαιτήσεις συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών οφελών στην επιχείρηση. Ένα παράδειγμα είναι μία απαίτηση που μία επιχείρηση επιδιώκει μέσω νομικών διαδικασιών, όπου το αποτέλεσμα είναι αβέβαιο.

33. Ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην καταχώρηση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Όμως, όταν η πραγματοποίηση εσόδων είναι πραγματικά βέβαιη, τότε η σχετική απαίτηση δεν είναι μία ενδεχόμενη απαίτηση και η καταχώρηση της είναι σωστή.

34. Μία ενδεχόμενη απαίτηση γνωστοποιείται, όπως απαιτείται από την παράγραφο 89, όταν μία εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή.

35. Ενδεχόμενες απαιτήσεις εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλιστεί, ότι οι εξελίξεις αντικατοπτρίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν αυτό έχει καταστεί πραγματικά βέβαιο, ότι μία εισροή οικονομικών οφελών θα προκύψει, η απαίτηση και το σχετικό έσοδο καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία η μεταβολή συμβαίνει. Αν μία εισροή οικονομικών οφελών έχει καταστεί πιθανή, μία επιχείρηση γνωστοποιεί την ενδεχόμενη απαίτηση (βλέπε παράγραφο 89).

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Ορθή εκτίμηση

36. **Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται, για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

37. Η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης, είναι το ποσό που μία επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε για να διακανονίσει τη δέσμευση, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή να μεταβιβάσει αυτή σε ένα τρίτο μέρος κατά το χρόνο αυτό. Συχνά θα είναι αδύνατο ή απαγορευτικά δαπανηρό να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει μία δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όμως, η εκτίμηση του ποσού που μία επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε για να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει τη δέσμευση, δίδει την ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονίσει την παρούσα δέσμευση στην ημερομηνία του ισολογισμού.

38. Οι εκτιμήσεις του αποτελέσματος και της οικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της διοίκησης της επιχείρησης, συμπληρούμενες από την εμπειρία ομοίων συναλλαγών και, σε μερικές περιπτώσεις, εκθέσεις ανεξαρτήτων εμπειρογνωμόνων. Οι λαμβανόμενες υπόψη αποδείξεις, συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

39. Αβεβαιότητες που σχετίζονται με το ποσό που καταχωρείται ως μία πρόβλεψη, αντιμετωπίζονται με διάφορους τρόπους, αναλόγως με τις συνθήκες. Όταν η πρόβλεψη που έχει αποτιμηθεί, συμπεριλαμβάνει μία μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα από τις συνδεόμενες πιθανότητες τους. Το όνομα για αυτή τη στατιστική μέθοδο της εκτίμησης είναι «προσδοκώμενη

▼B

αξία». Η πρόβλεψη θα είναι συνεπώς διαφορετική εξαρτώμενη από το αν η πιθανότητα μιας ζημίας, ενός δοθέντος ποσού είναι, για παράδειγμα, 60 % ή 90 %. Όταν υπάρχει μία συνεχής σειρά πιθανών αποτελεσμάτων που είναι όμοια μεταξύ τους στη σειρά αυτή, ο μέσος όρος της σειράς χρησιμοποιείται.

Παράδειγμα

Μία επιχείρηση πωλεί εμπορεύματα με μια εγγύηση, σύμφωνα με την οποία οι πελάτες καλύπτονται για το κόστος επισκευών οποιωνδήποτε κατασκευαστικών ελαττωμάτων, που εμφανίζονται μέσα στους πρώτους έξη μήνες από την αγορά. Αν μικρότερα ελαττώματα αποκαλυφθούν σε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, το κόστος επισκευής θα ανέλθει σε 1 εκατομμύριο. Αν μεγαλύτερα ελαττώματα αποκαλυφθούν σε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, το κόστος επισκευής θα ανέλθει σε 4 εκατομμύρια. Η εμπειρία του παρελθόντος της επιχείρησης και οι μελλοντικές προσδοκίες δείχνουν ότι για το ερχόμενο έτος, 75 % των πωληθέντων εμπορευμάτων δε θα έχουν ελαττώματα, 20 % των πωληθέντων εμπορευμάτων θα έχουν μικρά ελαττώματα και 5 % των πωληθέντων εμπορευμάτων θα έχουν μεγαλύτερα ελαττώματα. Σύμφωνα με την παράγραφο 24, μία επιχείρηση προσδιορίζει την πιθανότητα μιας εκροής για τις δεσμεύσεις της λόγω εγγύησης ως ένα σύνολο.

Η προσδοκώμενη αξία του κόστους των επισκευών είναι:

75 % × 0 + 20 % × 1 000 000 + 5 % × 4 000 000 = 400 000

40. Όταν μία απλή δέσμευση αποτιμάται, το κατ' ιδίαν πιο πιθανό αποτέλεσμα, μπορεί να είναι η ορθή εκτίμηση της υποχρέωσης. Όμως, ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη άλλα πιθανά αποτελέσματα. Όταν άλλα πιθανά αποτελέσματα είναι είτε περισσότερο υψηλότερα, είτε περισσότερο χαμηλότερα από το πιο πιθανό αποτέλεσμα, η ορθή εκτίμηση θα είναι ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσό. Για παράδειγμα, αν μία επιχείρηση πρέπει να αποκαταστήσει ένα σοβαρό ελάττωμα σε ένα μεγάλο εργοστάσιο που έχει κατασκευάσει για ένα πελάτη, το κατ' ιδίαν πιο πιθανό αποτέλεσμα μπορεί να είναι για την επισκευή να επιτύχει στην πρώτη προσπάθεια με κόστος 1 000, αλλά μία πρόβλεψη για ένα μεγαλύτερο ποσό γίνεται, αν υπάρχει ένας σημαντικός κίνδυνος ότι μελλοντικές προσπάθειες θα είναι αναγκαίες.

41. Η πρόβλεψη αποτιμάται πριν από το φόρο, καθώς οι φορολογικές συνέπειες της πρόβλεψης και οι μεταβολές σε αυτή αντιμετωπίζονται στο ΔΛΠ 12 «φόροι εισοδήματος».

Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

42. **Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την προσέγγιση στην ορθή εκτίμηση μιας πρόβλεψης.**

43. Ο κίνδυνος προδιαγράφει μεταβλητότητα του αποτελέσματος. Μία προσαρμογή κινδύνου μπορεί να αυξήσει το ποσό στο οποίο μία υποχρέωση αποτιμάται. Προσοχή απαιτείται κατά την άσκηση κρίσεων κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, ούτως ώστε έσοδα ή περιουσιακά στοιχεία να μην υπερεκτιμώνται και έξοδα ή υποχρεώσεις να μην υποτιμώνται. Όμως, αβεβαιότητα δε δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή μία αυθαίρετη υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, αν το προβλεπόμενο κόστος ενός ιδιαιτέρα αντίθετου αποτελέσματος εκτιμάται πάνω σε μία συνετή βάση, αυτό το αποτέλεσμα δεν θεωρείται σκόπιμα διαμορφωμένο, ως περισσότερο πιθανό από ότι είναι πραγματικά η περίπτωση. Φροντίδα χρειάζεται για να αποφεύγονται διπλές προσαρμογές για κίνδυνο και αβεβαιότητα με συνέπεια την υπερεκτίμηση μιας πρόβλεψης.

44. Γνωστοποίηση των αβεβαιοτήτων που περιβάλλουν το ποσό της δαπάνης γίνεται σύμφωνα με την παράγραφο 85(β).

Παρούσα αξία

45. **Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.**

46. Λόγω της διαχρονικής αξίας του χρήματος, προβλέψεις που αφορούν σε ταμιακές εκροές, οι οποίες ανακύπτουν ευθύς αμέσως μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι περισσότερο επαχθείς από εκείνες τις ταμιακές εκροές του ιδίου ποσού που προκύπτουν αργότερα. Οι προβλέψεις, λοιπόν, προεξοφλούνται, όταν το αποτέλεσμα είναι ουσιώδες.

47. **Το επιτόκιο (ή επιτόκια) προεξόφλησης πρέπει να είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο (ή επιτόκια) που αντανακλά (αντανακλούν) τις τρέχουσες**

▼B

εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το επιτόκιο (επιτόκια) δεν πρέπει να αντανακλά (αντανακλούν) κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν προσαρμοστεί.

Μελλοντικά γεγονότα

48. **Μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό που απαιτείται για διακανονισμό μιας δέσμευσης πρέπει να αντανακλώνται στο ποσό μιας πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι αυτά θα συμβούν.**

49. Αναμενόμενα μελλοντικά γεγονότα μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην αποτίμηση προβλέψεων. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση μπορεί να έχει την εντύπωση ότι το κόστος καθαρισμού ενός χώρου εγκαταστάσεων στο τέλος της ζωής του θα είναι μειωμένο λόγω μελλοντικών τεχνολογικών μεταβολών. Το ποσό που καταχωρείται αντανακλά μία λογική προσδοκία των ειδικών τεχνικών, που λειτουργούν αντικειμενικά, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις ως προς την τεχνολογία που θα είναι διαθέσιμη κατά το χρόνο του καθαρισμού. Έτσι, είναι ορθό να συμπεριλαμβάνει για παράδειγμα, αναμενόμενες μειώσεις του κόστους σχετιζόμενες με την αυξανόμενη εμπειρία στην εφαρμογή υπάρχουσας τεχνολογίας, ή το αναμενόμενο κόστος εφαρμογής υπάρχουσας τεχνολογίας σε μία ευρύτερη ή περισσότερο περίπλοκη επιχείρηση καθαρισμού από ότι έχει προηγουμένως εκτελεστεί. Όμως, μία επιχείρηση δεν προβλέπει την ανάπτυξη μίας πλήρως νέας τεχνολογίας για τον καθαρισμό, εκτός αν θεμελιώνεται από επαρκή αντικειμενική απόδειξη.

50. Η επίδραση της πιθανής νέας νομοθεσίας λαμβάνεται υπόψη στην εκτίμηση μιας υπάρχουσας δέσμευσης, όταν επαρκής αντικειμενική απόδειξη υπάρχει κατά την οποία η νομοθεσία είναι πραγματικά βέβαιο ότι ενεργοποιείται. Η ποικιλία των περιπτώσεων που ανακύπτουν στην πράξη, κάνει αδύνατο να καθοριστεί ένα απλό γεγονός που θα παρέχει επαρκή, αντικειμενική απόδειξη σε κάθε περίπτωση. Απόδειξη απαιτείται και για ότι η νομοθεσία θα ζητήσει και για το πότε είναι πραγματικά βέβαιο ότι ενεργοποιείται και εφαρμόζεται δεόντως. Σε πολλές περιπτώσεις, επαρκής αντικειμενική απόδειξη δε θα υπάρχει μέχρις ότου η νέα νομοθεσία ενεργοποιηθεί.

Αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων

51. **Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αποτίμηση μιας πρόβλεψης.**

52. Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δε λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση μιας πρόβλεψης, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεδεμένη με το γεγονός που δημιουργεί την πρόβλεψη. Αντίθετα, μία επιχείρηση καταχωρεί κέρδη από αναμενόμενες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων κατά το χρόνο τον οριζόμενο από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που ασχολείται με τα περιουσιακά στοιχεία που το αφορούν.

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

53. **Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να αποζημιωθεί από κάποιο άλλο μέρος, η αποζημίωση πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνον όταν, είναι πραγματικά βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονίσει την δέσμευση. Η αποζημίωση πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ιδιαίτερη απαίτηση. Το ποσό που καταχωρείται για την αποζημίωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.**

54. **Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό, μειωμένο δηλαδή κατά το ποσό της αποζημίωσης.**

55. Μερικές φορές, μία επιχείρηση είναι σε θέση να αναζητά ένα άλλο μέρος το οποίο θα πληρώσει μερικώς ή στο σύνολο όλες τις δαπάνες που απαιτούνται για διακανονισμό μιας πρόβλεψης (για παράδειγμα, μέσω ασφαλιστικών συμβάσεων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών). Το άλλο μέρος μπορεί είτε να αποζημιώνει τα ποσά που πληρώθηκαν από την επιχείρηση ή να πληρώνει τα ποσά κατ' ευθείαν.

56. Σε πολλές περιπτώσεις η επιχείρηση θα παραμείνει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, έτσι που η επιχείρηση θα πρέπει να διακανονίσει το πλήρες ποσό, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιοδήποτε λόγο. Σε αυτή την περίπτωση, μία πρόβλεψη καταχωρείται για το πλήρες ποσό της υποχρέωσης και μία ξεχωριστή απαίτηση

▼B

για την αναμενόμενη αποζημίωση καταχωρείται, όταν είναι πραγματικά βέβαιο ότι αποζημίωση θα εισπραχθεί, αν η επιχείρηση διακανονίσει την υποχρέωση.

57. Σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση δε θα είναι υπεύθυνη για το υπό εξέταση κόστος, αν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση για αυτό το κόστος και αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στην πρόβλεψη.

58. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 29, μία δέσμευση για την οποία μία επιχείρηση ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρο, είναι ενδεχόμενη υποχρέωση κατά την έκταση που η δέσμευση, αναμένεται να διακανονιστεί από τα άλλα μέρη.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

59. **Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και να προσαρμόζονται, για να αντανακλούν την τρέχουσα ορθή εκτίμηση. Αν δεν είναι εφεξής πιθανό ότι μία εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη πρέπει να αναστρέφεται.**

60. Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η λογιστική αξία μιας πρόβλεψης αυξάνει σε κάθε περίοδο έτσι ώστε να αντανακλά την πάροδο του χρόνου. Αυτή η αύξηση καταχωρείται ως κόστος δανεισμού.

ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

61. **Μια πρόβλεψη πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες, για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικώς καταχωρηθεί.**

62. Μόνο δαπάνες που αφορούν στην αρχική πρόβλεψη καταχωρούνται έναντι αυτής. Καταχωρώντας δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε καταχωρηθεί για ένα άλλο σκοπό, θα αποκρυπτόταν η επίδραση των δύο διαφορετικών γεγονότων.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ

Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες

63. **Προβλέψεις δεν πρέπει να καταχωρούνται για μελλοντικές λειτουργικές ζημίες.**

64. Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες δεν πληρούν τον ορισμό μιας υποχρέωσης της παραγράφου 10, καθώς και τα γενικά κριτήρια καταχώρησης που τίθενται για τις προβλέψεις στην παράγραφο 14.

65. Η προσδοκία μελλοντικών λειτουργικών ζημιών είναι μία ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης μπορεί να είναι απομειωμένα. Μία επιχείρηση ελέγχει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων».

Επαχθείς συμβάσεις

66. **Αν μία επιχείρηση έχει μία σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση σύμφωνα με τη σύμβαση, πρέπει να καταχωρείται και να αποτιμάται ως μία πρόβλεψη.**

67. Πολλές συμβάσεις (για παράδειγμα, κάποιες καθημερινές παραγγελίες αγορών) μπορεί να ακυρώνονται, χωρίς πληρωμή αποζημίωσης στο άλλο μέρος και συνεπώς δεν υπάρχει καμία δέσμευση. Όλες οι συμβάσεις θεμελιώνουν αμφότερα, δικαιώματα και δεσμεύσεις για κάθε ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη. Όταν γεγονότα κάνουν μια σύμβαση επαχθή, η σύμβαση εμπίπτει μέσα στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου και μία υποχρέωση υφίσταται η οποία και καταχωρείται. Εκτελεστέες συμβάσεις που δεν είναι επαχθείς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

68. Αυτό το Πρότυπο ορίζει μια επαχθή σύμβαση ως μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, της σύμβασης υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από αυτήν. Το αναπόφευκτο κόστος σύμφωνα με μία σύμβαση, αντανακλά το ελάχιστο καθαρό κόστος της υπαναχώρησης από τη σύμβαση, που είναι το μικρότερο μεταξύ κόστους εκπλήρωσης αυτής και κάθε αποζημίωσης ή ποινής που προκύπτει από αδυναμία για εκπλήρωση αυτής.

69. Προτού δημιουργηθεί μία ξεχωριστή πρόβλεψη για μία επαχθή σύμβαση, μία επιχείρηση καταχωρεί μία ζημία απομείωσης η οποία έχει προκύψει σε

▼B

περιουσιακά στοιχεία τα οποία αφορούν αποκλειστικά αυτή τη σύμβαση (βλέπε ΔΛΠ 36, «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»).

Αναδιάρθρωση

70. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων που μπορεί να εμπίπτουν στον ορισμό της αναδιάρθρωσης:

(α) Πώληση ή τερματισμός ενός επιχειρηματικού κλάδου.

(β) Το κλείσιμο επιχειρηματικών εγκαταστάσεων σε μία χώρα ή περιοχή ή μετεγκατάσταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από μία χώρα ή περιοχή σε μια άλλη.

(γ) Μεταβολές στη δομή της διεύθυνσης, για παράδειγμα, απάλειψη ενός επιπέδου διεύθυνσης.

(δ) Βασικές αναδιοργανώσεις που έχουν μία ουσιώδη επίδραση στη φύση και στους τομείς που εστιάζονται οι εκμεταλλεύσεις της επιχείρησης.

71. Μία πρόβλεψη για κόστος αναδιάρθρωσης καταχωρείται μόνον όταν τα γενικά κριτήρια καταχώρησης για προβλέψεις που τίθενται στην παράγραφο 14 πληρούνται. Οι παράγραφοι 72-83 ορίζουν πώς εφαρμόζονται τα γενικά κριτήρια καταχώρησης σε αναδιαρθρώσεις.

72. **Μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση προκύπτει μόνον όταν μια επιχείρηση:**

(α) **έχει ένα λεπτομερές τυπικό πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση που εξατομικεύει τουλάχιστον:**

(i) **την επιχειρηματική δραστηριότητα ή το μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αφορά,**

(ii) **τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται,**

(iii) **την εγκατάσταση, τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων, που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της εργασίας τους,**

(iv) **τις δαπάνες που θα αναληφθούν,**

(v) **πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί, και**

(β) **έχει δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία, σε εκείνους που επηρεάζονται, ότι θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση, αρχίζοντας την εφαρμογή αυτού του προγράμματος ή δηλώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε αυτούς που επηρεάζονται από αυτό.**

73. Απόδειξη ότι μία επιχείρηση έχει αρχίσει να εφαρμόζει ένα πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, θα παρεχόταν, για παράδειγμα, με αποξήλωση εργοστασίου ή πώληση περιουσιακών στοιχείων ή με δημόσια δήλωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος. Μία δημόσια δήλωση ενός λεπτομερούς προγράμματος για αναδιάρθρωση συνιστά μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση, μόνον αν γίνεται με ένα τέτοιο τρόπο και με επαρκείς λεπτομέρειες (δηλαδή, εκθέτοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος) που δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους, τέτοιους όπως πελάτες, προμηθευτές και εργαζόμενους (ή στους αντιπροσώπους των), ότι η επιχείρηση θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

74. Για να είναι ένα πρόγραμμα σε θέση να δημιουργεί μία τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν ανακοινώνεται σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, θα πρέπει η εφαρμογή του να προγραμματίζεται να αρχίζει το συντομότερο δυνατό και να ολοκληρώνεται σε ένα χρονικό πλαίσιο που να αποκλείει ουσιώδεις μεταβολές στο πρόγραμμα. Αν αναμένεται ότι θα υπάρξει μία μακρά καθυστέρηση, προτού αρχίσει η αναδιάρθρωση ή ότι η αναδιάρθρωση θα χρειαστεί ένα αδικαιολόγητα μακρύ χρόνο, είναι απίθανο το πρόγραμμα να εγείρει μία βάσιμη προσδοκία προς το μέρος των άλλων ότι η επιχείρηση κατά το παρόν δεσμεύεται σε αναδιάρθρωση, γιατί το πλαίσιο χρόνου παρέχει ευκαιρίες στην επιχείρηση έτσι ώστε να μεταβάλλει τα προγράμματά της.

75. Μία απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λήφθηκε πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν καταλήγει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η επιχείρηση έχει, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού:

(α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, ή

(β) δηλώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος αναδιάρθρωσης σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό με ένα σαφώς καθορισμένο

▼B

τρόπο για να δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η επιχείρηση θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Σε μερικές περιπτώσεις, μια επιχείρηση αρχίζει να εφαρμόζει ένα πρόγραμμα αναδιάρθρωσης ή δηλώνει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζονται, μόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Γνωστοποίηση μπορεί να απαιτείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», αν η αναδιάρθρωση είναι τέτοιας σπουδαιότητας, που η μη γνωστοποίηση της, θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και να λάβουν κατάλληλες αποφάσεις.

76. Μολονότι μία τεκμαιρόμενη δέσμευση δεν δημιουργείται μόνο από μία απόφαση της διεύθυνσης, μία δέσμευση μπορεί να προκύψει από άλλα προγενέστερα γεγονότα μαζί με μία τέτοια απόφαση. Για παράδειγμα, διαπραγματεύσεις με αντιπροσώπους εργαζόμενων για τερματισμό πληρωμών, ή με αγοραστές για την πώληση μιας εκμετάλλευσης, μπορεί να υπόκεινται μόνο στην έγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου. Άπαξ και αυτή η έγκριση έχει παρασχεθεί και ανακοινωθεί σε τρίτους, η επιχείρηση έχει μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση, αν οι όροι της παραγράφου 72 πληρούνται.

77. Σε μερικές χώρες, η απόλυτη εξουσία εκχωρείται σε ένα συμβούλιο, το οποίο στα μέλη του περιλαμβάνει αντιπροσώπους άλλων συμφερόντων εκτός εκείνων της διοίκησης (π.χ. εργαζομένων) ή η κοινοποίηση σε τέτοιες αντιπροσωπείες μπορεί να είναι απαραίτητη πριν ληφθεί από το συμβούλιο απόφαση. Παρ' ότι η απόφαση από ένα τέτοιο συμβούλιο απαιτεί συνεννόηση με αυτούς τους αντιπροσώπους, μπορεί να καταλήξει σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση.

78. **Καμία δέσμευση δεν προκύπτει για πώληση μιας εκμετάλλευσης μέχρις ότου η επιχείρηση δεσμευτεί στην πώληση, δηλαδή υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης.**

79. Ακόμη και όταν μία επιχείρηση έχει λάβει μία απόφαση να πωλήσει μια εκμετάλλευση και έχει ανακοινώσει αυτή την απόφαση δημοσίως, δεν μπορεί να δεσμεύεται στην πώληση μέχρις ότου αναδειχθεί ένας αγοραστής και υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης. Μέχρις ότου υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, η επιχείρηση θα μπορεί να αναθεωρήσει την άποψή της και πράγματι θα πρέπει να ενεργήσει διαφορετικά σε περίπτωση που ένας αγοραστής δεν μπορεί να εντοπισθεί με παραδεκτούς όρους. Όταν η πώληση μιας εκμετάλλευσης παρουσιάζεται ως μέρος μιας αναδιάρθρωσης, τα περιουσιακά στοιχεία της εκμετάλλευσης επανεξετάζονται για απομείωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων». Όταν μία πώληση αποτελεί μόνο ένα μέρος μιας αναδιάρθρωσης, μία τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει για τα άλλα μέρη της αναδιάρθρωσης προτού υπάρξει μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

80. **Μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση οι οποίες:**

(α) **αναγκαστικά προέρχονται από αναδιάρθρωση, και**

(β) **δεν συνδέονται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης.**

81. Μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει τέτοια κόστη, όπως:

(α) επανεκπαίδευσης ή μετάθεσης εν ενεργεία προσωπικού,

(β) έρευνας αγοράς ή

(γ) επενδύσεων σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής

Αυτές οι δαπάνες αφορούν σε μελλοντική διαχείριση της επιχείρησης και δεν είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοιες δαπάνες καταχωρούνται με την ίδια βάση που θα καταχωρούνταν αν προέκυπταν ανεξάρτητα από μία αναδιάρθρωση.

82. Αναγνωρίσιμες μελλοντικές λειτουργικές ζημίες μέχρι την ημερομηνία μιας αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνονται σε μία πρόβλεψη, εκτός αν αυτές αφορούν σε μία επαχθή σύμβαση, όπως ορίστηκε στην παράγραφο 10.

83. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 51, κέρδη από αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δε λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση μιας πρόβλεψης αναδιάρθρωσης, ακόμη και αν η πώληση των περιουσιακών στοιχείων θεωρείται ως μέρος της αναδιάρθρωσης.

▼B

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

84. **Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**

(α) **Τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου.**

(β) **Πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υπαρχόντων προβλέψεων.**

(γ) **Ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

(δ) **Αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

(ε) **Την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από το πέρασμα χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.**

Συγκριτικές πληροφορίες δε χρειάζονται.

85. **Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία πρόβλεψης:**

(α) **Μία σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών οφελών.**

(β) **Μία ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρόνο — διάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχει ικανοποιητική πληροφόρηση, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις κύριες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα, όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 48, και**

(γ) **Το ποσό κάθε αναμενόμενης αποζημίωσης, δηλώνοντας το ποσό κάθε απαίτησης που έχει καταχωρηθεί για αυτή την αναμενόμενη αποζημίωση.**

86. **Εκτός από την περίπτωση που η πιθανότητα κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένη, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μία σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό:**

(α) **Μία εκτίμηση της οικονομικής επίπτωσής της, η οποία αποτιμάται σύμφωνα με τις παραγράφους 36-52.**

(β) **Μία ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής.**

(γ) **Την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.**

87. Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να συναθροιστούν για να αποτελέσουν μία κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων είναι επαρκώς όμοια έτσι ώστε να καταχωρείται μια ενιαία απλή δήλωση σχετικά με αυτά, με σκοπό την τήρηση των προϋποθέσεων των παραγράφων 85 (α) και (β) και 86(α) και (β). Έτσι, μπορεί να είναι σωστό να αντιμετωπίζονται ως μία απλή κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε εγγυήσεις διαφόρων προϊόντων, αλλά δε θα ήταν σωστό να αντιμετωπίζονται ως μία απλή κατηγορία ποσά που αφορούν κανονικές εγγυήσεις και ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

88. Όταν μια πρόβλεψη και μία ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτουν από την ίδια σειρά συνθηκών, μία επιχείρηση προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 84-86 κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

89. **Όταν μία εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μία σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων απαιτήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όπου είναι εφικτό, μία εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης τους, χρησιμοποιώντας για την αποτίμηση τις αρχές που τίθενται για προβλέψεις στις παραγράφους 36-52.**

90. Είναι σημαντικό οι γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες απαιτήσεις να αποφεύγουν να δίδουν παραπλανητικές ενδείξεις πιθανότητας δημιουργίας εσόδου.

91. **Όταν κάθε πληροφόρηση που απαιτείται από τις παραγράφους 86 και 89 δε γνωστοποιείται, γιατί δεν είναι εφικτό να γίνει έτσι, αυτό το γεγονός πρέπει να δηλώνεται.**

▼B

92. **Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, γνωστοποίηση μερικών ή όλων των πληροφοριών που απαιτούνται από τις παραγράφους 84-89 ενδέχεται να προδικάζει σοβαρά τη θέση της επιχείρησης σε μία διαμάχη με άλλα μέρη στο υπό εξέταση θέμα της πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση δε χρειάζεται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά πρέπει να γνωστοποιεί τη γενική φύση της διαμάχης, μαζί με το γεγονός ότι, και το λόγο γιατί, η πληροφόρηση δεν έχει γνωστοποιηθεί.**

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

93. **Το αποτέλεσμα υιοθέτησης αυτού του Προτύπου κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του (ή ενωρίτερα) πρέπει να απεικονίζεται ως μία προσαρμογή του αρχικού υπολοίπου των αποτελεσμάτων εις νέο για την περίοδο για την οποία το Πρότυπο κατ' αρχήν υιοθετείται. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται, αλλά δεν απαιτείται, να προσαρμόσουν το υπόλοιπο έναρξης των αποτελεσμάτων εις νέο για την παλαιότερη περίοδο που παρουσιάζεται και να επαναδιατυπώσουν συγκριτικές πληροφορίες. Αν οι συγκριτικές πληροφορίες δεν επαναδιατυπώνονται, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.**

94. Το Πρότυπο απαιτεί μία διαφορετική μεταχείριση από το ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές». Το ΔΛΠ 8 απαιτεί επαναδιατύπωση συγκριτικής πληροφόρησης (βασικός χειρισμός) ή επιπρόσθετη άτυπη συγκριτική πληροφόρηση πάνω σε μία επαναδιατυπωμένη βάση που γνωστοποιείται (επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός), εκτός αν είναι ανέφικτο να γίνει έτσι.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

95. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.**

96. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά τα μέρη του ΔΛΠ 10 «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» ([1]) που πραγματεύονται τα ενδεχόμενα.

▼M3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-7
Ορισμοί	8-17
Άϋλα περιουσιακά στοιχεία	9-17
Αναγνωρισιμότητα	11-12
Έλεγχος	13-16
Μελλοντικά οικονομικά οφέλη	17
Αναγνώριση και επιμέτρηση	18-67
Διακεκριμένη απόκτηση	25-32
Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων	33-43
Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων	35-41
Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει	42-43

([1]) ΔΛΠ 10: «ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού» με εφαρμογή από 1η Ιανουαρίου 2000.

▼**M3**

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης	44
Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων	45-47
Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία	48-50
Εσωτερικώς δημιουργούμενα άϋλα περιουσιακά στοιχεία	51-67
Φάση έρευνας	54-56
Φάση Ανάπτυξης	57-64
Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου	65-67
Αναγνώριση μιας δαπάνης	68-71
Δαπάνες παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία	71
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	72-87
Μέθοδος κόστους	74
Μέθοδος αναπροσαρμογής	75-87
Ωφέλιμη ζωή	88-96
Άϋλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές	97-106
Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης	97-99
Υπολειμματική αξία	100-103
Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης	104-106
Άϋλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστες ωφέλιμες ζωές	107-110
Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής	109-110
Δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας – ζημίες απομείωσης	111
Αποσύρσεις και διαθέσεις	112-117
Γνωστοποίηση	118-128
Γενικά	118-123
Άϋλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής	124-125
Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης	126-127
Άλλες πληροφορίες	128
Μεταβατικές διατάξεις και ημερομηνία έναρξης ισχύος	129-132
Ανταλλαγές όμοιων περιουσιακών στοιχείων	131
Πρόωρη Εφαρμογή	132
Ανάκληση του ΔΛΠ 38 (εκδοθέν το1998)	133

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 (1998) *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* και θα πρέπει να εφαρμόζεται:

(α) κατά την απόκτηση σε άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

(β) σε όλα τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία, για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άϋλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαιτέρως ένα άλλο Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί όπως μία οντότητα να αναγνωρίζει ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άϋλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία.

▼**M3**

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των άϋλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός:***

(α) άϋλων περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο σκοπό ενός άλλου Προτύπου,

***(β) χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39* Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση**

και

(γ) μεταλλευτικών δικαιωμάτων και δαπανών για εξερεύνηση ή ανάπτυξης και εξόρυξης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων.

3. Αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άϋλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

(α) στα άϋλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (βλέπε ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* και ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις Κατασκευής*).

(β) στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*).

(γ) στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*.

(δ) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους*).

(ε) σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καθώς προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 39. Η αναγνώριση και επιμέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από *το* ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*, το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* και τοΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες*.

(στ) στην υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων)*.

(ζ) στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άϋλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*. Το Δ.Π.Χ.Π. 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για εκείνα τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία.

(η) σε μη κυκλοφορούντα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως διαθέσιμα προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*.

4. Μερικά άϋλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μία νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει αμφότερα άϋλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* ή ως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού ενσώματου ηλεκτρονικού στοιχείου και αντιμετωπίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο.

5. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, 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

▼M3

παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άϋλο 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 άϋλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

7. Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με ένα διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της εξερεύνησης ή ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστήριων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε άλλα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (τέτοια όπως ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλα κόστη (τέτοια όπως κόστη εκκίνησης), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικούς φορείς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Μία ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

(α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,

(β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή

και

(γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά των έλεγχο της αποκτώμενης.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

(α) που ελέγχεται από μία οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων

και

(β) από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του η, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Π., παραδείγματος χάρη του Δ.Π.Χ.Π. 2, **Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.**

▼M3

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

***Ζημία απομείωσης* είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.**

Ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά χρήματος.

Έρευνα είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Υπολειμματική αξίαενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε επί του παρόντος από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

***Ωφέλιμη ζωή* είναι:**

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα

ή

(β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Άϋλα περιουσιακά στοιχεία

9. Οι οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άϋλων πηγών πόρων τέτοιων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων σημάτων προϊόντων και εκδοτικών τίτλων). Κοινά παραδείγματα στοιχείων που εμπερικλείονται σε αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, υποθηκικά δικαιώματα εξυπηρέτησης, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοστώσεις, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδια αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς.

10. Μερικά μόνο από τα στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 9 πληρούν τον ορισμό ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή, αναγνωρισιμότητα, έλεγχο πάνω σε ένα πόρο και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου δεν πληροί τον ορισμό ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε παράγραφο 68).

Αναγνωρισιμότητα

11. Ο ορισμός ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί όπως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών

▼M3

οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαιτέρως. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ'ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μία πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

12. ***Το περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας κατά τον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου όταν:***

(α) διαχωρίζεται, ήτοι 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 υποχρεώσεις.

Έλεγχος

13. Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρεε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.

14. Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια.

15. Η οντότητα μπορεί να έχει μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Η οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητές του σε αυτήν. Όμως, συνήθως μία οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου. Για έναν όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα χρήσης του και λήψης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και, επίσης πληροί τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.

16. Η οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οντότητα. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οντότητα, η οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό των άϋλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οντότητα είναι παρόλ'αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι πελατειακές σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

▼M3

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

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

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

18. Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μία οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

(α) τον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους 8-17)

και

(β) τα κριτήρια αναγνώρισης (βλέπε παραγράφους 21-23).

Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άϋλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του.

19. Οι παράγραφοι 25-32 ασχολούνται με την εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί ξεχωριστά και οι παράγραφοι 33-43 ασχολούνται με την εφαρμογή σε άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων. Η παράγραφος 44 ασχολείται με την αρχική επιμέτρηση των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν με κρατική επιχορήγηση, οι παράγραφοι 45-47 με ανταλλαγές άϋλων περιουσιακών στοιχείων και οι παράγραφοι 48-50 με τον χειρισμό της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας. Οι παράγραφοι 51-67 ασχολούνται με την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση των εσωτερικών δημιουργούμενων άϋλων περιουσιακών στοιχείων

20. Η φύση των άϋλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άϋλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άϋλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άϋλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες – δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άϋλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου – θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Με συνέπεια προς την παράγραφο 63, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης.

21. ***Ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:***

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

και

(β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

22. ***Η οντότητα πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διεύθυνσης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.***

23. Η οντότητα χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει τον βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης, δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

▼M3

24. ***Ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος.***

Διακεκριμένη απόκτηση

25. Κανονικά, η τιμή που καταβάλει η οντότητα ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 (α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.

26. Επί πλέον, το κόστος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.

27. Το κόστος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείο 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 επιρριπτέο κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.

28. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

(α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους)* που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

(β) οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου

και

(γ) το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.

29. Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

(α) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),

(β) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)

και

(γ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

30. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου:

(α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα

και

(β) οι αρχικές λειτουργικές ζημίες, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου.

31. Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τις δραστηριότητες για την ανάπτυξη. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών

▼M3

αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

32. Αν πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης, εκτός αν κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τον χειρισμό της κεφαλαιοποίησης που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού.*

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

33. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων,* αν ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 (α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.

34. Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το Δ.Π.Χ.Π. 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άϋλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο, διακεκριμένα από την εύλογη αξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου, αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις για ορισμό ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί προϋποθέσεις για ορισμό ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο όταν:

(α) πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο

και

(β) είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων

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

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

37. Ομοίως, οι όροι «εμπορικό σήμα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων, Όμως, ο πρώτος είναι γενικά όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα τεχνικής εξυπηρέτησης) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και της τεχνικής εμπειρογνωμοσύνης. Ο αποκτών αναγνωρίζει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο μία ομάδα συμπληρωματικών άϋλων περιουσιακών στοιχείων που

▼M3

συνιστούν ένα σήμα αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων δεν επιμετρώνται αξιόπιστα. Αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ο αποκτών δύναται να τις αναγνωρίσει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο εφόσον τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές.

38. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είναι όταν το άϋλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και είτε:

(α) δεν μπορεί να διαχωριστεί είτε

(β) μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων ανταλλαγής για τα ίδια η παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμηση της εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα συνεπάγετο τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.

39. Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργός αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε επίσης παράγραφο 78). Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Αν τρέχουσες προσφερόμενες τιμές δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης όμοιας συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία ουσιώδης μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας της συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία εκτιμάται η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

40. Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του είναι το ποσό που η οντότητα θα είχε πληρώσει γι'αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.

41. Οι οντότητες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άϋλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα. Αυτές οι τεχνικές μπορεί να χρησιμοποιούνται για αρχική επιμέτρηση ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αν επιδίωξη τους είναι να εκτιμούν την εύλογη αξία και αν αυτές αντανακλούν τρέχουσες συναλλαγές και πρακτικές του κλάδου στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο. Στις τεχνικές αυτές περιλαμβάνονται, όταν αρμόζει:

(α) η χρήση συντελεστώνπολλαπλασιασμούπου αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς σε δείκτες που οδηγούν την κερδοφορία του περιουσιακού στοιχείου (όπως έσοδα, μερίδιο αγοράς και κέρδη εκμετάλλευσης) ή τα έσοδα από δικαιώματα που θα μπορούσαν να αποκτηθούν από την παραχώρηση των δικαιωμάτων του άϋλου περιουσιακού στοιχείου σε έτερο μέρος σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (όπως κατά την προσέγγιση «απαλλαγή μέσω δικαιωμάτων»)

ή

(β) η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει

42. ***Δαπάνες για έρευνα ή ανάπτυξη που:***

(α) σχετίζονται με έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μία συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο

και

(β) πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του έργου θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 54-62.

▼**M3**

43. Η εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 54-62 σημαίνει ότι οι μεταγενέστερες δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν σε έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη και το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μία συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο:

(α) αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνη που αφορά την έρευνα,

(β) αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνες που αφορούν την ανάπτυξη που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο της παραγράφου 57

και

(γ) προστίθενται στη λογιστική αξία του αποκτώμενου έργου έρευνας ή ανάπτυξης αν είναι δαπάνη που αφορά την ανάπτυξη η οποία πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 57.

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

44. Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία οντότητα άϋλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοστώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*, η οντότητα μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει τόσο, το άϋλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά. Αν η οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, η οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μία τεκμαρτή αξία (σύμφωνα με τον άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 20) πλέον κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται.

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

45. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άϋλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άϋλου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

46. Η οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

(α) η σύνθεση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος και το ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής

και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές

▼M3

ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

47. Η παράγραφος 21(β) ορίζει ειδικώς ότι προϋπόθεση της αναγνώρισης άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να επιμετράται αξιόπιστα. Η εύλογη αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. 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 κόστους εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

48. ***Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν θα αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.***

49. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μία αναγνωρίσιμη πηγή πόρων (ήτοι δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

50. Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράψουν μία σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Όμως τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άϋλα περιουσιακά στοιχεία

51. Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άϋλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο:

(α) να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη

και

(β) να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την αρχική επιμέτρηση ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις και οδηγίες των παραγράφων 52-67 για όλα τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άϋλα περιουσιακά στοιχεία.

52. Η οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άϋλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

(α) μία φάση έρευνας

και

(β) μία φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα» και «ανάπτυξη» ορίζονται, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μία ευρύτερη έννοια για το σκοπό αυτού του Προτύπου.

53. Αν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άϋλου περιου-

▼M3

σιακού στοιχείου, η οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως αν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

Φάση έρευνας

54. ***Άϋλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.***

55. Στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

56. Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

(α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,

(β) η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,

(γ) η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

και

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

Φάση Ανάπτυξης

57. ***Ένα άϋλο 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 άϋλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.

(β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άϋλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.

(γ) την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άϋλο περιουσιακό στοιχείο.

(δ) πως το άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άϋλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άϋλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

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

(στ) την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άϋλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεως του.

58. Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άϋλο 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.

59. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:

(α) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων,

(β) ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπεριεκλείουν νέα τεχνολογία,

(γ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή

και

(δ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

▼**M3**

60. Για να αποδείξει η οντότητα πως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του ΔΛΠ 36.

61. Διαθεσιμότητα πόρων για ολοκλήρωση, χρησιμοποίηση και απόκτηση των ωφελειών από ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποδεικνύεται, για παράδειγμα, από ένα επιχειρησιακό πρόγραμμα που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οντότητας να εξασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα της εξωτερικής χρηματοδότησης με την εξασφάλιση ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.

62. Τα κοστολογικά συστήματα της οντότητας μπορεί συχνά να αποτιμούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά, όπως μισθοί και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται για να εξασφαλίσουν συγγραφικά δικαιώματα ή άδειες ή ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού.

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

64. Δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως άϋλα περιουσιακά στοιχεία.

Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου

65. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου για το σκοπό της παραγράφου 24 είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άϋλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης των παραγράφων 21, 22 και 57. Η παράγραφος 71 απαγορεύει επαναφορά δαπανών που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως ως έξοδα.

66. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:

(α) το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άϋλου περιουσιακού στοιχείου,

(β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους)* που προκύπτουν άμεσα από την δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,

(γ) οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων

και

(δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

Το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού*, καθορίζει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως στοιχείο του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

67. Τα ακόλουθα δεν είναι συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου:

(α) έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση,

▼M3

(β) καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση

και

(γ) δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την Παράγραφο 65

Μία οντότητα αναπτύσσει μία νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια του 20Χ5 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν ΝΜ 1 000 (*), από τις οποίες ΝΜ900 πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1 Δεκεμβρίου 20Χ5 και ΝΜ 100 πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1 Δεκεμβρίου 20Χ5 και 31 Δεκεμβρίου 20Χ5. Η οντότητα είναι σε θέση να αποδείξει ότι, κατά την 1 Δεκεμβρίου 20Χ5, η παραγωγική διαδικασία πληρούσε τα κριτήρια για αναγνώριση ως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο. Το ανακτήσιμο ποσό της τεχνογνωσίας που ενσωματώθηκε στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται ότι είναι ΝΜ500

Στο τέλος του 20Χ5, η παραγωγική διαδικασία καταχωρείται ως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο με ένα κόστος ΝΜ100 (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που τα κριτήρια αναγνώρισης πληρούνταν, τουτέστιν, 1 Δεκεμβρίου 20Χ5). Οι δαπάνες ΝΜ900 που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1 Δεκεμβρίου 20Χ5 αναγνωρίζονται ως έξοδα, γιατί τα κριτήρια αναγνώρισης δεν πληρούνταν μέχρι την 1 Δεκεμβρίου 20Χ5. Αυτές οι δαπάνες δεν αποτελούν μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας που αναγνωρίστηκε στον ισολογισμό.

Κατά τη διάρκεια του 20Χ6 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες ΝΜ2 000. Στο τέλος του 20Χ6 το ανακτήσιμο ποσό της τεχνογνωσίας που ενσωματώνεται στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται να είναι ΝΜ1 900.

Στο τέλος του 20Χ6, το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας είναι ΝΜ2 100 (ΝΜ100 δαπάνες που αναγνωρίστηκαν στο τέλος του 20Χ5 πλέον ΝΜ2 000 δαπάνες που αναγνωρίστηκαν στο 20Χ6). Η οντότητα αναγνωρίζει μία ζημία απομείωσης ύψους ΝΜ200 για να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της διαδικασίας πριν από τη ζημία απομείωσης (ΝΜ2 100) στο ανακτήσιμο ποσό της (ΝΜ1 900). Αυτή η ζημία απομείωσης θα αναστραφεί σε μία επόμενη περίοδο, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την αναστροφή μίας ζημίας απομείωσης του ΔΛΠ 36.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

68. ***Δαπάνες για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:***

(α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης (βλέπε παραγράφους 18–67)

ή

(β) το στοιχείο αποκτάται μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων).

69. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία οντότητα, αλλά κανένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, εκτός αν αποτελεί μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, οι δαπάνες για έρευνα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν

(*) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε (ΝΜ).«νομισματικές μονάδες»

▼**M3**

πραγματοποιούνται (βλέπε παράγραφο 54). Άλλα παραδείγματα δαπανών που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:

(α) δαπάνες για δραστηριότητες εκκίνησης (ήτοι κόστη εκκίνησης), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*. Τα κόστη εκκίνησης μπορεί να αποτελούνται από κόστη εγκατάστασης όπως νομικά κόστη και κόστη γραμματείας που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης (ήτοι κόστη προ της έναρξης) ή δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (ήτοι κόστη προ της λειτουργίας).

(β) δαπάνες εκπαίδευσης.

(γ) δαπάνες διαφήμισης και/ή προώθησης.

(δ) δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.

70. Η παράγραφος 68 δεν αποκλείει αναγνώριση μιας προπληρωμής ως ενός περιουσιακού στοιχείου, όταν η πληρωμή για την παράδοση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών.

Δαπάνες παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

71. ***Δαπάνες, για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχαν αναγνωριστεί ως έξοδα δεν θα αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία.***

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

72. ***Η οντότητα θα επιλέγει ως λογιστική της πολιτική τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74 ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής της παραγράφου 75. Αν ένα άϋλο 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.***

73. Μία κατηγορία άϋλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άϋλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις πού αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

Μέθοδος κόστους

74. ***Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.***

Μέθοδος αναπροσαρμογής

75. ***Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η εύλογη αξία θα προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μη διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.***

76. Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει:

(α) την επανεκτίμηση άϋλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία

ή

(β) την αρχική αναγνώριση άϋλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

77. Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς αναγνωριστεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό

▼M3

στοιχείο, για το λόγο ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας (βλέπε παράγραφο 65), η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό (βλέπε παράγραφο 44).

78. Είναι ασύνηθες μια ενεργός αγορά με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στην παράγραφο 8 να υπάρχει για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί να συμβεί. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοστώσεις παραγωγής. Όμως, μία ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα έκδοσης ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, μολονότι άϋλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται και συμβάσεις διαπραγματεύονται μεταξύ κατ' ιδίαν αγοραστών και πωλητών, οι συναλλαγές αυτές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που καταβάλλεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου. Τέλος, οι τιμές συχνά δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.

79. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μία περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άϋλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις σε εύλογη αξία δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άϋλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασήμαντες διακυμάνσεις σε εύλογη αξία.

80. Αν ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής:

(α) είτε αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του,

(β) είτε συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

81. ***Αν ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άϋλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, για το λόγο ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημία απομείωσης.***

82. ***Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άϋλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί εφεξής να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης απόσβεσης και κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης ζημίας απομείωσης.***

83. Το γεγονός ότι δεν υπάρχει πλέον μία ενεργός αγορά για ένα αναπροσαρμοσμένο άϋλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να δείχνει ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και ότι χρειάζεται να εξεταστεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ *36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.

84. Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργός αγορά σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.

85. ***Αν η λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.***

86. ***Αν η λογιστική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται***

▼M3

στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση 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.

87. Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν πραγματοποιηθεί η διαφορά. Το σύνολο της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Όμως, μέρος της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί, καθώς το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό της διαφοράς που πραγματοποιείται είναι η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε αναγνωριστεί με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά από τα «πλεονάσματα αναπροσαρμογής» στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

88. ***Η οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη 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 άϋλο 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 ταμιακές εισροές για την οντότητα.***

89. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται (βλέπε παραγράφους 97-106) και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται (βλέπε παραγράφους 107-110). Τα Επεξηγηματικά Παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άϋλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

90. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:

(α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,

(β) των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής 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 ή άλλων τύπων απαξίωσης,

(δ) της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,

(ε) τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,

(στ) του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,

(ζ) της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων

και

(η) αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

91. Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

▼M3

92. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.

93. Η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μία συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μίας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.

94. ***Η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα δεν θα υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο που δύναται να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή του άϋλου περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο (τις περιόδους) ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.***

95. Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

96. Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μία οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος:

(α) υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει,

(β) υπάρχει απόδειξη 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 που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός νέου άϋλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

ΆΫΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης

97. ***Το αποσβέσιμο ποσό ενός άϋλου 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 θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5*** **Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.*** ***Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.***

▼M3

98. Μία 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 της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασιζόμενη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μία μέθοδο απόσβεσης για άϋλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.

99. Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλέπε ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*).

Υπολειμματική αξία

100. ***Η υπολειμματική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:***

(α) υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του

ή

(β) υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:

(i) η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά

και

(ii) πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

101. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μία υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η οντότητα αναμένει να διαθέσει το άϋλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

102. Μία εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές, που θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους. Μία μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*.

103. Η υπολειμματική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείο είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης

104. ***Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άϋλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μία ουσιώδη μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται έτσι ώστε να αντανακλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.***

▼M3

105. Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.

106. Συν το χρόνο, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρεύσουν στην οντότητα από ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μία μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη παρά μία σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι, όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μία άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μη λαμβάνονται μέχρι τις τελευταίες περιόδους.

ΆΫΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

107. ***Ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται.***

108. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων,* η οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους

(α) ετησίως

και

(β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άϋλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομειωση αξίας.

Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

109. ***Η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου 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 περιορισμένη θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8*** **Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.**

110. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οντότητα εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ – ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

111. Για να προσδιορίσει πότε ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Εκείνο το Πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οντότητα αναθεωρεί η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

112. ***Ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα διαγράφεται:***

(α) κατά τη διάθεση

ή

(β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

113. ***Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17*** **Μισθώσεις** ***απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται στα έσοδα.***

▼M3

114. Η διάθεση ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 *Έσοδα* για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

115. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 21 η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.

116. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άϋλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άϋλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

117. Η απόσβεση ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άϋλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως προοριζόμενο για πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Γενικά

118. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άϋλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άϋλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άϋλων περιουσιακών στοιχείων:***

(α) αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

(β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άϋλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,

(γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου,

(δ) το συγκεκριμένο κονδύλιο (τα συγκεκριμένα κονδύλια) της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άϋλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται,

(ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

(i) προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

(ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

(iii) αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 75, 85 και 86 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36* Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων *(αν υπάρχουν),

(iv) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

▼M3

(v) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

(vi) κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(vii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας

και

(viii) άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

119. Μία κατηγορία άϋλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οντότητας. Παραδείγματα ιδιαίτερων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

(α) εμπορικά σήματα,

(β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους έκδοσης,

(γ) λογισμικό,

(δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,

(ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,

(στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα

και

(ζ) άϋλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Οι κατηγορίες που αναφέρονται ανωτέρω διαχωρίζονται (συναθροίζονται) σε μικρότερες (μεγαλύτερες) κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε περισσότερο σχετικές πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

120. Η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άϋλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 118 (ε) (iii)-(v).

121. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί το είδους και το ποσό μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μία ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μία ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

(α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άϋλου περιουσιακού στοιχείο,

(β) στη μέθοδο απόσβεσης

ή

(γ) στην υπολειμματική αξία.

122. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα:***

(α) για άϋλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχων αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία εκείνου του περιουσιακού στοιχείου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής. Γνωστοποιώντας αυτούς τους λόγους, η οντότητα θα περιγράψει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή.

(β) μία περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε κατ' ιδίαν άϋλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

(γ) για τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μίας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία (βλέπε παράγραφο 44):

(i) την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,

(ii) τη λογιστική αξία τους

▼**M3**

και

(iii) αν επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

(δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άϋλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητος είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων.

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

123. Όταν η οντότητα περιγράφει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου ως αόριστο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη τον πίνακα των παραγόντων στην παράγραφο 90.

Άϋλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

124. ***Αν άϋλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:***

(α) κατά κατηγορία άϋλων περιουσιακών στοιχείων:

(i) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

(ii) τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άϋλων περιουσιακών στοιχείων,

και

(iii) τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άϋλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση, με τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74,

(β) το ποσό του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που αφορά στα άϋλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους

και

(γ) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόσθηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

125. Μπορεί να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, κατηγορίες δεν συναθροίζονται, αν αυτό θα κατέληγε στη ενοποίηση μιας κατηγορίας άϋλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά αποτιμώμενα σύμφωνα με τις μεθόδους του κόστους και της αναπροσαρμογής.

Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

126. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί το άθροισμα των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.***

127. Τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης συνθέτουν όλες οι δαπάνες που άμεσα αφορούν τις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης (βλέπε παραγράφους 66-67 για οδηγίες σχετικά με τον τύπο των δαπανών που συμπεριλαμβάνεται για το σκοπό της απαίτησης γνωστοποίησης της παραγράφου 126).

Άλλες πληροφορίες

128. Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται, να δίδει τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) μία περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άϋλου περιουσιακού στοιχείου που είναι ακόμη σε χρήση

και

(β) μία σύντομη περιγραφή των σημαντικών άϋλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου ή γιατί είχαν αγοραστεί ή δημιουργηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* που εκδόθηκε το 1998.

▼M3

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

129. ***Αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του Δ.Π.Χ.Π. 3* Συνενώσεις Επιχειρήσεων *να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του Δ.Π.Χ.Π. 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των αναγνωρισμένων της άϋλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8* Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

130. ***Σε διαφορετική περίπτωση, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:***

(α) στη λογιστική αντιμετώπιση άϋλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004

και

(β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άϋλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόζει τη λογιστική αξία των άϋλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άϋλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Ανταλλαγές όμοιων περιουσιακών στοιχείων

131. Η απαίτηση των παραγράφων 129 και 130(β) να εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό μελλοντικά σημαίνει ότι εάν μία ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων επιμετρήθηκε πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος Προτύπου βάσει της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ώστε να αντανακλά την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Πρόωρη Εφαρμογή

132. ***Οι οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 130 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις το παρόντος Προτύπου πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 130. Όμως, αν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, θα εφαρμόσει επίσης τα Δ.Π.Χ.Π. 3 και ΔΛΠ 36* Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων *(καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 38 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ1998)

133. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* (εκδοθέν το 1998).

▼M2

Διεθνές λογιστικό πρότυπο 39

Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημσία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-7
Ορισμοί	8-9
Ενσωματωμένα παράγωγα	10-13

▼**M2**

Αναγνώριση και διαγραφή	14-42
Αρχική αναγνώριση	14
Διαγραφή χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου	15-23
Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή	24-28
Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή	29
Συνεχιζόμενη ανάμιξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία	30-35
Όλες οι μεταβιβάσεις	36-37
Σύμβαση κανονικής παράδοσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου	38
Διαγραφή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	39-42
Επιμέτρηση	43-70
Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	43-44
Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	45-46
Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	47
Παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη, για την αποτίμηση στην εύλογη αξία	48-49
Επανακατατάξεις	50-54
Κέρδη και ζημίες	55-57
Απομείωση της αξίας και μη εισπραξιμότητα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	58-62
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στο αποσβεσμένο κόστος	63-65
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που τηρούνται λογιστικά στο κόστος	66
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	67-70
Αντιστάθμιση	71-102
Μέσα αντιστάθμισης	72-77
Κατάλληλα μέσα	72-73
Προσδιορισμός των μέσων αντιστάθμισης	74-77
Αντισταθμιζόμενα στοιχεία	78-84
Κατάλληλα στοιχεία	78-80
Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία	81
Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία	82
Προσδιορισμός ομάδων στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία	83-84
Λογιστική αντιστάθμισης	85-101
Αντισταθμίσεις εύλογης αξίας	89-94
Αντισταθμίσεις ταμιακών ροών	95-101
Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης	102
Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατικές διατάξεις	103-108
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	109-110

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 39 (αναθεωρημένο το 2000) *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται.

▼M2

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης για χρηματοοικονομικά μέσα παρατίθενται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση*.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:***

   (α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το *ΔΛΠ 27* Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, *ΔΛΠ 28* Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή *ΔΛΠ 31* Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες. *Ωστόσο, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενής εταιρία ή κοινοπραξία που σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.* Επίσης, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες εκτός αν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου της οντότητας του ΔΛΠ 32.

   (β) δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17. *Ωστόσο,*

      (i) απαιτήσεις από μισθώματα που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν τη διαγραφή και την απομείωση του παρόντος Προτύπου (βλέπε παραγράφους 15-37, 58, 59, 63-65 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ36-ΟΕ52 και ΟΕ84-ΟΕ93),

      (ii) απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν στη διαγραφή του παρόντος Προτύπου (βλέπε παραγράφους 39-42 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ57-ΟΕ63)

      και

      (iii) παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις που υπόκεινται στις διατάξεις αφορούν ενσωματωμένα παράγωγα του παρόντος Προτύπου (βλέπε παραγράφους 10-13 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ27-ΟΕ33).

   ***(γ) δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19* Παροχές σε Εργαζομένους.**

   (δ) δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Όμως, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το Πρότυπο αυτό σε χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν τη μορφή ασφαλιστηρίου συμβολαίου (ή συμβολαίου αντασφάλισης) όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6 του ΔΛΠ 32, αλλά που κυρίως αφορά τη μεταφορά του χρηματοοικονομικού κινδύνου που περιγράφεται στην παράγραφο 52 εκείνου του Προτύπου. Επιπροσθέτως, παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια που υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν ενσωματωμένα παράγωγα του παρόντος Προτύπου (βλέπε παραγράφους 10-13 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ27-ΟΕ33).

   (ε) χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ανταποκρίνονται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στα μέσα αυτά, εκτός αν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του (α), ανωτέρω.

   (στ) συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης (συμπεριλαμβανομένων πιστωτικών επιστολών και άλλων συμβολαίων που καλύπτουν τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής) που προβλέπουν συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου (βλέπε παράγραφο 3) Ο εκδότης τέτοιας σύμβασης χρηματοοικονομικής εγγύησης θα την αναγνωρίσει αρχικά στην εύλογη αξία και στη συνέχεια θα την

▼M2

επιμετρήσει στο υψηλότερο μεταξύ (i) του ποσού που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 **Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και** *(ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18* **Έσοδα,** *αν απαιτείται. Οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν στη διαγραφή (βλέπε παραγράφους 39-42 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ57-ΟΕ63).*

(ζ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε παραγράφους 65-67 του ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). *Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.*

(η) συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή χρημάτων με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές (βλέπε Προσάρτημα Α παράγραφο ΟΕ1). Όμως, άλλοι τύποι παραγώγων που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν σε ενσωματωμένα παράγωγα (για παράδειγμα, αν μία ανταλλαγή επιτοκίων εξαρτάται από κάποια κλιματολογική μεταβλητή όπως τις ημέρες που η θερμοκρασία υπερβαίνει κάποιους βαθμούς Κελσίου, η συνιστώσα της ανταλλαγής επιτοκίων είναι ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου – βλέπε παραγράφους 10-13 και Προσάρτημα Α, παραγράφους ΟΕ27-ΟΕ63).

(θ) εκτός από τη περιγραφή της παραγράφου 4, οι δανειακές δεσμεύσεις που δεν μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο. Μία δανειακή δέσμευση δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί συμψηφιστικά απλά και μόνον επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις (για παράδειγμα ενυπόθηκο δάνειο για κατασκευή που εξοφλείται με δόσεις ανάλογα με την πρόοδο της κατασκευής). Ο εκδότης μιας δέσμευσης παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς θα την αναγνωρίσει αρχικά στην εύλογη αξία, επιμετρώντας τη στη συνέχεια στο υψηλότερο ποσό μεταξύ *(i) του ποσού που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 και (ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένο κατά τη σωρευμένη απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, όπου απαιτείται. Ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 σε άλλες δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν τη διαγραφή (βλέπε παραγράφους 15-42 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ36-ΟΕ63).*

3. *Οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου, αν προβλέπουν τη διενέργεια πληρωμών σε αντιστοιχία με τις μεταβολές καθορισμένου επιτοκίου, την τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, την τιμή εμπορεύματος, μιας συναλλαγματικής ισοτιμίας, δεικτών τιμών ή επιτοκίων, μιας πιστωτικής διαβάθμισης ή άλλων μεταβλητών (μερικές φορές αποκαλούνται το «υποκείμενο»). Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που απαιτεί πληρωμή αν η πιστωτική διαβάθμιση ενός οφειλέτη πέσει κάτω από ένα συγκεκριμένο επίπεδο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.*

4. *Οι δανειακές δεσμεύσεις που η οντότητα ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Η οντότητα που έχει πρακτική παρελθόντος πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δανειακές δεσμεύσεις της σύντομα μετά τη δημιουργία τους, θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας.*

5. *Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο η με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ως αν τα συμβόλαια ήσαν χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβολαίων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείο σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.*

▼M2

6. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

(α) όταν οι όροι του συμβολαίου επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων,

(β) όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει συναφείς συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβόλαια συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν την άσκηση ή την εκπνοή της),

(γ) όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδος του διαπραγματευτή

και

(δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι άμεσα μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μία σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το (β) ή το (γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Άλλες συμβάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 5 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

7. Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 6(α) ή (δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Τέτοιο συμβόλαιο δεν μπορεί να συναφθεί για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οντότητας για τη αγορά, πώληση ή χρήση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. Οι όροι που καθορίζονται στο ΔΛΠ 32 χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο αυτό με τις έννοιες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32. Το ΔΛΠ 32, δίδει τον ορισμό των ακόλουθων όρων:

— χρηματοοικονομικό μέσο

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

— χρηματοοικονομική υποχρέωση

— συμμετοχικός τίτλος

και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την εφαρμογή των ορισμών αυτών.

9. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Ορισμός του Παραγώγου

Παράγωγο είναι χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παραγράφους 2-7) και έχει τα τρία ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) η αξία του μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή ενός καθορισμένου επιτοκίου, τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, τιμής εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή συναφούς μεταβλητής (μερικές φορές καλούμενη το «υποκείμενο»),

(β) δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς

▼M2

και

(γ) διακανονίζεται σε μια μελλοντική ημερομηνία.

Ορισμοί για τις Τέσσερις Κατηγορίες Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που πληροί οποιονδήποτε εκ των δύο όρων που ακολουθούν:

(α) Κατατάσσεται ως προοριζόμενο για εμπορική εκμετάλλευση. **Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση κατατάσσεται ως προοριζόμενη για εμπορική εκμετάλλευση αν:**

(i) αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον ή,

(ii) αποτελεί μέρος χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών

ή

(iii) είναι παράγωγο (εκτός από παράγωγο που είναι προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης).

(β) […] Κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο […] που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου μπορεί να προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική αναγνώριση εκτός από επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα (βλέπε παράγραφο 46(γ) και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ80 και ΟΕ81).

Διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με καθορισμένες ή προσδιοριστέες πληρωμές και καθορισμένη λήξη τα οποία η οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα να διακρατήσει μέχρι τη λήξη (βλέπε Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ16-ΟΕ25), εκτός από:

(α) εκείνα που η οντότητα προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική αναγνώριση,

(β) εκείνα που η οντότητα προσδιορίζει ως διαθέσιμα προς πώληση

και

(γ) εκείνα που ανταποκρίνονται στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων.

Η οντότητα δεν θα κατατάσσει κανένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως διακρατούμενο μέχρι τη λήξη, εάν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος έτους ή των δύο προηγούμενων οικονομικών ετών, έχει πωλήσει ή επανακατατάξει σημαντικού ύψους διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις (σε σχέση με το συνολικό χαρτοφυλάκιο επενδύσεων που διακρατούνται μέχρι τη λήξη) πριν από τη λήξη τους, με εξαίρεση των πωλήσεων και επανακατατάξεων που:

(i) βρίσκονται σε μικρή χρονική απόσταση από την ημερομηνία λήξης ή άσκησης του δικαιώματος πρόωρης εξόφλησης (για παράδειγμα, λιγότερους από τρεις μήνες πριν τη λήξη), έτσι ώστε μεταβολές στο ισχύον επιτόκιο της αγοράς να μην έχουν ουσιαστική επίδραση στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου,

(ii) συμβαίνουν αφού η οντότητα έχει ήδη εισπράξει ουσιαστικά το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μέσω προγραμματισμένων καταβολών ή προκαταβολών

ή

(iii) οφείλονται σε μεμονωμένο μη επαναλαμβανόμενο γεγονός πέραν του ελέγχου της οντότητας το οποίο δεν θα μπορούσε ευλόγως να αναμένεται από την οντότητα.

▼M2

Τα δάνεια και οι απαιτήσεις είναι μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με σταθερές ή προσδιοριστέες καταβολές που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά εκτός από:

(α) εκείνα που η οντότητα σκοπεύει να πωλήσει άμεσα ή στο εγγύς μέλλον, που θα καταταχθούν ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και εκείνα που η οντότητα προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική αναγνώριση,

(β) εκείνα που η οντότητα προσδιορίζει ως διαθέσιμα προς πώληση κατά την αρχική αναγνώριση

ή

(γ) εκείνα του οποίου ο κάτοχος δύναται να μην ανακτήσει ουσιαστικά ολόκληρη την αρχική επένδυση, για λόγους εκτός από επιδείνωση πιστοληπτικής αξιοπιστίας, που θα καταταχθούν ως διαθέσιμα προς πώληση.

Συμμετοχή που αποκτήθηκε σε συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι δάνεια και απαιτήσεις (για παράδειγμα, συμμετοχή σε αμοιβαίο ή παρόμοιο κεφάλαιο) δεν αποτελεί δάνειο ή απαίτηση.

Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν κατατάσσονται ως (α) δάνεια και απαιτήσεις (β) επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη ή (γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Ορισμοί που αφορούν στην αναγνώριση και την επιμέτρηση

Το αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι το ποσό στο οποίο αρχικά επιμετρήθηκε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή η χρηματοοικονομική υποχρέωση μετά την αφαίρεση των αποπληρωμών κεφαλαίου, πλέον ή μείον τη συσσωρευμένη απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού αυτού ποσού και του καταβλητέου στη λήξη ποσού υπολογιζόμενη με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, και μετά την αφαίρεση κάθε υποτίμησης (είτε μέσω διαγραφής είτε μέσω σχετικής πρόβλεψης) για απομείωση ή μη εισπραξιμότητα.

Η μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου είναι μία μέθοδος υπολογισμού του αποσβεσμένου κόστους ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων) και επιμερισμού των εσόδων ή εξόδων από τόκους κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου. Το πραγματικό επιτόκιο είναι εκείνο το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια μελλοντικές καταβολές τοις μετρητοίς ή εισπράξεις για τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου ή, όταν απαιτείται, για συντομότερο διάστημα, στην καθαρή λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή τις υποχρέωσης. Κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου, η οντότητα θα υπολογίζει τις ταμιακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν το χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα, προπληρωμές, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν θα λαμβάνει υπόψη μελλοντικές πιστωτικές ζημίες. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλόμενων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε ΔΛΠ 18), τα κόστη συναλλαγής και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει μία παραδοχή ότι οι ταμιακές ροές και η αναμενόμενη ζωή συναφών χρηματοοικονομικών μέσων μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις που είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμιακών ροών ή της αναμενόμενης ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οντότητα θα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμιακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).

Διαγραφή είναι η αφαίρεση ενός ήδη αναγνωρισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τον ισολογισμό της οντότητας.

▼M2

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. (*)

Συμβόλαιο κανονικής παράδοσης είναι η αγορά ή πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει ενός συμβολαίου οι όροι του οποίου απαιτούν παράδοση του περιουσιακού στοιχείου εντός του χρονικού περιθωρίου που καθορίζεται από κανονισμούς ή τους πρότυπους κανόνες της σχετικής αγοράς.

Κόστη συναλλαγής είναι τα διαφορικά κόστη που αφορούν άμεσα στην απόκτηση, έκδοση ή διάθεση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλέπε Προσάρτημα Α παράγραφο ΟΕ13). Διαφορικό κόστος θεωρείται εκείνο που η οντότητα δεν θα είχε υποστεί αν δεν είχε αποκτήσει, εκδώσει ή διαθέσει το χρηματοοικονομικό μέσο.

Ορισμοί που αφορούν στη λογιστική αντιστάθμισης

Μία βέβαιη δέσμευση είναι μία δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή μίας καθορισμένης ποσότητας πόρων σε μία καθορισμένη τιμή και σε μία καθορισμένη μελλοντική ημερομηνία ή ημερομηνίες.

Προσδοκώμενη συναλλαγή είναι μελλοντική συμφωνία που αναμένεται αλλά για την οποία δεν υπάρχει δέσμευση.

Μέσο αντιστάθμισης είναι προσδιοριζόμενο παράγωγο ή (για αντιστάθμιση του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών μόνο) ένα προσδιοριζόμενο, μη παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο ή μία μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση της οποίας η εύλογη αξία ή οι ταμιακές ροές αναμένεται να σταθμίσουν τις μεταβολές της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών ενός προσδιοριζόμενο αντισταθμιστικού στοιχείου (οι παράγραφοι 72-77 και οι παράγραφοι ΟΕ94-ΟΕ97 του Προσαρτήματος Α αναλύουν περαιτέρω τον ορισμό ενός αντισταθμιστικού μέσου).

Αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση, βέβαιη δέσμευση ή πολύ πιθανή μελλοντική προσδοκώμενη συναλλαγή ή καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό που (α) εκθέτει την οντότητα σε κίνδυνο μεταβολών της εύλογης αξίας ή των μελλοντικών ταμιακών ροών, και το οποίο (β) προσδιορίζεται ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο (οι παράγραφοι 78-84 και το Προσάρτημα, παράγραφοι ΟΕ98-ΟΕ101 αναλύουν περαιτέρω τον ορισμό των αντισταθμιζόμενων στοιχείων).

Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή οι ταμιακές ροές του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που αποδίδονται σε αντισταθμιζόμενο κίνδυνο σταθμίζονται από μεταβολές στην εύλογη αξία ή τις ταμιακές ροές του μέσου αντιστάθμισης (βλέπε Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ105-ΟΕ113).

ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

10. Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα συνθετικό στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) χρηματοοικονομικού μέσου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο– με αποτέλεσμα μερικές από τις ταμιακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Το ενσωματωμένο παράγωγο επηρεάζει μερικές ή όλες τις ταμιακές ροές, οι οποίες διαφορετικά με βάση το συμβόλαιο θα έπρεπε να τροποποιηθούν βασιζόμενες σε ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων ή άλλες μεταβλητές. Ένα παράγωγο που συνοδεύει ένα χρηματοοικονομικό μέσο αλλά που βάσει της σύμβασης μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από εκείνο το μέσο ή που έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο από εκείνο το μέσο, δεν είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά διακεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

11. ***Ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, μόνον και μόνον όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:***

    (α) τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτη-

(*) Οι παράγραφοι 48, 49 και ΟΕ69-ΟΕ82 του Προσαρτήματος Α περιέχουν απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

▼M2

ριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου (βλέπε Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ30 και ΟΕ33),

(β) ένα ιδιαίτερο χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παράγωγου,

και

(γ) το υβριδικό (σύνθετο) μέσο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση μέσω των αποτελεσμάτων δεν είναι διαχωρισμένο).

Αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο, αν είναι χρηματοοικονομικό μέσο, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και σύμφωνα με άλλα κατάλληλα ΔΛΠ, αν δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο. Το Πρότυπο αυτό δεν καλύπτει το θέμα της ιδιαίτερης παρουσίασης του ενσωματωμένου παραγώγου στην όψη των οικονομικών καταστάσεων.

12. ***Αν η οντότητα υποχρεούται από το παρόν Πρότυπο να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιό του, αλλά είναι αδύνατο να αποτιμήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο είτε κατά την απόκτησή του είτε σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία αναφοράς, πρέπει να αντιμετωπίζει ολόκληρο το σύνθετο συμβόλαιο ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που προορίζεται για εμπορική εκμετάλλευση.***

13. Αν η οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεων που το διέπουν (για παράδειγμα επειδή το ενσωματωμένο παράγωγο βασίζεται σε συμμετοχική τίτλο που δεν έχει χρηματιστηριακή τιμή), η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού μέσου και της εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου, αν αυτές μπορούν να προσδιοριστούν σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Αν η οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει την εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 12 και το σύνθετο μέσο αντιμετωπίζεται ως προοριζόμενο για εμπορική εκμετάλλευση.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΦΗ

Αρχική αναγνώριση

14. ***Η οντότητα θα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της, όταν, και μόνον όταν, η οντότητα καθίσταται ένας εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου. (Βλέπε παράγραφο 38 σχετικά με τον συνήθη τρόπο αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)***

Διαγραφή χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

15. Για ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 16-23 και το Προσάρτημα, παράγραφοι ΟΕ34-ΟΕ52 εφαρμόζονται σε ενοποιημένο επίπεδο. Συνεπώς, η οντότητα αρχικά ενοποιεί όλες τις θυγατρικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση-Οντότητες Ειδικού Σκοπού* και στη συνέχεια εφαρμόζει τις παραγράφους 16-23 και το Προσάρτημα Α, παραγράφους ΟΕ34-ΟΕ52 στην ομάδα που προκύπτει.

16. ***Πριν την αξιολόγηση εάν και σε ποια έκταση είναι κατάλληλη η διαγραφή σύμφωνα με τις παραγράφους 17-23, η οντότητα προσδιορίζει αν εκείνες οι παράγραφοι θα πρέπει να εφαρμοστούν σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών περιουσιακών στοιχείων) ή σε ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων), ως εξής:***

(α) Οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος μιας ομάδας συναφών περιουσιακών στοιχείων), όταν και μόνον όταν, το μέρος που εξετάζεται για διαγραφή πληροί μία από τις ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις:

(i) Το μέρος αποτελείται μόνον από ειδικώς προσδιοριζόμενες ταμιακές ροές από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οντότητα συνάπτει συμφωνία για διαχωρισμό τοκομεριδίου σύμφωνα με την οποία ο αντισυμβαλλόμενος έχει δικαίωμα επί των ταμιακών ροών που προέρχονται από τόκους αλλά όχι επί των κυρίων ταμιακών ροών ενός χρεωστικού

▼M2

τίτλου, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 17-23 στις ταμιακές ροές που προέρχονται από τόκους.

(ii) Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ'αναλογία (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ταμιακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό όλων των ταμιακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό εκείνων των ταμιακών ροών. Αν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ'αναλογίαν μερίδιο των ταμιακών ροών όταν η μεταβιβάζουσα οντότητα έχει κατ'αναλογίαν μερίδιο.

(iii) Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ'αναλογία (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμιακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό όλων των ταμιακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου που προέρχονται από τόκους, οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό εκείνων των ταμιακών ροών από τόκους. Αν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ'αναλογίαν μερίδιο των προσδιοριζόμενων ταμιακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οντότητα κατ'αναλογίαν μερίδιο.

(β) Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι παράγραφοι 17-23 εφαρμόζονται σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ολόκληρη την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οντότητα μεταβιβάζει (i) τα δικαιώματα επί του πρώτου ή του τελευταίου 90 τοις εκατό των εισπράξεων τοις μετρητοίς από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων) ή (ii) τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό των ταμιακών ροών από ομάδα απαιτήσεων, αλλά παρέχει εγγύηση για την αποζημίωση του αγοραστή για πιστωτικές ζημίες μέχρι το 8 τοις εκατό του κεφαλαίου των απαιτήσεων, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 17-23 σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων).

Στις παραγράφους 17-26, ο όρος «χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο» αναφέρεται είτε σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) καθώς εξατομικεύθηκε στην (α) ανωτέρω είτε, σε διαφορετική περίπτωση, σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

17. *Η οντότητα θα διαγράφει ένα περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:*

(α) εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

ή

(β) μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όπως παρατίθεται στις παραγράφους 18 και 19 και η μεταβίβαση πληροί τους όρους για διαγραφή σύμφωνα με την παράγραφο 20.

(Βλέπε παράγραφο 38 για την κανονική παράδοση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)

18. *Η οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, είτε:*

(α) μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είτε

(β) διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες, βάσει συμφωνίας που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 19.

19. *Όταν η οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (το «αρχικό περιουσιακό στοιχείου»), η οντότητα αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως*

▼M2

μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν και μόνον όταν και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούνται:

(α) Η οντότητα δεν έχει υποχρέωση να καταβάλει τα ποσά στους παρεπόμενους παραλήπτες εκτός αν εισπράξει ισότιμα ποσά από το αρχικό περιουσιακό στοιχείο. Οι βραχυπρόθεσμες προκαταβολές από την οντότητα με δικαίωμα πλήρους ανάκτησης του ποσού που εκταμιεύτηκε συν τους σωρευμένους τόκους δεν παραβιάζουν τον όρο αυτόν.

(β) Οι όροι της σύμβασης μεταβίβασης απαγορεύουν στην οντότητα να πωλήσει ή να δεσμεύσει το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παρά μόνον ως εγγύηση της καταβολής των ταμιακών ροών στους παρεπόμενους παραλήπτες.

(γ) Η οντότητα έχει υποχρέωση να εμβάσει κάθε ταμιακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπόμενων παραληπτών χωρίς ουσιαστική καθυστέρηση. Επιπροσθέτως, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επανεπενδύσει τέτοιες ταμιακές ροές, παρά μόνο για επενδύσεις σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς ορίζονται στο ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών) κατά τη διάρκεια της σύντομης περιόδου του διακανονισμού που διαρκεί από την ημερομηνία της είσπραξης μέχρι την καθορισμένη ημερομηνία του εμβάσματος προς τους παρεπόμενους παραλήπτες και με τον όρο ότι οι τόκοι που λαμβάνονται από τις επενδύσεις αυτές μεταβιβάζονται στους παρεπόμενους παραλήπτες.

20. *Όταν η οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 18), θα αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:*

(α) αν η οντότητα μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα διαγράψει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και θα αναγνωρίσει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις κάθε δικαίωμα και υποχρέωση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση.

(β) αν η οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

(γ) αν η οντότητα δεν έχει ούτε μεταβιβάσει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού μέσου, η οντότητα θα προσδιορίσει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή:

(i) αν η οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, θα διαγράψει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και θα αναγνωρίσει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν στα πλαίσια της μεταβίβασης.

(ii) αν η οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο, θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο βαθμό που συνεχίζει η ανάμιξή της στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 30).

21. Η μεταφορά κινδύνων και ωφελειών (βλέπε παράγραφο 20) αξιολογείται μέσω της σύγκρισης της έκθεσης της οντότητας, πριν και μετά τη μεταβίβαση, με τη μεταβλητότητα των ποσών και του χρονοδιαγράμματος των καθαρών ταμιακών ροών του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Η οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους του κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αν η έκθεσή της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβάλλεται ουσιαστικά λόγω της μεταβίβασης (π.χ., επειδή η οντότητα έχει πωλήσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή. Η οντότητα έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αν η έκθεσή της σε τέτοια μεταβλητότητα δεν είναι πλέον σημαντική σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών που συνδέονται με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (π.χ., επειδή η πώληση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου από την οντότητα υπόκειται μόνο σε δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς στην εύλογη αξία ή η οντότητα έχει μεταβιβάσει ένα κατ'αναλογία μερίδιο των ταμιακών ροών ενός μεγαλύτερο χρηματοοικονομικού περιουσιακού

▼M2

στοιχείου βάσει συμφωνίας, όπως είναι η μερική συμμετοχή σε δανειοδότηση, που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 19).

22. Συχνά, θα είναι σαφές αν η οντότητα έχει μεταβιβάσει ή διατηρήσει ουσιαστικά όλους του κινδύνους ή τα οφέλη της κυριότητας και δεν θα χρειαστεί να γίνουν υπολογισμοί. Σε άλλες περιπτώσεις, θα χρειαστεί να υπολογιστεί και να συγκριθεί η έκθεση της οντότητας στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμιακών ροών πριν και μετά τη μεταβίβαση. Ο υπολογισμός και η σύγκριση γίνεται με τη χρήση κατάλληλου τρέχοντος επιτοκίου της αγοράς ως προεξοφλητικό επιτόκιο. Εξετάζεται κάθε εύλογα πιθανή μεταβλητότητα των καθαρών ταμιακών ροών και το μεγαλύτερο βάρος δίδεται σε εκείνα τα αποτελέσματα που είναι περισσότερο πιθανά.

23. Το αν η οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο (βλέπε παράγραφο 20(γ)) του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο. Αν ο εκδοχέας μπορεί στην πράξη να πωλήσει ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μονόπλευρα και χωρίς να απαιτείται να επιβάλλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση, η οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή

(βλέπε παράγραφο 20(α) και (γ)(i))

24. ***Αν η οντότητα μεταβιβάσει περιουσιακό στοιχείο στα πλαίσια μεταβίβασης που πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική διαγραφή και διατηρεί το δικαίωμα να εξυπηρετεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αμοιβής, θα αναγνωρίσει είτε απαίτηση από διαχείριση είτε υποχρέωση από διαχείριση για εκείνο το συμβόλαιο διαχείρισης. Αν η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει κατάλληλα την οντότητα για τη διαχείριση, πρέπει να αναγνωριστεί διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή. Αν η αμοιβή που θα ληφθεί αναμένεται ότι θα είναι επαρκής αποζημίωση για τη διαχείριση, θα αναγνωριστεί διαχειριστική απαίτηση, το ποσό της οποίας θα προσδιοριστεί βάσει του επιμερισμού της λογιστικής αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου, σύμφωνα με την παράγραφο 27.***

25. ***Αν, λόγω της μεταβίβασης, ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαγραφεί αλλά η μεταβίβαση καταλήγει στην απόκτηση νέου χρηματοοικονομικού στοιχείου ή την ανάληψη νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την οντότητα ή σε διαχειριστική υποχρέωση, η οντότητα θα αναγνωρίσει το νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή τη διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία.***

26. ***Κατά τη διαγραφή ολόκληρου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ:***

(α) της λογιστικής αξίας

και

(β) του αθροίσματος του (i) ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται) και (ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια (βλέπε παράγραφο 55(β))

θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

27. ***Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου (π.χ., όταν η οντότητα μεταβιβάζει ταμιακές ροές από τόκους που αποτελούν μέρος ενός χρεωστικού τίτλου βλέπε παράγραφο 16(α)) και το μεταβιβαζόμενο μέρος πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική διαγραφή, η προηγούμενη λογιστική αξία του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου θα κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει διαγραφεί, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για το σκοπό αυτό, μία διαχειριστική απαίτηση που διατηρείται θα αντιμετωπίζεται ως μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Η διαφορά μεταξύ:***

(α) της λογιστικής αξίας που έχει επιμεριστεί στο μέρος που διαγράφηκε

και

(β) του αθροίσματος του (i) ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που διαγράφηκε (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού

▼M2

στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται) και (ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια (βλέπε παράγραφο 55(β))

θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που διαγράφηκε, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

28. Όταν η οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού μέσου ανάμεσα σε μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και σε μέρος που έχει διαγραφεί, η εύλογη αξία εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται πρέπει να προσδιοριστεί. Όταν η οντότητα έχει ιστορικό πώλησης μερών που είναι παρεμφερή προς το μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται ή υπάρχουν άλλες συναλλαγές στην αγορά για τέτοια μέρη, οι πρόσφατες τιμές των πραγματικών συναλλαγών παρέχουν την καλύτερη εκτίμηση της εύλογη αξίας του. Όταν δεν υπάρχουν τιμές αναφοράς ή πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά προς υποστήριξη της εύλογης αξίας εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται, η καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού στοιχείου ως σύνολο και της ανταλλαγής που λήφθηκε από τον εκδοχέα για το μέρος που διαγράφηκε.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή

(βλέπε παράγραφο 20(β))

29. ***Αν μία μεταβίβαση δεν καταλήγει σε διαγραφή επειδή η οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα συνεχίσει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του και θα αναγνωρίσει χρηματοοικονομική υποχρέωση για το αντάλλαγμα που λήφθηκε. Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οντότητα θα αναγνωρίζει κάθε έσοδο από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο και κάθε έξοδο από τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.***

Συνεχιζόμενη ανάμιξη σε μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία

(βλέπε παράγραφο 20(γ)(ii))

30. ***Αν ή οντότητα ούτε μεταβιβάζει ούτε διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός μεταβιβαζόμενο περιουσιακού στοιχείου και διατηρεί τον έλεγχο του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξής της. Η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης στο μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι η έκταση κατά την οποία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα:***

(α) όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη τη οντότητας λαμβάνει τη μορφή της εγγύησης του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας αντιπροσωπεύεται από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ (i) του ποσού του περιουσιακού στοιχείου και (ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος που η οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»).

(β) όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός πωληθέντος ή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης (ή και τα δύο) επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας είναι το ποσό του μεταβιβαζόμενου στοιχείου που η οντότητα μπορεί να επαναγοράσει. Όμως, στην περίπτωση ενός πωληθέντος δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή επί ενός περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται στην εύλογη αξία, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης (βλέπε παράγραφο ΟΕ48).

(γ) όταν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός δικαιώματος προαίρεσης που διακανονίζεται τοις μετρητοίς ή παρεμφερούς όρου επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης της οντότητας επιμετράται όπως τα δικαιώματα προαίρεσης που δεν διακανονίζονται τις μετρητοίς, όπως παρατίθεται στη (β) ανωτέρω.

▼M2

31. *Όταν η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξής της, αναγνωρίζει παράλληλα και μία συνδεδεμένη υποχρέωση. Παρά τις υπόλοιπες απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου, το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται σε βάση που αντανακλά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχει διατηρήσει η οντότητα. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται κατά τρόπο ώστε η καθαρή λογιστική αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και η συνδεδεμένη υποχρέωση:*

(α) είναι το αποσβεσμένο κόστος των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που διατηρήθηκαν από την οντότητα, αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος

ή

(β) ισούται με την εύλογη αξία των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που διατηρήθηκαν από την οντότητα, όταν επιμετρώνται σε ανεξάρτητη βάση, αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία.

32. *Η οντότητα θα συνεχίσει να αναγνωρίζει κάθε έσοδο που ανακύπτει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξής της και θα αναγνωρίζει παράλληλα και κάθε έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.*

33. *Για το σκοπό της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σε συνεπή βάση το ένα προς το άλλο, σύμφωνα με την παράγραφο 55 και δεν θα συμψηφίζονται.*

34. *Αν η συνεχιζόμενη ανάμιξη της οντότητας αφορά μόνον ένα μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ., όταν η οντότητα διατηρεί δικαίωμα προαίρεσης για την επαναγορά μέρους ενός μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή διατηρεί μία υπολειμματική συμμετοχή που δεν καταλήγει στη διατήρηση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας και η οντότητα διατηρεί τον έλεγχο), η οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζει βάσει της συνεχιζόμενης ανάμιξης και του μέρους που έχει πάψει να αναγνωρίζει, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 28. Η διαφορά μεταξύ:*

(α) της λογιστικής αξίας που έχει επιμεριστεί στο μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον

και

(β) του αθροίσματος του (i) ανταλλάγματος που λήφθηκε για το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον και (ii) κάθε σωρευτικού κέρδους ή ζημίας που επιμερίζεται σε αυτό που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια (βλέπε παράγραφο 55(β))

θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που δεν αναγνωρίζεται πλέον, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών.

35. ►M9 *Αν το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στο αποσβεσμένο κόστος, η επιλογή που παρέχει το Πρότυπο αυτό για τον προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν εφαρμόζεται στη συνδεδεμένη υποχρέωση.* ◄

Όλες οι μεταβιβάσεις

36. *Αν ένα μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο συνεχίσει να αναγνωρίζεται, το περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση δεν θα συμψηφίζονται. Ομοίως, η οντότητα δεν θα συμψηφίζει οποιοδήποτε έσοδο ανακύπτει από το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο με το έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης (βλέπε ΔΛΠ 32 παράγραφος 42).*

37. *Αν ο εκχωρητής παρέχει εξασφαλίσεις εκτός μετρητών (όπως είναι οι χρεωστικοί και συμμετοχικοί τίτλοι) στον εκδοχέα, η λογιστική αντιμετώπιση της εξασφάλισης από τον εκχωρητή και τον εκδοχέα θα εξαρτηθεί από το αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση και αν ο εκχωρητής έχει αθετήσει τις υποχρεώσεις του.*

▼M2

Ο εκχωρητής και ο εκδοχέας θα αντιμετωπίζουν λογιστικά την εξασφάλιση ως ακολούθως:

(α) Αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση, βάσει σύμβασης ή συνήθειας που έχει καθιερωθεί από μακρόχρονη και ομοιόμορφη άσκηση, τότε ο εκχωρητής θα επανακατάξει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του (ήτοι ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο, ενεχυριασμένους συμμετοχικούς τίτλους ή επαναγορασμένες απαιτήσεις) διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία.

(β) Αν ο εκδοχέας πωλήσει εξασφάλιση που του έχει παραχωρηθεί, θα αναγνωρίσει το προϊόν της πώλησης και μία υποχρέωση επιμετρημένη στην εύλογη αξία για την υποχρέωσή του να επιστρέψει την εξασφάλιση.

(γ) Αν ο εκχωρητής αθετήσει τους όρους της σύμβασης και δεν δικαιούται πλέον να εξαγοράσει την εξασφάλιση, θα διαγράψει την εξασφάλιση και ο εκδοχέας θα την αναγνωρίσει ως περιουσιακό του στοιχείο που επιμετρήθηκε αρχικά στην εύλογη αξία ή, αν έχει ήδη πωλήσει την εξασφάλιση, θα διαγράψει την υποχρέωσή του να την επιστρέψει.

(δ) Εκτός από τα προδιαγραφόμενα στη (γ), ο εκχωρητής θα συνεχίζει να απεικονίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό του στοιχείο και ο εκδοχέας δεν θα αναγνωρίσει την εξασφάλιση ως περιουσιακό στοιχείο.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

38. ***Μία σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων θα αναγνωρίζεται και θα διαγράφεται, όπως αρμόζει, με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού ή τη λογιστική της ημερομηνίας συναλλαγής (βλέπε παραγράφους ΟΕ53-ΟΕ56).***

Διαγραφή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

39. ***Η οντότητα θα διαγράφει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) από τον ισολογισμό της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται, δηλαδή, όταν η υποχρέωση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.***

40. ***Μία ανταλλαγή μεταξύ υπαρκτού οφειλέτη και δανειστή χρεωστικών τίτλων με ουσιαστικά διαφορετικούς όρους θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Ομοίως, ουσιώδης τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.***

41. ***Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή ενός τμήματος μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε ένα άλλο μέρος και της ανταλλαγής που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός μετρητών περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.***

42. Αν η οντότητα επαναγοράσει μέρος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, θα επιμερίσει την προηγούμενη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει διαγραφεί βάσει των σχετικών εύλογων αξιών εκείνων των μερών κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Η διαφορά μεταξύ (α) της λογιστικής αξίας που επιμερίζεται στο μέρος που έχει διαγραφεί και (β) της ανταλλαγής που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβιβαζόμενων εκτός μετρητών περιουσιακών στοιχείων ή των αναληφθέντων υποχρεώσεων για το μέρος που έχει διαγραφεί, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

43. ***Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά, η οντότητα θα την επιμετρήσει στην εύλογη αξία της συν, στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείο ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν***

▼M2

επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, κόστη συναλλαγών που αποδίδονται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

44. Όταν η οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού για περιουσιακό στοιχείο που στη συνέχεια επιμετράται στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής (βλέπε Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ53-ΟΕ56).

Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

45. Για σκοπούς αποτίμησης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μετά την αρχική αναγνώριση, το παρόν Πρότυπο κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες που καθορίστηκαν στην παράγραφο 9:

(α) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,

(β) επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη,

(γ) δάνεια και απαιτήσεις

και

(δ) διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Οι κατηγορίες αυτές εφαρμόζονται στην επιμέτρηση και στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Η οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί άλλες περιγραφές για τις κατηγορίες αυτές ή άλλη κατηγοριοποίηση κατά την παρουσίαση των πληροφοριών στην όψη των οικονομικών καταστάσεων. Η οντότητα θα γνωστοποιεί στις σημειώσεις τις πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΛΠ 32.

46. ***Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα θα επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι περιουσιακά στοιχεία, στην εύλογη αξία τους, χωρίς καμία έκπτωση του κόστους συναλλαγής που είναι δυνατόν να προκύψει κατά την πώληση ή άλλη διάθεση, με εξαίρεση τα ακόλουθα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:***

(α) δάνεια και απαιτήσεις καθώς περιγράφηκαν στην παράγραφο 9, που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου,

(β) διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις καθώς περιγράφηκαν στην παράγραφο 9, που θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου

και

(γ) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και παράγωγα που συνδέονται και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων συμμετοχικών τίτλων, που θα επιμετρώνται στο κόστος (βλέπε Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ80 και ΟΕ81).

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζονται ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία υπάγεται στις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης των παραγράφων 89-102. Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εκτός από εκείνα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων υπόκεινται σε έλεγχο για απομείωση σύμφωνα με τις παραγράφους 58-70 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ84-ΟΕ93.

Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

47. ***Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα θα επιμετρά όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο αποσβεσμένο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, εκτός από:***

(α) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Τέτοιες υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που είναι υποχρεώσεις, θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους. Εξαίρεση αποτελούν οι παράγωγες υποχρεώσεις η οποίες συνδέονται με και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση ενός μη εισηγμένου σε χρηματιστήριο συμμετοχικού τίτλου του οποίου η εύλογη αξία δεν είναι δυνατόν να αποτιμηθεί αξιόπιστα, και οι οποίες πρέπει να επιμετρώνται στο κόστος.

▼M2

(β) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που ανακύπτουν όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με την προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμιξης. Οι παράγραφοι 29 και 31 εφαρμόζονται στην επιμέτρηση τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία υπόκεινται σε επιμέτρηση σύμφωνα με τις απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης στις παραγράφους 89-102.

Παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη, για την αποτίμηση στην εύλογη αξία

48. ***Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου ή του ΔΛΠ 32, η οντότητα θα εφαρμόζει τις παραγράφους ΟΕ69-ΟΕ82 του Προσαρτήματος Α.***

49. Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ., μία κατάθεση όψεως) δεν είναι χαμηλότερη από το ποσό που είναι άμεσα πληωτέο, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που θα μπορούσε να απαιτηθεί η καταβολή του ποσού αυτού.

Επανακατατάξεις

50. ***μια οικονομική μονάδα δεν μπορεί να κάνει μεταφορές από και προς την κατηγορία του χαρτοφυλακίου που αποτιμάται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ενόσω το χρηματοοικονομικό μέσο είναι εν ζωή.***

51. ***Αν, εξαιτίας αλλαγής της πρόθεσης ή της δυνατότητας, η απεικόνιση μίας επένδυσης ως διακρατούμενης μέχρι τη λήξη της δεν είναι πλέον κατάλληλη, η επένδυση θα επανακατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση και θα επιμετράται εκ νέου στην εύλογη αξία και η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 55(β).***

52. ***Όποτε οι πωλήσεις ή επανακατατάξεις σημαντικού ύψους διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων δεν πληρούν κανέναν από τους όρους της παραγράφου 9, όλες οι εναπομένουσες διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις θα επανακατατάσσονται ως διαθέσιμες προς πώληση. Με την επανακατάταξη αυτή, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της εύλογής τους αξίας θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 55(β).***

53. ***Αν καταστεί διαθέσιμο κάποιο αξιόπιστο μέτρο για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που δεν ήταν διαθέσιμο προγενέστερα και το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση απαιτείται να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία αν είναι διαθέσιμο ένα αξιόπιστο μέτρο (βλέπε παραγράφους 46(γ) και 47), το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση θα επαναμετρηθεί στην εύλογη αξία και η διαφορά μεταξύ της λογιστικής και της εύλογης αξίας θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 55.***

54. ***Αν, λόγω αλλαγής της πρόθεσης ή της δυνατότητας ή στη σπάνια περίπτωση που ένα αξιόπιστο μέτρο της εύλογης αξίας δεν είναι πλέον διαθέσιμο (βλέπε παραγράφους 46(γ) και 47) ή επειδή τα «δύο προηγούμενα οικονομικά έτη» τα οποία αναφέρονται στην παράγραφο 9 έχουν παρέλθει, καθίσταται δικαιολογημένη η εμφάνιση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στο κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος αντί στην εύλογη αξία, η λογιστικά τηρούμενη εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία εκείνη αποτελεί το νέο κόστος ή αποσβεσμένο κόστος του, όπως αρμόζει. Κάθε προγενέστερο κέρδος ή ζημία από αυτό το περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 55(β), θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:***

(α) Στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με καθορισμένη λήξη, το κέρδος ή η ζημία θα αποσβένεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ζωής της διακρατούμενης μέχρι τη λήξη επένδυσης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Κάθε διαφορά μεταξύ του νέου αποσβεσμένου κόστους και του ποσού εξόφλησης στη λήξη επίσης θα αποσβένεται κατά τη διάρκεια της υπολειπόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με τη χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας, ως παρομοίως προς την απόσβεση των υπέρ ή υπό το άρτιο ποσών. Αν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωθεί μεταγενέστερα, κάθε κέρδος ή ζημία που έχει

▼M2

αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 67.

(β) Στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν έχει καθορισμένη λήξη, το κέρδος ή η ζημία θα παραμείνει στα ίδια κεφάλαια έως ότου πωληθεί ή διατεθεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, οπότε θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα. Αν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωθεί μεταγενέστερα, κάθε προγενέστερο κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 67.

Κέρδη και Ζημίες

55. *Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν λόγω μεταβολής της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, που δεν αποτελεί μέρος μίας αντισταθμιστικής σχέσης (βλέπε παραγράφους 89-102) θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως.*

(α) Κέρδος ή ζημία επί ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που κατατάσσεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

(β) Κέρδος ή ζημία επί διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, μέσω της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων (βλέπε ΔΛΠ 1 **Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων**), *εκτός από ζημίες απομείωσης (βλέπε παραγράφους 67-70) και συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες (βλέπε Προσάρτημα Α παράγραφο ΟΕ83), έως ότου το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαγραφεί, οπότε το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα. Όμως, ο τόκος που υπολογίζεται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε παράγραφο 9) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (βλέπε ΔΛΠ 18* **Έσοδα**). *Τα μερίσματα επί διαθέσιμου προς πώληση συμμετοχικού τίτλου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν κατοχυρώνεται το δικαίωμα της οντότητας να λάβει πληρωμή (βλέπε ΔΛΠ 18).*

56. *Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που απεικονίζονται στο αποσβεσμένο κόστος (βλέπε παραγράφους 46 και 47), το κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διαγραφή ή την απομείωση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. Όμως, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι αντισταθμιζόμενα στοιχεία (βλέπε παραγράφους 78-84 και Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ98-ΟΕ101) η λογιστική αντιμετώπιση για το κέρδος ή τη ζημία θα ακολουθεί τις παραγράφους 89-102.*

57. *Αν η οντότητα αναγνωρίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιώντας τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού (βλέπε παράγραφο 38 και Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ53 και ΟΕ56), κάθε μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας του διακανονισμού δεν αναγνωρίζεται για περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος (εκτός από ζημίες απομείωσης). Για περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην εύλογη αξία, ωστόσο, η μεταβολή στην εύλογη αξία θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα ίδια κεφάλαια, όπως αρμόζει σύμφωνα με την παράγραφο 55.*

Απομείωση της αξίας και μη εισπραξιμότητα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

58. *Η οντότητα σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού θα προβαίνει σε αξιολόγηση εάν υφίστανται αντικειμενικές αποδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έχουν υποστεί απομείωση αξίας. Αν υπάρχουν τέτοιες αποδείξεις, η οντότητα θα εφαρμόζει την παράγραφο 63 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αποσβεσμένο κόστος), την παράγραφο 66 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο κόστος) ή την παράγραφο 67 (για διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) προκειμένου να προσδιορίσει το ποσό κάθε ζημίας απομείωσης.*

▼M2

59. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων έχει υποστεί απομείωση αξίας και η οντότητα επιβαρύνεται με ζημίες απομείωσης, όταν και μόνον όταν, υπάρχει αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας ως αποτέλεσμα ενός ή περισσοτέρων γεγονότων που συνέβησαν μετά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου (ένα «ζημιογόνο γεγονός») και εκείνο το ζημιογόνο γεγονός (ή γεγονότα) έχει επίδραση που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Μπορεί να μην είναι εφικτό να εξατομικευτεί ένα μοναδικό, διακεκριμένο γεγονός που προκάλεσε την απομείωση. Αντίθετα, μπορεί η συνδυασμένη επίδραση αρκετών γεγονότων να προκάλεσε την απομείωση αξίας. Οι ζημίες που αναμένονται από μελλοντικά γεγονότα, ασχέτως πόσο πιθανές είναι, δεν αναγνωρίζονται. Αντικειμενικές αποδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων έχει υποστεί απομείωση αξίας περιλαμβάνουν παρατηρήσιμες πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση του κομιστή του περιουσιακού στοιχείου σχετικά με τα ακόλουθα ζημιογόνα γεγονότα:

(α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια του εκδότη ή του υπόχρεου,

(β) διάρρηξη του συμβολαίου, όπως αθέτηση ή πλημμέλεια στις καταβολές τόκου ή κεφαλαίου,

(γ) παροχή έκπτωσης από το δανειστή προς τον οφειλέτη, για λόγους οικονομικούς ή νομικούς που αφορούν την οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη, την οποία ο δανειστής δεν θα εξέταζε σε διαφορετική περίπτωση,

(δ) η αύξηση του ενδεχομένου ότι ο οφειλέτης θα πτωχεύσει ή θα προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση,

(ε) η εξαφάνιση μιας ενεργούς αγοράς για αυτό το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο λόγω οικονομικών δυσχερειών

ή

(στ) παρατηρήσιμα στοιχεία που υποδεικνύουν την ύπαρξη μετρήσιμης μείωσης των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών, αν και η μείωση δεν μπορεί ακόμα να εξατομικευθεί σε σχέση με τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συνθέτουν την ομάδα, στα οποία περιλαμβάνονται:

(i) δυσμενείς μεταβολές στην κατάσταση πληρωμών των οφειλετών της ομάδας (ήτοι αυξημένος αριθμός καθυστερημένων πληρωμών ή οφειλετών πιστωτικών καρτών που έχουν φθάσει το πιστωτικό τους όριο και καταβάλλουν κάθε μήνα το ελάχιστο ποσό)

ή

(ii) εθνικές ή τοπικές οικονομικές συνθήκες που συσχετίζονται με τις αθετήσεις επί των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας (ήτοι αύξηση του ποσοστού ανεργίας στη γεωγραφική περιοχή των οφειλετών, μείωση στις τιμές ακινήτων για ενυπόθηκα δάνεια στη σχετική περιοχή, μείωση των τιμών πετρελαίου για δανειακά περιουσιακά στοιχεία σε παραγωγούς ή δυσμενείς μεταβολές των βιομηχανικών συνθηκών που επηρεάζουν τους οφειλέτες της ομάδας).

60. Η εξαφάνιση μιας ενεργού αγοράς, εκ του λόγου ότι τα αξιόγραφα της οντότητας δεν είναι πλέον διαπραγματεύσιμα δημόσια δεν αποτελεί απόδειξη απομείωσης αξίας. Η υποβάθμιση της πιστωτικής διαβάθμισης μιας οντότητας δεν αποτελεί από μόνη της, απόδειξη απομείωσης αξίας, μολονότι είναι δυνατόν να είναι απόδειξη απομείωσης αξίας, σε συνδυασμό με άλλες διαθέσιμες πληροφορίες. Μία μείωση στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κάτω από το κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος του δεν αποδεικνύει αναγκαστικά ότι υπάρχει απομείωση (για παράδειγμα, μία μείωση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε ένα χρεωστικό τίτλο που προκύπτει από αύξηση του επιτοκίου ελευθέρου κινδύνου).

61. Εκτός από τα γεγονότα που περιγράφηκαν στην παράγραφο 59, στις αντικειμενικές αποδείξεις απομείωσης αξίας για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο περιλαμβάνονται οι πληροφορίες για σημαντικές μεταβολές με αρνητικό αποτέλεσμα στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα δραστηριοποιείται, που υποδεικνύουν ότι το κόστος της επένδυσης στον συμμετοχικό τίτλο μπορεί να μην ανακτηθεί. Μία σημαντική η παρατεταμένη μείωση της εύλογης αξίας

▼M2

μίας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο κάτω του κόστους του επίσης αποτελεί αντικειμενική απόδειξη απομείωσης.

62. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι παρατηρήσιμες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκτίμηση του ύψους μιας ζημίας απομείωσης επί ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι περιορισμένες ή να μη σχετίζονται πλέον πλήρως με τις τρέχουσες συνθήκες. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν ένας οφειλέτης αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες και τα ιστορικά στοιχεία που σχετίζονται με παρόμοιους οφειλέτες είναι περιορισμένα. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα χρησιμοποιεί την εμπειρία της προκειμένου να υπολογίσει το ποσό οποιασδήποτε ζημίας απομείωσης. Ομοίως, η οντότητα χρησιμοποιεί την εμπειρία της για την προσαρμογή των παρατηρήσιμων στοιχείων που αφορούν σε μία ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ώστε να αντανακλούν τις τρέχουσες καταστάσεις (βλέπε παράγραφο ΟΕ89). Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν βλάπτει την αξιοπιστία τους.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στο αποσβεσμένο κόστος

63. ***Αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη ότι υπάρχει ζημία απομείωσης που αφορά δάνεια και απαιτήσεις ή διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις που τηρούνται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος, το ποσό της ζημίας επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών (εξαιρώντας μελλοντικές πιστωτικές ζημίες που δεν έχουν πραγματοποιηθεί) προεξοφλημένες με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του περιουσιακού στοιχείου (ήτοι το πραγματικό επιτόκιο που υπολογίστηκε κατά την αρχική αναγνώριση). Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα μειώνεται είτε απευθείας είτε μέσω της χρήσης ενός λογαριασμού πρόβλεψης. Το ποσό της ζημίας θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.***

64. Η οντότητα αξιολογεί αρχικά αν υφίσταται αντικειμενική απόδειξη για την απομείωση μεμονωμένα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που είναι από μόνα τους σημαντικά και μεμονωμένα ή συλλογικά για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι σημαντικά από μόνα τους (βλέπε παράγραφο 59). Αν η οντότητα προσδιορίσει ότι δεν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη της ύπαρξης απομείωσης για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αξιολογήθηκε μεμονωμένα, είτε είναι σημαντικό είτε όχι, εντάσσει το περιουσιακό στοιχείο σε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου τα οποία αξιολογεί για απομείωση σε συλλογικό επίπεδο. Περιουσιακά στοιχεία που αξιολογούνται για απομείωση μεμονωμένα και για τα οποία αναγνωρίζεται ή συνεχίζει να αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης δεν περιλαμβάνονται σε συλλογική αξιολόγηση για απομείωση.

65. ***Σε περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο, το ύψος της ζημίας απομείωσης μειώνεται και η μείωση σχετίζεται εξ'αντικειμένου με γεγονός που συμβαίνει μετά την αναγνώριση της απομείωσης (όπως για παράδειγμα βελτίωση της πιστωτικής διαβάθμισης του οφειλέτη), η ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως θα αναστρέφεται είτε απευθείας είτε με την προσαρμογή σχετικού λογαριασμό πρόβλεψης. Η αναστροφή δεν θα οδηγεί σε λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, που υπερβαίνει το ύψος που θα είχε το αποσβεσμένο κόστος αν η απομείωση δεν είχε αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία της αναστροφής. Το ποσό της αναστροφής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.***

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που τηρούνται λογιστικά στο κόστος

66. ***Αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι έχει πραγματοποιηθεί ζημία απομείωσης επί μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου που δεν τηρείται λογιστικά στην εύλογη αξία επειδή αυτή δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή επί παράγωγου περιουσιακού στοιχείου που συνδέεται και πρέπει να διακανονιστεί με την παράδοση τέτοιου μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου, το ποσό της ζημίας απομείωσης επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών προεξοφλημένων με το ισχύον επιτόκιο της αγοράς για παρεμφερή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (βλέπε παράγραφο 46(γ) και Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ80 και ΟΕ81). Τέτοιες ζημίες απομείωσης δεν θα αναστρέφονται.***

▼M2

Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

67. ***Όταν μία μείωση της εύλογης αξίας ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια και υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι το περιουσιακό στοιχείο εκείνο έχει υποστεί απομείωση αξίας (βλέπε παράγραφο 59), η σωρευτική ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αφαιρείται από τα ίδια κεφάλαια και θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, έστω και αν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει διαγραφεί.***

68. ***Το ποσό της σωρευτικής ζημίας που αφαιρείται από το ίδια κεφάλαια και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 67 θα είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης (μετά την αφαίρεση αποπληρωμών κεφαλαίου και αποσβέσεων) και της τρέχουσας εύλογης αξίας, μείον κάθε ζημίας απομείωσης σε αυτό το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο η οποία είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα.***

69. ***Οι ζημίες απομείωσης που είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα για επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο κατατασσόμενο ως διαθέσιμο προς πώληση δεν θα αναστρέφονται μέσω των αποτελεσμάτων.***

70. ***Στην περίπτωση που σε μεταγενέστερη περίοδο αυξάνεται η εύλογη αξία ενός χρεωστικού τίτλου κατατασσόμενου ως διαθέσιμου προς πώληση και η αύξηση σχετίζεται αντικειμενικά με γεγονός που λαμβάνει χώρα μετά την αναγνώριση στα αποτελέσματα της ζημίας απομείωσης, η ζημία απομείωσης θα αναστρέφεται και η αναστροφή θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.***

ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ

71. ***Εάν υφίσταται προσδιορισμένη αντισταθμιστική σχέση μεταξύ ενός μέσου αντιστάθμισης και ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 85-88 και στο Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ102-ΟΕ104, τα προκύπτοντα κέρδη ή ζημίες επί του αντισταθμιζόμενου μέσου και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις παραγράφους 89-102.***

Μέσα Αντιστάθμισης

Κατάλληλα μέσα

72. Το Πρότυπο αυτό δεν περιορίζει τις συνθήκες υπό τις οποίες ένα παράγωγο μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 88, εκτός από κάποια πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης (βλέπε Προσάρτημα Α παράγραφο ΟΕ94). Όμως, ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης μόνο για την αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου.

73. Για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο μέσα τα οποία εμπλέκουν μέρος που δεν ανήκει στην αναφέρουσα οντότητα (ήτοι, είναι εκτός του ομίλου, του τομέα ή της μεμονωμένης οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης. Μολονότι επί μέρους οντότητες ενός ενοποιημένου ομίλου ή τα επί μέρους τμήματα μίας οντότητας ενδέχεται να υπεισέρχονται σε αντισταθμιστικές συναλλαγές με άλλες οντότητες του ομίλου ή τμήματα της ίδιας οντότητας, κάθε αποτέλεσμα τέτοιων ενδοεταιρικών συναλλαγών απαλείφεται κατά την ενοποίηση. Συνεπώς, για τέτοιες συναλλαγές αντιστάθμισης δεν εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Όμως, μπορεί να υπάγονται στη λογιστική αντιστάθμισης για τις επί μέρους ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις των μεμονωμένων οντοτήτων του ομίλου ή για την κατά τομέα παρουσίαση, με τη προϋπόθεση ότι βρίσκονται εκτός της οντότητας ή του τομέα για τον οποίον γίνεται η αναφορά.

Προσδιορισμός των μέσων αντιστάθμισης

74. Κατά κανόνα υπάρχει μία μοναδική αποτίμηση της εύλογης αξίας ενός αντισταθμιστικού μέσου στο σύνολό του, οι δε παράγοντες που προξενούν μεταβολές στην εύλογη αξία είναι συνεξαρτώμενοι. Κατά συνέπεια, μία σχέση αντιστάθμισης προσδιορίζεται από την οντότητα για ένα μέσο αντιστάθμισης στο σύνολό του. Οι μοναδικές εξαιρέσεις είναι:

(α) ο διαχωρισμός της εγγενούς αξίας και της διαχρονικής αξίας ενός συμβολαίου δικαιώματος προαίρεσης και ο προσδιορισμός ως μέσο αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής της εγγενούς αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης, χωρίς τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του

▼M2

και

(β) ο διαχωρισμός του στοιχείου του επιτοκίου και της τρέχουσας τιμής ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

Οι εξαιρέσεις αυτές επιτρέπονται επειδή η εγγενής αξία του δικαιώματος προαίρεσης και το υπέρ του αρτίου ποσό του προθεσμιακού συμβολαίου συνήθως μπορούν να επιμετρηθούν διακεκριμένα. Δυναμική αντισταθμιστική στρατηγική η οποία λαμβάνει υπόψη τόσο την εγγενή όσο και τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης είναι δυνατό να υπαχθεί στις διατάξεις περί αντισταθμιστικής λογιστικής.

75. Σε μία αντισταθμιστική σχέση είναι δυνατό να αντιστοιχίζεται μέρος του μέσου αντιστάθμισης, π.χ. το 50 τοις εκατό του τεκμαρτού του ποσού. Εν τούτοις, δεν υφίσταται αντισταθμιστική σχέση για μέρος της διάρκειας του αντισταθμιστικού μέσου.

76. Ένα μοναδικό μέσο αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως αντιστάθμιση για πλέον του ενός είδους κινδύνου εφόσον (α) οι αντισταθμιζόμενοι κίνδυνοι προσδιορίζονται με σαφήνεια, (β) αποδεικνύεται η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, και (γ) είναι δυνατό να υπάρξει επιβεβαίωση της συγκεκριμένης αντιστοίχησης του αντισταθμιστικού μέσου και των διαφόρων θέσεων σε κίνδυνο.

77. Δύο ή περισσότερα παράγωγα ή τμήματα αυτών (ή σε περίπτωση αντιστάθμισης συναλλαγματικού κινδύνου, δύο ή περισσότερα παράγωγα ή τμήματα αυτών ή ένας συνδυασμός παραγώγων και μη παραγώγων ή τμήματα αυτών), μπορεί να ληφθούν συνδυαστικά και να προσδιοριστούν από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που ο κίνδυνος (οι κίνδυνοι) που ανακύπτει από κάποια παράγωγα αντισταθμίζει εκείνους που ανακύπτουν από άλλους. Όμως, ανώτατο και κατώτατο όριο διακύμανσης επιτοκίων ή άλλο μέσο αντιστάθμισης που συνδυάζει πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης και αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν θεωρείται μέσο αντιστάθμισης αν είναι, στην ουσία, καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης (για το οποίο λαμβάνεται καθαρό πριμ). Ομοίως, δύο ή περισσότερα μέσα (ή τμήματα αυτών) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσο αντιστάθμισης μόνο αν κανένα από αυτά δεν είναι πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης.

Αντισταθμιζόμενα στοιχεία

Κατάλληλα στοιχεία

78. Το αντισταθμιζόμενο στοιχείο δύναται να είναι ένα αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μία εκτός ισολογισμού βέβαιη δέσμευση, μία πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μία καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το αντισταθμιζόμενο στοιχείο μπορεί να είναι (α) ένα μοναδικό περιουσιακό στοιχείο, μία υποχρέωση, μία βέβαιη δέσμευση, μία πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μία καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, (β) μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, βέβαιων δεσμεύσεων, πολύ πιθανών προσδοκώμενων συναλλαγών ή καθαρών επενδύσεων σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό με παρεμφερή χαρακτηριστικά ή (γ) μόνο για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου, ένα τμήμα του χαρτοφυλακίου των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που μοιράζονται τον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο.

79. Σε αντίθεση με τα δάνεια και τις απαιτήσεις, μία επένδυση που διακρατείται μέχρι τη λήξη δεν μπορεί να είναι αντισταθμιζόμενο στοιχείο αναφορικά με τον κίνδυνο επιτοκίου ή τον κίνδυνο προπληρωμών διότι ο προσδιορισμός μιας επένδυσης ως διακρατούμενης μέχρι τη λήξη απαιτεί να υπάρχει πρόθεση να διακρατηθεί η επένδυση μέχρι τη λήξη χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή τις ταμιακές ροές τέτοιας επένδυσης που αποδίδονται σε μεταβολές των επιτοκίων. Εντούτοις, μία επένδυση διακρατούμενη μέχρι τη λήξη είναι δυνατό να είναι αντισταθμιζόμενο στοιχείο ως προς τον κίνδυνο από μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες και τον πιστωτικό κίνδυνο.

80. Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο περιουσιακά στοιχεία, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές στις οποίες εμπλέκεται μέρος που δεν ανήκει στην οντότητα μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία. Έπεται ότι η λογιστική αντιστάθμισης μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων ή τομέων του ιδίου ομίλου μόνο στις επί μέρους ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις εκείνων των οντοτήτων ή τομέων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Εξαιρετικά, ο κίνδυνος συναλλάγματος ενός ενδοεταιρικού χρηματικού στοιχείου (π.χ., πληρωτέος/εισπρακτέος λογαριασμός μεταξύ δύο θυγατρικών) μπορεί να θεωρηθεί κατάλληλο αντισταθμιζόμενο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές

▼M2

καταστάσεις αν καταλήγει σε έκθεση σε κέρδη ή ζημίες από συναλλαγματικές ισοτιμίες που δεν απαλείφονται πλήρως με την ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος.* Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες επί ενδοεταιρικών χρηματικών στοιχείων δεν απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση όταν η συναλλαγή που περιλαμβάνει το ενδοεταιρικό χρηματικό στοιχείο διενεργείται μεταξύ δύο οντοτήτων του ομίλου που έχουν διαφορετικά νομίσματα επιχειρηματικής λειτουργίας.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία

81. Εάν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση, είναι δυνατόν να αντισταθμίζεται μερικώς ως προς τις ταμιακές του ροές ή την εύλογη αξία του (όπως μία ή περισσότερες επιλεγμένες συμβατικές ταμιακές ροές ή μέρος αυτών ή ένα ποσοστό της εύλογης αξίας) εφόσον η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι μετρήσιμη. Για παράδειγμα, ένα αναγνωρίσιμο και διακεκριμένα μετρήσιμο σκέλος της αναφοράς στον κίνδυνο επιτοκίου ενός τοκοφόρου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμιζόμενος κίνδυνος (για παράδειγμα ένα στοιχείο επιτοκίου ελευθέρου κινδύνου ή επιτοκίου αναφοράς της συνολικής έκθεσης στον κίνδυνο επιτοκίου ενός αντισταθμιζόμενου χρηματοοικονομικού μέσου).

81Α. Σε μία αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης στον κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), το σκέλος που αντισταθμίζεται μπορεί να προσδιοριστεί με βάση ενός ποσού συναλλάγματος (ήτοι ένα ποσό δολαρίων, ευρώ, λιρών ή ραντ) αντί ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις). Αν και το χαρτοφυλάκιο μπορεί, για λόγους διαχείρισης κινδύνου, να περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, το προσδιοριζόμενο ποσό είναι ένα ποσό περιουσιακών στοιχείων ή ένα ποσό υποχρεώσεων. Ο προσδιορισμός καθαρού ποσού που περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν επιτρέπεται. Η οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει ένα ποσοστό του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με αυτό το προσδιοριζόμενο ποσό. Για παράδειγμα, στην περίπτωση αντιστάθμισης ενός χαρτοφυλακίου που περιέχει προπληρωθέντα περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τη μεταβολή στην εύλογη αξία που αποδίδεται σε μεταβολή αντισταθμιζόμενου επιτοκίου βάσει αναμενόμενων, αντί συμβατικών, ημερομηνιών αναπροσαρμογής επιτοκίων. […]

Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία

82. ***Στην περίπτωση που το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση, θα προσδιορίζεται ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο (α) έναντι συναλλαγματικού κινδύνου είτε (β) στο σύνολό του έναντι παντός κινδύνου, λόγω της δυσκολίας να απομονωθεί και να επιμετρηθεί αναλογικά το μέγεθος της μεταβολής των ταμιακών ροών ή της εύλογης αξίας που οφείλονται σε συγκεκριμένους κινδύνους, εκτός του συναλλαγματικού κινδύνου.***

Προσδιορισμός ομάδων στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία

83. Παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις θα συναθροίζονται και θα αντισταθμίζονται ως ομάδα μόνο αν τα επί μέρους περιουσιακά στοιχεία ή οι επί μέρους υποχρεώσεις της ομάδας μοιράζονται την έκθεση σε κίνδυνο που προσδιορίζεται ως αντισταθμιζόμενη. Επιπρόσθετα, η αλλαγή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο για κάθε επί μέρους στοιχείο της ομάδας θα αναμένεται να είναι περίπου ανάλογη προς τη συνολική αλλαγή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο της ομάδας των στοιχείων.

84. Επειδή μία οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης συγκρίνοντας τη μεταβολή της εύλογης αξίας ή της ταμιακής ροής ενός μέσου αντιστάθμισης (ή ομάδας συναφών μέσων αντιστάθμισης) και ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου (ή ομάδας συναφών αντισταθμιζόμενων στοιχείων), η σύγκριση ενός μέσου αντιστάθμισης με τη συνολική καθαρή θέση (για παράδειγμα, το συμψηφιστικό υπόλοιπο όλων των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σταθερού επιτοκίου με παρεμφερείς λήξεις) αντί με συγκεκριμένο αντισταθμιζόμενο στοιχείο, δεν πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης.

▼**M2**

Λογιστική αντιστάθμισης

85. Η λογιστική αντιστάθμισης αναγνωρίζει τη συμψηφιστική επίδραση των μεταβολών των εύλογων αξιών του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου στα αποτελέσματα.

86. ***Οι σχέσεις αντιστάθμισης είναι τριών τύπων:***

(α) αντιστάθμιση εύλογης αξίας: αντιστάθμιση της έκθεσης στη διακύμανση της εύλογης αξίας αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή μη αναγνωρισμένης βέβαιης δέσμευσης ή μέρος αυτών που οφείλεται σε συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

(β) αντιστάθμιση ταμιακών ροών: μία αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβλητότητα των ταμιακών ροών που (i) αποδίδεται σε συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (όπως το σύνολο ή μέρος κάποιων μελλοντικών καταβολών τόκων χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου) ή μία πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή και (ii) θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

(γ) αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 21.

87. Μία αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας βέβαιης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή ως αντιστάθμιση ταμιακών ροών.

88. ***Μία αντισταθμιστική σχέση υπάγεται στις διατάξεις της λογιστικής αντιστάθμισης, που προβλέπονται στις παραγράφους 89-102, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:***

(α) Κατά την έναρξη της αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της αντισταθμιστικής σχέσης και της επιδίωξης της οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση του κινδύνου και της στρατηγικής της για την ανάληψη της αντιστάθμισης. Η τεκμηρίωση θα περιλαμβάνει ρητή αναφορά στο αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο, το σχετικό αντισταθμιζόμενο στοιχείο ή συναλλαγή, τη φύση του αντισταθμιζόμενου κινδύνου και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του μέσου αντιστάθμισης για τον συμψηφισμό της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας του αντισταθμιζόμενου στοιχείου ή των αντισταθμιζόμενων ταμιακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο.

(β) Η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική (βλέπε Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ105-ΟΕ113) ως προς τον συμψηφισμό των μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο, σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για την εν λόγω αντισταθμιστική σχέση.

(γ) Όσον αφορά αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, η προσδοκώμενη συναλλαγή που αποτελεί το υποκείμενο της αντιστάθμισης πρέπει να είναι πολύ πιθανή και να παρουσιάζει έκθεση στον κίνδυνο μεταβολής των ταμιακών ροών η οποία ενδέχεται να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

(δ) Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι αποτιμήσιμη με αξιοπιστία, δηλαδή τόσο η εύλογη αξία ή οι ταμιακές ροές του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο όσο και η εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης είναι δυνατό να αποτιμηθούν αξιόπιστα (βλέπε παραγράφους 46 και 47 και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ80 και ΟΕ81 για καθοδήγηση στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας).

(ε) Η αντιστάθμιση αξιολογείται σε συνεχιζόμενη βάση και προσδιορίσθηκε έτσι ώστε να είναι άκρως αποτελεσματική καθ' όλες τις καλυπτόμενες περιόδους αναφοράς για τις οποίες είχε προσδιοριστεί.

Αντισταθμίσεις Εύλογης Αξίας

89. ***Εφόσον αντιστάθμιση εύλογης αξίας πληροί τους όρους της παραγράφου 88 κατά τη διάρκεια της περιόδου, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:***

(α) το κέρδος ή η ζημία από την εκ νέου επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης στην εύλογη αξία (για παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) ή το συνθετικό στοιχείο σε ξένο νόμισμα της λογιστικής του αξίας, επιμετρημένη σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 (για μη παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα

▼M2

και

(β) η λογιστική αξία του αντισταθμιζόμενου στοιχείου προσαρμόζεται με το κέρδος ή τη ζημιά που προκύπτει από το αντισταθμιζόμενο στοιχείο και αφορά στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο. Το εν λόγω κέρδος ή η ζημιά αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Επίσης εφαρμόζεται, όταν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο επιμετράται στο κόστος. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το κέρδος ή η ζημία που αφορά σε αντισταθμιζόμενο κίνδυνο αν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

89Α. Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου μέρους ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), η απαίτηση της παραγράφου 89(β) δύναται να καλυφθεί με την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας που αφορά το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είτε:

(α) σε ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των περιουσιακών στοιχείων, για εκείνες τις περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμιζόμενο στοιχείο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο είτε

(β) σε ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των υποχρεώσεων, για εκείνες τις περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμιζόμενο στοιχείο αποτελεί υποχρέωση.

Τα ιδιαίτερα συγκεκριμένα κονδύλια που αναφέρονται στις (α) και (β) ανωτέρω θα παρουσιάζονται δίπλα στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Τα ποσά που περιλαμβάνονται σε εκείνα τα συγκεκριμένα κονδύλια θα αφαιρούνται από τον ισολογισμό όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις με τις οποίες σχετίζονται διαγραφούν.

90. Στην περίπτωση που αντισταθμίζονται μόνο συγκεκριμένοι κίνδυνοι, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που δεν είναι σχετικές με τον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 55.

91. ***Η οντότητα θα διακόψει μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμισης που προδιαγράφεται στην παράγραφο 89 εάν:***

(α) το αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί (για το σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατ'αυτόν τον τρόπο αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος της τεκμηριωμένης στρατηγικής αντιστάθμισης της οντότητας),

(β) η αντιστάθμιση δεν πληροί εφεξής τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αντισταθμιστικής λογιστικής όπως προβλέπονται στην παράγραφο 88

ή

(γ) η οντότητα ανακαλέσει τον προσδιορισμό.

92. ***Κάθε προσαρμογή που ανακύπτει από την παράγραφο 89(β) στη λογιστική αξία ενός αντισταθμιζόμενου χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο χρησημοποιείται η μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου (ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, στο ιδιαίτερο συγκεκριμένο κονδύλιο του ισολογισμού που περιγράφηκε στην 89Α) θα αποσβένεται στα αποτελέσματα. Η απόσβεση μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και θα αρχίζει το αργότερο κατά το χρόνο που το αντισταθμιζόμενο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται για μεταβολές στην εύλογη αξία του απορρέουσες από τον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο. Η απόσβεση βασίζεται σε επανυπολογιζόμενο πραγματικό επιτόκιο κατά την ημερομηνία της έναρξης της απόσβεσης. Όμως, αν στην περίπτωση μιας αντιστάθμισης εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), η απόσβεση με επανυπολογιζόμενο πραγματικό επιτόκιο δεν είναι εφικτή, η προσαρμογή θα αποσβένεται με τη χρήση σταθερής μεθόδου. Η προσαρμογή θα αποσβένεται πλήρως μέχρι τη λήξη του χρηματοοικονομικού μέσου ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, μέχρι την εκπνοή της σχετικής περιόδου αναπροσαρμογής του επιτοκίου.***

93. Όταν μία μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση προσδιορίζεται ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, η συνεπακόλουθη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση με αντίστοιχο κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα (βλέπε παράγραφο 89

▼M2

(β)). Οι μεταβολές στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται επίσης στα αποτελέσματα.

94. Όταν η οντότητα αναλαμβάνει βέβαιη δέσμευση να αποκτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να αναλάβει υποχρέωση που είναι αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την ανταπόκριση της οντότητας στη βέβαιη δέσμευση προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο που είχε αναγνωριστεί στον ισολογισμό.

Αντισταθμίσεις ταμιακών ροών

95. ***Εφόσον αντιστάθμιση ταμιακών ροών πληροί τους όρους της παραγράφου 88 κατά τη διάρκεια της περιόδου, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:***

(α) το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση (βλέπε παράγραφο 88) αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (βλέπε ΔΛΠ 1)

και

(β) το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

96. Ειδικότερα, η αντιστάθμιση ταμιακών ροών αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) το συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που αφορά το αντισταθμιζόμενο στοιχείο προσαρμόζεται στο μικρότερο (σε απόλυτα ποσά) των παρακάτω ποσών:

(i) το σωρευτικό κέρδος ή ζημία του αντισταθμιστικού μέσου από την έναρξη της αντιστάθμισης

και

(ii) τη σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το αντισταθμιζόμενο στοιχείο από την έναρξη της αντιστάθμισης,

(β) κάθε κέρδος ή ζημία που εναπομένει επί του μέσου αντιστάθμισης ή προσδιοριζόμενου συνθετικού στοιχείου αυτού (που δεν είναι αποτελεσματική αντιστάθμιση) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα

και

(γ) στην περίπτωση που η τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων της οντότητας, όσον αφορά συγκεκριμένη αντισταθμιστική σχέση, εξαιρεί ένα ορισμένο συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας ή των σχετικών ταμιακών ροών του μέσου αντιστάθμισης από την αξιολόγηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας (βλέπε παραγράφους 74, 75 και 88 (α)), το εξαιρούμενο αυτό συνθετικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 55.

97. ***Αν μία αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής καταλήξει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, τα σχετιζόμενα κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 95 θα επανακαταταχθούν στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζονται έσοδα ή έξοδα από τόκους). Όμως, αν η οντότητα αναμένει ότι όλο ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίστηκε απευθείας στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, θα επανακατατάξει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί.***

98. ***Αν μία αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής μεταγενέστερα καταλήξει στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μία προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση μετατραπεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης, τότε η οντότητα θα υιοθετήσει το (α) ή το (β) κατωτέρω:***

(α) Θα επανακατατάξει τα σχετιζόμενα κέρδη ή ζημίες που είχαν αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την

▼M2

παράγραφο 95 στα αποτελέσματα, κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζεται δαπάνη απόσβεσης ή κόστος πωλήσεων). Όμως, αν η οντότητα αναμένει ότι όλο ή μέρος μιας ζημίας που αναγνωρίστηκε απευθείας στα ίδια κεφάλαια δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, θα επανακατατάξει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί.

(β) Θααφαιρεί τα σχετιζόμενα κέρδη και ζημίες που αναγνωρίστηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 95 και θα τα περιλαμβάνει στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

99. *Η οντότητα θα υιοθετήσει είτε την επιλογή (α) είτε την επιλογή (β) της παραγράφου 98 ως λογιστική της πολιτική και θα την εφαρμόζει με συνέπεια σε κάθε αντιστάθμιση με την οποία σχετίζεται η παράγραφος 98.*

100. *Σε όλες τις περιπτώσεις αντιστάθμισης ταμιακών ροών, με εξαίρεση εκείνων που προβλέπονται στις παραγράφους 97 και 98, τα απευθείας αναγνωρισθέντα στα ίδια κεφάλαια ποσά μεταφέρονται στα αποτελέσματα στην περίοδο ή στις περιόδους κατά τη διάρκεια των οποίων η αντισταθμιζόμενη προσδοκώμενη συναλλαγή επηρεάζει τα αποτελέσματα (για παράδειγμα, όταν μία προσδοκώμενη πώληση πραγματοποιείται).*

101. *Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που ακολουθούν, η οντότητα θα διακόψει μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμισης που προδιαγράφεται στις παραγράφους 95-100:*

(α) Αν το αντισταθμιστικό μέσο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί (για το σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατ'αυτόν τον τρόπο αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος της τεκμηριωμένης στρατηγικής αντιστάθμισης της οντότητας), Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός (βλέπε παράγραφο 95(α)), θα αναγνωρίζεται διακεκριμένα στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή. Κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 97, 98 ή 100.

(β) Αν η αντιστάθμιση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για λογιστική αντιστάθμισης που θέτει η παράγραφος 88. Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός (βλέπε παράγραφο 95(α)), θα αναγνωρίζεται διακεκριμένα στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή. Κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 97, 98 ή 100.

(γ) Αν η προσδοκώμενη συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί, οπότε το κάθε σχετικό συσσωρευμένο κέρδος ή ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, από το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός (βλέπε παράγραφο 95(α)), θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Μία προσδοκώμενη συναλλαγή που δεν είναι πλέον πολύ πιθανή (βλέπε παράγραφο 88(γ) μπορεί να συνεχίσει να αναμένεται να συμβεί.

(δ) Αν η οντότητα ανακαλέσει τον προσδιορισμό. Για αντισταθμίσεις προσδοκώμενων συναλλαγών, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που συνεχίζει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, από το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν ενεργός (βλέπε παράγραφο 95(α)), θα αναγνωρίζεται διακεκριμένα στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή ή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί. Κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 97, 98 ή 100. Αν η συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί, το συσσωρευμένο κέρδος ή ζημία που είχε αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης

102. *Οι αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, συμπεριλαμβανομένων των αντισταθμίσεων των χρηματικών στοιχείων που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέρος της καθαρής επένδυσης (βλέπε ΔΛΠ 21), θα αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με τις αντισταθμίσεις ταμιακών ροών:*

▼M2

(α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του αντισταθμιστικού μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση (βλέπε παράγραφο 88) θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέσω της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (βλέπε ΔΛΠ 1)

και

(β) το αναποτελεσματικό σκέλος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που αφορά στο αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

103. *Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό (περιλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο 2004) για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δεν θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο (περιλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο 2004) για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 32 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο 2003). Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.*

104. *Το Πρότυπο αυτό θα εφαρμόζεται αναδρομικά εκτός από τις επισημάνσεις των παραγράφων 105-108. Το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται και κάθε άλλο συγκρίσιμο ποσό θα προσαρμόζεται ως αν το Παρόν Πρότυπο εφαρμόζετο πάντοτε, εκτός αν η επαναδιατύπωση των πληροφοριών θα ήταν ανέφικτη. Αν η επαναδιατύπωση είναι ανέφικτη, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και θα επισημάνει την έκταση κατά την οποία η πληροφόρηση επαναδιατυπώθηκε.*

105. *Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή διαθέσιμο προς πώληση, παρά την απαίτηση της παραγράφου 9 που επισημαίνει ότι τέτοιος προσδιορισμός πρέπει να γίνεται κατά την αρχική αναγνώριση. Για κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που προσδιορίζεται ως διαθέσιμο προς πώληση, η οντότητα θα αναγνωρίζει κάθε σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι την μεταγενέστερη διαγραφή ή απομείωση, όταν η οντότητα θα μεταφέρει εκείνο το σωρευμένο κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Για κάθε χρηματοοικονομικό μέσο προσδιοριζόμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οντότητα θα:*

(α) επαναδιατυπώσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή τη χρηματοοικονομική υποχρέωση στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις

και

(β) θα γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν σε κάθε κατηγορία και την κατάταξη και λογιστική αξία στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

106. *Εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 107, η οντότητα θα εφαρμόζει τις απατήσεις περί διαγραφής των παραγράφων 15-37 και του Προσαρτήματος Α παραγράφους ΟΕ36-ΟΕ52 μελλοντικά. Συνεπώς, αν η οντότητα διέγραψε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία βάσει του ΔΛΠ 39 (αναθεωρημένο το 2000) λόγω συναλλαγής που έλαβε χώρα πριν την 1η Ιανουαρίου 2004 και τα περιουσιακά στοιχεία εκείνα δεν θα είχαν διαγραφεί σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, δεν θα αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία εκείνα.*

107. *Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 106, η οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί διαγραφής των παραγράφων 15-37 και του Προσαρτήματος Α παράγραφοι ΟΕ36-ΟΕ52 αναδρομικά από μία ημερομηνία της επιλογής της, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες για την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που διαγράφηκαν λόγω παρελθουσών συναλλαγών αποκτήθηκαν κατά την αρχική λογιστική αντιμετώπιση εκείνων των συναλλαγών.*

▼**M8**

107Α. ***Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 104, μία οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της τελευταίας φράσης της παραγράφου ΟΕ76 και της παραγράφου ΟΕ76Α, με οποιονδήποτε από τους ακόλουθους δύο τρόπους:***

(α) μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 25η Οκτωβρίου 2002· ή

(β) μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

▼**M2**

108. ***Η οντότητα δεν θα προσαρμόζει τη λογιστική αξία μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων για τον αποκλεισμό κερδών ή ζημιών που σχετίζονται με αντισταθμίσεις ταμιακών ροών που είχαν συμπεριληφθεί στη λογιστική αξία πριν την έναρξη του οικονομικού έτους κατά το οποίο εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Κατά την έναρξη της οικονομικής περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο, κάθε ποσό που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια για αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης που σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας, θα επανακατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, εκτός από αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου που συνεχίζει να αντιμετωπίζεται ως αντιστάθμιση ταμιακής ροής.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

109. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση* που αναθεωρήθηκε το 2000.

110. Το Πρότυπο και η συνημμένη Οδηγία Εφαρμογής αντικαθιστούν την Οδηγία Εφαρμογής που εκδόθηκε από την Επιτροπή Οδηγιών Εφαρμογής του ΔΛΠ 39, η οποία συστάθηκε από την πρώην Ε.Δ.Λ.Π.

▼**M2**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Οδηγίες Εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου.

Πεδίο Εφαρμογής (παράγραφοι 2-7)

ΟΕ1. Συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή χρημάτων με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές χρησιμοποιούνται συνήθως ως ασφαλιστήρια συμβόλαια. (Εκείνες που βασίζονται σε κλιματολογικές μεταβλητές είναι γνωστές και ως «καιρικά» παράγωγα). Σε τέτοια συμβόλαια, η καταβολή βασίζεται στο ύψος της ζημίας της ασφαλιζόμενης οντότητας. Δικαιώματα και υποχρεώσεις που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν συνεπάγονται κυρίως τη μεταφορά χρηματοοικονομικών κινδύνων εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου σύμφωνα με την παράγραφο 2(δ). Η εξόφληση βάσει κάποιων συμβάσεων που απαιτούν την καταβολή χρημάτων με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές δεν σχετίζεται με το ύψος της ζημίας μιας ασφαλιζόμενης οντότητας. Τέτοια συμβόλαια εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου σύμφωνα με την παράγραφο 2(η).

ΟΕ2. Το Πρότυπο αυτό δεν μεταβάλλει τις απαιτήσεις περί προγραμμάτων παροχών σε εργαζομένους που είναι σύμμορφες προς το ΔΛΠ 26 *Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία* και συμβόλαια δικαιωμάτων που βασίζονται στον όγκο των πωλήσεων ή των εσόδων από υπηρεσίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 *Έσοδα.*

ΟΕ3. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα επενδύει σε συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από άλλη οντότητα, με την πρόθεση της καθιέρωσης ή διατήρησης μίας μακρόχρονης επιχειρηματικής σχέσης με την οντότητα στην οποία πραγματοποιείται η «στρατηγική επένδυση». Η επενδύουσα οντότητα χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* για να διαπιστώσει αν η λογιστική μέθοδος της καθαρής θέσης είναι η κατάλληλη για μια τέτοια επένδυση. Ομοίως, η επενδύουσα οντότητα χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες*, για να προσδιορίσει, αν η αναλογική ενοποίηση ή η μέθοδος της καθαρής θέσης είναι κατάλληλη για μια τέτοια επένδυση. Η οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σε εκείνη τη στρατηγική επένδυση εφόσον τόσο η μέθοδος της καθαρής θέσης όσο και αυτή της αναλογικής ενοποίησης κριθούν ακατάλληλες.

ΟΕ4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των φορέων ασφάλισης με εξαίρεση τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα οποία εξαιρούνται από την παράγραφο 2(δ).

Ορισμοί (παράγραφοι 8-9)

Πραγματικό επιτόκιο

ΟΕ5. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αποκτώνται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με μεγάλη έκπτωση που αντανακλά τις πραγματοποιηθείσες πιστωτικές ζημίες. Οι οντότητες περιλαμβάνουν τέτοιες πραγματοποιηθείσες πιστωτικές ζημίες στις εκτιμώμενες ταμιακές ροές κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου.

ΟΕ6. Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, η οντότητα συνήθως αποσβένει κάθε αμοιβή, καταβληθείσα ή ληφθείσα μονάδα, κόστη συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό του άρτιου ποσά που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του μέσου. Όμως, χρησιμοποιείται βραχύτερη περίοδος αν οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, τα κόστη συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό του άρτιου ποσά σχετίζονται με την τρέχουσα περίοδο. Αυτό θα συμβεί όταν η μεταβλητή με την οποία σχετίζονται οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, τα κόστη συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό του άρτιου ποσά, αναπροσαρμόζεται στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς πριν την αναμενόμενη λήξη του μέσου. Στην περίπτωση αυτή, η κατάλληλη περίοδος απόσβεσης είναι εκείνη μέχρι την επόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου. Για παράδειγμα, αν η έκπτωση ή το πριμ ενός μέσου κυμαινόμενου επιτοκίου αντανακλά

▼M2

τόκους που έχουν σωρευτεί επί του μέσου από την τελευταία καταβολή τόκων ή μεταβολές των επιτοκίων της αγοράς από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόστηκε στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς, θα αποσβεστεί έως την επόμενη ημερομηνία που το κυμαινόμενο επιτόκιο θα αναπροσαρμοστεί στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς. Αυτό συμβαίνει διότι το πριμ ή η έκπτωση σχετίζεται με την περίοδο μέχρι την επόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου, επειδή, κατά την ημερομηνία εκείνη, η μεταβλητή με την οποία σχετίζεται η έκπτωση ή το πριμ (ήτοι επιτόκια) αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς. Αν όμως η έκπτωση ή το πριμ προκύπτει από μεταβολή του πιστωτικού περιθωρίου επί του κυμαινόμενου επιτοκίου που έχει προσδιοριστεί για το μέσο ή από άλλες μεταβλητές που δεν αναπροσαρμόζονται στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς, αποσβένεται κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του μέσου.

ΟΕ7. Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κυμαινόμενου επιτοκίου, η περιοδική επανεκτίμηση των ταμιακών ροών προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διακυμάνσεις των επιτοκίων που ισχύουν στην αγορά, μεταβάλλει το πραγματικό επιτόκιο. Αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου αναγνωριστεί αρχικά σε ποσό που ισούται με το πληρωτέο ή εξοφλητέο κατά τη λήξη κεφάλαιο, η επανεκτιμήσει των μελλοντικών καταβολών τόκων συνήθως δεν επιδρά σημαντικά στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η της υποχρέωσης.

ΟΕ8. Αν η οντότητα αναθεωρήσει τις εκτιμήσεις καταβολών και εισπράξεών της, θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων) ώστε να αντανακλά τις πραγματικές και αναθεωρημένες εκτιμώμενες ταμιακές ροές. Η οντότητα υπολογίζει εκ νέου τη λογιστική αξία υπολογίζοντας την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών στο αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου. Η προσαρμογή αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη στα αποτελέσματα.

Παράγωγα

ΟΕ9. Τυπικά παραδείγματα παραγώγων είναι τα μελλοντικά και προθεσμιακά συμβόλαια (futures & forwards), συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) και συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (options). Ένα παράγωγο συνήθως έχει ένα τεκμαρτό ποσό, το οποίο είναι ένα χρηματικό ποσό, ένας αριθμός μετοχών, ένας αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων που καθορίζονται στο συμβόλαιο. Ωστόσο, ένα παράγωγο μέσο δεν απαιτεί ο κάτοχος ή ο πωλητής να επενδύει ή να λαμβάνει το τεκμαρτό ποσό κατά τη σύναψη του συμβολαίου. Εναλλακτικά, το παράγωγο θα μπορούσε να απαιτεί μία καθορισμένη πληρωμή ή την καταβολή κάποιου ποσού που δύναται να μεταβληθεί (αλλά όχι σε αναλογία με τη μεταβολή του υποκείμενου) ως αποτέλεσμα κάποιου μελλοντικού γεγονότος το οποίο δεν σχετίζεται με το τεκμαρτό ποσό. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο είναι δυνατό να απαιτεί μια καθορισμένη καταβολή των NM1 000 (*) αν το εξαμηνιαίο επιτόκιο LIBOR αυξηθεί κατά 100 μονάδες βάσης. Τέτοιο συμβόλαιο είναι παράγωγο, έστω κι αν δεν καθορίζεται τεκμαρτό ποσό.

ΟΕ10. Ο ορισμός ενός παραγώγου στο παρόν Πρότυπο περιλαμβάνει συμβόλαια που διακανονίζονται σε μικτή βάση με την παράδοση του υποκείμενου στοιχείου (π.χ., ένα προθεσμιακό συμβόλαιο για την αγορά ενός χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου). Η οντότητα μπορεί να έχει συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (π.χ., συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός αγαθού σε καθορισμένη τιμή σε μελλοντική ημερομηνία). Ένα τέτοιο συμβόλαιο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου εκτός αν συνήφθηκε και συνεχίζει να κρατείται για τον σκοπό της παράδοσης ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης της οντότητας (βλέπε παραγράφους 5-7).

(*) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

▼M2

ΟΕ11. Ένα από τα χαρακτηριστικά που ορίζει ένα παράγωγο είναι ότι απαιτεί χαμηλότερη αρχική καθαρή επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβολαίων που θα αναμενόταν να έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των παραγόντων της αγοράς. Ένα συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης (option) πληροί αυτόν τον ορισμό, γιατί το πριμ είναι ουσιωδώς μικρότερο από την επένδυση που θα χρειαζόταν για να αποκτηθεί το υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα προαίρεσης. Μία ανταλλαγή νομισμάτων που απαιτεί αρχική ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων με ισότιμες εύλογες αξίες πληροί τον ορισμό διότι η αρχική καθαρή επένδυση είναι μηδενική.

ΟΕ12. Ένα συμβόλαιο κανονικής παράδοσης δημιουργεί μία δέσμευση σταθερής τιμής μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού που πληροί τον ορισμό ενός παράγωγου. Ωστόσο, λόγω της μικρής διάρκειας της δέσμευσης, δεν αναγνωρίζεται ως παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο. Αντίθετα, το παρόν Πρότυπο προβλέπει την ειδική λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων συμβολαίων κανονικής παράδοσης (βλέπε παραγράφους 38 και ΟΕ53-ΟΕ56).

Δαπάνες Συναλλαγής

ΟΕ13. Τα κόστη συναλλαγής περιλαμβάνουν έξοδα και προμήθειες που καταβάλλονται σε πρακτορεία (περιλαμβανομένων των υπαλλήλων που εκτελούν χρέη αντιπροσώπου πωλήσεων), συμβούλους, μεσίτες και διαπραγματευτές, εισφορές που επιβάλλονται από τα καταστατικά όργανα και τα χρηματιστήρια αξιών, καθώς και φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Τα κόστη συναλλαγής δεν περιλαμβάνουν τα υπό ή υπέρ το άρτιο ποσά, κόστη χρηματοδότησης ή κατανομές των εσωτερικών εξόδων διοικητικής λειτουργίας ή κόστη διαφύλαξης.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις διαθέσιμες για εμπορική εκμετάλλευση

ΟΕ14. Η συναλλακτική πράξη αντανακλά την ενεργό και συχνή αγορά και πώληση και τα χρηματοοικονομικά μέσα κατά κανόνα χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία κέρδους από τις βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο του διαπραγματευτή.

ΟΕ15. Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για εμπορική εκμετάλλευση περιλαμβάνονται:

(α) παράγωγες υποχρεώσεις που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέσα αντιστάθμισης,

(β) υποχρεώσεις παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε ακάλυπτο πωλητή (ήτοι μία οντότητα που πωλεί αξίες οι οποίες δεν της ανήκουν ακόμη),

(γ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με σκοπό να επαναγοραστούν στο προσεχές μέλλον (π.χ., ένα διαπραγματευόμενο χρεωστικό τίτλο που ο εκδότης δύναται να επαναγοράσει στο προσεχές μέλλον, ανάλογα με τις μεταβολές στην εύλογη αξία του)

και

(δ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος χαρτοφυλακίου εξατομικευμένων χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν κοινή διαχείριση και για τις οποίες υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών.

Το γεγονός ότι χρησιμοποιείται υποχρέωση για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων δεν αποτελεί από μόνο του ένδειξη ότι η υποχρέωση αυτή είναι διαθέσιμη για εμπορική εκμετάλλευση.

▼M2

Επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη

ΟΕ16. Η οντότητα δεν έχει πρόθεση διακράτησης μίας επένδυσης σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένης λήξης, μέχρι τη λήξη του εάν:

(α) η οντότητα έχει την πρόθεση διακράτησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για απροσδιόριστη χρονική διάρκεια,

(β) η οντότητα είναι ανά πάσα στιγμή έτοιμη να το πωλήσει (εκτός αν ανακύψει μία έκτακτη κατάσταση που δεν θα μπορούσε ευλόγως να αναμένεται από την οντότητα) ανταποκρινόμενη σε μεταβολές των επιτοκίων ή των κινδύνων της αγοράς, ανάγκες ρευστότητας, μεταβολές της διαθεσιμότητας και της απόδοσης σε εναλλακτικές επενδύσεις, αλλαγές σε πηγές και όρους χρηματοδότησης ή μεταβολές στον συναλλαγματικό κίνδυνο,

ή

(γ) ο εκδότης έχει το δικαίωμα να διακανονίσει την αποπληρωμή του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε ένα ποσό σημαντικά κατώτερο του αποσβεσμένου κόστους του.

ΟΕ17. Ένας χρεωστικός τίτλος κυμαινόμενου επιτοκίου ενδέχεται να ικανοποιεί τα κριτήρια επένδυσης που διακρατείται μέχρι τη λήξη. Οι συμμετοχικοί τίτλοι κατά κανόνα δεν αποτελούν επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη τους είτε γιατί έχουν αόριστη διάρκεια ζωής (όπως οι κοινές μετοχές) είτε γιατί τα ποσά που δύναται να εισπράξει ο κάτοχος είναι δυνατό να ποικίλουν κατά τρόπο απροσδιόριστο (όπως για δικαιώματα προαίρεσης επί μετοχών, τιτλοποιημένα δικαιώματα απόκτησης μετοχών και συναφή δικαιώματα). Αναφορικά με τις επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη, με τον όρο καθορισμένες ή προσδιοριστέες καταβολές και καθορισμένη λήξη εννοείται ο συμβατικός όρος, που καθορίζει τα ποσά και τις ημερομηνίες καταβολών στον κάτοχο, όπως για παράδειγμα οι καταβολές τόκου και κεφαλαίου. Ένας σημαντικός κίνδυνος μη πληρωμής δεν αποκλείει την κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ως διακρατούμενου μέχρι τη λήξη εφόσον οι συμβατικές καταβολές είναι καθορισμένες ή προσδιοριστέες και τα λοιπά κριτήρια για την κατάταξη αυτή πληρούνται. Αν οι όροι ενός διαρκούς χρεωστικού τίτλου προβλέπουν την καταβολή τόκων για αόριστο διάστημα, ο τίτλος δεν μπορεί να καταταχθεί ως διακρατούμενος μέχρι τη λήξη επειδή δεν υπάρχει ημερομηνία λήξης.

ΟΕ18. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επί του οποίου ο εκδότης έχει δικαίωμα πρόωρης εξόφλησης (callable) πληροί τα κριτήρια επένδυσης που διακρατείται μέχρι τη λήξη, εάν ο κάτοχος προτίθεται και είναι σε θέση να το διακρατήσει μέχρι την πρόωρη εξόφληση ή τη λήξη, υπό την προϋπόθεση ότι ο κάτοχος θα ανακτούσε το σύνολο της λογιστικής αξίας του. Το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς (call option), εφόσον ασκηθεί, απλώς θα επιταχύνει τη λήξη του περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση όμως που το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι δυνατό να εξοφληθεί πρόωρα κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει το σύνολο της λογιστικής του αξίας, το χρηματοοικονομικό αυτό περιουσιακό στοιχείο δεν κατατάσσεται ως διακρατούμενη μέχρι τη λήξη επένδυση. Η οντότητα λαμβάνει υπόψη κάθε πρόσθετο τίμημα που καταβλήθηκε καθώς και τα κεφαλαιοποιημένα κόστη συναλλαγής, προκειμένου να διαπιστώσει αν το σύνολο της λογιστικής αξίας είναι ανακτήσιμο.

ΟΕ19. Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για το οποίο υφίσταται δικαίωμα πρόωρης πώλησης (puttable) σε συγκεκριμένη τιμή (ο κάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξοφλήσει ή να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του) δεν μπορεί να καταταχθεί ως επένδυση που διακρατείται μέχρι τη λήξη διότι το χαρακτηριστικό πρόωρης πώλησης σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν συνάδει με την πρόθεση διακράτησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη λήξη.

▼**M2**

ΟΕ20. Η εύλογη αξία αποτελεί ένα καταλληλότερο μέτρο επιμέτρησης για τα περισσότερα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε σχέση με το αποσβεσμένο κόστος. Η κατηγορία των διακρατούμενων μέχρι τη λήξη επενδύσεων αποτελεί εξαίρεση, υπό την προϋπόθεση ότι η οντότητα έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα διακράτησης της επένδυσης μέχρι τη λήξη. Όταν λόγω ενεργειών της οντότητας αμφισβητείται η πρόθεσή της και η δυνατότητά της να διακρατήσει τέτοιες επενδύσεις μέχρι τη λήξη, η παράγραφος 9 αποκλείει τη χρήση της εξαίρεσης για εύλογο χρονικό διάστημα.

ΟΕ21. Ένα «σενάριο καταστροφής», το οποίο έχει ελάχιστες πιθανότητες να συμβεί, όπως η βεβιασμένη ανάληψη των καταθέσεων από μία Τράπεζα ή παρόμοια κατάσταση που επηρεάζει έναν ασφαλιστικό φορέα, εύλογα δεν αξιολογείται από την οντότητα κατά τη διαδικασία λήψης της απόφασης του κατά πόσο έχει την πρόθεση και τη δυνατότητα της διακράτησης μίας επένδυσης μέχρι τη λήξη.

ΟΕ22. Πωλήσεις πριν από τη λήξη είναι δυνατό να ικανοποιούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 9 - και συνεπώς δεν ανακύπτει ερώτημα ως προς την πρόθεση της οντότητας να διακρατήσει άλλες επενδύσεις μέχρι τη λήξη - αν αυτές οφείλονται σε:

(α) σημαντική επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας του εκδότη, Για παράδειγμα, μία πώληση μετά από υποβάθμιση της πιστωτικής διαβάθμισης από εξωτερικό αξιολογητικό οίκο δεν θα έθετε αναγκαστικά θέμα σχετικά με την πρόθεση της οντότητας να διακρατήσει άλλες επενδύσεις μέχρι τη λήξη αν η υποβάθμιση παράσχει απόδειξη σημαντικής επιδείνωσης της πιστοληπτικής αξιοπιστίας του εκδότη κρινόμενη σε σχέση με την πιστοληπτική διαβάθμιση κατά την αρχική αναγνώριση. Ομοίως, αν η οντότητα χρησιμοποιεί εσωτερικές διαβαθμίσεις για την αξιολόγηση ανοιγμάτων, οι μεταβολές σε εκείνες τις εσωτερικές διαβαθμίσεις μπορεί να είναι χρήσιμες στην εξατομίκευση εκδοτών που έχουν υποστεί σημαντική επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας τους, με την προϋπόθεση ότι η προσέγγιση της οντότητας αναφορικά με τον προσδιορισμό εσωτερικών διαβαθμίσεων και οι μεταβολές εκείνων των διαβαθμίσεων παράσχουν συνεπές, αξιόπιστο και αντικειμενικό μέτρο φερεγγυότητας των εκδοτών. Αν υπάρχουν αποδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί απομείωση αξίας (βλέπε παραγράφους 58 και 59), η επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας συχνά θεωρείται ασήμαντη.

(β) μεταβολή στη φορολογική νομοθεσία που εξαλείφει ή περιορίζει ουσιωδώς το καθεστώς της φορολογικής απαλλαγής του τόκου στις επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη (μη περιλαμβανομένης μεταβολής του φορολογικού νόμου που αναθεωρεί τους οριακούς φορολογικούς συντελεστές που εφαρμόζονται στο εισόδημα από τόκους),

(γ) σημαντική συνένωση επιχειρήσεων ή σημαντική απόσχιση (όπως η πώληση ενός τομέα) που απαιτεί την πώληση ή μεταβίβαση επενδύσεων προοριζόμενων για διακράτηση μέχρι τη λήξη ώστε να διατηρηθεί η υφιστάμενη θέση κινδύνου επιτοκίου ή πολιτική πιστωτικού κινδύνου της οντότητας (μολονότι η συνένωση επιχειρήσεων είναι από μόνη της ένα γεγονός ελεγχόμενο από την οντότητα, οι μεταβολές στο επενδυτικό της χαρτοφυλάκιο ώστε να μη μεταβληθεί η θέση κινδύνου επιτοκίου ή η πολιτική πιστωτικού κινδύνου μπορεί να είναι συνεπακόλουθο παρά αναμενόμενο γεγονός),

(δ) μεταβολή στις καταστατικές ή κανονιστικές διατάξεις η οποία τροποποιεί ουσιωδώς είτε το τι αποτελεί μία επιτρεπτή επένδυση είτε το μέγιστο επίπεδο ορισμένων ειδών επενδύσεων, εξαναγκάζοντας κατά συνέπεια την οντότητα να εκποιήσει μία διακρατούμενη μέχρι τη λήξη επένδυση,

▼M2

(ε) σημαντική αύξηση των κεφαλαιακών απαιτήσεων από την εποπτεύουσα αρχή του κλάδου, που αναγκάζει την οντότητα να μειώσει το μέγεθός της με την πώληση επενδύσεων που προορίζονταν για διακράτηση μέχρι τη λήξη,

(στ) σημαντική αύξηση των συντελεστών στάθμισης επενδύσεων πού διακρατούνται μέχρι τη λήξη, για σκοπούς εποπτικών κεφαλαίων.

ΟΕ23. Η οντότητα δεν έχει αποδεδειγμένη πρόθεση διακράτησης μίας επένδυσης σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένης λήξης εάν:

(α) δεν έχει τους διαθέσιμους χρηματοοικονομικούς πόρους ώστε να συνεχίσει να χρηματοδοτεί την επένδυση μέχρι τη λήξη

ή

(β) υπάγεται σε υπάρχον νομικό ή άλλο περιορισμό που θα μπορούσε να εμποδίσει την πρόσθεσή της να διακρατήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη λήξη του. Όμως, το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ενός εκδότη δεν εμποδίζει αναγκαστικά την πρόσθεσή της οντότητας να διακρατήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη λήξη του – βλέπε παράγραφο ΟΕ18.)

ΟΕ24. Περιπτώσεις πέραν εκείνων που περιγράφονται στις παραγράφους ΟΕ16-ΟΕ23 μπορούν να καταδεικνύουν ότι η οντότητα δεν έχει την πρόθεση ή τη δυνατότητα να διακρατήσει μία επένδυση μέχρι τη λήξη.

ΟΕ25. Η οντότητα προβαίνει σε αξιολόγηση της πρόθεσής της και της δυνατότητάς της να διακρατήσει ως τη λήξη τους τις επενδύσεις που προορίζονται να διακρατηθούν μέχρι τη λήξη, όχι μόνον κατά το χρόνο της αναγνώρισής τους, αλλά και σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία ισολογισμού.

Δάνεια και απαιτήσεις

ΟΕ26. Κάθε μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες καταβολές (περιλαμβανομένων των δανειακών περιουσιακών στοιχείων, των εμπορικών απαιτήσεων και των καταθέσεων σε τράπεζες) θα μπορούσε να πληροί τον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων. Όμως, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά (όπως ένας εισηγμένος χρεωστικός τίτλος, βλέπε παράγραφο ΟΕ71) δεν πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως δάνειο ή απαίτηση. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στον ορισμό των δανείων και απαιτήσεων μπορεί να καταταχθούν ως διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις αν πληρούν τις προϋποθέσεις για εκείνη την κατάταξη (βλέπε παραγράφους 9 και ΟΕ16-ΟΕ25). Κατά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα δύναται να προσδιορίσει ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή ως διαθέσιμο προς πώληση ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που σε διαφορετική περίπτωση θα κατατάσσετο ως δάνειο ή απαίτηση.

Ενσωματωμένα Παράγωγα (παράγραφοι 10-13)

ΟΕ27. Αν ένα κύριο συμβόλαιο δεν έχει δηλωμένη ή προκαθορισμένη λήξη και αντιπροσωπεύει υπολειμματικό δικαίωμα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του είναι εκείνοι ενός συμμετοχικού τίτλου και ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα χρειαζόταν να κατέχει χαρακτηριστικά συμμετοχής που σχετίζονται με την ίδια οντότητα ώστε να θεωρηθεί άμεσα συνδεόμενο. Αν το κύριο συμβόλαιο δεν είναι συμμετοχικός τίτλος και εμπίπτει στον ορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του είναι εκείνοι ενός χρεωστικού τίτλου.

ΟΕ28. Ένα ενσωματωμένο μη προαιρετικό παράγωγο (όπως ένα ενσωματωμένο forward ή swap) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιό του βάσει των δηλωμένων ή τεκμαρτών ουσιαστικών όρων του, ώστε να έχει μηδενική εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Ένα ενσωματωμένο παράγωγο που βασίζεται σε δικαίωμα προαίρεσης (όπως ένα ενσωματωμένο δικαίωμα πώλησης, αγοράς, ανώτατο ή κατώτατο όριο ή συνδυασμό ανταλλαγής και προαιρετικού δικαιώματος) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο βάσει των δηλωμένων όρων εκείνου του χαρακτηριστικού προαίρεσης. Η αρχική λογιστική αξία του κύριου μέσου είναι η υπολειμματική αξία μετά το διαχωρισμό του ενσωματωμένου παράγωγου.

▼**M2**

ΟΕ29. Γενικά, τα πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα σε ένα μοναδικό μέσο λαμβάνονται ως ένα ενιαίο σύνθετο ενσωματωμένο παράγωγο. Όμως, τα ενσωματωμένα παράγωγα που κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια (βλέπε ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση*) αντιμετωπίζονται λογιστικά διακεκριμένα από εκείνα που κατατάσσονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα, αν ένα μέσο περιέχει περισσότερα από ένα ενσωματωμένα παράγωγα και εκείνα τα παράγωγα σχετίζονται με διαφορετικές εκθέσεις σε κίνδυνο, διαχωρίζονται και είναι ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, η λογιστική τους αντιμετώπιση γίνεται διακεκριμένα.

ΟΕ30. Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παραγώγου δεν θεωρούνται ότι είναι στενά συνδεμένα με το κύριο συμβόλαιο (παράγραφος 11(α)) στα ακόλουθα παραδείγματα. Στα παραδείγματα αυτά, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι όροι της παραγράφου 11(β) και (γ) η οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.

(α) Ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή ενσωματωμένο σε παράγωγο που επιτρέπει στον κάτοχο να απαιτήσει από τον εκδότη να επαναποκτήσει το μέσο για ένα ποσό μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει της μεταβολής στην τιμή μιας μετοχής ή ενός αγαθού ή ενός δείκτη δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο.

(β) Ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ενσωματωμένο σε έναν συμμετοχικό τίτλο, που επιτρέπει στον εκδότη να επαναποκτήσει εκείνον τον συμμετοχικό τίτλο σε συγκεκριμένη τιμή δεν είναι στενά συνδεδεμένο με τον κύριο συμμετοχικό τίτλο από την πλευρά του κατόχου (από την πλευρά του εκδότη, το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς αποτελεί συμμετοχικό τίτλο, εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις για την κατάταξη αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 32, οπότε αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου).

(γ) Το δικαίωμα ή η ρήτρα της αυτόματης παράτασης της εναπομένουσας διάρκειας ενός χρεωστικού τίτλου δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο, εκτός εάν συμβεί ταυτόχρονη προσαρμογή στο εκάστοτε ισχύον επιτόκιο της αγοράς κατά τη στιγμή που δίδεται η παράταση. Αν η οντότητα εκδώσει χρεωστικό τίτλο και ο κάτοχος εκείνου του χρεωστικού τίτλου πωλήσει ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς του χρεωστικού τίτλου σε τρίτο μέρος, ο εκδότης θεωρεί το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ως παράταση της διάρκειας του χρεωστικού τίτλου εφόσον μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να συμμετάσχει ή να διευκολύνει την εκ νέου πώληση του χρεωστικού τίτλου λόγω της άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς.

(δ) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη μετοχών, που ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο - έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την αξία συμμετοχικών τίτλων - δεν συνδέονται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.

(ε) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη αγαθών και που ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο - έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την τιμή ενός αγαθού (όπως ο χρυσός) - δεν συνδέονται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.

▼M2

(στ) Ένα χαρακτηριστικό μετατροπής σε μετοχές ενσωματωμένο σε έναν μετατρέψιμο χρεωστικό τίτλο, δεν είναι στενά συνδεδεμένο με τον κύριο χρεωστικό τίτλο από την πλευρά του κατόχου του μέσου (από την πλευρά του εκδότη, το δικαίωμα μετατροπής σε μετοχές αποτελεί συμμετοχικό τίτλο και αποκλείεται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις για την κατάταξη αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 32).

(ζ) Ένα προαιρετικό δικαίωμα αγοράς, πώλησης σε ορισμένη τιμή ή προπληρωμής ενσωματωμένο σε κύριο χρεωστικό τίτλο δεν συνδέεται στενά με τον κύριο τίτλο εκτός αν η τιμή άσκησης του προαιρετικού δικαιώματος ισούται περίπου με το αποσβεσμένο κόστος του χρεωστικού τίτλου σε κάθε ημερομηνία άσκησης. Από την προοπτική του εκδότη ενός μετατρέψιμου χρεωστικού τίτλου με ενσωματωμένο δικαίωμα πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή, η αξιολόγηση αν το δικαίωμα πώλησης ή αγοράς συνδέεται άμεσα με τον κύριο χρεωστικό τίτλο γίνεται πριν από το διαχωρισμό του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

(η) Πιστωτικά παράγωγα, που είναι ενσωματωμένα σε έναν κύριο χρεωστικό τίτλο και που επιτρέπουν σε έναν εκ των συμβαλλομένων (τον «δικαιούχο») να μεταβιβάσει τον πιστωτικό κίνδυνο ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου αναφοράς που μπορεί να μην του ανήκει στην πραγματικότητα, σε άλλο συμβαλλόμενο μέρος (τον «εγγυητή»), δεν συνδέονται στενά προς τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Τέτοια πιστωτικά παράγωγα επιτρέπουν στον εγγυητή να αναλάβει τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο αναφοράς χωρίς να το αγοράσει άμεσα.

ΟΕ31. ►M9 Ένα παράδειγμα ενός υβριδικού μέσου είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το χρηματοοικονομικό μέσο εκ νέου στον εκδότη έναντι ενός ποσού μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει των μεταβολών, προς τα πάνω ή προς τα κάτω, ενός δείκτη μετοχών ή αγαθών (ένα «μέσο διαθέσιμο από τον κάτοχο» ή «puttable» μέσο). Με εξαίρεση την περίπτωση που, κατά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης προσδιορίσει το διαθέσιμο από τον κάτοχο μέσο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο (π.χ., τη δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου) σύμφωνα με την παράγραφο 11 επειδή το κύριο συμβόλαιο είναι χρεωστικός τίτλος σύμφωνα με την παράγραφο ΟΕ27 και η δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου δεν συνδέεται στενά με κύριο χρεωστικό τίτλο σύμφωνα με την παράγραφο ΟΕ30α). Επειδή η καταβολή κεφαλαίου μπορεί να μειωθεί ή να αυξηθεί, το ενσωματωμένο παράγωγο είναι μη προαιρετικό παράγωγο του οποίου η αξία συνδέεται με την υποκείμενη μεταβλητή. ◄

ΟΕ32. Στην περίπτωση που διαθέσιμο από τον κάτοχο μέσο μπορεί να διατεθεί σε οποιαδήποτε στιγμή έναντι ποσού μετρητών που ισούται με αναλογικό μερίδιο επί της καθαρής αξίας ενεργητικού μιας οντότητας (όπως είναι τα μερίδια ενός αμοιβαίου κεφαλαίου ανοικτού τύπου ή κάποια επενδυτικά προϊόντα που συνδέονται με μονάδες), η επίδραση του διαχωρισμού ενός ενσωματωμένου παραγώγου και της λογιστικής αντιμετώπισης κάθε συστατικού στοιχείου του είναι η επιμέτρηση του σύνθετου μέσου στο ποσό της εξόφλησης που είναι καταβλητέο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αν ο κάτοχος άσκησε το δικαίωμά του να επαναπωλήσει το μέσο στον εκδότη.

ΟΕ33. Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παράγωγου είναι στενά συνδεδεμένα προς τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου στα παραδείγματα που ακολουθούν: Στα παραδείγματα αυτά, η οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο:

(α) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο στο οποίο το υποκείμενο είναι επιτόκιο ή δείκτης επιτοκίων που δύναται να μεταβάλλει τον τόκο που θα καταβαλλόταν ή θα λαμβανόταν επί ενός έντοκου κύριου χρεωστικού τίτλου σε διαφορετική περίπτωση, συνδέεται άμεσα με το κύριο μέσο εκτός αν το σύνθετο μέσο μπορεί να διακανονιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει σε σημαντικό βαθμό όλη την αναγνωρισμένη επένδυσή του ή το ενσωματωμένο παράγωγο θα μπορούσε τουλάχιστον να διπλασιάσει τον αρχικό συντελεστή απόδοσης του κατόχου για το κύριο συμβόλαιο και να καταλήξει σε συντελεστή απόδοσης που είναι τουλάχιστον δύο φορές

▼M2

μεγαλύτερος απ'ότι θα ήταν η απόδοση της αγοράς για συμβόλαιο που έχει τους ίδιους όρους όπως το κύριο συμβόλαιο.

(β) Ένα ενσωματωμένο κατώτατο όριο (floor) ή ανώτατο όριο (cap) επιτοκίου χρωστικού τίτλου συνδέεται στενά με το κύριο χρεωστικό τίτλο, αν το cap είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο της αγοράς και το floor, είναι ίσο ή μικρότερο από το επιτόκιο της αγοράς, κατά την έκδοση του τίτλου και το cap ή το floor δεν έχει μόχλευση σε σχέση προς τον κύριο τίτλο. Ομοίως, οι προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ., ενός αγαθού) που δημιουργούν ένα ανώτατο όριο και ένα κατώτατο όριο στην τιμή που θα πληρωθεί ή θα ληφθεί για το περιουσιακό στοιχείου είναι στενά συνδεδεμένες με το κύριο συμβόλαιο αν αμφότερα το ανώτατο και το κατώτατο όριο δεν ήταν μέσα στα χρήματα κατά την έναρξη και δεν έχουν μόχλευση.

(γ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε ξένο νόμισμα που παρέχει μία ροή καταβολών κεφαλαίου και τόκων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και ενσωματώνεται σε κύριο χρεωστικό τίτλο (π.χ., ένα ομόλογο που αποδίδει τόκο σε ένα νόμισμα και είναι μετατρέψιμο σε άλλο κατά την εξαγορά του) συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Τέτοιο παράγωγο δεν διαχωρίζεται από τον κύριο τίτλο, δεδομένου ότι το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος* απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές επί χρηματικών στοιχείων να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

(δ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε ξένο νόμισμα σε κύριο συμβόλαιο που δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο (όπως είναι ένα συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου του οποίου η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα) συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον δεν έχει μόχλευση, δεν περιέχει χαρακτηριστικό προαίρεσης και προβλέπει πληρωμές που εκφράζονται σε ένα από τα ακόλουθα ξένα νομίσματα:

(i) το λειτουργικό νόμισμα οποιουδήποτε κατ'εξοχήν συμβαλλομένου,

(ii) στο νόμισμα στο οποίο η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ή παρασχέθηκαν εκφράζεται στο διεθνές εμπόριο (για παράδειγμα, δολάριο ΗΠΑ για τις συναλλαγές αργού πετρελαίου)

ή

(iii) ένα νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε συμβόλαια για την απόκτηση ή την πώληση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων στο οικονομικό περιβάλλον όπου λαμβάνει χώρα η συναλλαγή (ήτοι ένα σχετικά σταθερό και ρευστό νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε τοπικές επιχειρηματικές συναλλαγές ή στο εξωτερικό εμπόριο).

(Τέτοιο συμβόλαιο δεν είναι κύριο συμβόλαιο με ενσωματωμένο παράγωγο σε ξένο νόμισμα.)

(ε) Ένα ενσωματωμένο δικαίωμα προπληρωμής σε τίτλο που περιλαμβάνει μόνον τις ροές των τόκων ή τις αποπληρωμές του κεφαλαίου συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον το τελευταίο (i) αρχικώς προήλθε από διαχωρισμό του δικαιώματος λήψης των συμβατικών ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο από μόνο του, δεν περιλάμβανε ένα ενσωματωμένο παράγωγο και (ii) δεν περιέχει περαιτέρω όρους εκτός εκείνων το αρχικού κύριου χρεωστικού τίτλου.

(στ) Ενσωματωμένο παράγωγο σε κύρια σύμβαση μίσθωσης συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο αν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι (i) ένας συνδεμένος με τον πληθωρισμό δείκτης, όπως για παράδειγμα ένας δείκτης μισθωμάτων σε σχέση με τον πληθωρισμό (εφόσον η μίσθωση δεν παρουσιάζει μόχλευση και ο δείκτης αφορά σε πληθωρισμό του οικονομικού περιβάλλοντος της οντότητας), (ii) ενδεχόμενα μισθώματα εξαρτώμενα από το ύψος των σχετικών πωλήσεων και (iii) ενδεχόμενα μισθώματα βασιζόμενα σε κυμαινόμενα επιτόκια.

▼M2

Αναγνώριση και Διαγραφή (παράγραφοι 14-42)

Αρχική αναγνώριση (παράγραφος 14)

ΟΕ34. Ως συνέπεια της αρχής της παραγράφου 14, η οντότητα αναγνωρίζει όλα τα συμβατικά δικαιώματα και τις συμβατικές υποχρεώσεις που ανακύπτουν από παράγωγα στον ισολογισμό της ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, αντίστοιχα, εκτός από παράγωγα που αποκλείουν τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ως πώληση (βλέπε παράγραφο ΟΕ49). Αν η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του (βλέπε παράγραφο ΟΕ50).

ΟΕ35. Τα ακόλουθα είναι ενδεικτικά παραδείγματα εφαρμογής της αρχής της παραγράφου 14:

(α) οι χωρίς όρους απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, όταν η οντότητα καθίσταται ένας εκ των συμβαλλομένων, και συνεπώς, έχει το νομικό δικαίωμα ή τη νομική υποχρέωση να εισπράξει ή να καταβάλει μετρητά.

(β) τα περιουσιακά στοιχεία που θα αποκτηθούν και οι υποχρεώσεις που θα αναληφθούν λόγω βέβαιης δέσμευσης αγοράς ή πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών συνήθως δεν αναγνωρίζονται έως ότου τουλάχιστον ένας εκ των συμβαλλόμενων έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του. Για παράδειγμα, η οντότητα που δέχεται μία βέβαιη παραγγελία συνήθως δεν αναγνωρίζει την απαίτηση (και η οντότητα που δίδει την παραγγελία δεν αναγνωρίζει την υποχρέωση) κατά το χρόνο της δέσμευσης, αλλά, μεταθέτει το χρόνο αναγνώρισης μέχρις ότου τα παραγγελθέντα εμπορεύματα ή υπηρεσίες έχουν φορτωθεί, παραδοθεί ή παρασχεθεί. Αν μία βέβαιη δέσμευση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου σύμφωνα με τις παραγράφους 5-7, η καθαρή εύλογη αξία της αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης (βλέπε (γ) κατωτέρω). Επιπρόσθετα, αν μία βέβαιη δέσμευση που δεν είχε αναγνωριστεί προγενέστερα προσδιοριστεί ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο στα πλαίσια μιας αντιστάθμισης εύλογης αξίας, κάθε μεταβολή της καθαρής εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 93 και 94).

(γ) Ένα προθεσμιακό συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παραγράφους 2-7) αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης και όχι κατά την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα ο διακανονισμός. Όταν η οντότητα συμμετάσχει ως συμβαλλόμενη σε προθεσμιακό συμβόλαιο, οι εύλογες αξίες του δικαιώματος και της υποχρέωσης συχνά είναι όμοιες, ώστε η καθαρή εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου να είναι μηδενική. Αν η καθαρή εύλογη αξία του δικαιώματος και της υποχρέωσης δεν είναι μηδενική, το συμβόλαιο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

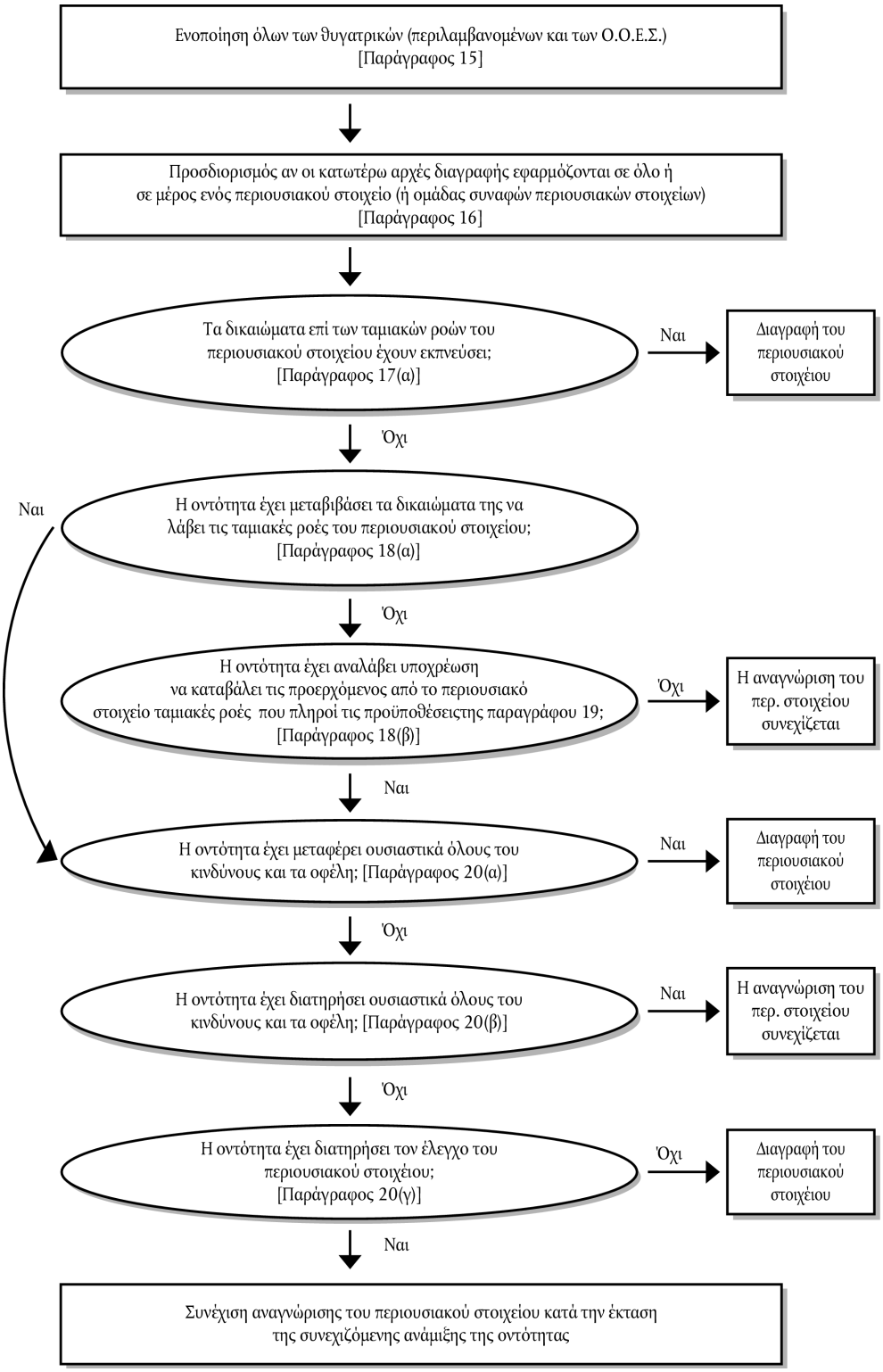
(δ) συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παραγράφους 2-7) αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, όταν ο κάτοχος ή ο πωλητής καθίσταται ένας εκ των συμβαλλόμενων.

(ε) οι προγραμματισμένες μελλοντικές συναλλαγές, ασχέτως του πόσο πιθανές είναι, δεν είναι περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επειδή η οντότητα δεν είναι συμβαλλόμενη.

Διαγραφή χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (παράγραφοι 15-37)

ΟΕ36. Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση του εάν και σε ποια έκταση διαγράφεται ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

▼**M2**



Συμφωνίες βάσει των οποίων η οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες (παράγραφος 18(β)).

ΟΕ37. Η περίπτωση που περιγράφηκε στην παράγραφο 18(β) (όταν η οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να λαμβάνει τις ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες) συμβαίνει, για παράδειγμα, αν η οντότητα είναι οικονομική οντότητα ειδικού σκοπού ή καταπίστευμα και εκδίδει σε επενδυτές εμπράγματα δικαιώματα επί των υποκείμενων χρηματοοικονομικών στοιχείων που της ανήκουν και παράσχει υπηρεσίες

▼M2

διαχείρισης εκείνων των χρηματοοικονομικών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτονται από τις παραγράφους 19 και 20.

ΟΕ38. Η οντότητα που εφαρμόζει την παράγραφο 19 θα μπορούσε, για παράδειγμα, να είναι εκδότης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μία ομάδα που περιλαμβάνει μία ενοποιημένη οικονομική οντότητα ειδικού σκοπού που έχει αποκτήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρει τις ταμιακές ροές σε μη συμβαλλόμενους επενδυτές.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης κινδύνων και ωφελειών (παράγραφος 20)

ΟΕ39. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οντότητα έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

(α) μία άνευ όρων πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου,

(β) μία πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του κατά τη στιγμή της επαναγοράς

και

(γ) μία πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή που είναι κατά πολύ έξω από την τρέχουσα τιμή (π.χ., ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο έξω από την τρέχουσα τιμή που είναι απίθανο να βρεθεί μέσα στα χρήματα πριν την εκπνοή).

ΟΕ40. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

(α) μία συναλλαγή πώλησης και επαναγοράς όπου η τιμή επαναγοράς είναι καθορισμένη ή είναι η τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή,

(β) μία συμφωνία για τον δανεισμό χρεογράφων,

(γ) μία πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή συνολικής απόδοσης που επαναμεταφέρει στην οντότητα την έκθεση σε κίνδυνο αγοράς,

(δ) μία πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή που είναι κατά πολύ μέσα στα χρήματα (π.χ., ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο μέσα στα χρήματα που είναι απίθανο να βρεθεί έξω από την τιμή πριν την εκπνοή)

και

(ε) μία πώληση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων για την οποία η οντότητα εγγυάται να αποζημιώσει τον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες που ενδέχεται να πραγματοποιηθούν.

ΟΕ41. Αν η οντότητα προσδιορίσει ότι, με τη μεταβίβαση, έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, δεν αναγνωρίζει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε μελλοντική περίοδο, εκτός αν αποκτήσει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε νέα συναλλαγή.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης του ελέγχου

ΟΕ42. Η οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου αν ο εκδοχέας έχει στην πράξη την ικανότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Η οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου αν ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη την ικανότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Ο εκδοχέας έχει στην πράξη την ικανότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αν διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά επειδή ο εκδοχέας μπορεί να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά αν χρειαστεί να επιστρέψει το περιουσιακό στοιχείο στην οντότητα. Για παράδειγμα, ένας εκδοχέας μπορεί να έχει την ικανότητα να πωλήσει ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην πράξη αν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε προαιρετικό δικαίωμα που επιτρέπει στην οντότητα να το επαναγοράσει, αλλά ο εκδοχέας μπορεί εύκολα να αποκτήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην

▼M2

αγορά σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος. Ο εκδοχέας δεν έχει ικανότητα στην πράξη να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αν η οντότητα διατηρεί τέτοιο δικαίωμα και ο εκδοχέας δεν μπορεί εύκολα να αποκτήσει στην αγορά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αν η οντότητα ασκήσει το δικαίωμά της.

ΟΕ43. Ο εκδοχέας μπορεί στην πράξη να πωλήσει ολόκληρο το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο μόνο αν μπορεί να το πωλήσει σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μονόπλευρα και χωρίς να απαιτείται να επιβάλλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση. Το κρίσιμο ερώτημα είναι το τι μπορεί να κάνει στην πράξη ο εκδοχέας και όχι τα συμβατικά δικαιώματα του εκδοχέα σχετικά με το πως μπορεί να χειριστεί το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ή οι υφιστάμενοι συμβατικοί περιορισμοί. Ειδικότερα:

(α) ένα συμβατικό δικαίωμα διάθεσης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία αν δεν υπάρχει αγορά για εκείνο το μεταβιβασθέν στοιχείο

και

(β) η ικανότητα διάθεσης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία αν δεν μπορεί να ασκηθεί ελεύθερα. Για το λόγο αυτό:

(i) η ικανότητα του εκδοχέα να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τις ενέργειες άλλων (ήτοι πρέπει να είναι μονόπλευρη)

και

(ii) ο εκδοχέας πρέπει να είναι σε θέση να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο χωρίς να απαιτείται να υποβάλλει όρους ή υποχρεώσεις (π.χ., όρους σχετικά με τον τρόπο που διαχειρίζεται ένα δανειακό περιουσιακό στοιχείο ή ένα δικαίωμα προαίρεσης που δίδει στον εκδοχέα δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου).

ΟΕ44. Το γεγονός ότι δεν είναι πιθανό ο εκδοχέας να πωλήσει το μεταβιβασθέν στοιχείο δεν σημαίνει, από μόνο του, ότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος στοιχείου. Όμως, αν ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή ή μία εγγύηση περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο, τότε ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, αν η αξία ενός δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή ή μίας εγγύησης έχει την απαιτούμενη αξία, περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επειδή στην πράξη δεν θα πωλούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος χωρίς παρόμοιο δικαίωμα προαίρεσης ή άλλους περιοριστικούς όρους. Αντ'αυτού, ο εκδοχέας θα διακρατούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ώστε να λάβει τις καταβολές βάσει της εγγύησης ή του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή. Υπό αυτές τις συνθήκες, ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή

ΟΕ45. Η οντότητα δύναται να διατηρήσει τα δικαιώματα επί ενός ποσοστού των καταβολών των τόκων ως αποζημίωση για τη διαχείριση εκείνων των περιουσιακών στοιχείων. Το ποσοστό των καταβολών των τόκων από το οποίο η οντότητα θα παραιτείτο κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης επιμερίζεται στη διαχειριστική απαίτηση ή στην διαχειριστική υποχρέωση. Το μέρος των καταβολών των τόκων από το οποίο η οντότητα δεν θα παραιτείτο είναι τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για παράδειγμα, αν η οντότητα δεν παραιτείτο από την είσπραξη τόκων κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης, ολόκληρο το περιθώριο των επιτοκίων είναι ένα τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 27, χρησιμοποιούνται οι εύλογες αξίες της διαχειριστικής απαίτησης και του εισπρακτέου τοκομεριδίου για τον επιμερισμό της λογιστικής αξίας της απαίτησης μεταξύ του μέρους του περιουσιακού στοιχείου που έχει διαγραφεί και εκείνου που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Αν δεν έχει καθοριστεί αμοιβή διαχείρισης ή η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει κατάλληλα την οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή.

▼**M2**

ΟΕ46. Κατά τον υπολογισμό των εύλογων αξιών του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και του μέρους που έχει διαγραφεί ώστε να εφαρμοστεί η παράγραφος 27, η οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για την επιμέτρηση στην εύλογη αξία των παραγράφων 48, 49 και ΟΕ69-ΟΕ82 εκτός από εκείνες της παραγράφου 28.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για διαγραφή

ΟΕ47. Ακολουθεί μία εφαρμογή της αρχής που περιγράφηκε στην παράγραφο 29. Αν μία εγγύηση που παρέχει η οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αθετήσεις εμποδίζει τη διαγραφή του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου επειδή η οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του και το αντάλλαγμα που λαμβάνεται αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμιξη σε μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία

ΟΕ48. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του τρόπου που μία οντότητα επιμετρά ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη συνδεδεμένη υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 30.

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία

(α) Αν μία εγγύηση που παρέχει η οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αθετήσεις εμποδίζει τη διαγραφή του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμιξης, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά τη ημερομηνία της μεταβίβασης επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ (i) της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και (ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος κατά τη μεταβίβαση που η οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»). Η συνδεδεμένη υποχρέωση αρχικά επιμετράται στο ποσό της εγγύησης συν την εύλογη αξία της εγγύησης (που συνήθως είναι το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για την εγγύηση). Μεταγενέστερα, η αρχική εύλογη αξία της εγγύησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα βάσει χρονικής αναλογίας (βλέπε ΔΛΠ 18) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος

(β) Αν ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που πωλήθηκε από την οντότητα ή ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που κατέχει εμποδίζει τη διαγραφή ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο αποσβεσμένο κόστος, η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στο κόστος της (ήτοι το αντάλλαγμα που λήφθηκε) προσαρμοσμένο για την απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ εκείνου του κόστους και του αποσβεσμένου κόστους του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία εκπνοής του δικαιώματος προαίρεσης. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι το αποσβεσμένο κόστος και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης είναι ΝΜ98 και ότι το αντάλλαγμα που λήφθηκε είναι ΝΜ95. Το αποσβεσμένο κόστος του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης θα είναι ΝΜ100. Η αρχική λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι ΝΜ95 και η διαφορά μεταξύ των ΝΜ95 και των ΝΜ100 αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Αν το δικαίωμα προαίρεσης ασκηθεί, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της συνδεδεμένης υποχρέωσης και της τιμής άσκησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼**M2**

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

(γ) Αν ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που διατηρείται από την οντότητα εμποδίζει τη διαγραφή ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογή αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στην (i) τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αν αυτό είναι μέσα στα χρήματα ή στην τρέχουσα τιμή ή (ii) στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αν αυτό είναι έξω από την τρέχουσα τιμή. Η προσαρμογή της επιμέτρησης της συνδεδεμένης υποχρέωσης διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς. Για παράδειγμα, αν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι NM 80, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι NM95 και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι NM5, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι NM75 (NM80 - NM5) και η λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι NM80 (ήτοι, η εύλογη αξία του).

(δ) Αν ένα δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που πωλήθηκε από την οντότητα εμποδίζει τη διαγραφή ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στην τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης συν τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης. Η επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης επειδή η οντότητα δεν έχει δικαίωμα σε αυξήσεις της εύλογης αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου που υπερβαίνουν την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Αυτό διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία της υποχρέωσης του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή. Για παράδειγμα, αν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι NM120, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι NM100 και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι NM5, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι NM105 (NM100 + NM5) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι NM100 (στην περίπτωση αυτή, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης).

(ε) Αν ένα ανώτατο επιτοκιακό όριο, με την μορφή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης αγοράς και πωληθέντος δικαιώματος πώλησης, εμποδίζει τη διαγραφή ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογή αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στο (i) άθροισμα της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς αν αυτό είναι μέσα στα χρήματα ή στην τρέχουσα τιμή ή (ii) το άθροισμα της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος πώλησης αν αυτό είναι έξω από την τρέχουσα τιμή. Η προσαρμογή της συνδεδεμένης υποχρέωσης διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και πούλησε η οντότητα. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία ενώ συγχρόνως αγοράζει ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς με τιμή άσκησης NM120 και πωλεί ένα δικαίωμα πώλησης με τιμή άσκησης NM80. Ας υποθέσουμε επίσης ότι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι NM100 κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Η διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς και του δικαιώματος πώλησης είναι NM1 και NM5, αντίστοιχα. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο NM100 (η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου) και μία υποχρέωση των NM96 [(NM100 + NM1) - NM5]. Το αποτέλεσμα είναι μία καθαρή αξία ενεργητικού NM4, που είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και έχει πωλήσει η οντότητα.

▼**M2**

Όλες οι μεταβιβάσεις

ΟΕ49. Κατά την έκταση που μια μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, τα συμβατικά δικαιώματα ή οι υποχρεώσεις του εκχωρητή που σχετίζονται με τη μεταβίβαση δεν λογιστικοποιούνται διακεκριμένα ως παράγωγα, αν η αναγνώριση του παραγώγου και είτε του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε της υποχρέωσης που ανακύπτει από τη μεταβίβαση θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση των ίδιων δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων εις διπλούν. Για παράδειγμα, ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που διατηρείται από τον εκχωρητή μπορεί να εμποδίσει μία μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς δεν αναγνωρίζεται διακεκριμένα ως παράγωγο περιουσιακό στοιχείο.

ΟΕ50. Στο βαθμό που μία μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του. Ο εκδοχέας διαγράφει τα μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί και αναγνωρίζει μία απαίτηση από τον εκχωρητή. Αν ο εκχωρητής έχει και δικαίωμα και υποχρέωση να επαναποκτήσει το έλεγχο ολόκληρου του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έναντι καθορισμένου ποσού (όπως μέσω μιας συμφωνίας επαναγοράς), ο εκδοχέας μπορεί να αντιμετωπίσει λογιστικά την απαίτησή του ως δάνειο ή απαίτηση.

Παραδείγματα

ΟΕ51. Τα ακόλουθα παραδείγματα απεικονίζουν την εφαρμογή των αρχών διαγραφής του παρόντος Προτύπου.

(α) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων* Αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή σε τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή αν δανειστεί με συμφωνία να επιστραφεί στον εκχωρητή, δεν διαγράφεται διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας. Αν ο εκδοχέας αποκτήσει το δικαίωμα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το περιουσιακό στοιχείο, ο εκχωρητής επανακατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό του, για παράδειγμα ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή επαναγορασμένη απαίτηση.

(β) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων – περιουσιακά στοιχεία που είναι ουσιωδώς όμοια* Αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του ίδιου ή ουσιωδώς όμοιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή σε τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή αν δανειστεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με συμφωνία να επιστραφεί το ίδιο ή ουσιωδώς ίδιο περιουσιακό στοιχείο στον εκχωρητή, δεν διαγράφεται διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

(γ) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων – δικαίωμα υποκατάστασης* Αν συμφωνία επαναγοράς σε καθορισμένη τιμή επαναγοράς ή σε τιμή που ισούται με την τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή παρέχει στον εκχωρητή το δικαίωμα να υποκαταστήσει περιουσιακά στοιχεία που είναι παρόμοια και έχουν την ίδια εύλογη αξία με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της επαναγοράς, το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται ή δανείζεται βάσει μιας συναλλαγής επαναγοράς ή δανεισμού χρεογράφων δεν διαγράφεται επειδή ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

▼M2

(δ) *Δικαίωμα πρώτης άρνησης επαναγοράς στην εύλογη αξία* Αν η οντότητα πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και διατηρήσει μόνον ένα δικαίωμα πρώτης άρνησης να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία αν ο εκδοχέας το πωλήσει μεταγενέστερα, η οντότητα διαγράφει το περιουσιακό στοιχείο επειδή έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλα τα δικαιώματα και τα οφέλη της κυριότητας.

(ε) *Συναλλαγή εικονικής πώλησης* Η επαναγορά ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λίγο μετά την πώλησή του αποκαλείται ενίοτε εικονική πώληση. Τέτοια επαναγορά δεν αποκλείει τη διαγραφή με την προϋπόθεση ότι η αρχική συναλλαγή πληρούσε τις απαιτήσεις για τη διαγραφή. Όμως, αν συναφθεί συμφωνία για την πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου παράλληλα με συμφωνία επαναγοράς του ίδιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή, τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν διαγράφεται.

(στ) *Δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που είναι σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα* Αν ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναγοραστεί από τον εκχωρητή και το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς είναι σε μεγάλο βαθμό μέσα στα λεφτά του, ο εκχωρητής δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή επειδή έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας. Ομοίως, αν ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να πωληθεί από τον εκδοχέα και το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή είναι σε μεγάλο βαθμό μέσα στα λεφτά του, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για διαγραφή επειδή ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

(ζ) *Δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που είναι σε μεγάλο έξω από την τρέχουσα τιμή* Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται από τον εκδοχέα και που μεταβιβάζεται μόνο βάσει ενός δικαιώματος προαίρεσης πώλησης σε ορισμένη τιμή που είναι κατά πολύ εκτός της τρέχουσας τιμής και ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που είναι κατά πολύ έξω από τα χρήματά του που κατέχεται από τον εκχωρητή διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει διότι ο εκχωρητής έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας.

(η) *Άμεσα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που δεν είναι ούτε σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα ούτε σε μεγάλο βαθμό εκτός της τρέχουσας τιμής.* Αν η οντότητα κατέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς για περιουσιακό στοιχείο που είναι άμεσα διαθέσιμο στην αγορά και το δικαίωμα προαίρεσης δεν είναι ούτε σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα ούτε σε μεγάλο βαθμό εκτός της τρέχουσας τιμής, το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει διότι η οντότητα (i) δεν έχει ούτε διατηρήσει ούτε μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας και (ii) δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Ωστόσο, αν το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι άμεσα διαθέσιμο στην αγορά, η διαγραφή αποκλείεται μέχρι το ποσό του περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται στο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς επειδή η οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου.

(θ) *Π εριουσιακό στοιχείο που δεν είναι άμεσα διαθέσιμο και που υπόκειται σε δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή το οποίο εκδίδεται από την οντότητα και που δεν είναι ούτε σε μεγάλο βαθμό μέσα στα χρήματα ούτε σε μεγάλο βαθμό εκτός της τρέχουσας τιμής.* Αν η οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν είναι άμεσα διαθέσιμο στην αγορά και πωλήσει δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που δεν είναι σε μεγάλο βαθμό έξω από την τρέχουσα τιμή, ούτε διατηρεί αλλά ούτε και μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας λόγω του πωληθέντος δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή. Η οντότητα διατηρεί τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου αν το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή έχει αρκετή αξία ώστε να αποτραπεί η πώλησή του από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμιξης του εκχωρητή (βλέπε παράγραφο ΟΕ44). Η οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο του περιουσιακού

▼M2

στοιχείου αν η αξία του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή δεν είναι τόση ώστε να αποτρέψει την πώλησή του από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται.

(ι) *Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς στην εύλογη αξία ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς*. Η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται μόνο σε δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που έχει τιμή άσκησης ή επαναγοράς ίση με την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της επαναγοράς καταλήγει σε διαγραφή λόγω της ουσιαστικής μεταβίβασης όλων των κινδύνων και ωφελειών της κυριότητας.

(ια) *Δικαιώματα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή που διακανονίζονται τοις μετρητοίς*. Η οντότητα αξιολογεί τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται σε δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που θα διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ώστε να διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει ή μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας. Αν η οντότητα δεν έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, θα διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Το γεγονός ότι το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή πώλησης σε ορισμένη τιμή ή η μελλοντική συμφωνία επαναγοράς διακανονίστηκε συμψηφιστικά τοις μετρητοίς δεν σημαίνει αναγκαστικά ότι η οντότητα έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο (βλέπε παραγράφους ΟΕ44 και (ζ), (η) και (θ) ανωτέρω).

(ιβ) *Πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού*. Πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού είναι ένα άνευ όρων δικαίωμα επαναγοράς που δίδει στην οντότητα το δικαίωμα να ανακτήσει μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε κάποιους περιορισμούς. Εφόσον τέτοιο δικαίωμα προαίρεσης δεν καταλήγει ούτε στην διατήρηση ούτε στη μεταβίβαση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας από την οντότητα, αποκλείει τη διαγραφή μόνο μέχρι το ποσό που υπόκειται σε επαναγορά (με την προϋπόθεση ότι ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία). Για παράδειγμα, αν η λογιστική αξία και το προϊόν της μεταβίβασης των δανειακών περιουσιακών στοιχείων είναι ΝΜ100 000 και κάθε μεμονωμένο δάνειο μπορεί να ανακληθεί αλλά το συνολικό ποσό των δανείων που μπορεί να επαναγορασθεί δεν μπορεί να υπερβεί τις ΝΜ10 000, οι ΝΜ90 000 θα πληρούσαν την προϋπόθεση για διαγραφή.

(ιγ) *Αναγγελίες πρόωρης εξόφλησης*. Μία οντότητα, που μπορεί να είναι εκχωρητής, που διαχειρίζεται μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, δύναται να προβεί σε αναγγελία πρόωρης εξόφλησης προκειμένου να αγοράσει τα εναπομένοντα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία όταν το επίπεδο των περιουσιακών στοιχείων σε κυκλοφορία πέσει σε κάποιο καθορισμένο επίπεδο στο οποίο το κόστος της διαχείρισης εκείνων των περιουσιακών στοιχείων γίνεται επαχθής σε σχέση με τα οφέλη της διαχείρισης. Εφόσον τέτοια αναγγελία πρόωρης εξόφλησης δεν καταλήγει ούτε στην διατήρηση ούτε στη μεταβίβαση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας και ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία, αποκλείει τη διαγραφή μόνο μέχρι την αξία των περιουσιακών στοιχείων που υπόκεινται στο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς.

▼**M2**

(ιδ) *Εξαρτημένα διατηρηθέντα δικαιώματα και πιστωτικές εγγυήσεις.* Η οντότητα μπορεί να παράσχει αναβάθμιση της πίστωσης στον εκδοχέα υποτάσσοντας μέρος ή όλα τα δικαιώματα που διατηρήθηκαν επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική αναβάθμιση με την μορφή πιστωτικής εγγύησης που μπορεί να είναι απεριόριστη ή να περιορίζεται σε καθορισμένο ποσό. Αν η οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό θα συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του. Αν η οντότητα διατηρήσει μερικούς, αλλά όχι ουσιαστικά όλους, τους κινδύνους και τις ωφέλειες της κυριότητας και έχει διατηρήσει τον έλεγχο, η διαγραφή αποκλείεται μέχρι το ποσό των μετρητών ή των άλλων περιουσιακών στοιχείων που η οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να καταβάλλει.

(ιε) *Ανταλλαγές συνολικής απόδοσης.* Η οντότητα δύναται να πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε εκδοχέα και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής συνολικής απόδοσης με τον εκδοχέα, σύμφωνα με το οποίο όλα τα τοκομερίδια από το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θα διαβιβάζονται στην οντότητα έναντι μιας καθορισμένης ή κυμαινόμενου επιτοκίου καταβολής και κάθε αύξηση ή μείωση της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα απορροφάται από την οντότητα. Στην περίπτωση αυτή, η διαγραφή του περιουσιακού στοιχείου στο σύνολό του απαγορεύεται.

(ιστ) *Ανταλλαγές επιτοκίου.* Η οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής επιτοκίου με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ενός τεκμαρτού ποσού που ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η ανταλλαγή επιτοκίων δεν αποκλείει τη διαγραφή του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εφόσον οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από την πραγματοποίηση καταβολών επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

(ιζ) *Αποσβηνώμενες ανταλλαγές επιτοκίου.* Η οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου που αποπληρώνεται κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου και να συνάψει συμβόλαιο αποσβηνόμενης ανταλλαγής επιτοκίου με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ενός τεκμαρτού ποσού. Αν το τεκμαρτό ποσό της ανταλλαγής αποσβένεται ώστε να ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται σε κυκλοφορία σε οποιαδήποτε στιγμή, η ανταλλαγή συνήθως θα είχε το αποτέλεσμα η οντότητα να διατηρεί σημαντικό κίνδυνο προπληρωμής, οπότε η οντότητα είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο βαθμό της συνεχιζόμενής ανάμιξής της. Αντίθετα, αν η απόσβεση του τεκμαρτού ποσού της ανταλλαγής δεν συνδέεται με το ποσό του κεφαλαίου σε κυκλοφορία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, τέτοια ανταλλαγή δεν θα κατέληγε στη διατήρηση του κινδύνου προπληρωμής επί του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Συνεπώς, δεν θα απέκλειε τη διαγραφή του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από καταβολές τόκων επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και το αποτέλεσμα της ανταλλαγής δεν είναι η διατήρηση από την οντότητα σημαντικών κινδύνων και ωφελειών της κυριότητας επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

ΟΕ52. Η παράγραφος αυτή απεικονίζει την εφαρμογή της προσέγγισης της συνεχιζόμενης ανάμιξης όταν υπάρχει συνεχιζόμενη ανάμιξη της οντότητας σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

▼**M2**

Ας υποθέσουμε ότι μία οντότητα έχει χαρτοφυλάκιο δανείων με δικαίωμα προπληρωμής των οποίων το κουπόνι και το πραγματικό επιτόκιο είναι 10 τοις εκατό και το κεφάλαιο και αποσβεσμένο κόστος είναι NM10 000. Υπεισέρχεται σε συναλλαγή κατά την οποία, έναντι καταβολής των NM9 115, ο εκδοχέας λαμβάνει το δικαίωμα για NM9 000 οποιωνδήποτε εισπράξεων κεφαλαίου συν την απόδοση επ'αυτού των 9,5 τοις εκατό. Η οντότητα διατηρεί δικαιώματα επί NM1 000 κάθε είσπραξης κεφαλαίου συν την απόδοση επ'αυτού των 10 τοις εκατό, συν το επιπρόσθετο περιθώριο των 0,5 τοις εκατό επί των υπόλοιπων NM9 000 του κεφαλαίου. Οι εισπράξεις από τις προπληρωμές κατανέμονται ανάμεσα στην οντότητα και τον εκδοχέα αναλογικά με σχέση 1:9, αλλά κάθε αθέτηση αφαιρείται από τη συμμετοχή των NM1 000 της οντότητας έως ότου εξαντληθεί εκείνη η συμμετοχή. Η εύλογη αξία των δανείων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής είναι NM10 100 και η εκτιμώμενη εύλογη αξία του επιπρόσθετου περιθωρίου των 0,5 τοις εκατό είναι NM40.

Η οντότητα διαπιστώνει ότι έχει μεταβιβάσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας (για παράδειγμα, σημαντικό κίνδυνο προπληρωμών) αλλά ότι έχει επίσης διατηρήσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας (λόγω των εξαρτώμενων διατηρηθέντων δικαιωμάτων) και έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Συνεπώς εφαρμόζει την προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμιξης.

Για να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο, η οντότητα αναλύει τη συναλλαγή ως (α) μία διατήρηση απόλυτα ανάλογων διατηρηθέντων δικαιωμάτων των NM1 000, συν (β) την εξάρτηση εκείνου του διατηρηθέντος δικαιώματος προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική αναβάθμιση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες.

Η οντότητα υπολογίζει ότι NM9 090 (90 τοις εκατό των NM10 100) του ανταλλάγματος που λήφθηκε των NM9 115 αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα για το απόλυτα ανάλογο μερίδιο του 90 τοις εκατό. Το υπόλοιπο του ληφθέντος ανταλλάγματος (NM25) αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που λήφθηκε για την εξάρτηση του διατηρηθέντος δικαιώματος προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική αναβάθμιση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημίες. Επιπρόσθετα, το επιπλέον περιθώριο του 0,5 τοις εκατό αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που λήφθηκε για την πιστωτική αναβάθμιση. Συνεπώς, το συνολικό αντάλλαγμα που λήφθηκε για την πιστωτική αναβάθμιση είναι NM65 (NM25 + NM40).

	Εκτιμώμενη Εύλογη αξία	*Ποσοστό*	*Επιμεριζόμενη Λογιστική Αξία*
Μεταβιβασθέν τμήμα	9 090	90 %	9 000
Διατηρηθέν τμήμα	1 010	10 %	1 000
Σύνολο	**10 100**		**10 000**

Η οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία της επί της πώλησης του 90 τοις εκατό των ταμιακών ροών αφαιρώντας την επιμερισθείσα λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος τμήματος από τον αντάλλαγμα που λήφθηκε, ήτοι NM90 (NM9 090 - NM9 000). Η λογιστική αξία του διατηρηθέντος από την οντότητα τμήματος είναι NM1 000.

▼**M2**

Επιπρόσθετα, η οντότητα αναγνωρίζει τη συνεχιζόμενη ανάμιξη που είναι αποτέλεσμα της εξάρτησης του διατηρηθέντος δικαιώματος για πιστωτικές ζημίες. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο των NM1 000 (το μέγιστο ποσό των ταμιακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με την εξάρτηση) και μία συνδεδεμένη υποχρέωση των NM1 065 (που είναι το μέγιστο ποσό των ταμιακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με την εξάρτηση, ήτοι NM1 000, συν την εύλογη αξία της εξάρτησης των NM65).

Η οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις προαναφερόμενες πληροφορίες προκειμένου να λογιστικοποιήσει τη συναλλαγή ως ακολούθως:

	Χρέωση	*Πίστωση*
Αρχικό περιουσιακό στοιχείο	–	9 000
Περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε για εξάρτηση ή το υπολειπόμενο δικαίωμα	1 000	–
Περιουσιακό στοιχείο για το αντάλλαγμα που λήφθηκε με τη μορφή του επιπρόσθετου περιθωρίου	40	–
Κέρδος ή ζημία (κέρδος επί της μεταβίβασης)	–	90
– Υποχρέωση	–	1 065
Ληφθέντα μετρητά	9 115	–
Σύνολο	**10 155**	**10 155**

Αμέσως μετά τη συναλλαγή, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι NM2 040 που απαρτίζεται από NM1 000, για το επιμεριζόμενο κόστος του τμήματος που διακρατήθηκε και NM1 040, για την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμιξη από την εξάρτηση του διατηρηθέντος δικαιώματος για πιστωτικές ζημίες (που περιλαμβάνει το επιπρόσθετο περιθώριο των NM40).

Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που λήφθηκε για την πιστωτική αναβάθμιση (NM65), με βάση τον αναλογούντα χρόνο, συσσωρεύει τόκους επί του αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και αναγνωρίζει οποιαδήποτε πιστωτική απομείωση των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων. Ως παράδειγμα της τελευταίας περίπτωσης, ας υποθέσουμε ότι τον επόμενο χρόνο υπάρχει πιστωτική ζημία απομείωσης επί των υποκείμενων δανείων των NM300. Η οντότητα μειώνει το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο κατά NM600 (NM300 που σχετίζεται με το διατηρηθέν δικαίωμα και NM300 που σχετίζεται με την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμιξη που ανακύπτει από την εξάρτηση του διατηρηθέντος δικαιώματος για πιστωτικές ζημίες) και μειώνει την αναγνωρισμένη υποχρέωση της κατά NM300. Το καθαρό αποτέλεσμα είναι χρέωση των αποτελεσμάτων με πιστωτική ζημία των NM300.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (παράγραφος 38)

OE53. Μία σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται και διαγράφεται με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας συναλλαγής ή τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού, όπως περιγράφεται στις παραγράφους OE55 και OE56. Η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις αγορές και πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στην ίδια κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων όπως καθορίστηκε στην παράγραφο 9. Για τον σκοπό αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση συνθέτουν διακεκριμένη κατηγορία από τα περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

OE54. Ένα συμβόλαιο που απαιτεί ή επιτρέπει τον συμψηφιστικό διακανονισμό της αξίας του συμβολαίου δεν είναι συμβόλαιο κανονικής παράδοσης. Αντίθετα, τέτοιο συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο στην περίοδο ανάμεσα στην ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής και την ημερομηνία του διακανονισμού.

▼M2

ΟΕ55. Η ημερομηνία εμπορικής συναλλαγής είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οντότητα δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Η λογιστική της ημερομηνίας συναλλαγής αναφέρεται (α) στην αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται και της υποχρέωσης εξόφλησής του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής και (β) στη διαγραφή του περιουσιακού στοιχείου που πωλείται, την αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση και της απαίτησης από τον αγοραστή για εξόφληση κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Κατά κανόνα, ο λογισμός τόκων επί της απαίτησης και της αντίστοιχης υποχρέωσης αρχίζει την ημερομηνία διακανονισμού, οπότε λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση της κυριότητας.

ΟΕ56. Ημερομηνία διακανονισμού είναι η ημερομηνία παράδοσης του περιουσιακού στοιχείου στην ή από την οντότητα. Η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού αναφέρεται στην (α) αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου την ημέρα που αυτό λαμβάνεται από την οντότητα και (β) στη διαγραφή του περιουσιακού στοιχείου και αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά της διάθεση την ημέρα που αυτό παραδίδεται από την οντότητα. Όταν εφαρμόζεται η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού, η οντότητα λογιστικοποιεί κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά το αποκτώμενο περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή, η μεταβολή της αξίας δεν αναγνωρίζεται για περιουσιακά στοιχεία που τηρούνται λογιστικά σε κόστος ή στο αποσβεσμένο κόστος. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταταχθεί ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και στα ίδια κεφάλαια για περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταταχθεί ως διαθέσιμα προς πώληση.

Διαγραφή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (παράγραφοι 39-42)

ΟΕ57. Μία χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) εξαλείφεται όταν ο οφειλέτης είτε:

(α) απαλλάσσεται της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) εξοφλώντας τον πιστωτή, συνήθως με μετρητά, άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αγαθά ή υπηρεσίες

είτε

(β) απαλλάσσεται νομίμως από την πρωταρχική ευθύνη της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) είτε μέσω νομικής διαδικασίας είτε από τον πιστωτή. (Αν ο οφειλέτης έχει δώσει εγγύηση, ο όρος αυτός μπορεί ακόμα να καλύπτεται.)

ΟΕ58. Αν ο εκδότης χρεωστικού τίτλου επαναγοράσει το μέσο, το χρέος εξαλείφεται, έστω και αν ο εκδότης είναι δημιουργός αγοράς για το μέσο εκείνο ή προτίθεται να το πωλήσει εκ νέου στο προσεχές μέλλον.

ΟΕ59. Πληρωμή σε τρίτο, συμπεριλαμβανομένης και της καταπιστευματικής μεταβίβασης (μερικές φορές καλούμενη «ουσιαστική ακύρωση») δεν απαλλάσσει από μόνη της τον οφειλέτη της αρχικής υποχρέωσής του προς τον πιστωτή, εν τη απουσία νομικής απαλλαγής.

ΟΕ60. Αν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για την ανάληψη υποχρέωσης και ειδοποιήσει τον πιστωτή του ότι ο τρίτος έχει αναλάβει τη δανειακή υποχρέωση, ο οφειλέτης δεν διαγράφει τη δανειακή υποχρέωση παρά μόνον εφόσον καλύπτεται ο όρος της παραγράφου ΟΕ57(β). Αν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο να αναλάβει μία υποχρέωση και λάβει νομική απαλλαγή από τον πιστωτή, ο οφειλέτης έχει εξαλείψει το χρέος. Όμως, αν ο οφειλέτης συμφωνήσει να καταβάλλει πληρωμές στο τρίτο μέρος ή απευθείας στον αρχικό πιστωτή, ο οφειλέτης αναγνωρίζει νέα δανειακή υποχρέωση προς το τρίτο μέρος.

ΟΕ61. Δεδομένου ότι νόμιμη απαλλαγή, είτε δικαστικώς είτε από τον πιστωτή, έχει ως αποτέλεσμα τη διαγραφή της υποχρέωσης, η οντότητα ενδέχεται να είναι υποχρεωμένη να αναγνωρίσει μία νέα υποχρέωση, αν τα κριτήρια για τη διαγραφή που ορίζονται στις παραγράφους 15-37 δεν πληρούνται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν. Αν τα κριτήρια εκείνα δεν πληρούνται, τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν διαγράφονται κα η οντότητα αναγνωρίζει νέα υποχρέωση που σχετίζεται με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία.

ΟΕ62. Για τους σκοπούς της παραγράφου 40, οι όροι διαφέρουν ουσιαστικά αν η προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμιακών ροών, βάσει των νέων όρων, περιλαμβανομένων οποιεσδήποτε καταβληθείσες αμοιβές,

▼M2

καθαρές από οποιεσδήποτε αμοιβές λήφθηκαν και προεξοφλήθηκαν χρησιμοποιώντας το αρχικό πραγματικό επιτόκιο, διαφέρει κατά τουλάχιστον 10 τοις εκατό από την προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμιακών ροών που απομένουν από την αρχική χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αν μία ανταλλαγή χρεωστικών τίτλων ή τροποποίηση όρων αντιμετωπιστεί λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή αναγνωρίζεται ως μέρος του κέρδους ή της ζημίας επί της εξάλειψης. Αν η ανταλλαγή ή τροποποίηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή που πραγματοποιείται αποτελεί αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια της τροποποιημένης υποχρέωσης.

ΟΕ63. Σε μερικές περιπτώσεις, ο πιστωτής απαλλάσσει τον οφειλέτη από την υποχρέωση της εξόφλησης, αλλά ο οφειλέτης αναλαμβάνει τη δέσμευση να εξοφλήσει, εάν το μέρος που ανέλαβε την βασική ευθύνη αθετήσει. Στην περίπτωση αυτή ο οφειλέτης:

(α) αναγνωρίζει μία νέα χρηματοοικονομική υποχρέωση βασιζόμενη στην εύλογη αξία της δέσμευσής του για την εγγύηση,

και

(β) αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία που βασίζεται στη διαφορά μεταξύ (i) κάθε καταβληθέντος τιμήματος και (ii) της λογιστικής αξίας της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μείον την εύλογη αξία της νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Επιμέτρηση (παράγραφοι 43-70)

Αρχική επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφος 43)

ΟΕ64. Η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή λήφθηκε, βλέπε επίσης την παράγραφο ΟΕ76). Όμως, αν μέρος του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή λήφθηκε αφορά κάτι εκτός του χρηματοοικονομικού μέσου, η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου εκτιμάται με τη χρήση τεχνικής αποτίμησης (βλέπε παραγράφους ΟΕ74-ΟΕ79). Για παράδειγμα, η εύλογη αξία ενός άτοκου μακροπρόθεσμου δανείου ή μιας άτοκης μακροπρόθεσμης απαίτησης μπορεί να εκτιμηθεί ως η παρούσα αξία όλων των μελλοντικών εισπράξεων προεξοφλημένων με το ισχύον επιτόκιο της αγοράς για παρόμοιο μέσο (όσον αφορά το νόμισμα, τη διάρκεια, το είδος επιτοκίου και άλλους παράγοντες) με παρόμοια πιστωτική διαβάθμιση. Κάθε επιπρόσθετο ποσό που δανείζεται είναι δαπάνη ή μείωση των εσόδων εκτός αν πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως κάποιο άλλο είδους περιουσιακού στοιχείου.

ΟΕ65. Αν η οντότητα δημιουργήσει δάνειο που φέρει επιτόκιο που δεν είναι αντιπροσωπευτικό εκείνου της αγοράς (π.χ., 5 τοις εκατό όταν το επιτόκιο της αγοράς για παρόμοια δάνεια είναι 8 τοις εκατό) και λαμβάνει μία προκαταρκτική αμοιβή ως αποζημίωση, η οντότητα αναγνωρίζει το δάνειο στην εύλογη αξία του, ήτοι καθαρό από την αμοιβή που λαμβάνει. Η οντότητα επαυξάνει την προεξόφληση στα αποτελέσματα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι 45 και 46)

ΟΕ66. Στην περίπτωση που η εύλογη αξία χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο είχε αναγνωριστεί προγενέστερα ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, είναι αρνητική, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 47.

ΟΕ67. Το ακόλουθο παράδειγμα απεικονίζει τη λογιστική αντιμετώπιση κόστους συναλλαγών επί της αρχικής και μεταγενέστερης επιμέτρησης ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα περιουσιακό στοιχείο αποκτάται έναντι ΝΜ100 συν μία αμοιβή αγοράς των ΝΜ2. Αρχικά, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα ΝΜ102. Η επόμενη ημερομηνία χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι μία ημέρα αργότερα, όταν η χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι ΝΜ100. Αν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο, θα καταβαλλόταν αμοιβή ΝΜ3. Την ημερομηνία εκείνη, το περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στις ΝΜ100 μονάδες (χωρίς αναφορά στην πιθανή προμήθεια επί της πώλησης)

▼M2

και στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται ζημία NM2. Αν το διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει καθορισμένες ή προσδιοριστέες καταβολές, τα κόστη συναλλαγών αποσβένονται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Αν το διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει καθορισμένες ή προσδιοριστέες καταβολές, τα κόστη συναλλαγών αποσβένονται στα αποτελέσματα κατά τη διαγραφή του περιουσιακού στοιχείου ή όταν υποστεί απομείωση.

ΟΕ68. Μέσα που κατατάσσονται ως δάνεια και απαιτήσεις επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση της οντότητας να τα διακρατήσει μέχρι τη λήξη.

Παράγοντες επιμέτρησης στην εύλογη αξία (παράγραφοι 48 και 49)

ΟΕ69. Η προϋπόθεση ότι η οντότητα είναι σε κατάσταση συνεχούς δραστηριότητας, χωρίς καμία πρόθεση ή ανάγκη να λυθεί, να προβεί σε ουσιαστική περικοπή των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων ή να αναλάβει μία συναλλαγή με δυσμενείς όρους αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο του ορισμού της εύλογης αξίας. Η εύλογη αξία δεν είναι, συνεπώς, το ποσό που μια οντότητα θα εισπράξει ή θα καταβάλει σε μία αναγκαστική συναλλαγή, ακούσια λύση της ή εκποίηση υπό καθεστώς δυσμενών συνθηκών. Όμως, η εύλογη αξία αντικατοπτρίζει την πιστωτική ποιότητα του μέσου.

ΟΕ70. Το Πρότυπο αυτό κάνει χρήση των όρων «τιμή προσφοράς» και «τιμή πώλησης» (γνωστή και ως «τιμή τρέχουσας προσφοράς») στο πλαίσιο των χρηματιστηριακών τιμών και του όρου «διαφορά τιμής πώλησης-αγοράς» μόνο για τα κόστη συναλλαγών. Οι λοιπές προσαρμογές που απαιτούνται για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας (π.χ., για τον πιστωτικό κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου) δεν περιλαμβάνονται στον όρο «διαφορά τιμής πώλησης-αγοράς».

Ενεργός αγορά: χρηματιστηριακή τιμή

ΟΕ71. Ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται εισηγμένο σε ενεργό αγορά αν είναι κανονικά διαθέσιμες χρηματιστηριακές τιμές από χρηματιστήριο, χρηματιστές, διαπραγματευτές, επιχειρηματικό τομέα, υπηρεσία τιμών ή ρυθμιστική αρχή και οι τιμές αυτές αντιπροσωπεύουν πραγματικές και συχνές συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση. Η εύλογη αξία ορίζεται βάσει της τιμής που συμφωνείται μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Ο σκοπός του προσδιορισμού της εύλογης αξίας για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που διαπραγματεύεται σε ενεργό αγορά είναι να υπολογιστεί η τιμή στην οποία θα λάμβανε χώρα μία συναλλαγή κατά την ημερομηνία του ισολογισμού για εκείνο το μέσο (ήτοι χωρίς να τροποποιηθεί ή να ανασκευαστεί το μέσο), στην πιο συμφέρουσα ενεργό αγορά στην οποία έχει άμεση πρόσβαση η οντότητα. Όμως, η οντότητα προσαρμόζει την τιμή στην περισσότερο συμφέρουσα αγορά ώστε να αντικατοπτρίζει οποιαδήποτε διαφορά στον πιστωτικό κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου ανάμεσα σε μέσα που διαπραγματεύονται σε εκείνη την αγορά και εκείνου που είναι υπό εκτίμηση. Η ύπαρξη δημοσιευμένων χρηματιστηριακών τιμών σε ενεργό αγορά αποτελεί την καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας και, όταν υπάρχουν, χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

ΟΕ72. Η κατάλληλη χρηματιστηριακή αγοραία τιμή για ένα κατεχόμενο περιουσιακό στοιχείο ή για μια υποχρέωση που δημιουργείται, είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή ζήτησης και, για ένα περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται ή υποχρέωση που διακατέχεται, είναι η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν η οντότητα έχει περιουσιακά στοιχεία με αλληλοκαλυπτόμενους κινδύνους αγοράς, δύναται να χρησιμοποιεί μέσες αγοραίες τιμές ως βάση για τον προσδιορισμό εύλογων αξιών για τις αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις επιτοκιακού κινδύνου και να εφαρμόζει την τιμής ζήτησης ή πώλησης στην καθαρή ανοικτή θέση, όπως αρμόζει. Στην περίπτωση που δεν είναι διαθέσιμες οι τρέχουσες τιμές ζήτησης και προσφοράς, η εύλογη αξία είναι δυνατό να αποδεικνύεται από την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής, εφόσον δεν υπήρξε ουσιαστική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία της συναλλαγής. Αν οι συνθήκες έχουν αλλάξει από την τελευταία συναλλαγή (π.χ., μία μεταβολή στο επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου μετά την πιο πρόσφατη επίσημη τιμή για εταιρικό ομόλογο), η εύλογη αξία αντανακλά την αλλαγή των συνθηκών μέσω της αναφοράς σε τρέχουσες τιμές ή επιτόκια για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα,

▼M2

όπως αρμόζει. Ομοίως, αν η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι η τελευταία τιμή συναλλαγής δεν είναι εύλογη αξία (π.χ., επειδή αντικατόπτριζε το ποσό που μία οντότητα θα λάμβανε ή θα κατέβαλλε στα πλαίσια αναγκαστικής συναλλαγής, ακούσιας λύσης ή εκποίησης υπό καθεστώς δυσμενών συνθηκών), εκείνη η τιμή προσαρμόζεται. Η εύλογη αξία ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών μέσων είναι το προϊόν του αριθμού των μονάδων του μέσου και της χρηματιστηριακής του τιμής. Εάν για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για το σύνολό του, αλλά υπάρχουν ενεργές αγορές για τα επί μέρους συνθετικά του στοιχεία, η εύλογη αξία του μέσου υπολογίζεται ως σύνθεση των σχετικών αγοραίων τιμών.

ΟΕ73. Αν υπάρχει επιτόκιο (αντί τιμής) σε ενεργός αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί εκείνο το επίσημο επιτόκιο ως δεδομένο σε τεχνική αποτίμησης για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Αν το επιτόκιο κλεισίματος της αγοράς δεν περιλαμβάνει πιστωτικό κίνδυνο ή άλλους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα περιελάμβαναν κατά την αποτίμηση του μέσου, η οντότητα προσαρμόζει για τους παράγοντες αυτούς.

Καμία ενεργός αγορά: τεχνική αποτίμησης

ΟΕ74. Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης. Στις τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνεται η χρήση πρόσφατων συναλλαγών σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και αν υπάρχουν, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός ουσιωδώς συναφούς μέσου, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμιακών ροών και μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Αν υπάρχει τεχνική αποτίμηση που κατά κανόνα χρησιμοποιείται από τους συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση του μέσου και η τεχνική αυτή έχει αποδειχθεί ότι παρέχει αξιόπιστες εκτιμήσεις τιμών που λήφθηκαν από πραγματικές συναλλαγές στην αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί την τεχνική εκείνη.

ΟΕ75. Ο σκοπός της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι ο καθορισμός της τιμής συναλλαγής που θα προέκυπτε σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση παρακινούμενη από συνήθεις επιχειρηματικούς παράγοντες. Η εύλογη αξία εκτιμάται βάσει των αποτελεσμάτων μιας τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιεί στο έπακρων δεδομένα της αγοράς και βασίζεται όσο είναι δυνατό λιγότερο σε δεδομένα που αφορούν ειδικά την οντότητα. Μία τεχνική αποτίμησης θα αναμενόταν να προσφέρει μία αληθοφανής εκτίμηση της εύλογης αξίας αν (α) αντανακλά με λογικό τρόπο πως η αγορά θα αναμενόταν να τιμολογήσει το μέσο και (β) τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται αντιπροσωπεύουν κατά εύλογο τρόπο τις προσδοκίες και τα μέτρα των παραγόντων κινδύνου-απόδοσης που εμπεριέχονται στο χρηματοοικονομικό μέσο.

ΟΕ76. Συνεπώς, μία τεχνική αποτίμησης (α) ενσωματώνει όλους τους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον καθορισμό μιας τιμής και (β) είναι συνεπής προς τις αποδεκτές οικονομικές μεθόδους για την τιμολόγηση χρηματοοικονομικών μέσων. Περιοδικά, η οντότητα διορθώνει την τεχνική αποτίμησης και ελέγχει την εγκυρότητά της χρησιμοποιώντας τιμές από παρατηρήσιμες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (ήτοι χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει οποιωνδήποτε παρατηρήσιμων δεδομένων της αγοράς. Η οντότητα λαμβάνει δεδομένα σταθερά από την ίδια αγορά όπου το μέσο δημιουργήθηκε ή αποκτήθηκε. Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που λήφθηκε ή καταβλήθηκε), εκτός αν η εύλογη αξία εκείνου του χρηματοοικονομικού μέσου αποδεικνύεται μέσω της σύγκρισης με άλλες παρατηρήσιμες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει μιας τεχνικής αποτίμησης της οποίας οι μεταβλητές περιλαμβάνουν μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές.

▼M8

ΟΕ76Α. Η μεταγενέστερη επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η επακόλουθη αναγνώριση των κερδών και ζημιών θα συμφωνούν με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου. Η εφαρμογή της παραγράφου ΟΕ76 μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα να μην αναγνωριστεί κέρδος ή ζημία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτή, το ΔΛΠ 39 απαιτεί να αναγνωριστεί κέρδος ή ζημία μετά την αρχική

▼M8

αναγνώριση μόνον κατά την έκταση που προέρχεται από μεταβολή σε κάποιο παράγοντα (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά τον καθορισμό μιας τιμής.

▼M2

ΟΕ77. Η αρχική απόκτηση ή δημιουργία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ανάληψη μια χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι μια αγοραία συναλλαγή που παρέχει τη βάση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας του χρηματοοικονομικού μέσου. Ειδικότερα, αν το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρεωστικός τίτλος (όπως ένα δάνειο), η εύλογη αξία του μπορεί να προσδιοριστεί με αναφορά στις συνθήκες της αγοράς που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης ή δημιουργίας του και τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς ή τα επιτόκια που χρεώνονται επί του παρόντος από την οντότητα ή άλλους για παρόμοιους χρεωστικούς τίτλους (π.χ., με παρόμοιο χρόνο μέχρι τη λήξη, ρυθμό ταμιακών ροών, νόμισμα, πιστωτικό κίνδυνο, εξασφάλιση και επιτόκιο). Εναλλακτικά, εφόσον δεν υπάρχει μεταβολή του πιστωτικού κινδύνου του οφειλέτη και των εφαρμοστέων πιστωτικών περιθωρίων μετά τη δημιουργία του χρεωστικού τίτλου, μπορεί να εκτιμηθεί το τρέχον επιτόκιο της αγοράς χρησιμοποιώντας ένα επιτόκιο αναφοράς που αντανακλά καλύτερη πιστωτική ποιότητα απ'ότι ο υποκείμενος χρεωστικός τίτλος, διατηρώντας σταθερό το πιστωτικό περιθώριο και προσαρμόζοντας για τη μεταβολή του επιτοκίου αναφοράς από την ημερομηνία δημιουργίας. Αν οι συνθήκες έχουν μεταβληθεί από την πιο πρόσφατη συναλλαγή της αγοράς, η αντίστοιχη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου υπό αποτίμηση προσδιορίζεται με αναφορά στις τρέχουσες τιμές ή τα τρέχοντα επιτόκια για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα, προσαρμοσμένα, όπως αρμόζει, για τις διαφορές σε σχέση με το μέσο που αποτιμάται.

ΟΕ78. Η ίδια πληροφόρηση δύναται να μην είναι διαθέσιμη σε κάθε ημερομηνία επιμέτρησης. Για παράδειγμα, κατά την ημερομηνία που η οντότητα χορηγεί ένα δάνειο ή αποκτά έναν χρεωστικό τίτλο που δεν διαπραγματεύεται ενεργά σε αγορά, η οντότητα έχει τιμή συναλλαγής που είναι συγχρόνως και αγοραία τιμή. Όμως, ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμες νέες πληροφορίες κατά την επόμενη ημερομηνία επιμέτρησης και, αν και η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το γενικό επίπεδο των επιτοκίων της αγοράς, μπορεί να μη γνωρίζει το επίπεδο των πιστώσεων ή άλλων κινδύνων που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα εξέταζαν κατά την τιμολόγηση του μέσου την ημερομηνία εκείνη. Η οντότητα μπορεί να μην έχει πληροφορίες από πρόσφατες συναλλαγές ώστε να προσδιορίσει το κατάλληλο πιστωτικό περιθώριο επί του βασικού επιτοκίου που πρέπει να χρησιμοποιήσει κατά τον προσδιορισμό ενός προεξοφλητικού επιτοκίου για έναν υπολογισμό παρούσας αξίας. Θα ήταν εύλογο να υποτεθεί, εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, ότι δεν έχουν υπάρξει μεταβολές εκείνου του περιθωρίου που υπήρχε κατά την ημερομηνία που χορηγήθηκε το δάνειο. Όμως, η οντότητα θα αναμενόταν να καταβάλλει εύλογες προσπάθειες να προσδιορίσει αν υπάρχει απόδειξη ότι έχει υπάρξει μεταβολή στους παράγοντες αυτούς. Εάν υπάρχει απόδειξη μεταβολής, η οντότητα θα εξέταζε τις επιπτώσεις της μεταβολής κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας του χρηματοοικονομικού μέσου.

ΟΕ79. Κατά την εφαρμογή της προεξόφλησης των ταμιακών ροών, η οντότητα χρησιμοποιεί ως προεξοφλητικό επιτόκιο το ισχύον ή τα ισχύοντα στην αγορά προεξοφλητικά επιτόκια για χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν ουσιωδώς τους ίδιους όρους και χαρακτηριστικά, όπως φερεγγυότητα του οφειλέτη, υπολειπόμενη περίοδο για την οποία το συμβατικό επιτόκιο παραμένει σταθερό, υπολειπόμενη περίοδο μέχρι την εξόφληση του κεφαλαίου και νόμισμα στο οποίο θα λάβουν χώρα οι πληρωμές. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί χωρίς καθορισμένο επιτόκιο επιμετρώνται συνήθως στην αρχικώς τιμολογηθείσα αξία τους, εκτός εάν η επίδραση της προεξόφλησης είναι επουσιώδης.

Καμία ενεργός αγορά: συμμετοχικοί τίτλοι

ΟΕ80. Η εύλογη αξία συμμετοχικών τίτλων για τα οποία δεν υπάρχουν χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργή αγορά και παραγώγων που συνδέονται και πρέπει να διακανονιστούν με την παράδοση τέτοιων μη εισηγμένων συμμετοχικών τίτλων (βλέπε παραγράφους 46(γ) και 47) είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) η διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας δεν είναι σημαντική για το μέσο, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας.

▼**M2**

ΟΕ81. Υπάρχουν πολλές περιπτώσεις στις οποίες η διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας των επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή και των παραγώγων που συνδέονται με και πρέπει να διακανονίζονται με την παράδοση τέτοιων μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο συμμετοχικών τίτλων (βλέπε παραγράφους 46(γ) και 47) δεν είναι πιθανό να είναι σημαντική. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτήσει η οντότητα από τρίτο είναι κατά κανόνα εφικτή. Ωστόσο, αν το εύρος των εύλογων αξιών είναι σημαντικό και οι πιθανότητες των διάφορων εκτιμήσεων δεν μπορούν να εκτιμηθούν ορθολογικά, η οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει το μέσο στην εύλογη αξία.

Δεδομένα για τεχνικές αποτίμησης

ΟΕ82. Μία κατάλληλη τεχνική για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου θα ενσωμάτωνε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς σχετικά με τις συνθήκες της αγοράς και άλλους παράγοντες που είναι πιθανό να επηρεάσουν την εύλογη αξία του μέσου. Η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα βασίζεται σε έναν ή περισσότερους από τους ακόλουθους παράγοντες (και ίσως και άλλους).

(α) *Τη διαχρονική αξία του χρήματος (ήτοι το βασικό ή το επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου).* Τα βασικά επιτόκια συνήθως μπορούν να προκύπτουν από παρατηρήσιμες τιμές κρατικών ομολόγων και συχνά παρατίθενται σε οικονομικές εκδόσεις. Τα επιτόκια αυτά συνήθως κυμαίνονται με τις αναμενόμενες ημερομηνίες των προβλεπόμενων ταμιακών ροών σε μία καμπύλη απόδοσης επιτοκίων για διαφορετικούς χρόνους. Για πρακτικούς λόγους, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα ευρέως αποδεκτό και άμεσα παρατηρήσιμο γενικό επιτόκιο, όπως το LIBOR ή ένα επιτόκιο ανταλλαγής, ως επιτόκιο αναφοράς. (Επειδή επιτόκια όπως το LIBOR δεν είναι ελεύθερα κινδύνου, η κατάλληλη προσαρμογή για τον πιστωτικό κίνδυνο για το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο καθορίζεται βάσει του πιστωτικού κινδύνου του μέσου σε σχέση με τον πιστωτικό κίνδυνο του επιτοκίου αναφοράς.) Σε ορισμένες χώρες, τα κρατικά ομόλογα μπορούν να φέρουν σημαντικό πιστωτικό κίνδυνο και να μην παρέχουν σταθερό βασικό επιτόκιο αναφοράς για μέσα που εκφράζονται στο νόμισα εκείνης της χώρας. Κάποιες οντότητες στις χώρες αυτές δύνανται να έχουν καλύτερη πιστωτική διαβάθμιση και χαμηλότερο επιτόκιο δανεισμού απ'ότι το κράτος. Σε τέτοια περίπτωση, τα βασικά επιτόκια μπορούν να καθοριστούν καταλληλότερα με αναφορά στα επιτόκια των εταιρικών ομολόγων με την υψηλότερη διαβάθμιση που εκδίδονται στο νόμισμα εκείνης της χώρας.

(β) *Πιστωτικός Κίνδυνος.* Η επίδραση της εύλογης αξίας στον πιστωτικό κίνδυνο (ήτοι η αύξηση επί του βασικού επιτοκίου για πιστωτικό κίνδυνο) μπορεί να προκύπτει από παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές για διαπραγματεύσιμα μέσα διαφορετικής πιστωτικής διαβάθμισης ή από παρατηρήσιμα επιτόκια που χρεώνονται από δανειστές για δάνεια διαφορετικών πιστωτικών διαβαθμίσεων.

(γ) *Ισοτιμίες ξένων νομισμάτων.* Ενεργές αγορές συναλλάγματος υπάρχουν για τα περισσότερα κύρια νομίσματα και οι τιμές δημοσιεύονται καθημερινά σε οικονομικές εκδόσεις.

(δ) *Τιμές αγαθών.* Υπάρχουν παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές για πολλά αγαθά.

(ε) *Τιμές μετοχών.* Τιμές (και δείκτες τιμών) διαπραγματεύσιμων συμμετοχικών τίτλων είναι άμεσα διαθέσιμες σε κάποιες αγορές. Μπορούν να χρησιμοποιηθούν τεχνικές παρούσας αξίας για την εκτίμηση της τρέχουσας αγοραίας τιμής συμμετοχικών τίτλων για τα οποία δεν υπάρχουν παρατηρήσιμες τιμές.

(στ) *Μεταβλητότητα (το μέγεθος μελλοντικών μεταβολών στην τιμή του χρηματοοικονομικού μέσου ή άλλου στοιχείου).* Η μεταβλητότητα των στοιχείων που διαπραγματεύονται ενεργά συνήθως μπορεί να εκτιμηθεί ορθολογιστικά βάσει των ιστορικών δεδομένων της αγοράς ή με τη χρήση της μεταβλητότητας που υποδηλώνουν οι τρέχουσες τιμές της αγοράς.

(ζ) *Κίνδυνος προπληρωμής και εξαγοράς.* Οι αναμενόμενοι ρυθμοί προπληρωμής για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι ρυθμοί εξαγοράς για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μπορούν να εκτιμηθούν βάσει ιστορικών δεδομένων. (Η εύλογη

▼M2

αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να εξαγοραστεί από τον αντισυμβαλλόμενο δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από την παρούσα αξία του ποσού της εξαγοράς - βλέπε παράγραφο 49.)

(η) *Κόστη διαχείρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.* Τα κόστη διαχείρισης μπορούν να εκτιμηθούν μέσω συγκρίσεων με τρέχουσες αμοιβές που χρεώνουν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά. Αν το κόστος διαχείρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης είναι σημαντικό και άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά θα αντιμετώπιζαν παρόμοιο κόστος, ο εκδότης θα τα συνεκτιμούσε κατά τον καθορισμό της εύλογης αξίας εκείνου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Είναι πιθανό η εύλογη αξία κατά την έναρξη ενός συμβατικού δικαιώματος σε μελλοντικές αμοιβές να ισούται με τα κόστη δημιουργίας που έχουν καταβληθεί γι'αυτές, εκτός αν οι μελλοντικές αμοιβές και τα σχετικά κόστη δεν είναι ευθυγραμμισμένα με τα συγκρίσιμα στοιχεία της αγοράς.

Κέρδη και ζημίες (παράγραφοι 55-57)

ΟΕ83. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 21 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι χρηματικά στοιχεία και εκφράζονται σε ξένο νόμισμα σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, κάθε χρεωστική και πιστωτική συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματικές υποχρεώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εξαίρεση αποτελεί το χρηματικό στοιχείο που προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης είτε σε αντιστάθμιση ταμιακών ροών (βλέπε παραγράφους 95-101) είτε σε αντιστάθμιση μιας καθαρής επένδυσης (βλέπε παράγραφο 102). Για τον σκοπό της αναγνώρισης χρεωστικών και πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, ένα χρηματικό διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται ως αν τηρείτο λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος στο ξένο νόμισμα. Κατά συνέπεια, για τέτοιο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μεταβολές στο αποσβεσμένο κόστος αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 55(β). Για διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι χρηματικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 (για παράδειγμα, συμμετοχικοί τίτλοι), το κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια βάσει της παραγράφου 55(β) περιλαμβάνει κάθε σχετιζόμενο συστατικό στοιχείο συναλλαγματικής ισοτιμίας. Αν υφίσταται σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός μη παράγωγου χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και μιας μη παράγωγης χρηματικής υποχρέωσης, οι μεταβολές στο συστατικό στοιχείο της συναλλαγματικής ισοτιμίας εκείνων των χρηματοοικονομικών μέσων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Απομείωση και μη εισπραξιμότητα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι 58 -70)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στο αποσβεσμένο κόστος (παράγραφοι 63-65)

ΟΕ84. Η απομείωση της αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου το οποίο τηρείται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος επιμετράται εφαρμόζοντας το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου, επειδή προεξόφληση με το τρέχον επιτόκιο της αγοράς θα επέβαλε, στην πραγματικότητα, επιμέτρηση στην εύλογη αξία σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διαφορετικά επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Αν οι όροι ενός δανείου, μιας απαίτησης ή επένδυσης που διακρατείται μέχρι τη λήξη, επαναδιαπραγματευτούν ή τροποποιηθούν με άλλο τρόπο λόγω οικονομικών δυσχερειών του οφειλέτη ή του εκδότη, η απομείωση επιμετράται με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο πριν την τροποποίηση των όρων. Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις δεν προεξοφλούνται αν η επίδραση της προεξόφλησης είναι επουσιώδης. Στην περίπτωση δανείου, απαίτησης ή επένδυσης διακρατούμενης μέχρι τη λήξη κυμαινόμενου επιτοκίου, το προεξοφλητικό επιτόκιο για την επιμέτρηση κάθε ζημίας απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 63 είναι το τρέχον πραγματικό επιτόκιο(α) που προσδιορίζεται στη σύμβαση. Μία πρακτική λύση είναι ο πιστωτής να επιμετρήσει την απομείωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού

▼M2

στοιχείου που τηρείται λογιστικά στο αποσβεσμένο κόστος βάσει της εύλογης αξίας τους μέσου, χρησιμοποιώντας μία παρατηρήσιμη αγοραία τιμή. Ο υπολογισμός της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ενός εξασφαλισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις ταμιακές ροές που μπορούν να προκύψουν από αγωγή κατασχέσεως μείον του κόστους απόκτησης και πώλησης της εξασφάλισης, είτε είναι είτε δεν είναι πιθανή η αγωγή κατασχέσεως.

ΟΕ85. Η διαδικασία για την εκτίμηση της απομείωσης λαμβάνει υπόψη όλα τα πιστωτικά ανοίγματα, όχι μόνον εκείνα με χαμηλή πιστωτική διαβάθμιση. Για παράδειγμα, αν μία οντότητα χρησιμοποιεί εσωτερικό σύστημα πιστωτικής διαβάθμισης λαμβάνει υπόψη όλες τις διαβαθμίσεις, όχι μόνον εκείνες που αντικατοπτρίζουν σοβαρή επιδείνωση της πιστοληπτικής αξιοπιστίας.

ΟΕ86. Η διαδικασία για την εκτίμηση του ύψους μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να καταλήξει σε ένα μοναδικό ποσό ή σε εύρος πιθανών ποσών. Στην τελευταία περίπτωση, η οντότητα αναγνωρίζει μία ζημία απομείωσης ίση προς την καλύτερη εκτίμηση του εύρους (*) λαμβάνοντας υπόψη όλες τις σχετικές διαθέσιμες πληροφορίες πριν την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων για τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΟΕ87. Για το σκοπό μιας συλλογικής αξιολόγησης της απομείωσης, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ταξινομούνται βάσει συναφών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου που υποδηλώνουν την ικανότητα των οφειλετών να αποπληρώσουν όλα τα οφειλόμενα ποσά σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους (για παράδειγμα, βάσει μιας αξιολόγησης πιστωτικού κινδύνου ή διαδικασίας διαβάθμισης που συνυπολογίζει το είδος του περιουσιακού στοιχείου, τον κλάδο, τη γεωγραφική τοποθεσία, το είδος της εξασφάλισης, τις ληξιπρόθεσμες οφειλές και άλλους σχετικούς παράγοντες). Τα χαρακτηριστικά που επιλέγονται είναι σχετικά με τις μελλοντικές ταμιακές ροές για ομάδες τέτοιων περιουσιακών στοιχείων επειδή υποδηλώνουν την ικανότητα των οφειλετών να καταβάλλουν τα οφειλόμενα ποσά σύμφωνα με τους συμβατικούς όρους των περιουσιακών στοιχείων υπό αξιολόγηση. Ωστόσο, οι πιθανότητες ζημίας και άλλες στατιστικές ζημιών διαφέρουν σε ομαδικό επίπεδο ανάμεσα σε (α) περιουσιακά στοιχεία που έχουν αξιολογηθεί κατ'ιδίαν για απομείωση και βρέθηκαν να μην έχουν υποστεί απομείωση και (β) περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν αξιολογηθεί κατ'ιδίαν για απομείωση, με αποτέλεσμα να απαιτείται ίσως διαφορετικό ποσό απομείωσης. Αν η οντότητα δεν διαθέτει ομάδα περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά, δεν προβαίνει στην επιπρόσθετη αξιολόγηση.

ΟΕ88. Οι ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται σε ομαδική βάση αντιπροσωπεύουν ένα ενδιάμεσο βήμα μέχρι την εξατομίκευση των ζημιών απομείωσης των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αξιολογούνται σε συνολική βάση για απομείωση. Μόλις είναι διαθέσιμες πληροφορίες που προσδιορίζουν ζημίες σε μεμονωμένα απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία μιας ομάδας, τα περιουσιακά στοιχεία αυτά αφαιρούνται από την ομάδα.

ΟΕ89. Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αξιολογούνται σε συλλογική βάση για απομείωση εκτιμώνται βάσει του ιστορικού ζημίας για περιουσιακά στοιχεία με χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου που συμβαδίζουν με εκείνα της ομάδας. Οι οντότητες που δεν διαθέτουν εμπειρία ζημιών ή έχουν ανεπαρκή εμπειρία, χρησιμοποιούν την εμπειρία ομότιμων οντοτήτων για παρόμοιες ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Το ιστορικό ζημίας προσαρμόζεται βάσει των τρεχόντων παρατηρήσιμων δεδομένων ώστε να αντικατοπτρίζει τις επιδράσεις των τρεχουσών συνθηκών που δεν επηρέασαν την περίοδο στην οποία βασίζεται το ιστορικό ζημίας και να αφαιρέσει τις επιδράσεις συνθηκών της ιστορικής περιόδου που δεν επικρατούν επί του παρόντος. Οι εκτιμήσεις μεταβολών σε μελλοντικές ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν και συμβαδίζουν επακριβώς με τις μεταβολές σε σχετιζόμενα παρατηρήσιμα δεδομένα από περίοδο σε περίοδο (όπως οι μεταβολές των ποσοστών ανεργίας, τις τιμές ακινήτων, τις τιμές αγαθών, την κατάσταση πληρωμών ή άλλων παραγόντων που υποδηλώνουν πραγματοποιηθείσες ζημίες εντός της ομάδας και το μέγεθός τους). Η μέθοδος και οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών αναθεωρούνται τακτικά

(*) Η παράγραφος 39 του ΔΛΠ 37 περιέχει καθοδήγηση σχετικά με το τρόπο προσδιορισμού της καλύτερης εκτίμησης σε ένα εύρος πιθανών αποτελεσμάτων.

▼M2

ώστε να μειώνονται οι διαφορές μεταξύ των εκτιμήσεων των ζημιών και της πραγματικής εμπειρίας.

ΟΕ90. Ως παράδειγμα για την εφαρμογή της παραγράφου ΟΕ89, η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει βάσει της παρελθούσας εμπειρίας, ότι μία κύρια αιτία αδυναμίας πληρωμής δανείων πιστωτικών καρτών είναι ο θάνατος του οφειλέτη. Η οντότητα μπορεί να παρατηρήσει ότι ο ρυθμός των θανάτων παραμένει αμετάβλητος από χρόνο σε χρόνο. Όμως, κάποιοι οφειλέτες που ανήκουν στην ομάδα δανείων πιστωτικών καρτών ενδέχεται να έχουν αποβιώσει εκείνο το χρόνο, υποδηλώνοντας ότι τα δάνεια εκείνα έχουν υποστεί απομείωση αξίας, έστω και αν, κατά το τέλους του έτους, η οντότητα δεν γνωρίζει ακόμη ποιοι συγκεκριμένοι οφειλέτες απεβίωσαν. Θα ήταν κατάλληλη η αναγνώριση ζημίας απομείωσης για εκείνες τις ζημίες που «πραγματοποιήθηκαν άλλα δεν έχουν δηλωθεί». Ωστόσο, δεν θα ήταν κατάλληλη η αναγνώριση ζημίας απομείωσης για θανάτους που αναμένεται να συμβούν σε μελλοντική περίοδο, επειδή το απαιτούμενο ζημιογόνο γεγονός (ο θάνατος του οφειλέτη) δεν έχει συμβεί ακόμη.

ΟΕ91. Κατά τη χρήση συντελεστών ιστορικών ζημιών στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών, είναι σημαντικό η σχετική με συντελεστές ιστορικών ζημιών πληροφόρηση να εφαρμόζεται σε ομάδες που καθορίζονται κατά τρόπο συνεπή με τις ομάδες για τις οποίες παρατηρήθηκαν οι συντελεστές ιστορικών ζημιών. Συνεπώς, η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να επιτρέπει σε κάθε ομάδα να συνδέεται με την πληροφόρηση για την παρελθούσα εμπειρία ζημιών σε ομάδες περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου και με σχετικά παρατηρήσιμα δεδομένα που αντανακλούν τις τρέχουσες συνθήκες.

ΟΕ92. Προσεγγίσεις που βασίζονται σε τύπους ή στατιστικές μεθόδους μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό ζημιών απομείωσης σε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (π.χ., για δάνειο με χαμηλότερα υπόλοιπα), με την προϋπόθεση ότι συμβαδίζουν με τις απαιτήσεις των παραγράφων 63-65 και ΟΕ87-ΟΕ91. Κάθε μοντέλο που εφαρμόζεται θα πρέπει να ενσωματώνει την επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος, να συνυπολογίζει τις ταμιακές ροές για όλη την εναπομένουσα ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου (όχι μόνο για τον επόμενο χρόνο), να συνυπολογίζει τις ημερομηνίες λήξεως των δανείων του χαρτοφυλακίου και να μη δημιουργεί ζημία απομείωσης κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Έσοδα από τόκους μετά την αναγνώριση της απομείωσης

ΟΕ93. Άπαξ και ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα συναφών περιουσιακών στοιχείων έχει υποτιμηθεί ως αποτέλεσμα ζημίας απομείωσης, για τον μεταγενέστερο υπολογισμό των εσόδων από τόκους εφαρμόζεται το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών ροών για το σκοπό της επιμέτρησης της ζημίας απομείωσης.

Αντιστάθμιση (παράγραφοι 71-102)

Μέσα αντιστάθμισης (παράγραφοι 72-77)

Κατάλληλα μέσα (παράγραφοι 72 και 73)

ΟΕ94. Η πιθανή ζημία σε ένα δικαίωμα προαίρεσης που μία οντότητα πωλεί δύναται να είναι ουσιωδώς μεγαλύτερη από την πιθανή αύξηση της αξίας ενός σχετικού αντισταθμιζόμενου στοιχείου. Με άλλα λόγια, ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν αποτελεί αποτελεσματικό μέσο περιορισμού της έκθεσης ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου σε κέρδος ή ζημία. Συνεπώς, ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν πληροί τις προϋποθέσεις ενός μέσου αντιστάθμισης εκτός αν προσδιοριστεί ως συμψηφισμός ενός αγορασμένου δικαιώματος προαίρεσης, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν δικαιώματος το οποίο ενσωματώνεται σε άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης το οποίο λειτουργεί ως αντιστάθμιση χρέους με ρήτρα πρόωρης εξόφλησης). Αντίθετα, ένα αγορασμένο δικαίωμα προαίρεσης έχει δυνητικά κέρδη ίσα με ή μεγαλύτερα από τις ζημίες και συνεπώς έχει τη δυνατότητα να μειώσει τη έκθεση σε κέρδη ή ζημίες από μεταβολές των εύλογων αξιών ή ταμιακών ροών. Επομένως, είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως μέσο αντιστάθμισης.

▼M2

ΟΕ95. Μία διακρατούμενη μέχρι τη λήξη επένδυση που τηρείται στο αποσβεσμένο κόστος είναι δυνατό να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών.

ΟΕ96. Μία επένδυση σε μη εισηγμένο σε χρηματιστήριο συμμετοχικό τίτλο που δεν τηρείται λογιστικά στην εύλογη αξία επειδή η εύλογη αξία του δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα ή ένα παράγωγο που συνδέεται με και πρέπει να διακανονιστεί με την παράδοση τέτοιου μη εισηγμένου συμμετοχικού τίτλου (βλέπε παραγράφους 46(γ) και 47) δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης.

ΟΕ97. Οι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οντότητας δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας και συνεπώς, δεν μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.

Αντισταθμιζόμενα στοιχεία (παράγραφοι 78-84)

Κατάλληλα στοιχεία (παράγραφοι 78-80)

ΟΕ98. Η βέβαιη δέσμευση απόκτησης μίας επιχείρησης σε μία συνένωση επιχειρήσεων δεν αποτελεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο, εκτός ως προς το κίνδυνο συναλλαγματικών ισοτιμιών, επειδή οι λοιποί αντισταθμιζόμενοι κίνδυνοι δεν επιδέχονται ειδικό προσδιορισμό και επιμέτρηση, Εκείνοι οι λοιποί κίνδυνοι είναι επιχειρηματικοί κίνδυνοι γενικής φύσεως.

ΟΕ99. Επένδυση για την οποία εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι δυνατό να αποτελεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, δεδομένου ότι με τη μέθοδο της καθαρής θέσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα, παρά οι μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Για τον ίδιο λόγο, μία επένδυση σε μία ενοποιούμενη θυγατρική δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, δεδομένου ότι κατά την ενοποίηση αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα τα αποτελέσματα της θυγατρικής, παρά οι μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Η αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή εκμετάλλευση διαφέρει καθότι αποτελεί αντιστάθμιση έκθεσης σε συναλλαγματικό κίνδυνο και όχι αντιστάθμιση εύλογης αξίας της μεταβολής στην αξία της επένδυσης.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία (παράγραφοι 81 και 81Α)

ΟΕ99Α. […] Η οντότητα δύναται να προσδιορίσει όλες τις ταμιακές ροές ολόκληρου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως το αντισταθμιζόμενο στοιχείο και να τις αντισταθμίσει για έναν συγκεκριμένο κίνδυνο (π.χ., μόνο για μεταβολές που αποδίδονται σε μεταβολές του LIBOR). Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης της οποίας το πραγματικό επιτόκιο είναι 100 μονάδες κάτω του LIBOR, η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο ολόκληρη την υποχρέωση (ήτοι κεφάλαιο συν τόκους με βάση το LIBOR μείον 100 μονάδες βάσης) και να αντισταθμίσει τη μεταβολή στην εύλογη αξία ή τις ταμιακές ροές ολόκληρης εκείνης της υποχρέωσης που αποδίδεται σε μεταβολές στο επίπεδο του LIBOR. Η οντότητα μπορεί επίσης να επιλέξει μία σχέση αντιστάθμισης εκτός εκείνης της μίας προς μία ώστε να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης καθώς περιγράφηκε στην παράγραφο ΟΕ100.

ΟΕ99Β. Επιπρόσθετα, αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμιστεί κάποιο χρόνο μετά τη δημιουργία του και τα επιτόκια έχουν μεταβληθεί στο μεταξύ, η οντότητα δύναται να προσδιορίσει ένα ποσοστό ίσο προς ένα επιτόκιο αναφοράς […]. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μία οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου των NM100 που έχει πραγματικό επιτόκιο 6 τοις εκατό όταν το LIBOR είναι 4 τοις εκατό. Αρχίζει να αντισταθμίζει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο λίγο αργότερα όταν το LIBOR έχει αυξηθεί στο 8 τοις εκατό και η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί στις NM90. Η οντότητα υπολογίζει ότι αν είχε αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο την ημερομηνία που το προσδιόρισε αρχικά ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο για την τότε εύλογη αξία του των NM90, η πραγματική απόδοση θα ήταν 9,5 τοις εκατό. […] Η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα ποσοστό LIBOR των 8 τοις εκατό που απαρτίζεται μερικώς από συμβατικές ταμιακές ροές και μερικώς από τη διαφορά μεταξύ της τρέχουσας εύλογης αξίας (ήτοι NM90) και του πληρωτέου ποσού κατά τη λήξη (ήτοι NM100).

▼M2

Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία (παράγραφος 82)

ΟΕ100. Διακυμάνσεις στην τιμή ενός συστατικού ή συνθετικού μέρους ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης δεν έχουν κατά κανόνα προβλέψιμη, διακεκριμένα μετρήσιμη επίδραση στην τιμή του στοιχείου, αντίστοιχη προς το αποτέλεσμα, μιας μεταβολής π.χ., στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς επί της τιμής μιας ομολογίας. Συνεπώς, ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία μη χρηματική υποχρέωση είναι αντισταθμιζόμενο στοιχείο μόνο στο σύνολό του ή για των κίνδυνο των συναλλαγματικών διαφορών. Αν υπάρχει διαφορά ανάμεσα στους όρους ενός μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου (όπως μία αντιστάθμιση της προβλεπόμενης αγοράς καφέ Βραζιλίας με τη χρήση προθεσμιακού συμβολαίου για την αγορά καφέ Κολομβίας με παρόμοιους όρους), η σχέση αντιστάθμισης μπορεί μολαταύτα να πληροί τις προϋποθέσεις της σχέσης αντιστάθμισης εφόσον όλοι οι όροι της παραγράφου 88 πληρούνται, συμπεριλαμβανομένης της προσδοκίας ότι η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική. Για το σκοπό αυτό, το ποσό του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από εκείνο του αντισταθμιζόμενου στοιχείου, αν αυτό βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, θα μπορούσε να διεξαχθεί ανάλυση παλινδρομήσεως για τον καθορισμό στατιστικής σχέσης μεταξύ του αντισταθμιζόμενου στοιχείου (μία συναλλαγή καφέ Βραζιλίας) και του μέσου αντιστάθμισης (μία συναλλαγή καφέ Κολομβίας). Αν υπάρχει έγκυρη στατιστική σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών (δηλαδή μεταξύ των τιμών μονάδας του καφέ Βραζιλίας και του καφέ Κολομβίας), ο συντελεστής κατευθύνσεως της γραμμής παλινδρομήσεως μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον καθορισμό σχέσης αντιστάθμισης που θα μεγιστοποιήσει την αναμενόμενη αποτελεσματικότητα. Για παράδειγμα, αν ο συντελεστής κατευθύνσεως της γραμμής παλινδρομήσεως είναι 1,02, η σχέση αντιστάθμισης που βασίζεται σε 0,98 ποσότητες αντισταθμιζόμενων στοιχείων προς 1,00 ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης μεγιστοποιεί την αναμενόμενη αποτελεσματικότητα. Όμως, η σχέση αντιστάθμισης μπορεί να καταλήξει σε αναποτελεσματικότητα που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης.

Προσδιορισμός ομάδων στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία (παράγραφοι 83 και 84)

ΟΕ101. Μία αντιστάθμιση συνολικής καθαρής θέσης (ήτοι το συμψηφιστικό υπόλοιπο όλων των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σταθερού επιτοκίου με παρεμφερείς λήξεις) αντί ενός συγκεκριμένου αντισταθμιζόμενου στοιχείου, δεν πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης. Όμως, μπορεί να επιτευχθεί σχεδόν η ίδια επίδραση της λογιστικής αντιστάθμισης στα αποτελέσματα για σχέση αντιστάθμισης αυτού του είδους μέσω του προσδιορισμού μέρους των υποκείμενων στοιχείων ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία. Για παράδειγμα, αν μία τράπεζα έχει NM100 απαιτήσεων και NM90 υποχρεώσεων με συναφείς κινδύνους και όρους και επιθυμεί να αντισταθμίσει το καθαρό άνοιγμα των NM10, δύναται να ορίσει NM10 από αυτές τις απαιτήσεις ως το αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Ο χαρακτηρισμός αυτός θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην περίπτωση που οι εν λόγω απαιτήσεις και υποχρεώσεις είναι χρηματοοικονομικά μέσα σταθερού επιτοκίου, οπότε υπάρχει αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή χρηματοοικονομικά μέσα κυμαινόμενου επιτοκίου, οπότε υπάρχει αντιστάθμιση ταμιακών ροών. Κατ'αναλογία, αν η οντότητα έχει βέβαιη δέσμευση να προβεί σε αγορά NM100 σε ξένο νόμισμα και βέβαιη δέσμευση να προβεί σε πώληση NM90 σε ξένο νόμισμα, το συμψηφιστικό υπόλοιπο των NM10 είναι δυνατό να αντισταθμιστεί με την αγορά παραγώγου το οποίο χαρακτηρίζεται ως αντισταθμιστικό μέσο που συνδέεται με τις NM10 της βέβαιης δέσμευσης αγοράς των από τις NM100.

Λογιστική αντιστάθμισης (παράγραφοι 85-102)

ΟΕ102. Παράδειγμα αντιστάθμισης εύλογης αξίας αποτελεί η αντιστάθμιση της έκθεσης στις μεταβολές της εύλογης αξίας χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου ως αποτέλεσμα των διακυμάνσεων των επιτοκίων. Στη συγκεκριμένη μορφή αντιστάθμισης είναι δυνατό να υπεισέρχεται τόσο ο εκδότης όσο και ο κάτοχος.

ΟΕ103. Παράδειγμα αντιστάθμισης ταμιακών ροών είναι η χρήση συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίων προκειμένου χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου να μετατραπεί σε σταθερού επιτοκίου (ήτοι αντιστάθμιση μελλοντικής

▼M2

συναλλαγής όπου οι μελλοντικές ταμιακές ροές που αντισταθμίζονται είναι οι μελλοντικές καταβολές τόκων).

ΟΕ104. Αντιστάθμισης βέβαιης δέσμευσης (π.χ., αντιστάθμιση της διακύμανσης της τιμής του πετρελαίου που αφορά σε μη αναγνωρισμένη συμβατική δέσμευση αγοράς πετρελαίου σε συγκεκριμένη τιμή από εταιρία ηλεκτρικής ενέργειας) είναι αντιστάθμιση της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας. Συνεπώς, τέτοια αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 87, η αντιστάθμιση του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών μιας βέβαιης δέσμευσης θα μπορούσε εναλλακτικά να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμιακών ροών.

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

ΟΕ105. Μία αντιστάθμιση θεωρείται άκρως αποτελεσματική μόνον αν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

(α) Κατά τη δημιουργία μιας αντιστάθμισης και σε μεταγενέστερες περιόδους, η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική όσον αφορά τον συμψηφισμό των μεταβολών στην εύλογη αξία ή των ταμιακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο, κατά την περίοδο για την οποία έχει προσδιοριστεί η αντιστάθμιση. Τέτοια προσδοκία μπορεί να αποδεικνύεται με διάφορους τρόπους, συμπεριλαμβανομένης της σύγκρισης παρελθουσών μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο με παρελθούσες μεταβολές της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών του μέσου αντιστάθμισης ή αποδεικνύοντας την ύπαρξη μιας υψηλού βαθμού συσχέτισης μεταξύ της εύλογης αξίας ή των ταμιακών ροών του αντισταθμιζόμενου στοιχείου και εκείνων του μέσου αντιστάθμισης. Η οντότητα μπορεί να επιλέξει μία σχέση αντιστάθμισης εκτός εκείνης της μίας προς μία ώστε να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης καθώς περιγράφηκε στην παράγραφο ΟΕ100.

(β) Τα πραγματικά αποτελέσματα της αντιστάθμισης κυμαίνονται σε εύρος μεταξύ 80 και 125 τοις εκατό. Για παράδειγμα, αν τα αποτελέσματα είναι τέτοια που η ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης είναι NM120 και το κέρδος επί των άμεσα ρευστοποιήσιμων μέσων είναι NM100, ο συμψηφισμός μπορεί να επιμετρηθεί με 120/100, που είναι 120 τοις εκατό ή με 100/120, που είναι 83 τοις εκατό. Στο παράδειγμα αυτό, με την προϋπόθεση ότι η αντιστάθμιση πληροί τους όρους της (α), η οντότητα θα συμπέρανε ότι η αντιστάθμιση ήταν άκρως αποτελεσματική.

ΟΕ106. Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης αξιολογείται, κατ'ελάχιστον κατά την κατάρτιση των ετήσιων ή ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

ΟΕ107. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει μία μοναδική μέθοδο για την αξιολόγηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας. Η μέθοδος που υιοθετείται από την οντότητα για την εκτίμηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας εξαρτάται από τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων της. Για παράδειγμα, αν η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οντότητας έγκειται στην περιοδική προσαρμογή του μέσου αντιστάθμισης ώστε να αντανακλά τις μεταβολές της αντισταθμιζόμενης θέσης, η οντότητα πρέπει να αποδεικνύει ότι η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική μόνο για την περίοδο μέχρι την επόμενη προσαρμογή του ποσού του μέσου αντιστάθμισης. Η οντότητα υιοθετεί διαφορετικές μεθόδους για διαφορετικούς τύπους αντιστάθμισης κατά περίπτωση. Στην τεκμηρίωση της οντότητας για τη στρατηγική αντιστάθμισής της περιλαμβάνονται οι διαδικασίες αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας. Οι διαδικασίες αυτές αναφέρουν αν στην αξιολόγηση περιλαμβάνονται όλα τα κέρδη και οι ζημίες ενός μέσου αντιστάθμισης ή αν η διαχρονική αξία του μέσου εξαιρείται.

ΟΕ107Α. […].

ΟΕ108. Αν οι βασικοί όροι του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, της αντισταθμιζόμενης υποχρέωσης, βέβαιης δέσμευσης ή της πολύ πιθανής προβλεπόμενης συναλλαγής είναι ίδιοι, οι μεταβολές στην εύλογη αξία και τις ταμιακές ροές που αποδίδονται στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται μπορούν να συμψηφιστούν πλήρως, κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης καθώς και μετέπειτα. Για παράδειγμα, μία ανταλλαγή επιτοκίων είναι πιθανό να αποτελέσει αποτελεσματική αντιστάθμιση αν τα τεκμαρτά ποσά και το κεφάλαιο, οι όροι, οι ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου, οι ημερομηνίες λήψης και καταβολής τόκων και κεφαλαίου και η βάση

▼**M2**

για την επιμέτρηση επιτοκίων είναι ίδια για το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Επιπρόσθετα, μία αντιστάθμιση πολύ πιθανής προβλεπόμενης αγοράς ενός αγαθού με προθεσμιακό συμβόλαιο έχει μεγάλες πιθανότητες να είναι άκρως αποτελεσματική εάν:

(α) το προθεσμιακό συμβόλαιο αφορά σε αγορά της αυτής ποσότητας, του αυτού εμπορεύματος, κατά τον αυτό χρόνο και τόπο, με την αντισταθμιζόμενη προβλεπόμενη αγορά,

(β) η εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου κατά την έναρξη είναι μηδενική

και

(γ) είτε η μεταβολή στο υπέρ ή υπό του αρτίου ποσού του προθεσμιακού συμβολαίου εξαιρείται από τη διαδικασία αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας και αναγνωρίζεται απευθείας στο αποτέλεσμα είτε η μεταβολή στις αναμενόμενες ταμιακές ροές της πολύ πιθανής προβλεπόμενης συναλλαγής βασίζεται στην προθεσμιακή τιμή του εμπορεύματος.

ΟΕ109. Ενίοτε, το μέσο αντιστάθμισης συμψηφίζει μόνο μέρος του αντισταθμιζόμενου κινδύνου. Για παράδειγμα, μία αντιστάθμιση δεν είναι πλήρως αποτελεσματική, όταν το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμιζόμενο στοιχείο εκφράζονται σε διαφορετικά νομίσματα των οποίων οι ισοτιμίες δεν μεταβάλλονται από κοινού. Επίσης, μία αντιστάθμιση επιτοκιακού κινδύνου μέσω ενός παραγώγου δεν θα ήταν πλήρως αποτελεσματική, όταν μέρος της μεταβολής της εύλογης αξίας του παραγώγου οφείλεται στον πιστωτικό κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου.

ΟΕ110. Προκειμένου να πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης, η αντιστάθμιση πρέπει να σχετίζεται με συγκεκριμένο και εξατομικευμένο κίνδυνο και όχι μόνο με τους γενικής φύσεως επιχειρηματικούς κινδύνους της οντότητας, ενώ πρέπει τελικά να επηρεάζει τα αποτελέσματα της οντότητας. Μία αντιστάθμιση του κινδύνου απαξίωσης ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου ή ο κίνδυνος του κινδύνου απαλλοτρίωσης της ιδιοκτησίας από το δημόσιο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης. Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης δεν είναι δυνατό να προσμετρηθεί δεδομένου ότι οι συγκεκριμένοι κίνδυνοι δεν είναι αξιόπιστα μετρήσιμοι.

ΟΕ111. Στην περίπτωση κινδύνου επιτοκίου, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να αξιολογηθεί με την κατάρτιση ληξιαρίου για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δείχνει την καθαρή έκθεση επιτοκιακού κινδύνου για κάθε χρονική περίοδο, με την προϋπόθεση ότι η καθαρή έκθεση σχετίζεται με συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ή με συγκεκριμένη ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή συγκεκριμένο τμήμα αυτών), που δημιουργεί καθαρή έκθεση και η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης αξιολογείται σε σχέση με εκείνο το περιουσιακό στοιχείο ή εκείνη την υποχρέωση.

ΟΕ112. Κατά την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας μιας αντιστάθμισης, η οντότητα απαιτείται κατά κανόνα να λαμβάνει υπόψη τη διαχρονική αξία του χρήματος. Το σταθερό επιτόκιο του αντισταθμιζόμενου στοιχείου δεν είναι απαραίτητο να συμπίπτει με το σταθερό επιτόκιο συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου που έχει ορισθεί ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Επίσης δεν είναι απαραίτητο το κυμαινόμενο επιτόκιο ενός τοκοφόρου περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης να συμπίπτει με το κυμαινόμενο επιτόκιο μίας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου που έχει προσδιοριστεί ως αντιστάθμιση ταμιακών ροών. Η εύλογη αξία μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου προκύπτει από τους καθαρούς διακανονισμούς της. Τα σταθερά και κυμαινόμενα επιτόκια μίας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου ενδέχεται να μεταβάλλονται χωρίς να επηρεάζεται ο καθαρός διακανονισμός, εφόσον και τα δύο μεταβάλλονται κατά το ίδιο ποσό.

ΟΕ113. Αν η οντότητα δεν πληροί τα κριτήρια για την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, παύει τη λογιστική αντιστάθμισης από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία αποδείχθηκε η συμμόρφωση με την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Ωστόσο, αν η οντότητα εξατομικεύσει το γεγονός ή τη μεταβολή των συνθηκών που δημιούργησε την αδυναμία ανταπόκρισης στα κριτήρια της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, αποδεικνύοντας παράλληλα ότι η αντιστάθμιση ήταν αποτελεσματική πριν το γεγονός ή τη μεταβολή των συνθηκών, η οντότητα παύει τη λογιστική αντιστάθμισης από την ημερομηνία του γεγονότος ή τη μεταβολή των συνθηκών.

▼**M2**

Λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου

ΟΕ114. Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η οντότητα θα πληρούσε τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου με σύμμορφωση προς τις διαδικασίες που παρατίθενται στις (α)-(θ) και τις παραγράφους ΟΕ115-ΟΕ132 κατωτέρω.

(α) Η οντότητα εξατομικεύει ένα χαρτοφυλάκιο στοιχείων των οποίων το επιτόκιο επιθυμεί να αντισταθμίσει, στα πλαίσια της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνου της. Το χαρτοφυλάκιο μπορεί να περιέχει μόνο περιουσιακά στοιχεία, μόνο υποχρεώσεις ή και τα δύο. Η οντότητα μπορεί να εξατομικεύσει δύο ή περισσότερα χαρτοφυλάκια (π.χ., η οντότητα μπορεί να συγκεντρώσει τα διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία της σε διακεκριμένο χαρτοφυλάκιο), οπότε εφαρμόζει την καθοδήγηση που ακολουθεί διακεκριμένα σε κάθε χαρτοφυλάκιο.

(β) Η οντότητα αναλύει το χαρτοφυλάκιο σε χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής βάσει των αναμενόμενων, αντί των συμβατικών, ημερομηνιών αναπροσαρμογής. Η ανάλυση αυτή μπορεί να διεξαχθεί με διάφορους τρόπους που συμπεριλαμβάνουν τον προγραμματισμό ταμιακών ροών στις χρονικές περιόδους που αναμένεται να συμβούν ή τον προγραμματισμό τεκμαρτών ποσών κεφαλαίων σε όλες τις περιόδους μέχρι το χρόνο που αναμένεται να γίνει η αναπροσαρμογή.

(γ) Βάσει της ανάλυσης αυτής, η οντότητα αποφασίζει για το ποσό που επιθυμεί να αντισταθμίσει. Η οντότητα προσδιορίζει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο ένα ποσό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (αλλά όχι καθαρό ποσό) από το εξατομικευμένο χαρτοφυλάκιο που ισούται με το ποσό που επιθυμεί να προσδιορίζει ως αντιστάθμιση. […]

(δ) Η οντότητα προσδιορίζει τον κίνδυνο επιτοκίου που αντισταθμίζει. Ο κίνδυνος αυτός μπορεί να είναι ένα ποσοστό του κινδύνου επιτοκίου του κάθε στοιχείου της αντισταθμιζόμενης θέσης, όπως ένα επιτόκιο αναφοράς (π.χ., LIBOR).

(ε) Η οντότητα προσδιορίζει ένα ή περισσότερα μέσα αντιστάθμισης για κάθε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής.

(στ) Χρησιμοποιώντας τους προσδιορισμούς των (γ)-(ε) ανωτέρω, η οντότητα αξιολογεί στην έναρξη και σε μεταγενέστερες περιόδους, αν η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική για την προσδιοριζόμενη περίοδο.

(ζ) Περιοδικά, επιμετρά τη μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόμενη στοιχείου (καθώς προσδιορίστηκε στην (γ)) που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο (καθώς προσδιορίστηκε στην (δ)) […]. Εφόσον η αντιστάθμιση καθορίστηκε ως άκρως αποτελεσματική κατά την αξιολόγηση με την τεκμηριωμένη μέθοδο της οντότητας για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας, η οντότητα αναγνωρίζει τη μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόμενου στοιχείου ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα και σε ένα ή δύο συγκεκριμένα κονδύλια του ισολογισμού, καθώς περιγράφηκε στην παράγραφο 89Α. Η μεταβολή στην εύλογη αξία δεν είναι απαραίτητο να επιμεριστεί σε μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

(η) Η οντότητα επιμετρά τη μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου (των μέσων) αντιστάθμισης (καθώς προσδιορίστηκαν στην (ε)) και αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Η εύλογη αξία του μέσου (των μέσων) αντιστάθμισης αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση στον ισολογισμό.

(θ) Κάθε αναποτελεσματικότητα (*) θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ως διαφορά μεταξύ της μεταβολής στην εύλογη αξία που αναφέρεται στην (ζ) και εκείνης που αναφέρεται στην (η).

ΟΕ113. Η προσέγγιση αυτή περιγράφεται με περισσότερη λεπτομέρεια κατωτέρω. Η προσέγγιση αυτή θα εφαρμόζεται μόνο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.

(*) Η ουσιαστικότητα που εξετάζεται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδια με εκείνη που εφαρμόζεται σε όλα τα Δ.Π.Χ.Π.

▼**M2**

ΟΕ116. Το χαρτοφυλάκιο που εξατομικεύεται βάσει της παραγράφου ΟΕ114(α) μπορεί να περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Εναλλακτικά, μπορεί να είναι χαρτοφυλάκιο που περιέχει μόνον περιουσιακά στοιχεία ή μόνον υποχρεώσεις. Το χαρτοφυλάκιο χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ποσού των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων που η οντότητα επιθυμεί να αντισταθμίσει. Όμως, το ίδιο το χαρτοφυλάκιο δεν ορίζεται ως το αντισταθμιζόμενο στοιχείο.

ΟΕ117. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου ΟΕ114(β), η οντότητα καθορίζει την αναμενόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής ενός στοιχείο ως τη νωρίτερη ημερομηνία που το στοιχείο εκείνο αναμένεται να λήξει ή να αναπροσαρμοστεί στα επιτόκια της αγοράς. Οι αναμενόμενες ημερομηνίες αναπροσαρμογής των επιτοκίων υπολογίζονται κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης και καθ'όλη τη διάρκειά της, βάσει της παρελθούσης εμπειρίας και άλλες διαθέσιμες πληροφορίες, που περιλαμβάνουν πληροφορίες και προσδοκίες σχετικά με συντελεστές προπληρωμής, επιτόκια και την αλληλεπίδραση των δύο. Οι οντότητες που δεν διαθέτουν εμπειρία ζημιών ή έχουν ανεπαρκή εμπειρία, χρησιμοποιούν την εμπειρία ομάδας ομότιμων οντοτήτων για παρόμοια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Οι εκτιμήσεις αυτές αναθεωρούνται περιοδικά και ενημερώνονται υπό το φως της εμπειρίας. Στην περίπτωση ενός στοιχείου σταθερού επιτοκίου που δύναται να προπληρωθεί, η αναμενόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής είναι η ημερομηνία κατά την οποία το στοιχείο αναμένεται να προπληρώσει εκτός αν αναπροσαρμόζεται στα επιτόκια της αγοράς σε νωρίτερη ημερομηνία. Για ομάδα συναφών στοιχείων, η ανάλυση σε χρονικές περιόδους βάσει των αναμενόμενων ημερομηνιών αναπροσαρμογής μπορεί να λάβει τη μορφή του επιμερισμού ενός ποσοστού της ομάδας, αντί κατ'ιδίαν στοιχείων, σε κάθε χρονική περίοδο. Η οντότητα δύναται να εφαρμόζει άλλες μεθόδους για τέτοιους επιμερισμούς. Για παράδειγμα, μπορεί να χρησιμοποιήσει πολλαπλασιαστή συντελεστή προπληρωμής για τον επιμερισμό αποσβηνόμενων δανείων σε χρονικές περιόδους που βασίζονται σε αναμενόμενες ημερομηνίες αναπροσαρμογής. Ωστόσο, η μέθοδος για τέτοιον επιμερισμό θα πρέπει να είναι σύμφωνη με τη διαδικασία και τους στόχους της οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου.

ΟΕ118. Για παράδειγμα του προσδιορισμού που παρατίθεται στην παράγραφο ΟΕ114(γ), σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής η οντότητα υπολογίζει ότι έχει περιουσιακά στοιχεία σταθερού επιτοκίου ΝΜ100 και υποχρεώσεις σταθερού επιτοκίου ΝΜ80 και αποφασίζει να αντισταθμίσει ολόκληρη την καθαρή θέση των ΝΜ20. Προσδιορίζει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο περιουσιακά στοιχεία ύψους ΝΜ20 (ένα μέρος των περιουσιακών στοιχείων) (*). Ο προσδιορισμός εκφράζεται ως «ποσό ενός νομίσματος» (ήτοι ένα ποσό σε δολάρια, ευρώ, λίρες ή ραντ) και όχι ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς, όλα τα περιουσιακά στοιχεία (ή οι υποχρεώσεις) από τις οποίες αντλείται το ποσό της αντιστάθμισης - ήτοι ολόκληρο το ποσό των ΝΜ100 των περιουσιακών στοιχείων στο προαναφερόμενο παράδειγμα - πρέπει να είναι στοιχεία των οποίων η εύλογη αξία μεταβάλλεται ανταποκρινόμενη στις μεταβολές του επιτοκίου που αντισταθμίζεται. […]

ΟΕ119. Η οντότητα συμμορφώνεται επίσης με τις λοιπές απαιτήσεις προσδιορισμού και τεκμηρίωσης που παρατίθενται στην παράγραφο 88(α). Για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου, ο προσδιορισμός και η τεκμηρίωση αυτή προδιαγράφουν την πολιτική της οντότητας για όλες τις μεταβλητές που χρησιμοποιούνται για την εξατομίκευση του ποσού που αντισταθμίζεται και για τη μέθοδο που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας, συμπεριλαμβανομένων:

(α) των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που θα συμπεριληφθούν στην αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου και σε ποια βάση θα αφαιρούνται από το χαρτοφυλάκιο.

(β) πως η οντότητα υπολογίζει της ημερομηνίες αναπροσαρμογής, περιλαμβανομένων των υποκείμενων παραδοχών περί επιτοκίων για της εκτιμήσεις των συντελεστών προπληρωμής και τη βάση που χρησιμοποιείται για την μεταβολή εκείνων των εκτιμήσεων. Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για τις αρχικές εκτιμήσεις όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση περι-

(*) Το Πρότυπο επιτρέπει στην οντότητα να προσδιορίσει οποιοδήποτε ποσό των διαθέσιμων κατάλληλων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, π.χ., στο παράδειγμα αυτό οποιοδήποτε ποσό περιουσιακών στοιχείων μεταξύ ΝΜ0 και ΝΜ100.

▼**M2**

λαμβάνεται στο αντισταθμιζόμενο χαρτοφυλάκιο και για τις μεταγενέστερες αναθεωρήσεις εκείνων των εκτιμήσεων.

(γ) ο αριθμός και η διάρκεια εκείνων των χρονικών περιόδων αναπροσαρμογής.

(δ) πόσο συχνά η οντότητα θα ελέγχει την αποτελεσματικότητα […].

(ε) τη μέθοδο που εφαρμόζει η οντότητα για τον καθορισμό του ύψους των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο […].

(στ) […] αν η οντότητα θα ελέγχει την αποτελεσματικότητα για κάθε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μεμονωμένα, για όλες τις χρονικές περιόδους συγκεντρωτικά ή με συνδυασμό των δύο.

Οι πολιτικές που καθορίζονται για τον προσδιορισμό και την τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης θα είναι σύμφωνες με τη διαδικασία και τους στόχους της οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου. Δεν θα γίνονται αυθαίρετες μεταβολές των πολιτικών. Οι μεταβολές θα δικαιολογούνται βάσει των μεταβολών των συνθηκών της αγοράς ή άλλων παραγόντων και θα συμμορφώνονται με και θα βασίζονται στη διαδικασία και τους στόχους της οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου.

ΟΕ120. Το μέσο αντιστάθμισης που αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ114(ε) μπορεί να είναι ένα μοναδικό παράγωγο ή ένα χαρτοφυλάκιο παραγώγων, που εκτίθεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο επιτοκίου που προσδιορίστηκε στην παράγραφο ΟΕ114(δ) (π.χ., ένα χαρτοφυλάκιο ανταλλαγών επιτοκίου που εκτίθεται στο LIBOR). Τέτοιο χαρτοφυλάκιο παραγώγων μπορεί να περιέχει αλληλοκαλυπτόμενα ανοίγματα κινδύνου. Όμως, δεν μπορεί να περιλαμβάνει πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης ή καθαρά πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης, επειδή το Πρότυπο (*) δεν επιτρέπει τέτοια δικαιώματα προαίρεσης να προσδιορίζονται ως μέσα αντιστάθμισης (εκτός όταν πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης προσδιορίζεται ως αντιστάθμιση ενός αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης). Αν το μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει το ποσό που προσδιορίστηκε στην παράγραφο ΟΕ114(γ) για περισσότερο από μία χρονική περίοδο αναπροσαρμογής, επιμερίζεται σε όλες τις χρονικές περιόδους που αντισταθμίζει. Όμως, ολόκληρο το μέσο αντιστάθμισης πρέπει να επιμερίζεται σε εκείνες τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής, επειδή το Πρότυπο (**) δεν επιτρέπει μία σχέση αντιστάθμισης να προσδιορίζεται για μέρος μιας χρονικής περιόδου κατά το οποίο παραμένει σε κυκλοφορία ένα μέσο αντιστάθμισης.

ΟΕ121. Όταν η οντότητα επιμετρά τη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός προπληρωτέου στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο ΟΕ114(γ), μία μεταβολή των επιτοκίων επηρεάζει την εύλογη αξία του προπληρωτέου στοιχείου με δύο τρόπους: επηρεάζει την εύλογη αξία των συμβατικών ταμιακών ροών και την εύλογη αξία του προαιρετικού δικαιώματος προπληρωμής που εμπεριέχεται σε προπληρωτέο στοιχείο. Η παράγραφος 81 του Προτύπου επιτρέπει στην οντότητα να προσδιορίσει ένα μέρος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με κοινή έκθεση σε κίνδυνο, ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, εφόσον η αποτελεσματικότητα είναι μετρήσιμη. […]

ΟΕ122. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει τις τεχνικές που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του ποσού που αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ114(ζ), ήτοι τη μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο. […]. Δεν δικαιολογείται η υπόθεση ότι οι μεταβολές των εύλογων αξιών του αντισταθμιζόμενου στοιχείου ισούνται με τις μεταβολές στην αξία του μέσου αντιστάθμισης.

ΟΕ123. Η παράγραφος 89Α ορίζει ότι αν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο για συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής είναι περιουσιακό στοιχείο, η μεταβολή στην αξία του παρουσιάζεται σε διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλι εντός των περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα, αν το αντισταθμιζόμενο στοιχείο για συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής είναι υποχρέωση, η μεταβολή στην αξία του παρουσιάζεται σε διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλι εντός των υποχρεώσεων. Αυτά είναι τα συγκεκριμένα κονδύλια που αναφέρει η παράγραφος ΟΕ114(ζ). Δεν απαιτείται συγκεκριμένος επιμερισμός σε κατ'ιδίαν περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις).

(*) βλέπε παραγράφους 77 και ΟΕ94.
(**) βλέπε παράγραφο 75.

▼**M2**

ΟΕ124. Η παράγραφος ΟΕ114(θ) επισημαίνει ότι η αναποτελεσματικότητα ανακύπτει στο βαθμό που η μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμιζόμενου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμιζόμενο κίνδυνο διαφέρει από τη μεταβολή στην εύλογη αξία του παραγώγου αντιστάθμισης. Τέτοια διαφορά μπορεί να ανακύψει για διάφορους λόγους, που περιλαμβάνουν:

(α) […]

(β) απομείωση ή διαγραφή στοιχείων του αντισταθμιζόμενου χαρτοφυλακίου,

(γ) διαφορές μεταξύ των ημερομηνιών πληρωμής του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμιζόμενου στοιχείου

και

(δ) άλλες αιτίες […].

Η αναποτελεσματικότητα αυτή (*) θα εξατομικεύεται και θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΟΕ125. Γενικά, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης θα βελτιωθεί:

(α) αν η οντότητα προγραμματίσει στοιχεία με διαφορετικά χαρακτηριστικά προπληρωμής κατά τρόπο ώστε να λαμβάνει υπόψη της διαφορές στις συμπεριφορές προπληρωμής.

(β) όταν ο αριθμός των στοιχείων που περιέχει το χαρτοφυλάκιο είναι μεγαλύτερος. Όταν το χαρτοφυλάκιο περιέχει μόνο λίγα στοιχεία, είναι πιθανό να υπάρξει σχετικά υψηλή αναποτελεσματικότητα αν ένα στοιχείο προπληρώσει νωρίτερα ή αργότερα από το αναμενόμενο. Αντίθετα, όταν το χαρτοφυλάκιο περιέχει πολλά στοιχεία, η συμπεριφορά προπληρωμής μπορεί να προβλεφθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια.

(γ) όταν οι χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής που χρησιμοποιούνται είναι μικρότερες (π.χ., χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής ενός μηνός σε αντίθεση με τριών μηνών). Οι μικρότερες χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής μειώνουν την επίδραση οποιουδήποτε αποτυχημένου συνδυασμού ημερομηνιών αναπροσαρμογής και προπληρωμής (εντός της χρονικής περιόδου αναπροσαρμογής) του αντισταθμιζόμενου στοιχείου και του αντισταθμιζόμενου μέσου.

(δ) όσο μεγαλύτερη είναι η συχνότητα προσαρμογής του μέσου αντιστάθμισης ώστε να αντανακλά τις μεταβολές του αντισταθμιζόμενου στοιχείου (π.χ., λόγω αλλαγών των προσδοκιών που αφορούν την προπληρωμή).

ΟΕ126. Η οντότητα ελέγχει την αποτελεσματικότητα περιοδικά. […]

ΟΕ127. Κατά την επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας, η οντότητα διακρίνει τις αναθεωρήσεις των εκτιμώμενων ημερομηνιών αναπροσαρμογής των υπαρχόντων περιουσιακών στοιχείων (ή υποχρεώσεων) από τη δημιουργία νέων περιουσιακών στοιχείων (ή υποχρεώσεων) και αναποτελεσματικότητα θα ανακύπτει μόνο από τα πρώτα. […]. Εφόσον η αναποτελεσματικότητα έχει αναγνωριστεί όπως παρατίθεται ανωτέρω, η οντότητα καθιερώνει νέα εκτίμηση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων (ή υποχρεώσεων) σε κάθε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής, που περιλαμβάνει νέα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις) που έχουν δημιουργηθεί από την τελευταία φορά που έλεγξε την αποτελεσματικότητα και προσδιορίζει νέο ποσό ως το αντισταθμιζόμενο στοιχείο και νέο ποσοστό ως το αντισταθμιζόμενο ποσοστό. […].

ΟΕ128. Στοιχεία που είχαν αρχικά προγραμματιστεί σε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μπορούν να διαγραφούν λόγω προπληρωμών που έγιναν νωρίτερα απ'ότι αναμενόταν ή διαγραφή λόγω απομείωσης ή πώλησης. Όταν συμβαίνει αυτό, το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που περιλαμβάνεται στο διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλιο που αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ114(ζ) που σχετίζεται με το στοιχείο που διαγράφηκε, θα αφαιρείται από τον ισολογισμό και θα συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία που ανακύπτει από τη διαγραφή του στοιχείου. Για το σκοπό αυτό, είναι απαραίτητο να είναι γνώστες οι χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής στις οποίες είχε προγραμματιστεί το στοιχείο που διαγράφηκε, διότι αυτό καθορίζει τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής από τις οποίες πρέπει να αφαιρεθεί και συνεπώς και το ποσό που πρέπει να αφαιρεθεί από το διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλιο που αναφέρεται στην

(*) Η ουσιαστικότητα που εξετάζεται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδια με εκείνη που εφαρμόζεται σε όλα τα Δ.Π.Χ.Π.

▼**M2**

παράγραφο ΟΕ114(ζ). Αν μπορεί να προσδιοριστεί σε ποια χρονική περίοδο είχε συμπεριληφθεί, το στοιχείο που διαγράφεται αφαιρείται από εκείνη τη χρονική περίοδο. Αν όχι, αφαιρείται από την νωρίτερη χρονική περίοδο αν η διαγραφή ήταν αποτέλεσμα προπληρωμών μεγαλύτερου ύψους απ'ότι αναμενόταν ή, αν το στοιχείου πωλήθηκε ή υπέστη απομείωση, επιμερίζεται σε όλες τις χρονικές περιόδους σε συστηματική και λογική βάση.

ΟΕ129. Επιπρόσθετα, οποιοδήποτε ποσό σχετίζεται με συγκεκριμένη χρονική περίοδο δεν έχει διαγραφεί κατά τη λήξη της χρονικής περιόδου, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα τότε (βλέπε παράγραφο 89Α). […].

ΟΕ130. […]

ΟΕ131. Αν το αντισταθμιζόμενο ποσό για χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μειωθεί χωρίς τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις) να διαγραφούν, το ποσό που περιλαμβάνεται σε εκείνο το διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλιο που αναφέρεται στην παράγραφο ΟΕ114(ζ) που σχετίζεται με τη μείωση θα αποσβεστεί σύμφωνα με την παράγραφο 92.

ΟΕ132. Η οντότητα μπορεί να επιθυμεί να εφαρμόσει την προσέγγιση που παρατίθεται στις παραγράφους ΟΕ114-ΟΕ131 σε αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου που έχει προηγούμένος αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμιακής ροής σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η οντότητα αυτή θα ανακαλούσε τον προηγούμενο προσδιορισμό της αντιστάθμισης ταμιακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 101(δ) και θα εφήρμοζε τις απαιτήσεις εκείνης της παραγράφου. Επίσης, θα προσδιόριζε εκ νέου την αντιστάθμιση ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας και θα εφήρμοζε την προσέγγιση που παρατίθεται στις παραγράφους ΟΕ114-ΟΕ131 μελλοντικά σε επόμενες λογιστικές περιόδους.

▼M2

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Τροποποιήσεις σε άλλες Ανακοινώσεις

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Τροποποιήσεις στο Δ.Π.Χ.Π. 1

Β1. Το Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Πρότυπο

Οι παράγραφοι 25Α, 27Α, 36Α and 47Α προστίθενται και οι παράγραφοι 13, 27 και 30 τροποποιούνται όπως ακολουθεί:

13 Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

(α) ….

(ε) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος 23) και,

(στ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συνδεδεμένων επιχειρήσεων και κοινοπραξιών (παράγραφοι 24 και 25)

και

(ζ) προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφος 25Α).

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφος 25Α),

▼M9

25Α Το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση* επιτρέπει να προσδιοριστεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική αναγνώριση ως διαθέσιμο προς πώληση ή ως χρηματοοικονομικό μέσο (εφόσον πληροί συγκεκριμένα κριτήρια) ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Παρά την απαίτηση αυτή, ισχύουν εξαιρέσεις στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(α) οποιαδήποτε οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προβεί στον προσδιορισμό του διαθέσιμου προς πώληση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.

(β) *μία οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. για ετήσια περίοδο που ξεκινά την ή μετά την 1η Σεπτεμβρίου 2006* — μία οικονομική οντότητα που εμπίπτει σε αυτήν την κατηγορία επιτρέπεται να προσδιορίσει, κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εφόσον το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση πληρούν τα κριτήρια των παραγράφων 9β)i), 9β)ii) ή 11Α του ΔΛΠ 39 κατά εκείνη την ημερομηνία.

(γ) μία οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. για ετήσια περίοδο που ξεκινά την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006 και πριν την 1η Σεπτεμβρίου 2006 — μία οικονομική οντότητα που εμπίπτει σε αυτήν την κατηγορία επιτρέπεται να προσδιορίσει, κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εφόσον το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση πληρούν τα κριτήρια των παραγράφων 9β)i), 9β)ii) ή 11Α του ΔΛΠ 39 κατά εκείνη την ημερομηνία. Όταν η ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. είναι πριν την 1η Σεπτεμβρίου 2005, οι προσδιορισμοί αυτοί δεν απαιτείται να ολοκληρωθούν μέχρι την 1η Σεπτεμβρίου 2005 και δύνανται να περιέχουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν μεταξύ της ημερομηνίας της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και της 1ης Σεπτεμβρίου 2005.

(δ) *μία οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.*

▼M9

για ετήσια περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2006 και εφαρμόζει τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΚΙα, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 του ΔΛΠ 39 — μία οικονομική οντότητα που εμπίπτει σε αυτήν την κατηγορία επιτρέπεται κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. να προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση πληροί τις προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό αυτόν, σύμφωνα με αυτές τις νέες και τροποποιημένες παραγράφους κατά εκείνη την ημερομηνία. Όταν η πρώτη περίοδος αναφοράς της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. ξεκινά πριν την 1η Σεπτεμβρίου 2005, οι προσδιορισμοί αυτοί δεν απαιτείται να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι την 1η Σεπτεμβρίου 2005 και δύνανται να συμπεριλαμβάνουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν μεταξύ της αρχής εκείνης της περιόδου και της 1ης Σεπτεμβρίου 2005. Αν η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει συγκριτική πληροφόρηση για το ΔΛΠ 39, θα επαναδιατυπώσει την πληροφόρηση αυτή για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή αμφοτέρων, που προσδιορίστηκαν κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς Δ.Π.Χ.Π. Τέτοια επαναδιατύπωση συγκριτικής πληροφόρησης θα γίνεται μόνον εάν τα προσδιοριζόμενα στοιχεία ή οι προσδιοριζόμενες ομάδες θα εκπλήρωναν τα κριτήρια των παραγράφων 9β)i), 9β)ii) ή 11Α του ΔΛΠ 39 για τον προσδιορισμό αυτόν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., ή, αν αποκτήθηκαν μετά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., θα εκπλήρωναν τα κριτήρια των παραγράφων 9β) i), 9β)ii) ή 11Α κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης.

(ε) *Για μία οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. για ετήσια περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Σεπτεμβρίου 2006* , παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 91 του ΔΛΠ 39, οποιαδήποτε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή οποιεσδήποτε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που μία οικονομική οντότητα προσδιόρισε στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την υποπαράγραφο γ) ή δ) ανωτέρω, που προηγουμένως είχαν προσδιοριστεί ως το αντισταθμισμένο στοιχείο σε σχέση λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας, θα απο-προσδιορίζονται από τις σχέσεις αυτές ταυτόχρονα με τον προσδιορισμό τους στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼M2

27 Εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 27Α, ένας υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί διαγραφής του ΔΛΠ 39 μελλοντικά για συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2004. Με άλλα λόγια, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά διέγραψε μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. σε συνέχεια συναλλαγής που έγινε πριν την 1η Ιανουαρίου 2004, δεν θα αναγνωρίσει τα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις αυτές σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. (εκτός αν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση λόγω μεταγενέστερης συναλλαγής ή γεγονότος).

27Α Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 27, η οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί διαγραφής του ΔΛΠ 39 αναδρομικά από μία ημερομηνία της επιλογής της, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες για την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που διαγράφηκαν λόγω παρελθουσών συναλλαγών αποκτήθηκαν κατά την αρχική λογιστική αντιμετώπιση εκείνων των συναλλαγών.

30 Αν, πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., η οντότητα είχε προσδιορίσει μία συναλλαγή ως αντιστάθμιση αλλά η αντιστάθμιση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39, η οντότητα θα εφαρμόσει τις παραγράφους 91 και 101 του ΔΛΠ 39 για τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης. Συναλλαγές που συνήφθησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. δεν θα προσδιορίζονται αναδρομικά ως αντισταθμίσεις.

Απαλλαγή από την απαίτηση επαναδιατύπωσης συγκριτικών πληροφοριών για το ΔΛΠ 39

36Α Στις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. η οντότητα που υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Π. πριν την

▼**M2**

1η Ιανουαρίου 2006 θα παρουσιάζει συγκριτική πληροφόρηση τουλάχιστον ενός έτους, αλλά η πληροφόρηση αυτή δεν απαιτείται να είναι σύμμορφη με τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39. Η οντότητα που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν είναι σύμμορφη με τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 κατά το πρώτο της μεταβατικό έτος θα:

(α) εφαρμόσει τις προηγούμενές της Γ.Π.Λ.Α. σε χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32 και του ΔΛΠ 39 στη συγκριτική πληροφόρηση.

(β) γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με τη βάσει που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των πληροφοριών

και

(γ) γνωστοποιεί τη φύση των κύριων προσαρμογών που θα καθιστούσαν την πληροφόρηση σύμμορφη με τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39. Δεν απαιτείται η οντότητα να ποσοτικοποιεί τις προσαρμογές αυτές. Ωστόσο, η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε προσαρμογή ανάμεσα στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου (ήτοι τον ισολογισμό που περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.) και τον ισολογισμό κατά την έναρξη της πρώτης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. (ήτοι της πρώτης περιόδου που περιλαμβάνει πληροφορίες που είναι σύμμορφες με τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39) ως ανακύπτουσες από μεταβολή σε λογιστική πολιτική και θα παράσχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 28(α)-(στ) ΔΛΠ 8. Η παράγραφος 28(στ) εφαρμόζεται μόνο σε ποσά που παρουσιάζονται στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου.

Στην περίπτωση μιας οντότητας που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν είναι σύμμορφη με τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39, οι αναφορές στην «ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.» θα σημαίνει, μόνο για τα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 μόνο, την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

▼**M9**

43Α Μία οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαθέσιμο προς πώληση σύμφωνα με την παράγραφο 25Α. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν σε κάθε κατηγορία κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

▼**M2**

Προσάρτημα Α

Προστίθεται ο ακόλουθος ορισμός:

πρώτη καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	Η καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς που λήγει κατά την **ημερομηνία αναφοράς** των **πρώτων οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.** μιας οντότητας.

Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 12

Β2. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η πρώτη πρόταση της παραγράφου 20 τροποποιείταιως εξής:

20. Τα Δ.Π.Χ.Π. επιτρέπουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται (βλέπε για παράδειγμα, ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις*, ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού,* ΔΛΠ 39*Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση* και ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα*).

▼**M2**

Amendments to IAS 18

Β3. Το ΔΛΠ 18 *Έσοδα* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 30 τροποποιείται ως εξής:

30. ***Τα έσοδα πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τους εξής κανόνες:***

(α) οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, καθώς παρατίθεται στο ΔΛΠ 39, παραγράφους 9 και ΟΕ5-ΟΕ8,

(β) τα δικαιώματα θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης

και

(γ) τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους.

Η παράγραφος 31 απαλείφεται.

Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 19

Β4. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 30

Β5. Το ΔΛΠ 30 Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων, τροποποιείται ως εξής:

Η παράγραφος 8 τροποποιείται ως εξής:

8. Οι Τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους για την αναγνώριση και επιμέτρηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τους. Παρότι η εναρμόνιση αυτών των μεθόδων είναι επιθυμητή, είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής αυτού του Προτύπου. Για συμμόρφωση προς το ΔΛΠ 1, *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* και, ως εκ τούτου, για να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις μιας τράπεζας έχουν καταρτιστεί, μπορεί να χρειάζεται γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που αφορούν τα ακόλουθα θέματα:

….

(δ) τη βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξιμων δανείων και προκαταβολών (βλέπε παραγράφους 43-49)

και

….

Η παράγραφος 10 τροποποιείται ως εξής:

10. Πέραν των απαιτήσεων άλλων Προτύπων, οι γνωστοποιήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων θα περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων και δαπανών:

Τόκοι και συναφή έσοδα,

Έξοδα τόκων και συναφή έξοδα,

Έσοδα από μερίσματα,

Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες,

Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες,

Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα,

Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων,

Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων,

Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης,

Ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές,

Γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας

▼M2

και

Άλλες λειτουργικές δαπάνες.

Η παράγραφος 13 τροποποιείται ως εξής:

13. ***Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν θα συμψηφίζονται, εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.***

Η παράγραφος 14 τροποποιείται ως εξής:

14. Συμψηφισμός σε περιπτώσεις άλλες, εκτός από αυτές που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με απαιτήσεις και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί, όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 32, εμποδίζει τους χρήστες να εκτιμήσουν την απόδοση ξεχωριστών δραστηριοτήτων μιας τράπεζας και την απόδοση που η τράπεζα επιτυγχάνει σε συγκεκριμένες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων.

Η παράγραφος 23 απαλείφεται.

Οι παράγραφοι 24 και 25 τροποποιούνται ως εξής:

24. Η τράπεζα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της, όπως απαιτεί το ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: **Γνωστοποίηση και Παρουσίαση**.

25. Το ΔΛΠ 39 προβλέπει τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων: δάνεια και απαιτήσεις, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Μία τράπεζα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της για αυτές τις τέσσερις κατηγορίες, ως το ελάχιστο.

Στην παράγραφο 26, οι υποπαράγραφοι (β)(iv) and (v) απαλείφονται.

Στην παράγραφο 28 απαλείφεται η τελική πρόταση.

Οι παράγραφοι 43 και 44 τροποποιούνται ως εξής:

43. ***Η τράπεζα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:***

(α) τη λογιστική πολιτική που αναφέρεται στη βάση με την οποία τα μη ρευστοποιήσιμα δάνεια και οι προκαταβολές έξοδοποιούνται και διαγράφονται.

(β) λεπτομέρειες των μεταβολών σε οποιονδήποτε λογαριασμό πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θα γνωστοποιείται ξεχωριστά το ποσό που αναγνωρίστηκε στα έξοδα κατά την περίοδο, για ζημίες απομείωσης από μη ρευστοποιήσιμα δάνεια και προκαταβολές, το ποσό που βάρυνε την περίοδο για διαγραφές δανείων και προκαταβολών και το ποσό που πιστώθηκε κατά την περίοδο για είσπραξη δανείων και προκαταβολών που προηγουμένως είχαν διαγραφεί.

(γ) το συνολικό ποσό οποιουδήποτε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

44. **Κάθε ποσό που κρατείται για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια και προκαταβολές πέραν των όσων ζημιών απομείωσης έχουν ήδη αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 για δάνεια και προκαταβολές, θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως κρατήσεις από τα κέρδη εις νέον.** ***Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης συνεπάγεται την αύξηση των κερδών εις νέον και δεν περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου.***

Η παράγραφος 45 απαλείφεται.

Η παράγραφος 46 τροποποιείται ως εξής:

46. Τοπικές συνθήκες ή η νομοθεσία μπορεί να απαιτούν ή να επιτρέπουν στην τράπεζα να διενεργεί κρατήσεις ποσών για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών, πέραν από τις ζημίες που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Κάθε τέτοια κράτηση αντιμετωπίζεται ως κράτηση από τα κέρδη εις νέον και όχι ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Ομοίως, κάθε πιστωτικό ποσό από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων καταλήγει σε αύξηση των κερδών εις νέον και δεν συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

▼**M2**

Η παράγραφος 47 τροποποιείται ως εξής:

47. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας τράπεζας χρειάζεται να γνωρίζουν την επίδραση που οι ζημίες απομείωσης επί των δανείων και προκαταβολών είχαν στην οικονομική θέση και απόδοση της τράπεζας. Αυτό τους βοηθά να κρίνουν την αποτελεσματικότητα με την οποία η τράπεζα εκμεταλλεύεται τους πόρους της. Συνεπώς, μια τράπεζα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό κάθε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και τις μεταβολές του λογαριασμού πρόβλεψης κατά τη διάρκεια της περιόδου. Οι μεταβολές του λογαριασμού πρόβλεψης, περιλαμβανομένων και των ποσών που είχαν διαγραφεί, αλλά εισπράχθηκαν μέσα στην καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς, παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Η παράγραφος 48 απαλείφεται.

Η παράγραφος 49 τροποποιείται ως εξής:

49. Όταν δάνεια και προκαταβολές δεν μπορούν να εισπραχθούν, διαγράφονται και επιβαρύνουν οποιονδήποτε λογαριασμό πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης. Σε μερικές περιπτώσεις, δεν διαγράφονται μέχρις ότου όλες οι αναγκαίες νομικές διαδικασίες έχουν ολοκληρωθεί και το ποσό της ζημίας απομείωσης έχει προσδιοριστεί οριστικά. Σε άλλες περιπτώσεις, διαγράφονται ενωρίτερα, για παράδειγμα, όταν ο δανειζόμενος δεν πληρώνει τόκους ή δεν εξοφλεί κεφάλαιο, που είχε λήξει σε συγκεκριμένη περίοδο. Επειδή ο χρόνος διαγραφής των ανείσπρακτων δάνειων και προκαταβολών διαφέρει, το μικτό ποσό των δανείων και προκαταβολών και των λογαριασμών πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης, μπορεί να ποικίλει σημαντικά σε όμοιες συνθήκες. Ως αποτέλεσμα, η τράπεζα γνωστοποιεί τις μεθόδους διαγραφής των ανείσπρακτων δανείων και προκαταβολών.

Στην παράγραφο 58, η υποπαράγραφος (γ) τροποποιείταιως εξής:

(γ) το ύψος των δαπανών που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για ζημίες απομείωσης επί δανείων και προκαταβολών και το ύψος κάθε λογαριασμού πρόβλεψης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

και

…

Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 32

Β6. Το ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 96 τροποποιείται ως εξής (το νέο κείμενο είναι υπογραμμισμένο).

96. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται. Η οντότητα δε θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το ΔΛΠ 39 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004. Αν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 36

Β7. Το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* τροποποιείται ως ακολούθως:

Πρότυπο

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

1. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:***

   …

   ***(ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39* Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση.**

   …

▼**M2**

Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 37

Β8. Το ΔΛΠ 37, Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, τροποποιείται όπως αναφέρεται κατωτέρω.

Οι παράγραφοι 1 και 2 τροποποιούνται ως εξής:

1. ***Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις οντότητες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων, εκτός από:***

   (α) εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός και αν η σύμβαση είναι επαχθής,

   (β) εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές οντότητες από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών

   και

   (γ) εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο.

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα (περιλαμβανομένων των εγγυήσεων) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*. Για χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται καθώς παρατίθεται στην παράγραφο 2(στ) του ΔΛΠ 39.

Τροποποιήσεις της ΜΕΔ 27

Β9. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

▼**M9**

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΛΠ 39

Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση

THE FAIR VALUE OPTION

Το παρόν έγγραφο παραθέτει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση* (ΔΛΠ 39). Οι τροποποιήσεις αναφέρονται σε προτάσεις που περιείχε το Προσχέδιο των Προτεινόμενων Τροποποιήσεων του ΔΛΠ 39 — *Η Επιλογή της Εύλογης Αξίας* που δημοσιεύθηκε τον Απρίλιο του 2004.

Οι οικονομικές οντότητες θα εφαρμόσουν τις τροποποιήσεις που παρατίθενται στο παρόν έγγραφο κατά τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006.

Στην παράγραφο 9, το μέρος β) του ορισμού του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων αντικαθίσταται, ως εξής.

ΟΡΙΣΜΟΙ

9. **…**

Ορισμοί για τις τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που πληροί οποιαδήποτε από τις δύο προϋποθέσεις που ακολουθούν.

(α) **…**

(β) ***Κατά την αρχική αναγνώριση προσδιορίστηκε από την οικονομική οντότητα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Μία οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί τον προσδιορισμό αυτόν μόνον όταν επιτρέπεται βάσει της παραγράφου 11Α ή όταν η χρήση του προσδιορισμού καταλήγει σε περισσότερο συναφή πληροφόρηση επειδή***

(i) ***απαλείφει ή μειώνει σε σημαντικό βαθμό μία ανακολουθία που αφορά στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ενίοτε αποκαλείται και «λογιστική διαφοροποίηση») που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή***

▼M9

υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των σχετικών κερδών ή ζημιών σε διαφορετικές βάσεις, ή

(ii) *γίνεται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή και των δύο, και η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου ή επένδυσης, και η πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα παρέχεται εσωτερικά σε αυτήν την βάση στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), για παράδειγμα, στο Διοικητικό Συμβούλιο ή τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας.*

Στο ΔΛΠ 32, οι παράγραφοι 66, 94 και ΟΕ40 ορίζουν ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει γνωστοποιήσεις σχετικά με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχει προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εξηγώντας πώς εκπλήρωσε τις προϋποθέσεις αυτές. Για τα μέσα που πληρούν τις προϋποθέσεις σύμφωνα με την ii) ανωτέρω, η γνωστοποίηση αυτή περιέχει μία αφηγηματική περιγραφή που εξηγεί πώς ο προσδιορισμός στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων συμφωνεί με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επένδυσης της οικονομικής οντότητας.

Οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που δεν έχουν χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά και των οποίων η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα (βλέπε παράγραφο 46γ) και το Προσάρτημα Α παραγράφους ΟΕ80 και ΟΕ81), δεν θα προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι παράγραφοι 48, 48Α, 49 και οι παράγραφοι ΟΕ69-ΟΕ82 του Προσαρτήματος Α που θέτουν τις προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό ενός αξιόπιστου μέτρου της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, εφαρμόζονται εξίσου σε όλα τα στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία είτε μέσω προσδιορισμού είτε με άλλον τρόπο, ή των οποίων η εύλογη αξία γνωστοποιείται.

Προστίθεται η παράγραφος 11Α, ως εξής.

ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

11Α. *Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 11, αν ένα συμβόλαιο εμπεριέχει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, μία οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίζει ολόκληρο το υβριδικό (σύνθετο) συμβόλαιο ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός αν:*

(α) *το ενσωματωμένο παράγωγο (τα ενσωματωμένα παράγωγα) δεν τροποποιούν σημαντικά τις ταμιακές ροές που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούσε το συμβόλαιο ή*

(β) *είναι φανερό με ελάχιστη ή και καθόλου ανάλυση κατά την αρχική εξέταση παρόμοιου υβριδικού (σύνθετου) μέσου, ότι ο διαχωρισμός του ενσωματωμένου παραγώγου (των ενσωματωμένων παραγώγων) απαγορεύεται, όπως ένα δικαίωμα προπληρωμής ενσωματωμένο σε δάνειο που επιτρέπει στον κάτοχο να προπληρώσει το δάνειο περίπου στο αποσβεσμένο κόστος του.*

Οι παράγραφοι 12 και 13 τροποποιούνται, ως εξής.

12. *Αν μία οικονομική οντότητα υποχρεούται από το παρόν Πρότυπο να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιό του, αλλά είναι αδύνατο να επιμετρήσει μεμονωμένα το ενσωματωμένο παράγωγο είτε κατά την απόκτησή του είτε σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία χρηματοοικονομικής αναφοράς, θα προσδιορίσει ολόκληρο το υβριδικό (σύνθετο) συμβόλαιο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.*

13. Αν μία οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεων που το διέπουν (για παράδειγμα επειδή το ενσωματωμένο παράγωγο βασίζεται σε συμμετοχική τίτλο που δεν έχει χρηματιστηριακή τιμή), η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού (σύνθετου) μέσου και της

▼M9

εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου, αν αυτές μπορούν να προσδιοριστούν σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Αν η οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 12 και το υβριδικό σύνθετο μέσο προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Προστίθεται η παράγραφος 48Α, ως εξής.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

48Α. Η βέλτιστη ένδειξη της εύλογης αξίας είναι οι χρηματιστηριακές τιμές μιας ενεργού αγοράς. Αν η αγορά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο δεν είναι ενεργός, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης. Ο σκοπός της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι ο καθορισμός της τιμής συναλλαγής που θα προέκυπτε κατά την ημερομηνία επιμέτρησης σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση παρακινούμενη από συνήθεις επιχειρηματικούς παράγοντες. Στις τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνεται η χρήση πρόσφατων συναλλαγών σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και αν υφίστανται, η αναφορά στην τρέχουσα εύλογη αξία ενός ουσιωδώς συναφούς μέσου, η ανάλυση των προεξοφλημένων ταμιακών ροών και τα μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Αν υφίσταται τεχνική αποτίμησης που κατά κανόνα χρησιμοποιείται από τους συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση του μέσου και η τεχνική αυτή έχει αποδειχθεί ότι παρέχει αξιόπιστες εκτιμήσεις των τιμών που ελήφθησαν από πραγματικές συναλλαγές στην αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την τεχνική εκείνη. Η τεχνική αποτίμησης που θα επιλεγεί θα χρησιμοποιεί στο έπακρο δεδομένα της αγοράς και θα βασίζεται όσο το δυνατό λιγότερο σε δεδομένα που αφορούν ειδικά την οικονομική οντότητα. Ενσωματώνει όλους τους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη για τον καθορισμό μιας τιμής και ακολουθεί τις αποδεκτές οικονομικές μεθόδους για την τιμολόγηση χρηματοοικονομικών μέσων. Περιοδικά, η οικονομική οντότητα διορθώνει την τεχνική αποτίμησης και ελέγχει την εγκυρότητά της χρησιμοποιώντας τιμές από παρατηρήσιμες τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς που αφορούν το ίδιο μέσο (ήτοι χωρίς τροποποίηση ή ανασκευή) ή βάσει οποιωνδήποτε διαθέσιμων παρατηρήσιμων δεδομένων της αγοράς.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Η παράγραφος 105 τροποποιείται και οι παράγραφοι 105Α-105Δ προστίθενται, ως εξής.

…

105. ***Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως διαθέσιμο προς πώληση. Για κάθε τέτοιο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που προσδιορίζεται ως διαθέσιμο προς πώληση, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει κάθε σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας σε διακεκριμένο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων έως την μεταγενέστερη διαγραφή ή απομείωση αξίας, όταν η οικονομική οντότητα θα μεταφέρει εκείνο το σωρευμένο κέρδος ή τη σωρευμένη ζημία στα αποτελέσματα. Επίσης, η οικονομική οντότητα θα:***

(α) ***επαναδιατυπώσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας τον νέο προσδιορισμό στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις και***

(β) ***θα γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.***

105Α. ***Μία οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα.***

▼**M9**

105Β. ***Μία οικονομική οντότητα που εφαρμόζει αρχικά τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 σε ετήσια περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2006***

(α) ***επιτρέπεται, όταν εκείνες οι νέες, τροποποιημένες παράγραφοι εφαρμοστούν για πρώτη φορά να προσδιορίσει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, οποιοδήποτε προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που τότε πληροί τις προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό αυτόν. Όταν η ετήσια περίοδος ξεκινά πριν την 1η Σεπτεμβρίου 2005, οι προσδιορισμοί αυτοί δεν απαιτείται να ολοκληρωθούν μέχρι την 1η Σεπτεμβρίου 2005 και δύνανται να περιλαμβάνουν και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν από την αρχή εκείνης της ετήσιας περιόδου και την 1η Σεπτεμβρίου 2005. Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 91, όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίστηκαν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παρούσα υποπαράγραφο, που προηγουμένως είχαν προσδιοριστεί ως το αντισταθμιζόμενο στοιχείο σε σχέσεις αντιστάθμισης εύλογης αξίας, θα απο-προσδιοριστούν από εκείνες τις σχέσεις κατά τον ίδιο χρόνο που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.***

(β) ***θα γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με την υποπαράγραφο α) κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.***

(γ) ***θα απο-προσδιορίσει κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που είχε προηγουμένως προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν δεν πληροί τις προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό αυτόν σύμφωνα με εκείνες τις νέες, τροποποιημένες παραγράφους. Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση θα επιμετρηθεί στο αποσβεσμένο κόστος μετά τον απο-προσδιορισμό, η ημερομηνία του απο-προσδιορισμού θεωρείται ως η ημερομηνία της αρχικής του αναγνώρισης.***

(δ) ***θα γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που απο-προσδιορίστηκαν σύμφωνα με την υποπαράγραφο γ) κατά την ημερομηνία του από-προσδιορισμού και τις νέες τους κατατάξεις.***

105Γ. ***Μία οικονομική οντότητα που εφαρμόζει αρχικά τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 σε ετήσια περίοδο που ξεκινά την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006***

(α) ***θα απο-προσδιορίσει κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που είχε προηγουμένως προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μόνον εφόσον δεν πληροί τις προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό αυτόν σύμφωνα με εκείνες τις νέες, τροποποιημένες παραγράφους. Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση θα επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος μετά τον απο-προσδιορισμό, η ημερομηνία του απο-προσδιορισμού θεωρείται ως η ημερομηνία της αρχικής του αναγνώρισης.***

(β) ***δεν θα προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων οποιαδήποτε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είχαν αναγνωριστεί προγενέστερα.***

(γ) ***θα γνωστοποιήσει την εύλογη αξία όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που απο-προσδιορίστηκαν σύμφωνα με την υποπαράγραφο α) κατά την ημερομηνία του από-προσδιορισμού και τις νέες τους κατατάξεις.***

105Δ. ***Μία οικονομική οντότητα θα διατυπώνει εκ νέου τις συγκριτικές της οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας τους νέους προσδιορισμούς των παραγράφων 105Β ή 105Γ με την προϋπόθεση ότι, στην περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών***

▼M9

στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή μιας ομάδας που αποτελείται και από τα δύο, που έχουν προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκείνα τα στοιχεία ή οι ομάδες θα πληρούσαν τα κριτήρια των παραγράφων 9β)i), 9β)ii) ή 11Α κατά την έναρξη της συγκριτικής περιόδου ή, αν αποκτήθηκαν μετά την έναρξη της συγκριτικής περιόδου, θα πληρούσαν τα κριτήρια των παραγράφων 9β)i), 9β)ii) ή 11Α κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης.

▼**M9**

Στο Προσάρτημα Α, οι παράγραφοι ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ προστίθενται, ως εξής.

Προσάρτημα Α

Οδηγία Εφαρμογής

ΟΡΙΣΜΟΙ **(παράγραφοι 8 και 9)**

Προσδιορισμός στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

ΟΕ4Β. Η παράγραφος 9 του παρόντος Προτύπου επιτρέπει σε μία οικονομική οντότητα να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ή μία ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εφόσον η χρήση του προσδιορισμού καταλήγει σε περισσότερο συναφή πληροφόρηση.

ΟΕ4Γ. Η απόφαση μιας οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι παρεμφερής με επιλογή λογιστικής πολιτικής (αν και, σε αντίθεση με την επιλογή της λογιστικής πολιτικής, δεν απαιτείται να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις παρόμοιες συναλλαγές). Όταν μία οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα επιλογής, η παράγραφος 14β) του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* ορίζει ότι η επιλεχθείσα πολιτική πρέπει να καταλήγει σε οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο συναφή πληροφόρηση αναφορικά με τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή περιστάσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Στην περίπτωση του προσδιορισμού στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η παράγραφος 9 παραθέτει τις δύο περιπτώσεις όταν θα καλυφθεί η απαίτηση για περισσότερο συναφή πληροφόρηση. Κατά συνέπεια, προκειμένου να επιλέξει τέτοιον προσδιορισμό σύμφωνα με την παράγραφο 9, η οικονομική οντότητα απαιτείται να αποδείξει ότι εμπίπτει σε μία από τις δύο περιπτώσεις (ή αμφότερες).

Παράγραφος 9β)i): Ο προσδιορισμός απαλείφει ή μειώνει σε σημαντικό βαθμό μία ανακολουθία που αφορά στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση που θα προέκυπτε σε διαφορετική περίπτωση

ΟΕ4Δ. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, η επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η κατάταξη των αναγνωρισμένων μεταβολών στην αξία του/ της, καθορίζονται από την κατάταξη του στοιχείου και το εάν το στοιχείο αποτελεί μέρος μιας προσδιορισμένης σχέσεις αντιστάθμισης. Οι απαιτήσεις αυτές δύνανται να δημιουργήσουν μία ανακολουθία που αφορά στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ενίοτε αποκαλείται και«λογιστική διαφοροποίηση») όταν, για παράδειγμα, εν απουσία προσδιορισμού στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα κατατασσόταν ως διαθέσιμο προς πώληση (με τις περισσότερες μεταβολές της εύλογης αξίας να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια) και μία υποχρέωση που η οικονομική οντότητα θεωρεί συσχετιζόμενη θα επιμετρείτο στο αποσβεσμένο κόστος (χωρίς αναγνώριση των μεταβολών της εύλογης αξίας). Σε τέτοια περίπτωση, μία οικονομική οντότητα θα συμπέραινε ότι οι οικονομικές της καταστάσεις θα παρείχαν περισσότερο συναφή πληροφόρηση αν αμφότερα το περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση κατατάσσονταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

ΟΕ4Ε. Τα παραδείγματα που ακολουθούν απεικονίζουν πότε η προϋπόθεση αυτή θα μπορούσε να πληρούται. Σε κάθε περίπτωση, μία οικονομική οντότητα μπορεί να κάνει χρήση αυτής της προϋπόθεσης για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μόνο εάν πληροί την αρχή της παραγράφου 9β)i).

(α) Μία οικονομική οντότητα έχει υποχρεώσεις των οποίων οι ταμιακές ροές βασίζονται συμβατικά στην απόδοση των περιουσιακών στοιχείων που σε διαφορετική περίπτωση θα κατατάσσονταν ως διαθέσιμα προς πώληση. Για παράδειγμα ένας φορέας ασφάλισης μπορεί να έχει υποχρεώσεις που εμπεριέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής οι οποίες καταβάλλουν παροχές βάσει πραγματοποιημένων ή μη πραγματοποιημένων αποδόσεων επένδυσης μιας συγκεκριμένης

▼M9

συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης. Αν η επιμέτρηση εκείνων των υποχρεώσεων αντανακλά τις τρέχουσες τιμές της αγοράς, η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σημαίνει ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τις σχετικές μεταβολές στην αξία των υποχρεώσεων.

(β) Μία οικονομική οντότητα έχει υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων των οποίων η επιμέτρηση ενσωματώνει την τρέχουσα πληροφόρηση (καθώς επιτρέπεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*, παράγραφος 24) και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που θεωρεί ως συνδεόμενα που σε διαφορετική περίπτωση θα κατατάσσονταν ως διαθέσιμα προς πώληση ή θα επιμετρούνταν στο αποσβεσμένο κόστος.

(γ) Μία οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, ο οποίος δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία που τείνουν να συμψηφίζονται. Ωστόσο, η επιμέτρηση κάποιων μέσων θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι είναι παράγωγα ή κατατάσσονται ως διαθέσιμα για εμπορική εκμετάλλευση). Μπορεί επίσης οι προϋποθέσεις για τη λογιστική αντιστάθμισης να μην πληρούνται, για παράδειγμα επειδή οι προϋποθέσεις που αφορούν την αποτελεσματικότητα της παραγράφου 88 δεν πληρούνται.

(δ) Μία οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, που δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία που τείνουν να συμψηφίζονται και η οικονομική οντότητα δεν πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμισης επειδή κανένα από τα μέσα δεν είναι παράγωγο. Επιπροσθέτως, υπάρχει σημαντική ανακολουθία στην αναγνώριση κερδών και ζημιών όταν δεν υφίσταται λογιστική αντιστάθμισης. Για παράδειγμα:

(i) η οικονομική οντότητα έχει χρηματοδοτήσει ένα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων σταθερού επιτοκίου που σε διαφορετική περίπτωση θα κατατασσόταν ως διαθέσιμο προς πώληση με ομολογίες σταθερού επιτοκίου των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία τείνουν να συμψηφίζονται. Η παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων και των ομολογιών στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων διορθώνει την ανακολουθία που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία με παρουσίαση των μεταβολών στα ίδια κεφάλαια και των ομολογιών στο αποσβεσμένο κόστος.

(ii) Η οικονομική οντότητα έχει χρηματοδοτήσει μία συγκεκριμένη ομάδα δανείων εκδίδοντας εισηγμένα χρεόγραφα των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία τείνουν να συμψηφίζονται. Εάν επιπρόσθετα η οικονομική οντότητα αγοράζει και πωλεί ομόλογα σε τακτική βάση, αλλά σπανίως, αν ποτέ, αγοράζει και πωλεί τα δάνεια, η παρουσίαση τόσο των ομολόγων όσο και των δανείων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων απαλείφει την ανακολουθία που προκύπτει από τον χρονισμό της αναγνώρισης των κερδών και των ζημιών που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρησή τους στο αποσβεσμένο κόστος και την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας κάθε φορά που επαναγοράζεται ένα ομόλογο.

ΟΕ4ΣΤ. Σε περιπτώσεις όπως εκείνες που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, ο προσδιορισμός, κατά την αρχική αναγνώριση, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω του κέρδους ή της ζημίας, μπορεί να απαλείψει ή να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση, παρέχοντας περισσότερο συναφή πληροφόρηση. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να ασχολείται με όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία της επιμέτρησης ή της αναγνώρισης, την ίδια ακριβώς στιγμή. Επιτρέπεται μία λογική καθυστέρηση, με την προϋπόθεση ότι κάθε συναλλαγή προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική της αναγνώριση και ταυτόχρονα, το ίδιο συμβαίνει για όλες τις υπόλοιπες συναλλαγές που αναμένεται να πραγματοποιηθούν.

▼M9

ΟΕ4Ζ. Δεν θα ήταν αποδεκτός ο προσδιορισμός μόνο μέρους των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που θα δημιουργούσαν την ανακολουθία του προσδιορισμού της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν θα απάλειφε ούτε θα μείωνε αισθητά την ανακολουθία και συνεπώς δεν θα είχε ως αποτέλεσμα μία πιο συναφή πληροφόρηση. Ωστόσο, θα ήταν αποδεκτός ο προσδιορισμός μόνο μέρους των παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, αν με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται αισθητή μείωση (και ενδεχομένως μεγαλύτερη μείωση σε σχέση με άλλους επιτρεπόμενους προσδιορισμούς) της ανακολουθίας. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μία οικονομική οντότητα έχει κάποιες παρεμφερείς χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των οποίων το άθροισμα είναι NM100 [1] και κάποια παρεμφερή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων το άθροισμα είναι NM50, αλλά η επιμέτρησή τους γίνεται σε διαφορετική βάση. Η οικονομική οντότητα δύναται να μειώσει αισθητά την ασυνέπεια στην επιμέτρηση προσδιορίζοντας κατά την αρχική αναγνώριση όλα τα περιουσιακά στοιχεία αλλά μόνο κάποιες από τις υποχρεώσεις (για παράδειγμα, μεμονωμένες υποχρεώσεις των οποίων το σύνολο είναι NM45) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Όμως, επειδή ο προσδιορισμός στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό μέσο, η οικονομική οντότητα αυτού του παραδείγματος πρέπει να προσδιορίσει μία ή περισσότερες υποχρεώσεις στο σύνολό τους. Δεν θα μπορούσε να προσδιορίσει είτε ένα συστατικό στοιχείο μιας υποχρέωσης (π.χ., μεταβολές στην αξία που οφείλονται σε έναν μόνο κίνδυνο, όπως οι μεταβολές σε επιτόκιο αναφοράς) είτε ένα μέρος (ήτοι ποσοστό) μιας υποχρέωσης.

Παράγραφος 9β)ii): Γίνεται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή και των δύο και η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με μια τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου ή επένδυσης

ΟΕ4Η. Μία οικονομική οντότητα δύναται να διαχειρίζεται και να εκτιμά την απόδοση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή και των δύο κατά τέτοιον τρόπο ώστε από την επιμέτρηση εκείνης της ομάδας στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων να προκύπτουν περισσότερο συναφείς πληροφορίες. Η εστίαση στην περίπτωση αυτή είναι περισσότερο στον τρόπο που η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και εκτιμά την απόδοση, παρά στη φύση των χρηματοοικονομικών της μέσων.

ΟΕ4Θ. Τα παραδείγματα που ακολουθούν απεικονίζουν πότε η προϋπόθεση αυτή θα μπορούσε να πληρούται. Σε κάθε περίπτωση, μία οικονομική οντότητα μπορεί να κάνει χρήση της προϋπόθεσης για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μόνο εάν πληροί την αρχή της παραγράφου 9β)ii).

(α) Η οικονομική οντότητα είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα (unit trust) ή παρόμοια οικονομική οντότητα που δραστηριοποιείται στην επένδυση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με στόχο το κέρδος από τη συνολική τους απόδοση με τη μορφή τόκων ή μερισμάτων και μεταβολών της εύλογης αξίας. Το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* και το ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες επιτρέπουν οι επενδύσεις αυτές να εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής τους εφόσον επιμετρηθούν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Μία οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει την ίδια λογιστική πολιτική σε άλλες επενδύσεις που διαχειρίζεται στη βάση των συνολικών αποδόσεών τους, αλλά επί των οποίων η επιρροή της δεν επαρκεί ώστε να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31.

(β) Η οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που μοιράζονται έναν ή περισσότερους κινδύνους και οι κίνδυνοι αυτοί αντιμετωπίζονται και εκτιμώνται με βάση την εύλογη αξία σύμφωνα με μια τεκμηριωμένη πολιτική διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελεί μια οικονομική οντότητα που έχει εκδώσει «δομημένα προϊόντα», τα οποία εμπεριέχουν πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα και διαχειρίζεται τους προκύπτοντες κινδύνους με βάση την εύλογη

[1] Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM)

▼**M9**

αξία χρησιμοποιώντας ένα μείγμα από παράγωγα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Παρόμοιο παράδειγμα αποτελεί εκείνο μιας οικονομικής οντότητας που εκδίδει δάνεια σταθερού επιτοκίου και διαχειρίζεται τον κίνδυνο επιτοκίου αναφοράς που προκύπτει χρησιμοποιώντας ένα μείγμα από παράγωγα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.

(γ) Η οικονομική οντότητα είναι φορέας ασφάλισης που κατέχει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και διαχειρίζεται το χαρτοφυλάκιο αυτό ώστε να μεγιστοποιεί τις συνολικές του αποδόσεις (ήτοι τόκοι ή μερίσματα και μεταβολές της εύλογης αξίας) και εκτιμά την απόδοσή του σε αυτήν τη βάση. Το χαρτοφυλάκιο μπορεί να κατέχεται ώστε να στηρίζει συγκεκριμένες υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια ή και τα δύο. Αν το χαρτοφυλάκιο κατέχεται για τη στήριξη συγκεκριμένων υποχρεώσεων, η προϋπόθεση της παραγράφου 9β)ii) μπορεί να καλύπτεται για τα περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα αν ο φορέας ασφάλισης διαχειρίζεται και εκτιμά τις υποχρεώσεις και βάσει της εύλογης αξίας. Η προϋπόθεση της παραγράφου 9β)ii) μπορεί να καλύπτεται όταν ο στόχος του φορέα ασφάλισης είναι η μεγιστοποίηση της συνολικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων σε μακροπρόθεσμη βάση, έστω και αν τα ποσά που καταβάλλονται σε κατόχους συμμετεχόντων συμβολαίων εξαρτώνται από άλλους παράγοντες, όπως είναι το κέρδος που πραγματοποιείται σε μικρότερη περίοδο (π.χ. ένα έτος) ή υπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του φορέα ασφάλισης.

OE4I. Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, η προϋπόθεση αυτή εξαρτάται από τον τρόπο που η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και εκτιμά την απόδοση της συγκεκριμένης ομάδας των χρηματοοικονομικών στοιχείων υπό εξέταση. Συνεπώς, (υποκείμενη στην προϋπόθεση του προσδιορισμού κατά την αρχική αναγνώριση), μία οικονομική οντότητα που προσδιορίζει τα χρηματοοικονομικά μέσα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει αυτής της προϋπόθεσης θα προσδιορίζει με τον ίδιο τρόπο όλα τα επιλέξιμα χρηματοοικονομικά μέσα που τυγχάνουν συνδιαχείρισης και συνεκτίμησης.

OE4IA. Δεν απαιτείται να είναι εκτενής η τεκμηρίωση της στρατηγικής της οικονομικής οντότητας, ωστόσο πρέπει να επαρκεί ώστε να αποδεικνύεται η συμμόρφωση με την παράγραφο 9β)ii). Η τεκμηρίωση αυτή δεν απαιτείται για κάθε μεμονωμένο στοιχείο, αλλά μπορεί να καλύπτει το χαρτοφυλάκιο ως σύνολο. Για παράδειγμα, αν το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης ενός τμήματος – όπως το έχουν εγκρίνει τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας - αποδεικνύει με σαφήνεια ότι οι επιδόσεις του εκτιμώνται με βάση τη συνολική απόδοση, δεν απαιτείται περαιτέρω τεκμηρίωση για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την παράγραφο 9β)ii).

Μετά την παράγραφο OE33, προστίθενται ένας τίτλος και οι παράγραφοι OE33A και OE33B, ως εξής:

Μέσα που εμπεριέχουν ενσωματωμένα παράγωγα

OE33A. Όταν μία οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενη σε ένα υβριδικό (σύνθετο) μέσο που εμπεριέχει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, η παράγραφος 11 απαιτεί η οικονομική οντότητα να εντοπίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για τα μέσα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και μετέπειτα. Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να είναι περισσότερο σύνθετες ή να καταλήγουν σε λιγότερο αξιόπιστα μέτρα, από την επιμέτρηση ολόκληρου του μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Για τον λόγο αυτόν, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει να προσδιορίζεται ολόκληρο το μέσο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

OE33B. Ο προσδιορισμός αυτός μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε η παράγραφος 11 απαιτεί τα ενσωματωμένα παράγωγα να διαχωρίζονται από το κύριο συμβόλαιο είτε απαγορεύει τον διαχωρισμό αυτόν. Ωστόσο, η παράγραφος 11Α δεν θα δικαιολογούσε τον προσδιορισμό του υβριδικού (σύνθετου) μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 11Αα) και β), επειδή αυτό δεν θα μείωνε την πολυπλοκότητα ούτε θα προσέδιδε μεγαλύτερη αξιοπιστία.

▼**M5**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40

Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-4
Ορισμοί	5-15
Αναγνώριση	16-19
Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση	20-29
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	30-56
Λογιστική πολιτική	30-32
Μέθοδος εύλογης αξίας	33-55
Αδυναμία αξιόπιστης αποτίμησης εύλογης αξίας	53-55
Μέθοδος κόστους	56
Μεταφορές	57-65
Διαθεσείς	66-73
Γνωστοποιήσεις	74-79
Μέθοδος εύλογης αξίας και μέθοδος κόστους	74-79
Μέθοδος εύλογης αξίας	76-78
Μέθοδος κόστους	79
Μεταβατικές διατάξεις	80-84
Μέθοδος εύλογης αξίας	80-82
Μέθοδος κόστους	83-84
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	85
Ανάκληση του ΔΛΠ 40 (2000)	86

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40 (2000): *Επενδύσεις σε Ακίνητα* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. ***Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.***

3. Μεταξύ άλλων, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την αποτίμηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον εκμισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή. Το παρόν Πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*, που περιλαμβάνουν:

   (α) την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών,

   (β) την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (βλ. επίσης ΔΛΠ 18 *Έσοδα*),

   (γ) την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή,

   (δ) την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή,

   (ε) τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης

▼M5

και,

(στ) τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

4. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

(α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 41 *Γεωργία*)

και

(β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

ΟΡΙΣΜΟΙ

5. ***Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:***

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή κατασκευής του.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα μάλλον παρά για:

(α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς

ή

(β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

6. ***Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ή να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως επένδυση σε ακίνητα μόνον και μόνον όταν το ακίνητο θα πληρούσε τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας που παρατίθεται στις παραγράφους 35-55 για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο. Η εναλλακτική κατάταξη που περιγράφεται μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλογα με το ακίνητο. Όμως, εφόσον επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη για ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται με λειτουργική μίσθωση, κάθε ακίνητο που κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη, κάθε δικαίωμα που κατατάσσεται σύμφωνα με αυτή θα περιλαμβάνεται στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 74-78.***

7. Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα. Συνεπώς, μία επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμιακές ροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την οντότητα. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Η παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (ή η χρήση του ακινήτου για διοικητικούς σκοπούς) δημιουργεί ταμιακές ροές που είναι αποδοτέες όχι μόνο στα ακίνητα, αλλά επίσης και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* εφαρμόζεται στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

8. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα:

(α) γη που κατέχεται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων μάλλον παρά για βραχύχρονη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

▼**M5**

(β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μία οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων).

(γ) ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της οντότητας (ή που κατέχεται από την οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις,

(δ) ένα κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα στοιχείων που δεν αποτελούν επένδυση σε ακίνητα και συνεπώς βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου:

(α) ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*), για παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή για αξιοποίηση και για επαναπώληση.

(β) ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων μερών (βλ. ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις Κατασκευής*).

(γ) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 16) που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρησιμοποίηση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι εργαζόμενοι πληρώνουν ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή διάθεσης.

(δ) ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται σε τέτοια ακίνητα μέχρι να συμπληρωθεί η κατασκευή ή αξιοποίηση, οπότε τα ακίνητα καθίστανται επένδυση σε ακίνητα και το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα που ανακατασκευάζονται για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα (βλ. παράγραφο 58).

(ε) ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.

10. Ορισμένα ακίνητα περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων και ένα άλλο τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση) η οντότητα τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά. Αν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά, το ακίνητο είναι επένδυση μόνο αν ένα ασήμαντο τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

11. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Η οντότητα μεταχειρίζεται ένα τέτοιο ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητο αν οι υπηρεσίες είναι ένα σχετικώς ασήμαντο συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Ένα παράδειγμα είναι όταν ο ιδιοκτήτης ενός κτιρίου γραφείων παρέχει υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης στους μισθωτές που χρησιμοποιούν το κτίριο.

12. Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο ουσιώδεις. Για παράδειγμα, αν η οντότητα κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο, οι υπηρεσίες που παρέχονται στους πελάτες είναι ένα ουσιαστικό συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Συνεπώς, ένα ξενοδοχείο που διαχειρίζεται ο ιδιοκτήτης είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο μάλλον παρά επένδυση σε ακίνητα.

13. Μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εάν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε μία ιδιοκτησία να μην έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου μερικές φορές μεταφέρει ορισμένες ευθύνες σε τρίτους στα πλαίσια μίας σύμβασης διαχείρισης. Οι όροι μιας τέτοιας σύμβασης ποικίλουν ευρέως. Από τη μία πλευρά, η θέση του ιδιοκτήτη μπορεί, ουσιαστικά, να είναι αυτή του παθητικού επενδυτή. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιοκτήτης μπορεί απλά να αναθέσει σε τρίτους καθημερινές λειτουργίες, αλλά να διατηρεί ουσιαστική έκθεση στη διακύμανση των ταμιακών ροών που δημιουργούνται από τη λειτουργία του ξενοδοχείου.

▼M5

14. Κρίση χρειάζεται για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Η οντότητα αναπτύσσει κριτήρια ούτως ώστε να μπορεί να ασκήσει αυτήν την κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και με τις σχετικές οδηγίες των παραγράφων 7-13. Η παράγραφος 75 (γ) απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί αυτά τα κριτήρια, όταν η ταξινόμηση είναι δύσκολη.

15. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στην και χρησιμοποιείται από τη μητρική εταιρία της ή άλλη θυγατρική. Το ακίνητο δεν έχει τις ιδιότητες της επένδυσης σε ακίνητα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο όταν εξεταστεί από την προοπτική του ομίλου. Όμως, από την προοπτική της ιδιοκτήτριας οντότητας, το ακίνητο είναι επένδυση αν πληροί τον ορισμό της παραγράφου 5. Συνεπώς, ο εκμισθωτής μεταχειρίζεται το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

16. ***Η επένδυση θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:***

(α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οντότητα

και

(β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

17. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.

18. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου.

19. Κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω της αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

20. ***Μία επένδυση σε ακίνητα θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής θα συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση.***

21. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της απόκτησης και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης ακινήτου και άλλα κόστη της συναλλαγής.

22. Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία που η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται. Μέχρι αυτήν την ημερομηνία, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16. Κατά την ημερομηνία εκείνη, το ακίνητο καθίσταται επένδυση και εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 57(ε) και 65).

23. Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα δεν αυξάνεται από:

(α) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει),

(β) λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας

ή

▼M5

(γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

24. Αν πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης.

25. ***Το αρχικό κόστος ενός δικαιώματος σε ακίνητο που κατέχεται με μίσθωση και κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα προσδιορίζεται για χρηματοδοτική μίσθωση από την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 17 – ήτοι το περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Ένα ισοδύναμο ποσό θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με την ίδια παράγραφο.***

26. Κάθε υπερ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό και συνεπώς συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου αλλά δε συμπεριλαμβάνεται στην υποχρέωση. Όταν ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, το στοιχείο που λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία είναι εκείνο το δικαίωμα και όχι το υποκείμενο ακίνητο. Στις παραγράφους 33-52 παρέχονται οδηγίες για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας του δικαιώματος επί του ακινήτου βάσει της μεθόδου της εύλογης αξίας. Οι οδηγίες αυτές σχετίζονται επίσης με τον υπολογισμό της εύλογης αξίας όταν η αξία αυτή θεωρείται το κόστος για τους σκοπούς της αρχικής αναγνώρισης.

27. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

28. Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

(α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή

(β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής

και

(γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

29. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη

▼M5

αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του κόστους εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Λογιστική πολιτική

30. ***Με την εξαίρεση της παραγράφου 34, η οντότητα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική της είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 είτε το υπόδειγμα του κόστους της παραγράφου 56 και να εφαρμόζει αυτή την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.***

31. Το ΔΛΠ 8: *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, δηλώνει ότι η οικειοθελής αλλαγή στη λογιστική πολιτική πρέπει να γίνεται μόνο αν η αλλαγή θα καταλήξει σε πιο κατάλληλη παρουσίαση των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή συνθηκών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Είναι αρκετά απίθανο ότι μία αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους θα καταλήξει σε πιο κατάλληλη παρουσίαση.

32. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί όλες οι οντότητες να προσδιορίζουν την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα για το σκοπό είτε της επιμέτρησης (αν η οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε της γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να προσδιορίζει την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα με βάση την αποτίμηση από ένα ανεξάρτητο εκτιμητή που κατέχει μία αναγνωρισμένη και σχετική επαγγελματική ιδιότητα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση.

Μέθοδος εύλογης αξίας

33. ***Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός από τις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53.***

34. ***Όταν το δικαίωμα επί ακινήτου που κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με την παράγραφο 6, η παράγραφος 30 δεν είναι προαιρετική και θα εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας.***

35. ***Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία ανακύπτει.***

36. Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (βλέπε παράγραφο 5). Η εύλογη αξία ειδικά αποκλείει μία εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες τέτοιες όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης και επαναμίσθωσης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίδονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με την πώληση.

37. Η οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία χωρίς καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής, που μπορεί να τη βαρύνουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση.

38. ***Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα απεικονίζει τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.***

39. Η εύλογη αξία προσδιορίζεται με συγκεκριμένη ημερομηνία. Δεδομένου ότι οι συνθήκες της αγοράς μπορεί να αλλάξουν, το ποσό που αναφέρεται ως εύλογη αξία μπορεί να είναι λανθασμένο ή ακατάλληλο για οποιοδήποτε άλλο χρόνο. Ο ορισμός της εύλογης αξίας επίσης υποθέτει ταυτόχρονη ανταλλαγή και εκπλήρωση της σύμβασης για την πώληση χωρίς οποιαδήποτε διακύμανση στην τιμή που μπορούσε να επιτευχθεί σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ μερών που επιθυμούν τη συναλλαγή, αν η ανταλλαγή και η εκπλήρωση δε συμβαίνουν ταυτόχρονα.

40. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αντανακλά μεταξύ άλλων, το μισθωτικό έσοδο από τρέχουσες μισθώσεις και τις εύλογες και βάσιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν την άποψη της αγοράς για το τι καλώς πληροφορημένα και πρόθυμα μέρη θα εκτιμούσαν ως μισθωτικό έσοδο από μελλοντικές μισθώσεις υπό το πρίσμα των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Αντανακλά επίσης, σε όμοια βάση, κάθε ταμιακή εκροή (συμπερι-

▼M5

λαμβανομένων των καταβολών μισθωμάτων και άλλων εκροών) που θα αναμένονταν σε σχέση με το ακίνητο. Κάποιες από αυτές τις εκροές αντικατοπτρίζονται στην υποχρέωση ενώ άλλες σχετίζονται με εκροές που δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις παρά σε μεταγενέστερη ημερομηνία (ήτοι περιοδικές πληρωμές όπως είναι τα ενδεχόμενα μισθώματα).

41. Η παράγραφος 25 προσδιορίζει τη βάση της αρχικής αναγνώρισης του κόστους του δικαιώματος επί του μισθωμένου ακινήτου. Η παράγραφος 33 απαιτεί το δικαίωμα επί μισθωμένου ακινήτου να επανεκτιμηθεί, αν είναι αναγκαίο, στην εύλογη αξία. Σε μίσθωση της οποίας η διαπραγμάτευση έγινε στις ισχύουσες τιμές της αγοράς, η εύλογη αξία δικαιώματος επί μισθωμένου ακινήτου κατά την απόκτηση, καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με αναγνωρισμένες υποχρεώσεις), θα πρέπει να είναι μηδενική. Η εύλογη αξία δεν αλλάζει άσχετα αν, για λογιστικούς σκοπούς, ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία ή στην παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 17. Έτσι, η επανεκτίμηση ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου από το κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 25 στην εύλογη αξία σύμφωνα με την παράγραφο 33 δε θα πρέπει να δημιουργεί αρχικό κέρδος ή ζημία, εκτός αν η εύλογη αξία αποτιμηθεί σε διαφορετικούς χρόνους. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί αν επιλεγεί η εφαρμογή της μεθόδου της εύλογης αξίας μετά την αρχική αναγνώριση.

42. Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε «μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς». Στο πλαίσιο αυτό, «καλώς πληροφορημένα μέρη» εννοούνται τόσο ο πρόθυμος αγοραστής όσο και ο πρόθυμος πωλητής που είναι εύλογα πληροφορημένοι για τη φύση και τα χαρακτηριστικά της επένδυσης σε ακίνητα, τις πραγματικές και πιθανές χρήσεις του και τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ένας πρόθυμος αγοραστής παρακινείται, αλλά δεν υποχρεούται να αγοράσει. Αυτός ο αγοραστής δεν είναι ούτε υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε αποφασισμένος να αγοράσει σε οποιαδήποτε τιμή. Ο υποτιθέμενος αγοραστής δε θα πλήρωνε μία υψηλότερη τιμή από ό,τι θα απαιτούσε μία αγορά που αποτελείται από καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές.

43. Ένας πρόθυμος πωλητής δεν είναι ούτε ένας υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε ένας εξαναγκασμένος πωλητής, προετοιμασμένος να πωλήσει σε οποιαδήποτε τιμή, ούτε ένας προετοιμασμένος να αναμένει μία τιμή που δε θεωρείται εύλογη βάσει των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Ο πρόθυμος πωλητής παρακινείται να πουλήσει την επένδυση σε ακίνητα με τους όρους της αγοράς στην καλύτερη τιμή προσφοράς. Οι αντικειμενικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα δεν αποτελούν μέρος αυτού του όρου, γιατί ο πρόθυμος πωλητής είναι ένας υποθετικός ιδιοκτήτης (ήτοι ένα πρόθυμος πωλητής δε θα λάμβανε υπόψη τις ιδιαίτερες φορολογικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα).

44. Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση είναι μία συναλλαγή μεταξύ μερών που δεν έχουν ιδιαίτερη ή ειδική σχέση που να κάνει τις τιμές της συναλλαγής μη αντιπροσωπευτικές των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά. Η συναλλαγή υποτίθεται ότι είναι μεταξύ μη συνδεομένων μερών, που το καθένα ενεργεί ανεξάρτητα.

45. Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας δίδεται από τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση και άλλες συμβάσεις. Η οντότητα φροντίζει να εξακριβώνει κάθε διαφορά στη φύση, τοποθεσία ή κατάσταση του ακινήτου ή στους συμβατικούς όρους των μισθώσεων και άλλων συμβολαίων που αφορούν το ακίνητο.

46. Εάν οι τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά του είδους που περιγράφεται στην παράγραφο 45 δεν είναι διαθέσιμες, η οντότητα λαμβάνει πληροφόρηση από διάφορες πηγές, που συμπεριλαμβάνουν:

(α) τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας (ή υποκείμενα σε διαφορετική μίσθωση ή άλλες συμβάσεις), αναπροσαρμοσμένες για να αντανακλούν αυτές τις διαφορές,

(β) πρόσφατες τιμές παρόμοιων ακινήτων σε λιγότερο ενεργές αγορές, με αναπροσαρμογές για να αντανακλούν κάθε μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές

και

▼M5

(γ) προβλέψεις προεξοφλημένων ταμιακών ροών που βασίζονται σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών, που υποστηρίζονται από τους όρους κάθε υπάρχουσας μίσθωσης ή άλλων συμβάσεων και (όπου είναι δυνατόν) από εξωτερικά αποδεικτικά στοιχεία τέτοια όπως τα τρέχοντα ενοίκια της αγοράς για παρόμοια ακίνητα, στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας προεξοφλητικά επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς σχετικά με την αβεβαιότητα στην ποσότητα και την επιλογή του χρόνου των ταμιακών ροών.

47. Σε μερικές περιπτώσεις, οι διάφορες πηγές που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να οδηγούν σε διαφορετικά συμπεράσματα ως προς την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα. Η οντότητα μελετά τους λόγους για αυτές τις διαφορές, ώστε να φθάσει στην πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας εντός του φάσματος των λογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας.

48. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν μία οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή ύστερα από μία αλλαγή στη χρήση) υπάρχει σαφής ένδειξη ότι η διακύμανση των λογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας θα είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων θα είναι τόσο δύσκολο να εκτιμηθούν, ώστε η χρησιμότητα μιας απλής εκτίμησης της εύλογης αξίας να αναιρείται. Αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι η εύλογη αξία του ακινήτου δε θα είναι προσδιοριστέα αξιόπιστα πάνω σε μια συνεχή βάση (βλέπε παράγραφο 53).

49. Η εύλογη αξία διαφέρει από την αξία λόγω χρήσης, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Η εύλογη αξία αντανακλά τη γνώση και τις εκτιμήσεις καλώς πληροφορημένων, πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Αντίθετα, η αξία λόγω χρήσης αντανακλά τις εκτιμήσεις της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των παραγόντων που μπορεί να είναι ειδικοί για την οντότητα και που δεν εφαρμόζονται στις οντότητες γενικά. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία δεν αντανακλά τους ακόλουθους παράγοντες στην έκταση που δεν θα ήταν γενικώς διαθέσιμοι σε καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές και πωλητές:

(α) επιπρόσθετη αξία που προέρχεται από τη δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου ακινήτων σε διαφορετικές τοποθεσίες,

(β) συνέργιες μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα και άλλων περιουσιακών στοιχείων,

(γ) νομικά δικαιώματα ή νομικούς περιορισμούς που ισχύουν μόνο για τον τωρινό ιδιοκτήτη

και

(δ) φορολογικά οφέλη ή φορολογικά βάρη που ισχύουν για τον τωρινό ιδιοκτήτη.

50. Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της σε επένδυση σε ακίνητα, η οντότητα αποφεύγει διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Για παράδειγμα:

(α) εξοπλισμός, όπως ανελκυστήρες ή κλιματισμός είναι συχνά ένα αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην επένδυση του ακινήτου μάλλον και δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο,

(β) αν ένα γραφείο μισθώνεται επιπλωμένο, η εύλογη αξία του γραφείου γενικά περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων, γιατί το έσοδο από μίσθωση αφορά το επιπλωμένο γραφείο. Όταν η επίπλωση περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, η οντότητα δεν αναγνωρίζει αυτήν την επίπλωση ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο,

(γ) η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει προπληρωμένα λειτουργικά έξοδα ή δεδουλευμένα λειτουργικά έσοδα μίσθωσης, επειδή η οντότητα αναγνωρίζει αυτά ως ξεχωριστή υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο,

(δ) η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται με μίσθωση αντανακλά τις μη αναμενόμενες ταμιακές ροές (συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων μισθώσεων που αναμένεται να καταβληθούν). Συνεπώς, αν η εκτίμηση ενός ακινήτου είναι καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή, θα πρέπει να προστεθεί εκ νέου κάθε αναγνωρισμένη υποχρέωση της μίσθωσης, προκειμένου να

▼M5

υπολογιστεί η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα για λογιστικούς σκοπούς.

51. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν αντανακλά μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες που θα βελτιώσουν ή θα ενισχύσουν την αξία του ακινήτου και δεν αντανακλά τα σχετικά μελλοντικά οφέλη από αυτές τις μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες.

52. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα αναμένει ότι η παρούσα αξία των πληρωμών της που αφορούν μία επένδυση σε ακίνητα (εκτός από πληρωμές που αφορούν αναγνωρισμένες υποχρεώσεις) θα ξεπεράσει την παρούσα αξία των σχετικών ταμιακών εισπράξεων. Η οντότητα χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 37: *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις* για να προσδιορίσει αν θα αναγνωρίσει μία υποχρέωση και, αν ναι, πως θα την επιμετρήσει.

Αδυναμία αξιόπιστης αποτίμησης εύλογης αξίας

53. ***Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίζει την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα αξιόπιστα σε μία συνεχή βάση. Όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή μετά από μία μεταβολή στη χρήση), υπάρχει σαφή ένδειξη ότι ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης δεν είναι εφικτός σε μία συνεχή βάση. Αυτό ανακύπτει όταν και μόνον όταν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι σπάνιες και εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα, βασιζόμενες σε προεξόφληση προϋπολογιζόμενων ταμιακών ροών) δεν είναι διαθέσιμες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οντότητα θα αποτιμά αυτήν την επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16. Η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η οντότητα θα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα.***

54. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν η οντότητα αναγκάζεται, για το λόγο που δόθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, να αποτιμά μία επένδυση ακίνητης περιουσίας χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, θα αποτιμά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία. Στις περιπτώσεις αυτές, αν και η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μία επένδυση σε ακίνητα, θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε εναπομένουσα επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.

55. ***Αν η οντότητα έχει αποτιμήσει προηγουμένως μία επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, πρέπει να συνεχίσει να αποτιμά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή η οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης) ακόμη και αν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές γίνονται λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές καθίστανται λιγότερο εύκολα διαθέσιμες.***

Μέθοδος κόστους

56. ***Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα αποτιμά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για τη μέθοδο εκείνη, δηλαδή στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.***

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

57. ***Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:***

(α) έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο,

(β) έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, προκειμένου για μία μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα,

(γ) πέρας της ιδιοχρησιμοποίησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα,

(δ) έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο, προκειμένου για μία μεταφορά από αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα

ή,

▼M5

(ε) πέρας της κατασκευής ή αξιοποίησης, προκειμένου για μία μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση (καλυπτόμενη από ΔΛΠ 16) σε επένδυση σε ακίνητα.

58. Η παράγραφος 57(β) απαιτεί η οντότητα να μεταφέρει ένα ακίνητο από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα, όταν και μόνον όταν, υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από έναρξη της αξιοποίησης με σκοπό την πώληση. Όταν η οντότητα αποφασίσει να διαθέσει μία επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να μεταχειρίζεται το ακίνητο ως μία επένδυση μέχρις ότου διαγραφεί (απαλειφθεί από τον ισολογισμό) και δεν το μεταχειρίζεται ως απόθεμα. Ομοίως, αν η οντότητα αρχίσει να ανακατασκευάζει μία υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση, παραμένει μία επένδυση σε ακίνητα και δεν επαναταξινομείται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο κατά τη διάρκεια της ανακατασκευής.

59. Οι παράγραφοι 60-65 αφορούν θέματα αναγνώρισης και επιμέτρησης που ανακύπτουν, όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους, μεταφορές μεταξύ επένδυσης σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου και αποθεμάτων δε μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται και δε μεταβάλλουν το κόστος αυτού του ακινήτου για σκοπούς αποτίμησης ή γνωστοποίησης.

60. ***Για μία μεταφορά από επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή στα αποθέματα, το τεκμαρτό κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 2 θα είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης.***

61. ***Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οντότητα θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι την ημερομηνία της αλλαγής της χρήσης. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.***

62. Μέχρι την ημερομηνία όπου ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οντότητα αποσβένει το ακίνητο και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτήν την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Δηλαδή:

(α) κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής.

(β) κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:

(i) κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μία προηγούμενη ζημία απομείωσης για αυτό το ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή από απόσβεση) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης.

(ii) κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.

63. ***Για μία μεταφορά από αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.***

64. Ο χειρισμός των μεταφορών από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία είναι συνεπής με το χειρισμό των πωλήσεων των αποθεμάτων.

▼M5

65. ***Όταν η οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.***

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

66. ***Μία επένδυση σε ακίνητα θα διαγράφεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.***

67. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών και λαμβάνει υπόψη της τις σχετικές οδηγίες του Προσαρτήματος του ΔΛΠ 18. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και πώλησης και επαναμίσθωσης.

68. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16 η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστούμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να αντανακλά ότι το τμήμα που θα αντικατασταθεί έχει χάσει της αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να μειωθεί λόγω του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μία εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα απαιτείτο για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν την αντικατάσταση.

69. ***Κέρδη ή ζημίες που ανακύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μία πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.***

70. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

71. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 ή άλλα Πρότυπα, όπως αρμόζει, για κάθε υποχρέωση που διατηρεί μετά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα.

72. ***Αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.***

73. Απομειώσεις ή ζημίες επενδύσεων σε ακίνητα, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

(α) απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(β) αποσύρσεις ή διαθέσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 66-71 του παρόντος Προτύπου,

(γ) αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή

και

▼M5

(δ) το κόστος περιουσιακών στοιχείων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 20-29 του παρόντος Πρότυπου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μέθοδος εύλογης αξίας και μέθοδος κόστους

74. Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΛΠ 17. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Η οντότητα που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.

75. ***Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:***

(α) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους.

(β) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων.

(γ) αν η κατάταξη είναι δύσκολη (βλέπε παράγραφο 14), τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης.

(δ) τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μία κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή ήταν περισσότερο έντονα βασισμένος σε άλλους παράγοντες (που η οντότητα θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς.

(ε) την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε μία εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

(στ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:

(i) έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,

(ii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου

και,

(iii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που ανακύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δε δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(ζ) την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης.

(η) συμβατικές υποχρεώσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Μέθοδος εύλογης αξίας

76. ***Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 75, η οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 πρέπει επίσης να γνωστοποιεί μία συμφωνία της***

▼M5

λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και το τέλος της περιόδου που να απεικονίζει τα ακόλουθα:

(α) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου,

(β) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

(γ) διαθέσεις,

(δ) καθαρά κέρδη ή ζημίες από προσαρμογές της εύλογης αξίας.

(ε) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας,

(στ) μεταφορές στα και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

και

(ζ) άλλες μεταβολές.

77. *Όταν η εκτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα προσαρμόζεται σε σημαντικό βαθμό για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα για την αποφυγή διπλού λογισμού περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που περιγράφηκε στην παράγραφο 50, η οντότητα θα γνωστοποιεί συμφωνίες μεταξύ της εκτίμησης και της προσαρμοσμένης εκτίμησης που συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό κάθε αναγνωρισμένης υποχρέωσης μίσθωσης που έχει προστεθεί εκ νέου καθώς και κάθε σημαντική προσαρμογή.*

78. *Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 53, όταν η οντότητα αποτιμά επενδύσεις σε ακίνητα με τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16, η συμφωνία που απαιτείται από την παράγραφο 76 θα γνωστοποιεί ποσά που σχετίζονται με την επένδυση σε ακίνητα ξεχωριστά από ποσά που σχετίζονται με άλλες επενδύσεις σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, η οντότητα θα γνωστοποιεί:*

(α) μία περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα,

(β) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,

(γ) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία

και

(δ) κατά τη διάθεση επένδυσης σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία:

(i) το γεγονός ότι η οντότητα έχει διαθέσει την επένδυση σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία,

(ii) τη λογιστική αξία αυτής της επένδυσης σε ακίνητα κατά το χρόνο της πώλησης

και

(iii) το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίσθηκε.

Μέθοδος κόστους

79. *Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 75, η οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 56 θα γνωστοποιεί:*

(α) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

(β) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

(γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου,

▼M5

(δ) συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα κατά την έναρξη και το τέλος της περιόδου που να απεικονίζει:

(i) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία,

(ii) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

(iii) διαθέσεις,

(iv) αποσβέσεις,

(v) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε και το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

(vi) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας,

(vii) μεταφορές στα και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

και

(viii) άλλες μεταβολές

και

(ε) την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53, όταν η οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αξιόπιστα, θα γνωστοποιεί:

(i) μία περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα,

(ii) μία επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα

και

(iii) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Μέθοδος εύλογης αξίας

80. *Η οντότητα που έχει προηγουμένως εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 (2000) και επιλέγει για πρώτη φορά να κατατάξει και να αντιμετωπίσει κάποια ή όλα τα δικαιώματα επί ακινήτων που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση ως επενδύσεις σε ακίνητα θα αναγνωρίζει τις επιδράσεις εκείνης της επιλογής ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον της περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά η εκλογή. Επιπρόσθετα:*

(α) αν η οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως (με τις οικονομικές καταστάσεις ή αλλιώς) την εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων επί ακινήτων σε προηγούμενες περιόδους (προσδιορισμένη σε μια βάση που πληροί τον ορισμό της εύλογης αξίας της παραγράφου 5 και των οδηγιών των παραγράφων 36-52), η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται να:

(i) προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την περίοδο που παρουσιάστηκε για πρώτη φορά τέτοια εύλογη αξία και γνωστοποιήθηκε δημόσια

και

(ii) επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση για αυτές τις περιόδους

και

(β) αν η οντότητα δεν έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως την πληροφορία που περιγράφεται στην περίπτωση (α), δε θα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση και πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼M5

81. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί ένα χειρισμό που διαφέρει εκείνου που απαιτείται από το ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί να επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφόρηση εκτός αν τέτοια επαναδιατύπωση δεν είναι πρακτικό δυνατό να γίνει.

82. Όταν η οντότητα υιοθετεί αυτό το Πρότυπο για πρώτη φορά, η προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον περιλαμβάνει την επαναταξινόμηση κάθε ποσού των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής για την επένδυση.

Μέθοδος κόστους

83. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται σε κάθε μεταβολή των λογιστικών πολιτικών που γίνεται, όταν η οντότητα υιοθετεί για πρώτη φορά αυτό το Πρότυπο και επιλέγει να χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους. Το αποτελέσματα της μεταβολής στις λογιστικές πολιτικές περιλαμβάνει την επαναταξινόμηση κάθε ποσού που βρίσκεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για την επένδυση σε ακίνητα.

84. ***Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27-29 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση επένδυσης σε ακίνητα που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζεται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.***

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

85. ***Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 (2000)

86. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40: *Επενδύσεις σε Ακίνητα* που εκδόθηκε το 2000.

▼B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 41

Γεωργία

Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Δεκέμβριο του 2000 και άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Το ΔΛΠ 41 προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα, ένα θέμα που δεν καλυπτόταν από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού ζωντανών ζώων ή φυτών (βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

2. Το ΔΛΠ 41 προδιαγράφει, μεταξύ άλλων πραγμάτων, το λογιστικό χειρισμό για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης και για την αρχική αποτίμηση της γεωργικής παραγωγής κατά το χρόνο της συγκομιδής. Επίσης, απαιτεί αποτίμηση στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, από την αρχική καταχώρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μέχρι τη στιγμή της συγκομιδής, εκτός εάν η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα κατά την αρχική καταχώρηση. Όμως το ΔΛΠ 41 δεν αφορά στην επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, επεξεργασία μετατροπής σταφυλιών σε κρασί και μαλλιού σε νήμα.

3. Υπάρχει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η παραδοχή μπορεί να αντικρούεται μόνο κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο τιμές ή αξίες προσδιοριζόμενες από την αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για τις οποίες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας να είναι καθαρά αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, το ΔΛΠ 41 απαιτεί από μία επιχείρηση να αποτιμά αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης. Εφόσον η εύλογη αξία τέτοιου

▼B

βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθίσταται αξιόπιστα αποτιμήσιμη, μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά αυτό στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος. Σε όλες τις περιπτώσεις, μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά τη γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής στην εύλογη αξία της μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος.

4. Το ΔΛΠ 41 απαιτεί όπως μία μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για τη περίοδο κατά την οποία προκύπτει. Στη γεωργική δραστηριότητα, μία μεταβολή στις φυσικές ιδιότητες ενός ζωντανού ζώου ή φυτού επαυξάνει ή μειώνει άμεσα τα οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση. Σύμφωνα με το λογιστικό υπόδειγμα που βασίζεται στο ιστορικό κόστος, μία επιχείρηση δασικής φυτείας θα μπορούσε να μην απεικονίσει έσοδα μέχρι την πρώτη συγκομιδή και πώληση, ίσως 30 έτη μετά την εμφύτευση. Αντίθετα όμως, ένα λογιστικό υπόδειγμα που καταχωρεί και αποτιμά τη βιολογική ανάπτυξη χρησιμοποιώντας τρέχουσες εύλογες αξίες, απεικονίζει μεταβολές στην εύλογη αξία καθ' όλη την περίοδο μεταξύ εμφύτευσης και συγκομιδής.

5. Το ΔΛΠ 41 δεν καθιερώνει κάποια νέα αρχή για το έδαφος που συνδέεται με τη γεωργική δραστηριότητα. Αντίθετα, μία επιχείρηση ακολουθεί το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» ή το ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα», ανάλογα με το ποιο Πρότυπο είναι κατάλληλο κατά τις περιστάσεις. Το ΔΛΠ 16 απαιτεί το έδαφος να αποτιμάται είτε στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης ή σε ένα αναπροσαρμοσμένο ποσό. Το ΔΛΠ 40 απαιτεί το έδαφος που συνιστά επένδυση σε ακίνητα να αποτιμάται στην εύλογη αξία του ή στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι φυσικά συνδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δένδρα σε μία φυτεία δάσους), αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, ξεχωριστά από το έδαφος.

6. Το ΔΛΠ 41 απαιτεί όπως μία χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, να καταχωρείται ως έσοδο όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα. Αν μία κρατική επιχορήγηση έχει όρους, που συμπεριλαμβάνουν ότι, η επιχείρηση δε θα πρέπει να ασχολείται με καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο όταν και μόνον όταν οι όροι που περιέχονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται. Αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 «λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης».

7. Το ΔΛΠ 41 τίθεται σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2003. Ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

8. Το ΔΛΠ 41 δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 41 λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές».

9. Το προσάρτημα Α παρέχει επεξηγηματικά παραδείγματα εφαρμογής του ΔΛΠ 41. Το Προσάρτημα Β, βάση για συμπεράσματα, συνοψίζει τους λόγους του Συμβουλίου για την υιοθέτηση των απαιτήσεων που τίθενται στο ΔΛΠ 41.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-4
Ορισμοί	5-9
Γεωργία — συναφείς ορισμοί	5-7
Γενικοί ορισμοί	8-9

▼B

Καταχώρηση και αποτίμηση	10-33
Κέρδη και ζημίες	26-29
Αδυναμία για αξιόπιστη αποτίμηση εύλογης αξίας	30-33
Κρατικές επιχορηγήσεις	34-38
Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις	39-57
Παρουσίαση	39
Γνωστοποιήσεις	40-57
Γενικά	40-53
Πρόσθετες γνωστοποιήσεις για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα	54-56
Κρατικές επιχορηγήσεις	57
Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος	58-59

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα:**

   (α) **Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.**

   (β) **Γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.**

   (γ) **Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από τις παραγράφους 34-35.**

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

   (α) Έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια» και ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα»).

   (β) Άϋλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 38 «άϋλα περιουσιακά στοιχεία»).

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε γεωργική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 «αποθέματα» ή ένα άλλο σχετικό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Κατά συνέπεια το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο από έναν καλλιεργητή που καλλιέργησε τα σταφύλια. Ενώ μία τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μία λογική και φυσική επέκταση της γεωργικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς, τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της γεωργικής δραστηριότητας αυτού του Προτύπου.

▼B

4. Ο πίνακας κατωτέρω παρέχει παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, γεωργικής παραγωγής και προϊόντων που είναι το αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή:

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Γεωργική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Πρόβατο	Μαλλί	Νήμα, τάπητες
Δένδρα σε μία φυτεία δάσους	Κορμοί δέντρων	Ξυλεία
Φυτείες	Βαμβάκι	Κλωστή, ύφασμα
	Συλλεχθέν ζαχαροκάλαμο	Ζάχαρη
Γαλακτοπαραγωγά ζώα	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Σφαγμένα ζώα	Λουκάνικα, τυποποιημένα αλλαντικά
Θάμνοι	Φύλλα	Τσάι, καπνός
Αμπέλια	Σταφύλια	Κρασί
Οπωροφόρα δέντρα	Συλλεχθέντα φρούτα	Επεξεργασμένα φρούτα

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργία — συναφείς ορισμοί

5. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Γεωργική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση ομοίων ζωντανών ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

6. Η γεωργική δραστηριότητα καλύπτει ένα ποικίλο εύρος δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, την εκτροφή ζωντανών ζώων, τη δασοκομία, την ετήσια ή διηνεκή συγκομιδή, την καλλιέργεια κηπευτικών και φυτειών, την ανθοκαλλιέργεια και την υδατοκαλλιέργεια (συμπεριλαμβάνοντας την ιχθυοκαλλιέργεια). Ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά υπάρχουν μέσα σε αυτή την ποικιλία:

(α) Ικανότητα για μεταβολή. Ζωντανά ζώα και φυτά έχουν την ικανότητα βιολογικού μετασχηματισμού.

(β) Διοίκηση και διαχείριση μεταβολής Η διοίκηση και η διαχείριση διευκολύνει το βιολογικό μετασχηματισμό ενισχύοντας ή τουλάχιστον σταθεροποιώντας τις αναγκαίες συνθήκες, που απαιτούνται, ώστε η διαδικασία να λάβει χώρα (για παράδειγμα, θρεπτικά επίπεδα, υγρασία, θερμοκρασία, ευφορία και φως). Τέτοια διοίκηση και διαχείριση διακρίνει τη γεωργική δραστηριότητα από άλλες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, συγκομιδή από μη διοικούμενες και διαχειριζόμενες πηγές (όπως αλιεία ωκεανών και ξύλευση από δάση) δεν είναι γεωργική δραστηριότητα.

(γ) Αποτίμηση μεταβολής. Η μεταβολή στην ποιότητα (για παράδειγμα: γενετικά προσόντα, πυκνότητα, ωριμότητα, περιεκτικότητα λίπους,

▼B

περιεχόμενη πρωτεΐνη και μήκος φυτικής ίνας) ή στην ποσότητα (για παράδειγμα: καρποί, βάρος, κυβικά μέτρα, μήκος φυτικής ίνας ή διάμετρος και αριθμός βλαστών) που έφερε ο βιολογικός μετασχηματισμός, αποτιμάται και παρακολουθείται ως μία συνήθης διοικητική και διαχειριστική λειτουργία.

7. Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει στους ακόλουθους τύπους αποτελεσμάτων:

(α) Περιουσιακές μεταβολές μέσω: (i) ανάπτυξης (μία αύξηση στην ποσότητα ή βελτίωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού) (ii) περιορισμού (μία μείωση στην ποσότητα ή επιδείνωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού), ή (iii) γέννησης (δημιουργία πρόσθετων ζωντανών ζώων ή φυτών).

(β) Γεωργική παραγωγή όπως ελαστικού κόμεος, φύλλων τεΐου, μαλλιού και γάλακτος.

Γενικοί ορισμοί

8. **Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:**

Μία ενεργός αγορά είναι μία αγορά που όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

(α) **Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή.**

(β) **Πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή.**

(γ) **Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.**

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Κρατικές επιχορηγήσεις είναι αυτές που ορίζονται στο ΔΛΠ 20 «λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση κρατικής υποστήριξης».

9. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην παρούσα θέση και κατάστασή του. Ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα, η εύλογη αξία των κτηνών σε ένα αγρόκτημα είναι η τιμή των κτηνών στη σχετική αγορά μείον το κόστος μεταφοράς και τα άλλα κόστη που απαιτούνται μέχρι να φθάσουν τα κτήνη στην αγορά αυτή.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

10. **Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μία γεωργική παραγωγή όταν και μόνον όταν:**

(α) **Η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος.**

(β) **Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.**

(γ) **Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.**

11. Στη γεωργική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί, για παράδειγμα, από τη νόμιμη ιδιοκτησία των κτηνών και τη σηματοδότηση ή άλλη σήμανση των κτηνών κατά την απόκτηση, γέννηση ή απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη εκτιμώνται συνήθως με την αποτίμηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων.

12. **Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται κατά την αρχική καταχώρηση και κατά την ημερομηνία κάθε ισολογισμού στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, εκτός από την περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 30 όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.**

13. **Γεωργική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία της μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτή η αποτίμηση συνιστά το κόστος**

▼B

κατά την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 2 «αποθέματα» ή άλλου εφαρμοστέου ΔΛΠ

14. Το κόστος στον τόπο της πώλησης, περιλαμβάνει προμήθειες σε μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε ρυθμιστικές αρχές και χρηματιστήρια εμπορευμάτων, φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Το κόστος στον τόπο της πώλησης δεν περιλαμβάνει κόστος μεταφοράς και άλλα κόστη αναγκαία για να φθάσουν τα περιουσιακά στοιχεία σε μία αγορά.

15. Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικής παραγωγής μπορεί να διευκολύνεται ομαδοποιώντας βιολογικά περιουσιακά στοιχεία ή γεωργική παραγωγή σύμφωνα με σημαντικές ιδιότητες. Για παράδειγμα, κατά ηλικία ή ποιότητα. Μία επιχείρηση επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μία βάση τιμολόγησης.

16. Οι επιχειρήσεις συχνά υπεισέρχονται σε συμφωνίες να πωλήσουν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τους ή τη γεωργική παραγωγή σε μία μελλοντική ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν αναφέρονται αναγκαστικά στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία αντανακλά την τρέχουσα αγορά στην οποία ένας πρόθυμος αγοραστής και πωλητής θα συνάψουν μία συναλλαγή. Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής δεν προσαρμόζεται, λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Σε μερικές περιπτώσεις, μία σύμβαση για πώληση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής μπορεί να είναι μια επαχθής σύμβαση, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε επαχθείς συμβάσεις.

17. Αν υπάρχει μία ενεργός αγορά για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργική παραγωγή, οι επικρατούσες τιμές σε αυτή την αγορά είναι η κατάλληλη βάση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας αυτού του στοιχείου. Αν μία επιχείρηση έχει πρόσβαση σε διαφορετικές ενεργούς αγορές, χρησιμοποιεί την περισσότερο σχετική. Για παράδειγμα, αν μία επιχείρηση έχει πρόσβαση σε δύο ενεργούς αγορές, θα χρησιμοποιήσει την τιμή που υπάρχει στην αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί.

18. Αν δεν υπάρχει μία ενεργός αγορά, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα, αν είναι διαθέσιμα, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας:

(α) Την τιμή της πιο πρόσφατης συναλλαγής στην αγορά, εφόσον δεν υπήρξε μία σημαντική μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας αυτής της συναλλαγής και της ημερομηνίας του ισολογισμού.

(β) Τις αγοραίες τιμές για όμοια περιουσιακά στοιχεία με προσαρμογή για να αντανακλούν τις διαφορές.

(γ) Τους τομείς αναφοράς όπως η αξία ενός αγρού κηπευτικών που εκφράζεται κατά εξαγωγικό τελάρο, κατά μόδιο ή εκτάριο και η αξία των κτηνών που εκφράζεται κατά χιλιόγραμμο κρέατος.

19. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι πηγές πληροφόρησης που αναφέρονται στην παράγραφο 18 μπορεί να προτείνουν διαφορετικά συμπεράσματα ως προς την εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή γεωργικής παραγωγής. Μία επιχείρηση εξετάζει τους λόγους αυτών των διαφορών, για να φθάσει στην πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας μέσα σε ένα σχετικά στενό φάσμα λογικών εκτιμήσεων.

20. Σε μερικές περιπτώσεις, οι προσδιορισμένες στην αγορά τιμές ή αξίες μπορεί να μην είναι διαθέσιμες για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μία επιχείρηση χρησιμοποιεί την παρούσα αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο, προεξοφλημένες με το τρέχον προσδιορισμένο από την αγορά προ φόρου επιτόκιο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας.

21. Ο σκοπός του υπολογισμού της παρούσας αξίας των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών είναι να προσδιορίσει την εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην παρούσα θέση και κατάστασή του. Μία επιχείρηση κάνει αυτόν τον υπολογισμό για να προσδιορίσει ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί και στην εκτίμηση των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών. Η παρούσα κατάσταση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε αύξηση στην αξία από πρόσθετο βιολογικό μετασχηματισμό και μελλοντικές δραστηριότητες της επιχείρησης, τέτοιες όπως εκείνες που αφορούν στην ενίσχυση του μελλοντικού βιολογικού μετασχηματισμού, συγκομιδής και πώλησης.

▼B

22. Μία επιχείρηση δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε ταμιακή ροή χρηματοδότησης περιουσιακών στοιχείων, φορολογίας ή επανασύστασης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μετά τη συγκομιδή (για παράδειγμα, το κόστος επαναφύτευσης δένδρων σε μία δασική φυτεία μετά τη συγκομιδή).

23. Προκειμένου να συμφωνηθεί τιμή σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση οι πρόθυμοι και με γνώση αγοραστές και πωλητές λαμβάνουν υπόψη την πιθανότητα διακυμάνσεων στις ταμιακές ροές. Έπεται ότι η εύλογη αξία αντανακλά την πιθανότητα τέτοιων μεταβολών. Αντίστοιχα, μία επιχείρηση ενσωματώνει προσδοκίες για πιθανές διακυμάνσεις στις ταμιακές ροές είτε σε αναμενόμενες ταμιακές ροές είτε στα επιτόκια είτε σε κάποιο συνδυασμό και των δύο. Κατά τον προσδιορισμό ενός επιτοκίου, μία επιχείρηση χρησιμοποιεί συνεπείς παραδοχές με εκείνες που χρησιμοποιούνται στην εκτίμηση των αναμενόμενων ταμιακών ροών, για να αποφύγει τη συνέπεια μερικών παραδοχών που διπλουπολογίζονται ή αγνοούνται.

24. Το κόστος μπορεί μερικές φορές να πλησιάζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν:

(α) Μικρός βιολογικός μετασχηματισμός έχει λάβει χώρα από τη στιγμή που προέκυψε το αρχικό κόστος (για παράδειγμα, δενδρύλλια οπωροφόρων δένδρων, φυτεμένα αμέσως πριν από μια ημερομηνία ισολογισμού).

(β) Η επίπτωση του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι ουσιώδης (για παράδειγμα, η αρχική ανάπτυξη σε ένα 30ετή παραγωγικό κύκλο πευκοφυτείας).

25. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι συχνά φυσικά συνδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δένδρα σε μία δασική φυτεία). Μπορεί να μην υπάρχει ξεχωριστή αγορά για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι συνδεμένα με το έδαφος, αλλά μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για τα συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή, για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, το ακαλλιέργητο έδαφος και τις εδαφικές βελτιώσεις, ως ένα σύνολο. Μία επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφόρηση που αφορά σε συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία για να προσδιορίσει την εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία της ακαλλιέργητης γης και των εδαφικών βελτιώσεων μπορεί να αφαιρείται από την εύλογη αξία των συνδυασμένων περιουσιακών στοιχείων για να υπολογισθεί η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Κέρδη και ζημίες

26. **Κέρδος ή ζημία, που προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος και από μία μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.**

27. Μία ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, επειδή το εκτιμώμενο κατά την πώληση κόστος αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το εκτιμώμενο κατά την πώληση κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.

28. **Ένα κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση της γεωργικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.**

29. Ένα κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση της γεωργικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

Αδυναμία για αξιόπιστη αποτίμηση εύλογης αξίας

30. **Υπάρχει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η παραδοχή μπορεί να αντικρούεται μόνο κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο τιμές ή αξίες προσδιοριζόμενες από την αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για τις οποίες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας να είναι καθαρά αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης. Εφόσον η εύλογη**

▼B

αξία τέτοιου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθίσταται αξιόπιστα αποτιμήσιμη, μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά αυτό στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος.

31. Η υπόθεση της παραγράφου 30 μπορεί να αντικρουστεί μόνο κατά την αρχική καταχώρηση. Μία επιχείρηση που έχει προηγουμένως αποτιμήσει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, συνεχίζει να αποτιμά το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη διάθεσή του στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος.

32. Σε όλες τις περιπτώσεις, μία επιχείρηση αποτιμά τη γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής στην εύλογη αξία της μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος. Αυτό το Πρότυπο εκφράζει την άποψη ότι η εύλογη αξία της γεωργικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής μπορεί πάντοτε να αποτιμάται αξιόπιστα.

33. Κατά τον προσδιορισμό του κόστους, της σωρευμένης απόσβεσης και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη τα ΔΛΠ 2 «Αποθέματα», ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» και ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων».

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

34. **Μία χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα.**

35. **Αν μία κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος, είναι με όρους, που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί, η επιχείρηση να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο, όταν και μόνον όταν οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση πληρούνται.**

36. Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μία κρατική επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μία επιχείρηση να καλλιεργεί σε μία ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί η επιχείρηση να επιστρέψει ολόκληρη την κρατική επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για λιγότερο από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ως έσοδο μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Όμως, αν η κρατική επιχορήγηση επιτρέπει μέρος της κρατικής επιχορήγησης να αποκτάται βασιζόμενη στο πέρασμα του χρόνου, η επιχείρηση καταχωρεί την κρατική επιχορήγηση ως έσοδο πάνω σε μία χρονική αναλογία.

37. Αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλέπε παράγραφο 30) εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 «λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση κρατικής υποστήριξης».

38. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μία διαφορετική μεταχείριση, από το ΔΛΠ 20, αν μία κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος στον τόπο της πώλησης ή μία κρατική επιχορήγηση απαιτεί μία επιχείρηση να μην ασχολείται σε καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μία κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Παρουσίαση

39. **Μία επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της ιδιαιτέρως στον ισολογισμό της.**

▼B

Γνωστοποιήσεις

Γενικά

40. **Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου από την αρχική καταχώρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της γεωργικής παραγωγής και από τη μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

41. **Μία επιχείρηση πρέπει να παρέχει μία περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

42. Η γνωστοποίηση που απαιτείται από την παράγραφο 41 μπορεί να λάβει τη μορφή μιας αφηγηματικής ή ποσοτικής περιγραφής.

43. Μία επιχείρηση ενθαρρύνεται να παρέχει μία ποσοτική περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, με διάκριση μεταξύ αναλωσίμων και διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή μεταξύ ώριμων και ανώριμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, όπως αρμόζει. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση μπορεί να γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των αναλωσίμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά ομάδα. Μία επιχείρηση μπορεί να διαιρεί περαιτέρω αυτές τις λογιστικές αξίες μεταξύ ώριμων και ανώριμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι διακρίσεις παρέχουν πληροφόρηση που μπορεί να είναι χρήσιμη για την εκτίμηση του χρόνου των μελλοντικών ταμιακών ροών. Μία επιχείρηση γνωστοποιεί τη βάση με την οποία γίνεται κάθε τέτοια διάκριση.

44. Αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που πρέπει να συλλέγονται ως γεωργική παραγωγή ή να πωλούνται ως βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Παραδείγματα αναλωσίμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωντανά ζώα που προορίζονται για την παραγωγή κρέατος, ζωντανά ζώα που προορίζονται για πώληση, ιχθείς σε καλλιέργεια, συγκομιδές όπως αραβοσίτου και σίτου και δένδρα που αναπτύσσονται για ξυλεία. Διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που δεν είναι αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, ζωντανά ζώα από τα οποία παράγεται γάλα, κρασοστάφυλα, οπωροφόρα δένδρα και δένδρα από τα οποία συλλέγονται καυσόξυλα, ενώ τα δένδρα παραμένουν. Τα διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν γεωργική παραγωγή, αλλά μάλλον είναι αυτοδημιουργούμενα.

45. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ταξινομούνται είτε ως ώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είτε ως ανώριμα. Ώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία έχουν διατηρήσει τα χαρακτηριστικά των συγκομιδίσιμων (για αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) ή είναι σε θέση να υποστηρίζουν κανονικές συγκομιδές (για διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία).

46. **Α'ν δε γνωστοποιήθηκε οπουδήποτε αλλού σε δημοσιευμένη πληροφόρηση μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, μία επιχείρηση πρέπει να περιγράψει:**

(α) **Τη φύση των δραστηριοτήτων της συμπεριλαμβάνοντας κάθε ομάδα των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

(β) **Μη χρηματοοικονομικές αποτιμήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων:**

(i) **κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά το τέλος της περιόδου, και**

ii) **του αποτελέσματος της γεωργικής παραγωγής κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

47. **Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόζει κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε ομάδας γεωργικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής και κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

48. **Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος της γεωργικής παραγωγής που συλλέχθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, προσδιοριζόμενη κατά τη στιγμή της συγκομιδής.**

49. **Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**

(α) **Την ύπαρξη και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων το δικαίωμα κυριότητας περιορίζεται και**

▼B

τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ενεχυριάζονται σε εξασφάλιση υποχρεώσεων.

(β) **Το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση των βιολογικών στοιχείων.**

(γ) **Τις στρατηγικές διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με τη γεωργική δραστηριότητα.**

50. **Μία επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τη συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της αρχής και της λήξης της τρέχουσας περιόδου. Συγκριτικές πληροφορίες δεν χρειάζονται. Η συμφωνία πρέπει να περιλαμβάνει:**

(α) **Το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μεταβολές στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος.**

(β) **Αυξήσεις οφειλόμενες σε αγορές.**

(γ) **Μειώσεις οφειλόμενες σε πωλήσεις.**

(δ) **Μειώσεις οφειλόμενες σε συγκομιδή.**

(ε) **Αυξήσεις που προέρχονται από ενοποιήσεις επιχειρήσεων.**

(στ) **Καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας.**

(ζ) **Άλλες μεταβολές.**

51. Η εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μεταβληθεί τόσο από φυσικές μεταβολές όσο και από μεταβολές τιμών στην αγορά. Ιδιαίτερη γνωστοποίηση των φυσικών μεταβολών και των μεταβολών των τιμών είναι χρήσιμη κατά την εκτίμηση της απόδοσης της τρέχουσας περιόδου και των μελλοντικών αποτελεσμάτων, ειδικότερα όταν υπάρχει ένας παραγωγικός κύκλος μεγαλύτερος από ένα έτος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί, κατά ομάδες ή διαφορετικά, το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος που έχει συμπεριληφθεί στο καθαρό κέρδος ή ζημία και οφείλεται σε φυσικές μεταβολές και σε μεταβολές τιμών. Αυτή η πληροφόρηση είναι γενικά λιγότερο χρήσιμη, όταν ο παραγωγικός κύκλος είναι μικρότερος από ένα έτος (για παράδειγμα, όταν αναπτύσσονται κοτόπουλα ή μεγαλώνουν δημητριακά).

52. Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει σε διαφόρους τύπους φυσικής μεταβολής όπως ανάπτυξη, μεταμόρφωση, παραγωγή και γέννηση, κάθε ένας από τους οποίους είναι παρατηρητέος και αποτιμητέος. Κάθε μία από αυτές τις φυσικές μεταβολές έχει μία άμεση σχέση με μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μία μεταβολή στην εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται στη συγκομιδή είναι επίσης μία φυσική μεταβολή.

53. Η γεωργική δραστηριότητα εκτίθεται συχνά σε κλιματολογικούς κινδύνους, κινδύνους ασθενειών και άλλους φυσικούς κινδύνους. Αν συμβαίνει ένα γεγονός που λόγω του μεγέθους του, της φύσης του ή της περίπτωσης είναι σχετικό για την κατανόηση της απόδοσης της επιχείρησης για τη περίοδο, η φύση και το ποσό των σχετικών στοιχείων των εσόδων και εξόδων γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές». Παραδείγματα περιλαμβάνουν μία εκδήλωση δηλητηριώδους ασθενείας, μια πλημμύρα, σοβαρές ξηρασίες ή παγετό και μία μάστιγα εντόμων.

Πρόσθετες γνωστοποιήσεις για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

54. **Αν μία επιχείρηση αποτιμά βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλέπε παράγραφο 30) κατά το τέλος της περιόδου, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για τέτοια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:**

(α) **Μία περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

(β) **Μία επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.**

(γ) **Αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο η εύλογη αξία είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται.**

(δ) **Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.**

▼B

(ε) **Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποίησε.**

(στ) **Τη μικτή λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου.**

55. **Αν, διαρκούσης της τρέχουσας περιόδου, μία επιχείρηση αποτιμά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλέπε παράγραφο 30), η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί κάθε κέρδος ή ζημία που καταχωρήθηκε κατά τη διάθεση τέτοιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και, κατά τη λογιστική συμφωνία που απαιτείται από την παράγραφο 50, πρέπει να γνωστοποιεί ξεχωριστά τα ποσά που συνδέονται με τέτοια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Επιπρόσθετα, η λογιστική συμφωνία πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά που συμπεριλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία που συνδέεται με αυτά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:**

(α) **Ζημία απομείωσης.**

(β) **Αναστροφές ζημιών απομείωσης, και**

(γ) **Απόσβεση.**

56. **Αν η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που προηγουμένως είχαν αποτιμηθεί στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης καθίσταται αξιόπιστα αποτιμητέα κατά τη διάρκεια της περιόδου, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για αυτά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:**

(α) **Μία περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

(β) **Μία επεξήγηση για το λόγο που η εύλογη αξία έχει καταστεί αξιόπιστα αποτιμητέα.**

(γ) **Το αποτέλεσμα της μεταβολής.**

Κρατικές επιχορηγήσεις

57. **Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα που καλύπτεται από αυτό το Πρότυπο:**

(α) **Τη φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις.**

(β) **Τους ανεκπλήρωτους όρους και άλλα ενδεχόμενα που συνάπτονται στις κρατικές επιχορηγήσεις.**

(γ) **Τις ουσιαστικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

58. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.**

59. Αυτό το Πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση του παρόντος Προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές».

▼M6

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 2

Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-6
Αναγνώριση	7-9

▼**M6**

Αμοιβη που καθορίζεται από την αξία της μετοχής και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους	10-29
Επισκόπηση	10-13
Συναλλαγές που αφορούν λήψη υπηρεσιών	14-15
Συναλλαγές που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων	16-25
Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων	16-18
Χειρισμός των προϋποθέσεων της κατοχύρωσης	19-21
Χειρισμός της αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης	22
Μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης	23
Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα	24-25
Τροποποιήσεις στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των ακυρώσεων και των διακανονισμών	26-29
Αμοιβή καθοριζόμενες από της αξία των μετοχών και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς	30-33
Αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών με εναλλακτικους τροπους πληρωμης αντι τοις μετρητοίς	34-43
Αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών των οποίων οι όροι παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο επιλογή για τον διακανονισμό	35-40
Αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών των οποίων οι όροι παρέχουν στην οντότητα επιλογή για τον διακανονισμό	41-43
Γνωστοποιησεις	44-52
Μεταβατικες διατάξεις	53-59
Ημερομηνία εναρξης ισχύος	60

ΣΚΟΠΟΣ

1 Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οντότητας όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει *συναλλαγή πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.* Ειδικότερα, απαιτεί να καταχωρίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που βασίζονται στην αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών που σχετίζονται με συναλλαγές όπου παρέχονται *μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης* στους εργαζόμενους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών πληρωμής που βασίζονται σε αξίες μετοχών συμπεριλαμβανομένων:

(α) *αμοιβές που καθορίζοντα από την αξία της μετοχής και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους*, όπου η οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για *συμμετοχικούς τίτλους* της ίδιας της οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης),

(β) *αμοιβές καθοριζόμενες από την τιμή της μετοχής και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς,* όπου η οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι εκείνα τα αγαθά και υπηρεσίες που βασίζονται στην τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας

και

(γ) συναλλαγές όπου η οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν είτε στην οντότητα είτε στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών και υπηρεσιών να επιλέξει αν η οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων,

▼M6

με εξαίρεση τις επισημάνσεις των παραγράφων 5 και 6.

3 Για τους σκοπούς του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., μεταβιβάσεις των συμμετοχικών τίτλων μιας οντότητας από τους μετόχους της σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά ή υπηρεσίες στην οντότητα (συμπεριλαμβανομένων των εργαζόμενων) είναι αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών, εκτός αν η μεταβίβαση γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών που προμηθεύτηκαν στην οντότητα. Αυτό ισχύει και για μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρίας της οντότητας ή συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ιδίου ομίλου, σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά και υπηρεσίες στην οντότητα.

4 Για τους σκοπούς του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., μία συναλλαγή με εργαζόμενο (ή άλλο μέρος) με την ιδιότητα του κατόχου συμμετοχικών τίτλων της οντότητας δεν είναι αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών. Για παράδειγμα, αν η οντότητα παραχωρήσει σε όλους τους κατόχους μιας συγκεκριμένης κατηγορίας συμμετοχικών τίτλων της το δικαίωμα να αποκτήσουν συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας σε τιμή χαμηλότερη της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων αυτών και το δικαίωμα παραχωρηθεί σε εργαζόμενο επειδή είναι κάτοχος των συμμετοχικών τίτλων της συγκεκριμένης κατηγορίας, η παραχώρηση ή η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος δεν υπόκειται στις απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.

5 Όπως αναφέρθηκε σημειώθηκε στην παράγραφο 2, το Δ.Π.Χ.Π. αυτό εφαρμόζεται σε αμοιβέςπου βασίζονται στην αξία των μετοχών όπου η οντότητα αποκτά ή λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες. Στα αγαθά συμπεριλαμβάνονται τα αποθέματα, τα αναλώσιμα, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα άϋλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Όμως, η οντότητα δεν θα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. σε συναλλαγές στις οποίες η ίδια αποκτά αγαθά ως μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, στην οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*. Ως εκ τούτου, οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται σε μία συνένωση επιχειρήσεων ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του ελέγχου του αποκτώμενου δεν συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Όμως, οι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρούνται σε εργαζόμενους του αποκτώμενου με την ιδιότητά τους ως εργαζόμενοι (π.χ., ως αντάλλαγμα για τη συνεχιζόμενη προσφορά υπηρεσίας) περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Ομοίως, η ακύρωση, αντικατάσταση ή άλλη τροποποίηση *συμφωνιών αμοιβών βάσει της αξίας των μετοχών* λόγω μιας συνένωσης επιχειρήσεων ή αναδιάρθρωσης της καθαρής θέσης θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Π.

6 Το Δ.Π.Χ.Π. αυτό δεν εφαρμόζεται σε αμοιβές που βασίζονται στην αξία μετοχών όπου η οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει συμβάσεως που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8-10 του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) ή των παραγράφων 5-7 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7 **Η οντότητα θα αναγνωρίζει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έλαβε ή απέκτησε σε συναλλαγή πληρωμής αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών όταν αποκτά τα αγαθά ή καθώς λαμβάνονται οι υπηρεσίες. Η οντότητα θα αναγνωρίζει μια αναλογική αύξηση στα ίδια κεφάλαια αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες λήφθηκαν στα πλαίσια μιας συναλλαγής πληρωμής αμοιβής που καθορίζεται από την αξία της μετοχής και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους ή μία υποχρέωση αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποκτήθηκαν σαν αμοιβή καθοριζόμενη από την αξία της μετοχής και διακανονιζόμενη τοις μετρητοίς.**

8 **Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν ή αποκτήθηκαν σε αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, θα αναγνωρίζονται ως δαπάνες.**

9 Συνήθως, από την ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών προκύπτει μία δαπάνη. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες συνήθως αναλώνονται αμέσως, οπότε αναγνωρίζεται μία δαπάνη καθώς προσφέρει την υπηρεσία ο αντισυμβαλλόμενος. Τα αγαθά μπορούν να αναλωθούν κατά τη διάρκεια ενός χρονικού διαστήματος ή, στην περίπτωση των αποθεμάτων, να πωληθούν σε μεταγενέστερη ημερομηνία, οπότε η δαπάνη αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά καταναλωθούν ή πωληθούν. Όμως, κάποιες φορές είναι απαραίτητο να αναγνωριστεί μία δαπάνη πριν το αγαθό ή οι υπηρεσίες αναλωθούν ή πωληθούν, διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, η οντότητα μπορεί

▼M6

να αποκτήσει αγαθά στα πλαίσια της φάσης έρευνας μιας εργασίας για την ανάπτυξη ενός νέου προϊόντος. Αν και τα αγαθά αυτά δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να μην πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το εφαρμοστέο Δ.Π.Χ.Π.

ΑΜΟΙΒΗ ΠΟΥ ΚΑΘΟΡΙΖΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΖΕΤΑΙ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ

Επισκόπηση

10 **Γ“ια αμοιβή που καθορίζεται από την αξία της μετοχής και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, η οντότητα θα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια, άμεσα, στην *εύλογη αξία* των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, εκτός αν η εύλογη αξία αυτή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, η οντότητα θα επιμετρήσει την αξία τους και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά** [1]**στην εύλογη αξία των *παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.***

11 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε *συναλλαγές με εργαζόμενους και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες* [2] η οντότητα θα επιμετρά την εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, διότι συνήθως δεν είναι εφικτό να εκτιμηθεί αξιόπιστα ή εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών, όπως εξηγήθηκε στην παράγραφο 12. Η εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων θα επιμετρηθεί κατά την *ημερομηνία της παραχώρησης*.

12 Συνήθως, οι μετοχές, τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται σε εργαζόμενους στα πλαίσια του πακέτου αμοιβών τους, επιπρόσθετα του μισθού και των άλλων παροχών σε εργαζόμενους. Συνήθως, δεν είναι δυνατό να επιμετρηθούν άμεσα οι υπηρεσίες που λαμβάνονται για συγκεκριμένα συστατικά στοιχεία του πακέτου αμοιβών του εργαζόμενου. Μπορεί επίσης να μην είναι εφικτό να επιμετρηθεί η εύλογη αξία του συνολικού πακέτου αμοιβών ανεξάρτητα, χωρίς να επιμετρηθεί άμεσα η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Επίσης, οι μετοχές ή τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης κάποιες φορές παραχωρούνται στα πλαίσια συμφωνίας πρόσθετων παροχών και όχι ως μέρος των βασικών αμοιβών, π.χ., ως κίνητρο στους εργαζομένους να παραμείνουν στην οντότητα ή ως αμοιβή για τις προσπάθειές τους για τη βελτίωση της απόδοσης της οντότητας. Με την παραχώρηση μετοχών η μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, επιπρόσθετα των αμοιβών, η οντότητα καταβάλλει επιπρόσθετες αμοιβές ώστε να λάβει επιπρόσθετα οφέλη. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας εκείνων των επιπρόσθετων ωφελειών θα είναι πιθανώς δύσκολη. Λόγω τις δυσκολίας της άμεσης επιμέτρησης της εύλογης αξίας των υπηρεσιών που λαμβάνονται, η οντότητα θα επιμετρά την εύλογη αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από εργαζομένους με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.

13 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε συναλλαγές με μέρη εκτός από εργαζόμενους, πρέπει να γίνει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών ή αγαθών μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Εκείνη η εύλογη αξία θα επιμετράται κατά την ημερομηνία που η οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή όταν ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία. Σε σπάνιες περιπτώσεις, αν η οντότητα αποδείξει το αβάσιμο της υπόθεσης αυτής επειδή δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, η οντότητα θα επιμετρήσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, που θα έχουν επιμετρηθεί κατά την ημερομηνία που η οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

([1]) Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. χρησιμοποιεί τη φράση «με αναφορά στην» αντί «στην» διότι η συναλλαγή τελικά επιμετράται πολλαπλασιάζοντας την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, κατά την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 11 ή 13 (όποια είναι εφαρμοστέα), με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που κατοχυρώνονται, καθώς εξηγείται στην παράγραφο 19.

([2]) Στο υπόλοιπο Δ.Π.Χ.Π., κάθε αναφορά σε εργαζόμενους θα περιλαμβάνει και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

▼**M6**

Συναλλαγές που αφορούν λήψη υπηρεσιών

14 Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι έχουν κατοχυρωθεί αμέσως, ο αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να ολοκληρώσει μία συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας πριν αποκτήσει εκείνους τους συμμετοχικούς τίτλους άνευ όρων. Εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οντότητα θα θεωρήσει ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους, έχουν ληφθεί. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα θα αναγνωρίσει πλήρως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, με αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.

15 Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρώνονται έως ότου ο αντισυμβαλλόμενος συμπληρώσει μία καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οντότητα θα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους εκείνους θα ληφθούν μελλοντικά, κατά την *περίοδο καταχώρησης*. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει λογιστικά τις υπηρεσίες εκείνες καθώς θα παράσχονται από τον αντισυμβαλλόμενο κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, με αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα:

(α) Αν ο εργαζόμενος λάβει μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που θα μπορούν να ασκηθούν μετά την ολοκλήρωση τριών ετών υπηρεσίας, τότε η οντότητα θα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν από τον εργαζόμενο ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια εκείνης της τριετούς περιόδου κατοχύρωσης.

(β) Αν στον εργαζόμενο παραχωρηθούν μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που εξαρτώνται από την εκπλήρωση όρου απόδοσης και την παραμονή του στην οντότητα μέχρι την εκπλήρωση του όρου απόδοσης αυτού και η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης κυμαίνεται σύμφωνα με το χρόνο της εκπλήρωσης του όρου, η οντότητα θα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν από τον εργαζόμενο ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης. Η οντότητα θα εκτιμήσει τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης κατά την ημερομηνία της παραχώρησης, βάσει της πιο πιθανής έκβασης του όρου απόδοσης. Αν ο όρος απόδοσης ακολουθεί τις *συνθήκες της αγοράς*, η εκτίμηση της διάρκειας της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης θα είναι συνεπής με τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης και δεν θα αναθεωρείται εκ των υστέρων. Αν ο όρος απόδοσης δεν ακολουθεί τις συνθήκες της αγοράς, η οντότητα θα αναθεωρήσει την εκτίμηση της για τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, αν απαιτείται, εφόσον η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις.

Συναλλαγές που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

16 Για συναλλαγές που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα θα επιμετρά την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν την *ημερομηνία της επιμέτρησης*, βάσει των αγοραίων τιμών, αν είναι διαθέσιμες, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις της παραχώρησης εκείνων των συμμετοχικών τίτλων (σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 19-22).

17 Αν δεν είναι διαθέσιμες αγοραίες τιμές, η οντότητα θα εκτιμά την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων χρησιμοποιώντας μία τεχνική αποτίμησης για να εκτιμήσει την τιμή που θα είχαν εκείνοι οι συμμετοχικοί τίτλοι την ημερομηνία της επιμέτρησης σε μία συναλλαγή σε καθαρή εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Η τεχνική αποτίμησης θα είναι συνεπής με τις γενικά αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης για την αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων και θα ενσωματώνει κάθε παράγοντα και παραδοχή που θα λαμβανόταν υπόψη από μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς κατά τον καθορισμό της τιμής (σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 19-22).

18 Το Προσάρτημα Β περιέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας των μετοχών και των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, εστιάζοντας στους συγκεκριμένους όρους και στις προϋποθέσεις που

▼M6

αποτελούν κοινά χαρακτηριστικά των παραχωρήσεων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε εργαζόμενους.

Χειρισμός των προϋποθέσεων της κατοχύρωσης

19 Μία παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων μπορεί να εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων *προϋποθέσεων της κατοχύρωσης*. Για παράδειγμα, μία παραχώρηση μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε έναν εργαζόμενο συνήθως εξαρτάται από την παραμονή του εργαζόμενου στην οντότητα για μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρη την επίτευξη μιας συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή μιας συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οντότητας. Οι προϋποθέσεις της κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, δεν θα λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των μετοχών ή των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, οι προϋποθέσεις της κατοχύρωσης θα λαμβάνονται υπόψη με την προσαρμογή του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση του ποσού της συναλλαγής ώστε, τελικά, το ποσό που αναγνωρίζεται για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους να βασίζεται στον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα κατοχυρωθούν τελικά. Έτσι, σε αθροιστική βάση, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται για αγαθά και υπηρεσίες που λήφθηκαν αν οι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρήθηκαν δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης μιας προϋπόθεσης της κατοχύρωσης, π.χ., ο αντισυμβαλλόμενος δεν ολοκληρώνει μία καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας ή ένας όρος απόδοσης δεν καλύπτεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.

20 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 19, η οντότητα θα αναγνωρίσει ένα ποσό για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης βάσει της καλύτερης διαθέσιμης εκτίμησης του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθεί και θα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, αν η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά τη ημερομηνία της κατοχύρωσης, η οντότητα θα αναθεωρεί την εκτίμηση ώστε να ισούται με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώθηκε, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.

21 Οι συνθήκες της αγοράς, όπως η επιδιωκόμενη τιμή μετοχής που ρυθμίζει την κατοχύρωση (η την δυνατότητα άσκησης), θα λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Συνεπώς, για παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων που διέπονται από συνθήκες της αγοράς, η οντότητα θα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από αντισυμβαλλόμενο που πληροί όλες τις υπόλοιπες προϋποθέσεις της κατοχύρωσης (π.χ., υπηρεσίες που λαμβάνονται από εργαζόμενο που παραμένει στην υπηρεσία για τον καθορισμένο διάστημα) ασχέτως αν πληρούνται ή όχι οι συνθήκες της αγοράς.

Χειρισμός της αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

22 Για δικαιώματα προαίρεσης με *αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης*, η δυνατότητα αυτή δεν θα λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, η *δυνατότητα αυτόματης χορήγησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης* θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παραχώρηση νέου δικαιώματος προαίρεσης, όταν η δυνατότητα αυτή παραχωρείται μεταγενέστερα.

Μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης

23 Έχοντας αναγνωρίσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 10-22 και μία αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, η οντότητα δεν θα προβεί σε οποιαδήποτε άλλη προσαρμογή των συνολικών ιδίων κεφαλαίων μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, η οντότητα δεν θα αναστρέφει εκ των υστέρων το ποσό που αναγνωρίστηκε για υπηρεσίες που λήφθηκαν από εργαζόμενο, αν οι κατοχυρωμένοι συμμετοχικοί τίτλοι καταπέσουν αργότερα ή, στην περίπτωση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, τα δικαιώματα δεν ασκηθούν. Όμως, η διάταξη αυτή δεν εμποδίζει την οντότητα να διενεργήσει μία μεταφορά εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ., μία μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

▼**M6**

Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

24 Οι απαιτήσεις των παραγράφων 16-23 εφαρμόζονται όταν η οντότητα απαιτείται να επιμετρήσει μία συναλλαγή πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η οντότητα μπορεί να αδυνατεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν την ημερομηνία της επιμέτρησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 16-22. Αποκλειστικά σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, η οντότητα θα:

(α) επιμετρήσει τους συμμετοχικούς τίτλους στην εσωτερική *αξία* τους, αρχικά κατά την ημερομηνία που η οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία και εν συνεχεία σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και κατά την ημερομηνία του τελικού διακανονισμού, με αναγνώριση οποιασδήποτε μεταβολής της υποκειμενικής αξίας στα αποτελέσματα. Για παραχώρηση μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, η συμφωνία πληρωμής βάσει της αξίας των μετοχών διακανονίζεται τελικά όταν τα δικαιώματα ασκούνται, καταπίπτουν (π.χ., με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) ή εκπνέουν (π.χ., με τη λήξη της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης).

(β) αναγνωρίσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν βάσει του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώνονται ή (όπου εφαρμόζεται) ασκούνται τελικά. Για την εφαρμογή της απαίτησης αυτής σε μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, για παράδειγμα, η οντότητα θα αναγνωρίσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, αν υπάρχουν, σύμφωνα με τις παραγράφους 14 και 15, με εξαίρεση τις απαιτήσεις της παραγράφου 15(β) που αναφέρονται σε συνθήκες της αγοράς και δεν εφαρμόζονται. Το ποσό που αναγνωρίζεται για αγαθά ή υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης θα βασίζεται στον αριθμό των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί. Η οντότητα θα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, αν η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδείξει ότι ο αριθμός των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά τη ημερομηνία της κατοχύρωσης, η οντότητα θα αναθεωρεί την εκτίμηση ώστε να ισούται με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώθηκε. Μετά την ημερομηνία της κατοχύρωσης, η οντότητα θα αντιλογίσει το ποσό που αναγνωρίστηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν αν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης καταπέσουν αργότερα ή εκπνεύσουν με τη λήξη της διάρκειας του μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης.

25 Αν η οντότητα εφαρμόσει την παράγραφο 24, δεν είναι απαραίτητο να εφαρμοστούν οι παράγραφοι 26-29, διότι κάθε τροποποίηση στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι θα ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή της μεθόδου της εσωτερικήςαξίας που παρατίθεται στην παράγραφο 24. Ομως, αν η οντότητα διακανονίσει μία παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία έχει εφαρμοστεί η παράγραφος 24:

(α) αν ο διακανονισμός λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά τον διακανονισμό ως μία επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς θα αναγνωρίσει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τα υπόλοιπο της περιόδου κατοχύρωσης.

(β) κάθε πληρωμή κατά τον διακανονισμό θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά των συμμετοχικών τίτλων, ήτοι μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό που η πληρωμή υπερβαίνει την εσωτερική αξία των συμμετοχικών τίτλων, που επιμετράται κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση θα αναγνωρίζεται ως δαπάνη.

Τροποποιήσεις στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των ακυρώσεων και των διακανονισμών

26 Μία οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι. Για παράδειγμα, μπορεί να μειώσει την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρήθηκαν σε εργαζόμενους (ήτοι να αναπροσαρμόσει τις τιμές των δικαιωμάτων προαίρεσης), αυξάνοντας την εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων προαίρεσης. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27-29 για τη λογιστική αντιμετώπιση των επιδράσεων των

▼M6

τροποποιήσεων εκφράζονται στα πλαίσια των συναλλαγών πληρωμής με εργαζόμενους που βασίζονται στην αξία των μετοχών. Όμως, οι απαιτήσεις θα εφαρμόζονται και σε συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών με μέρη εκτός από εργαζόμενους που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Στην τελευταία περίπτωση, κάθε αναφορά των παραγράφων 27-29 στην ημερομηνία παραχώρησης θα αναφέρεται στην ημερομηνία που η οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

27 Η οντότητα θα αναγνωρίσει, κατ'ελάχιστο, τις ληφθείσες υπηρεσίες στην εύλογη αξία της ημερομηνίας της παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, εκτός αν οι συμμετοχικοί τίτλοι εκείνοι δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης κάποιου όρου κατοχύρωσης (εκτός από συνθήκη της αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Αυτό ισχύει ασχέτως από τις τροποποιήσεις των όρων και των προϋποθέσεων βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι, ή της ακύρωσης ή του διακανονισμού εκείνης της παραχώρησης συμμετοχικών δικαιωμάτων. Επιπρόσθετα, η οντότητα θα αναγνωρίσει τις επιδράσεις των τροποποιήσεων που αυξάνουν την εύλογη αξία της συμφωνίας πληρωμής βάσει της αξίας των μετοχών ή που ωφελούν κατ'οποιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο. Παρέχεται καθοδήγηση για την εφαρμογή της απαίτησης αυτής στο Προσάρτημα Β.

28 Αν η οντότητα ακυρώσει ή διακανονίσει μία παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (εκτός από παραχώρηση που ακυρώνεται δια της κατάπτωσης όταν οι προϋποθέσεις της κατοχύρωσης δεν πληρούνται):

(α) η οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά την ακύρωση ή τον διακανονισμό ως μία επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς θα αναγνωρίσει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τα υπόλοιπο της περιόδου κατοχύρωσης.

(β) κάθε καταβολή στον εργαζόμενο με την ακύρωση ή τον διακανονισμό της παραχώρησης θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά των συμμετοχικών δικαιωμάτων, ήτοι μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό που η καταβολή υπερβαίνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, που επιμετρήθηκε κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση θα αναγνωρίζεται ως δαπάνη.

(γ) Αν νέοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται στον εργαζόμενο και, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης εκείνων των νέων συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα εξατομικεύει τους νέους συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οντότητα θα αντιμετωπίζει λογιστικά την παραχώρηση των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης με τον ίδιο τρόπο όπως μία τροποποίηση της αρχικής παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, σύμφωνα με την παράγραφο 27 και την καθοδήγηση του Προσαρτήματος Β. Η διαφορική εύλογη αξία που παραχωρείται είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης και της καθαρής εύλογης αξίας των ακυρωθέντων συμμετοχικών τίτλων, κατά την ημερομηνία παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης. Η καθαρή εύλογη αξία των ακυρωθέντων συμμετοχικών τίτλων είναι η εύλογη αξία τους, αμέσως πριν την ακύρωση, απομειωμένη κατά οποιαδήποτε καταβολή προς τον εργαζόμενο κατά την ακύρωση των συμμετοχικών τίτλων που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το (β) ανωτέρω. Αν η οντότητα δεν εξατομικεύσει νέους συμμετοχικούς τίτλους παραχωρηθέντες ως συμμετοχικούς τίτλους αντικατάστασης για τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οντότητα θα αντιμετωπίζει λογιστικά εκείνους τους νέους συμμετοχικούς τίτλους ως νέα παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων.

29 Αν η οντότητα επαναγοράσει κατοχυρωμένους συμμετοχικούς τίτλους, η πληρωμή στον εργαζόμενο θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό που η πληρωμή υπερβαίνει την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που επαναγοράστηκαν, όπως επιμετρήθηκαν κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση θα αναγνωρίζεται ως δαπάνη.

ΑΜΟΙΒΗ ΚΑΘΟΡΙΖΟΜΕΝΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΖΟΜΕΣ ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ

30 **Για συναλλαγές πληρωμής καθοριζόμενες από της αξία των μετοχών και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς, η οντότητα θα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτά και την υποχρέωση που**

▼M6

αναλαμβάνει στην εύλογη αξία της υποχρέωσης. Μέχρι τον διακανονισμό της υποχρέωσης, η οντότητα θα επιμετρά εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και στην ημερομηνία του διακανονισμού, και κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για την περίοδο.

31 Για παράδειγμα, η οντότητα μπορεί να παραχωρήσει δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών σε εργαζόμενους ως μέρος του πακέτου αμοιβών τους, σύμφωνα με την οποία οι εργαζόμενοι θα δικαιούνται μία μελλοντική πληρωμή τοις μετρητοίς (αντί ενός συμμετοχικού τίτλου), βάσει της αύξησης στην τιμή της μετοχής της οντότητας πέραν κάποιου καθορισμένου επιπέδου σε καθορισμένο χρονικό διάστημα. Η οντότητα μπορεί να παραχωρήσει στους εργαζόμενους το δικαίωμα να λάβουν μία μελλοντική αμοιβή τοις μετρητοίς παραχωρώντας τους το δικαίωμα σε μετοχές (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών που θα εκδοθούν με την άσκηση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης) που είναι εξοφλητέες, είτε υποχρεωτικά (π.χ., με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) είτε κάτ'επιλογή του εργαζόμενου.

32 Η οντότητα θα αναγνωρίσει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μία υποχρέωση να εξοφλήσει τις υπηρεσίες αυτές, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα, κάποια δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών κατοχυρώνονται αμέσως και συνεπώς δεν απαιτείται από τους εργαζόμενους να συμπληρώσουν μία καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας προτού αποκτήσουν το δικαίωμα να λάβουν την αμοιβή τοις μετρητοίς. Εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οντότητα θα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τους εργαζόμενους ως αντάλλαγμα για τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών έχουν ληφθεί. Έτσι, η οντότητα θα αναγνωρίζει αμέσως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μία υποχρέωση να τις εξοφλήσει. Αν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών δεν κατοχυρώνονται έως ότου οι εργαζόμενοι έχουν συμπληρώσει μία καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οντότητα θα αναγνωρίσει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μία υποχρέωση να τις εξοφλήσει, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους κατά την περίοδο εκείνη.

33 Η υποχρέωση θα επιμετράται, αρχικά και σε κάθε ημερομηνία αναφοράς μέχρι την τελική ρύθμιση, στην εύλογη αξία των δικαιωμάτων επί της υπεραξίας των μετοχών, με την εφαρμογή υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών και την έκταση που οι εργαζόμενοι έχουν παράσχει υπηρεσίες μέχρι τότε.

ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΒΑΣΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΕ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΥΣ ΤΡΟΠΟΥΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΑΝΤΙ ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ

34 **Για αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών για τις οποίες οι όροι της συμφωνίας παρέχουν είτε στην οντότητα είτε στον αντισυμβαλλόμενο την επιλογή να ρυθμιστεί η πληρωμή από την οντότητα είτε τοις μετρητοίς (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) είτε με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη συναλλαγή ή τα συστατικά στοιχεία της συναλλαγής, ως αμοιβή καθοριζόμενη από την αξία της μετοχής και διακανονιζόμενη τοις μετρητοίς αν, και στην έκταση που, έχει αναλάβει υποχρέωση να ρυθμίσει τη οφειλή τοις μετρητοίς ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ως αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, αν και στην έκταση που, δεν έχει αναληφθεί τέτοια υποχρέωση.**

Αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών των οποίων οι όροι παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο επιλογή για τον διακανονισμό

35 Αν η οντότητα έχει δώσει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να επιλέξει αν μία αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών θα διακανονιστεί τοις μετρητοίς [1] ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα έχει παραχωρήσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο, που εμπεριέχει ένα στοιχείο υποχρέωσης (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει πληρωμή τοις μετρητοίς) και ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει διακανονισμό με συμμετοχικούς τίτλους αντί τοις μετρητοίς). Για συναλλαγές με μέρη που δεν είναι εργαζόμενοι της οντότητας, όπου η εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν επιμετράται άμεσα, η οντότητα θα επιμετρά

[1] Στις παραγράφους 35-43, κάθε αναφορά σε μετρητά περιλαμβάνει και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.

▼M6

το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν και της εύλογης αξίας του στοιχείου της υποχρέωσης, κατά την ημερομηνία που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες λήφθηκαν.

36 Για άλλες συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων των συναλλαγών με εργαζόμενους, η οντότητα θα επιμετρά την εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου την ημερομηνία της επιμέτρησης, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων τα δικαιώματα για μετρητά ή συμμετοχικούς τίτλους παραχωρήθηκαν.

37 Για την εφαρμογή της παραγράφου 36, η οντότητα θα επιμετρά πρώτα την εύλογη αξία του στοιχείου της υποχρέωσης και στη συνέχεια την εύλογη αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων – λαμβάνοντας υπόψη ότι ο αντισυμβαλλόμενος πρέπει να χάσει το δικαίωμα να λάβει μετρητά για να λάβει τον συμμετοχικό τίτλο. Η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι το άθροισμα των εύλογων αξιών των δύο συστατικών στοιχείων. Όμως, οι αμοιβέςπου βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος έχει το δικαίωμα να επιλέξει τον διακανονισμό είναι συχνά δομημένες ώστε η εύλογη αξία της μιας επιλογής να είναι ίδια με της άλλης. Για παράδειγμα, ο αντισυμβαλλόμενος μπορεί να έχει το δικαίωμα να επιλέξει ανάμεσα σε μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών που διακανονίζονται τοις μετρητοίς. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η εύλογη αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων είναι μηδενική και συνεπώς η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ίδια με την εύλογη αξία του στοιχείου της υποχρέωσης. Αντιθέτως, αν οι εύλογες αξίες των επιλογών διακανονισμού διαφέρουν, η εύλογη αξία τους στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων θα είναι μεγαλύτερη του μηδενός, οπότε η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου θα είναι μεγαλύτερη της εύλογης αξίας του στοιχείου της υποχρέωσης.

38 Η οντότητα θα λογιστικοποιεί ξεχωριστά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνει ή αποκτά ανάλογα με κάθε συστατικό στοιχείου του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου. Για το στοιχείο της υποχρέωσης, η οντότητα θα αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες και μία υποχρέωση να εξοφλήσει εκείνα τα αγαθά ή υπηρεσίες, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται σε αμοιβές καθορισμένες από την αξία της μετοχής και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς. Για το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (αν υπάρχει), η οντότητα θα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μία αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται σε αμοιβές που καθορίζονται από την αξία της μετοχής και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους.

39 Η οντότητα θα επαναμετρήσει την υποχρέωση στην εύλογη αξία της, κατά την ημερομηνία του διακανονισμού. Αν η οντότητα διακανονίσει με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων αντί να πληρώσει τοις μετρητοίς, η υποχρέωση θα μεταφερθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια, ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν.

40 Αν η οντότητα διακανονίσει τοις μετρητοίς αντί να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους, η πληρωμή αυτή θα χρησιμοποιηθεί για την πλήρη εξόφληση της υποχρέωσης. Κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως θα παραμείνει στα ίδια κεφάλαια. Με την επιλογή να λάβει μετρητά, ο αντισυμβαλλόμενος παραιτήθηκε από το δικαίωμα να λάβει συμμετοχικούς τίτλους. Όμως, η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οντότητα να διενεργήσει μία μεταφορά εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ., μία μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

Αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών των οποίων οι όροι παρέχουν στην οντότητα επιλογή για τον διακανονισμό

41 Για συναλλαγή πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών στην οποία οι όροι της συμφωνίας παρέχουν στην οντότητα την επιλογή να διακανονίσει τοις μετρητοίς ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα θα προσδιορίσει αν έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει τοις μετρητοίς και θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών αναλόγως. Η οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει τοις μετρητοίς αν η επιλογή του διακανονισμού με συμμετοχικούς τίτλους στερείται εμπορικής ουσίας (π.χ., επειδή η έκδοση μετοχών από την οντότητα απαγορεύεται νομικά) ή η οντότητα διακανονίζει τοις μετρητοίς βάσει πρακτικής παρελθόντος ή δεδηλωμένης πολιτικής ή διακανονίζει συνήθως τοις μετρητοίς όταν ο αντισυμβαλλόμενος ζητά διακανονισμό τοις μετρητοίς.

42 Αν η οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει τοις μετρητοίς, θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των

▼M6

παραγράφων 30-33 για αμοιβές καθορισμένες από την αξία των μετοχών και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς.

43 Αν δεν υπάρχει τέτοια δέσμευση, η οντότητα θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 10-29 για αμοιβές που καθορίζονται από την αξία της μετοχής και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Κατά τον διακανονισμό:

(α) αν η οντότητα επιλέξει να διακανονίσει τοις μετρητοίς, η πληρωμή της μετρητοίς θα αντιμετωπιστεί λογιστικά ως επαναγορά συμμετοχικού δικαιώματος, ήτοι μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, με εξαίρεση τις επισημάνσεις της (γ) κατωτέρω.

(β) Αν η οντότητα επιλέξει να διακανονίσει με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, δεν απαιτείται περαιτέρω λογιστική αντιμετώπιση (εκτός από τη μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο, αν απαιτείται), εκτός από τις επισημάνσεις της (γ) κατωτέρω.

(γ) Αν η οντότητα επιλέξει την επιλογή διακανονισμού με την υψηλότερη εύλογη αξία την ημερομηνία του διακανονισμού, η οντότητα θα αναγνωρίσει μία επιπρόσθετη δαπάνη για την υπερβάλλουσα αξία που δόθηκε, ήτοι τη διαφορά μεταξύ των μετρητών που καταβλήθηκαν και της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων που θα είχαν εκδοθεί σε διαφορετική περίπτωση ή τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν και των μετρητών που θα είχαν καταβληθεί σε διαφορετική περίπτωση, αναλόγως.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

44 **Η οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και την έκταση των συμφωνιών για αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών που υφίσταντο κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

45 Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 44, η οντότητα θα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:

(α) Μία περιγραφή της συμφωνίας αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών που υπήρχε σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των γενικών όρων και προϋποθέσεων κάθε συμφωνίας, όπως είναι οι απαιτήσεις για την κατοχύρωση, η μέγιστη διάρκεια των παρεχόμενων δικαιωμάτων προαίρεσης και ο τρόπος διακανονισμού (ήτοι τοις μετρητοίς ή με συμμετοχικούς τίτλους). Μία οντότητα με ουσιαστικά παρόμοιους τύπους συμφωνιών πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών μπορεί να συγκεντρώσει τις πληροφορίες αυτές, εκτός αν απαιτείται ξεχωριστή γνωστοποίηση κάθε συμφωνίας για την κάλυψη της αρχής της παραγράφου 44.

(β) τον αριθμό και τις σταθμισμένες μέσες τιμές άσκησης των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης για κάθε μία από τις ακόλουθες ομάδες δικαιωμάτων προαίρεσης:

(i) ανεξόφλητες κατά την αρχή της περιόδου,

(ii) παραχωρηθείσες κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(iii) που έχουν καταπέσει κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(iv) ασκηθείσες κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(v) που έχουν εκπνεύσει κατά τη διάρκεια της περιόδου,

(vi) ανεξόφλητες κατά το τέλος της περιόδου

και

(vii) που μπορούν να ασκηθούν στο τέλος της περιόδου.

(γ) για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που ασκήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, τη σταθμισμένη μέση τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία της άσκησης. Αν ασκήθηκαν δικαιώματα προαίρεσης σε τακτική βάση κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οντότητα μπορεί να επιλέξει να γνωστοποιήσει τη μέση σταθμισμένη τιμή των μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(δ) για ανεξόφλητα δικαιώματα προαίρεσης κατά το τέλος της περιόδου, το φάσμα των τιμών άσκησης και τη σταθμισμένη μέση συμβατική διάρκεια. Αν το φάσμα των τιμών άσκησης είναι ευρύ, τα ανεξόφλητα δικαιώματα προαίρεσης θα χωριστούν σε φάσματα που βοηθούν στην εκτίμηση του αριθμού των επιπλέον μετοχών και τού χρόνου που

▼M6

δύνανται να εκδοθούν και των μετρητών που δύνανται να ληφθούν με την άσκηση αυτών των δικαιωμάτων προαίρεσης.

46 **Η οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν πως προσδιορίστηκε η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν ή των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν, κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

47 Αν η οντότητα έχει επιμετρήσει την εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας έμμεσα, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα θα γνωστοποιήσει κατ'ελάχιστο τα ακόλουθα προκειμένου να καλύψει την αρχή της παραγράφου 46:

(α) για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, τη σταθμισμένη μέση εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης και πληροφορίες για τον τρόπο επιμέτρησης εκείνης της εύλογης αξίας, που περιλαμβάνουν:

(i) το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένης της σταθμισμένης μέσης τιμής μετοχής, της τιμής άσκησης, της αναμενόμενης μεταβλητότητας, της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης, τα αναμενόμενα μερίσματα, το επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου και άλλα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε και των παραδοχών για την ενσωμάτωση της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης,

(ii) πως υπολογίστηκε η αναμενόμενη μεταβλητότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας εξήγησης του βαθμού που η αναμενόμενη μεταβλητότητα βασίστηκε στην ιστορική μεταβλητότητα

και

(iii) αν και πως οποιαδήποτε άλλα χαρακτηριστικά της παραχώρησης δικαιωμάτων προαίρεσης ενσωματώθηκαν στην εύλογη αξία, όπως μία συνθήκη της αγοράς.

(β) για άλλα συμμετοχικά δικαιώματα που παραχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου (εκτός από μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), τη σταθμισμένη μέση εύλογη αξία και τον αριθμό εκείνων των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης και πληροφορίες για τον τρόπο επιμέτρησης εκείνης της εύλογης αξίας, που περιλαμβάνουν:

(i) αν η εύλογη αξία δεν επιμετρήθηκε βάσει μιας παρατηρήσιμης αγοραίας τιμής, πως προσδιορίστηκε,

(ii) αν και πως τα αναμενόμενα μερίσματα ενσωματώθηκαν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας

και

(iii) αν και πως οποιαδήποτε άλλα χαρακτηριστικά των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων ενσωματώθηκαν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

(γ) για συμφωνίες αμοιβών που βασίζονται στην αξία των μετοχών που τροποποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου:

(i) μία επεξήγηση των τροποποιήσεων αυτών,

(ii) τη διαφορική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε (ως αποτέλεσμα των τροποποιήσεων αυτών)

και

(iii) πληροφορίες για το πως η διαφορική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε επιμετρήθηκε, με συνέπεια προς τις απαιτήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους (α) και (β) ανωτέρω, όπου εφαρμόζονται.

48 Αν η οντότητα έχει επιμετρήσει άμεσα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οντότητα θα γνωστοποιεί πως εκείνη η εύλογη αξία προσδιορίστηκε, ήτοι αν η εύλογη αξία επιμετρήθηκε σε αγοραία τιμή για εκείνα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

49 Αν η οντότητα έχει αποδείξει το αβάσιμο της εκδοχής της παραγράφου 13, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό εξηγώντας γιατί η εκδοχή αποδείχθηκε ως αβάσιμη.

▼M6

50 **Η οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την επίδραση των συναλλαγών πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών στα αποτελέσματα της οντότητας για την περίοδο και στην οικονομική θέση της.**

51 Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 50, η οντότητα θα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:

(α) τη συνολική δαπάνη που αναγνωρίστηκε για την περίοδο που προέκυψε από συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίστηκαν άμεσα ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης της ιδιαίτερης γνωστοποίησης εκείνου του τμήματος της συνολικής δαπάνης που προκύπτει από συναλλαγές που αντιμετωπίστηκαν λογιστικά ως αμοιβές που καθορίζονται από την αξία της μετοχής και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους,

(β) για υποχρεώσεις που απορρέουν από αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών:

(i) τη συνολική λογιστική αξία στη λήξη της περιόδου

και

(ii) τη συνολική εσωτερικήαξία στο τέλος της περιόδου για υποχρεώσεις, το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία επί των οποίων είχε κατοχυρωθεί μέχρι το τέλος της περιόδου (ήτοι κατοχυρωμένα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών).

52 Αν η πληροφόρηση που απαιτείται από το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν πληροί τις αρχές των παραγράφων 44, 46 και 50, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωσή τους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

53 Για αμοιβές που καθορίζονται από την αξία της μετοχής και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. σε μετοχές, μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλους συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν μετά τις 7 Νοεμβρίου 2002 και δεν είχαν κατοχυρωθεί μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.

54 Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. σε άλλες παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων αν η οντότητα έχει ανακοινώσει δημόσια την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων, προσδιοριζόμενη κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης.

55 Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία εφαρμόζεται το παρόν Δ.Π.Χ.Π., η οντότητα θα επαναδιατυπώσει τη συγκριτική πληροφόρηση και, όπου εφαρμόζεται, θα προσαρμόσει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για τη νωρίτερη παρουσιαζόμενη περίοδο.

56 Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικών δικαιωμάτων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το παρόν Δ.Π.Χ.Π. (ήτοι σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν την ή πριν τις 7 Νοεμβρίου 2002), η οντότητα θα γνωστοποιήσει μολαταύτα τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 44 και 45.

57 Αν, μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Δ.Π.Χ.Π., η οντότητα τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το παρόν Δ.Π.Χ.Π., η οντότητα θα εφαρμόσει μολαταύτα τις παραγράφους 26-29 για να λογιστικοποιήσει οποιεσδήποτε τέτοιες τροποποιήσεις.

58 Για υποχρεώσεις που απορρέουν από αμοιβές που βασίζονται στην αξία της μετοχής που υφίστανται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., η οντότητα θα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αναδρομικά. Για τις υποχρεώσεις αυτές, η οντότητα θα επαναδιατυπώσει τη συγκριτική πληροφόρηση, συμπεριλαμβανομένης της προσαρμογής του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον για τη νωρίτερη παρουσιαζόμενη περίοδο για την οποία έχει επαναδιατυπωθεί τη συγκριτική πληροφόρηση, με την εξαίρεση ότι η οντότητα δεν υποχρεούται να επαναδιατυπώσει συγκριτική πληροφόρηση στο βαθμό που η πληροφόρηση αυτή σχετίζεται με περίοδο ή ημερομηνία που είναι προγενέστερη της 7ης Νοεμβρίου 2002.

59 Η οντότητα ενθαρρύνεται, άλλα δεν υποχρεούταινα εφαρμόσει αναδρομικά το Δ.Π.Χ.Π. σε άλλες υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών, για παράδειγμα, σε

▼**M6**

υποχρεώσεις που ρυθμίστηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου για την οποία είχε παρουσιαστεί συγκριτική πληροφόρηση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

60 Η οντότητα θα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

▼**M6**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

Αμοιβήκαθοριζόμενη από την αξία των μετοχών και διακανονιζόμενη τοις μετρητοίς	**Μία αμοιβή βασισμένη στην τιμή της μετοχής**, όπου η οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρέωση να μεταβιβάσει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία στον προμηθευτή εκείνων των υπηρεσιών ή αγαθών για ποσά που βασίζονται στην τιμή (ή την αξία) των μετοχών ή άλλων **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας.
εργαζόμενοι και άλλοι που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες	άτομα που παρέχουν προσωπικές υπηρεσίες στην οντότητα που είναι είτε (α) τα άτομα που θεωρούνται εργαζόμενοι για φορολογικούς ή νομικούς σκοπούς, είτε (β) τα άτομα που εργάζονται για την οντότητα κάτω από τη διεύθυνσή της κατά τον ίδιο τρόπο με τα άτομα που θεωρούνται εργαζόμενοι για φορολογικούς ή νομικούς σκοπούς ή (γ) οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι παρόμοιες με εκείνες που παρέχονται από εργαζόμενους. Παραδείγματος χάρη, ο όρος καλύπτει όλο το διοικητικό προσωπικό, ήτοι τα άτομα εκείνα που έχουν την ευθύνη ή τη δικαιοδοσία για το σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των μη εκτελεστικών διευθυντών.
συμμετοχικός τίτλος	Μία σύμβαση που ενσωματώνει ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της ([1]).
παραχωρηθείς συμμετοχικός τίτλος	Το δικαίωμα (υπό όρους ή άνευ όρων) σε **συμμετοχικό τίτλο** μιας οντότητας που παραχωρείται από την οντότητα σε άλλο μέρος, βάσει μιας **συμφωνίας πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.**
αμοιβή καθοριζόμενη από την αξία των μετοχών και διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους	Μία**αμοιβή που καθορίζεται από την αξία της μετοχής και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους**, όπου η οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για **συμμετοχικούς τίτλους** της οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή **μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης**),
εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί, μία υποχρέωση να διακανονιστεί ή ένας **συμμετοχικός τίτλος να παραχωρηθεί** μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
ημερομηνία παραχώρησης	Η ημερομηνία κατά την οποία η οντότητα ή άλλο μέρος (συμπεριλαμβανομένου ενός εργαζόμενου) συμφωνούν να συνάψουν μία **συμφωνία αμοιβής βάσει της αξίας των μετοχών,** σύμφωνα με την οποία η οντότητα και ο αντισυμβαλλόμενος συμφωνούν από κοινού για τους όρους και τις προϋποθέσεις της συμφωνίας. Την ημερομηνία της παραχώρησης, η οντότητα παραχωρεί στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οντότητας, με την προϋπόθεση της εκπλήρωσης συγκεκριμένων **προϋποθέσεων κατοχύρωσης,** αν υπάρχουν. Αν η συμφωνία αυτή υπόκειται σε διαδικασία έγκρισης (για παράδειγμα, από τους

([1]) Το *Πλαίσιο* ορίζει ότι μία υποχρέωση είναι μία παρούσα δέσμευση της οντότητας, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή, από την οντότητα, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη (ήτοι μία εκροή μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας)

▼M6

μετόχους), η ημερομηνία παραχώρησης είναι η ημερομηνία που λαμβάνεται η έγκριση.

εγγενή αξία Η διαφορά μεταξύ της **εύλογης αξίας** των μετοχών για τις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος έχει το (υπό όρους ή άνευ όρων) δικαίωμα να εγγραφεί ή που έχει το δικαίωμα να λάβει και της τιμής (αν υφίσταται) που ο αντισυμβαλλόμενος θα καταβάλει (ή που θα υποχρεωθεί να καταβάλει) για τις μετοχές αυτές. Για παράδειγμα, ένα **μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης** με τιμή άσκησης NM15 [2] επί μιας μετοχής με **εύλογη αξία** NM20, έχει εσωτερικήαξία NM5.

συνθήκη της αγοράς Μία συνθήκη βάσει της οποίας εξαρτάται η τιμή άσκησης, η κατοχύρωση ή η δυνατότητα άσκησης ενός **συμμετοχικού τίτλου** που σχετίζεται με την αγοραία τιμή των **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας, όπως η επίτευξη μιας συγκεκριμένης τιμής μετοχής ή μίας συγκεκριμένης **εγγενούς αξίας** ενός **μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης** ή η επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου που βασίζεται στην αγοραία τιμή των **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας σε σχέση με κάποιον δείκτη αγοραίων τιμών **συμμετοχικών τίτλων** άλλων οντοτήτων.

ημερομηνία επιμέτρησης Η ημερομηνία κατά την οποία η **εύλογη αξία** των **παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων** επιμετράται για τους σκοπούς του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Για συναλλαγές με **εργαζόμενους και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες,** η ημερομηνία επιμέτρησης είναι η **ημερομηνία παραχώρησης.** Για συναλλαγές με μέρη εκτός των εργαζόμενων (και όσων παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες), η ημερομηνία επιμέτρησης είναι η ημερομηνία που η οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει τις υπηρεσίες.

χαρακτηριστικό αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης Ένα χαρακτηριστικό που παρέχει μία αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης** όποτε ο κάτοχος των δικαιωμάτων προαίρεσης ασκεί δικαιώματα προαίρεσης που είχαν παραχωρηθεί προγενέστερα χρησιμοποιώντας τις μετοχές της οντότητας, αντί μετρητών, για την κάλυψη της τιμής άσκησης.

δυνατότητα αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης Ένα νέο **μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης** που παραχωρείται όταν χρησιμοποιείται μετοχή για την κάλυψη της τιμής άσκησης ενός παλαιότερου **μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης.**

συμφωνία αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών Μία συμφωνία μεταξύ της οντότητας και ενός άλλου μέρους (και εργαζόμενου) να συνάψουν μία **αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών,** που παρέχει το δικαίωμα στο έτερο μέρος να λάβει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας έναντι ποσών που βασίζονται στην τιμή των μετοχών ή άλλων **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας, εφόσον πληρούνται οι συγκεκριμένες **προϋποθέσεις της κατοχύρωσης,** αν υπάρχουν.

αμοιβή που βασίζεται στην αξία των μετοχών. Μία συναλλαγήστην οποία η οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για **συμμετοχικούς τίτλους** της οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης)** ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι του προμηθευτή εκείνων των υπηρεσιών ή αγαθών για ποσά που βασίζονται στην τιμή των μετοχών ή άλλων **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας.

μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης Ένα συμβόλαιο που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα, αλλά όχι την υποχρέωση, να εγγραφεί για τις μετοχές της οντότητας σε σταθερή και καθορίσιμη τιμή για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

[2] Σε αυτό το προσάρτημα, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

▼**M6**

κατοχύρωση	Η μετατροπή σε δικαίωμα. Ετσι όπως περιγράφεται στη **συμφωνία αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών,** το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οντότητας εξαρτάται από την ικανοποίηση οποιωνδήποτε **προϋποθέσεων της κατοχύρωσης.**
προϋποθέσεις κατοχύρωσης	Οι προϋποθέσεις που πρέπει να ικανοποιηθούν προκειμένου ο αντισυμβαλλόμενος να δικαιούται να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οντότητας, βάσει μιας **συμφωνίας αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.** Στις προϋποθέσεις κατοχύρωσης, περιλαμβάνονται όροι υπηρεσίας που απαιτούν το άλλο μέρος να συμπληρώσει μία συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας και όροι απόδοσης, που απαιτούν να επιτευχθούν συγκεκριμένη στόχοι (όπως μία καθορισμένη αύξηση στα κέρδη της οντότητας σε καθορισμένη χρονική περίοδο).
περίοδος κατοχύρωσης	Η περίοδος κατά την οποία όλοι οι συγκεκριμένοι **όροι κατοχύρωσης** μιας **συμφωνίας αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών** πρέπει να ικανοποιηθούν.

▼**M6**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Οδηγίες Εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

Η εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

Β1 Οι παράγραφοι Β2-Β41 του παρόντος προσαρτήματος αναλύουν την επιμέτρηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων μετοχών και των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, εστιάζοντας στους συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις που αποτελούν κοινά χαρακτηριστικά μιας παραχώρησης μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε εργαζόμενους. Συνεπώς, δεν εξαντλεί το θέμα. Επιπλέον, επειδή τα θέματα αποτίμησης που αναλύονται κατωτέρω εστιάζουν στις μετοχές και τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, θεωρείται ότι η εύλογη αξία των μετοχών ή των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης επιμετράται στην ημερομηνία της παραχώρησης. Ωστόσο, πολλά από τα θέματα αποτίμησης που αναλύονται κατωτέρω (π.χ., ο προσδιορισμός της αναμενόμενης μεταβλητότητας) εφαρμόζονται και στα πλαίσια της εκτίμησης της εύλογης αξίας μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρούνται σε άτομα που δεν είναι εργαζόμενοι κατά την ημερομηνία που η οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

Μετοχές

Β2 Για μετοχές που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, η εύλογη αξία των μετοχών θα επιμετράται στην αγοραία τιμή των μετοχών της οντότητας (η σε μία εκτιμώμενη αγοραία τιμή, αν οι μετοχές της οντότητας δεν διαπραγματεύονται δημόσια), προσαρμοσμένη ώστε να λαμβάνει υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι μετοχές (εκτός από προϋποθέσεις κατοχύρωσης που εξαιρούνται από την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, σύμφωνα με τις παραγράφους 19-21).

Β3 Για παράδειγμα, αν ο εργαζόμενος δεν δικαιούται να λάβει μερίσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, ο παράγοντας αυτός θα λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων μετοχών. Ομοίως, αν οι μετοχές υπόκεινται σε περιορισμούς στη μεταβίβαση μετά την ημερομηνία της κατοχύρωσης, ο παράγοντας αυτός θα λαμβάνεται υπόψη, αλλά μόνο στο βαθμό που οι περιορισμοί που υπάρχουν μετά την κατοχύρωση επηρεάζουν την τιμή που καθορίζεται από τα μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς και που θα πλήρωναν για εκείνη τη μετοχή. Για παράδειγμα, αν οι μετοχές διαπραγματεύονται σε μία αγορά με έντονη κίνηση που χαρακτηρίζεται από ρευστότητα και στην οποία οι τιμές δεν επηρεάζονται από τον όγκο των συναλλαγών, οι περιορισμοί στις μεταβιβάσεις μετά την κατοχύρωση μπορεί να επηρεάζουν πολύ λίγο, αν επηρεάζουν καν, την τιμή που μέρος που ενεργεί με τη θέλησή του και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς θα πλήρωνε για εκείνες τις μετοχές. Οι περιορισμοί στις μεταβιβάσεις ή άλλοι περιορισμοί που υπάρχουν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης δεν θα λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων μετοχών, επειδή οι όροι αυτοί προέρχονται από την ύπαρξη προϋποθέσεων κατοχύρωσης, που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 19-21.

Μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης

Β4 Σε πολλές περιπτώσεις δεν υπάρχουν διαθέσιμες αγοραίες τιμές για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, επειδή τα παραχωρηθέντα δικαιώματα προαίρεσης υπόκεινται σε όρους και προϋποθέσεις που δεν εφαρμόζονται σε δικαιώματα προαίρεσης που είναι εμπορεύσιμα σε χρηματιστηριακές αγορές. Αν υπάρχουν εμπορεύσιμα αγοραία δικαιώματα προαίρεσης με παρόμοιους όρους και προϋποθέσεις, η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης θα εκτιμάται με τη χρήση υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης.

Β5 Η οντότητα θα λαμβάνει υπόψη τους παράγοντες που θα λαμβανόταν υπόψη από μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς για την επιλογή του υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που πρέπει να εφαρμοστεί. Για παράδειγμα, πολλά δικαιώματα προαίρεσης εργαζομένων έχουν μεγάλες διάρκειες και συνήθως είναι ασκήσιμα κατά το διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας κατοχύρωσης και του τέλους της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης ενώ συνήθως ασκούνται πρόωρα. Οι παράγοντες αυτοί πρέπει να

▼**M6**

λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των δικαιωμάτων προαίρεσης. Για πολλές οντότητες, αυτό μπορεί να αποκλείει τη χρήση του τύπου Black-Scholes-Merton, που δεν προβλέπει τη δυνατότητα άσκησης πριν το τέλος της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης και μπορεί να μην αντανακλά κατάλληλα τις επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης. Επίσης, δεν προβλέπει την πιθανότητα ότι η αναμενόμενη μεταβλητότητα και άλλα δεδομένα μπορεί να κυμανθούν κατά τη διάρκεια της ζωής του δικαιώματος προαίρεσης. Όμως, για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης με σχετικά σύντομες συμβατικές διάρκειες ή που πρέπει να ασκηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, οι παράγοντες που αναφέρθηκαν ανωτέρω μπορεί να μην έχουν εφαρμογή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο τύπος Black-Scholes-Merton μπορεί να παράγει μία αξία που είναι ουσιαστικά ίδια με εκείνη ενός πιο ευέλικτου υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης.

Β6 Κάθε υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης λαμβάνει υπόψη, κατ'ελάχιστο, τους ακόλουθους παράγοντες:

(α) την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης,

(β) τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης,

(γ) την τρέχουσα τιμή των υποκείμενων μετοχών,

(δ) την αναμενόμενη μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής,

(ε) τα μερίσματα που αναμένεται να ληφθούν από τις μετοχές (αν αρμόζει)

και

(στ) το επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου για τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης.

Β7 Άλλοι παράγοντες που τα μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς θα εξέταζαν για τον καθορισμό της τιμής θα πρέπει ληφθούν επίσης υπόψη (εκτός από προϋποθέσεις κατοχύρωσης και χαρακτηριστικά αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης που εξαιρούνται από την επιμέτρηση της εύλογης αξίας σύμφωνα με τις παραγράφους 19-22).

Β8 Για παράδειγμα, ένα μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που παραχωρείται σε εργαζόμενο συνήθως δεν μπορεί να ασκηθεί σε καθορισμένες περιόδους (ήτοι κατά την περίοδο κατοχύρωσης ή σε περιόδους που καθορίζονται από εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων). Ο παράγοντας αυτός θα λαμβάνεται υπόψη αν σε διαφορετική περίπτωση το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που εφαρμόζεται θα θεωρούσε ότι το δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να ασκηθεί σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της ζωής του. Όμως, αν η οντότητα χρησιμοποιεί υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που αποτιμά δικαιώματα προαίρεσης που μπορούν να ασκηθούν μόνο στο τέλος της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης, δεν απαιτείται καμία προσαρμογή για την αδυναμία άσκησης κατά την περίοδο κατοχύρωσης (ή σε άλλες περιόδους κατά τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης), επειδή το υπόδειγμα τεκμαίρει ότι τα δικαιώματα προαίρεσης δεν μπορούν να ασκηθούν στις περιόδους αυτές.

Β9 Ομοίως, ένας άλλος κοινός παράγοντας των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων είναι η δυνατότητα πρόωρης άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης, παραδείγματος χάρη, επειδή το δικαίωμα προαίρεσης δεν μεταβιβάζεται ελεύθερα ή επειδή ο εργαζόμενος πρέπει να ασκήσει όλα τα κατοχυρωμένα δικαιώματα με τη λήξη της εργασιακής σχέσης. Οι επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης θα ληφθούν υπόψη, σύμφωνα με τις παραγράφους Β16-Β21.

Β10 Παράγοντες οι οποίοι δεν θα ελαμβάνοντο υπόψη από το μέρος που ενεργεί με τη θέλησή του και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς για τον καθορισμό της τιμής ενός μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης (ή άλλου συμμετοχικού τίτλου) τότε δεν θα λαμβάνονται υπόψη ούτε κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης (ή άλλων συμμετοχικών τίτλων) που παραχωρούνται. Για παράδειγμα, για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, οι παράγοντες που επηρεάζουν την αξία του δικαιώματος προαίρεσης μόνο από την άποψη του μεμονωμένου εργαζόμενου δεν έχουν πρακτική ουσία στην εκτίμηση μιας τιμής που θα καθοριζόταν από μέρος που ενεργεί με τη θέλησή του και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Δεδομένα για υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης

Β11 Κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας και των αναμενόμενων μερισμάτων των υποκείμενων μετοχών, ο στόχος είναι η

▼M6

προσέγγιση των προσδοκιών που θα αντανακλώνταν σε μία τρέχουσα αγορά ή σε μία διαπραγματευμένη τιμή ανταλλαγής για το δικαίωμα προαίρεσης. Ομοίως, κατά την εκτίμηση των επιδράσεων της πρόωρης άσκησης των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εργαζομένων, ο στόχος είναι να προσεγγίσουμε τις προσδοκίες που ένα εξωτερικό μέρος με πρόσβαση σε λεπτομερή πληροφόρηση για τη συμπεριφορά των εργαζομένων αναφορικά με την άσκηση θα ανέπτυσσε βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών κατά την ημερομηνία της άσκησης.

B12 Συχνά, είναι πιθανό να υπάρχει ένα φάσμα λογικών προσδοκιών σχετικά με τη μελλοντική μεταβλητότητα, τα μερίσματα και την πιθανή συμπεριφορά που διέπει τις ασκήσεις. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να υπολογιστεί μία αναμενόμενη αξία, σταθμίζοντας κάθε ποσό του φάσματος με την σχετική πιθανότητα εμφάνισης του.

B13 Οι προσδοκίες για το μέλλον συνήθως βασίζονται στην εμπειρία και τροποποιούνται αν το μέλλον λογικά αναμένεται να διαφέρει από το παρελθόν. Σε κάποιες περιπτώσεις, οι εξατομικεύσιμοι παράγοντες μπορεί να υποδεικνύουν ότι η μη προσαρμοσμένες παρελθούσες εμπειρίες είναι σχετικά φτωχό μέσο πρόβλεψης των μελλοντικών εμπειριών. Για παράδειγμα, αν μία οντότητα με δύο σαφώς διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες διαθέσει τη μία που εμπεριείχε σημαντικά λιγότερους κινδύνους από την άλλη, η ιστορική μεταβλητότητα μπορεί να μην αποτελεί την καλύτερη πληροφόρηση στην οποία θα μπορούσε να βασιστούν λογικές προσδοκίες για το μέλλον.

B14 Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι διαθέσιμη η ιστορική πληροφόρηση. Για παράδειγμα, μία νεοεισηγμένη στο χρηματιστήριο οντότητα θα διαθέτει περιορισμένα ιστορικά δεδομένα, αν διαθέτει καθόλου, για την μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής της. Οι μη εισηγμένες και οι νεοεισηγμένες οντότητες αναλύονται κατωτέρω.

B15 Συνοψίζοντας, η οντότητα δεν θα πρέπει να βασίζει τις εκτιμήσεις της μεταβλητότητας, της συμπεριφοράς που διέπει τις ασκήσεις και των μερισμάτων αποκλειστικά στην ιστορική πληροφόρηση χωρίς να εξετάζει την έκταση στην οποία η παρελθούσα εμπειρία αναμένεται να προβλέπει ευλόγως τη μελλοντική εμπειρία.

Αναμενόμενη πρόωρη άσκηση

B16 Οι εργαζόμενοι συχνά ασκούν τα μετοχικά δικαιώματα πρόωρα, για διάφορους λόγους. Για παράδειγμα, τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης συνήθως δε μεταβιβάζονται. Το γεγονός αυτό συχνά προκαλεί τους εργαζόμενους να ασκήσουν πρόωρα τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσής τους, διότι είναι ο μόνος τρόπος να ρευστοποιήσουν τη θέση τους. Επίσης, συνήθως απαιτείται από τους εργαζόμενους που διακόπτουν την εργασιακή σχέση να ασκήσουν σε σύντομο χρονικό διάστημα τα κατοχυρωμένα δικαιώματα προαίρεσης, διότι σε διαφορετική περίπτωση καταπίπτουν. Ο παράγοντας αυτός επίσης προκαλεί την πρόωρη άσκηση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων. Άλλοι παράγοντες που προκαλούν την πρόωρη άσκηση είναι η αποφυγή κινδύνου και η έλλειψη διασποράς των κεφαλαίων τους.

B17 Ο τρόπος με τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις της πρόωρης άσκησης εξαρτάται από το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που εφαρμόζεται. Για παράδειγμα, η αναμενόμενη πρόωρη άσκηση θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη με τη χρήση μιας εκτίμησης της αναμενόμενης διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης (η οποία, για ένα μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης εργαζομένου, είναι ο χρόνος από την ημερομηνία της παραχώρησης μέχρι την ημερομηνία που αναμένεται να ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης) ως δεδομένο για το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης (π.χ., τον τύπο Black-Scholes-Merton). Εναλλακτικά, η αναμενόμενη πρόωρη άσκηση θα μπορούσε να απεικονιστεί σε ένα διωνυμικό ή παρόμοιο υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που χρησιμοποιεί ως δεδομένο τη συμβατική διάρκεια.

B18 Στους παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην εκτίμηση της πρόωρης άσκησης περιλαμβάνονται:

(α) η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, επειδή συνήθως το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης δεν μπορεί να ασκηθεί μέχρι το τέλος της περιόδου κατοχύρωσης. Συνεπώς, ο προσδιορισμός των συνεπειών της αποτίμησης της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης βασίζεται στην εκδοχή ότι τα δικαιώματα προαίρεσης θα κατοχυρωθούν. Οι συνέπειες των προϋποθέσεων της κατοχύρωσης αναλύονται στις παραγράφους 19-21.

(β) η μέση διάρκεια που παρόμοια δικαιώματα προαίρεσης έχουν παραμείνει ανεξόφλητα κατά το παρελθόν.

▼**M6**

(γ) η τιμή των υποκείμενων μετοχών. Η εμπειρία μπορεί να υποδεικνύει ότι οι εργαζόμενοι τείνουν να ασκούν δικαιώματα προαίρεσης όταν η τιμή της μετοχής υπερβαίνει κατά ένα καθορισμένο επίπεδο την τιμή άσκησης.

(δ) η θέση του εργαζόμενου στην εταιρία. Για παράδειγμα, η εμπειρία μπορεί να υποδεικνύει ότι οι εργαζόμενοι στις υψηλότερες θέσεις τείνουν να ασκούν τα δικαιώματα προαίρεσης αργότερα από τους εργαζόμενους στις χαμηλότερες θέσεις (γίνεται περαιτέρω αναφορά στο θέμα αυτό στην παράγραφο Β21).

(ε) η αναμενόμενη μεταβλητότητα των υποκείμενων μετοχών. Κατά μέσο όρο, οι εργαζόμενοι μπορεί να τείνουν να ασκούν τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που χαρακτηρίζονται από υψηλό επίπεδο μεταβλητότητας νωρίτερα απ'ότι των μετοχών με χαμηλά επίπεδα μεταβλητότητας.

Β19 Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο Β17, οι επιδράσεις της πρόωρης άσκησης θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη χρησιμοποιώντας μία εκτίμηση της αναμενόμενης διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης ως δεδομένο σε υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης ζωής των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρήθηκαν σε ομάδα εργαζόμενων, η οντότητα θα μπορούσε να βασίσει την εκτίμηση αυτή σε μία κατάλληλα σταθμισμένη αναμενόμενη διάρκεια για ολόκληρη την ομάδα των εργαζομένων ή στις κατάλληλες σταθμισμένες μέσες διάρκειες για υποομάδες εργαζόμενων εντός της ομάδας, βασιζόμενη σε πιο λεπτομερή στοιχεία για τη συμπεριφορά των εργαζομένων που διέπει την άσκηση (αναλύεται περαιτέρω).

Β20 Ο διαχωρισμός μιας παραχώρησης δικαιώματος προαίρεσης σε ομάδες για εργαζόμενους με σχετικά ομοιογενή συμπεριφορά σε ότι αφορά την άσκηση είναι πιθανό να είναι σημαντικός. Η αξία του δικαιώματος προαίρεσης δεν είναι γραμμική συνάρτηση της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης. Η αξία αυξάνεται με φθίνοντα ρυθμό καθώς η διάρκεια επιμηκύνεται. Για παράδειγμα, αν όλες οι υπόλοιπες παραδοχές παραμείνουν αμετάβλητες, αν και ένα διετές δικαίωμα προαίρεσης έχει μεγαλύτερη αξία απ'ότι ένα μονοετές, δεν αξίζει δύο φορές παραπάνω. Αυτό σημαίνει ότι ο υπολογισμός της εκτιμώμενης αξίας του δικαιώματος προαίρεσης βάσει μιας μοναδικής σταθμισμένης μέσης διάρκειας που περιλαμβάνει μεμονωμένες διάρκειες με μεγάλες διαφορές μεταξύ τους θα προσαύξανε τη συνολική εύλογη αξία των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης. Ο διαχωρισμός των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης σε αρκετές ομάδες με σταθμισμένη μέση ζωή που περιέχει διάρκειες που δεν διαφέρουν ευρέως μεταξύ τους, μειώνει τη προσαύξηση αυτή.

Β21 Πρέπει να εκτιμηθούν παρόμοιοι παράγοντες όταν γίνεται χρήση διωνυμικού ή παρόμοιου μοντέλου. Για παράδειγμα, η εμπειρία μιας οντότητας που παραχωρεί δικαιώματα προαίρεσης σε κάθε επίπεδο εργαζομένων μπορεί να υποδεικνύει ότι τα υψηλόβαθμα στελέχη τείνουν να διακρατούν τα δικαιώματα προαίρεσης για περισσότερο χρόνο από τους εργαζόμενους στα μεσαία επίπεδα της διοίκησης και ότι οι εργαζόμενοι στα χαμηλότερα επίπεδα τείνουν να ασκούν τα δικαιώματά τους νωρίτερα απ'οποιαδήποτε άλλη ομάδα. Πέραν τούτου, οι εργαζόμενοι που ενθαρρύνονται ή που απαιτείται να διακρατούν ένα ελάχιστο ποσοστό των συμμετοχικών τίτλων του εργοδότη τους, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης, μπορεί κατά μέσο όρο να ασκούν δικαιώματα προαίρεσης αργότερα από εργαζόμενους που δεν υπάγονται σε τέτοια απαίτηση. Στις περιπτώσεις αυτές, ο διαχωρισμός των δικαιωμάτων προαίρεσης σε ομάδες παραληπτών με σχετικά ομοιογενή συμπεριφορά σε ότι αφορά τις ασκήσεις θα καταλήξει σε πιο ακριβή εκτίμηση της συνολικής εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης.

Αναμενόμενη μεταβλητότητα

Β22 Η αναμενόμενη μεταβλητότητα είναι ένα μέτρο του ποσοστού κατά το οποίο μία τιμή αναμένεται να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Το μέτρο της μεταβλητότητας που χρησιμοποιείται σε υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης είναι η ετησία σταθερή απόκλιση του συνεχούς ανατοκισμού των ποσοστών απόδοσης της μετοχής κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Η μεταβλητότητα συνήθως εκφράζεται σε ετήσια βάση που είναι συγκρίσιμη ασχέτως από τη χρονική περίοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό, για παράδειγμα ημερήσιες, εβδομαδιαίες ή μηνιαίες παρατηρήσεις τιμών.

Β23 Το ποσοστό απόδοσης (που μπορεί να είναι αρνητικό ή θετικό) μιας μετοχής για μία χρονική περίοδο επιμετρά την έκταση κατά την οποία ένας κάτοχος της μετοχής έχει ωφεληθεί από τα μερίσματα και την αύξηση (ή τη μείωση) της τιμής της μετοχής.

▼M6

B24 Η αναμενόμενη ετήσια μεταβλητότητα μιας μετοχής είναι το φάσμα εντός του οποίου αναμένεται να βρίσκεται το συνεχώς ανατοκιζόμενο ποσοστό απόδοσης κατά τα δύο τρίτα. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μία μετοχή με αναμενόμενο συνεχώς ανατοκιζόμενο ποσοστό απόδοσης 12 τοις εκατό έχει μεταβλητότητα 30 τοις εκατό που σημαίνει ότι η πιθανότητα ότι το ποσοστό απόδοσης της μετοχής για ένα έτος θα είναι μεταξύ - 18 % τοις εκατό (12 % - 30 %) και 42 % τοις εκατό (12 % + 30 %) είναι περίπου δύο τρίτα. Αν η τιμή της μετοχής είναι NM100 στην αρχή του έτους και δεν καταβληθούν μερίσματα, η τιμή στο τέλος του έτους θα αναμενόταν να ήταν μεταξύ NM83,53 ($NM100 \times e^{-0,18}$) και NM152,20 ($NM100 \times e^{0,42}$), κατά τα δύο τρίτα.

B25 Στους παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας περιλαμβάνονται:

(α) η τεκμαρτή μεταβλητότητα από διαπραγματεύσιμα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης των μετοχών της οντότητας ή άλλων διαπραγματεύσιμων μέσων της οντότητας που περιλαμβάνουν χαρακτηριστικά δικαιωμάτων προαίρεσης (όπως οι μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι), αν υπάρχουν.

(β) η ιστορική μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής κατά την πιο πρόσφατη περίοδο που είναι συνήθως αντίστοιχη με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης (λαμβάνοντας υπόψη την εναπομένουσα συμβατική διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης και τις επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης).

(γ) η χρονική διάρκεια που οι μετοχές της οντότητας διαπραγματεύονται δημόσια. Μια νεοεισηγμένη οντότητα μπορεί να έχει υψηλότερη ιστορική μεταβλητότητα, σε σύγκριση με άλλες οντότητες που διαπραγματεύονται για μεγαλύτερο διάστημα. Περαιτέρω καθοδήγηση για νεοεισηγμένες οντότητες παρατίθεται κατωτέρω.

(δ) η τάση της μεταβλητότητας να επανέλθει στο μέσο της, ήτοι το μακροπρόθεσμο μέσο επίπεδο της και άλλοι παράγοντες που υποδεικνύουν ότι η αναμενόμενη μελλοντική μεταβλητότητα μπορεί να διαφέρει από την παρελθούσα μεταβλητότητα. Για παράδειγμα, αν η τιμή της μετοχής της οντότητας ήταν εξαιρετικά ρευστή για κάποια προσδιορίσιμη χρονική περίοδο λόγω μιας μη αποδεκτής προσφοράς αγοράς ή μεγάλης αναδιάρθρωσης, η περίοδος αυτή θα μπορούσε να μη ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της ιστορικής ετήσιας μέσης μεταβλητότητας.

(ε) κατάλληλα και κανονικά διαστήματα για παρατηρήσεις τιμών. Οι παρατηρήσεις τιμών θα πρέπει να είναι συνεπείς από περίοδο σε περίοδο. Για παράδειγμα, μία οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί μία τιμή κλεισίματος για κάθε εβδομάδα ή την υψηλότερη τιμή της εβδομάδας, αλλά δεν θα πρέπει να χρησιμοποιεί την τιμή κλεισίματος για κάποιες εβδομάδες και την υψηλότερη τιμή για άλλες εβδομάδες. Επίσης, οι παρατηρήσεις των τιμών θα πρέπει να εκφράζονται στο ίδιο νόμισμα με την τιμή άσκησης.

Νεοεισηγμένες οντότητες

B26 Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο B25, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη την ιστορική μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής κατά την πιο πρόσφατη περίοδο που συνήθως αντιστοιχεί με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης. Αν μία νεοεισηγμένη εταιρία δεν διαθέτει επαρκή πληροφόρηση για την ιστορική μεταβλητότητα, θα πρέπει μολαταύτα να υπολογίσει την ιστορική μεταβλητότητα για την μεγαλύτερη περίοδο για την οποία υπάρχει δραστηριότητα συναλλαγών. Θα πρέπει επίσης να λάβει υπόψη την ιστορική μεταβλητότητα παρόμοιων οντοτήτων σε συνέχεια μιας συγκρίσιμης περιόδου της ζωής τους. Για παράδειγμα, μία οντότητα που είναι εισηγμένη για μόνον ένα έτος και παραχωρεί δικαιώματα προαίρεσης με αναμενόμενη μέση ζωή πέντε ετών μπορεί να λάβει υπόψη το ρυθμό και το επίπεδο της ιστορικής μεταβλητότητας οντοτήτων του ιδίου κλάδου για τα πρώτα έξι έτη κατά τα οποία οι μετοχές εκείνων των οντοτήτων διαπραγματεύονταν δημόσια.

Μη εισηγμένες οντότητες

B27 Μια οντότητα που δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο δεν θα έχει στη διάθεσή της ιστορικές πληροφορίες για την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας. Παρατίθενται κατωτέρω κάποιοι παράγοντες που μπορούν να ληφθούν υπόψη αντί αυτής.

B28 Σε ορισμένες περιπτώσεις, μία μη εισηγμένη οντότητα που τακτικά εκδίδει δικαιώματα προαίρεσης ή μετοχές σε εργαζόμενους (ή άλλα μέρη) μπορεί να έχει δημιουργήσει μία εσωτερική αγορά για τις μετοχές της. Η

▼M6

μεταβλητότητα των τιμών εκείνων των μετοχών θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας.

Β29 Εναλλακτικά, η οντότητα θα μπορούσε να λάβει υπόψη την ιστορική ή τεκμαρτή μεταβλητότητα παρόμοιων εισηγμένων οντοτήτων, των οποίων είναι διαθέσιμες οι τιμές των μετοχών ή πληροφορίες σχετικά με τις τιμές των δικαιωμάτων προαίρεσης, για την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας. Αυτό θα ήταν κατάλληλο αν η οντότητα είχε βασίσει την αξία των μετοχών της στις τιμές των μετοχών παρόμοιων εισηγμένων οντοτήτων.

Β30 Αν η οντότητα δεν έχει βασίσει την εκτίμηση της αξίας των μετοχών της στις τιμές μετοχών παρόμοιων εισηγμένων οντοτήτων και έχει αντ'αυτού χρησιμοποιήσει άλλη μέθοδο αποτίμησης για τις μετοχές της, η οντότητα θα μπορούσε να αντλήσει μία εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας που είναι συνεπής προς τη μέθοδο αποτίμησης αυτής. Για παράδειγμα, η οντότητα θα μπορούσε να αποτιμήσει τις μετοχές της βασιζόμενη στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή τα καθαρά κέρδη. Θα μπορούσε να εξετάσει την αναμενόμενη μεταβλητότητα των αξιών εκείνων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων ή των καθαρών κερδών.

Αναμενόμενα μερίσματα

Β31 Το αν θα ληφθούν υπόψη τα αναμενόμενα μερίσματα κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων μετοχών ή δικαιωμάτων προαίρεσης εξαρτάται από το αν ο αντισυμβαλλόμενος δικαιούται να λάβει μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών.

Β32 Για παράδειγμα, αν στους εργαζόμενους παραχωρήθηκαν δικαιώματα προαίρεσης και δικαιούνται να λάβουν μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών επί των υποκείμενων μετοχών (που δύνανται να καταβληθούν προκαταβολικά ή να χρησιμοποιηθούν για τη μείωση της τιμής άσκησης) ανάμεσα στην ημερομηνία της παραχώρησης και την ημερομηνία της άσκησης, τα παραχωρηθέντα δικαιώματα προαίρεσης θα πρέπει να αποτιμηθούν ως αν δεν είχαν καταβληθεί μερίσματα επί των υποκείμενων μετοχών, ήτοι το δεδομένο για τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να είναι μηδέν.

Β33 Ομοίως, κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των μετοχών που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, δεν απαιτείται προσαρμογή για τα αναμενόμενα μερίσματα αν ο εργαζόμενος δικαιούται να λάβει μερίσματα που καταβάλλονται κατά την περίοδο κατοχύρωσης.

Β34 Αντιθέτως, αν οι εργαζόμενοι δεν δικαιούνται να λάβουν μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (ή πριν την άσκηση, στην περίπτωση των δικαιωμάτων προαίρεσης), η αποτίμηση της ημερομηνίας παραχώρησης των δικαιωμάτων επί μετοχών ή δικαιωμάτων προαίρεσης θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα μερίσματα. Αυτό σημαίνει ότι όταν γίνεται εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός παραχωρηθέντος δικαιώματος προαίρεσης, τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην εφαρμογή του υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Όταν γίνεται εκτίμηση της εύλογης αξίας μιας παραχωρηθείσας μετοχής, η αποτίμηση αυτή θα πρέπει να μειώνεται κατά την παρούσα αξία των μερισμάτων που αναμένεται να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης.

Β35 Τα υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης συνήθως απαιτούν την αναμενόμενη μερισματική απόδοση. Ωστόσο, τα υποδείγματα αυτά δύνανται να τροποποιηθούν ώστε να γίνει χρήση ενός αναμενόμενου ποσού μερισμάτων αντί της μερισματικής απόδοσης. Η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί είτε την αναμενόμενη απόδοση είτε τις αναμενόμενες καταβολές. Αν η οντότητα χρησιμοποιήσει τις τελευταίες, θα πρέπει να λάβει υπόψη τον ιστορικό ρυθμό αύξησης των μερισμάτων. Για παράδειγμα, αν η πολιτική της οντότητας ήταν να αυξάνει τα μερίσματα κατά 3 τοις εκατό ετησίως, η εκτιμώμενη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης δεν θα πρέπει να υπολαμβάνει ένα σταθερό ποσό μερισμάτων για όλη τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης εκτός αν υπάρχουν στοιχεία που υποστηρίζουν την υπόθεση αυτή.

Β36 Γενικά, η υπόθεση για τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να βασίζεται σε πληροφορίες που είναι διαθέσιμες δημόσια. Η οντότητα που δεν καταβάλλει μερίσματα και που δεν έχει σκοπό να το πράξει στο μέλλον θα πρέπει να θεωρήσει ότι η αναμενόμενη μερισματική απόδοση είναι μηδενική. Όμως, μία αναδυόμενη οντότητα που δεν έχει ιστορικό καταβολής μερισμάτων μπορεί να αναμένει να αρχίσει να καταβάλλει μερίσματα στις αναμενόμενες διάρκειες των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων της. Οι οντότητες αυτές θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν ένα μέσο της παρελθούσας μερισματικής απόδοσης (μηδέν) και τη μέση μερισματική απόδοση μιας κατάλληλα συγκρίσιμης ομότιμης ομάδας.

▼M6

Επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου

Β37 Συνήθως, το επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου είναι η επί του παρόντος διαθέσιμη τεκμαρτή απόδοση των κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκφράζεται η τιμή άσκησης, με εναπομένουσα διάρκεια που ισούται με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης που αποτιμάται (βάσει της εναπομένουσα συμβατικής διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης και λαμβάνοντας υπόψη τις επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης). Μπορεί να απαιτείται η χρήση ενός κατάλληλου υποκατάστατου, αν δεν υπάρχουν τέτοια κρατικά ομόλογα ή αν οι συνθήκες υποδεικνύουν ότι η τεκμαρτή απόδοση των κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο δεν είναι αντιπροσωπευτική του επιτοκίου ελευθέρου κινδύνου (για παράδειγμα, σε οικονομίες υψηλού πληθωρισμού). Επίσης, ένα κατάλληλο υποκατάστατο πρέπει να χρησιμοποιείται αν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα προσδιόριζαν το επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου χρησιμοποιώντας το υποκατάστατο εκείνο, αντί της τεκμαρτής απόδοσης κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο, κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης με διάρκεια που ισούται με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης που αποτιμάται.

Επιδράσεις της κεφαλαιακής διάρθρωσης

Β38 Συνήθως τα τρίτα μέρη και όχι η οντότητα διαθέτουν διαπραγματευθέντα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης. Όταν ασκούνται αυτά τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ο διαθέτης παραδίδει τις μετοχές στον κάτοχο του δικαιώματος προαίρεσης. Οι μετοχές αυτές αποκτώνται από υπάρχοντες μετόχους. Συνεπώς, η άσκηση διαπραγματευθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης δεν έχει μειωτική επίδραση.

Β39 Αντίθετα, αν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης διατίθενται από την οντότητα, εκδίδονται νέες μετοχές όταν εκείνα τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ασκούνται (είτε εκδίδονται στην πραγματικότητα είτε εκδίδονται στην ουσία, αν χρησιμοποιούνται μετοχές που είχαν προηγουμένως επαναγοραστεί και κατέχονται από την οντότητα). Δεδομένου ότι οι μετοχές θα εκδοθούν στην τιμή άσκησης αντί της τρέχουσας αγοραίας τιμής κατά την ημερομηνία της άσκησης, αυτή η πραγματική ή δυνητική μείωση μπορεί να μειώσει την τιμή της μετοχής, ώστε ο κάτοχος του δικαιώματος να μην έχει τόσο μεγάλο κέρδος όσο θα είχε αν ασκούσε ένα κατά τα άλλα όμοιο διαπραγματεύσιμο δικαίωμα προαίρεσης που δεν μειώνει την τιμή της μετοχής.

Β40 Αν αυτό θα έχει σημαντική επίδραση στην αξία των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως τον αριθμό των νέων μετοχών που θα εκδοθεί με την έκδοση των δικαιωμάτων προαίρεσης σε σύγκριση με τον αριθμό μετοχών που έχει ήδη εκδοθεί. Επίσης, αν η αγορά ήδη αναμένει την παραχώρηση των δικαιωμάτων προαίρεσης, μπορεί να έχει ήδη προεξοφλήσει τη δυνητική μείωση στην τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.

Β41 Όμως, η οντότητα θα πρέπει να εξετάσει αν η δυνητική μειωτική επίδραση της μελλοντικής άσκησης των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης μπορεί να έχει επίδραση στην εκτιμώμενη αξία τους κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Τα υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης μπορούν να προσαρμοστούν ώστε να λαμβάνουν υπόψη αυτήν την δυνητική μειωτική επίδραση.

Τροποποιήσεις σε συμφωνίες αμοιβών καθοριζόμενες από την αξία των μετοχών και διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους

Β42 Η παράγραφος 27 απαιτεί ότι η οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει, κατ'ελαχιστο, τις ληφθείσες υπηρεσίες επιμετρηθείσες στην εύλογη αξία της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, άσχετα αν έχουν υπάρξει τροποποιήσεις των όρων και προϋποθέσεων βάσει των οποίων οι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρήθηκαν ή ακύρωση ή διακανονισμός εκείνης της παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων, εκτός αν οι συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρώνονται λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης προϋπόθεσης κατοχύρωσης (εκτός από συνθήκη της αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Επιπρόσθετα, η οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει τις επιδράσεις των τροποποιήσεων που αυξάνουν τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών ή που ωφελούν κατ'οποιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο.

Β43 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων ης παραγράφου 27:

(α) αν η τροποποίηση αυξάνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων (π.χ., μειώνοντας την τιμή άσκησης), που επιμετράται αμέσως πριν και μετά την τροποποίηση, η οντότητα θα

▼M6

περιλάβει τη διαφορική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε στην επιμέτρηση του ποσού που αναγνωρίζεται για τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους. Η παραχωρηθείσα διαφορική εύλογη αξία είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του τροποποιημένου συμμετοχικού τίτλου και εκείνης του αρχικού συμμετοχικού τίτλου, με εκτίμηση αμφότερων κατά την ημερομηνία της τροποποίησης. Αν η τροποποίηση γίνει κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η διαφορική εύλογη αξία που παραχωρείται περιλαμβάνεται στην επιμέτρηση του ποσού που αναγνωρίζεται για υπηρεσίες ληφθείσες κατά την περίοδο από την ημερομηνία της τροποποίησης μέχρι την ημερομηνία κατοχύρωσης των τροποποιημένων συμμετοχικών τίτλων, επιπρόσθετα του ποσού που βασίζεται στην ημερομηνία της παραχώρησης των αρχικών συμμετοχικών τίτλων, που αναγνωρίζεται κατά το εναπομένον διάστημα της αρχικής περιόδου κατοχύρωσης. Αν η τροποποίηση γίνει μετά την ημερομηνία της κατοχύρωσης, η διαφορική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε αναγνωρίζεται αμέσως ή κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης αν ο εργαζόμενος απαιτείται να συμπληρώσει μία επιπρόσθετη περίοδο υπηρεσίας προτού λάβει το άνευ όρων δικαίωμα σε αυτούς τους τροποποιημένους συμμετοχικούς τίτλους.

(β) ομοίως, αν η τροποποίηση αυξάνει τον αριθμό των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα θα περιλάβει την εύλογη αξία των επιπρόσθετων συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν, επιμετρημένων κατά την ημερομηνία της τροποποίησης, στην επιμέτρηση του ποσού που αναγνωρίστηκε για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου (α) ανωτέρω. Για παράδειγμα, αν η τροποποίηση γίνει κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η εύλογη αξία των επιπρόσθετων συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν περιλαμβάνεται στην αξία του ποσού που αναγνωρίζεται για υπηρεσίες ληφθείσες κατά την περίοδο από την ημερομηνία της τροποποίησης μέχρι την ημερομηνία κατοχύρωσης των επιπρόσθετων συμμετοχικών τίτλων, επιπρόσθετα του ποσού που βασίζεται στην ημερομηνία της παραχώρησης των αρχικών συμμετοχικών τίτλων, που αναγνωρίζεται κατά το εναπομένον διάστημα της αρχικής περιόδου κατοχύρωσης.

(γ) Αν η οντότητα τροποποιήσει τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά τρόπο που ωφελεί τον εργαζόμενο, για παράδειγμα, μειώνοντας την περίοδο κατοχύρωσης ή τροποποιώντας ή απαλείφοντας έναν όρο απόδοσης (εκτός από συνθήκη της αγοράς, οι τροποποιήσεις της οποίας αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο (α) ανωτέρω), η οντότητα θα λάβει υπόψη τις τροποποιημένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 19-21.

Β44 Επίσης, αν η οντότητα τροποποιήσει όρους ή προϋποθέσεις των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων κατά τρόπο που μειώνει τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών, η που δεν ωφελεί με άλλο τρόπο τον εργαζόμενο, η οντότητα θα συνεχίσει μολαταύτα να αντιμετωπίζει λογιστικά τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους, ως αν η τροποποίηση αυτή δεν είχε γίνει (εκτός από ακύρωση μέρους ή όλων των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, που θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 28). Για παράδειγμα:

(α) αν η τροποποίηση μειώνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων που επιμετράται αμέσως πριν και μετά την τροποποίηση, η οντότητα δεν θα περιλάβει εκείνη τη μείωση της εύλογης αξίας και θα συνεχίσει να επιμετρά το ποσό που αναγνωρίζεται για τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους βάσει της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.

(β) αν η τροποποίηση μειώνει τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν σε εργαζόμενο, η μείωση αυτή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακύρωση εκείνου του τμήματος της παραχώρησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 28.

(γ) αν η οντότητα τροποποιήσει τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά τρόπο που δεν ωφελεί τον εργαζόμενο, για παράδειγμα, αυξάνοντας την περίοδο κατοχύρωσης ή τροποποιώντας ή προσθέτοντας έναν όρο απόδοσης (εκτός από συνθήκη της αγοράς, οι τροποποιήσεις της οποίας αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο (α) ανωτέρω), η οντότητα δεν θα λάβει υπόψη τις τροποποιημένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 19-21.

▼**M6**

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Γ1 Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* τροποποιείται ως εξής:

Στην παράγραφο 57, η παραπομπή στις παραγράφους 50 έως 68 τροποποιείται σε 58 έως 68Γ.

Οι παράγραφοι 68Α-68Γ και μία κεφαλίδα προστίθενται ως εξής:

«**Τρέχον και αναβαλλόμενος φόρος που απορρέει από αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών**

68Α. Σε ορισμένες φορολογικές δικαιοδοσίες, μία οντότητα λαμβάνει φορολογική έκπτωση (ήτοι ένα ποσό που αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους) που σχετίζεται με αμοιβές που καταβάλλονται υπό μορφή μετοχών, μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Το ποσό εκείνης της φορολογικής έκπτωσης μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη αμοιβών και μπορεί να ανακύψει σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μία οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει δαπάνη για την ανάλωση υπηρεσιών των εργαζομένων που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για παραχωρηθέντα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών* και να μη λάβει φορολογική έκπτωση έως ότου ασκηθούν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ενώ η επιμέτρηση της φορολογικής έκπτωσης θα βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οντότητας κατά την ημερομηνία της άσκησης.

68Β. Όπως και με τα κόστη έρευνας στα οποία γίνεται αναφορά στις παραγράφους 9 και 26(β) του παρόντος Προτύπου, η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης των υπηρεσιών των εργαζομένων που λήφθηκαν μέχρι σήμερα (όντας το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους) και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους δεν είναι γνωστό κατά το τέλος της περιόδου, θα πρέπει να εκτιμηθεί, βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών κατά το τέλος της περιόδου. Για παράδειγμα, αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους εξαρτάται από την τιμή της μετοχής της οντότητας σε μία μελλοντική ημερομηνία, η επιμέτρηση της προσωρινής εκπεστέας διαφοράς θα πρέπει να βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οντότητας στο τέλος της περιόδου.

68Γ. Καθώς επισημάνθηκε στην παράγραφο 68Α, το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης, που επιμετρήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 68Β) μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη απολαβών. Η παράγραφος 58 του Προτύπου απαιτεί ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος να αναγνωρίζονται ως έσοδα ή δαπάνες και να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από (α) μία συναλλαγή ή γεγονός που αναγνωρίζεται άμεσα στα ίδια κεφάλαια, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, ή (β) μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία εξαγορά. Αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης) υπερβαίνει το ποσό της σχετιζόμενης συνολικής δαπάνης απολαβών, αυτό υποδεικνύει ότι η φορολογική έκπτωση δεν σχετίζεται μόνο με δαπάνη απολαβών αλλά και με στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση αυτή, το υπερβάλλον ποσό του σχετιζόμενου τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.»

Γ2 Στην παράγραφο 16 του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινητοποιήσεις,* την παράγραφο 7 του ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακά Στοιχεία* και την παράγραφο 5 του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα,* καθώς αναθεωρήθηκε το 2003, ο ορισμός του κόστους τροποποιείται ως εξής:

«***Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του η, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις***

▼**M6**

συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Π., ήτοι του Δ.Π.Χ.Π. 2, Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.»

Γ3 Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους* τροποποιείται ως ακολούθως:

Εισαγωγή

Η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

«2. Το Πρότυπο αναγνωρίζει τέσσαρες κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους:

…

(γ) …,

και

(δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία.»

Η παράγραφος 11 απαλείφεται.

Πρότυπο

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

«1. ***Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για τη λογιστική αντιμετώπιση των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.***»

Η παράγραφος 3 τροποποιείται ως εξής:

«3. Στις παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που παρέχονται: …»

Η παράγραφος 4 τροποποιείται ως εξής:

«4. Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν:

…

(γ) …,

και

(δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

Επειδή κάθε κατηγορία που αναφέρεται στις παραγράφους (α)-(δ) ανωτέρω έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά, …»

Στην παράγραφο 7:

— Οι ορισμοί *παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους* και *Προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους* απαλείφονται.

— Στους ορισμούς των *βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους, παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία* και *λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους*, οι αναφορές σε παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους απαλείφονται.

Στην παράγραφο 22 απαλείφεται η τελική πρόταση.

Οι παράγραφοι 144-152 απαλείφονται.

Γ4 Στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση,* προστίθεται νέα παράγραφος 4 (στ), ως ακολούθως:

«***(στ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συναλλαγές για αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2*****Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών,** ***εκτός από***

(i) συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8-10 του παρόντος Προτύπου, στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο,

(ii) οι παράγραφοι 33 και 34 του παρόντος Προτύπου, που θα εφαρμόζονται στις ίδιες μετοχές που αγοράζονται, πωλούνται, εκδίδονται ή ακυρώνονται σε σχέση με προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εργαζομένων, προγράμματα αγοράς μετοχών εργαζομένων και κάθε άλλη συμφωνία πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.»

▼**M6**

Γ5 Το ΔΛΠ 33 *Κέρδη Κατά Μετοχή*τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφο 47Α προστίθεται ως ακολούθως:

«47Α. Για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης και άλλες συμφωνίες πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών,* η τιμή έκδοσης που αναφέρεται στην παράγραφο 46 και η τιμή άσκησης που αναφέρεται στην παράγραφο 47 θα περιλαμβάνουν την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που θα προμηθευτούν στην οντότητα μελλοντικά σύμφωνα με τη συμφωνία πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή σε άλλη συμφωνία πληρωμής που βασίζεται σε μετοχές.»

Γ6 Στο ΔΛΠ 38 *Άϋλα Περιουσιακό Στοιχεία,* απαλείφεται η παράγραφος 26.

Γ7 Στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση,* προστίθεται νέα παράγραφος 2(ι), ως ακολούθως:

«***(ι) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συμφωνίες αμοιβών που βασίζονται σε μετοχές στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2* Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών,** ***εκτός από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 5-7 του παρόντος Προτύπου, στις οποίες εφαρμόζεται τα παρόν Πρότυπο.***»

Γ8 Το Δ.Π.Χ.Π. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης* τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στην παράγραφο 12, η παραπομπή στις παραγράφους 13-25Α τροποποιείται σε 13-25Γ.

Η παράγραφος 13(στ) και (ζ) τροποποιείται και προστίθεται νέα υποπαράγραφος (η), όπως ακολουθεί:

«(στ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συνδεδεμένων επιχειρήσεων και κοινοπραξιών (παράγραφοι 24 και 25),

(ζ) προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφος 25Α)

και

(η) Συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών (παράγραφοι 25Β και 25Γ).»

Προστίθενται οι νέες παράγραφοι 25Β και 25Γ ως εξής:

«25Β. Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 2*Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών* σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν την ή πριν την 7η Νοεμβρίου 2002. Ο υιοθετών για πρώτη φορά επίσης ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 2 σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν μετά τις 7 Νοεμβρίου 2002 και που κατοχυρώθηκαν πριν την (α) ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και (β) 1η Ιανουαρίου 2005, όποια είναι μεταγενέστερη. Όμως, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά αποφασίσει να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 2 σε τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, μπορεί να το πράξει μόνον εφόσον η οντότητα έχει ανακοινώσει δημόσια ην εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων, προσδιοριζόμενη κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, καθώς την ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 2. Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικού τίτλου στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το Δ.Π.Χ.Π. 2 (ήτοι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρήθηκαν την ή πριν την 7η Ιανουαρίου 2002), ο υιοθετών για πρώτη φορά θα γνωστοποιήσει ωστόσο τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 44 και 45 του Δ.Π.Χ.Π. 2. Αν ο υιοθετών για πρώτη φορά τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το Δ.Π.Χ.Π. 2, η οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους 26-29 του Δ.Π.Χ.Π. 2 αν η τροποποίηση έγινε στην μεταγενέστερη μεταξύ (α) της ημερομηνίας μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και (β) της 1ης Ιανουαρίου 2005.

25Γ Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 2 σε υποχρεώσεις που απορρέουν από αμοιβές που βασίζονται στην αξία των μετοχών που ρυθμίστηκαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Ο υιοθετών για πρώτη φορά επίσης ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 2 σε υποχρεώσεις που ρυθμίστηκαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005. Για υποχρεώσεις στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν υποχρεούται να επαναδιατυπώσει τη συγκριτική πληροφόρηση στην έκταση που η

▼M6

πληροφόρηση αυτή σχετίζεται με περίοδο ή ημερομηνία προγενέστερη της 7ης Νοεμβρίου 2002.»

▼M5

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-7

Εισαγωγή του ευρώ

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 21:«οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος».

Θέμα

1. Από 1η Ιανουαρίου 1999, πραγματική έναρξη της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης [ΟΝΕ], το Ευρώ θα καταστεί ένα νόμισμα ανεξάρτητο και οι ισοτιμίες μετατροπής μεταξύ του Ευρώ και των εθνικών νομισμάτων που συμμετέχουν θα καθοριστούν ανέκκλητα, δηλαδή ο κίνδυνος μεταγενέστερων συναλλαγματικών διαφορών που αφορούν σε αυτά τα νομίσματα εξαλείφεται από αυτήν την ημερομηνία και εξής.

2. Το θέμα είναι η εφαρμογή του ΔΛΠ 21 στη μετατροπή από τα εθνικά νομίσματα των συμμετεχόντων Κρατών Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Ευρώ («η μετατροπή»).

Ομόφωνη αποδοχή

3. Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 21 που αφορούν τη μετατροπή συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό πρέπει να εφαρμόζονται αυστηρά στη μετατροπή. Η ίδια λογική εφαρμόζεται στον καθορισμό των συναλλαγματικών ισοτιμιών, όταν χώρες εισέρχονται στην ΟΝΕ σε μεταγενέστερα στάδια.

4. Αυτό ειδικότερα σημαίνει ότι:

   (α) Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία σε ξένο νόμισμα και υποχρεώσεις, που προέρχονται από συναλλαγές, πρέπει να συνεχίσουν να μετατρέπονται στο τηρούμενο νόμισμα με την ισοτιμία κλεισίματος. Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο ή έξοδο αμέσως, εκτός αν μία επιχείρηση πρέπει να συνεχίσει να εφαρμόζει την υπάρχουσα λογιστική αρχή της για συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες που αφορούν σε συμβάσεις ξένου συναλλάγματος που χρησιμοποιούνται για να μειώσουν το συναλλαγματικό κίνδυνο σε μελλοντικές συναλλαγές ή δεσμεύσεις (προληπτικές αντισταθμίσεις).

   (β) Σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν στη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων αλλοδαπών οικονομικών μονάδων πρέπει να συνεχίσουν να ταξινομούνται στα ίδια κεφάλαια και πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδο ή έξοδο μόνο κατά τη διάθεση της καθαρής επενδύσεως στη αλλοδαπή οικονομική μονάδα, και

   (γ) Συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μετατροπή υποχρεώσεων που εκφράζονται σε νομίσματα που συμμετέχουν στο Ευρώ, δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

   Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Οκτώβριος 1997.

   Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 1η Ιουνίου 1998. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

▼M1

ΔΠΧΠ 1 — Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ 1) παρατίθεται στις παραγράφους 1-47 και τα προσαρτήματα Α έως Γ. Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ. Οι παράγραφοι που έχουν τυπωθεί με **έντονα γράμματα**δηλώνουν τις κύριες αρχές. Οι όροι που ορίζονται στο προσάρτημα Α τυπώνονται με *πλαγιαστά*γράμματα κατά την αρχική εμφάνισή τους στο πρότυπο. Οι ορισμοί άλλων όρων παρατίθενται στο γλωσσάριο των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το ΔΠΧΠ 1 θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του σκοπού του και της Βάσης για τα Συμπεράσματα, της Εισαγωγής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Τα προαναφερόμενα παρέχουν μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι λόγοι έκδοσης του ΔΠΧΠ

ΕΙΣ1 Το ΔΠΧΠ αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ 8 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο. Το Συμβούλιο ανέπτυξε το ΔΠΧΠ για να αντιμετωπίσει ζητήματα όπως:

α) ορισμένες απαιτήσεις της ΜΕΔ 8 για πλήρη αναδρομική εφαρμογή που δημιουργούσαν κόστη τα οποία υπερέβαιναν τα πιθανά οφέλη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, αν και η ΜΕΔ 8 δεν απαιτούσε αναδρομική εφαρμογή σε περιπτώσεις όπου αυτό θα ήταν μη πρακτικό, δεν διευκρίνιζε αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά έπρεπε να ερμηνεύσει το μη πρακτικό της εφαρμογής ως εμπόδιο μικρής ή μεγάλης σημασίας και δεν παρέθετε κάποιο συγκεκριμένο χειρισμό σε τέτοιες περιπτώσεις·

β) η ΜΕΔ 8 μπορούσε να απαιτήσει ένας υιοθετών για πρώτη φορά να εφαρμόσει δύο διαφορετικές εκδόσεις ενός προτύπου στην περίπτωση που εκδιδόταν νέα έκδοση κατά τη διάρκεια των περιόδων που καλύπτονταν από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με ΔΛΠ και η νέα έκδοση απαγόρευε την αναδρομική εφαρμογή·

γ) η ΜΕΔ 8 δε διευκρίνιζε αν αποφάσεις περί αναδρομικής επιμέτρησης από τον υιοθετούντα για πρώτη φορά έπρεπε να βασίζονται σε αποκτηθείσα εκ των υστέρων γνώση·

δ) υπήρχαν κάποιες αμφιβολίες σχετικά με την αλληλεπίδραση της ΜΕΔ 8 με συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις άλλων προτύπων.

Κύρια χαρακτηριστικά του ΔΠΧΠ

ΕΙΣ2 Το ΔΠΧΠ εφαρμόζεται όταν μία οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά με τη διατύπωση ρητής και ανεπιφύλακτης δήλωσης συμμόρφωσης προς αυτά.

ΕΙΣ3 Γενικά, το ΔΠΧΠ απαιτεί μία οικονομική μονάδα να συμμορφώνεται με κάθε ΔΠΧΠ που ισχύει κατά την ημερομηνία αναφοράς των πρώτων οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ Ειδικότερα, το ΔΠΧΠ απαιτεί στον ισολογισμό έναρξης που καταρτίζει μία οικονομική μονάδα ως σημείο εκκίνησης της λογιστικής της σύμφωνα τα ΔΠΧΠ να:

α) αναγνωρίζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που η αναγνώρισή τους απαιτείται από τα ΔΠΧΠ·

β) μην αναγνωρίζει ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στοιχεία που η αναγνώρισή τους δεν επιτρέπεται από τα ΔΠΧΠ·

γ) επαναταξινομεί στοιχεία τα οποία αναγνωρίστηκαν, με βάση τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, ως συγκεκριμένης κατηγορίας περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, σε διαφορετική κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων ή συστατικών στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, και

δ) να εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

▼**M1**

ΕΙΣ4 Το ΔΠΧΠ παρέχει περιορισμένες εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις αυτές σε συγκεκριμένους τομείς όπου το κόστος της συμμόρφωσης πιθανόν να υπερέβαινε τα οφέλη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΧΠ επίσης απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή των ΔΠΧΠ σε κάποιους τομείς, ιδίως στις περιπτώσεις όπου η αναδρομική εφαρμογή θα απαιτούσε κρίσεις της διοίκησης σχετικά με συνθήκες του παρελθόντος όταν η έκβαση μιας συγκεκριμένης συναλλαγής είναι ήδη γνωστή.

ΕΙΣ5 Το ΔΠΧΠ απαιτεί γνωστοποιήσεις που επεξηγούν τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τα προηγούμενα ΓΠΛΠ στα ΔΠΧΠ, επηρέασε τη δημοσιοποιηθείσα οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής μονάδας.

ΕΙΣ6 Απαιτείται μία οικονομική μονάδα να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αφορούν περίοδο που ξεκινά την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2004. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή.

Μεταβολές από τις προηγούμενες απαιτήσεις

ΕΙΣ7 Όπως η ΜΕΔ 8, το ΔΠΧΠ απαιτεί αναδρομική εφαρμογή στους περισσότερους τομείς. Σε αντίθεση με τη ΜΕΔ 8, το ΔΠΧΠ:

α) περιλαμβάνει καθορισμένες εξαιρέσεις με σκοπό την αποφυγή του κόστους που πιθανόν να υπερέβαινε τα οφέλη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και έναν μικρό αριθμό άλλων εξαιρέσεων για πρακτικούς λόγους·

β) αποσαφηνίζει ότι μία οικονομική μονάδα εφαρμόζει την τελευταία έκδοση των ΔΠΧΠ·

γ) διευκρινίζει πώς οι εκτιμήσεις ενός υιοθετούντος για πρώτη φορά σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ συσχετίζονται με τις εκτιμήσεις που είχαν γίνει για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ·

δ) καθορίζει ότι οι μεταβατικές διατάξεις άλλων ΔΠΧΠ δεν ισχύουν για τον υιοθετούντα για πρώτη φορά·

ε) απαιτεί διευρυμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 1

Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του ΔΠΧΠ είναι να εξασφαλίσει *ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ* και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις για μέρος της περιόδου που αφορά τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:

α) είναι διάφανη για τους χρήστες και συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται·

β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)* και

γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη για τους χρήστες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Μία οικονομική μονάδα εφαρμόζει το ΔΠΧΠ αυτό:

α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και

β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση* για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

3. Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα

▼**M1**

ΔΠΧΠ συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας, αν, για παράδειγμα, η οικονομική μονάδα:

α) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της:

i) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα ΔΠΧΠ,

ii) σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι στις καταστάσεις δεν περιείχετο ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΠ,

iii) στις οποίες περιείχετο ρητή δήλωση για *συμμόρφωση* με κάποια, αλλά όχι με όλα τα ΔΠΧΠ,

iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα ΔΠΧΠ με την εφαρμογή ορισμένων ΔΠΧΠ για τη λογιστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίστατο εθνική διάταξη ή

v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις με συμφωνία ορισμένων επιμέρους ποσών με τα αντίστοιχα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ·

β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής μονάδας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής μονάδας·

γ) κατάρτισε δέσμη πληροφοριακών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* ή

δ) δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.

4. Το παρόν ΔΠΧΠ εφαρμόζεται όταν η οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά. Δεν εφαρμόζεται όταν, για παράδειγμα, μία οικονομική μονάδα:

α) παύει να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις, έχοντας προηγουμένως παρουσιάσει αυτές αλλά και άλλες οικονομικές καταστάσεις που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ·

β) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις το προηγούμενο έτος σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις και οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ ή

γ) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις κατά το προηγούμενο έτος που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ έστω και αν οι ελεγκτές διετύπωσαν παρατήρηση στην έκθεση του ελέγχου τους για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

5. Το παρόν ΔΠΧΠ δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις μεταβολής λογιστικών πολιτικών που έγιναν από οικονομική μονάδα που ήδη εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ Οι μεταβολές αυτές αποτελούν αντικείμενο:

α) των απαιτήσεων σχετικά με μεταβολές επί των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 *Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές* και

β) των συγκεκριμένων μεταβατικών διατάξεων που περιέχονται σε άλλα ΔΠΧΠ.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ

6. Μία οικονομική μονάδα θα καταρτίσει έναν ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Αυτό αποτελεί το σημείο εκκίνησης της λογιστικής της οικονομική μονάδα σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Δεν απαιτείται η παρουσίαση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

▼M1

Λογιστικές πολιτικές

7. **Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Οι λογιστικές πολιτικές αυτές θα συμμορφώνονται με κάθε ΔΠΧΠ που ισχύει κατά την ημερομηνία αναφοράς για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13 έως 34.**

8. Μία οικονομική μονάδα δε θα εφαρμόζει διαφορετικές εκδόσεις των ΔΠΧΠ που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να εφαρμόσει νέο ΔΠΧΠ το οποίο δεν είναι ακόμη υποχρεωτικής εφαρμογής αν επιτρέπεται η ενωρίτερη εφαρμογή του.

Παράδειγμα: Συνεπής εφαρμογή της τελευταίας έκδοσης των ΔΠΧΠ

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ημερομηνία αναφοράς της οικονομικής μονάδας Α των πρώτων οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ είναι η 31η Δεκεμβρίου 2005. Η οικονομική μονάδα Α αποφασίζει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση για ένα μόνο έτος στις οικονομικές καταστάσεις αυτές (βλέπε παράγραφο 36). Κατά συνέπεια, η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ είναι η 1η Ιανουαρίου 2004 (ή ισοδύναμα το κλείσιμο των εργασιών την 31η Δεκεμβρίου 2003). Η Οικονομική Μονάδα Α παρουσίαζε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ σε ετήσια βάση έως την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους, έως και την 31η Δεκεμβρίου 2004.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Η οικονομική μονάδα Α απαιτείται να εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ τα οποία ισχύουν για τις περιόδους που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου 2005 στην:

α) κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ την 1η Ιανουαρίου 2004 και

β) κατάρτιση και παρουσίαση του ισολογισμού της στις 31 Δεκεμβρίου 2005 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών του 2004), της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών για το έτος που λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2005) και των γνωστοποιήσεων (συμπεριλαμβανομένων της συγκριτικής πληροφόρησης του 2004).

Εφόσον νέο ΔΠΧΠ δεν είναι ακόμη υποχρεωτικό αλλά επιτρέπει την ενωρίτερη εφαρμογή του, η οικονομική μονάδα Α επιτρέπεται αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

9. Οι μεταβατικές διατάσεις άλλων ΔΠΧΠ αφορούν μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές μιας οικονομικής μονάδας που χρησιμοποιεί ήδη τα ΔΠΧΠ Δεν εφαρμόζονται από τους υιοθετούντες για πρώτη φορά τα ΔΠΧΠ κατά τη μετάβασή τους σε αυτά, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 27 έως 30.

10. Με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13 έως 34, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ που θα καταρτίσει μία οικονομική μονάδα:

α) θα αναγνωρίσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση απαιτείται από τα ΔΠΧΠ·

β) δεν θα αναγνωρίσει ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις τέτοια των οποίων η αναγνώριση δεν επιτρέπεται από τα ΔΠΧΠ·

γ) θα επαναταξινομήσει περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων που αναγνώρισε ως ενός τύπου τέτοια, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, στο διαφορετικό τύπο που απαιτείται με βάση τα ΔΠΧΠ και

▼M1

δ) θα εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

11. Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιεί μία οικονομική μονάδα στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποίησε κατά την ίδια ημερομηνία εφαρμόζοντας τα προηγούμενα ΓΠΛΠ. Οι προκύπτουσες διαφορές απορρέουν από γεγονότα και συναλλαγές πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Συνεπώς, η οικονομική μονάδα θα αναγνωρίζει τις διαφορές αυτές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή αν αρμόζει, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

12. Το παρόν ΔΠΧΠ καθιερώνει δύο κατηγορίες εξαιρέσεων στην αρχή ότι ο ισολογισμός έναρξης μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα συμμορφώνεται προς κάθε ΔΠΧΠ.

α) οι παράγραφοι 13 έως 25 παρέχουν εξαιρέσεις από κάποιες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΠ·

β) οι παράγραφοι 26 έως 34 απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή κάποιων από τα αναφερόμενα σε άλλα ΔΠΧΠ.

Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΠ

13. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

α) ενοποιήσεις επιχειρήσεων (παράγραφος 15)·

β) εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος (παράγραφοι 16 έως 19)·

γ) παροχές σε εργαζόμενους (παράγραφος 20)·

δ) σωρευμένες διαφορές μετατροπής (παράγραφοι 21 και 22)·

ε) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος 23) και

στ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων κοινού ενδιαφέροντος (παράγραφοι 24 και 25).

Μία οικονομική μονάδα δε θα κάνει αναλογική εφαρμογή αυτών των εξαιρέσεων σε άλλα θέματα.

14. Ορισμένες από τις εξαιρέσεις που ακολουθούν αναφέρονται στην εύλογη αξία. Το ΔΛΠ 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων εξηγεί πως πρέπει να καθορίζονται οι εύλογες αξίες συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις επεξηγήσεις αυτές για τον προσδιορισμό εύλογων αξιών σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΠ εκτός αν ένα άλλο ΔΠΧΠ περιέχει πιο συγκεκριμένη καθοδήγηση σχετικά με τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Οι εύλογες αξίες αυτές θα αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν την ημερομηνία για την οποία προσδιορίστηκαν.

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

15. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις του προσαρτήματος Β για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που αναγνώρισε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως τεκμαιρόμενο κόστος

16. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει στοιχείο των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και να χρησιμοποιήσει αυτήν την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη.

17. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει ως τεκμαιρόμενο κόστος για ένα στοιχείο ενσωμάτων παγίων, την αξία αναπροσαρμογής που έγινε με βάση προηγούμενα ΓΠΛΠ κατά ή πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ εφόσον κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, ή αξία αναπροσαρμογής ήταν γενικά συγκρίσιμη με:

α) την εύλογη αξία ή

β) το κόστος ή το αποσβέσιμο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ προσαρμοσμένο ώστε να αντικατοπτρίζει για παράδειγμα, τις μεταβολές σε γενικό ή συγκεκριμένο δείκτη τιμών.

▼M1

18. Οι επιλογές των παραγράφων 16 και 17 εφαρμόζονται και σε:

α) επενδύσεις σε ακίνητα, αν μία οικονομική μονάδα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα και

β) άυλα περιουσιακά στοιχεία που ικανοποιούν:

i) τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (συμπεριλαμβανομένης της αξιόπιστης επιμέτρησης του αρχικού κόστους) και

ii) τα κριτήρια που παρατίθενται στο ΔΛΠ 38 για την αναπροσαρμογή (συμπεριλαμβανομένου του κριτηρίου της ύπαρξης μιας ενεργού αγοράς).

Μία οικονομική μονάδα δε θα εφαρμόσει τις επιλογές αυτές σε άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

19. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να έχει καθορίσει τεκμαιρόμενο κόστος με βάση προηγούμενα ΓΠΛΠ για κάποια ή όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας, επιμετρώντας αυτά στην εύλογη αξία τους σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία λόγω κάποιου γεγονότος όπως μία ιδιωτικοποίηση ή αρχική δημόσια προσφορά. Μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοιες επιμετρήσεις, που καθορίζονται από γεγονότα, της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, ως τεκμαιρόμενο κόστος για τους σκοπούς εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

Παροχές σε εργαζομένους

20. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους, μία οικονομική μονάδα μπορεί να επιλέξει την προσεγγιστική μέθοδο που αφήνει ένα «περιθώριο» για τη μη αναγνώριση κάποιων από τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες. Η αναδρομική εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαιτεί μία οικονομική μονάδα να υποδιαιρέσει τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες από την έναρξη του προγράμματος παροχής μέχρι την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ στο αναγνωρισμένο και μη αναγνωρισμένο τμήμα τους. Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει όλα τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, ακόμη και αν επιλέξει να εφαρμόσει την προσεγγιστική μέθοδο για μεταγενέστερα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της επιλογής αυτής θα τη χρησιμοποιήσει για όλα τα προγράμματα παροχών.

Σωρευμένες διαφορές μετατροπής

21. Το ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις τιμές Συναλλάγματος απαιτεί μία οικονομική μονάδα:

α) να κατηγοριοποιήσει ορισμένες διαφορές μετατροπής ως ιδιαίτερο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, και

β) κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό να μεταφέρει τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που αφορούν την εν λόγω εκμετάλλευση (συμπεριλαμβανομένων, αν συντρέχουν, των κερδών και ζημιών από τα σχετικά στοιχεία αντιστάθμισης κινδύνου) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση αυτής της εκμετάλλευσης.

22. Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της εξαίρεσης αυτής:

α) οι σωρευμένες διαφορές μετατροπής για όλες τις εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό θεωρούνται ότι είναι μηδενικές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και

β) στο κέρδος ή τη ζημία μεταγενέστερης διάθεσης οποιασδήποτε εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν θα περιλαμβάνονται διαφορές μετατροπής που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα Δ ΧΠ και θα περιλαμβάνονται μεταγενέστερες διαφορές μετατροπής.

Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα

23. Το ΔΛΠ 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση απαιτεί μία οικονομική μονάδα να διαχωρίσει ένα σύνθετο χρηματοπιστωτικό μέσο κατά τη σύναψη της συναλλαγής στις ξεχωριστές συνιστώσες του της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον η αναδρομική εφαρμογή του ΔΛΠ 32

▼M1

συνίσταται στο διαχωρισμό δύο τμημάτων στα ίδια κεφάλαια. Το πρώτο τμήμα περιλαμβάνεται στα κέρδη εις νέον και αντιπροσωπεύει τους σωρευμένους δεδουλευμένους τόκους επί της συνιστώσας της υποχρέωσης. Το άλλο τμήμα αντιπροσωπεύει το αρχικά καθορισμένο τμήμα των ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΠ δεν απαιτείται ο υιοθετών για πρώτη φορά να διαχωρίσει τα δύο αυτά μέρη εφόσον το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Απαιτήσεις και υποχρεώσεις θυγατρικών επιχειρήσεων συγγενών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων κοινού συμφέροντος

24. Αν μία θυγατρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά σε χρόνο μεταγενέστερο από αυτόν της μητρικής της, η θυγατρική, στις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις της, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της:

α) είτε στα ποσά που θα περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, με αναφορά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ της μητρικής, ως εάν δεν είχαν γίνει οι προσαρμογές για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων και για σκοπούς ενοποίησης των επιχειρήσεων που συντελέστηκε με την απόκτηση της θυγατρικής από τη μητρική, ή

β) είτε στα ποσά που προσδιορίζονται κατά τις λοιπές απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΠ με αναφορά στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ της θυγατρικής. Τα ποσά αυτά θα μπορούσαν να διαφέρουν από τα προσδιοριζόμενα κατά τα παραπάνω με στοιχείο α)

i) όταν οι εξαιρέσεις του παρόντος ΔΠΧΠ οδηγούν σε επιμετρήσεις που εξαρτώνται από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ,

ii) όταν οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής διαφέρουν από αυτές των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα η θυγατρική μπορεί να χρησιμοποιεί το βασικό χειρισμό του ΔΛΠ 16 Ενσώματα Πάγια, ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί τον εναλλακτικό χειρισμό.

25. Πάντως, αν μία οικονομική μονάδα γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά μεταγενέστερα από τη θυγατρική της (ή τη συγγενή οικονομική μονάδα ή την κοινού ενδιαφέροντος οικονομική μονάδα) η οικονομική μονάδα αυτή, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινού ενδιαφέροντος οικονομικής μονάδας) στα ποσά των εξατομικευμένων οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινού ενδιαφέροντος οικονομικής μονάδας) μετά τις προσαρμογές για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης και τις προσαρμογές για τις επιδράσεις από την ενοποίηση επιχειρήσεων που συντελέστηκε με την απόκτηση της θυγατρικής. Ομοίως, εάν μία μητρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά, για τις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις της, ενωρίτερα ή αργότερα από ό,τι για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, θα επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στα ίδια ποσά και για τα δύο είδη των οικονομικών καταστάσεων με εξαίρεση τις προσαρμογές για σκοπούς συντάξεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΠ

26. Το παρόν ΔΠΧΠ απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα ΔΠΧΠ σχετικά με:

α) την ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφος 27)·

β) τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου (παράγραφοι 28 έως 30) και

γ) τις εκτιμήσεις (παράγραφοι 31 έως 34).

Ανάκληση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

27. Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει εφεξής τις απαιτήσεις περί ανάκλησης της αναγνώρισης του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 39. Με άλλα λόγια, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά ανεκάλεσε την αναγνώριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ σε οικονομικό έτος που ξεκίνησε πριν από την 1η Ιανουαρίου 2001, δεν θα

▼M1

αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις αυτές σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (εκτός εάν η αναγνώρισή τους δικαιολογείται από μεταγενέστερη συναλλαγή ή γεγονός). Σε κάθε περίπτωση, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα:

α) αναγνωρίσει κάθε παράγωγο και άλλο οικονομικό ενδιαφέρον, όπως άσκηση δικαιωμάτων και εκπλήρωση υποχρεώσεων, που διατηρήθηκαν μετά τη συναλλαγή που οδήγησε στην ανάκληση της αναγνώρισης και συνεχίζουν να υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, και

β) περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομική μονάδα ειδικού σκοπού (ΟΕΣ) που ελέγχει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, ακόμη και στην περίπτωση που οι ΟΕΣ υπήρχαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ ή έχουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ ανακλήθηκε η αναγνώρισή τους.

Λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου

28. Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, μία οικονομική μονάδα:

α) θα επιμετρήσει κάθε παράγωγο στην εύλογη αξία και

β) θα απαλείψει όλα τα αναβαλλόμενα κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από παράγωγα που απεικονίζονταν, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

29. Μία οικονομική μονάδα δε θα απεικονίσει στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ σχέση αντιστάθμισης κινδύνου οποιουδήποτε τύπου η οποία δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (για παράδειγμα, πολλές σχέσεις αντιστάθμισης κινδύνου όπου το μέσο αντιστάθμισης έχει τη φύση ενός ταμειακού διαθεσίμου ή δικαιώματος προαίρεσης· όπου το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι μία καθαρή θέση· ή όπου η αντιστάθμιση κινδύνου καλύπτει κίνδυνο επιτοκίου σε επένδυση που διακρατείται έως τη λήξη της). Ωστόσο, αν μία οικονομική μονάδα έχει επιλέξει μια καθαρή θέση ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ, μπορεί να επιλέξει, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, ένα συστατικό στοιχείο αυτής της καθαρής θέσης ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, εφόσον αυτό γίνει έως την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

30. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 39 σε όλες τις άλλες σχέσεις αντιστάθμισης κινδύνου που υφίστατο κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Εκτιμήσεις

31. **Οι εκτιμήσεις μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης σε αυτά θα είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις που έγιναν για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ (μετά τις προσαρμογές για την απεικόνιση οποιωνδήποτε διαφορών στις λογιστικές πολιτικές, εκτός αν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις αυτές ήταν λανθασμένες.**

32. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις εκτιμήσεις που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Σύμφωνα με την παράγραφο 31, η οικονομική μονάδα θα αντιμετωπίσει τη λήψη των πληροφοριών αυτών με τον ίδιο τρόπο όπως για τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού για τα οποία δεν απαιτείται οποιαδήποτε προσαρμογή. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι η ημερομηνία μετάβασης μιας οικονομικής μονάδας στα ΔΠΧΠ είναι η 1η Ιανουαρίου 2004 και νέες πληροφορίες στις 15 Ιουλίου 2004 απαιτούν την αναθεώρηση μιας εκτίμησης που έγινε σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ στις 31 Δεκεμβρίου 2003. Η οικονομική μονάδα δεν θα απεικονίσει τις νέες πληροφορίες στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (εκτός αν οι εκτιμήσεις απαιτούν προσαρμογή για οποιεσδήποτε διαφορές στις λογιστικές πολιτικές ή υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες). Όμως, η οικονομική μονάδα θα παρουσιάσει τη νέα πληροφόρηση στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της (ή, αν αρμόζει, ως άλλη μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων) για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2004.

33. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να απαιτείται να κάνει εκτιμήσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, οι

▼M1

οποίες δεν απαιτούνταν να γίνουν κατά την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ. Προκειμένου να υπάρξει συνέπεια με το ΔΛΠ 10, οι εκτιμήσεις αυτές, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, θα απεικονίζουν τις συνθήκες που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Ειδικότερα, οι εκτιμήσεις, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, τρεχουσών τιμών της αγοράς, τιμών επιτοκίων ή τιμών συναλλάγματος, θα απεικονίζουν τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία εκείνη.

34. Οι παράγραφοι 31 έως 33 εφαρμόζονται για τον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Εφαρμόζονται επίσης για την περίοδο που παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία περίπτωση η αναφορά στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ αντικαθίσταται με αναφορά στο τέλος της περιόδου για την οποία παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

35. Το παρόν ΔΠΧΠ δεν παρέχει εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΠ σε θέματα παρουσίασης και γνωστοποιήσεων.

Συγκριτική πληροφόρηση

36. Με σκοπό τη συμμόρφωση με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας θα περιέχουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, για ένα τουλάχιστον έτος.

37. Μερικές επιχειρήσεις παρουσιάζουν συνοπτικά ιστορικά δεδομένα για περιόδους πριν από την πρώτη περίοδο κατά την οποία παρουσιάζουν πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ Το παρόν ΔΠΧΠ δεν απαιτεί τα δεδομένα αυτά να είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΠΧΠ που αναφέρονται στην επιμέτρηση και αναγνώριση στοιχείων. Επιπρόσθετα, ορισμένες οικονομικές μονάδες παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ καθώς και τη συγκριτική πληροφόρηση που απαιτείται από το ΔΛΠ 1. Σε οποιεσδήποτε οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν περιλήψεις ιστορικών δεδομένων ή συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, μία οικονομική μονάδα:

α) θα επισημαίνει με τον πλέον εμφανή τρόπο ότι η πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ δεν έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, και

β) θα γνωστοποιήσει τη φύση των βασικών προσαρμογών που θα απαιτούντο για τη συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΠ. Δεν είναι αναγκαίο μία οικονομική μονάδα να ποσοστικοποιήσει τις προσαρμογές αυτές.

Επεξηγήσεις σχετικές με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ

38. **Μία οικονομική μονάδα θα επεξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τα προηγούμενα ΓΠΛΠ στα ΔΠΧΠ επηρέασε τη δημοσιοποιημένη οικονομική θέση, χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της.**

Συμφωνίες

39. Για τη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 38, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μιας οικονομικής μονάδας θα περιλαμβάνουν:

α) συμφωνίες των κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις ακόλουθες ημερομηνίες:

i) την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, και

ii) τη λήξη της τελευταίας περιόδου που δημοσιοποιήθηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ·

β) συμφωνία του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ που δημοσιοποιήθηκε για την τελευταία περίοδο των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας με αυτά που προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για την ίδια περίοδο, και

▼M1

γ) εάν η οικονομική μονάδα ανεγνώρισε ή αντέστρεψε την αναγνώριση οποιασδήποτε ζημιάς απομείωσης για πρώτη φορά κατά την κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τις γνωστοποιήσεις που θα απαιτούσε το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, εάν η οικονομική μονάδα είχε αναγνωρίσει τις εν λόγω ζημίες απομείωσης ή είχε αναστρέψει την αναγνώρισή τους κατά την περίοδο που αρχίζει την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

40. Οι συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) θα παρέχουν επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να κατανοήσουν τις σημαντικές προσαρμογές στον ισολογισμό και την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Εάν μία οικονομική μονάδα παρουσίασε κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ της, θα παράσχει επίσης επεξηγήσεις για τις προσαρμογές στην κατάσταση ταμιακών ροών.

41. Εφόσον μία οικονομική μονάδα λάβει γνώση λαθών που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ, στις συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) θα γίνεται διάκριση μεταξύ της διόρθωσης αυτών των λαθών και την μεταβολή σε λογιστική πολιτική.

42. Το ΔΛΠ 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές δεν έχει ως αντικείμενο τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που υπάρχουν όταν μία οικονομική μονάδα υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά. Συνεπώς, οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 για γνωστοποιήσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές δεν εφαρμόζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που μία οικονομική μονάδα καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

43. Εάν μία οικονομική μονάδα δεν δημοσιοποίησε οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με ΔΠΧΠ θα γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.

Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρομένου κόστους

44. Εάν μία οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί την εύλογη αξία ως τεκμαιρόμενο κόστος στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, για στοιχείο των ενσώματων παγίων, επένδυση σε ακίνητα ή άυλο περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παραγράφους 16 και 18), για κάθε κονδύλι του ισολογισμού έναρξης σύμφωνα με ΔΠΧΠ, στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα γνωστοποιούνται:

α) το σύνολο των εύλογων αξιών αυτών και

β) η συνολική προσαρμογή στης λογιστικές αξίες που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με προηγούμενα ΓΠΛΠ.

Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

45. Εφόσον μία οικονομική μονάδα παρουσιάσει μια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για μέρος της περιόδου που καλύφθηκε από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ προκειμένου να συμμορφωθεί με τα οριζόμενα στην παράγραφο 38, θα πρέπει πέραν των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 να συμμορφωθεί και με τα επόμενα:

α) Εφόσον μία οικονομική μονάδα παρουσίασε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση για τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους, κάθε τέτοια ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες συμφωνίες:

i) των ιδίων κεφαλαίων της σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ στη λήξη της εν λόγω συγκρίσιμης ενδιάμεσης περιόδου με τα ίδια κεφάλαιά της σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, της ημερομηνίας εκείνης, και

ii) του κέρδους ή της ζημίας σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ για εκείνη τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο (της περιόδου και σωρευτικά έως το τέλος της περιόδου) με το κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για την περίοδο εκείνη·

β) Εκτός των συμφωνιών που απαιτούνται από το στοιχείο α), η πρώτη ενδιάμεση οικονομική κατάσταση μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 για μέρος της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, θα περιέχει τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β) (συμπληρωμένες με τις λεπτομέρειες που απαιτούνται από τις παραγράφους 40 και 41) ή μια παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο το οποίο περιέχει τις συμφωνίες αυτές.

▼**M1**

46. Το ΔΛΠ 34 απαιτεί το ελάχιστο των γνωστοποιήσεων, με βάση την παραδοχή ότι οι χρήστες των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων έχουν πρόσβαση και στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, το ΔΛΠ 34 απαιτεί επίσης η οικονομική μονάδα να γνωστοποιεί «κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για μία κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου». Συνεπώς, αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν γνωστοποίησε πληροφορίες που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου, στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, στην ενδιάμεση οικονομική κατάσταση θα γνωστοποιούνται οι πληροφορίες αυτές ή θα περιλαμβάνεται μία παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που περιέχει τις πληροφορίες αυτές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

47. Μία οικονομική μονάδα θα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΠ εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ αφορούν περίοδο που ξεκίνησε από την 1η Ιανουαρίου 2004. Η ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ μίας οικονομικής μονάδας αφορούν περίοδο που ξεκίνησε πριν την 1η Ιανουαρίου 2004 και η οικονομική μονάδα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΠ αντί της ΜΕΔ 8 Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο, θα γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

▼**M1**

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΠ.

Ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ	Η αρχή της παλαιότερης περιόδου για την οποία μία οικονομική μονάδα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
Τεκμαιρόμενο κόστος	Ποσό το οποίο χρησιμοποιείται ως υποκατάστατο καθορισμού του κόστους ή του αποσβέσιμου κόστους σε μία δεδομένη ημερομηνία. Η μεταγενέστερη απόσβεση βασίζεται στην υπόθεση ότι η οικονομική μονάδα είχε αρχικά αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση στη δεδομένη ημερομηνία και ότι το κόστος τους ήταν ίσο με το τεκμαιρόμενο κόστος.
Εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί στα πλαίσια μια συναλλαγής μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών αγοράς ώστε η παροχή του ενός να είναι ισοδύναμη της αντιπαροχής του άλλου και αντιστρόφως.
Πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες μία οικονομική μονάδα υιοθετεί τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), με μία ρητή και ανεπιφύλακτα δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΠ.
Ο υιοθετών για πρώτη φορά	Μία οικονομική μονάδα που παρουσιάζει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)	Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ). Περιλαμβάνουν: α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης· β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και γ) Διερμηνείες που εκπονήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΑ), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ) και που υιοθετήθηκαν από το ΣΔΛΠ.
Ισολογισμός έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	Ο ισολογισμός μιας οικονομικής μονάδας (δημοσιοποιημένος ή μη) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.
Προηγούμενα ΓΠΛΠ	Η λογιστική βάση που ο υιοθετών για πρώτη φορά χρησιμοποιούσε αμέσως πριν υιοθετήσει τα ΔΠΧΠ.
Ημερομηνία αναφοράς	Η λήξη της τελευταίας περιόδου που καλύφθηκε από οικονομικές καταστάσεις ή από ενδιάμεση οικονομική κατάσταση.

▼**M1**

Προσάρτημα Β

Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΠ.

Β1 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΛΠ 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων σε παρελθούσες ενοποιήσεις επιχειρήσεων (ενοποιήσεις επιχειρήσεων που έγιναν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ). Ωστόσο, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επαναπροσδιορίσει οποιαδήποτε ενοποίηση επιχειρήσεων ώστε να εφαρμοσθούν τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 22, θα επαναπροσδιορίσει όλες τις μεταγενέστερες ενοποιήσεις επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να επαναπροσδιορίζει μία ενοποίηση επιχειρήσεων που έγινε στις 30 Ιουνίου 2002, θα επαναπροσδιορίσει και όλες τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που έγιναν μεταξύ της 30ης Ιουνίου και της ημερομηνίας μετάβασης προς τα ΔΠΧΠ.

Β2 Εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΛΠ 22 σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων, τούτο θα συνεπάγεται τα ακόλουθα:

α) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα διατηρήσει τον ίδιο τύπο ενοποίησης επιχειρήσεων (ως απόκτηση από τον κατά νόμο αποκτώντα, αντίστροφη απόκτηση από την κατά νόμο αποκτούμενη ή συνένωση συμφερόντων), με αυτόν που απεικονίστηκε η ενοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ.

β) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του που αποκτήθηκαν ή αναλήφθηκαν σε κάποια παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων με εξαίρεση:

i) ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που η αναγνώρισή τους ανακλήθηκε σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ (βλέπε παράγραφο 27), και

ii) περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης και της τυχόν υπεραξίας, και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωρισθεί στον ενοποιημένο ισολογισμό του αποκτώντα τον καταρτισμένο σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ και που επίσης δεν θα ικανοποιούσαν τα κριτήρια για την αναγνώρισή τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στον εξατομικευμένο ισολογισμό της αποκτώμενης επιχείρησης [βλέπε παράγραφο Β2 στοιχεία στ) έως θ)].

Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίσει κάθε προκύπτουσα μεταβολή αναπροσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλο κατάλληλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων), εκτός αν η μεταβολή είναι αποτέλεσμα της αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας [βλέπε παράγραφο Β2 στοιχείο ζ) σημείο i)].

γ) Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα περιλάβει στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κάθε στοιχείο που είχε αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ και που δεν ικανοποιεί τα κριτήρια για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα λογιστικοποιήσει την προκύπτουσα μεταβολή ως ακολούθως:

i) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να είχε κατηγοριοποιήσει μία παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων ως απόκτηση και να είχε αναγνωρίσει ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ένα στοιχείο που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία. Θα πρέπει να επαναταξινομήσει το στοιχείο αυτό (και αν υπάρχουν, τον αντιστοιχούντα αναβαλλόμενο φόρο και τα δικαιώματα μειοψηφίας) ως μέρος της υπεραξίας (εκτός αν αφαίρεσε το κονδύλι της υπεραξίας απευθείας από το κονδύλι των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, [βλέπε παράγραφο Β2 στοιχείο ζ) σημείο i) και Β2 στοιχείο θ)].

ii) Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αναγνωρίζει κάθε άλλη προκύπτουσα μεταβολή στα κέρδη εις νέον ([1]).

([1]) Οι μεταβολές αυτές περιλαμβάνουν και επαναταξινομήσεις από ή σε κονδύλια άυλων περιουσιακών στοιχείων εάν η υπεραξία δεν είχε αναγνωρισθεί, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ ως περιουσιακό στοιχείο. Αυτό συμβαίνει αν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, η οικονομική μονάδα α) αφαίρεσε την υπεραξία απευθείας από τα ίδια κεφάλαια ή β) δε χειρίστηκε την ενοποίηση επιχειρήσεων ως απόκτηση.

▼M1

δ) Τα ΔΠΧΠ απαιτούν μεταγενέστερη επιμέτρηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε βάση διαφορετική από αυτήν που στηρίζεται στο αρχικό κόστος, όπως είναι η εύλογη αξία. Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα επιμετρήσει, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις αυτές σε αυτή την άλλη βάση, έστω και αν η απόκτηση ή ανάληψή τους έγινε σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων. Θα αναγνωρίσει οποιαδήποτε μεταβολή προκύψει στη λογιστική αξία τους αναμορφώνοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, αν τούτο κρίνεται σκόπιμο) αντί στο κονδύλιο της υπεραξίας.

ε) Αμέσως μετά την ενοποίηση επιχειρήσεων, η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε αυτή σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ θα είναι το τεκμαιρόμενο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Αν τα ΔΠΧΠ απαιτούν σε μεταγενέστερη ημερομηνία, την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αυτών με βάση το κόστος, αυτό το τεκμαιρόμενο κόστος θα αποτελέσει τη βάση για τη βασισμένη στο κόστος απόσβεση από την ημερομηνία της ενοποίησης επιχειρήσεων.

στ) Αν περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε ή υποχρέωση που αναλήφθηκε σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων δεν είχε αναγνωρισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, το τεκμαιρόμενο κόστος στον ισολογισμό έναρξης, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ δεν είναι μηδενικό. Αντίθετα, ο αποκτών θα τα αναγνωρίσει και θα τα επιμετρήσει στον ενοποιημένο ισολογισμό του στη βάση που θα απαιτούσαν τα ΔΠΧΠ στον εξατομικευμένο ισολογισμό του αποκτώμενου. Παράδειγμα: Αν ο αποκτών σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ δεν είχε κεφαλαιοποιήσει χρηματοδοτικές μισθώσεις που αποκτήθηκαν σε παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων, θα κεφαλαιοποιήσει τις μισθώσεις αυτές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, όπως το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις θα απαιτούσε να κάνει ο αποκτώμενος στον εξατομικευμένο ισολογισμό του καταρτισμένο σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Αντιστρόφως, αν σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση είχε συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας αλλά σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 θα αναγνωριζόταν ως ξεχωριστό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση παραμένει ως συστατικό στοιχείο της υπεραξίας εκτός αν τα ΔΠΧΠ θα απαιτούσαν διακεκριμένη αναγνώρισή τους στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου.

ζ) Η λογιστική αξία της υπεραξίας, στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ θα είναι η λογιστική αξία που υπολογίζεται με την εφαρμογή των προηγούμενων ΓΠΛΠ, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, αφού γίνουν οι ακόλουθες τρεις προσαρμογές:

i) Αν απαιτείται από την εφαρμογή της παραπάνω παραγράφου Β2 στοιχείο γ) σημείο i), ο υιοθετών για πρώτη φορά θα αυξήσει τη λογιστική αξία του κονδυλίου της υπεραξίας όταν επαναταξινομεί ένα στοιχείο που, με την εφαρμογή των προηγουμένων ΓΠΛΠ, αναγνώρισε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως αν από την εφαρμογή της παραγράφου Β2 στοιχείο στ) ο υιοθετών για πρώτη φορά είναι υποχρεωμένος να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ συναθροίζετο στο κονδύλιο της υπεραξίας, αυτός θα μειώσει αναλόγως τη λογιστική αξία της υπεραξίας (και, αν χρειάζεται, θα προσαρμόσει τα κονδύλια του αναβαλλόμενου φόρου και των δικαιωμάτων μειοψηφίας).

ii) Ένα ενδεχόμενο γεγονός που επηρεάζει το τίμημα σε μια προγενέστερη ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να έχει επέλθει πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Αν μπορεί να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της ενδεχομένης προσαρμογής και η συναφής καταβολή του ποσού αυτού είναι πιθανή, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας με το ποσό αυτό. Ομοίως, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στην περίπτωση που έχει γίνει η αναγνώριση της ενδεχόμενης προσαρμογής αλλά το ποσό της δεν μπορεί πλέον αν επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο ή η καταβολή του συναφούς ποσού δεν είναι πιθανή.

iii) Ανεξάρτητα από την ύπαρξη κάποιας ένδειξης ότι η υπεραξία μπορεί να έχει απομειωθεί, ο υιοθετών για πρώτη φορά θα εφαρμόσει το ΔΛΠ 36 Απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων για να ελέγξει την απομείωση της υπεραξίας την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ και αναγνωρίσει τυχόν ζημία που προκύπτει από την απομείωση, στα κέρδη εις νέο (ή αν απαιτείται από το ΔΛΠ 36 στο πλεόνασμα της αναπροσαρμογής).

▼**M1**

Ο έλεγχος για την απομείωση θα γίνει βασισμένος στις συνθήκες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

η) Δεν θα γίνει καμιά άλλη προσαρμογή στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Για παράδειγμα, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν θα αναθεωρήσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας:

i) για να μη συμπεριλάβει έξοδα ερευνών και ανάπτυξης σε εξέλιξη που αποκτήθηκαν σε αυτή την ενοποίηση επιχειρήσεων (εκτός αν το σχετικό άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισής του σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 στις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου,

ii) για να αναπροσαρμόσει αποσβέσεις της υπεραξίας,

iii) για να αναστρέψει προσαρμογές στην υπεραξία που δεν επιτρέπονται από το ΔΛΠ 22 αλλά έγιναν με βάση τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, μεταξύ της ημερομηνίας της ενοποίησης επιχειρήσεων και της ημερομηνίας μετάβασης στα ΔΠΧΠ, ως αποτέλεσμα προσαρμογών στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

θ) Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνώρισε, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, την υπεραξία ως μειωτικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων:

i) δεν θα αναγνωρίσει αυτήν την υπεραξία στον ισολογισμό έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Επίσης δεν θα μεταφέρει αυτή την υπεραξία στο λογαριασμό αποτελεσμάτων στην περίπτωση που διαθέσει τη θυγατρική ή στην περίπτωση που απομειωθεί η αξία της επένδυσης στη θυγατρική,

ii) προσαρμογές που προέρχονται από τη μεταγενέστερη επέλευση ενδεχόμενων γεγονότων και επηρεάζουν το τίμημα θα αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια.

ι) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να μην είχε περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που είχε συντάξει σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, μία θυγατρική που αποκτήθηκε σε μία παρελθούσα ενοποίηση επιχειρήσεων (για παράδειγμα, επειδή η μητρική δεν θεωρούσε, σύμφωνα με τα προηγούμενα ΓΠΛΠ, την άλλη ως θυγατρική ή επειδή δεν συνέτασσε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις). Ο υιοθετών για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής στα ποσά που θα απαιτούσε η εφαρμογή των ΔΠΧΠ για τη σύνταξη του ισολογισμού της θυγατρικής. Η τεκμαιρομένη υπεραξία ισούται με τη διαφορά, την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ μεταξύ:

i) του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής σε αυτές τις προσαρμοσμένες λογιστικές αξίες και

ii) του κόστους της επένδυσης στη θυγατρική που απεικονίζεται στις εξατομικευμένες οικονομικές καταστάσεις της μητρική.

ια) Η επιμέτρηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας και του αναβαλλόμενου φόρου είναι επακόλουθο της επιμέτρησης των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω προσαρμογές στα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις έχουν επίδραση στα δικαιώματα μειοψηφίας και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Β3 Οι εξαιρέσεις που αναφέρονται σε παρελθούσες ενοποιήσεις επιχειρήσεων εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις παρελθουσών αποκτήσεων συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις και σε επιχειρήσεις κοινού ενδιαφέροντος.

Β4 Επιπρόσθετα, η επιλεγείσα ημερομηνία για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου Β1 εφαρμόζεται εξίσου για όλες αυτές τις αποκτήσεις συμμετοχών.

▼**M1**

Προσάρτημα Γ

Διορθώσεις σε άλλα ΔΠΧΠ

Οι μεταβολές σε αυτό το προσάρτημα αποκτούν ισχύ για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους με έναρξη την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2004. Αν μία οικονομική μονάδα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΠ για μια προγενέστερη περίοδο, αυτές οι διορθώσεις έχουν ισχύ και για αυτήν την προγενέστερη περίοδο.

Γ1 Αυτό το ΔΠΧΠ αντικαθιστά την ΜΕΔ-8 Πρώτη Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο.

Γ2 Αυτό το ΔΠΧΠ τροποποιεί την παράγραφο 172 στοιχείο η) του ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα: Καταχώριση και Αποτίμηση ως εξής:

«η) αν μια τιτλοποίηση, μεταβίβαση, ή άλλη συναλλαγή αντιστροφής μη αναγνώρισης έγινε πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται αρχικά, η λογιστική αντιμετώπιση για αυτή τη συναλλαγή δεν πρέπει να αλλάξει αναδρομικά για να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου. Πάντως, αυτό δεν εξαιρεί έναν μεταβιβάζοντα από το να συμμορφωθεί στις απαιτήσεις:

i) να αναγνωρίζει όλα τα παράγωγα ή άλλα οικονομικά συμφέροντα όπως άσκηση δικαιωμάτων ή εκπλήρωση υποχρεώσεων εξυπηρέτησης που διατηρήθηκαν μετά τη συναλλαγή αυτή τα οποία πληρούν τα χαρακτηριστικά αναγνώρισης σύμφωνα με αυτό το πρότυπο ή άλλα ΔΠΧΠ, και

ii) να συμπεριλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όλες τις οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού που ελέγχονται από το μεταβιβάζοντα (βλέπε ΜΕΔ-12 Ενοποίηση — Οικονομικές Μονάδες Ειδικού Σκοπού).»

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-10

Κρατική υποστήριξη — καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί όπως οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ. Οι Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 20, «λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης».

Θέμα

1. Σε μερικές χώρες η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις μπορεί να αποσκοπεί στην ενθάρρυνση ή μακροχρόνια στήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είτε σε ορισμένες περιοχές είτε σε επιχειρηματικούς τομείς. Οι προϋποθέσεις λήψης τέτοιας υποστήριξης μπορεί να μη σχετίζονται συγκεκριμένα με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιας υποστήριξης είναι μεταβιβάσεις πόρων από το Κράτος στις επιχειρήσεις οι οποίες:

   (α) λειτουργούν σε ένα συγκεκριμένο κλάδο,

   (β) συνεχίζουν να λειτουργούν σε πρόσφατα ιδιωτικοποιημένους κλάδους, ή

   (γ) αρχίζουν ή συνεχίζουν να διεξάγουν τις εργασίες τους σε υποανάπτυκτες περιοχές.

2. Το θέμα είναι αν και κατά πόσο τέτοια κρατική υποστήριξη είναι μία «κρατική επιχορήγηση» μέσα στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 20 και συνεπώς πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό.

Ομόφωνη αποδοχή

3. Η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις, πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά αφορώντες στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης, εκτός από την υποχρέωση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή κλαδικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

   Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Ιανουάριος 1998.

   Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 1η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

▼M5

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-12

Ενοποίηση — οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 27, «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις».

Θέμα

1. Μία οικονομική μονάδα μπορεί να δημιουργείται για να επιτελέσει ένα περιορισμένο και σαφώς ορισμένο αντικειμενικό σκοπό (π.χ. να πραγματοποιήσει μία μίσθωση, δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης ή

▼B

τιτλοποίηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Μία Οικονομική μονάδα Ειδικού Σκοπού [ΜΕΣ] μπορεί να λάβει τη μορφή μιας εταιρείας, καταπιστεύματος, συνεταιρισμού ή μιας μη εταιρικής μορφής οικονομικής μονάδας. Οι ΜΕΣ συχνά δημιουργούνται με νομικές διευθετήσεις που θέτουν αυστηρούς και μερικές φορές μόνιμους περιορισμούς στις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων του διοικητικού συμβουλίου τους, διαχειριστή ή διευθυντή πάνω στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της ΜΕΣ Συχνά, αυτές οι διατάξεις καθορίζουν ότι η πολιτική που καθοδηγεί τις συνεχείς δραστηριότητες της ΜΕΣ δεν μπορεί να τροποποιηθεί από άλλους, εκτός ίσως από τους ιδρυτές ή χρηματοδότες της (δηλαδή, λειτουργούν με τον αποκαλούμενο «αυτόματο πιλότο»).

2. Ο χρηματοδότης (ή η επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας έχει δημιουργηθεί η ΜΕΣ) συχνά μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία στην ΜΕΣ, αποκτά το δικαίωμα να χρησιμοποιεί περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την ΜΕΣ ή εκτελεί υπηρεσίες για την ΜΕΣ, ενώ άλλα μέρη («Κεφαλαιοδότες») μπορεί να παρέχουν την κεφαλαιοδότηση στην ΜΕΣ Μία επιχείρηση που συναλλάσσεται με μία ΜΕΣ (συχνά ο ιδρυτής ή χρηματοδότης) μπορεί στην ουσία να ελέγχει την ΜΕΣ

3. Ένα δικαίωμα χρήσης ή εκμετάλλευσης σε μία ΜΕΣ μπορεί, για παράδειγμα, να λάβει τη μορφή ενός χρεωστικού τίτλου, ενός συμμετοχικού τίτλου, ενός δικαιώματος συμμετοχής, ενός υπολειπόμενου δικαιώματος ή μιας μίσθωσης. Μερικά δικαιώματα χρήσης ή εκμετάλλευσης μπορεί απλώς να παρέχουν στον κάτοχο ένα καθορισμένο ή δηλωμένο ποσοστό απόδοσης, ενόσω άλλα δίδουν στον κάτοχο δικαιώματα ή προσβάσεις σε άλλα μελλοντικά οικονομικά οφέλη των δραστηριοτήτων της ΜΕΣ Στις περισσότερες περιπτώσεις, ο ιδρυτής ή χρηματοδότης (ή η επιχείρηση για λογαριασμό της οποίας δημιουργήθηκε η ΜΕΣ) διατηρεί ένα σημαντικό δικαίωμα χρήσης ή εκμετάλλευσης στις δραστηριότητες της ΜΕΣ, μολονότι μπορεί να κατέχει μικρό τμήμα ή καθόλου των ιδίων κεφαλαίων της ΜΕΣ

4. Το ΔΛΠ 27 απαιτεί την ενοποίηση οικονομικών μονάδων που ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις. Όμως, το Πρότυπο δεν παρέχει ρητές οδηγίες για την ενοποίηση των ΜΕΣ

5. Το θέμα είναι κάτω από ποιες συνθήκες μία επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί μια ΜΕΣ

6. Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή προγράμματα αποζημιώσεων με συμμετοχικούς τίτλους.

7. Μία μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από μία επιχείρηση σε μία ΜΕΣ μπορεί να έχει τις ιδιότητες μιας πώλησης από αυτή την επιχείρηση. Ακόμη και αν η μεταβίβαση έχει τις ιδιότητες μιας πώλησης, οι διατάξεις του ΔΛΠ 27 και αυτής της διερμηνείας μπορεί να σημαίνουν ότι η επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί την ΜΕΣ Η παρούσα διερμηνεία δεν αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες η μέθοδος πώλησης πρέπει να εφαρμόζεται για την επιχείρηση ή η απάλειψη των συνεπειών μιας τέτοιας πώλησης πάνω στην ενοποίηση.

Ομόφωνη αποδοχή

8. Μία ΜΕΣ πρέπει να ενοποιείται όταν η ουσία της σχέσης μεταξύ μιας επιχείρησης και της ΜΕΣ δείχνει ότι η ΜΕΣ ελέγχεται από αυτή την επιχείρηση.

9. Στο πλαίσιο μιας ΜΕΣ, ο έλεγχος μπορεί να προκύπτει μέσω του προκαθορισμού των δραστηριοτήτων της ΜΕΣ (λειτουργούσα με αυτόματο πιλότο) ή άλλως. Το ΔΛΠ 27 παράγραφος 12 υποδεικνύει μερικές καταστάσεις οι οποίες καταλήγουν σε έλεγχο ακόμη και σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση είναι ιδιοκτήτης του ημίσεως ή λιγότερο, της δύναμης των ψήφων μιας άλλης επιχείρησης. Ομοίως, ο έλεγχος μπορεί να υπάρχει ακόμη σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση κατέχει μικρό τμήμα ή καθόλου των ιδίων κεφαλαίων της ΜΕΣ Σε κάθε περίπτωση απαιτείται κρίση στο πλαίσιο όλων των σχετικών παραγόντων για την εφαρμογή της αρχής του ελέγχου. Η εφαρμογή της αρχής του ελέγχου απαιτεί σε κάθε περίπτωση, κρίση στο πλαίσιο όλων των σχετικών παραγόντων.

10. Επιπρόσθετα προς τις θέσεις που περιγράφηκαν στο ΔΛΠ 27 παράγραφος 12, οι ακόλουθες περιπτώσεις, για παράδειγμα, μπορεί να υποδεικνύουν μία σχέση στην οποία μία επιχείρηση ελέγχει μία ΜΕΣ και συνεπώς πρέπει να ενοποιεί την ΜΕΣ (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας):

(α) στην ουσία, οι δραστηριότητες της ΜΕΣ καθοδηγούνται για λογαριασμό της επιχείρησης σύμφωνα με τις ειδικές επιχειρηματικές

▼B

ανάγκες της, ούτως ώστε η επιχείρηση να λαμβάνει οφέλη από την εκμετάλλευση της ΜΕΣ,

(β) στην ουσία, η επιχείρηση έχει τη δύναμη λήψης αποφάσεων για να αποκτά την πλειονότητα των οφελών από τις δραστηριότητες της ΜΕΣ ή εγκαθιστώντας ένα μηχανισμό «αυτόματου πιλότου», η επιχείρηση έχει εκχωρήσει αυτές τις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων,

(γ) στην ουσία, η επιχείρηση έχει δικαιώματα να λαμβάνει την πλειονότητα των οφελών της ΜΕΣ και συνεπώς μπορεί να εκτίθεται σε κινδύνους που τυχόν υπάρχουν στις δραστηριότητες της ΜΕΣ, ή

(δ) στην ουσία, η επιχείρηση διατηρεί την πλειονότητα του υπολειπόμενου ή των κινδύνων ιδιοκτησίας σχετικά με την ΜΕΣ ή των περιουσιακών στοιχείων της, για να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητες της.

11. Ο προκαθορισμός των σε εξέλιξη δραστηριοτήτων μιας ΜΕΣ από μία επιχείρηση (το χρηματοδότη ή άλλο μέρος με ένα δικαίωμα χρήσης ή εκμετάλλευσης) δε θα αντιπροσώπευε τον τύπο των περιορισμών που αναφέρονται στο ΔΛΠ 27 παράγραφος 13(β).

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Ιούνιος 1998.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

▼M8

Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ΕΔΔΠΧΠ

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΔΔΠΧΠ ΣΤΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-12

Πεδίο Εφαρμογής της Διερμηνείας ΜΕΔ-12

Ενοποίηση — Οικονομικές Οντότητες Ειδικού Σκοπού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους*

ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση*

ΔΠΧΠ 2 *Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών*

ΜΕΔ 12 *Ενοποίηση — Οικονομικές Οντότητες Ειδικού Σκοπού*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1. Μέχρι την έναρξη της ισχύος αυτής της τροποποίησης, η Διερμηνεία ΜΕΔ-12 αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής της τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία και τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών (ΜΕΔ-12.6). Έως την έναρξη της ισχύος του ΔΠΧΠ 2, τα προγράμματα αυτά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε το 2002).

2. Το ΔΠΧΠ 2 τίθεται σε ισχύ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Το ΔΠΧΠ 2 θα τροποποιήσει το ΔΛΠ 19 με:

(α) την αφαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του των παροχών σε εργαζομένους που εμπίπτουν στο ΔΠΧΠ 2· και

(β) την αφαίρεση όλων των αναφορών σε παροχές και προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

3. Επιπροσθέτως, το ΔΛΠ 32 απαιτεί οι ίδιες μετοχές να αφαιρούνται από τα ίδια κεφάλαια. Όταν τεθεί σε εφαρμογής το ΔΠΧΠ 2, θα τροποποιήσει το ΔΛΠ 32 ώστε να ορίζει ότι οι παράγραφοι 33 και 34 του ΔΛΠ 32 (που αφορούν τις ίδιες μετοχές) θα εφαρμόζονται στις ίδιες μετοχές που αγοράζονται, πωλούνται, εκδίδονται ή ακυρώνονται σε σχέση με προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εργαζομένων, προγράμματα αγοράς μετοχών εργαζομένων και κάθε άλλη συμφωνία αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.

▼M8

ΘΕΜΑΤΑ

4. Το πρώτο θέμα με το οποίο ασχολείται αυτή η τροποποίηση είναι η συμπερίληψη των προγραμμάτων παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών εντός του πεδίου εφαρμογής της Διερμηνείας ΜΕΔ-12.

5. Το δεύτερο θέμα με το οποίο ασχολείται αυτή η τροποποίηση είναι να αποκλείσει από το πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας ΜΕΔ-12 άλλα προγράμματα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους. Μέχρι να τεθεί σε ισχύ η τροποποίηση, η Διερμηνεία ΜΕΔ-12 δεν αποκλείει άλλα προγράμματα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους από το πεδίο εφαρμογής της. Ωστόσο, το ΔΛΠ 19 απαιτεί τα προγράμματα αυτά να λογιστικοποιούνται κατά τρόπο παρόμοιο προς εκείνο της λογιστικοποίησης προγραμμάτων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ

6. Η παράγραφος 6 της Διερμηνείας ΜΕΔ-12 τροποποιείται ως ακολούθως.

Αυτή η Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή σε άλλα προγράμματα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

7. Μία οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτήν την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν μία οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 2 για προγενέστερη περίοδο, αυτή η τροποποίηση θα εφαρμοστεί για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-13

Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες — μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 31 (αναθεωρημένο 1998), «χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες».

Θέμα

1. Το ΔΛΠ 31 παράγραφος 39 (αναθεωρημένο 1998) αναφέρεται σε αμφότερες, τις συνεισφορές και πωλήσεις μεταξύ ενός κοινοπρακτούντος και μιας κοινοπραξίας ως εξής:«Όταν ένας κοινοπρακτών συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μία κοινοπραξία, η καταχώρηση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή πρέπει να αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής». Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 31 παράγραφος 19 (αναθεωρημένο 1998) αναφέρει ότι μία «από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα είναι μία κοινοπραξία που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας ή συνεταιρισμού ή άλλης επιχείρησης στην οποία κάθε κοινοπρακτών έχει δικαίωμα». Δεν υπάρχει ρητή καθοδήγηση για την καταχώρηση κερδών και ζημιών που προκύπτουν από συνεισφορές μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων σε από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Μονάδες [ΚΕΟΜ].

2. Συνεισφορές σε μία από ΚΕΟΜ είναι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από κοινοπρακτούντες σε αντάλλαγμα δικαιώματος στα ίδια κεφάλαια της από ΚΕΟΜ Τέτοιες συνεισφορές μπορεί να έχουν διάφορες μορφές. Συνεισφορές μπορεί να γίνονται ταυτόχρονα από τους κοινοπρακτούντες είτε κατά τη σύσταση της από ΚΕΟΜ είτε μεταγενέστερα. Η αντιπαροχή που λαμβάνεται από τους κοινοπρακτούντες σε αντάλλαγμα για τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται στην από ΚΕΟΜ, μπορεί επίσης να περιλαμβάνει μετρητά ή άλλη αντιπαροχή που δεν εξαρτάται από μελλοντικές ταμιακές ροές της από ΚΕΟΜ (πρόσθετη αντιπαροχή).

▼B

3. Τα θέματα είναι:

(α) πότε πρέπει να καταχωρείται από τον κοινοπρακτούντα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, η σχετική αναλογία κερδών ή ζημιών που προέρχεται από μία συνεισφορά μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου σε μία από ΚΕΟΜ σε αντάλλαγμα το δικαίωμα στα ίδια κεφάλαια της από ΚΕΟΜ,

(β) πως η πρόσθετη αντιπαροχή πρέπει να λογιστικοποιείται από τον κοινοπρακτούντα και

(γ) πως πρέπει να παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος κάθε μη πραγματοποιηθέν κέρδος ή ζημία.

4. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά το λογιστικό χειρισμό του κοινοπρακτούντος για μη νομισματικές συνεισφορές σε μία από ΚΕΟΜ με αντάλλαγμα το δικαίωμα στα ίδια κεφάλαια της από ΚΕΟΜ που λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο της καθαρής θέσης είτε την αναλογική ενοποίηση.

Ομόφωνη αποδοχή

5. Εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 31 παράγραφος 39 για μη νομισματικές συνεισφορές σε μία από ΚΕΟΜ με αντάλλαγμα το δικαίωμα στα ίδια κεφάλαια της από ΚΕΟΜ, ένας κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων για την περίοδο, την αναλογία ενός κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στα δικαιώματα επί των ιδίων κεφαλαίων, των άλλων κοινοπρακτούντων εκτός όταν:

(α) οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και ωφέλειες της ιδιοκτησίας των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν συνεισφερθεί δεν έχουν μεταβιβαστεί στην από ΚΕΟΜ,

(β) το κέρδος ή ζημία από τη μη νομισματική συνεισφορά δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ή

(γ) τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν είναι όμοια προς εκείνα που εισφέρθηκαν από άλλους κοινοπρακτούντες. Μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία είναι όμοια προς εκείνα που εισφέρθηκαν από άλλους κοινοπρακτούντες, όταν έχουν όμοια φύση, όμοια χρήση στον ίδιο κλάδο δραστηριότητας και όμοια εύλογη αξία. Μία συνεισφορά πληροί τον έλεγχο ομοιότητας μόνο αν όλα τα σημαντικά συστατικά περιουσιακά στοιχεία αυτής είναι όμοια προς εκείνα που εισφέρθηκαν από άλλους κοινοπρακτούντες.

Όταν οποιαδήποτε από τις εξαιρέσεις (α) μέχρι (γ) εφαρμόζεται, το κέρδος ή η ζημία θα θεωρείται ως μη πραγματοποιηθέν και συνεπώς δε θα καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, εκτός αν εφαρμόζεται επίσης η παράγραφος 6.

6. Αν, επιπρόσθετα με τη λήψη ενός δικαιώματος στα ίδια κεφάλαια της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ένας κοινοπρακτών λάβει νομισματικά ή μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ανόμοια προς εκείνα που αυτός συνεισέφερε, πρέπει να καταχωρηθεί από τον κοινοπρακτούντα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μία κατάλληλη αναλογία κέρδους ή ζημίας στην συναλλαγή.

7. Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες από μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν στην από ΚΕΟΜ πρέπει να απαλείφονται έναντι των σχετικών περιουσιαºών στοιχείων σύμφωνα με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης ή έναντι της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Τέτοια μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες στον ενοποιημένο ισολογισμό του κοινοπρακτούντος.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Ιούνιος 1998.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

▼M5

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-15

Λειτουργικές μισθώσεις — κίνητρα

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΔΕΔ. Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 17, «μισθώσεις» (αναθεωρημένο το 1997).

Θέμα

1. Κατά τη διαπραγμάτευση μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης, ο εκμισθωτής μπορεί να παρέχει κίνητρα στο μισθωτή να συνάψει τη συμφωνία. Παραδείγματα τέτοιων κινήτρων είναι μία προκαταρκτική πληρωμή τοις μετρητοίς στο μισθωτή, ή αποζημίωση ή η ανάληψη από τον εκμισθωτή του κόστους του μισθωτή (όπως κόστος μετεγκατάστασης, βελτιώσεις μισθίου και κόστους που συνδέεται με μια προϋπάρχουσα δέσμευση μίσθωσης του μισθωτή). Εναλλακτικά, μπορεί να συμφωνηθεί δωρεάν ή μειωμένο μίσθωμα για τις αρχικές περιόδους της μίσθωσης.

2. Το θέμα είναι πώς πρέπει να καταχωρούνται τα κίνητρα μίας λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις αμφότερων, του μισθωτή και του εκμισθωτή.

Ομόφωνη αποδοχή

3. Όλα τα κίνητρα για τη συμφωνία μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης πρέπει να καταχωρούνται ως ένα αναπόσπαστο μέρος του συμφωνημένου καθαρού τιμήματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από τη φύση των κινήτρων, τη μορφή ή την επιλογή του χρόνου των πληρωμών.

4. Ο εκμισθωτής πρέπει να καταχωρεί το σωρευμένο κόστος των κινήτρων σε μείωση του εσόδου των μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μία σταθερή μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πλέον αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο.

5. Ο μισθωτής πρέπει να καταχωρεί το σωρευμένο όφελος των κινήτρων σε μείωση του εξόδου από μισθώματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με μία σταθερή μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πλέον αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους του μισθωτή από τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

6. Κόστη που αναλήφθηκαν από το μισθωτή συμπεριλαμβάνοντας τα κόστη που σχετίζονται με προϋπάρχουσα μίσθωση (για παράδειγμα κόστος τερματισμού, μετεγκατάστασης ή βελτιώσεων μισθίου) πρέπει να λογιστικοποιούνται από το μισθωτή σύμφωνα με τα εφαρμόσιμα ΔΛΠ για αυτά τα κόστη, συμπεριλαμβάνοντας και τα κόστη που στην πράξη αποζημιώνονται μέσω μιας συμφωνίας κινήτρων.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Ιούνιος 1998.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για μισθωτικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999.

▼M5

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-21

Φόροι εισοδήματος — ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται

▼B

με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Σχέδιο Διερμηνείας ΜΕΔ-21 «φόροι εισοδήματος — περίληψη» εκδόθηκε για σχολιασμό το Σεπτέμβριο 1999. Το σχέδιο Διερμηνείας περιλάμβανε τόσο το θέμα που διαπραγματεύεται σε αυτή τη Διερμηνεία, όσο και το θέμα που περιλαμβάνεται στη Διερμηνεία ΜΕΔ-25 «φόροι εισοδήματος — μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της».

Παραπομπή: ΔΛΠ 12, «φόροι εισοδήματος» (αναθεωρημένο 1996).

Θέμα

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 παράγραφος 51, η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις φορολογικές συνέπειες που θα ακολουθούσαν από τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δημιουργούν προσωρινές διαφορές.

2. Το ΔΛΠ 12 παράγραφος 20 σημειώνει ότι η αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει πάντοτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) στην περίοδο της αναπροσαρμογής και ότι η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην προσαρμόζεται, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής. Αν η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα είναι φορολογητέα, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

3. Το θέμα είναι πώς θα ερμηνεύεται ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο) και αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 29 του ΔΛΠ 16 (αναθεωρημένο 1998).

4. Αυτή η Διερμηνεία επίσης εφαρμόζεται σε επενδύσεις σε ακίνητα, που απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 25 παράγραφος 23(β), αλλά θα θεωρούνταν μη αποσβέσιμα, αν το ΔΛΠ 16 έπρεπε να εφαρμοστεί.

Ομόφωνη αποδοχή

5. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση που προκύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 παράγραφος 29 πρέπει να αποτιμάται βασιζόμενη στις φορολογικές συνέπειες που θα ακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξάρτητα από τη βάση αποτίμησης του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν ο φορολογικός νόμος ορίζει ένα φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο προηγούμενος συντελεστής εφαρμόζεται στην αποτίμηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης που συνδέεται προς ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο.

   Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Αύγουστος 1999.

   Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Αυτή η συναίνεση τίθεται σε ισχύ τη 15η Ιουλίου 2000. Μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

▼M5

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-25

Φόροι εισοδήματος — μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας

▼B

Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Σχέδιο διερμηνείας ΜΕΔ-Δ21 «φόροι εισοδήματος — περίληψη» εκδόθηκε για σχολιασμό το Σεπτέμβριο 1999. Το σχέδιο διερμηνείας περιλάμβανε τόσο το θέμα που εξετάζεται σε αυτή τη διερμηνεία, όσο και το θέμα που περιλήφθηκε στη διερμηνεία ΜΕΔ-21 «φόροι εισοδήματος — ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων».

Παραπομπή: ΔΛΠ 12, «φόροι εισοδήματος» (αναθεωρημένο 1996).

Θέμα

1. Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της μπορεί να έχει συνέπειες για μία επιχείρηση, αυξάνοντας ή μειώνοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις της. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να συμβαίνει κατά την εισαγωγή των μετοχών μιας επιχείρησης στο χρηματιστήριο ή κατά την αναδιάρθρωση των ιδίων κεφαλαίων μιας επιχείρησης. Μπορεί επίσης να συμβεί κατά τη μετακίνηση του ελέγχοντος μετόχου σε μία άλλη χώρα. Ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου γεγονότος, μία επιχείρηση μπορεί να φορολογηθεί διαφορετικά. Μπορεί για παράδειγμα να κερδίσει ή να χάσει φορολογικά κίνητρα ή να υποβληθεί σε ένα διαφορετικό συντελεστή φόρου στο μέλλον.

2. Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της μπορεί να έχει μία άμεση επίπτωση στις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις της επιχείρησης. Η μεταβολή μπορεί επίσης να αυξήσει ή να μειώσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις που καταχωρούνται από την επιχείρηση, ανάλογα με την επίπτωση που έχει η μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς πάνω στις φορολογικές συνέπειες, που θα προκύψουν από ανάκτηση ή τακτοποίηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης.

3. Το θέμα είναι πως μία επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό της καθεστώς ή αυτό των μετόχων της.

Ομόφωνη αποδοχή

4. Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της δεν καταλήγει σε αυξήσεις ή μειώσεις σε ποσά που καταχωρούνται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς πρέπει να περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για τη περίοδο, εκτός αν αυτές οι συνέπειες αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που καταλήγουν, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, σε μία άμεση πίστωση ή χρέωση στο καταχωρημένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που αφορούν σε μεταβολές στο καταχωρημένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (μη συμπεριλαμβανόμενο στο καθαρό κέρδος ή ζημία), πρέπει να χρεώνονται ή να πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια.

   Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Αύγουστος 1999.

   Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Αυτή η ομόφωνη αποδοχή τ¯θεται σε ισχύ τη 15η Ιουλίου 2000. Μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-27

Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπές: ΔΛΠ 1: «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» (αναθεωρημένο 1997), ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις» (αναθεωρημένο 1997), ΔΛΠ 18 «έσοδα» (αναθεωρημένο 1993)

▼B

Θέμα

1. Μία επιχείρηση μπορεί να υπεισέλθει σε μία συναλλαγή ή σειρά δομημένων (σε αλληλουχία ή συνδεόμενων) συναλλαγών (μία συμφωνία) με ένα μη συνδεδεμένο μέρος ή μέρη (έναν Επενδυτή) που συνεπάγεται το νομικό τύπο της μίσθωσης. Για παράδειγμα, μία Επιχείρηση μπορεί να μισθώσει περιουσιακά στοιχεία σε έναν Επενδυτή και να επαναμισθώσει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία ή εναλλακτικά, να πωλήσει νομίμως περιουσιακά στοιχεία και να επαναμισθώσει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία. Ο τύπος κάθε συμφωνίας, οι όροι της και οι συνθήκες της μπορεί να διαφέρουν σημαντικά. Στο παράδειγμα της μίσθωσης και επαναμίσθωσης, μπορεί να σημαίνει ότι η συμφωνία έχει σχεδιασθεί για να επιτύχει ένα φορολογικό πλεονέκτημα για τον Επενδυτή, το οποίο μοιράζεται με την Επιχείρηση με τη μορφή μίας αμοιβής και όχι για να μεταβιβάσει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

2. Όταν μία συμφωνία με έναν Επενδυτή συνεπάγεται το νομικό τύπο μίας μίσθωσης τα θέματα είναι:

   (α) Πως θα καθορισθεί αν πολλές σε σειρά συναλλαγές είναι συνδεόμενες μεταξύ τους και πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή.

   (β) Αν η συμφωνία πληρεί τον ορισμό της μίσθωσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και αν όχι,

      (i) πότε ένας ιδιαίτερος λογαριασμός επένδυσης και υποχρεώσεις από πληρωμές μίσθωσης, που μπορεί να υπάρχουν, αντιπροσωπεύουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της Επιχείρησης (π.χ. μελέτησε το παράδειγμα που περιγράφεται στην παράγραφο 2(α) του Προσαρτήματος Α),

      (ii) πως η Επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί άλλες δεσμεύσεις που προκύπτουν από τη συμφωνία και

      (iii) πως η Επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί μία αμοιβή που μπορεί να λάβει από έναν Επενδυτή.

Ομόφωνη αποδοχή

3. Πολλές σε σειρά συναλλαγές που συνεπάγονται το νομικό τύπο μίας μίσθωσης είναι συνδεόμενες μεταξύ τους και πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μία συναλλαγή, όταν η συνολική οικονομική επίδραση δεν μπορεί να κατανοηθεί χωρίς παραπομπή στη σειρά των συναλλαγών ως ένα σύνολο. Η περίπτωση αυτή, για παράδειγμα, υπάρχει όταν αυτές οι συναλλαγές είναι στενά αλληλοσυνδεόμενες, διαπραγματεύονται ως μία απλή συναλλαγή και λαμβάνουν χώρα ταυτόχρονα ή με μία συνεχή αλληλουχία.(Το Προσάρτημα Α παρέχει επεξηγήσεις για την εφαρμογή αυτής της Διερμηνείας).

4. Η λογιστικοποίηση πρέπει να αντικατοπτρίζει την ουσία της συμφωνίας. Όλες οι όψεις και οι συνέπειες της συμφωνίας πρέπει να εκτιμώνται για να καθορισθεί η ουσία της, αλλά το βάρος να δίδεται σε εκείνες τις όψεις και συνέπειες, που έχουν μία οικονομική επίδραση.

5. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται, όταν η ουσία της συμφωνίας περιλαμβάνει τη μεταβίβαση του δικαιώματος για χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη περίοδο χρόνου. Ενδείξεις, οι οποίες από μόνες τους υποδεικνύουν ότι μία συμφωνία μπορεί στην ουσία να μη συνεπάγεται μία μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, περιλαμβάνουν: (Το Προσάρτημα Β παρέχει επεξηγήσεις της εφαρμογής αυτής της Διερμηνείας).

   (α) μία επιχείρηση διατηρεί όλους τους κινδύνους και ανταμοιβές που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και απολαμβάνει ουσιαστικά τα ίδια δικαιώματα από τη χρήση του, όπως και πριν τη συμφωνία,

   (β) η πρωταρχική αιτία για τη συμφωνία είναι να επιτύχει ένα ιδιαίτερο φορολογικό αποτέλεσμα και όχι να μεταβιβάσει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, και

   (γ) ένα δικαίωμα προαίρεσης περιλαμβάνεται στους όρους, που κάνουν την άσκησή του σχεδόν βέβαιη (π.χ. ένα δικαίωμα πώλησης το οποίο μπορεί να ασκηθεί σε μία τιμή σημαντικά υψηλότερη από την αναμενόμενη εύλογη αξία, όταν καταστεί εξασκήσιμο).

6. Οι ορισμοί και οι οδηγίες στις παραγράφους 49-64 του Πλαισίου πρέπει να εφαρμόζονται για να καθορισθεί αν, στην ουσία, ένας ιδιαίτερος λογαριασμός επένδυσης και υποχρεώσεις πληρωμών μίσθωσης αντιπροσωπεύουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της Επιχείρησης. Ενδείξεις, οι οποίες περιληπτικά υποδεικνύουν ότι, στην ουσία, ένας ιδιαίτερος λογαριασμός επένδυσης και υποχρεώσεις πληρωμών μίσθωσης

▼B

δεν πληρούν τους ορισμούς του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης και δεν πρέπει να καταχωρούνται από την Επιχείρηση, περιλαμβάνουν:

(α) Η Επιχείρηση δεν έχει την ικανότητα να ελέγχει το λογαριασμό της επένδυσης κατά την επιδίωξη των σκοπών της και δεν είναι υποχρεωμένη να καταβάλει τις πληρωμές της μίσθωσης. Αυτό για παράδειγμα συμβαίνει όταν, ένα ποσό προκαταβολής τοποθετείται σε έναν ιδιαίτερο λογαριασμό επένδυσης για προστασία του Επενδυτή και μπορεί να χρησιμοποιείται μόνο για πληρωμές προς τον Επενδυτή, ο Επενδυτής συμφωνεί ότι οι υποχρεώσεις πληρωμών της μίσθωσης πρέπει να πληρώνονται από κεφάλαια του λογαριασμού επένδυσης και η Επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να παρακρατεί πληρωμές προς τον Επενδυτή από το λογαριασμό της επένδυσης.

(β) Η Επιχείρηση έχει μόνον έναν απομακρυσμένο κίνδυνο αποζημίωσης ολόκληρου του ποσού για κάθε αμοιβή που έλαβε από έναν Επενδυτή και πιθανώς πληρωμής κάποιου πρόσθετου ποσού, ή όταν μία αμοιβή δεν έχει ληφθεί, μόνον έναν απομακρυσμένο κίνδυνο καταβολής ενός ποσού για άλλες υποχρεώσεις (π.χ. μία εγγύηση). Ένας απομακρυσμένος κίνδυνος καταβολής υπάρχει μόνον όταν, για παράδειγμα, οι όροι της συμφωνίας απαιτούν ότι ένα ποσό προκαταβολής είναι επενδυμένο σε ελεύθερα κινδύνου περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αναμένεται να δημιουργήσουν επαρκείς ταμιακές ροές για να ικανοποιήσουν τις υποχρεώσεις πληρωμών της μίσθωσης, και

(γ) Εκτός από τις αρχικές ταμιακές ροές κατά τη σύναψη της συμφωνίας, οι μόνες άλλες αναμενόμενες ταμιακές ροές σύμφωνα με τη συμφωνία είναι οι καταβολές της μίσθωσης, οι οποίες ικανοποιούνται μόνο από κεφάλαια που αποσύρονται από τον ξεχωριστό λογαριασμό επένδυσης που δημιουργήθηκε με τις αρχικές ταμιακές ροές.

7. Άλλες δεσμεύσεις μίας συμφωνίας, που περιλαμβάνουν τυχόν παρεχόμενες εγγυήσεις και δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν κατά την πρόωρη λήξη, πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 ή το ΔΛΠ 39 αναλόγως των όρων.

8. Τα κριτήρια στην παράγραφο 20 του ΔΛΠ 18 πρέπει να εφαρμόζονται στα γεγονότα και συνθήκες κάθε συμφωνίας για να καθορισθεί πότε καταχωρείται μία αμοιβή ως έσοδο που μπορεί να λάβει μία Επιχείρηση. Παράγοντες τέτοιοι όπως, όταν υπάρχει συνεχής εμπλοκή με τη μορφή σημαντικών υποχρεώσεων μελλοντικής εκτέλεσης, απαραίτητων για να κερδηθεί (ή καταστεί δεδουλευμένη) η αμοιβή, όταν υπάρχουν διατηρούμενοι κίνδυνοι, οι όροι τυχόν συμφωνιών εγγυήσεων και ο κίνδυνος της επιστροφής της αμοιβής, πρέπει να εξετάζονται. Ενδείξεις που από μόνες τους υποδεικνύουν ότι η καταχώρηση του συνόλου της αμοιβής ως εσόδου όταν λαμβάνεται, αν λαμβάνεται κατά την έναρξη της συμφωνίας, δεν είναι ορθή, περιλαμβάνουν:

(α) Δεσμεύσεις είτε για εκτέλεση είτε για αποχή από κάποιες σημαντικές δραστηριότητες είναι συνθήκες που δείχνουν ότι κερδήθηκε (έχει καταστεί δεδουλευμένη) η ληφθείσα αμοιβή και για τούτο, εκτέλεση μίας νόμιμα δεσμευτικής συμφωνίας, δεν είναι η πλέον σημαντική πράξη που απαιτείται από τη συμφωνία.

(β) Περιορισμοί που τίθενται στη χρήση του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου, οι οποίοι πρακτικά επιδρούν, περιορίζοντας και αλλάζοντας σημαντικά τη δυνατότητα της Επιχείρησης να χρησιμοποιεί (π.χ. μείωση, πώληση ή ενεχυρίαση ως εγγύηση) το περιουσιακό στοιχείο.

(γ) Η πιθανότητα για επιστροφή οποιουδήποτε ποσού της αμοιβής και πιθανώς πληρωμής κάποιου πρόσθετου ποσού δεν είναι απομακρυσμένη. Αυτό για παράδειγμα συμβαίνει, όταν:

(i) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ένα εξειδικευμένο περιουσιακό στοιχείο που είναι αναγκαίο στην Επιχείρηση για να διεκπεραιώσει τις εργασίες της και για τούτο υπάρχει μία πιθανότητα ότι η Επιχείρηση μπορεί να πληρώσει ένα ποσό για να τερματίσει τη συμφωνία ενωρίτερα, ή

(ii) η Επιχείρηση είναι υποχρεωμένη από τους όρους της συμφωνίας, ή έχει μερική ή πλήρη ευχέρεια, να επενδύει ένα προπληρωμένο ποσό σε περιουσιακά στοιχεία που φέρουν μεγαλύτερο από ένα ασήμαντο ποσοστό κινδύνου (π.χ. συναλλάγματος, επιτοκίου, ή πιστωτικού κινδύνου). Σε αυτήν την περίπτωση, ο κίνδυνος να είναι ανεπαρκής η αξία της επένδυσης για να ικανοποιήσει τις υποχρεώσεις των πληρωμών της μίσθωσης δεν είναι απομακρυσμένος και για αυτό υπάρχει μία πιθανότητα ότι η Επιχείρηση μπορεί να χρειασθεί να καταβάλει κάποιο ποσό.

▼B

9. Η αμοιβή πρέπει να παρουσιάζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων βασιζόμενη στην οικονομική της ουσία και φύση.

Γνωστοποιήσεις

10. Όλες οι όψεις της συμφωνίας, που στην ουσία δεν συνεπάγεται μία μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, πρέπει να εξετάζονται για τον καθορισμό των κατάλληλων γνωστοποιήσεων που είναι αναγκαίες για να κατανοηθεί η συμφωνία και ο υιοθετούμενος λογιστικός χειρισμός. Μία Επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα κατωτέρω σε κάθε περίοδο που μία συμφωνία υφίσταται:

(α) Μία περιγραφή της συμφωνίας, που περιλαμβάνει:

(i) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και κάθε περιορισμό στη χρήση του,

(ii) τη διάρκεια και τους άλλους σημαντικούς όρους της συμφωνίας,

(iii) τις συναλλαγές που συνδέονται μεταξύ τους, περιλαμβάνοντας κάθε δικαίωμα προαίρεσης, και

(β) τον εφαρμοζόμενο λογιστικό χειρισμό κάθε αμοιβής που λαμβάνεται, το ποσό που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην περίοδο και τη θέση του στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία περιλαμβάνεται.

11. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 10 αυτής της Διερμηνείας πρέπει να παρέχονται ιδιαίτερα για κάθε συμφωνία, ή συνολικά για κάθε κατηγορία συμφωνιών. Μία κατηγορία είναι μία συνάθροιση συμφωνιών με υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που έχουν την ίδια φύση (π.χ. εγκαταστάσεις ενέργειας).

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Φεβρουάριος 2000.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 31 Δεκεμβρίου 2001. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-29

Γνωστοποίηση — συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 1, (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων».

Θέμα

1. Μία επιχείρηση (ο Διαχειριστής της Παραχώρησης), μπορεί να υπεισέλθει σε συμφωνία με μία άλλη επιχείρηση (ο Δικαιοπάροχος της Παραχώρησης) για να παρέχει υπηρεσίες που δίδουν δημόσια πρόσβαση σε κύριες οικονομικές και κοινωνικές διευκολύνσεις. Ο Δικαιοπάροχος της παραχώρησης μπορεί να είναι μία, δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα, επιχείρηση περιλαμβανομένου ενός κυβερνητικού σώματος. Παραδείγματα συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνουν διαχείριση υδάτων και παροχή διευκολύνσεων, αυτοκινητόδρομους, χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα. Παραδείγματα που δεν είναι συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνουν μία επιχείρηση που τροφοδοτεί εξωτερικά τις εσωτερικές υπηρεσίες της (π.χ. καφετέρια μισθωτών, συντήρηση κτιρίου, και λογιστικές ή τεχνολογίας πληροφορικής, λειτουργίες).

2. Μία συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, γενικώς, συνεπάγεται ο δικαιοπάροχος της παραχώρησης να μεταβιβάζει για την περίοδο της παραχώρησης στο διαχειριστή της παραχώρησης:

(α) το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες που δίδουν στο κοινό πρόσβαση σε κύριες οικονομικές και κοινωνικές διευκολύνσεις, και

▼B

(β) σε ορισμένες περιπτώσεις, το δικαίωμα χρήσης ειδικών ενσώματων και ασώματων περιουσιακών στοιχείων και/ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων,

σε ανταλλαγή με το Διαχειριστή της παραχώρησης:

(α) δέσμευση στην παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με ορισμένους όρους και συνθήκες κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης, και

(β) όταν συντρέχει περίπτωση, δέσμευση για επιστροφή κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων στην αρχή της περιόδου παραχώρησης και/ή αποκτηθέντων κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης.

3. Το κοινό χαρακτηριστικό όλων των συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ότι ο Διαχειριστής της παραχώρησης λαμβάνει ένα δικαίωμα και αποδέχεται μία υποχρέωση να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες στο κοινό.

4. Το θέμα είναι ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ενός Διαχειριστή Παραχώρησης και ενός Δικαιοπάροχου της Παραχώρησης.

5. Ορισμένες απόψεις και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με μερικές συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ήδη αντικείμενα που διέπονται από τα υπάρχοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (π.χ. το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται σε αποκτήσεις στοιχείων των ενσώματων παγίων, το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται σε μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται σε αποκτήσεις άϋλων περιουσιακών στοιχείων). Πάντως, μία συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορεί να συνεπάγεται εκτελεστές συμβάσεις που δεν καλύπτονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκτός των επαχθών συμβάσεων, περίπτωση στην οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 37. Συνεπώς, η Διερμηνεία αυτή ορίζει πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τις συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

Ομόφωνη αποδοχή

6. Όλες οι όψεις μίας συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών πρέπει να εξετάζονται για τον καθορισμό των κατάλληλων γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ο Διαχειριστής της παραχώρησης και ο δικαιοπάροχος της παραχώρησης πρέπει να γνωστοποιούν τα κατωτέρω σε κάθε περίοδο:

(α) μία περιγραφή της συμφωνίας,

(β) σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, την επιλογή του χρόνου και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών (π.χ. την περίοδο της παραχώρησης, τις ημερομηνίες επανακαθορισμού των τιμών και τη βάση πάνω στην οποία καθορίζεται επανακαθορισμός τιμών ή επαναδιαπραγμάτευση),

(γ) τη φύση και έκταση (π.χ. ποσότητα, περίοδο χρόνου ή ποσό κατά περίπτωση) των:

(i) δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,

(ii) δεσμεύσεων για παροχή ή δικαιωμάτων για αναμονή παροχής υπηρεσιών,

(iii) δεσμεύσεων για απόκτηση ή κατασκευή στοιχείων των ενσώματων παγίων,

(iv) δεσμεύσεων για διανομή ή δικαιωμάτων για λήψη συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης,

(v) ανανεώσεων και τερματισμό δικαιωμάτων προαίρεσης και

(vi) άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. γενικές επιθεωρήσεις), και

(δ) αλλαγές στη συμφωνία που συνέβησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

7. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6 αυτής της Διερμηνείας πρέπει να παρέχονται ιδιαίτερα για κάθε συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για κάθε κατηγορία συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Μία κατηγορία είναι ένα σύνολο συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που εμπεριέχουν υπηρεσίες με όμοια φύση (π.χ. εισπράξεις διοδίων και υπηρεσίες διαχείρισης τηλεπικοινωνιών και υδάτων).

▼B

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Μάιος 2001.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Αυτή η Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 31η Δεκεμβρίου 2001.

▼M5

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-31

Έσοδα — συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ Οι Διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 18, «έσοδα» (αναθεωρημένο 1993).

Θέμα

1. Μία επιχείρηση (Πωλητής) μπορεί να υπεισέλθει σε μία συναλλαγή ανταλλαγής για να παρέχει διαφημιστικές υπηρεσίες με ανταλλαγή τη λήψη διαφημιστικών υπηρεσιών από τον πελάτη της (Πελάτης). Διαφημίσεις μπορεί να εκτίθενται στο διαδίκτυο ή επί διαφημιστικών αφισών, να εκπέμπονται από την τηλεόραση ή το ραδιόφωνο, να δημοσιεύονται σε περιοδικά ή εφημερίδες ή να παρουσιάζονται σε άλλα μέσα.

2. Σε μερικές περιπτώσεις δεν ανταλλάσσονται μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα μεταξύ των επιχειρήσεων. Σε κάποιες άλλες περιπτώσεις, ίσα ή περίπου ίσα ποσά μετρητών ή άλλα ανταλλάγματα ανταλλάσσονται επίσης.

3. Ένας Πωλητής που παρέχει διαφημιστικές υπηρεσίες στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων του, καταχωρεί τα έσοδα από μία συναλλαγή ανταλλαγής που εμπεριέχουν διαφήμιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 όταν, μεταξύ των άλλων κριτηρίων, οι ανταλλασσόμενες υπηρεσίες είναι ανόμοιες (ΔΛΠ 18 παράγραφος 12) και το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα [ΔΛΠ 18 παράγραφος 20(α)]. Αυτή η Διερμηνεία εφαρμόζεται μόνο σε μία ανταλλαγή ανόμοιων διαφημιστικών υπηρεσιών. Μία ανταλλαγή όμοιων διαφημιστικών υπηρεσιών δεν είναι μία συναλλαγή που δημιουργεί έσοδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 18.

4. Το θέμα είναι κάτω από ποιες προϋποθέσεις μπορεί ένας Πωλητής να αποτιμήσει αξιόπιστα το έσοδο στην εύλογη αξία της λαμβανόμενης ή παρεχόμενης διαφημιστικής υπηρεσίας σε μία συναλλαγή ανταλλαγής.

Ομόφωνη αποδοχή

5. Το έσοδο από μία συναλλαγή ανταλλαγής που εμπεριέχει διαφήμιση δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα στην εύλογη αξία της λαμβανόμενης διαφημιστικής υπηρεσίας. Πάντως, ένας Πωλητής μπορεί να αποτιμήσει αξιόπιστα το έσοδο στην εύλογη αξία της διαφημιστικής υπηρεσίας που παρέχει σε μία συναλλαγή ανταλλαγής, με παραπομπή μόνον σε συναλλαγή που δεν είναι ανταλλαγή και η οποία:

   (α) εμπεριέχει διαφήμιση όμοια με διαφήμιση στη συμφωνία ανταλλαγής,

   (β) συμβαίνει συχνά,

   (γ) αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό αριθμό συναλλαγών και ποσό, όταν συγκρίνεται με όλες τις συναλλαγές παροχής διαφήμισης που είναι ίδιες με τη διαφήμιση στη συναλλαγή ανταλλαγής,

   (δ) εμπεριέχει μετρητά και/ή άλλο είδος ανταλλάγματος (π.χ. διαπραγματεύσιμους τίτλους, μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία, και άλλες υπηρεσίες) που έχουν μία αξιόπιστα αποτιμήσιμη εύλογη αξία και

   (ε) δεν εμπλέκουν το ίδιο αντισυμβαλλόμενο μέρος, όπως στη συναλλαγή ανταλλαγής.

   Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Μάιος 2001.

   Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 31η Δεκεμβρίου 2001. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 παράγραφος 46.

▼B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-32

Άϋλα περιουσιακά στοιχεία — κόστη δικτυακού τόπου

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», απαιτεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα ΔΛΠ εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ οι διερμηνείες δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 38, «άϋλα περιουσιακά στοιχεία».

Θέμα

1. Μία επιχείρηση μπορεί να αναλάβει εσωτερικές δαπάνες για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της, για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση. Ένας δικτυακός τόπος σχεδιασμένος για εξωτερική πρόσβαση μπορεί να έχει διαφορετικές χρήσεις όπως την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας, την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών. Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος σχεδιάζεται για εσωτερική πρόσβαση μπορεί να χρησιμεύσει για την αποθήκευση των εταιρικών πολιτικών και του αρχείου πελατών καθώς και για την αναζήτηση σχετικών πληροφοριών.

2. Τα στάδια της ανάπτυξης ενός δικτυακού τόπου μπορούν να περιγραφούν ως ακολούθως:

   (α) Σχεδιασμός — περιλαμβάνει την ανάληψη μελετών σκοπιμότητας, τον ορισμό των σκοπών και των προδιαγραφών, την εκτίμηση των εναλλακτικών λύσεων και την επιλογή προτιμήσεων.

   (β) Ανάπτυξη της Υποδομής και των Εφαρμογών — περιλαμβάνει την απόκτηση ονόματος στο διαδίκτυο, την αγορά και ανάπτυξη των ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λειτουργικού λογισμικού, την εγκατάσταση των εφαρμογών και τη δοκιμασία αντοχής.

   (γ) Ανάπτυξη του Γραφικού Σχεδιασμού — περιλαμβάνει τον σχεδιασμό της εμφάνισης των δικτυακών σελίδων

   (δ) Ανάπτυξη Περιεχομένου — περιλαμβάνει τη δημιουργία, αγορά, προετοιμασία και μετάδοση των πληροφοριών είτε με τη μορφή κειμένου είτε με την μορφή γραφικών, στο δικτυακό τόπο, προτού ολοκληρωθεί η ανάπτυξη του. Οι πληροφορίες μπορούν είτε να αποθηκεύονται σε ξεχωριστές βάσεις δεδομένων οι οποίες ενσωματώνονται στο δικτυακό τόπο (ή είναι προσπελάσιμες μέσω αυτού) είτε να έχουν κωδικοποιηθεί κατευθείαν στις δικτυακές σελίδες.

3. Μόλις ολοκληρωθεί ή ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, ξεκινάει το στάδιο της Λειτουργίας. Κατά τη διάρκεια αυτού του σταδίου, η επιχείρηση συντηρεί και βελτιώνει τις εφαρμογές, την υποδομή, το γραφικό σχεδιασμό και τα περιεχόμενα του δικτυακού τόπου.

4. Η λογιστική της εσωτερικής δαπάνης για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας επιχείρησης για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση έχει τα εξής θέματα:

   (α) αν ο δικτυακός τόπος είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άϋλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 38, και

   (β) τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό της δαπάνης αυτής.

5. Αυτή η διερμηνεία δεν αφορά δαπάνες για την αγορά, ανάπτυξη και λειτουργία των ηλεκτρονικών υπολογιστών (διεκπεραιωτές δικτύου, μετακίνησης δεδομένων και παραγωγής καθώς και συνδέσεις διαδικτύου) ενός δικτυακού τόπου. Οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, «ενσώματα πάγια» (αναθεωρημένο 1998). Επιπροσθέτως, όταν μία επιχείρηση αναλαμβάνει δαπάνες για έναν παροχέα υπηρεσιών διαδικτύου που φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της, η δαπάνη καταχωρείται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 παράγραφος 7 και το Πλαίσιο, όταν λαμβάνονται οι υπηρεσίες.

6. Το ΔΛΠ 38 δεν εφαρμόζεται σε άϋλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της (βλέπε ΔΛΠ 2, «αποθέματα», και ΔΛΠ 11, «συμβάσεις κατασκευής έργων») ή σε μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17, «μισθώσεις» (αναθεωρημένο 1997). Συνεπώς, η Διερμηνεία αυτή δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την ανάπτυξη ή τη λειτουργία ενός δικτυακού τόπου (ή λογισμικού

▼B

δικτυακού τόπου) με σκοπό την πώληση σε μία άλλη επιχείρηση. Όταν ο δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με μία λειτουργική μίσθωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία. Όταν ένας δικτυακός τόπος μισθώνεται σύμφωνα με χρηματοδοτική μίσθωση, ο μισθωτής εφαρμόζει αυτή τη Διερμηνεία μετά από την αρχική καταχώρηση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

Ομόφωνη αποδοχή

7. Ένας δικτυακός τόπος της επιχείρησης ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη και προορίζεται για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άϋλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 38.

8. Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αν και μόνον αν, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 38 παράγραφος 19 για καταχώρηση και αρχική αποτίμηση, μία επιχείρηση πληρεί τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 38 παράγραφος 45. Ειδικά, μία επιχείρηση μπορεί να πληρεί την προϋπόθεση της απόδειξης του τρόπου με τον οποίο ο δικτυακός τόπος της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 45 (δ) όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, συμπεριλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών. Μία επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει πως ένας δικτυακός τόπος ο οποίος έχει αναπτυχθεί μόνο ή κυρίως για την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της, θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη και συνεπώς όλες οι δαπάνες για την ανάπτυξη ενός τέτοιου δικτυακού τόπου πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν αναλαμβάνονται.

9. Οποιαδήποτε εσωτερική δαπάνη για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας επιχείρησης πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Η φύση κάθε δραστηριότητας για την οποία αναλαμβάνεται δαπάνη (π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η συντήρηση του δικτυακού τόπου) και το στάδιο της ανάπτυξης ή μετά την ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, πρέπει να αξιολογούνται ώστε να καθοριστεί ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας). Για παράδειγμα:

   (α) Το στάδιο του Σχεδιασμού έχει παρόμοια φύση με το στάδιο της έρευνας κατά το ΔΛΠ 38 παράγραφοι 42-44. Η δαπάνη η οποία αναλαμβάνεται κατά το στάδιο αυτό πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται.

   (β) Τα στάδια της Εφαρμογής και της Δημιουργίας Υποδομής, του Γραφικού Σχεδιασμού και της Ανάπτυξης των Περιεχομένων, στην έκταση που το περιεχόμενο αναπτυχθεί για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της επιχείρησης, είναι παρόμοια με το στάδιο ανάπτυξης του ΔΛΠ 38 παράγραφοι 45-52. Η δαπάνη που αναλαμβάνεται κατά τα στάδια αυτά πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος του δικτυακού τόπου το οποίο καταχωρείται ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 αυτής της Διερμηνείας, όταν η δαπάνη μπορεί να αποδίδεται απευθείας ή να κατανέμεται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στην προετοιμασία του δικτυακού τόπου για την προοριζόμενη χρήση του. Για παράδειγμα, μία δαπάνη για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της επιχείρησης), ειδικά για ένα δικτυακό τόπο ή μία δαπάνη η οποία επιτρέπει τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. μία αμοιβή για την απόκτηση μιας άδειας για αναπαραγωγή) στο δικτυακό τόπο, πρέπει να περιλαμβάνεται στο κόστος της ανάπτυξης όταν πληρείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 59, η δαπάνη για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο καταχωρήθηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να καταχωρείται ως μέρος του κόστους ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν τα κόστη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχουν αποσβεσθεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο).

   (γ) Δαπάνη η οποία αναλήφθηκε κατά το στάδιο Ανάπτυξης Περιεχομένου, στην έκταση κατά την οποία το εν λόγω περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας επιχείρησης (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο όταν αναλαμβάνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 57(γ). Για παράδειγμα, για τη λογιστική απεικόνιση της δαπάνης για επαγγελματικές υπηρεσίες που αφορούν στη λήψη ψηφιακών φωτογραφιών των προϊόντων μιας

▼B

επιχείρησης και στη βελτίωση της παρουσίασής τους, η δαπάνη θα πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο δεδομένου ότι οι επαγγελματικές υπηρεσίες λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και όχι όταν οι ψηφιακές εικόνες εμφανίζονται στο δικτυακό τόπο.

(δ) Το στάδιο της Λειτουργίας ξεκινά όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που αναλαμβάνεται στο στάδιο αυτό πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του ΔΛΠ 38 παράγραφος 60.

10. Ένας δικτυακός τόπος που καταχωρείται ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσας Διερμηνείας πρέπει να αποτιμάται μετά την αρχική καταχώρηση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 38 παράγραφοι 63-78. Η ορθή εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

Ημερομηνία Ομόφωνης Αποδοχής: Μάιος 2001.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Αυτή η Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από τη 25η Μαρτίου 2002. Οι επιδράσεις της υιοθέτησης αυτής της Διερμηνείας πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 38 παράγραφοι 118-121. Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο πρέπει να διαγραφεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας Διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξή του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν είχε καταχωρηθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άϋλο περιουσιακό στοιχείο δεν πρέπει να καταχωρηθεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος αυτής της Διερμηνείας. Όταν ένας δικτυακός τόπος υπάρχει και η δαπάνη ανάπτυξής του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο είχε προηγουμένως καταχωρηθεί ως περιουσιακό στοιχείο και είχε αποτιμηθεί αρχικά στο κόστος, το ποσό το οποίο είχε καταχωρηθεί αρχικά, θεωρείται ότι έχει προσδιοριστεί κατάλληλα.

▼M5

▼M4

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π 1

Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Θέσης εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ:

ΔΛΠ 1	*Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).
ΔΛΠ 8	*Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*
ΔΛΠ 16	*Ενσώματες Ακινητοποιήσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).
ΔΛΠ 23	*Κόστος Δανεισμού*
ΔΛΠ 36	*Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).
ΔΛΠ 37	*Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1 Πολλές οντότητες έχουν την υποχρέωση να αποσυναρμολογήσουν και να αποκαταστήσουν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Στην παρούσα Διερμηνεία, οι υποχρεώσεις αυτές αναφέρονται ως ««θέση εκτός λειτουργίας, αποκατάσταση και συναφείς υποχρεώσεις.»» Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, στο κόστος ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται η αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη. Το ΔΛΠ 37 περιέχει απαιτήσεις σχετικά με την επιμέτρηση της θέσης εκτός λειτουργίας, της αποκατάστασης και των συναφών

▼M4

υποχρεώσεων. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση για τη λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των μεταβολών στην επιμέτρηση των υφιστάμενων υποχρεώσεων θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και των συναφών υποχρεώσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε μεταβολές στην επιμέτρηση κάθε υφιστάμενης υποχρέωσης θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης που:

(α) αναγνωρίζεται ως μέρος του κόστους ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16

και

(β) αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Για παράδειγμα μία υποχρέωση θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης μπορεί να υφίσταται για τη θέση εκτός λειτουργίας ενός εργοστασίου, την αποκατάσταση περιβαλλοντικών ζημιών σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή την μετακίνηση εξοπλισμού.

ΘΕΜΑ

3 Η παρούσα Διερμηνεία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των ακόλουθων γεγονότων που μεταβάλλουν την επιμέτρηση υποχρέωσης θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης:

(α) μία μεταβολή στην εκτιμώμενη εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη (π.χ., ταμιακές ροές), που απαιτείται για το διακανονισμό της υποχρέωσης,

(β) μία μεταβολή στο τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, καθώς ορίζεται στην παράγραφο 47 του ΔΛΠ 37 (περιλαμβάνει τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν ειδικά την οντότητα)

και

(γ) μία αύξηση που αντικατοπτρίζει την πάροδο του χρόνου (αναφέρεται και ως αναστροφή της προεξόφλησης).

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

4 Οι μεταβολές στην επιμέτρηση υφιστάμενων υποχρεώσεων θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή συναφών υποχρεώσεων που ανακύπτουν από μεταβολές στο εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα ή το μέγεθος της εκροής των πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη τα οποία απαιτούνται για τον διακανονισμό της υποχρέωσης ή μία μεταβολή του προεξοφλητικού επιτοκίου, θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 5-7 κατωτέρω.

5 Αν το σχετιζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους:

(α) υποκείμενες στη (β), οι μεταβολές στην υποχρέωση θα πρέπει να προστίθενται ή να αφαιρούνται από το κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου στην τρέχουσα περίοδο.

(β) το ποσό που αφαιρείται από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου δε θα υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Αν μία μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η υπέρβαση θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

(γ) αν η προσαρμογή καταλήγει σε αύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα εξετάζει αν αυτό αποτελεί ένδειξη ότι η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην είναι πλήρως ανακτήσιμη. Αν υπάρχει τέτοια ένδειξη, η οντότητα θα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας εκτιμώντας το ανακτήσιμο ποσό του και θα αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

▼M4

6 Αν το σχετιζόμενο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής:

(α) οι μεταβολές της υποχρέωσης μεταβάλλουν την υπεραξία ή την αρνητική υπεραξία αναπροσαρμογής που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για το περιουσιακό στοιχείο, ώστε:

(i) μία μείωση της υποχρέωσης (υποκείμενη στη (β)) να πιστώνεται απευθείας στην υπεραξία αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, με τη διαφορά ότι θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση που αναστρέφει αρνητική υπεραξία αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου που προηγουμένως είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα,

(ii) μία αύξηση της υποχρέωσης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, με τη διαφορά ότι θα χρεώνεται απευθείας στην υπεραξία αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο για το περιουσιακό στοιχείο εκείνο στην υπεραξία αναπροσαρμογής.

(β) στην περίπτωση που μία μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο τηρείτο λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, η υπέρβαση θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

(γ) μία μεταβολή της υποχρέωσης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμοστεί ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή θα λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ποσών που μεταφέρονται στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια βάσει της (α). Αν απαιτείται αναπροσαρμογή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία εκείνης της κατηγορίας θα αναπροσαρμόζονται.

(δ) Το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων κάθε στοιχείου των εσόδων ή των δαπανών που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κατά τη συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή, η μεταβολή του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που ανακύπτει από τη μεταβολή της υποχρέωσης θα εξατομικεύεται και θα γνωστοποιείται αναλόγως.

7 Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αποσβένεται καθ'όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Συνεπώς, όταν το σχετιζόμενο περιουσιακό στοιχείο φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, κάθε μεταγενέστερη μεταβολή στην υποχρέωση θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιείται. Αυτό εφαρμόζεται είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

8 Η περιοδική αναστροφή της προεξόφλησης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοοικονομικό κόστος όταν πραγματοποιείται. Ο επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης του ΔΛΠ 23 δεν επιτρέπεται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

9 Η οντότητα θα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Σεπτεμβρίου 2004. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Σεπτεμβρίου 2004, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

ΜΕΤΑΒΑΣΗ

10 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. (*)

(*) Αν η οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα ακολουθεί τις απαιτήσεις της προηγούμενης έκδοσης του ΔΛΠ 8, που είχε τίτλο *Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές*, εκτός αν η οντότητα εφαρμόζει την αναθεωρημένη έκδοση του Προτύπου για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼M4

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις στο Δ.Π.Χ.Π. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Σεπτεμβρίου 2004. Αν η οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Α1 Το Δ.Π.Χ.Π. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης* και τα συνοδευτικά του έγγραφα τροποποιούνται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στην παράγραφο 12, η παραπομπή στις παραγράφους 13-25Δ τροποποιείται σε 13 – 25Ε.

Οι υποπαράγραφοι 13(η) και (θ) τροποποιούνται και προστίθεται νέα υποπαράγραφος (ι), όπως ακολουθεί:

(η) πράξεις πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών (παράγραφοι 25Β και 25Γ),

(θ) ασφαλιστήρια συμβόλαια (παράγραφος 25Δ)

και

(ι) υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που περιλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων (παράγραφος 25Ε).

Στο Δ.Π.Χ.Π.προστίθενται νέος τίτλος και η παράγραφος 25Ε, ως εξής:

Μεταβολές στις υπάρχουσες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων

25Ε Η Διερμηνεία Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π 1 *Μεταβολές σε Υπάρχουσες Υποχρεώσεις Θέσης εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις* απαιτεί συγκεκριμένες μεταβολές σε υποχρέωση θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης ή σε συναφείς υποχρεώσεις που προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με το οποίο σχετίζονται. Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου εν συνεχεία αποσβένεται μελλοντικά καθ'όλη τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής του. Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις μεταβολές σε τέτοιες υποχρεώσεις που συνέβησαν πριν την ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Εφόσον ο υιοθετών για πρώτη φορά χρησιμοποιήσει την εξαίρεση αυτή:

(α) επιμετρά την υποχρέωση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. σύμφωνα με το ΔΛΠ 37,

(β) στο βαθμό που η υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διερμηνείας Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π 1, θα υπολογίζει το ποσό που θα είχε συμπεριληφθεί στο κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου όταν ανέκυψε για πρώτη φορά η υποχρέωση, προεξοφλώντας την υποχρέωση στην ημερομηνία εκείνη με την καλύτερη εκτίμηση του ιστορικού προεξοφλητικού επιτοκίου, προσαρμοσμένου για κινδύνους, που θα είχε εφαρμοστεί για εκείνη την υποχρέωση κατά την ενδιάμεση περίοδο

και

(γ) θα υπολογίζει τη σωρευμένη απόσβεση επί του ποσού αυτού, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., βάσει της τρέχουσας εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου, χρησιμοποιώντας την πολιτική απόσβεσης που υιοθετήθηκε από την οντότητα σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

▼M7

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 2

Οι μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και όμοια μέσα

Παραπομπές

— ΔΛΠ 32: *Χρηματοοικονομικά μέσα*: *γνωστοποίηση και παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

▼M7

— ΔΛΠ 39: *Χρηματοοικονομικά μέσα*: *αναγνώριση και επιμέτρηση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

Ιστορικό

1. Οι συνεταιριστικές και άλλες παρόμοιες οντότητες δημιουργούνται από ομάδες ανθρώπων που επιθυμούν να καλύψουν κοινές οικονομικές ή κοινωνικές ανάγκες. Οι εθνικοί νόμοι συνήθως περιγράφουν ένα συνεταιρισμό ως μία κοινωνική δομή που επιδιώκει να προαγάγει την οικονομική εξέλιξη των μελών της δια μέσου ενός κοινού επιχειρηματικού εγχειρήματος (η αρχή της αυτοβοηθείας). Η συμμετοχή των μελών σε ένα συνεταιρισμό συχνά χαρακτηρίζεται ως μετοχές μελών, μονάδες ή με κάποια παρόμοια ονομασία και αναφέρεται στο εξής ως «μετοχές μελών».

2. Το ΔΛΠ 32 θέτει τις αρχές για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια. Ειδικότερα, οι αρχές αυτές εφαρμόζονται στην κατάταξη διαθέσιμων μέσων που επιτρέπουν στον κάτοχο να διαθέσει τα εν λόγω μέσα στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Η εφαρμογή εκείνων των αρχών στις μετοχές των μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και σε όμοια μέσα είναι δύσκολη. Κάποιοι από τους συνεργαζόμενους φορείς του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχουν ζητήσει βοήθεια προκειμένου να κατανοήσουν πώς οι αρχές του ΔΛΠ 32 εφαρμόζονται σε μετοχές μελών και σε όμοια μέσα που έχουν κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χαρακτηριστικά αυτά επηρεάζουν την κατάταξή τους ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια.

Πεδίο εφαρμογής

3. Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που εκδίδονται προς τα μέλη συνεταιριστικών οικονομικών οντοτήτων που αποδεικνύουν τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα των μελών στην οικονομική οντότητα. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που δύνανται να διακανονιστούν ή θα διακανονιστούν με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας.

Θέμα

4. Πολλά χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών μελών, έχουν χαρακτηριστικά ιδίων κεφαλαίων, όπως τα δικαιώματα ψήφου και το δικαίωμα συμμετοχής σε διανομές μερισμάτων. Κάποια χρηματοοικονομικά μέσα δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να ζητήσει την εξόφληση έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου, αλλά δύνανται να περιλαμβάνουν ή να υπόκεινται σε περιορισμούς σχετικά με το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα εξοφληθούν. Πώς θα πρέπει να αξιολογούνται οι όροι εξόφλησης εκείνοι προκειμένου να προσδιοριστεί αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα πρέπει να καταταχθούν ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια.

Ομόφωνη αποδοχή

5. Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου ενός χρηματοοικονομικού μέσου (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες) να ζητήσει την εξόφληση δεν προϋποθέτει, από μόνο του, την κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση. Μάλλον, η οικονομική οντότητα πρέπει να λάβει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις του χρηματοοικονομικού μέσου για τον προσδιορισμό της κατάταξής του ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ίδια κεφάλαια. Στους όρους και προϋποθέσεις περιλαμβάνονται σχετικοί τοπικοί νόμοι, κανονισμοί και το καταστατικό της οικονομικής οντότητας που ισχύει κατά την ημερομηνία της κατάταξης, αλλά όχι οι αναμενόμενες μελλοντικές τροποποιήσεις εκείνων των νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού.

6. Οι μετοχές μελών που θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια εάν τα μέλη δεν είχαν δικαίωμα να ζητήσουν εξόφληση είναι ίδια κεφάλαια αν συντρέχει οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που περιγράφεται στις παραγράφους 7 και 8. Οι καταθέσεις όψεως, περιλαμβανομένων των τρεχούμενων λογαριασμών, των καταθετικών λογαριασμών και τις παρόμοιες συμβάσεις που προκύπτουν όταν τα μέλη φέρονται ως πελάτες, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

7. Οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια αν η οικονομική οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

▼M7

8. Οι τοπικοί νόμοι ή οι κανονισμοί ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας δύνανται να επιβάλλουν διάφορες απαγορεύσεις στην εξόφληση των μετοχών των μετόχων, π.χ. άνευ όρων απαγορεύσεις ή απαγορεύσεις που βασίζονται σε κριτήρια ρευστότητας. Αν η εξόφληση απαγορεύεται ρητά από τους τοπικούς νόμους ή τους κανονισμούς ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας, οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια. Ωστόσο, οι διατάξεις των τοπικών νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού της οικονομικής οντότητας που απαγορεύουν την εξόφληση μόνον εφόσον πληρούνται (ή δεν πληρούνται) ορισμένες προϋποθέσεις –όπως οι περιορισμοί που αφορούν τη ρευστότητα– δεν έχουν ως συνέπεια οι μετοχές των μελών να θεωρούνται ίδια κεφάλαια.

9. Μία άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι απόλυτη, με την έννοια ότι απαγορεύονται όλες οι εξοφλήσεις. Μία άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι μερική, με την έννοια ότι απαγορεύει την εξόφληση των μετοχών των μελών αν η εξόφληση θα γινόταν η αιτία ο αριθμός των μετοχών των μελών ή το ύψος του καταβεβλημένου κεφαλαίου από μετοχές μελών να πέσει κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο. Οι μετοχές των μελών που υπερβαίνουν το ύψος της απαγόρευσης της εξόφλησης είναι υποχρεώσεις, εκτός αν η οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 7. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο αριθμός των μετοχών ή το ύψος του καταβεβλημένου κεφαλαίου που υπόκειται στην απαγόρευση εξόφλησης δύναται να μεταβληθεί από καιρό εις καιρό. Μία τέτοια μεταβολή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μία μεταφορά ανάμεσα σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια.

10. Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα θα επιμετρήσει τη χρηματοοικονομική της υποχρέωση για εξόφληση στην εύλογη αξία. Για τις μετοχές μελών με χαρακτηριστικό εξόφλησης, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για εξόφληση σε ποσό όχι χαμηλότερο από το μέγιστο καταβλητέο ποσό σύμφωνα με τους όρους της προεξόφλησης του καταστατικού της ή του εφαρμοστέου νόμου, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που το ποσό αυτό θα μπορούσε να γίνει απαιτητό (βλέπε παράδειγμα 3).

11. Όπως ορίζεται στην παράγραφο 35 του ΔΛΠ 32, οι διανομές σε κατόχους συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, καθαρά από κάθε όφελος φόρου εισοδήματος. Οι τόκοι, τα μερίσματα και άλλες αποδόσεις που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα που κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι δαπάνες, ανεξάρτητα αν τα ποσά που καταβάλλονται χαρακτηρίζονται σύμφωνα με το νόμο ως μερίσματα, τόκους ή αλλιώς.

12. Το προσάρτημα, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ομόφωνης αποδοχής, παρέχει παραδείγματα της εφαρμογής αυτής της ομόφωνης αποδοχής.

Γνωστοποιήσεις

13. Όταν μία αλλαγή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μία μεταβίβαση ανάμεσα στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, η οντότητα θα γνωστοποιεί ιδιαιτέρως το ποσό, το χρονισμό και το λόγο της μεταβίβασης.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

14. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος και οι μεταβατικές διατάξεις αυτής της Διερμηνείας είναι ίδιες με εκείνες του ΔΛΠ 32 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Μία οντότητα θα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν μία οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η Διερμηνεία αυτή θα εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼M7

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Το προσάρτημα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας.

Π1 Στο προσάρτημα αυτό παρατίθενται επτά παραδείγματα της εφαρμογής της ομόφωνης αποδοχής της ΕΔΔΠΧΠ. Τα παραδείγματα αυτά δεν εξαντλούν το θέμα. Είναι πιθανό η δομή των γεγονότων να είναι άλλη. Σε κάθε παράδειγμα γίνεται η υπόθεση ότι δεν υφίστανται άλλες προϋποθέσεις που θα απαιτούσαν το χρηματοοικονομικό μέσο να καταταχθεί ως χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός από εκείνες που παρουσιάζονται στα δεδομένα του παραδείγματος.

ΑΝΕΥ ΟΡΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΓΙΑ ΑΡΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφος 7)

Παράδειγμα 1

Δεδομένα

Π2 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι εξοφλήσεις υπόκεινται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Στο καταστατικό δεν υπάρχουν περαιτέρω διευκρινίσεις ή περιορισμοί σε ό,τι αφορά τη διακριτική ευχέρεια αυτή. Η οικονομική οντότητα δεν έχει αρνηθεί να εξοφλήσει μετοχές των μελών της, σε οποιαδήποτε στιγμή της ύπαρξής της, αν και το διοικητικό της συμβούλιο έχει το δικαίωμα αυτό.

Κατάταξη

Π3 Η οικονομική οντότητα έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί την εξόφληση και οι μετοχές των μελών είναι ίδια κεφάλαια. Το ΔΛΠ 32 καθιερώνει αρχές για την κατάταξη που βασίζονται στους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου και επισημαίνει ότι η εμπειρία του παρελθόντος ή η πρόθεση να κάνει πληρωμές κατά το δοκούν δεν ενεργοποιεί αυτόματα την κατάταξη ως υποχρέωση. Η παράγραφος ΟΕ26 του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

Όταν οι προνομιούχες μετοχές δεν είναι εξοφλήσιμες, η κατάλληλη κατάταξή τους προσδιορίζεται από τα άλλα δικαιώματα, που μπορεί να ακολουθούν τις μετοχές. Η κατάταξη βασίζεται στην αξιολόγηση της ουσίας των συμβατικών διακανονισμών και στους ορισμούς μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και ενός συμμετοχικού τίτλου. Όταν οι διανομές στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών, σωρευτικές ή μη σωρευτικές, εναπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη, οι μετοχές αποτελούν συμμετοχικούς τίτλους. Για παράδειγμα, η κατάταξη μιας προνομιούχου μετοχής ως συμμετοχικός τίτλος ή χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν επηρεάζεται από:

α) ένα παρελθόν διανομών·

β) την πρόθεση να γίνουν διανομές στο μέλλον·

γ) μία πιθανή αρνητική επίδραση στην τιμή των κοινών μετοχών του εκδότη αν δεν γίνουν διανομές (λόγω περιορισμών στην καταβολή μερισμάτων επί των κοινών μετοχών αν δεν καταβληθούν μερίσματα επί των προνομιούχων μετοχών)·

δ) το ύψος του αποθεματικού του εκδότη·

ε) τα αναμενόμενα κέρδη ή ζημίες του εκδότη για κάποια περίοδο ή

στ) την ευχέρεια ή τη δυσχέρεια του εκδότη να επηρεάσει το ύψος των κερδών ή των ζημιών για την περίοδο.

Παράδειγμα 2

Δεδομένα

Π4 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι εξοφλήσεις υπόκεινται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, το καταστατικό ορίζει επίσης ότι η έγκριση της αίτησης για εξόφληση είναι αυτόματη εκτός αν η οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να προβεί σε πληρωμές χωρίς να παραβεί τους τοπικούς κανονισμούς που αφορούν τη ρευστότητα ή το αποθεματικό.

▼**M7**

Κατάταξη

Π5 Η οικονομική οντότητα δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί την εξόφληση και οι μετοχές των μελών είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Οι περιορισμοί που προαναφέρθηκαν βασίζονται στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διακανονίσει την υποχρέωσή της. Περιορίζουν τις εξοφλήσεις μόνον εφόσον οι απαιτήσεις που αφορούν τη ρευστότητα ή το αποθεματικό δεν πληρούνται και ακόμη και τότε, μόνο για το διάστημα μέχρι την πλήρωσή τους. Συνεπώς, σύμφωνα με τις αρχές που καθιερώθηκαν στο ΔΛΠ 32, δεν καταλήγουν σε κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως ίδια κεφάλαια. Η παράγραφος ΟΕ25 του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μία προνομιούχος μετοχή είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικός τίτλος, ο εκδότης εκτιμά τα ειδικά δικαιώματα που ακολουθούν τη μετοχή για να προσδιορίζει, αν αυτή παρουσιάζει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, μια προνομιούχος μετοχή που προβλέπει εξόφληση σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή σύμφωνα με το δικαίωμα προαίρεσης του κατόχου, περιέχει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. *Η πιθανή αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει την υποχρέωση εξόφλησης μιας προνομιούχου μετοχής, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την υποχρέωση*. [Τα πλάγια γράμματα προστέθηκαν.]

ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφοι 8 και 9)

Παράδειγμα 3

Δεδομένα

Π6 Μία συνεταιριστική οικονομική οντότητα έχει εκδώσει μετοχές στους μετόχους της σε διαφορετικές ημερομηνίες και για διαφορετικά ποσά στο παρελθόν, όπως ακολουθεί:

α) την 1η Ιανουαρίου 20x1 100 000 μετοχές έναντι ΝΜ 10 εκάστη (ΝΜ 1 000 000)

β) την 1η Ιανουαρίου 20x2 100 000 μετοχές έναντι ΝΜ 20 εκάστη (ακόμη ΝΜ 2 000 000, έτσι ώστε το σύνολο των εκδοθέντων μετοχών να είναι ΝΜ 3 000 000).

Οι μετοχές είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση στο ποσό έναντι του οποίου εκδόθηκαν.

Π7 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι συνολικές εξοφλήσεις δεν μπορούν να υπερβούν το 20 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μετοχών των μελών της σε κυκλοφορία που έχει ποτέ υπάρξει. Την 31η Δεκεμβρίου 20x2, η οικονομική οντότητα έχει 200 000 μετοχές σε κυκλοφορία, που αντιπροσωπεύει τον υψηλότερο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ και δεν έχουν εξοφληθεί μετοχές κατά το παρελθόν. Την 1η Ιανουαρίου 20x3, η οικονομική οντότητα τροποποιεί το καταστατικό της και αυξάνει το επιτρεπόμενο επίπεδο των συνολικών εξοφλήσεων στο 25 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μετοχών των μελών της σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ.

Κατάταξη

Προτού τροποποιηθεί το καταστατικό

Π8 Οι μετοχές των μελών, πέραν εκείνων για τις οποίες υπάρχει απαγόρευση εξαρτήσεως, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η συνεταιριστική οικονομική οντότητα επιμετρά αυτήν τη χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Επειδή οι μετοχές αυτές είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων όπως απαιτείται από την παράγραφο 49 του ΔΛΠ 39, που αναφέρει: «Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει το χαρακτηριστικό να είναι σε πρώτη ζήτηση (π.χ., μία κατάθεση όψεως) δεν είναι χαμηλότερη από το ποσό που είναι πληρωτέο σε πρώτη ζήτηση …». Συνεπώς η συνεταιριστική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομική υποχρέωση το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο κατ' απαίτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης.

▼M7

Π9 Την 1η Ιανουαρίου 20x1 το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης είναι 20 000 μετοχές των ΝΜ 10 εκάστη και συνεπώς, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ 200 000 ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και ΝΜ 800 000 ως ίδια κεφάλαια. Όμως, την 1η Ιανουαρίου 20x2, λόγω της νέας έκδοσης μετοχών των ΝΜ 20, το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης αυξάνεται σε 40 000 μετοχές των ΝΜ 20 εκάστη. Η έκδοση των επιπρόσθετων μετοχών των ΝΜ 20 δημιουργεί μία νέα υποχρέωση που επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία. Η υποχρέωση μετά την έκδοση αυτών των μετοχών είναι 20 τοις εκατό των συνολικών εκδοθέντων μετοχών (200 000), επιμετρώμενων με ΝΜ 20, ή ΝΜ 800 000. Αυτό απαιτεί την αναγνώριση μιας επιπρόσθετης υποχρέωσης των ΝΜ 600 000. Στο παράδειγμα αυτό, δεν αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ 800 000 ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ΝΜ 2 200 000 ως ίδια κεφάλαια. Για τους σκοπούς του παραδείγματος, θεωρείται ότι τα ποσά αυτά δε μεταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 20x1 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 20x2.

Μετά την τροποποίηση του καταστατικού

Π10 Μετά την αλλαγή του καταστατικού της, μπορεί πλέον να απαιτηθεί από τη συνεταιριστική οντότητα να εξοφλήσει μέχρι το 25 τοις εκατό των μετοχών της σε κυκλοφορία ή μέχρι 50 000 μετοχές έναντι ΝΜ 20 εκάστη. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20x3, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ένα ποσό ύψους ΝΜ 1 000 000, που είναι το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης, όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 49 του ΔΛΠ 39. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20x3 μεταφέρει ένα ποσό ΝΜ 200 000 από τα ίδια κεφάλαια στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αφήνοντας στην κατάταξη των ιδίων κεφαλαίων ένα ποσό ΝΜ 2 000 000. Στο παράδειγμα αυτό, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία κατά τη μεταβίβαση.

Παράδειγμα 4

Δεδομένα

Π11 Ο τοπικός νόμος που διέπει τη λειτουργία των συνεταιριστικών οικονομικών οντοτήτων ή οι όροι του καταστατικού της οικονομικής οντότητας, απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών εάν, με την εξόφληση αυτή, θα μείωνε το καταβλητέο κεφάλαιο από μετοχές μελών σε λιγότερο από το 75 τοις εκατό του υψηλότερου ποσού του καταβλητέου κεφαλαίου από μετοχές μελών. Το υψηλότερο ποσό για μία συγκεκριμένη συνεταιριστική οικονομική οντότητα είναι ΝΜ 1 000 000. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού το υπόλοιπο του καταβλητέου κεφαλαίου είναι ΝΜ 900 000.

Κατάταξη

Π12 Στην περίπτωση αυτή, ΝΜ 750 000 θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια και ΝΜ 150 000 θα κατατάσσονταν ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Εκτός από τις παραγράφους που ήδη αναφέρθηκαν, μέρος της παραγράφου 18(β) του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

> … χρηματοοικονομικό μέσο που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να το πωλήσει στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου (ένα διαθέσιμο από τον κάτοχο ή «puttable» μέσο για το οποίο ο κάτοχος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη να εξαγοράσει το χρηματοοικονομικό αυτό στοιχείο πριν τη λήξη του) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό ισχύει ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί ή όταν η νομική μορφή του διαθέσιμου από τον κάτοχο μέσο δίνει στον τελευταίο υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία του εκδότη. Η ύπαρξη δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σημαίνει ότι το διαθέσιμο μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Π13 Η απαγόρευση εξόφλησης που περιγράφεται στο παράδειγμα αυτό διαφέρει από τους περιορισμούς που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και την ΟΕ25 του ΔΛΠ 32. Εκείνες οι απαγορεύσεις περιορίζουν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να πληρώσει το ποσό που οφείλεται επί μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ήτοι εμποδίζουν την πληρωμή μιας υποχρέωσης μόνον όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Αντιθέτως, το παράδειγμα αυτό περιγράφει μία άνευ όρων

▼M7

απαγόρευση που αφορά τις εξοφλήσεις που υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό, ανεξάρτητα από την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών (π.χ. λόγω των διαθέσιμων μετρητών της, των κερδών ή των προς διανομή αποθεμάτων της). Στην πράξη, η απαγόρευση εξόφλησης εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από ένα συγκεκριμένο ποσό του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Συνεπώς, το μέρος των μετοχών που υπόκειται στην απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αν και οι μετοχές κάθε μέλους μπορεί να είναι εξοφλητέες σε ατομική βάση, ένα μέρος των συνολικών μετοχών σε κυκλοφορία δε μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να εξοφληθεί, εκτός από την περίπτωση της εκκαθάρισης της οικονομικής οντότητας.

Παράδειγμα 5

Δεδομένα

Π14 Τα δεδομένα του παραδείγματος αυτού είναι εκείνα που αναφέρθηκαν στο παράδειγμα 4. Επιπρόσθετα, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, οι απαιτήσεις ρευστότητας που επιβάλλονται στην τοπική δικαιοδοσία απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις μετοχές οποιουδήποτε μέλους εκτός αν τα μετρητά και οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που κατέχει υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό. Ως αποτέλεσμα αυτών των περιορισμών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα δε μπορεί να καταβάλει περισσότερα από ΝΜ 50 000 προκειμένου να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

Κατάταξη

Π15 Όπως και στο παράδειγμα 4, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ΝΜ 750 000 ως ίδια κεφάλαια και ΝΜ 150 000 ως χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό συμβαίνει γιατί το ποσό που κατατάσσεται ως υποχρέωση βασίζεται στο άνευ όρων δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να αρνηθεί να εξοφλήσει και όχι σε περιορισμούς υπό όρους που εμποδίζουν την εξόφληση, μόνον εάν θέμα ρευστοποίησης ή άλλοι όροι δεν ικανοποιούνται και τότε μόνο μέχρι το χρόνο που θα ικανοποιηθούν. Οι διατάξεις των παραγράφων 19 και ΟΕ25 του ΔΛΠ 32 εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή.

Παράδειγμα 6

Δεδομένα

Π16 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας της απαγορεύει να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών, εκτός από τα ποσά που λαμβάνονται από την έκδοση επιπρόσθετων μετοχών μελών σε νέα ή υπάρχοντα μέλη κατά τα τρία τελευταία έτη. Τα ποσά από την έκδοση μετοχών μελών πρέπει να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση μετοχών για τα οποία μέλη έχουν ζητήσει την εξόφληση. Κατά τα τρία τελευταία έτη, τα ποσά που εισπράχθηκαν από την έκδοση μετοχών μελών ήταν ΝΜ 12 000 και δεν έχει εξοφληθεί καμία μετοχή μέλους.

Κατάταξη

Π17 Η οντότητα κατατάσσει ΝΜ 12 000 των μετοχών μελών ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Με συνέπεια προς τα συμπεράσματα που περιγράφηκαν στο παράδειγμα 4, οι μετοχές μελών που υπόκεινται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Μία τέτοια άνευ όρων απαγόρευση ισχύει για ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από μετοχές που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη και συνεπώς, το ποσό αυτό κατατάσσεται ως ίδια κεφάλαια. Όμως, ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από οποιεσδήποτε μετοχές έχουν εκδοθεί κατά τα τελευταία τρία έτη δεν υπόκειται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης. Συνεπώς, τα ποσά που εισπράχθηκαν από την έκδοση μετοχών μελών κατά τα τρία τελευταία έτη δημιουργούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις έως ότου δεν είναι πλέον διαθέσιμες για την εξόφληση μετοχών μελών. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα έχει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση που ισούται με τα ποσά που εισπράχθηκαν από τις μετοχές που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη, καθαρά από οποιεσδήποτε εξοφλήσεις κατά το διάστημα αυτό.

▼M7

Παράδειγμα 7

Δεδομένα

Π18 Η οικονομική οντότητα είναι μία συνεταιριστική τράπεζα. Ο τοπικός νόμος που διέπει τη λειτουργία των συνεταιριστικών τραπεζών ορίζει ότι τουλάχιστον το 50 τοις εκατό των συνολικών «ανεξόφλητων υποχρεώσεων» της οικονομικής οντότητας (στους κανονισμούς ο ορισμός του όρου περιλαμβάνει και τους λογαριασμούς μετοχών των μελών) πρέπει να έχει την μορφή του καταβεβλημένου από τα μέλη κεφαλαίου. Ο κανονισμός επιδρά έτσι ώστε αν όλες οι ανεξόφλητες υποχρεώσεις έχουν τη μορφή των μετοχών μελών, οι οικονομική οντότητα μπορεί να τις εξοφλήσει στο σύνολό τους. Την 31η Δεκεμβρίου 20x1, η οικονομική οντότητα έχει ανεξόφλητες υποχρεώσεις των ΝΜ 200 000, εκ των οποίων ΝΜ 125 000 αντιπροσωπεύουν λογαριασμούς μετοχών των μελών. Οι όροι που διέπουν τους λογαριασμούς μετοχών των μελών επιτρέπουν στον κάτοχο να τους εξοφλήσει σε πρώτη ζήτηση και το καταστατικό δεν περιορίζει το ύψος των εξοφλήσεων.

Κατάταξη

Π19 Στο παράδειγμα αυτό, οι μετοχές των μελών κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η απαγόρευση εξόφλησης είναι παρόμοια με τους περιορισμούς που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και την ΟΕ25 του ΔΛΠ 32. Η απαγόρευση εξαρτάται από τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να πληρώσει το ποσό που οφείλεται επί μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ήτοι εμποδίζει την πληρωμή μιας υποχρέωσης μόνον όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Ειδικότερα, θα μπορούσε να απαιτηθεί από την οντότητα να εξοφλήσει όλες τις μετοχές των μελών (ΝΜ 125 000), εάν αποπλήρωνε όλες τις υπόλοιπές της υποχρεώσεις (ΝΜ 75 000). Συνεπώς, η απαγόρευση της εξόφλησης δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από ένα συγκεκριμένο αριθμό των μετοχών των μελών ή ενός ποσού του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αναβάλλει την εξόφληση έως ότου πληρωθεί μία προϋπόθεση, ήτοι η αποπληρωμή των άλλων υποχρεώσεων. Οι μετοχές μελών στο παράδειγμα αυτό δεν υπόκεινται στην άνευ όρων απαγόρευση που αφορά την εξόφληση και συνεπώς κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.