ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 254/2009 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 25ης Μαρτίου 2009

για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής σχετικά με τη θέσπιση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τη διερμηνεία αριθ. 12 της επιτροπής διερμηνειών των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRIC-ΔΠΧΠ)

(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 1,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 [2] της Επιτροπής θεσπίστηκαν ορισμένα διεθνή πρότυπα και διερμηνείες που είχαν πάψει να ισχύουν από τις 15 Οκτωβρίου 2008.

(2) Στις 30 Νοεμβρίου 2006, η επιτροπή διερμηνειών των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRIC-ΔΠΧΠ) δημοσίευσε τη διερμηνεία 12 της IFRIC σχετικά με τους διακανονισμούς για την παραχώρηση δημόσιων υπηρεσιών, εφεξής «IFRIC 12». Η IFRIC 12 αποτελεί ερμηνεία που διευκρινίζει τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεων περί των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης IFRIC που ήδη έχουν εγκριθεί από την επιτροπή για τους διακανονισμούς παραχώρησης δημόσιων υπηρεσιών. Η IFRIC 12 διευκρινίζει τον τρόπο με τον οποίο αναγνωρίζεται στους λογαριασμούς του φορέα εκμετάλλευσης υπέρ του οποίου έχει πραγματοποιηθεί παραχώρηση η υποδομή που αφορά ο διακανονισμός για την παραχώρηση των δημόσιων υπηρεσιών. Διευκρινίζει επίσης τη διάκριση μεταξύ των επιμέρους σταδίων του διακανονισμού για την παραχώρηση των δημόσιων υπηρεσιών (στάδια κατασκευής/λειτουργίας) και του τρόπου με τον οποίο θα πρέπει να αναγνωρίζονται για κάθε περίπτωση τα έσοδα και οι δαπάνες. Πραγματοποιείται διάκριση μεταξύ δύο τρόπων αναγνώρισης της υποδομής καθώς και των αντίστοιχων εσόδων και δαπανών (πρόκειται για τα «μοντέλα» βάσει των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή βάσει των άϋλων περιουσιακών στοιχείων) ανάλογα με την έκθεση του φορέα εκμετάλλευσης στον οποίο έχει εκχωρηθεί η παραχώρηση, στην αβεβαιότητα όσον αφορά τα μελλοντικά του έσοδα.

(3) Η διαβούλευση με την ομάδα τεχνικών εμπειρογνωμόνων (TEG) της ευρωπαϊκής συμβουλευτικής επιτροπής για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (EFRAG) επιβεβαιώνουν ότι η IFRIC 12 (ΔΠΧΠ 12) ανταποκρίνεται στα τεχνικά κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002. Σύμφωνα με την απόφαση 2006/505/ΕΚ της Επιτροπής της 14ης Ιουλίου 2006 για τη σύσταση ομάδας εξέτασης γνωμών επί των λογιστικών προτύπων η οποία να συμβουλεύει την Επιτροπή σχετικά με την αντικειμενικότητα και την ουδετερότητα των γνωμών της συμβουλευτικής επιτροπής για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (EFRAG) [3], η ομάδα εξέτασης γνωμών επί των λογιστικών προτύπων εξέτασε τη γνώμη της EFRAG για την έγκριση και συμβούλευσε την Επιτροπή ότι ήταν αντικειμενική και ισορροπημένη.

(4) Η έγκριση της IFRIC 12 συνεπάγεται τροποποιήσεις του διεθνούς προτύπου χρηματοοικονομικής αναφοράς (IFRS-ΔΠΧΑ) 1, της IFRIC 4 και της διερμηνείας της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (SIC-ΜΕΔ) 29 ώστε να εξασφαλιστεί η συνέπεια μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.

(5) Εξυπακούεται ότι οι εταιρείες δύνανται να εφαρμόσουν ή να συνεχίζουν να εφαρμόζουν την IFRIC 12.

(6) Ως εκ τούτου ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 θα πρέπει να τροποποιηθεί δεόντως.

(7) Τα μέτρα που προβλέπει ο παρών κανονισμός είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Το παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 τροποποιείται ως εξής:

1) Η διερμηνεία 12 της επιτροπής διερμηνειών των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (IFRIC) σχετικά *με τους διακανονισμούς για την παραχώρηση δημόσιων υπηρεσιών* ενσωματώνεται στο κείμενο με τη μορφή που έχει στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

2) Το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής αναφοράς (IFRS) 1, η IFRIC 4 και η διερμηνεία 29 της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ-SIC) 29 τροποποιούνται σύμφωνα με το προσάρτημα Β της IFRIC 12 όπως αναφέρεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

[1] ΕΕJ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.
[2] ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1.
[3] ΕΕ L 199 της 21.7.2006, σ. 33.

Άρθρο 2

Κάθε εταιρεία καλείται να εφαρμόσει την IFRIC 12, με τη μορφή που αναφέρεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού, το αργότερο, από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους που αρχίζει μετά την ημερομηνία θέσης σε ισχύ του κανονισμού.

Άρθρο 3

Ο παρών κανονισμός τίθεται σε ισχύ την τρίτη ημέρα μετά 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 όλα τα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες, 25 Μαρτίου 2009.

Για την Επιτροπή
Charlie McCREEVY
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

IFRIC 12	Διερμηνεία 12 της IFRIC: *Διακανονισμοί για την παροχή δημόσιας υπηρεσίας*

Επιτρέπεται η αναπαραγωγή εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα εξαιρουμένου του δικαιώματος αναπαραγωγής για προσωπική χρήση ή άλλους θεμιτούς σκοπούς. Περαιτέρω πληροφορίες διατίθενται από το IASB (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) στη διεύθυνση www.iasb.org

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΠ 12

Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

ΣΧΕΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ

— *Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*

— ΔΠΧΠ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης*

— ΔΠΧΠ 7 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις*

— ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*

— ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις Κατασκευών*

— ΔΛΠ 16 *Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός (Ενσώματες ακινητοποιήσεις)*

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*

— ΔΛΠ 18 *Έσοδα*

— ΔΛΠ 20 *Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*

— ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού*

— ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*

— ΔΛΠ 36 *Μείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, υπό αίρεση στοιχεία ενεργητικού και παθητικού*

— ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*

— ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*

— ΕΔΔΠΧΠ 4 *Προσδιορισμός των συμφωνιών που περιέχουν μίσθωση*

— ΜΕΔ-29 *Γνωστοποίηση—Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1 Σε πολλές χώρες, η υποδομή για υπηρεσίες κοινής ωφέλειας – όπως δρόμοι, γέφυρες, σήραγγες, φυλακές, νοσοκομεία, αερολιμένες, εγκαταστάσεις ύδρευσης, δίκτυα παροχής ενέργειας και τηλεπικοινωνιών – παραδοσιακά κατασκευάζονται, λειτουργούν και συντηρούνται από το δημόσιο τομέα και χρηματοδοτούνται μέσω πιστώσεων του κρατικού προϋπολογισμού.

2 Σε ορισμένες χώρες, οι κυβερνήσεις έχουν καθιερώσει συμβατικές συμφωνίες παροχής υπηρεσιών προκειμένου να προσελκύσουν τη συμμετοχή του ιδιωτικού τομέα στην ανάπτυξη, τη χρηματοδότηση, τη λειτουργία και τη συντήρηση των σχετικών υποδομών. Η υποδομή μπορεί να υπάρχει ήδη, ή μπορεί να κατασκευάζεται κατά την περίοδο που καλύπτεται από τη συμφωνία παροχής υπηρεσιών. Οι συμφωνίες που εμπίπτουν στο πεδίο κάλυψης της παρούσας Διερμηνείας αφορούν κατά κανόνα μια οντότητα του ιδιωτικού τομέα (φορέας εκμετάλλευσης) που κατασκευάζει την υποδομή που θα χρησιμοποιηθεί για την παροχή της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας ή θα την αναβαθμίσει (π.χ. αυξάνοντας τη δυναμικότητά της) και ασχολείται με τη λειτουργία και τη συντήρηση της εν λόγω υποδομής για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ο φορέας εκμετάλλευσης πληρώνεται για τις υπηρεσίες του κατά την περίοδο της συμφωνίας. Η συμφωνία διέπεται από μια σύμβαση που ορίζει πρότυπα επιδόσεων, μηχανισμούς για την αναπροσαρμογή των τιμών και διευθετήσεις για διαιτησία σε περίπτωση διαφορών.

3 Ένα χαρακτηριστικό αυτών των συμφωνιών παροχής υπηρεσιών είναι ο χαρακτήρας κοινής ωφέλειας της υποχρέωσης που αναλαμβάνει ο φορέας εκμετάλλευσης. Σύμφωνα με την πολιτική του δημοσίου, οι υπηρεσίες οι σχετικές με την υποδομή πρέπει να παρέχονται στο κοινό, άσχετα με την ταυτότητα αυτού που έχει αναλάβει την παροχή των υπηρεσιών. Η συμφωνία παροχής υπηρεσιών υποχρεώνει συμβατικά το φορέα εκμετάλλευσης να παρέχει τις υπηρεσίες στο κοινό εξ ονόματος της οντότητας του δημόσιου τομέα. Άλλα κοινά χαρακτηριστικά είναι τα εξής:

(α) ο αντισυμβαλλόμενος που εκχωρεί τη συμφωνία παροχής υπηρεσιών (παραχωρούσα αρχή) είναι οντότητα του δημόσιου τομέα, που μπορεί να είναι κρατικός φορέας ή οντότητα του ιδιωτικού τομέα στην οποία έχει εκχωρηθεί η αρμοδιότητα για την παροχή των υπηρεσιών.

(β) Ο φορέας εκμετάλλευσης είναι υπεύθυνος για ένα μέρος τουλάχιστον της διαχείρισης της υποδομής και των συναφών υπηρεσιών και δεν ενεργεί απλώς ως πράκτορας της παραχωρούσας αρχής.

(γ) Η σύμβαση ορίζει τις αρχικές τιμές που θα χρεώνει ο φορέας εκμετάλλευσης και επιβάλλει κανονιστικές ρυθμίσεις όσον αφορά τις αναπροσαρμογές των τιμών κατά την περίοδο της συμφωνίας παροχής υπηρεσιών.

(δ) Ο φορέας εκμετάλλευσης υποχρεούται να μεταβιβάσει την υποδομή στην παραχωρούσα αρχή σε μια προκαθορισμένη κατάσταση στο τέλος της περιόδου της συμφωνίας, με χαμηλό ή μηδενικό αντάλλαγμα, άσχετα με το ποιος τη χρηματοδότησε αρχικά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4 Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική που θα εφαρμόζουν οι φορείς εκμετάλλευσης στο πλαίσιο συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από το δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα.

5 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από το δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα εάν:

(α) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες τις οποίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με την υποδομή, σε ποιους πρέπει να την παρέχει και σε ποια τιμή· και

(β) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει – μέσω ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων λόγω κοινής ωφέλειας ή με άλλα μέσα- κάθε σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου όσον αφορά την υποδομή στο τέλος της περιόδου της συμφωνίας.

6 Η υποδομή που χρησιμοποιείται σε μια συμφωνία του δημόσιου με τον ιδιωτικό τομέα για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών για το σύνολο του ωφέλιμου βίου της (περιουσιακά στοιχεία πλήρους διάρκειας του βίου) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας εάν πληρούνται οι όροι της παραγράφου 5 στοιχείο α). Οι παράγραφοι ΟΕ1-ΟΕ8 παρέχουν κατευθύνσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εάν, και μέχρι ποιό σημείο, οι συμφωνίες του δημόσιου με τον ιδιωτικό τομέα για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας.

7 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στα παρακάτω:

(α) στην υποδομή την οποία ο φορέας εκμετάλλευσης κατασκευάζει ή αποκτά από τρίτο για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών· και

(β) στην υπάρχουσα υποδομή στην οποία η παραχωρούσα αρχή παρέχει στο φορέα εκμετάλλευσης πρόσβαση για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

8 Η παρούσα Διερμηνεία δεν προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση για την υποδομή που κρατήθηκε και αναγνωρίστηκε ως ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός εκ μέρους του φορέα εκμετάλλευσης πριν από τη σύναψη της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Οι απαιτήσεις αποαναγνώρισης των ΔΠΧΠ (που καθορίζονται στο ΔΛΠ 16) ισχύουν για τέτοια υποδομή.

9 Η παρούσα Διερμηνεία δεν προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής.

ΘΕΜΑΤΑ

10 Η παρούσα Διερμηνεία ορίζει τις γενικές αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των υποχρεώσεων και τα συναφή δικαιώματα στις συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Οι απαιτήσεις για την γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνονται στο ΜΕΔ-29 *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Γνωστοποιήσεις*. Τα θέματα που εξετάζει η παρούσα Διερμηνεία είναι τα εξής:

(α) αντιμετώπιση των δικαιωμάτων του φορέα εκμετάλλευσης στην υποδομή·

(β) αναγνώριση και επιμέτρηση του ανταλλάγματος για τη συμφωνία·

(γ) υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης·

(δ) υπηρεσίες λειτουργίας·

(ε) κόστος δανεισμού·

(στ) επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου· και

(ζ) στοιχεία που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στο φορέα εκμετάλλευσης.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

Αντιμετώπιση των δικαιωμάτων του φορέα εκμετάλλευσης στην υποδομή

11 Η υποδομή που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας δεν αναγνωρίζεται ως ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός του φορέα εκμετάλλευσης επειδή η σύμβαση της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών δεν χορηγεί στο φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση της υποδομής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας. Ο φορέας εκμετάλλευσης έχει πρόσβαση για τη λειτουργία της υποδομής με σκοπό την παροχή των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας εξ ονόματος της παραχωρούσας αρχής σύμφωνα με τους όρους που ορίζονται στη σύμβαση.

Αναγνώριση και επιμέτρηση του ανταλλάγματος για τη συμφωνία

12 Βάσει των όρων των συμβάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας, ο φορέας εκμετάλλευσης ενεργεί ως πάροχος υπηρεσιών. Ο φορέας εκμετάλλευσης κατασκευάζει ή αναβαθμίζει υποδομή (υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης) που χρησιμοποιείται για την παροχή μιας υπηρεσίας κοινής ωφέλειας και ασχολείται με τη λειτουργία και τη συντήρηση της εν λόγω υποδομής (υπηρεσίες λειτουργίας) για μια καθορισμένη χρονική περίοδο.

13 Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει και επιμετρά τα έσοδα σύμφωνα με τα ΔΛΠ 11 και 18 για τις υπηρεσίες που εκτελεί. Εάν ο φορέας εκμετάλλευσης εκτελεί περισσότερες από μια υπηρεσίες (δηλ. υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης και υπηρεσίες λειτουργίας) στο πλαίσιο μιας ενιαίας σύμβασης ή συμφωνίας, το εισπραχθέν ή εισπρακτέο αντάλλαγμα διατίθεται σε συνάρτηση με τις σχετικές εύλογες αξίες των παρεχομένων υπηρεσιών, όταν μπορούν να προσδιοριστούν ξεχωριστά τα ποσά. Η φύση του ανταλλάγματος καθορίζει την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπισή του. Η επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση για ανταλλάγματα που λαμβάνονται ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και ως άυλα περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζεται αναλυτικά στις παραγράφους 23–26 παρακάτω.

Υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης

14 Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 11.

Αντάλλαγμα που χορηγεί η παραχωρούσα αρχή στο φορέα εκμετάλλευσης

15 Αν ο φορέας εκμετάλλευσης παρέχει υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης, το εισπραχθέν ή εισπρακτέο αντάλλαγμα εκ μέρους του φορέα εκμετάλλευσης αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι δικαιώματα σε:

(α) ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, ή

(β) ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

16 Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο βαθμό που έχει άνευ όρων συμβατικό δικαίωμα για είσπραξη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την παραχωρούσα αρχή ή με εντολή της για τις παρεχόμενες υπηρεσίες κατασκευής· η παραχωρούσα αρχή έχει ελάχιστη έως μηδενική διακριτική ευχέρεια για αποφυγή της πληρωμής, επειδή συνήθως η συμφωνία επιβάλλεται δια νόμου. Ο φορέας εκμετάλλευσης έχει άνευ όρων δικαίωμα να εισπράττει μετρητά εάν η παραχωρούσα αρχή εγγυάται συμβατικά να καταβάλλει στο φορέα εκμετάλλευσης (α) καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά ή (β) την αρνητική διαφορά, εάν υπάρχει, ανάμεσα στα ποσά τα εισπραχθέντα από τους χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας και καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά, ακόμη και αν η πληρωμή εξαρτάται από την εξασφάλιση, εκ μέρους του φορέα εκμετάλλευσης, ότι η υποδομή πληροί συγκεκριμένες απαιτήσεις ποιότητας ή αποτελεσματικότητας.

17 Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο στο βαθμό που λαμβάνει το δικαίωμα (άδεια) να χρεώνει τους χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας. Το δικαίωμα να χρεώνονται οι χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας δεν είναι άνευ όρων δικαίωμα για είσπραξη μετρητών επειδή τα ποσά εξαρτώνται από το βαθμό στον οποίο το κοινό χρησιμοποιεί την υπηρεσία κοινής ωφέλειας.

18 Αν ο φορέας εκμετάλλευσης πληρώνεται για τις υπηρεσίες κατασκευής κατά ένα μέρος με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και κατά ένα μέρος με ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, είναι αναγκαίο να γίνεται ξεχωριστή λογιστική καταχώριση για κάθε συνιστώσα του ανταλλάγματος που λαμβάνει ο φορέας εκμετάλλευσης. Το εισπραχθέν ή εισπρακτέο αντάλλαγμα για τις δύο συνιστώσες αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

19 Η φύση του ανταλλάγματος που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στο φορέα εκμετάλλευσης καθορίζεται βάσει των συμβατικών όρων και, εάν υπάρχει, της σχετικής νομοθεσίας για τις συμβάσεις.

Υπηρεσίες λειτουργίας

20 Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν υπηρεσίες λειτουργίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 18.

Συμβατικές υποχρεώσεις για αποκατάσταση της υποδομής σε ένα καθορισμένο επίπεδο χρησιμότητας

21 Ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να έχει συμβατικές υποχρεώσεις που πρέπει να εκπληρώσει ως όρο για τη λήψη της άδειάς του (α) να διατηρεί την υποδομή σε ένα καθορισμένο επίπεδο χρησιμότητας ή (β) να αποκαταστήσει την υποδομή σε μια καθορισμένη κατάσταση πριν την παραδώσει στην παραχωρούσα αρχή κατά τη λήξη της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Αυτές οι συμβατικές υποχρεώσεις για διατήρηση ή αποκατάσταση της υποδομής, εκτός από οποιοδήποτε στοιχείο αναβάθμισης (παράγραφος 14), αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, δηλ. με βάση την καλύτερη δυνατή εκτίμηση των δαπανών που θα απαιτούνταν για να καλυφθεί η παρούσα υποχρέωση την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κόστος δανεισμού που βαρύνει το φορέα εκμετάλλευσης

22 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23, το κόστος δανεισμού που συνδέεται με τη συμφωνία αναγνωρίζεται ως δαπάνη την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιείται εκτός αν ο φορέας εκμετάλλευσης έχει συμβατικό δικαίωμα να λάβει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο (δικαίωμα να χρεώνει τους χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας). Στην περίπτωση αυτή, το κόστος δανεισμού που συνδέεται με τη συμφωνία κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια της φάσης κατασκευής της συμφωνίας σύμφωνα με το προαναφερθέν πρότυπο.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

23 Τα ΔΛΠ 32 και 39 και το ΔΠΧΠ 7 εφαρμόζονται στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται στο πλαίσιο των παραγράφων 16 και 18.

24 Το πληρωτέο ποσό εκ μέρους ή κατ' εντολήν της παραχωρούσας αρχής καταλογίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ως:

(α) δάνειο ή απαίτηση·

(β) διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο· ή

(γ) εάν ορίζεται αυτό κατά την αρχική αναγνώριση, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του μέσω κερδών ή ζημιών, εάν πληρούνται οι όροι γι αυτή την ταξινόμηση.

25 Εάν το πληρωτέο ποσό εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής αντιμετωπίζεται λογιστικά ως δάνειο ή απαίτηση ή ως διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, απαιτείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 να αναγνωρίζεται στα κέρδη ή ζημίες ο τόκος υπολογισμένος με τη μέθοδο της πραγματικής απόδοσης.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο

26 Το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται στο πλαίσιο των παραγράφων 17 και 18. Οι παράγραφοι 45–47 του ΔΛΠ 38 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται ως αντάλλαγμα ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού νομισματικών και μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων.

Στοιχεία που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στο φορέα εκμετάλλευσης

27 Σύμφωνα με την παράγραφο 11, τα στοιχεία υποδομής στα οποία η παραχωρούσα αρχή παρέχει πρόσβαση στο φορέα εκμετάλλευσης για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών δεν αναγνωρίζονται ως ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός του φορέα εκμετάλλευσης. Η παραχωρούσα αρχή μπορεί επίσης να παρέχει άλλα στοιχεία στο φορέα εκμετάλλευσης τα οποία ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να κρατήσει ή να διαθέσει όπως επιθυμεί. Αν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μέρος του ανταλλάγματος του πληρωτέου από την παραχωρούσα αρχή για τις υπηρεσίες, δεν είναι κρατικές επιχορηγήσεις όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 20. Αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία του φορέα εκμετάλλευσης, που επιμετρώνται στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει στοιχείο παθητικού για τις μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις που έχει αναλάβει ως αντάλλαγμα για τα περιουσιακά στοιχεία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

28 Οι οντότητες οφείλουν να εφαρμόζουν τη Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2008, πρέπει να το γνωστοποιήσει.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

29 Με την επιφύλαξη της παραγράφου 30, οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, δηλ. αναδρομικά.

30 Εάν, για οποιαδήποτε συγκεκριμένη συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, είναι ανέφικτο για ένα φορέα εκμετάλλευσης να εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία αναδρομικά κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου που εμφανίζεται, ο εν λόγω φορέας:

(α) αναγνωρίζει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που υπήρχαν κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου που εμφανίζονται·

(β) χρησιμοποιεί τα προηγούμενα εκ μεταφοράς ποσά εκείνων των χρηματοοικονομικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων (ασχέτως του πώς ήταν ταξινομημένα προηγουμένως) ως εκ μεταφοράς ποσά από την αντίστοιχη ημερομηνία· και

(γ) εξετάζει τα χρηματοοικονομικά και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν την αντίστοιχη ημερομηνία για ενδεχόμενη απομείωση, εκτός εάν αυτό δεν είναι εφικτό, οπότε τα εν λόγω ποσά θα εξεταστούν για ενδεχόμενη απομείωση κατά την έναρξη της τρέχουσας περιόδου.

Προσάρτημα Α

ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (παράγραφος 5)

ΟΕ1 Η παράγραφος 5 της παρούσας Διερμηνείας ορίζει ότι η υποδομή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας όταν ισχύουν οι ακόλουθοι όροι:

(α) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες τις οποίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με την υποδομή, σε ποιους πρέπει να τις παρέχει και σε ποια τιμή· και

(β) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει – μέσω ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων λόγω κοινής ωφέλειας ή με άλλα μέσα- κάθε σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου όσον αφορά την υποδομή στο τέλος της περιόδου της συμφωνίας.

ΟΕ2 Ο έλεγχος ή η ρύθμιση που αναφέρεται στον όρο (α) μπορεί να πραγματοποιείται με σύμβαση ή με άλλο τρόπο (π.χ. μέσω ρυθμιστικής αρχής), και περιλαμβάνει περιπτώσεις στις οποίες η παραχωρούσα αρχή αγοράζει όλη την παραγωγή καθώς επίσης και περιπτώσεις στις οποίες μέρος ή το σύνολο της παραγωγής αγοράζεται από άλλους χρήστες. Κατά την εφαρμογή αυτού του όρου, η παραχωρούσα αρχή και κάθε άλλο σχετικό συμβαλλόμενο μέρος λαμβάνονται υπόψη από κοινού. Εάν η παραχωρούσα αρχή είναι οντότητα του δημόσιου τομέα, ο δημόσιος τομέας συνολικά, μαζί με οποιεσδήποτε ρυθμιστικές αρχές που ενεργούν προς το δημόσιο συμφέρον, θα θεωρείται συναφής με την παραχωρούσα αρχή για τους σκοπούς της παρούσας Διερμηνείας.

ΟΕ3 Για τους σκοπούς του όρου (α), η παραχωρούσα αρχή δεν χρειάζεται να έχει τον πλήρη έλεγχο της τιμής: αρκεί να ρυθμίζεται η τιμή από την παραχωρούσα αρχή, τη σύμβαση ή τη ρυθμιστική αρχή, π.χ. με ένα μηχανισμό ανώτατου ορίου. Ωστόσο, ο όρος θα εφαρμόζεται στην ουσία της συμφωνίας. Τα μη ουσιαστικά χαρακτηριστικά, όπως ένα ανώτατο όριο που θα εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις απομακρυσμένων περιοχών, δεν λαμβάνονται υπόψη. Αντιθέτως, εάν, παραδείγματος χάριν, μια σύμβαση σκοπεύει να δώσει στο φορέα εκμετάλλευσης ελευθερία να ορίζει τις τιμές, αλλά οποιοδήποτε υπερβολικό κέρδος επιστρέφεται στην παραχωρούσα αρχή, ισχύει το ανώτατο όριο για τα έσοδα του φορέα εκμετάλλευσης και πληρούται το στοιχείο των τιμών του κριτηρίου ελέγχου.

ΟΕ4 Για τους σκοπούς του όρου (β), ο εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής έλεγχος επί οποιουδήποτε σημαντικού δικαιώματος επί του υπολοίπου περιορίζει την πρακτική ικανότητα του φορέα εκμετάλλευσης να πωλεί ή να δεσμεύει την υποδομή αλλά και παρέχει στην παραχωρούσα αρχή συνεχιζόμενο δικαίωμα χρήσης της σε όλη τη διάρκεια της περιόδου της συμφωνίας. Το δικαίωμα επί του υπολοίπου στην υποδομή είναι η κατ' εκτίμηση παρούσα αξία της υποδομής όπως θα ήταν αν ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που αναμένεται να είναι κατά τη λήξη της περιόδου της συμφωνίας.

ΟΕ5 Πρέπει να γίνεται διάκριση ανάμεσα στον έλεγχο και στη διαχείριση. Αν η παραχωρούσα αρχή διατηρεί τόσο το βαθμό ελέγχου που περιγράφεται στην παράγραφο 5(α) όσο και ένα σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου στην υποδομή, ο φορέας εκμετάλλευσης απλώς διαχειρίζεται την υποδομή εξ ονόματος της παραχωρούσας αρχής—ακόμη κι αν, σε πολλές περιπτώσεις, μπορεί να έχει ευρεία διοικητική διακριτική ευχέρεια.

ΟΕ6 Οι όροι (α) και (β) από κοινού προσδιορίζουν πότε η υποδομή, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν απαιτούμενων αντικαταστάσεων (βλ. παράγραφο 21), ελέγχεται από την παραχωρούσα αρχή για το σύνολο της οικονομικής ζωής της. Για παράδειγμα, αν ο φορέας εκμετάλλευσης πρέπει να αντικαταστήσει μέρος ενός στοιχείου της υποδομής κατά τη διάρκεια της περιόδου της συμφωνίας (π.χ. το επιφανειακό στρώμα ενός δρόμου ή τη στέγη ενός κτηρίου), το στοιχείο της υποδομής θα λαμβάνεται υπόψη ως σύνολο. Έτσι πληρούται ο όρος (β) για το σύνολο της υποδομής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους που αντικαθίσταται, εάν η παραχωρούσα αρχή ελέγχει οποιοδήποτε σημαντικό δικαίωμα επί του υπολοίπου στην τελική αντικατάσταση του εν λόγω μέρους.

ΟΕ7 Μερικές φορές η χρήση της υποδομής ρυθμίζεται εν μέρει με τον τρόπο που περιγράφεται στην παράγραφο 5(α) και εν μέρει δεν υπόκειται σε ρύθμιση. Ωστόσο, αυτές οι ρυθμίσεις μπορούν να έχουν ποικίλες μορφές:

(α) κάθε υποδομή που μπορεί να διαχωριστεί φυσικά και έχει ικανότητα ανεξάρτητης λειτουργίας και πληροί τον ορισμό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 36 αναλύεται ξεχωριστά εάν χρησιμοποιείται αποκλειστικά για σκοπούς που δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να ισχύει για την ιδιωτική πτέρυγα ενός νοσοκομείου, σε περιπτώσεις όπου το υπόλοιπο του νοσοκομείου χρησιμοποιείται από την παραχωρούσα αρχή για την περίθαλψη ασθενών του δημόσιου τομέα.

(β) όταν οι καθαρώς δευτερεύουσες δραστηριότητες (όπως ένα κατάστημα σε νοσοκομείο) δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις, οι δοκιμές ελέγχου εφαρμόζονται σαν να μην υπήρχαν εκείνες οι υπηρεσίες, επειδή σε περιπτώσεις στις οποίες η παραχωρούσα αρχή ελέγχει τις υπηρεσίες με τον τρόπο που περιγράφεται στην παράγραφο 5, η ύπαρξη των δευτερευουσών δραστηριοτήτων δεν μειώνει τον έλεγχο της παραχωρούσας αρχής επί της υποδομής.

ΟΕ8 Ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί την υποδομή που μπορεί να διαχωριστεί όπως περιγράφεται στην παράγραφο ΟΕ7 (α), ή τις εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την παροχή βοηθητικών υπηρεσιών που δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις όπως περιγράφονται στην παράγραφο ΟΕ7 (β). Στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί στην ουσία να υπάρχει εκμίσθωση από την παραχωρούσα αρχή στο φορέα εκμετάλλευσης· εάν συμβαίνει αυτό, ο λογιστικός χειρισμός γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17.

Προσάρτημα Β

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟ ΔΠΧΠ 1 ΚΑΙ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ

Οι τροποποιήσεις του παρόντος προσαρτήματος εφαρμόζονται για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή αργότερα. Εάν η οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Β1 Το ΔΠΧΠ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης* τροποποιείται όπως περιγράφεται παρακάτω. Το νέο κείμενο υπογραμμίζεται και το αφαιρούμενο κείμενο διαγράφεται.

Η παράγραφος 9 τροποποιείται ως εξής:

9 Οι μεταβατικές διατάξεις σε άλλα ΔΠΧΠ εφαρμόζονται στις αλλαγές λογιστικών πολιτικών που γίνονται από μια οντότητα που χρησιμοποιεί ήδη τα ΔΠΧΠ· δεν εφαρμόζονται στη μετάβαση στο ΔΠΧΠ μιας *οντότητας που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά*, εκτός από τις περιπτώσεις που προσδιορίζονται στις παραγράφους 25Δ, 25Η, 34Α και 34Β.

Στην παράγραφο 12(α), η παραπομπή στις παραγράφους 13-25Ζ αλλάζει σε 13-25Η.

Στην παράγραφο 13, τα εδάφια (κ) και (λ) τροποποιούνται, και παρεμβάλλεται το εδάφιο (μ), ως εξής:

(κ) μισθώσεις (παράγραφος 25ΣΤ)· ~~και~~

(λ) επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση (παράγραφος 25ΣΤ.· και

(μ) ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΕΔΔΠΧΠ 12 *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών* (παράγραφος 25Η).

Μετά την παράγραφο 25ΣΤ, ένας νέος τίτλος και μια νέα παράγραφος 25Η παρεμβάλλονται ως εξής:

Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

25Η Μια οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις στο ΕΔΔΠΧΠ 12 *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*.

Β2 Το ΕΔΔΠΧΠ 4 *Προσδιορισμός των συμφωνιών που περιέχουν μίσθωση* τροποποιείται όπως περιγράφεται παρακάτω.

Η παράγραφος 4 τροποποιείται ως εξής (το νέο κείμενο υπογραμμίζεται):

4 Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται στις συμφωνίες οι οποίες:

(α) είναι, ή περιέχουν, μισθώσεις που αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17· ή

(β) είναι συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών απ'το δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΕΔΔΠΧΠ 12 *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*.

Β3 Το ΜΕΔ–29 *Γνωστοποίηση—Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών* τροποποιείται όπως περιγράφεται παρακάτω (στις τροποποιημένες παραγράφους το νέο κείμενο υπογραμμίζεται).

Ο τίτλος του τροποποιείται σε *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Γνωστοποιήσεις*.

Στις παραγράφους 1-6 οι αναφορές σε «Διαχειριστή της Παραχώρησης» τροποποιούνται σε «φορέα εκμετάλλευσης», και οι αναφορές σε «Δικαιοπάροχο της Παραχώρησης» τροποποιούνται σε «παραχωρούσα αρχή».

Στην παράγραφο 6, το εδάφιο (δ) τροποποιείται, και παρεμβάλλεται το εδάφιο (ε), ως εξής:

(δ) αλλαγές στη συμφωνία που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια της περιόδου.· και

(ε) πώς ταξινομήθηκε η συμφωνία παροχής υπηρεσιών.

Μετά την παράγραφο 6 παρεμβάλλεται μια νέα παράγραφος 6Α, ως εξής:

6Α Ο φορέας εκμετάλλευσης γνωστοποιεί το ύψος των εσόδων και των κερδών και ζημιών που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της περιόδου όσον αφορά την ανταλλαγή υπηρεσιών κατασκευών με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.