ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1864/2005 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 15ης Νοεμβρίου 2005

που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) αριθ. 1 και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) αριθ. 32 και 39

(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) Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής 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 [2] υιοθετήθηκαν όλα τα υφιστάμενα στις 14 Σεπτεμβρίου 2002 διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες, εκτός από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) αριθ. 32 και 39 και τις σχετικές διερμηνείες. Στην περίπτωση των ΔΛΠ 32 και 39, θεωρήθηκε ότι η έκταση των τροποποιήσεων ήταν τόσο σημαντική ώστε να μην είναι δυνατή η υιοθέτηση των ισχυουσών κατά το χρόνο εκείνο εκδοχών των προτύπων αυτών.

(2) Στις 17 Δεκεμβρίου 2003, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε το αναθεωρημένο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και επιμέτρηση, στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας του IASB για την έγκαιρη βελτίωση δεκαπέντε λογιστικών προτύπων προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από τις εταιρείες που υιοθετούν τα ΔΛΠ για πρώτη φορά το 2005. Σκοπός της αναθεώρησης ήταν η βελτίωση της ποιότητας και της συνοχής των υφιστάμενων ΔΛΠ.

(3) Το ΔΛΠ 39, όπως αναθεωρήθηκε το Δεκέμβριο του 2003, εισήγαγε μια ευχέρεια επιλογής που επιτρέπει στην επιχείρηση να αποφασίσει αμετάκλητα, κατά την αρχική καταχώρηση οποιουδήποτε χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή οποιασδήποτε χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ότι αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση θα αποτιμάται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ευχέρεια «πλήρους αποτίμησης στην εύλογη αξία»). Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα (ΕΚΤ), οι εποπτικές αρχές που εκπροσωπούνται στην Επιτροπή της Βασιλείας και οι ρυθμιστικές αρχές των κεφαλαιαγορών εξέφρασαν την ανησυχία τους για το ενδεχόμενο ακατάλληλης χρήσης μιας άνευ περιορισμών ευχέρειας πλήρους αποτίμησης στην εύλογη αξία, ιδίως για τα χρηματοοικονομικά μέσα που αφορούν τις υποχρεώσεις της ίδιας της εταιρείας.

(4) Το IASB αναγνώρισε τις ανησυχίες αυτές και στις 21 Απριλίου 2004 δημοσίευσε ένα σχέδιο προτύπου προς διαβούλευση, στο οποίο προτείνεται η τροποποίηση του ΔΛΠ 39 κατά τρόπο ώστε να περιορίζεται το πεδίο εφαρμογής της ευχέρειας πλήρους αποτίμησης στην εύλογη αξία.

(5) Για να εξασφαλίσει την έγκαιρη θέσπιση βασικών κανονιστικών ρυθμίσεων σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα προκειμένου να τεθούν σε εφαρμογή το 2005, η Επιτροπή ενέκρινε το ΔΛΠ 39 με την εξαίρεση ορισμένων διατάξεων που αφορούν την ευχέρεια επιλογής της πλήρους εύλογης αξίας και τη λογιστική αντιστάθμισης, με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2086/2004 της Επιτροπής της 19ης Νοεμβρίου 2004 για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά την ενσωμάτωση του ΔΛΠ 39 [3]. Η Επιτροπή θεωρούσε ότι η εξαίρεση αυτή είχε έκτακτο και προσωρινό χαρακτήρα, εφόσον θα διαρκούσε έως την επίλυση των εκκρεμών θεμάτων με νέες διαβουλεύσεις και συζητήσεις.

(6) Υπό το φως των παρατηρήσεων που λήφθηκαν σχετικά με το σχέδιο προτύπου που δημοσιεύθηκε στις 21 Απριλίου 2004 και των αποτελεσμάτων των λοιπών διαβουλεύσεων, ιδίως με την ΕΚΤ και την Επιτροπή της Βασιλείας, καθώς και των συζητήσεων στρογγυλής τραπέζης μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών το Μάρτιο του 2005, το IASB δημοσίευσε στις 16 Ιουνίου 2005 τις Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και επιμέτρηση, ευχέρεια αποτίμησης στην εύλογη αξία.*

(7) Με το αναθεωρημένο ΔΛΠ 39, η ευχέρεια αποτίμησης στην εύλογη αξία περιορίζεται στις περιπτώσεις στις οποίες η χρήση της οδηγεί στην παροχή καταλληλότερης πληροφόρησης διότι εξαλείφει ή μειώνει σημαντικά την ασυνέπεια στην επιμέτρηση ή την καταχώρηση («λογιστική αναντιστοιχία»), ή στις περιπτώσεις στις οποίες η διαχείριση ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και/ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βασίζεται σε γραπτώς τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων. Επιπλέον, η αναθεωρημένη ευχέρεια αποτίμησης στην εύλογη αξία επιτρέπει σε ορισμένες περιπτώσεις να αντιμετωπίζεται το σύνολο μιας σύμβασης που περιέχει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα μέσα ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ως χρηματοοικονομική υποχρέωση μέσω των αποτελεσμάτων. Η χρήση της αναθεωρημένης ευχέρειας αποτίμησης στην εύλογη αξία περιορίζεται συνεπώς σε περιπτώσεις στις οποίες πρέπει να τηρούνται ορισμένες αρχές ή όροι. Τέλος, η εφαρμογή της πρέπει να συνοδεύεται από τη γνωστοποίηση κατάλληλων πληροφοριών.

[1] ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

[2] ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1, όπως τροποποιήθηκε τελευταία από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 211/2005 (ΕΕ L 41 της 11.2.2005, σ. 1).

[3] ΕΕ L 363 της 9.12.2004, σ. 1.

(8) Κατά συνέπεια, οι διατάξεις για την εφαρμογή της ευχέρειας αποτίμησης στην εύλογη αξία στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, οι οποίες είχαν εξαιρεθεί βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2086/2004, πρέπει να ενσωματωθούν. Επιπλέον, η εφαρμογή της ευχέρειας πλήρους αποτίμησης στην εύλογη αξία στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οποία επιτρέπεται βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2086/2004, πρέπει επίσης να αποτελέσει αντικείμενο προσέγγισης βάσει αρχών.

(9) Το IASB αναγνωρίζει ότι το αναθεωρημένο πρότυπο δεν εμποδίζει τις εποπτικές αρχές να αξιολογούν, για τους σκοπούς της προληπτικής εποπτείας, τη συνέπεια των πρακτικών αποτίμησης στην εύλογη αξία που εφαρμόζει ένα ρυθμιζόμενο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα και την ευρωστία των σχετικών στρατηγικών, πολιτικών και πρακτικών του για τη διαχείριση των κινδύνων, ούτε να λαμβάνουν κατάλληλα μέτρα. Επιπλέον το IASB συμφωνεί ότι ορισμένες γνωστοποιήσεις θα μπορούσαν να βοηθήσουν τις εποπτικές αρχές κατά την εκτίμηση των κεφαλαιακών απαιτήσεων. Αυτό ισχύει ιδίως όσον αφορά τον προσδιορισμό ενδεχόμενων οφελών από μια επιδείνωση της πιστωτικής θέσης του ιδρύματος, τα οποία πρέπει να εξεταστούν διεξοδικά στο πλαίσιο γενικότερων βελτιώσεων του ΔΛΠ 39. Η Επιτροπή θα παρακολουθεί τα μελλοντικά αποτελέσματα του προτύπου *Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση* και επιμέτρηση και θα εξετάσει την εφαρμογή του στο πλαίσιο της έκθεσης που προβλέπεται από το άρθρο 10 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.

(10) Η υιοθέτηση των τροποποιήσεων στο ΔΛΠ 39 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) αριθ. 1 και στο ΔΛΠ 32, προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ αυτών των λογιστικών προτύπων.

(11) Λαμβανομένης υπόψη της νέας προσέγγισης βάσει αρχών που ακολουθείται όσον αφορά την ευχέρεια αποτίμησης στην εύλογη αξία, καθώς και της ανάγκης για τις επιχειρήσεις που την εφαρμόζουν για πρώτη φορά να παρουσιάσουν εξαρχής πληρέστερες συγκριτικές πληροφορίες, είναι σκόπιμο να προβλεφθεί η αναδρομική εφαρμογή του παρόντος κανονισμού από την 1η Ιανουαρίου 2005.

(12) Η διαβούλευση με τους τεχνικούς εμπειρογνώμονες του τομέα επιβεβαίωσαν ότι *το πρότυπο Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και επιμέτρηση, ευχέρεια αποτίμησης στην εύλογη αξία* πληροί τα τεχνικά κριτήρια υιοθέτησης που προβλέπονται στο άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, και ιδίως την απαίτηση να προάγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον.

(13) Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 πρέπει συνεπώς να τροποποιηθεί ανάλογα.

(14) Τα μέτρα που θεσπίζονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Το παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 τροποποιείται ως εξής:

1) το διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) αριθ. 39 τροποποιείται όπως ορίζεται στο σημείο Α του παραρτήματος του παρόντος κανονισμού·

2) το κείμενο του διεθνούς λογιστικού προτύπου *Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και επιμέτρηση, ευχέρεια αποτίμησης στην εύλογη αξία*, το οποίο περιλαμβάνεται στο σημείο Β του παραρτήματος του παρόντος κανονισμού, προστίθεται στο ΔΛΠ 39·

3) Το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 1 και το ΔΛΠ 32 τροποποιούνται όπως ορίζεται στο σημείο Β του παραρτήματος του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

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

Εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2005.

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

Βρυξέλλες, 15 Νοεμβρίου 2005.

Για την Επιτροπή
Charlie McCREEVY
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Α. Το διεθνές λογιστικό πρότυπο αριθ. 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και επιμέτρηση* τροποποιείται ως εξής:

α) στην παράγραφο 35 προστίθεται το ακόλουθο κείμενο:

«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.»

β) στο Παράρτημα Α, Οδηγίες εφαρμογής, το κείμενος της ΟΕ 31 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«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.»

Β. Το ακόλουθο κείμενο προστίθεται στο ΔΛΠ 39:

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΛΠ αριθ.	Ονομασία
«ΔΛΠ 39	*Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και επιμέτρηση,* **με συμπληρωματικές διατάξεις για τη χρήση της ευχέρειας αποτίμησης στην εύλογη αξία**»

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

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 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 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.

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 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.

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 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.

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 (*) 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 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.

(*) Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM)

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.

Προσάρτημα

Τροποποιήσεις σε άλλα πρότυπα

Οι τροποποιήσεις του παρόντος προσαρτήματος θα εφαρμόζονται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μία οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 39 για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις του παρόντος Προσαρτήματος θα εφαρμοστούν για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 32

Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση

Προστίθεται η παράγραφος 66, ως εξής.

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.

Η παράγραφος 94 τροποποιείται ως εξής, και οι υποπαράγραφοι ζ)-ι) επαναριθμούνται σε ι)-ιγ).

94. …

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε επίσης την παράγραφο ΟΕ40)

…

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),

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.

…

Τροποποιείται η παράγραφος ΟΕ40, ως εξής.

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).

Τροποποιήσεις του Δ.Π.Χ.Π. 1

Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Οι παράγραφοι 25Α και 43Α τροποποιούνται, ως εξής.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προγενέστερα

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. 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.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

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.